

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: علوم التسيير



مذكرة بعنوان :

المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها على الشركات الدولية في  
الجزائر في ظل SCF

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس نظام (ل.م.د) تخصص مالية مؤسسة

إشراف أستاذ:

محمد الدينوري سالمي

إعداد الطلبة:

البشير نسيب

عامر محيريق

عبد الرزاق زغيب

الموسم الجامعي: 2013-2014

إن التغيرات و التطورات التي تحدث في بيئة المؤسسات و الشركات الدولية فرضت على الدول التوافق مع البيئة المحاسبية الدولية من خلال تبني المعايير المحاسبة الدولية، و ذلك أن النظام المحاسبي القديم (PCN) وجدت فيه بعض النقائص.

ولقد حاول النظام المالي المحاسبي (SCF) تصحيحها و الحد منها، ومع تطور البيئة العالمية والاقتصادية أصبح العالم كالتقنية الواحدة بسبب التطور التكنولوجي الكبير، فلجأت الشركات الدولية إلى مسايرة هذه التطورات بالبحث عن حلول للمشاكل التي تعاني منها، ولهذه الأسباب أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذه الأخيرة تقوم بوضع معايير تبناها أنظمة الشركات الدولية.

إن الاختلاف الواضح في إجراءات التأسيس للشركات الدولية من بلد لآخر أدى إلى ظهور العديد من المشكلات التي قد تعيق النشاطات الاقتصادية والتطور الاقتصادي للكثير من الدول، ومن أهم الاسباب في هذا الاختلاف هو اختلاف النظم والقوانين المتبعة في تلك الدول، و قد ترتب على زيادة حجم المؤسسات و تنوعها و أعمالها و تعدد الجهات المهتمة بها و تنوع اهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر عن أي وقت مضى ، وكذلك من تعقد مجال المحاسبة. و تتأثر المحاسبة كغيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية السائدة، و ما تنطوي عليه من قيود و آثار تنكس بالضرورة على المحاسبة، ونتيجة لذلك فإن أهداف و بعض اجراءات المحاسبة، تتعرض للتطوير المستمر بما يتلاءم و تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة.

إن الجزائر من الدول التي قامت بتصميم النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية فهذه الأخيرة لها دور فعال في ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية و كذلك المساهمة في جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

هل يمكن تطبيق المحاسبة الدولية على الشركات الدولية في الجزائر في ظل SCF؟

ومن خلال هذه الإشكالية نحاول الإجابة على التساؤلات التالية:

\* ماهية المحاسبة الدولية والشركات الدولية ؟

\* ما المقصود بالمعايير الدولية ؟

\* ما مدى تطبيق المحاسبة على الشركات الدولية ؟

\* ما مدى نجاح تطبيق SCF على الشركة محل الدراسة؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات وغيرها قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ تطور المحاسبة بتطور المعاملات الاقتصادية.
- ✓ تعتبر الشركات الدولية من أهم العناصر لبناء الاقتصاد الوطني.
- ✓ تقوم الهيئات المحاسبية بمحاولة إيجاد الحلول من خلال المعايير المحاسبية التي تصدرها.
- ✓ هناك نجاح في تطبيق نظام SCF على الشركة محل الدراسة.

اهداف الدراسة:

تهدف دراستنا هذه إلى التعريف بالمحاسبة الدولية والشركات الدولية لما لهما من أهمية بالغة في تطور اقتصاديات الدول، وكذلك إلى معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في الشركات الدولية في الجزائر في ظل النظام المالي الجديد.

المنهج المتبع:

بما أن دراستنا في مجال العلوم المحاسبية سوف نقوم بإتباع المنهج الإستقرائي وذلك للإجابة عن الاشكالية المطروحة والتحقق من صحة الفرضيات، وذلك بالاعتماد على الوصف في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال بحثنا.

أما في الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج الخاص بدراسة حالة بغرض البحث المعمق والمفصل على أرض الواقع، وإسقاط نتائج الدراسة النظرية عليه.

### صعوبات الدراسة:

❖ صعوبة إجراء الدراسة الميدانية نظرا لتحفظ الشركة في إعطاء المعلومات اللازمة.

❖ قلة المراجع وصعوبة إيجادها خاصة حول الشركات الدولية

### هيكل الدراسة:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة، وتتضمن تلخيص عام

الفصل الأول "المحاسبة الدولية والشركات الدولية" حاولنا في هذا الفصل التعرف على المحاسبة الدولية وإلى اتجاهات المحاسبة الدولية وأهميتها، وكذلك إلى شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المتعددة الجنسية.

الفصل الثاني "معايير المحاسبة الدولية" وخصصنا في هذا الفصل إلى نشأة ومفهوم معايير المحاسبة الدولية وإلى أهميتها وأسباب ظهورها، وكذلك تطرقنا للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ISAB. الفصل الثالث "إجراءات تطبيق وضع معايير الدولية في ظل SCF" وفيه قمنا بإظهار إجراءات تأسيس شركات المساهمة، والدراسة المحاسبية لها، ومشاكل محاسبة الموارد البشرية و المسؤولية الاجتماعية.

الفصل الرابع "الدراسة الميدانية" وقد قمنا في هذا الفصل بمحاولة تقديم شركة ALLIANCE ASSURANCES، كما قمنا بمحاول إسقاط الجانب النظري بالنسبة للفصل الثالث على شركة ALLIANCE ASSURANCES.

تمهيد:

لقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم المتقدمة أو النامية خلال الربع الأخير من القرن الحالي، وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى انعكاساتها الواضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمها. فقد امتدت نشاط بعض الوحدات الاقتصادية ليتجاوز الحدود الإقليمية لمختلف أرجاء العالم، وأصبحت تلك الوحدات تتصف بالدولية في ممارستها لأنشطتها الاقتصادية وتعرف حالياً بالمنشآت الدولية أو الشركات المتعددة الجنسية، والتي تمثل احد الظواهر البارزة في قطاع الأعمال خلال العقدين الأخيرين. وفي هذا الفصل سنحاول من خلاله التعرف على المحاسبة الدولية والشركات الدولية وخصائصهما وأهدافهما وأهميتهما.

## المبحث الأول : المحاسبة الدولية

مع انتشار ظاهرة العولمة لعمليات الإنتاج والطلب والمنافسة لمختلف السلع والخدمات وما صاحبها من تطورات سريعة في البيئة العالمية وظهور التكتلات الاقتصادية وإنشاء منظمة التجارة العالمية ندرك الأهمية الكبرى للاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال فهم العديد من القضايا ذات البعد الدولي وفهم أبعاد المحاسبة الدولية ذو أهمية حيوية لكل من يرغب في هذا الاندماج من خلال القيام باستثمارات خارجية حيث تختلف قيم المحاسبية باختلاف المبادئ المحاسبية والنظم السياسية والقانونية من دولة الأخرى وستتطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة الدولية من خلال المفهوم والنشأة والأهمية وكذا إلى اتجاهات المحاسبة الدولية.

### المطلب الأول : مفهوم ونشأة المحاسبة الدولية.

#### الفرع الأول : مفهوم المحاسبة الدولية

هناك عدة تعريفات نذكر منها:

- أولاً: "حيث يشير B-owles إلى المحاسبة الدولية باعتبارها أحد الفروع المحاسبة التي تهتم بأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات." <sup>1</sup>
- ثانياً: "هي تمثيل لمجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دولياً لتحكيم الممارسات العملية للمهنة" <sup>2</sup>.
- ثالثاً: " المحاسبة الدولية هي التي تهتم بوضع الإطار النظري والعملية على مستوى دولي للممارسات و المقارنات المحاسبية المختلفة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة" <sup>3</sup>.

1- نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري و الواقع العلمي، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار 15، الرياض، 1998، ص: 07.

2- محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، أيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص: 15.

3- هشام صلواتشي، يوسف بودة، أفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 18/17 جانفي 2010.

- ومن خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص تعريف أكثر شمولاً للمحاسبة الدولية وهو أنها: " مجموعة المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة والمستعملة على النطاق الدولي خاصة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للقارات ".

### الفرع الثاني: نشأة المحاسبة الدولية

إن الاهتمام بالمحاسبة الدولية ظهر فقط في العقود الأخيرة من القرن السابق ، حيث اعتبرت سنة 1972 نقطة تحول أساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية، ومن هنا يمكن تقسيم مراحل تطورها إلى مرحلتين الأولى قبل سنة 1972 و الثانية بعد سنة 1972:

- قبل سنة 1972: كانت تطورات المحاسبة الدولية و الاهتمامات بها تتم فقط من خلال عقد الملتقيات والمؤتمرات بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين الدول، ففي هذه المرحلة لم تكن هناك جهود تذكر في تقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول. مثل هذه المؤتمرات الدولية للمحاسبين:

- مؤتمر سانت لويس في سنة 1904 بعده لحقته المؤتمرات كل أربعة سنوات في كل من أمستردام و نيويورك و لندن و برلين و باريس.

- مؤتمر المحاسبة الأمريكية AIC عقد هذا المؤتمر عام 1949، ومنذ هذا التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات بحيث اهتمت هذه المؤتمرات بالمشاكل المحاسبية كما أنشأت مجموعة من اللجان الفرعية.

- مؤتمر الاتحاد الأوروبي للخبراء والاقتصاديين والماليين في نوفمبر 1951 الذي ضم عضوية 12 جمعية محاسبية مهنية من كل من النمسا وبلجيكا وفرنسا وألمانيا الغربية ولوكسمبورغ وهولندا والبرتغال وإسبانيا وسويسرا وركز هذا المؤتمر على مواضيع حول المشاكل المحاسبية بأوروبا.

- مؤتمر إقليمي لاتحاد المحاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPC سنة 1957 في منيلا وركزت مؤتمرات التي عقبته على مشاكل المحاسبة المعينة بدول آسيا والباسيفيك و بالإضافة إلى هذه المؤتمرات تأسست مجموعة من الجمعيات والهيئات والمعاهد وهي كما يلي:<sup>1</sup>

- 1- **جمعية المحاسبة الأمريكية (A A A):** تأسست في بداية التسعينات و اهتمت بمواضيع المحاسبة الدولية.
  - 2- **المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين AISG:** وتأسست عام 1966 لإجراء دراسات مقارنة على مواضيع محاسبة لثلاثة دول هي : المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة الأمريكية .
  - 3- **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:** تأسست سنة 1966 بالتعاون مع المنظمات المهنية المشابهة في كل من كندا والمكسيك ومجموعة وكالات الإغاثة العالمية<sup>2</sup>.
  - 4- **اللجنة الدولية للتعاون ICAC:** لغرض مساعدة الدول النامية في تطوير أنظمتها المحاسبية
- ما بعد 1972: في هذه المرحلة دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل التطوير، حيث أن في هذه المرحلة انعقد المؤتمر الدولي العاشر في مدينة سديني بأستراليا وذلك من أجل التقليل من الاختلاف المحاسبي على مستوى الدولي كما نتج عن هذا المؤتمر منظومتين مهمتها الأساسية الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي كما تمخض عن هذا التأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC في سنة 1976 ولجنة اتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1977.<sup>3</sup>

إن هذا التطور لم يكن بمحض الصدفة وإنما جاء كاستجابة طبيعة للتغيرات في البيئة التي تشغل فيها المحاسبة، و بالإضافة إلى ما سبق ذكره شهدت هذه الفترة (السبعينات) ظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسية وتأسيس لجنة الأمم المتحدة لـ Transnational Corporation في سنة 1976، ومن الناحية الأكاديمية لتطور المحاسبة

1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 22 .

2- هشام صلواتشي، يوسف بودلة، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

3- نفس المرجع أعلاه، ص: 04.

الدولية وجد لأول مرة قسم المحاسبة الدولية ضمن جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association.

لقد شهد عقد السبعينيات كذلك صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية Directives للجمعية الاقتصادية الأوروبية EEC. أهم هذه التوجيهات كان التوجيه الرابع الذي اعتمد بشكله النهائي في سنة 1978. هذه التوجيهات تهدف لتكييف قوانين الدول الأعضاء للحد من الاختلافات المحاسبية والوصول إلى التوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء.

لقد شهدت العقود الحالية تطورات مهمة حين أقدمت العديد من الدول سواء كانت دولا نامية أو متطورة على تبني توصيات ومعايير المحاسبة الدولية، وارتفع عدد الدول الأعضاء بهذه المنظمة ليصل من تسع دول عند إنشائها إلى أكثر من 101 دولة سنة 2005.

## 1- عوامل بروز المحاسبة الدولية :

### 1-1 الأعمال الدولية International Business :

الأعمال الدولية عرفت بأنها " هي أي نشاط تجاري يمتد وراء الحدود لأي دولة ، فهي تدفق السلع و الخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية بدولة أخرى " . فعلى الرغم من أن هذه التدفقات للسلع ورأس المال بين الدول والشركات ليس بالشيء الجديد أو الحديث، حيث وجدت هذه التدفقات منذ العصور البعيدة عندما كانت القوافل تنقل السلع ورأس المال من دولة إلى أخرى، فانه اليوم استبدلت هذه القوافل بطرق أخرى متنوعة (وتشمل على الناقلات الضخمة البحرية والجوية والبرية ) .

وقد ساهمت هذه التطورات في ازدياد حجم المعاملات الدولية وكذلك فائض هذه المعاملات، حيث تقدر التجارة الدولية ( بإجمالي الصادرات والواردات ) حاليا بـ 7 تريليون (مقارنة بـ 60 بليون بعد الحرب العالمية الثانية و

314 بليون عام 1970 )، وكذلك يمكن الاستشهاد بنمو المعاملات الدولية وأهميتها في الاقتصاد من خلال نسبتها إلى إجمالي الناتج المحلي (ENP).

## 1-2 الشركات الدولية International Enterprise:

حيث إن معظم العمليات التجارية والتعاملات الدولية يتم تنفيذها بواسطة مجموعة من الشركات يطلق عليها الشركات الدولية. فهي الشركات التي تمارس أنشطة اقتصادية (تجارية، خدمية، صناعية )، تمتد وراء حدود أكثر من دولة.

## 1-3 شركات المحاسبة الدولية International Accounting Compagnies:

إن النمو الكبير للعمليات الدولية التي تقوم بها الشركات الدولية خلال العقود الثلاثة الأخيرة لعب دورا كبيرا في ظهور المحاسبة الدولية وأهميتها، حيث أصبح لدى المحاسبين المهنيين اهتمام متزايد بالمشاكل المترتبة عن هذه العمليات ومن ثم البحث عن حلول منطقية ومقبولة لها.

إن متطلبات العصر الحالي وخاصة ظاهرة العولمة (Globalisation) عملت كقوة خارجية في معظم المجالات الاقتصادية وساهمت في تشكيل طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، ولهذا فإن هذه القوة أثرت بشكل مباشر على الخدمات التي يقدموها إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة والضرائب وخدمات مالية ومعلوماتية، حيث أصبح من الضروري على موظفي الشركات (Staff) أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية على مستوى عالمي، وكذلك يقدرّون الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية (International Trust).

## 1-4 أسواق رأس المال (Global Capital Markers):

لعبت ظهور أسواق رأس المال العالمية دورا مهما ورئيسيا في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية. فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل المالي، فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة للرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب ( Foreign

(Access) إلى أسواق رأس المال الوطنية. هذا بالإضافة إلى أن الحكومات والمؤسسات المقترضة قد تواجه فرص تمويل أو اقتراض داخلية محدودة. وفي إشارة إلى نمو دور الأسواق الرأس مالية في عملية التمويل.<sup>1</sup>

## 1-5 البحث العلمي:

غالبا ما يستمد الباحث موضوع بحثه من خلال المشاكل العلمية الناتجة من التطبيقات، فالكاتب أو الباحثون في المحاسبة غير مستثنين من ذلك، وموضوع المحاسبة الدولية كان أحد المواضيع التي تناولها الباحثون على مختلف المستويات، وقد نتج عن هذه الجهود العديد من المراجع والبحوث التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية وكذلك المساهمة في إيجاد الحلول، هذه الجهود قد ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية مواضيع المحاسب الدولية. وقد أدى الاهتمام الحالي بظاهرة العولمة (Globalisation) بالعديد من كليات المحاسبة، إلى إعادة النظر في مناهجها، حيث أصبحت العديد من المواضيع الدولية منها المحاسبة الدولية جزءا أساسيا بمناهجها ومن ضمن المواضيع التي يجب أن يلم بها الطالب قبل تخرجه.

## 2- المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية:<sup>2</sup>

- مشاكل تحويل العملة ولاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات أخرى لدولة أخرى.
- إتلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة من دولة وأخرى وتباين المعايير المتعارف عليها.
- القوائم المالية الموحدة ولاسيما إذا كانت لأحد المنشآت معاملات دولية وتجارة عالمية في بلاد أخرى تطبق معايير مختلفة.
- مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحداث النقد.

1-Stephen G. Hawkins, "Take Advantage of Global International," Financial Executive (November, December 1991), p: 42-49.

2- أمين سيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدر الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص: 10.

- اختلاف قوانين الضرائب بين الدول وخاصة عند معاملة المنشآت الأجنبية الأمر الذي قد يوحد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة.
- مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس معايير إعدادها.
- اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ومدى البيانات ونوعية التقارير التي تربط بالمنشأة ومنتجاتها وجودة إتباعها والمعايير المرتبطة التي يتم تطبيقها.
- اختلاف مفاهيم وأسس إعداد الاحتياطات و المخصصات المرتبطة بالمنشآت الدولية والشركات المتعددة الجنسية.
- تباين أسس تقييم المنشأة والتي تعد محل جدل كثير، ولاشك كلما استقرت أسس تقييم الأصول و التزامات المنشأة في الدول المختلفة كلما سهل ذلك من وجود معايير محاسبة دولية متعارف عليها.
- نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجه إعداد معايير محاسبة دولية متفق عليها لتطبيقها على منشآت في دول متعددة، حيث يتطلب الأمر حصر الاختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة وموائمتها و توحيدها.

## المطلب الثاني: اتجاهات المحاسبة الدولية.

لقد تعددت اتجاهات المحاسبة الدولية في العالم بتعدد المشاكل والعراقيل التي تعرض لها المحاسبة في الدول العالم التي تهدف إلى مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية.

### 1- مجالات المحاسبة الدولية:<sup>1</sup>

تأخذ المحاسبة الدولية في الاعتبار جميع المشكلات المحاسبية الفنية في المجالات المالية و الإدارية والضريبية وفي مجال المراجعة التي لها علاقة في القياس الإفصاح عن العمليات الأجنبية. ولهذا يوجد بعض القضايا المتعلقة بهذا الفرع من فروع المحاسبة والتي لها معالجة خاصة ومختلفة عن معالجة القضايا المحلية. فمن هذه القضايا:

#### أ- المحاسبة في القطاع الخاص:

حيث يهتم هذا النوع من المحاسبة بما يلي:

✓ التحليل المقارن.

✓ السياسة على المستوى الدولي (التوحيد للمعايير).

✓ المحاسبة عن عمليات المنشآت متعددة الجنسية.

✓ الضرائب عن عمليات الأجنبية في الدول الأخرى.

#### ب- المحاسبة في القطاع العام:

حيث يهتم هذا النوع من المحاسبة بما يلي:

✓ التحليل المقارن للأنظمة المحلية ( الناتج القومي، ميزان المدفوعات، نسبة البطالة.....).

✓ المحاسبة في المؤسسات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح.

1- نبيه بن عبد الرحمان الجير، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

## 2- التقارير الدولية السنوية:

لقد أدى تطور الاقتصاد العالمي، وزيادة المنشآت المتعددة الجنسية، والتكامل بين أسواق رأس المال وغيرها إلى إيجاد نوعية أخرى من مستخدمي المعلومات وهم المستخدمون الدوليون للمعلومات، فاهتمامات المستثمرين تعدت المعلومات التقليدية لتصل إلى الاهتمام بالأوضاع السياسية و أسعار الصرف وقياس الأداء الدولي. ولتغطية هذه الاحتياجات الجديدة كان لزاماً على التقارير السنوية للمنشآت متعددة الجنسية أن تكون دولية، بشكل مستقل والتقرير عن القيمة المضافة إلى غير ذلك من المعلومات. ولتلبية متطلبات هذا العدد من المستخدمين للمعلومات في الدول المختلفة فقد تم اقتراح ثلاثة مداخل هي:

### أ- القوائم المالية الأولية و الثانوية:

فطبقاً لهذا المدخل يتم إعداد مجموعات متعددة من القوائم المالية لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات في أكثر من بلد. فالأصل أن القوائم المالية الثانوية وتعد من أجل المستخدمين في البلدان الأخرى، وهذه القوائم المالية قد تشمل خاصية أو أكثر من الخصائص التالية:

- 1- إتباع المعايير المحاسبية للبلد الأجنبي.
- 2- ترجمة هذه القوائم إلى لغة بلد المنشأة.
- 3- أن يكون تقرير المراجع مكتوباً بتعبير غير شائع الاستخدام في بلد المنشأة.

### ب- تقارير محلية واحدة:

ويدعم هذا المدخل القول بأن القوائم المالية تعكس وجهة نظر واحدة، وهي وجهة النظر المحلية، لأن هذه القوائم المالية تكون معدة بناء على مجموعة من القواعد والإجراءات المحددة في ذلك البلد.

### ج- معايير التقارير الدولية:

وهذه المدرسة تدعو إلى وجود معايير محاسبة معترف بها دوليا ويجب على الدول المختلفة إعداد القوائم المالية على أساسها. أي أنها تدعو إلى توحيد المعايير المحاسبية دوليا.

### 3- زيادة الانضمام للأسواق المالية الأجنبية:

عندما تدخل الشركات والمؤسسات إلى الأسواق الأجنبية المختلفة لبيع أو شراء السلع أو الخدمات على رأس المال من الأسواق الأجنبية، فإنها تجد من المناسب أن تدرج أسهمها في أحد أسواق تداول الأوراق المالية. وهذا الانضمام يقدم لها فوائد متعددة سواء مالية أو تسويقية أو سياسية أو غيرها. لكن هذا الانضمام ينطوي على مجموعة من التكاليف الناشئة عن زيادة المتطلبات الإفصاح المحاسبي. ومن أمثلة هذه المتطلبات تعديل الإجراءات المحاسبية حتى تتوافق مع سوق الأوراق المالية، وتعديل إجراءات المراجعة لنفس الغرض، وتغير في عدد مرات إصدار التقارير المالية.

ولأن منافع الانضمام تفوق تكاليفه، فالهناك ضغوطا كبيرة على المنظمات المشرفة في كل بلد على حماية المستثمرين من جهة وذلك عن طريق متطلبات الإفصاح الشاملة ومن جهة أخرى تشجيع واجتذاب الشركات لأسواقها المالية عن طريق تقليل متطلبات الإفصاح المكلفة. وتحقيق هذا التوازن صعب إلا أنه ممكن.

### 4- المعايير المحاسبية للمنشآت متعددة الجنسية

تواجه المنشآت الجنسية مجموعة من المعايير المحاسبية المختلفة التي يجب عليها إتباعها.

أولا: يجب عليها إتباع المعايير المحاسبية لبلد المنشآت والتي تختلف بشكل أو بآخر عن تلك المعايير المطبقة في البلدان الأخرى.

ثانيا: يجب عليها إتباع معايير المحاسبة الدولية التي تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

ثالثا: يجب عليها تحقيق متطلبات العرض والإفصاح الصادرة عن بعض الهيئات المحلية أو الدولية.

رابعاً: يجب عليها إتباع الأساليب التي تسهل العمليات وتضمن لها النجاح.

## 5- تدويل مهنة المحاسبة

من النتائج العملية لظهور المحاسبة الدولية مهنة المحاسبة. فمن الملاحظة كثرة انضمام المؤسسات المهنية لعملية وضع المعايير المحاسبية وكذلك نمو شبكة شركات المحاسبة المتضامنة وكبر هذه الشبكة واضح من خلال ما يعرف حالياً بالستة الكبار (المقصود أكبر ست شركات محاسبية). بل إن إحدى الدراسات ذكرت أن هناك 13 شركة فقط لها النصيب الأكبر في سوق المراجعة في العالم. ولهذا الكبر في الشركات دور في دعم الاتجاه نحو توحيد المعايير المحاسبية عالمياً. كما أن كبر شركات المراجعة بهذا الحجم قد تطلبه وجود الشركات المتعددة الجنسية وكثرة انتشارها.

## 6- المحاسبة والتنمية الاقتصادية

للمحاسبة وظيفة مزدوجة في عملية التنمية الاقتصادية، فلها دور على المستوى الكلي وكذلك الجزئي. فدور المحاسبة في التنمية الاقتصادية يتعدى مجرد قياس الأنشطة الاقتصادية علي المستوى الجزئي والكلي إلى اتجاه اجتماعي اقتصادي. فالمحاسبة تخدم في كافة مراحل تطبيق خطط التنمية من خلال تقديم المعلومات الملائمة لإنجاز تلك الخطط. وفي الحقيقة، فإن هناك بعض الأدوار الرئيسية التي يمكن أن تقوم بها المحاسبة عند الحديث عن التنمية الاقتصادية وهي كالتالي:

- المهارات وطرق القياس الفنية التي تتكون منها المحاسبة مهمة جداً في التنمية التجارية والصناعية والإدارة العامة.
- التنمية الاقتصادية تعتمد على التصنيع الناجح وكفاءة استعمال رأس المال، والمحاسبة تساعد في تقديم نجاح كلا المسعيين. فالمحاسبة في المؤسسات هي التي توفر المعلومات وبالتالي فهي أداة لزيادة كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية وأداة لرقابة عمليات الإنتاج. ولهذا فمن المنطقي أن تكون هذه المهارات مفيدة لإدارة عمليات التنمية.

- من خلال إنتاج وتوفير المعلومات في الوقت المناسب والتي يمكن الاعتماد عليها، فإن المحاسبة تكون أساسية لقيام أسواق رأس المال بعملها بكفاءة عند توجيه الأموال للتنمية والاستثمار في تحصيل الضرائب، وكذلك التوزيع الأمثل للموارد النادرة أو المحدودة.
- المعلومات المحاسبية يحتاجها كل من حكومات الدول النامية، أسواق رأس المال ومؤسسات الأعمال. فالحكومات تحتاج هذا النوع من المعلومات في تنفيذ السياسات العامة، وفي رقابة وتنظيم مؤسسات القطاع العام، ورقابة الدورات الاقتصادية، وقياس النتائج القومي وتحصيل الضرائب ورقابها إلى غير ذلك.
- تعتبر المعلومات المحاسبية من المصادر الأساسية لنشأة سوق رأس المال محلي، وللحصول على مصادر رأس المال الأجنبية، وسوق رأس المال يحتوي على أموال من منظمات دولية.
- المعلومات المحاسبية ضرورية لمساعدة الإدارة عند رعايتها للأموال، وضرورية في اتخاذ القرارات الدورية، ورقابة الفروع والشركات التابعة، ورقابة الموظفين، وقياس الدخل الحقيقي، في الموازنات والتنبؤات، والمشاكل الإدارية الخاصة.
- التنمية الاقتصادية تعتمد علي استخدام موارد البلد الاقتصادية بكفاءة. أي أنها تعتمد على خطط التنمية التي تقود إلى استخدام الموارد بكفاءة.
- حتى تنجح التنمية الاقتصادية فلا بد من دعم خطط التنمية بقدر كاف من المعلومات التي تعد واحد من الامتيازات المحاسبية.

### المطلب الثالث: أهمية المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في أهمية الاستفادة من مهارات الكفاءة المتعلقة بعملية جمع البيانات المتولدة من الأنشطة و الأحداث الاقتصادية وإعداد التقارير المالية الأمر الذي يمكن معه توصيل معلومات مفيدة إلى متخذي القرار، وقد أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية Qualitative Characteristics of Accounting Information إلى أن هناك خاصيتين تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرار هما الملائمة والمصدقية، وحيث أن منشآت الأعمال تعمل في وجه عام في بيئات أعمال تقسيم بالديناميكية من ثم يجب أن تظل مهنة المحاسبة مفيدة بشكل مستمر ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق استمرار وفائها باحتياجات متخذي القرار من المعلومات التي تتلاءم مع بيئات الأعمال الدائمة التغير، وفي ظل اقتصاد عالمي شامل فإن الموارد الطبيعية والبشرية والمالية غالبا ما تنتقل من جزء معين من العالم إلى جزء آخر على نحو يسير وبكفاءة وبسرعة كبيرة، ولا شك أن المحاسبة الدولية International Accounting توفر معلومات ملائمة إلى متخذي القرار في ظل ذلك الاقتصاد العلمي، وحيث تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد بشكل يعظم المصلحة البشرية. ولذلك السبب كان من الأهمية بمكان دراسة المحاسبة الدولية، وهناك أسباب تقف وراء زيادة الاهتمام بها لعل من أبرزها ما يلي:

- 1- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهمة بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق و الأساليب و الإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والقومية.
- 2- التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

3- تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي و نشوء الشركات الدولية متعددة الجنسية وما يصاحبها من مشكلات محاسبية.

4- تركيز جهود أديبات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسة المهنية تتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الاهتمام من جانب المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير النظم المحاسبية حتى تواكب المتغيرات و المتطلبات ذات الصلة بعصر العولمة.

### - أهداف المحاسبة الدولية<sup>1</sup>

إن الأدب التاريخي للمحاسبة يشير إلى أن البيئة المحاسبية هي في حالة تغيير ديناميكي نتيجة للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية والتقنية، وحتى تحقق المعلومات المحاسبية (مخرجات النظام المحاسبي) الفائدة المرجوة منها في ترشيد قرارات المستخدمين المختلفين كان لابد للمحاسبة أن تواكب هذه التغيرات في البيئة المحيطة. لقد شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات سريعة و واسعة شملت معظم مجالات البيئة التي يعمل بها النظام المحاسبي، على سبيل المثال أدبية الحدود والقيود بين العديد من الدول وظهرت التكتلات الاقتصادية التي سهلت عملية تدفق السلع والخدمات و رؤوس الأموال و كذلك الأفراد بين العديد من الدول ذات اللغات و الثقافات المختلفة، كذلك التقدم العلمي الباهر في مجالات الاتصال والنقل البري والبحري والجوي والإلكتروني. وبالتالي كان لابد للمحاسبة من أن تتطور وتلبي الاحتياجات الجديدة للمستخدمين من المعلومات الملائمة و الوقتية و المفهومة و التي يتوقع أن تساهم في ترشيد القرارات المختلفة.

من هنا ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي التي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم وللتحقق وللمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

و للوصول إلى هذا الهدف تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق الآتي:

1- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم و يحكم الممارسات و التقارير المحاسبية على المستوى الدولي.

1- محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 31-32.

- 2- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتسهيل عملية المقارنة.
- 3- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.
- 4- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها.
- 5- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.
- 6- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.
- 7- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.

## المبحث الثاني: الشركات الدولية

تعتبر الشركات الدولية عصب النشاط الاقتصادي للدول التي تهدف للتطور الاقتصادي العالمي، من خلال الاستثمارات التي تقوم بها في شتى أنحاء العالم وما تدره من فوائد كبيرة عليها، وستطرق في هذا المبحث إلى شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة وكذا شركات المتعددة الجنسيات .

### المطلب الأول: شركة المساهمة.

قبل التطرق إلى الشركات الدولية بجدد بنا تقديم تعريف عن الشركة وهو كما يلي:

**-مفهوم الشركة:** هي عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر على أن يساهم كل منهما في مشروع مالي بهدف تحقيق الربح عن طريق تقديم حصة من رأس مال أو من عمل لاستثمار ذلك في مشروع ما واقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة حسب نسب متفق عليها.<sup>1</sup>

**1- مفهوم شركات المساهمة(شركات الأموال):** وهي شركات التي يتكون رأس المال فيها من عدد من الحصص يطلق على كل منها الأسهم، وهي متساوية القيمة حيث يتم تداولها وفقا لما جاء في القانون المنظم لكل دولة على حدة.

### 2- خصائص شركة المساهمة:

هناك العديد من الخصائص التي تتميز بها شركات المساهمة نذكرها فيما يلي:

أ) شركة المساهمة تقوم على الاعتبار المالي لا تتأثر بانسحاب الشريك أو إفلاسه أو وفاته:

تعتبر شركة المساهمة من شركات الأموال وذلك لقيامها على تجميع رؤوس الأموال عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام، ويكون لرأس المال أهمية كبيرة في نشاطها، ويعد مساهما في الشركة كل من يتقدم للاكتتاب مهما بلغ عددهم،

1- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة الشركات، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص: 15.

وبذلك فإن الاعتبار الشخصي بين الشركات ليس له أهمية بسبب تداول الأسهم أثناء حياة الشركة بالطرق التجارية, وعليه فإن أحد المساهمين أو الحجر عليه أو إفلاسه أو إعساره, لا يؤثر علي بقاء الشركة واستمرارها.

#### ب) مسؤولية الشريك فيها محدودة بأسهمه:

من أهم خصائص شركة المساهمة هو كون مسؤولية كل شريك عن التزامات الشركة محدودة بقدر ما يملكه من أسهم فيها, وهذا الذي أدّى إلى أصحاب المدخرات في توظيف أموالهم إلى شراء الأسهم, لأن المساهم في هذا النوع من الشركات لا يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه إلى الشركة, ولا يلزم بالقيود في السجل التجاري أو مسك الدفاتر التجاري أو الالتزام بالتزامات التجار الأخرى, ولا يؤدي إفلاس الشركة إلى إفلاس كالحال في الشركات التضامن.

#### ج) الحد الأدنى لعدد الشركاء:<sup>1</sup>

حدد القانون الجزائري الحد الأدنى لعدد الشركات بنصه في المادة 592 من القانون التجاري الجزائري على أنه لا يجوز أن يكون عدد الشركات المساهمة أقل من سبعة (07) وعلى ذلك فإن يجب أن يتوافر هذا الحد الأدنى من عدد الشركات, ولكن لم يستلزم النص الجزائري أن يكون جميعهم من الأشخاص الطبيعيين الأمر الذي يجوز معه اشتراك الأشخاص المعنوية, في تأسيس شركات المساهمة.

#### د) وجود توافر الحد الأدنى لرأسمال الشركة:

إذا كانت مسؤولية الشركاء في شركات الأشخاص مسؤولية شخصية وتضامنية, الأمر الذي يوفر الاطمئنان في التعامل مع هذه الشركات, نجد أن في شركات المساهمة, تتحدد مسؤولية الشريك بقدر ما يملكه من أسهم, الأمر الذي يجعل لرأسمال هذه الشركات أهمية كبيرة باعتباره الضمان الوحيد للمتعاملين معها.

لذلك نص المشرع الجزائري على الحد الأدنى لرأسمال شركات المساهمة بأن يكون كما يلي:<sup>2</sup>

1- المادة 592, المرسوم التشريعي رقم: 93-08, المؤرخ في 25 ابريل, 1993.

2- المادة 594, المرسوم التشريعي رقم: 93-08, المؤرخ في 25 ابريل, 1993.

((يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار (5) ملايين دينار جزائري على الأقل إذ ما لجأت الشركة علنية للدخار, ومليون دينار على الأقل في الحالة المخالفة.

ويجب أن يكون تخفيض رأس المال إلى مبلغ أقل متبوعا، في أجل سنة واحدة، بزيادة تساوي المبلغ المذكور في السابق، إلا إذا تحولت في ظرف نفس الأجل إلى شركة ذات شكل آخر وفي غياب ذلك يجوز لكل معني بالأمر المطالبة قضائيا بحل الشركة بعد إنذار ممثلها بتسوية الوضعية. تنقضي الدعوى بزوال سبب الحل في اليوم الذي تبت فيه المحكمة في الموضوع ابتدائيا)).

وتشجعا على إنشاء الشركات المساهمة فإن المادة السابقة نصت على أنه في حالة نقصان رأس المال عن الحد الأدنى المطلوب، فإن يجب زيادته خلال سنة حتى بلوغه الحد الأدنى المطلوب الموضح في المادة السابقة، وإلا فإنه يكون لكل ذي مصلحة الحق في الطلب من القضاء حل الشركة وذلك بعد فوات شهرين من إنذار ممثلي الشركة بتصحيح هذا الوضع، حتى يظل رأس المال ثابتا في حده الأدنى على الأقل باعتباره الضمان العام للدائنين.

#### هـ) اسم وعنوان الشركة:

لقد أوجب المشرع الجزائري على أن يكون لشركة المساهمة اسم يميزها عن غيرها من الشركات المماثلة، وقد أجاز المشرع الجزائري في ذات المادة إدراج اسم شريك واحد أو أكثر من الشركاء في تسمية الشركة، مساهمة (S.P.A)، وكذلك أوجب أن يذكر فيه رأس المال الشركة.<sup>1</sup>

### 3- تأسيس شركة المساهمة:

يأخذ تأسيس شركات المساهمة العديدة من الخطوات التي يجب إتباعها وهي:

1- المادة 593، المرسوم التشريعي رقم: 93-08، المؤرخ في 25 ابريل، 1993.

### أ) تأسيس العلي للادخار :

نص المادة 595 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993): ((يحرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة بطلب من مؤسس أو أكثر، وتودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني السجل التجاري، ينشر المؤسسون تحت مسؤوليتهم إعلانا حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

لا يقبل أي اكتتاب إذا لم تحترم الإجراءات المقررة في المقطعين الأول والثاني أعلاه))

- من نص المادة يتبين أن التأسيس يمر بمرحلتين حيث أن نميز هاتين المرحلتين:

#### ✓ مرحلة الأولى:

تكون الشركة تحت التأسيس حيث يلتزم المؤسسون بالسعي في تأسيس الشركة و القيام بجميع الإجراءات اللازمة لذلك، ويتعاقد المؤسسون خلال هذه الفترة بوصفهم ممثلين للشركة تحت التأسيس و تميز الشركة في هذه الفترة بشخصية معنوية ناقصة بالقدر اللازم لتأسيسها، ويشترط أن يكون هذا التأسيس تأسيسا صحيحا.

#### ✓ المرحلة الثانية:

بعد اكتمال الإجراءات المذكورة في المرحلة الأولى يقوم المؤسسون بالصريح بالاكتتاب، والاكتتاب هو إعلان عن رغبة المكتتب في الانضمام إلى الشركة التي تكون تحت التأسيس مقابل الإسهام في رأس مال الشركة بعدد معين من الأسهم المطروحة، وبعد الانتهاء من الاكتتاب يتم استدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال والآجال المنصوص عليها عن طريق التنظيم. و تقرر هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما، وأن مبلغ الأسهم قد تم سداؤه وتبدي رأيتها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين، و تعين القائمين بالإدارة وتعين مندوبي الحسابات. وعند إتمام هذه الإجراءات تنشأ الشركة قانونا وتكامل شخصيتها المعنوية فيجب شهرها، وتثبت الشركة بعقد رسمي وإلا كانت باطلة. وفي حالة ما إذا فشل في تحقيق مشروع الشركة، تزول الشخصية المعنوية لها بأثر رجعي وهذا ما نصت عليه المادة 604 من القانون التجاري الجزائري (المرسوم

التشريعي رقم 93-08 أبريل 1993) بقولها:((.....وإذا لم تؤسس الشركة في أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع مشروع القانون الأساسي بالمركز الوطني للسجل التجاري، جاز لكل مكتب أن يطالب أمام القضاء بتعين وكيل يكلف بسحب الأموال لإعادتها للمكتبتين بعد خصم مصاريف التوزيع.....)).

#### ب) تأسيس شركة المساهمة دون اللجوء العلني للادخار:<sup>1</sup>

أعفى المشرع الجزائري شركات المساهمة التي لا تلجأ علانية للادخار من بعض الإجراءات التي تطبق على التأسيس باللجوء العلني للادخار، وهذا راجع بالطبع لعدم الحاجة إلى حماية الجمهور إذ يقتصر الاكتتاب فيها على المؤسسين وحدهم، وبخلاف تأسيس باللجوء العلني للادخار تثبت الدفعات بمقتضى تصريح من مساهم أو أكثر في عقد توثيق بناء على تقديم قائمة المساهمين المحتوية على المبالغ التي يدفعها كل مساهم. ويشتمل القانون الأساسي، على تقدير الحصص العينية، ويتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يعده مندوب الحصص تحت مسؤوليته و يوقع المساهمون القانون الأساسي إما بأنفسهم أو بواسطة وكيل مزود بتفويض خاص، يعين المؤسسون الأشخاص الذين سيتولون إدارة الشركة ومندوبي الحسابات ويشبتونهم في القانون الأساسي للشركة، ولا يجوز للشركة أن تباشر أعمالها إلا ابتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري وشهرها.

#### 4- أسباب انقضاء شركات المساهمة:

تنقضي شركة المساهمة لأسباب عامة وأخرى خاصة نذكرها كما يلي:

##### أ- الأسباب العامة:

• انتهاء الأجل المحددة للشركة: تتحدد مدة الشركة بالاتفاق بين الشركاء على بقائها لمدة معينة، أو تحقيق

لغرض الذي أنشئت من أجله.<sup>2</sup>

كما يجب أن لا يتجاوز عمرها 99 سنة.

1- المواد(605، 606، 607، 608، 609) من المرسوم التشريعي رقم: 93-08، المؤرخ في: 25 أبريل، 1993.

2- المادة 437 من القانون المدني الجزائري، 2007.

- انتهاء الغرض الذي من أجله وجدت الشركة: تنتهي الشركة بتحقيق الغاية التي أنشئت لأجلها أي أنه إذا توصلت الشركة إلى الغرض الذي تريد تحقيقه تنتهي مهمتها حتى لو لم ينقض الميعاد المحدد لها في العقد، فإذا كان مثلاً الغرض من إنشاء شركة هو بناء مجمع سكاني أو ملعب فتنتهي بانتهاء الأشغال.
- هلاك مال الشركة: إذا هلك جميع مال الشركة أو جزء كبير منه بحيث لا تبقى جدوى في استمرارها تنتهي الشركة بقوة القانون.<sup>1</sup>
- اتفاق الشركاء على إنهاء الشركة: قد يتفق الشركاء على حل الشركة قبل حلول أجلها المحددة، وهذا الحل للشركة مقبول وقانوني إذا كانت هذه رغبة الشركاء بشرط أن يتم ذلك بإجماع الشركاء.<sup>2</sup>
- اندماج الشركة: تنقضي الشركة قبل حلول أجلها إذا اتجهت إرادة الشركاء نحو دمجها في شركة أخرى، وهناك نوعان من الاندماج، الأول يكون عن طريق دمج شركة في شركة أخرى فتتقضي الشركة المندمجة وتفقد شخصيتها المعنوية وتحل محلها الشركة الدامجة، وتصبح الأخيرة هي المسؤولة عن كل الالتزامات المتعلقة بها والشركة المندمجة. أما النوع الثاني فيسمى بالاندماج عن طريق المزج أي انقضاء شركتان أو أكثر قائمة لتنشأ مكانها شركة جديدة ذات شخصية معنوية جديدة مختلفة عن شخصيات الشركات المنقضية.
- إفلاس الشركة: تفلس الشركات عندما تتوقف أي منها عن الدفع بحيث تصلح عاجزة عن الوفاء بالتزاماتها، والإفلاس من الأسباب العامة المؤدية إلى انقضاء جميع أنواع الشركات ويستوجب حلها بقوة القانون.<sup>3</sup>
- حل الشركة بحكم قضائي: حيث أنه يحق لكل شريك الطلب من المحكمة انقضاء الشركة إذا وجد مبرر لذلك فإن وجدت الأدلة الكافية تحل الشركة بقوة القانون.<sup>4</sup>

1- المادة 438 من القانون المدني الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

2- المادة 440 من القانون المدني الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

3- المادة 215 من القانون التجاري الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

4- المادة 441 من القانون المدني الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

ب- الأسباب الخاصة:

- حل الشركة قبل أجلها المحددة من قبل الجمعية العامة<sup>1</sup>.
- حل الشركة إذا انخفض عدد المساهمين إلى أقل من الحد الأدنى: حيث يجوز للمحكمة أن تقوم بحل الشركة بناء على طلب كل معني بالأمر إذا انخفض عدد المساهمين إلى أقل من 07 مساهمين وهو الحد الأدنى منذ أكثر من عام<sup>2</sup>.
- حل الشركة نتيجة للخسارة: تنحل شركة المساهمة بالخسارة "إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خفض بفعل الخسائر الثابتة الوثائق الثابتة لأقل من 4/1 من رأس مال الشركة، فإن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ملزم في خلا الأشهر الأربعة التالية بالمصادقة على الحسابات التي كشفت هذه الخسائر، باستدعاء الجمعية العامة الغير عادية للنظر فيما إذا كان جب حل الشركة قبل حلول الآجال، و إذا لم يتقرر حلها فقد ألزم القانون بتخفيض رأسمالها بمبلغ يساوي على الأقل مبلغ الخسائر التي لم تخصم من الاحتياطي في حالة عدم تجدد الأصل الصافي بقدر يساوي على الأقل 4/1 من رأس مال الشركة.<sup>3</sup>

1- المادة 715 مكرر 18 من القانون التجاري الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

2- المادة 715 مكرر 19 من القانون التجاري الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

3- المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الجزائري، 2007 ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).

## المطلب الثاني: الشركة ذات المسؤولية المحدودة

**1- مفهومها:** هي شركة تجارية تتكون من شخص واحد أو من عدة أشخاص وتتحدد مسؤولية كل شريك فيها بقدر حصته في رأس المال، ويمكن أن يكون لها عنوان، وتكون حصص الشركاء فيها اسمية، ولا يزيد عدد الشركاء فيها على عشرين، ولا يقل رأسمالها عن مائة ألف دينار جزائري<sup>1</sup>.

## 2- خصائص الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

تفرد الشركات ذات المسؤولية المحدودة بخصائص خليط بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، ويعتبر القانون التجاري الجزائري هذا النوع من الشركات تجارية بالشكل حتى ولو قامت بأعمال مدنية أصلاً.

✓ **مسؤولية الشريك محدودة:** تكون مسؤولية كل شريك عن ديون الشركة محدودة بما قدمه من حصة في رأس مال الشركة وهذا التحديد في المسؤولية يكون في كل الأحوال سواء تتعلق الأمر بالمسؤولية بين الشركاء فيما بينهم أو بين الشركاء والغير<sup>2</sup>.

✓ **الحد الأدنى لرأس المال:** لا يجوز أن يكون رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة أقل من مائة ألف دينار جزائري وينقسم الرأسمال إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية مبلغها ألف دينار جزائري على الأقل<sup>3</sup>.

✓ **الالتزام بالوفاء برأس المال:** أوجب المشرع الوفاء بكامل الحصص عند تأسيس الشركة حتى يتكون ضمان عام للدائنين، ويكون كل شريك في مأمّن من أي مطالبة تتعلق بالحصص، وحتى يمكن الوفاء بهذه الحصص عند التأسيس يجب أن لا تكون بتقدّم عمل وإّما أن تكون عينية أو نقداً ، كما يجب أن يذكر توزيع الحصص في القانون الأساسي<sup>4</sup>.

1- المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.

2- المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.

3- المادة 566 من القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993..

4- المادة 567 من القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.

✓ **حصص الشركاء اسمية غير قابلة للتداول:** حصص الشركاء في رأس مال الشركة غير قابل للتداول أو التنازل عنها للغير فالحصص يجب أن تكون اسمية ولا يمكن أن تتمثل في سندات قابلة للتداول وقد نصت على ذلك **المادة 569 ق.ت.ج.** غير أنه يمكن أن تنتقل عن طريق الإرث و إحالتها بكل حرية بين الأزواج و الأصول و الفروع كما نصت على ذلك **المادة 570 من ق.ت.ج.**

بالنسبة للأشخاص الأجانب عن الشركة فلا يجوز أن تنتقل حصص الشركاء إليهم إلا بموافقة أغلبية الشركاء الآخرين الذين يمثلون ثلاثة أرباع رأس مال الشركة على الأقل، وهذا ما نصت عليه **المادة 571 من ق.ت.ج.**

✓ **الحد الأقصى لعدد الشركاء:** أوجب المشرع الجزائري ألا يتجاوز عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة 20 شريكا حيث، فإن فاق العدد 20 وجب تحويلها إلى شركة مساهمة في أجل أقصاه السنة الواحدة، وعند عدم ذلك تنحل الشركة ما لم يصبح عدد الشركاء في تلك الفترة من الزمن مساويا لعشرين شريكا أو أقل<sup>1</sup>.

✓ **اسم وعنوان الشركة:** يمكن للشركة ذات المسؤولية المحدودة أن تتخذ اسما خاصا مستمدا من غرضها كما يجوز أن تتخذ عنوانا تجاريا يضم اسم شريك أو أكثر، وللشركة أن يشتمل اسمها على ما يدل على خاصيتها أي أن يتبع عنوان الشركة بعبارة ذات مسؤولية محدودة أو مختصر ذلك (ش.ذ.م.م) وبيان رأسمالها<sup>2</sup>.

### 3- تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة

طبقا للمادة 565 من القانون التجاري الجزائري يتولى إبرام عقد تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة جميع الشركاء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء يمثلونهم . ولقيام الشركة يجب إلى جانب الأركان الموضوعية العامة للشركات توافر الأركان الموضوعية الخاصة والإجراءات الشكلية.

1- المادة 590 من القانون التجاري الجزائري الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.

2- المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.

• الأركان الموضوعية الخاصة بتأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة: يشترط لقيام الشركة أن يكون غرضها مشروعاً وممكناً، ويجب ألا يتجاوز عدد الشركاء الحد الأقصى (20) شريكاً، وألا يقل رأسمال الشركة عن الحد الأدنى الذي اشترطه القانون.

• الإجراءات الشكلية: لقيام الشركة ذات المسؤولية المحدودة يشترط القانون تحرير عقد رسمي تأسيسي يتضمن اسم الشركة التجاري مسبقاً أو متبوعاً بعبارة " شركة ذات مسؤولية محدودة " أو بالأحرف التي ترمز إليها مع بيان رأس مال الشركة، ويجب أن يبين في العقد غرض الشركة والمدة التي لا تزيد عن 99 عاماً. كما يجب أن تشهر الشركة عن طريق قيدها في السجل التجاري.

إلا أن هناك بعض المميزات التي تميز تأسيس هذا النوع من الشركات عن غيرها نذكرها فيما يلي:

#### أ-الشركاء:

يجب أن يكون الشركاء من الأشخاص الطبيعيين فلا يجوز للشخص المعنوي أن يكون شريكاً في هذه الشركة ، كما لا يجوز أن يزيد عدد الشركاء على عشرين شريكاً و الحد الأقصى بالنسبة لهذا النوع من الشركات شرط نشأة و شرط بقاء كذلك كما نصت على ذلك المادة 590 من القانون التجاري الجزائري.

#### ب- الرضا:

اشتترطت المادة 565 من القانون التجاري الجزائري لحصول الرضا صحيحاً أن يتولى إبرام عقد تأسيس الشركة جميع الشركاء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء يثبتون تفويضهم الخاص لذلك، ويعتبر شخص الشريك محل اعتبار لدى الشركاء الآخرين، و لهذا فالغلط في شخص الشريك يعتبر مسوغاً لطلب إبطال عقد الشركة لاعتباره غلطاً جوهرياً.

#### ج- غرض الشركة ومدتها:

سواء كان غرضها مدنيا أو تجاريا فقد اعتبرها المشروع دائما تجارية بالشكل، إنما يلزم أن يكون الغرض مشروعاً و غير مخالف للنظام العام والآداب العامة و يجب أن يتفق الشركاء في عقد الشركة على مدة الشركة الذي يجب أن لا يتجاوز مدة 99 سنة وإذا تم الاتفاق على مدة أكبر لا يبطل العقد وإنما تخفض المدة إلى هذا الحد الأقصى أي (99) سنة.

#### د- الالتزام بالوفاء برأس مال الشركة:

نص القانون التجاري في المادة 566 منه كما ذكرنا على الحد الأدنى لرأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة (100000 دج) مائة ألف دينار و ينقسم رأس مال الشركة إلى حصص متساوية و رأس المال الأدنى يعتبر ضماناً لحق الدائنين و عليه يجب أن يظل قائماً طوال مدة الشركة. ومن جهة أخرى لم يحدد القانون حداً أقصى لرأس مال الشركة فالشركاء أن يقدموا ما شاءوا من الحصص. كما أن للشركاء أن يقتسموا الحصص فيما بينهم كما يشاءون. ومن خصوصيات هذا النوع من الشركات ما يخص نوع الحصص المقدمة حيث تنص المادة 567 من القانون التجاري الجزائري على أن الحصة يمكن أن تكون نقداً أو عينا ولكن لا يجوز أن تكون عملاً لصعوبة تقويم هذا العمل فوراً بنقود و ذلك لأن رأس مال الشركة هو الضامن الوحيد لحقوق الدائنين، كما نصت المادة 567 أيضاً على أنه يجب الوفاء بقيمة الحصص جميعها كاملة عند تأسيس الشركة.

#### هـ- الشروط الشكلية الرسمية:

نصت المادة 565 من القانون التجاري الجزائري على ضرورة أن يتولى إبرام عقد تأسيس الشركة جميع الشركاء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء بتفويض خاص لذلك. فالمادة 545 من القانون التجاري الجزائري تنص على أنه لا تثبت الشركة إلا بعقد رسمي و إلا كانت باطلة. مما سبق يتضح أن الرسمية ركن في العقد لا يقوم بدونها والغرض من الرسمية هو تضمين العقد بيانات معينة من أهمها عنوان الشركة واسمها التجاري متبوعاً بعبارة (ش.ذ.م.م)، مقدار رأس مالها وحصص كل شريك، أسماء من عهد إليهم بإدارة الشركة مع ذكر ألقابهم و عناوينهم، تاريخ ابتداء الشركة و انتهائها. ويترتب على الإخلال بقواعد تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة البطلان بسبب تخلف أحد أركانها الموضوعية أو الشكلية.

#### 4- أسباب انقضاء الشركة المسؤولية المحددة

تنقضي الشركة ذات المسؤولية المحدودة لنفس الأسباب العامة التي تنقضي بها الشركات عموماً مثل انتهاء أجلها أو هلاك معظم رأسمالها أو انتهاء العمل الذي تأسست من أجله أو اندماجها في غيرها من الشركات، بالإضافة إلى الأسباب العامة فقد نص القانون التجاري الجزائري على أسباب خاصة لانقضاء هذا النوع من الشركات في مواد مختلفة:

##### ✓ إذا قلّ رأسمالها عن 100.000 دج:

أي يجب أن لا يقل رأسمالها عن الحد الأدنى المطلوب كما حددته المادة 566 من القانون التجاري الجزائري: (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) ((لا يجوز أن يكون رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة أقل من 100.000 دج وينقسم الرأسمال إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية مبلغها 1.000 دج على الأقل. ويجب أن يكون تحويله إلى مبلغ أقل متبوع بزيادة في أجل سنة بقصد إعادته إلى المبلغ المنصوص عليه في الفقرة المتقدمة، ما لم تحول الشركة في نفس الأجل إلى شركة ذات شكل آخر. وعند عدم ذلك يجوز لكل من يهمه الأمر أن يطلب من القضاء فسخ الشركة بعد إنذار ممثلها بتسوية الحالة. وتنقضي الدعوى إذا كان سبب البطلان منعداً في اليوم الذي تتولى فيه المحكمة النظر في أصل الدعوى ابتدائياً)).

##### ✓ إذا تجاوز عدد الشركاء للحد الأقصى:

في حالة تجاوز عدد الشركاء 20 شريكاً يجب تحويل الشركة إلى شركة مساهمة في أجل سنة واحدة، كما نصت على ذلك المادة 590 تجاري جزائري. ((لا يسوغ أن يتجاوز عدد الشركاء في شركة ذات المسؤولية المحدودة عشرين شريكاً. وإذا أصبحت الشركة مشتملة على أكثر من عشرين شريكاً وجب تحويلها إلى شركة مساهمة في أجل سنة واحدة. وعند عدم ذلك تنحل الشركة ما لم يصبح عدد الشركاء في تلك الفترة من الزمن مساوياً لعشرين شريكاً أو أقل)).

## المطلب الثالث: الشركات المتعددة الجنسية

### 1- مفهوم الشركات المتعددة الجنسية:

- لقد عرفها البروفيسور J Dunning بأنها مشروع يملك أو يسيطر على التسهيلات الإنتاجية: مصانع, منشآت تعدين، مكتب تسويق و إعلان.... إلى آخره في أكثر من دولة<sup>1</sup>
- أما Brooke M/Remmers عرفها بأنها كل مؤسسات تمارس نشاطاتها الأساسية: إنتاج أو خدمات في دولتين على الأقل<sup>2</sup>
- أما الاقتصادي الكندي R A Matthews فقد عرفها بـ (....."عمليات كبيرة المشعبة جدا في البلدان الأخرى وتملك هناك طاقات إنتاجية كبيرة، لتمارس نشاطها في ستة بلدان على الأقل"...) <sup>3</sup>
- . ومن خلال التعريفات السابقة نستخلص بأنها المؤسسات العاملة في مختلف المجالات الاقتصادية من إنتاج السلع والخدمات وتمارس نشاطها في أكثر من دولة.

### 2- خصائص الشركات المتعددة الجنسيات<sup>4</sup>

- أكبر حجم عمليات إنتاجها وارتفاع معدلات نمو أنشطتها.
- مباشرة أنشطتها في ظل سوق احتكار القلة (في سوق يسيطر عليه عدد قليل من الباعين).
- تنتمي في معظمها إلى الدول المتقدمة حيث يكون حجم نفوذها وعملياتها كبيرين.
- تنوع منتجاتها وأنشطتها الاقتصادية والتكامل بينها(تتركز أنشطتها في الإنتاج والخدمات والتسويق).
- تفوقها التكنولوجي والإداري والتسويقي.

1- محمد السيد سعيد، "الشركات المتعددة الجنسيات و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية"، مصر، الهيئة العامة للكتاب، 1978، ص: 20.  
2- Wladimir Andreff, Les multinationales, Paris; Hatier, 1981, p: 14.

3- أمير ونوف، الأطروحات الخاصة بتطور الشركات المتعددة الجنسيات، ترجمة علي محمد الحسين القر ويني، الجزائر، دون المطبوعات الجزائرية، 1986، ص: 35.

4- قسم الأبحاث الاقتصادية، الاتحاد العام لغرف التجارة والصناعة والزراعة للبلاد العربية، "الشركات المتعددة الجنسية في ظل الوفرة المالية العربية"، في أوراق اقتصادية الاتحاد العام لغرف التجارة والصناعة والزراعة للبلاد العربية، يناير 1984، ص: 59.

- بعدها العالمي أو تشتتها الجغرافي من خلال تعدد فروعها في مختلف مناطق العالم.

- مركزيتها في الإدارة حيث تكون الإدارة العليا في البلد الأم.

### 3- أساليب تكوين الشركات المتعددة الجنسيات

يوجد عدة أساليب قانونية لتكوين هذه الشركات تتمثل بـ:

#### أولاً : الاندماج الدولي للشركات

الاندماج الدولي بالمعنى القانوني هو فناء شركة أو أكثر في شركة أخرى أو فناء شركتين أو أكثر وقيام شركة جديدة تنتقل

إليها ذمم الشركات التي فُتيت.<sup>1</sup>

ونلاحظ أن الاندماج هو الأكثر شيوعاً في العالم الرأسمالي نظراً لارتفاع تكاليف عملية الاندماج بطريق المزج، حيث

تقتضي هذه الطريقة إحلال كافة الشركات التي يتم دمجها وتكوين شركة جديدة بكل ما تفرضه هذه العمليات من

نفقات باهظة ، أضف إلى ذلك العبء الضريبي الناشئ عن زيادة حجم الأصول التي يتم نقلها إلى الشركة الجديدة والتي

يفرض عليها العديد من الضرائب والرسوم كالضرائب على دخل الشركات. ومن المتصور أن عملية الاندماج تقع بين

إحدى الشركات الوليدة الداخلة في مجموعة متعددة الجنسيات والتي تعمل في بلد ما وتتمتع بجنسيته ، وبين إحدى

الشركات الوطنية في نفس هذا البلد فمثل هذا الاندماج يعتبر داخلياً لأنه يتم بين شركتين من جنسية واحدة ، والواقع أن

الاندماج الداخلي هو أحد الأدوات القانونية التي تستخدمها الشركات المتعددة الجنسيات للقضاء على منافسيها في

الدول المضيفة وإحكام سيطرتها على السوق الداخلي في هذه الدول.

إن عملية الاندماج الدولي نادرة للغاية على الصعيد العملي إذ أنها تصطدم بالعديد من الصعوبات القانونية التي تعوق

إنتمامها ، بل وتكاد تجعلها شبه مستحيلة ، وترجع هذه الصعوبات إلى عدم وجود قواعد موحدة تحكم عمليات الاندماج

الدولي حتى في إطار التجمعات الدولية الإقليمية كمجموعة السوق الأوروبية المشتركة ، ويبدو أنه من الضروري الرجوع

1- سيف هشام صباح الفخري ، الشركات المتعددة الجنسيات وأبعادها السياسية والاقتصادية، ماجستير في العلوم المالية والمصرفية ، بإشراف.عبد الحميد

الطالب، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2010، ص: 21.

إلى قواعد تنازع القوانين في القانون الدولي الخاص لتحديد النظام القانوني الذي يحكم عمليات الاندماج الدولي الأمر الذي يجعل هذا الأسلوب صعب الحدوث.

### ثانياً : تكوين شركات وليدة على المستوى الدولي<sup>1</sup>

لا يثير تكوين شركات وليدة على المستوى الدولي أي صعوبة فتكوين شركة في هذا المجال لا يتطلب إلا توافر شرطين أساسيين:

- أن يكون للشركة الأم وفقاً لأحكام قانونها الوطني الحق في تملك أسهم شركة أخرى.
  - أن يكون من الممكن وفقاً لأحكام قانون الدولة المضيفة أن تمتلك الشركة الوليدة بنسبة تسمح بالسيطرة عليها.
- ويمكن القول أن النظام القانوني للشركة الوليدة التابعة لشركة أجنبية لا يختلف عن النظام القانوني للشركة الوليدة التابعة لشركة وطنية أخرى.

### ثالثاً : السيطرة على شركات قائمة.

قد تلجأ الشركات المتعددة الجنسيات للسيطرة على شركات أخرى قائمة بالفعل وتحويلها إلى شركات تابعة لها ، ولعلها الأسلوب قد يصبح ضرورياً في بعض الأحيان لو كان الأمر يتعلق بالحصول على مواد أو سلع تنتجها الشركة الماردين السيطرة عليها ، حيث تصبح السيطرة على مثل هذه الشركة أمراً حيوياً ولازمياً لتحقيق التكامل الرأسمالي . وهناك طريقتين لتحقيق هذا:

\* الاستيلاء عنوة بإرغام المساهمين المسيطرين على الشركة.

\* الاتفاق مع مجموعة المساهمين المسيطرة على نقل السيطرة لهم.

1- محسن شفيق ، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية ، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي 1998، ص: 664 .

خلاصة:

من خلال ما قمنا بتقديمه في هذا الفصل يتضح بأن المحاسبة الدولية هي عبارة عن مجموعة معايير محاسبة دولية موحدة ومقبولة على نطاق دولي من طرف الشركات الكبرى، والتي تهدف إلى تجنب المشاكل التي تعرضت لها كمشاكل التباين و طرق المراجعة و الإفصاح و التضخم و متغيرات القدرة الشرائية وغيرها.

وتعتبر الشركات المتعددة الجنسيات ظاهرة متميزة، فبرغم من تعدد وتنوع تعريفها حسب تعدد المعايير فإنها تعرف بكونها شركات وطنية كبيرة تغطي كل الأنشطة الاقتصادية وتوجد في دول مختلفة وتعمل كمجموعة واحدة في إطار استراتيجية شاملة، كما أنها تنفرد عن باقي الشركات الأخرى بخصائص عامة من أهمها: ضخامة مكوناتها، سرعة حركتها ونموها، قدرتها على التكيف مع الواقع وأحداث التكامل مع محيطها الداخلي والخارجي على سواء.

## تمهيد :

إن وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية نشأ أساساً من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالمياً، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية سواء من مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة، المنشآت التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية مما يؤدي إلى اتساع وتشجيع الاستثمارات المالية في أنشطة بورصة الأوراق المالية، ومن ثم ظهرت أهمية إعداد البيانات المالية التي تقدمها المنشآت على أساس توافق دولي.

وسنقوم في هذا الفصل بالتطرق في المبحث الأول إلى معايير المحاسبة الدولية، وإلى كل من لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المحاسبة الدولي.

### المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية

تماشياً مع انفتاح الاقتصاد العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح مجتمع الاستثمار الدولي على ضرورة وجود معايير دولية تقوم بضبط المعاملات بين مختلف الدول، وستتطرق في هذا المبحث نشأة ومفهوم المعايير الدولية وكذا أهميتها وخصائصه.

### المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

#### أولاً: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد والتوفيق بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع منشآت أخرى في دول أخرى في عرض لقوائمها المالية، وعموماً ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، وفي أوت 1966 طرح لورد ينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) عندما طرح المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين، و(CICA) المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (ICAEW) وطبعاً (AICPA). ولقد أعلنت المعاهد الثلاثة في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين روبرت تروبلاد (True blood) رئيساً لها. وقد دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات حلت في سنة 1977. وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة وسميت الآراء المذكورة فيها استنتاجات<sup>2</sup>.

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 429.

2- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 19-20.

وفي ما يلي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال الحاسبة و وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

**2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:** 1926 في أمستردام.

**3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:** 1929 في نيويورك، وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي:

✓ الاستهلاك والمستثمر.

✓ الاستهلاك وإعادة التقويم.

✓ السنة التجارية أو الطبيعية .

**4- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:** 1933 في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت مندوباً عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.

**5- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:** 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

**6- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:** 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى.

1- مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية <http://www.kantakji.com/figh/files/accountancy/ht/.doc>

- 7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.
- 8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فيه 45 بحثاً.
- 9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: 1967 في باريس.
- 10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: 1972 حضره 4347 مندوباً من 59 دولة.
- 11- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية، وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.
- 12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: 1982 في المكسيك.
- 13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: 1987 في طوكيو.
- 14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود، IFAC من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية، برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث AICPA استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA.
- 15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: 1997 في المكسيك.
- 16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: 2002 في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

**17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: 2006** في استانبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار

الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات :

**أولاً :** الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

**ثانياً :** لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

**ثالثاً :** لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.<sup>1</sup>

- أما مراحل تأسيس الهيئة فكانت بداية مع IASC ثم تحولها إلى IASB فكانت.

**ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية**

قبل تطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي الدولي، يجب الوقوف أولاً عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام، حيث نجد أنه يتكون من مصطلحين اثنين هما:<sup>2</sup>

يعود أصل كلمة معيار (Norme) في اللغة إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة

قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطى الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس-Square).

اصطلاحاً فيعبر المعيار القاعدة، حيث ترادف مصطلح Norma مع مفهوم القاعدة Règle النموذج أو المثال.

1- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص: 105-106.

2- المنوية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، المركز الجامعي بالوادي، جوان، 2012، ص: 28.

أما محاسبيا : فيمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.<sup>1</sup>

"يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية".<sup>2</sup>

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

2 - مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد (المحاسبة المالية، الإطار التصوري)، ط 1، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع: الوادي، 2008، ص: 19.

## المطلب الثاني: أهمية و خصائص المعايير الدولية

### أولاً: أهمية المعايير

فعلى المستوى العالمي اتجه عدد كبير من دول العالم إلى تنظيم السياسة المحاسبية له من خلال عدة إجراءات أهمها إصدار معايير المحاسبة والمراجعة، وقد شملت تلك المعايير تحديد الإطار الفكري للمحاسبة بحسب الظروف البيئية للدولة، وقد ترتب على هذا التغيير ما يلي:

- تحول اهتمام الأجهزة والهيئات المحاسبية إلى الاهتمام بتحديد أهداف المحاسبة ومفاهيمها وحدودها والخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية.

- صياغة المعايير أو الضوابط المنظمة لأهم المعالجات المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف البيئية لكل دولة.<sup>1</sup>

- زيادة قدرة المؤسسة التي تعتمد على معايير محاسبية موحدة مقبولة على نطاق واسع إلى تدبير رأس المال في الأسواق المالية، كما أنه يؤدي بدوره إلى تخفيض في تكلفة رأس المال، وبالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين.

- تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية قبل الأجنبية على التوجه لمنطقة معينة قبل الأخرى.

- اجتذاب رؤوس الأموال المحدودة نوعاً ما وفي زمن غابت فيه الحدود الجغرافية.<sup>2</sup>

### ثانياً: خصائص المعايير الدولية<sup>3</sup>

بعد إن تم التطرق إلى أهمية وجود المعايير المحاسبية الدولية، لابد من معرفة الخصائص الأساسية التي يجب أن توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كما يلي:

- 1 - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، السنة الجامعية: 2007/2008، ص: 60.
- 2- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، تصدر عن جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر، 2009، ص: 71.
- 3- حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، دراسة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، مقدم إلى مؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، ص: 15.

أ- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف و مفاهيم وفروض ومبادئ.

ب- الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

ج- المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

د- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

هـ- المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

و- الحيادية: يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين.

ز- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

### المطلب الثالث: أسباب وجود معايير الدولية ومسار إعدادها

#### أولاً: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية.

إن المعايير عموماً هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولاً ممكنة وقابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفاً أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة، وهذا حسب المنظمة الدولية للمعايير (ISO)<sup>1</sup>.

أما أسباب وجود معايير دولية وخصوصاً في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطور علم المحاسبة و استبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة، مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار، تمويل، تقويم المخزون السلعي، بالإضافة إلى وجود اختلافات في شكل ومضمون القوائم المالية.
- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.
- تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة.
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي.
- تخفيض التكاليف.
- تدعيم المرور إلى الأسواق المالية.
- تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين.
- من أجل التفكير العقلاني، والتفكير بفعالية أكبر.
- الرغبة بتحقيق الأهداف الاجتماعية، حيث أن هدف المجتمع هو تحقيق التوزيع الأمثل لموارده على المشاريع الاستثمارية المتزايدة على تلك الموارد، لذا يتعين حماية حقوق الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية كافة. وهذه الحماية يمكن أن تتم عن طريق الإفصاح العام عن فرص ونتائج الاستثمار للجميع والذي يساعد على تحقيق

1-[www.iso.org/élaboration des normes](http://www.iso.org/élaboration des normes)، 2014/03/20، أطلع عليه بتاريخ 2014/03/20.

2-GELARD Darmonis, comprendre Les états financiers, Les sociétés pétrolières et Gazières, ENSPM, France, 2004.

هذا الهدف هو وجود المعايير المحاسبية التي ستمنع استفادة البعض من المعلومات المحاسبية دون البعض الآخر، هذا من جانب ومن جانب آخر ستتجه الدولة للاستثمار في الاستثمارات التي لا تحظى بإقبال كاف من جانب المستثمرين لخدمة الصالح العام للمجتمع.

وإن حلول النمذجية التي تطرحها عملية المعايير لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة، في إطار توحيد طرائق العمل، بهدف تفادي التناقضات و الاختلاف وحذف كل أشكال الأخطار المحتملة في عملية التصنيع، أو الأخطار بالنسبة للموردين.<sup>1</sup>

يمكن إعداد معايير جديدة أو تعديل ما هو موجود في حالات كثيرة أهمها عندما تكون المؤسسة بصدد إنتاج منتج جديد، وذلك من حيث خصائص استغلال المنتج أو تأدية الخدمة، أو فيما يخص طرائق الدراسات والحسابات ، و أدوات و وسائل تقدير شروط النوعية، حتى يصبح المعيار مؤشر تقييم إداري.

#### ثانيا: مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية

تتتم عملية إعداد المعايير المحاسبية عادة بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل المجلس (IASB) أو أعضاء الهيئة، أو الهيئات التي تربطها علاقات معها، ويتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:<sup>2</sup>

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل.

1-OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003, REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, La création du comité international des principes comptables, IASC, n: 31,octobre 1973.

2 - مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص:134.

- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASC). ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.

- بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة .

- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة.

- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح [ Exposure Draft - Exposé sondage ]، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق الأعضاء (3/2) عليها المجلس بأغلبية ثلثي.

- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل (4/1).

## المبحث الثاني: لجان معايير المحاسبة الدولية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد المحاسبة من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجرى تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل هيئة في كل دولة صناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية. وستتطرق في هذا المبحث إلى لجنة المعايير الدولية المحاسبية وإلى مجلس المعايير الدولية المحاسبية.

## المطلب الأول: لجنة المعايير الدولية المحاسبية IASC

## 1- التطور التاريخي

تعود نشأة (IASB) إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا. في هذا المؤتمر -اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طُلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسئولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية -وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA، AICPA، ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا (ICAS) ثم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية بشكل يتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في استراليا وكندا وفرنسا و ألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 وفيه تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

وفي سنة 1981 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية. وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامجه عمله، و قد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة.

وفي سنة 1983 شمل IASC كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 22.

وفي سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، وكان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.

وفي سنة 1998 أصبحت الصين عضوا في IFAC و انضمت إلى مجلس إدارة IASC كمراقب. وفي عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة. وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضوا من 112 بلد.

وقد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية. كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك وإنما يتم إصدار المعايير طبقا للضرورة والحاجة. وبعد الدراسات والمناقشات والتعليقات و الاقتراحات ثم المراجعة والمصادقة يتم تحديد بدء سريان المعيار. وقد ترتب على نمو المحاسبة وتطويرها وتزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية. وقد أصدرت اللجنة 41 معيار محاسبي دولي هي كما يلي:

#### جدول رقم (1-1) يبين المعايير المحاسبية الدولية والتعديلات التي أجريت عليها.

| رقم المعيار | عنوان المعيار                                                              |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 01          | عرض القوائم المالية                                                        |
| 02          | المخزون                                                                    |
| 03          | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 27 و رقم 28                              |
| 04          | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 16 و رقم 38                              |
| 05          | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم                                          |
| 06          | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 وهو بدوره ألغي                        |
| 07          | قوائم التدفق النقدي                                                        |
| 08          | صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية |
| 09          | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38                                       |
| 10          | الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية                                  |

|    |                                                                      |
|----|----------------------------------------------------------------------|
| 11 | عقود الإنشاء                                                         |
| 12 | ضرائب الدخل                                                          |
| 13 | حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم                                    |
| 14 | التقارير عن القطاعات                                                 |
| 15 | ألغي                                                                 |
| 16 | الممتلكات والمباني والمعدات                                          |
| 17 | عقود الاستئجار                                                       |
| 18 | الإيراد                                                              |
| 19 | منافع الموظفين                                                       |
| 20 | محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية                 |
| 21 | أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية                          |
| 22 | حل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS 5                        |
| 23 | تكاليف الاقتراض                                                      |
| 24 | إفصاحات الأطراف ذات العلاقة                                          |
| 25 | حل محله معيار المحاسبة الدولي IAS 40                                 |
| 26 | المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد                            |
| 27 | البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة |
| 28 | المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة                           |
| 29 | التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع                     |
| 30 | الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة         |
| 31 | التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة                       |
| 32 | الأدوات المالية: الإفصاح والعرض                                      |
| 33 | حصة السهم من الأرباح                                                 |
| 34 | التقارير المالية المرحلية                                            |
| 35 | حل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS5                         |
| 36 | انخفاض قيمة الأصول                                                   |
| 37 | المخصصات والالتزامات الطارئة                                         |
| 38 | الأصول غير الملموسة                                                  |

|    |                                   |
|----|-----------------------------------|
| 39 | الأدوات المالية: الاعتراف والقياس |
| 40 | ملكية الاستثمار                   |
| 41 | الزراعة                           |

المرجع: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 435-436.

## 1-1 تشكيل اللجنة الدائمة لتفسير المعايير (SIC) شكل إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام

1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة وعند

صياغة التفسيرات، تستشير لجنة التفسيرات لجائاً وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.<sup>1</sup>

وقد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها

- ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق إطار IASC.

- ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.

- أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة متناقضة في الواقع العملي أو سبيلها إلى الظهور.

## 1-2 اتفاقية IOSCO/ IASC .

تعد المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية IOSCO التي أسست في سنة 1983. المنتدى الرئيسي في العالم

للتعاون الدولي بين الوكالات التنظيمية .

تظم في عضويتها هيئات تنظيمية وطنية تتولى المسؤولية اليومية عن تنظيم الأوراق المالية وإدارة قوانين الأوراق المالية في

بلدانها وتمثل أهداف المنظمة فيما يلي:

- التعاون من أجل الارتقاء بالتنظيم للمحافظة على أسواق كفأه.

- تبادل المعلومات حول خبراتهم وتجاربهم لتعزيز نمو الأسواق المحلية.

- توحيد جهودهم لإرساء معايير ومراقبة فعالة لمعاملات الأوراق المالية الدولية.

1- نفس المرجع أعلاه ص: 23.

- توفير مساعدة متبادلة للمحافظة على سلامة الأوراق من خلال التطبيق الصارم للمعايير والتطبيق الفاعل للعقوبات  
الجهات المخالفة لها.

وفي سنة 1994 انتهت IOSCO من إجراء مراجعة معايير IASC السارية في ذلك الوقت، وحددت عددا من القضايا التي كان يتعين التصدي لها، بالإضافة إلى معايير كان يتعين على IASC تحسينها قبل أن يكون في مقدرة IOSCO بحث إمكانية التوصية باستخدام معايير IASC في الإصدارات وعمليات التسجيل في البورصات الدولية.

وفي جويلية 1995 أعلن مجلس إدارة IASC واللجنة الفنية التابعة لـ IOSCO أن اتفاقيات هامة تم بلوغها في سبيل تطوير المعايير المحاسبية الدولية. وكان المجلس وضع خطة عمل عرفت بـ "برنامج عمل المعايير المحورية"، وعند اكتماله بنجاح سيتم اعتماده IOSCO في جميع البورصات العالمية، وكانت IOSCO قد أقرت فعلا معيار (IAS7) قائمة التدفق النقدي وأبلغت IASC أن 14 من المعايير الدولية لم تتطلب تحسينا إضافيا بشرط استكمال المعايير المحورية الأخرى بنجاح.

وقد اتفقت لجنة IASC و IOSCO على وجود حاجة ملحة لمعايير محاسبة دولية عالية الجودة وشاملة، وكان هدفها من الوصول إلى هذا الاتفاق هو إمكانية استخدام القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية عالميا في الإصدارات وعمليات القيد في البورصات عبر الحدود كبديل لاستخدام معايير المحاسبة الوطنية.

ومنذ سنة 1995 وعلى مدى أربع سنوات قام IASC بالوفاء بجميع عهوده وعمل وعدل مجموعة من المعايير المحورية وتمت الموافقة على المعيار (IAS 39) القوائم المالية الاعتراف والقياس، ونتيجة لذلك بدأت مراجعة والقياس، ونتيجة لذلك بدأت مراجعة IOSCO لهذه المعايير المحورية عام 1989، وأعلنت عن رغبته في إضافة موضوع محاسبة ملكية الاستثمارية إلى قائمة المعايير المحورية وتمت الموافقة والإصدار في مارس 2000.

لم يبق إلا انتظار قيام اللجنة الفنية و IOSCO بإعلان نتائجها حول المعايير المحورية، وفي ذلك الوقت شعر الكثير من المراقبين أنه من غير المعقول أن تسمح لجنة الأوراق المالية البورصات و الأمريكية SEC و IOSCO بإقرار المعايير المحاسبية الدولية، بدون قيد أو شرط ما لم تتوافق مع المعايير الأمريكية، ثم أصدرت SEC (لجنة الأوراق المالية

والبورصات الأمريكية) نشرة حول المعايير المحاسبية الدولية وقد حددت النشرة العقوبات التي يجب أن تزيلها معايير المحاسبة الأمريكية، لكي تعتبر مقبولة من المنظور الأمريكي، وقد بدا أن نظرة SEC هي أن العالم ينبغي أن يعتنق فلسفتها في التنظيم.<sup>1</sup>

وقد تحقق ذلك من الافتراض الضمني داخل النشرة بأن النموذج الأمريكي يفي بمعايير الجودة العالية وإن أي نموذج آخر مختلف ليس كذلك، وكان الاستنتاج المستخلص من جانب قراء النشرة هو أن المعايير الأمريكية معايير عالية الجودة، وأن النظام الأمريكي لصياغة وشرح المعايير هو الأفضل وأن أي معايير مختلفة أو مصاغة ومشروحة بشكل مختلف هي معايير ذات جودة أقل وأن تنظيم وتطبيق المعايير ومهنة المراجعة هي أفضل في الولايات المتحدة الأمريكية منها في أي مكان آخر، وأنه على الشركات أن تستخدم GAAP (المعايير المحاسبية المقبولة عموماً) إذا أرادت أن تدير رأس المال في الولايات المتحدة وإلا تعرض المستثمرون للمخاطرة.

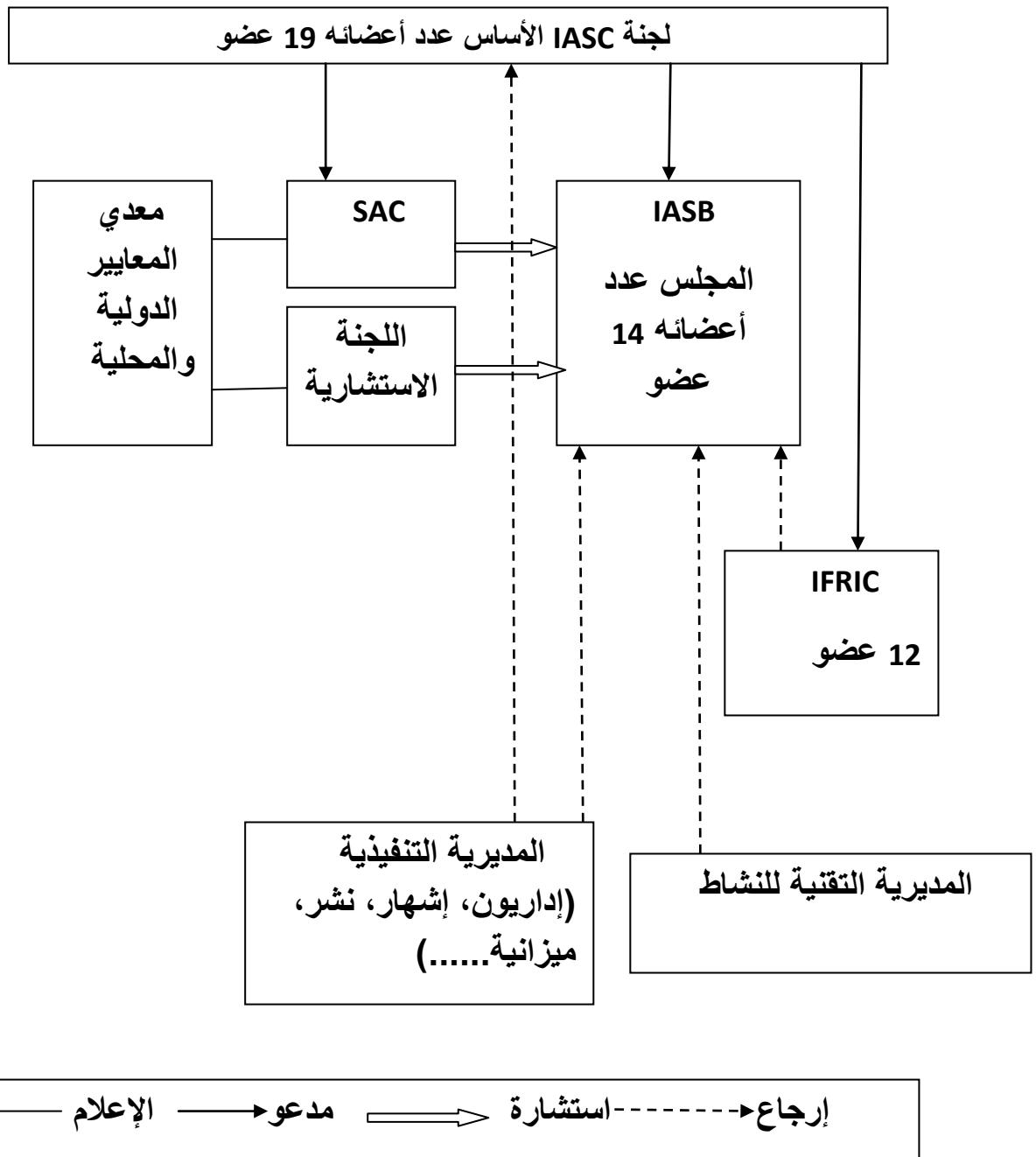
1- مرجع سابق أعلاه، ص: 212.

## المطلب الثاني: مجلس المعايير الدولية المحاسبية IASB

حسب المادة 19 من النظام IASC الأساسي يتم تعيين 12 عضوا من أعضاء IASB كأعضاء دائمين بما في ذلك الرئيس ونائبه إضافة إلى عضوين غير دائمين، ولتشجيع التعاون مع IASB مع الجهات الوطنية واضعة المعايير عين الأمناء سبعة أعضاء يشكلون أعضاء اتصال بهذه الهيئات ويكونون مسؤولين عن تنسيق جدول الأعمال وضمان عمل IASB والهيئات الوطنية نحو هدف وضع معايير محاسبية عالية الجودة حول العالم. أما الدول التي لها اتصالات رسمية فهي: استراليا، نيوزيلندا، كندا، فرنسا وألمانيا، اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة. كما أن IASB له اتصالات مع اللجنة الأوروبية و SEC والجهات المالية التنظيمية والبنوك المركزية والصناعة الخاصة والمحللين والأكاديميين حول العالم.

أما أهم ما يهدف إليه فهو زيادة شفافية التقارير المالية عن طريق تحقيق طريقة واحدة عالمية للمحاسبة وبالتالي ستؤدي إلى تحقيق منافع تعود على الاقتصاد العالمي والتخلص من عوائق الاستثمار من خلال تطبيق معايير موحدة عالية الجودة وعظيمة الفائدة.

**الشكل رقم (1-1) التالي يبين هيكل IASB**



Source: Pascal Bareto, Normes IAS/IFRS Application Aux états financiers  
dunod, paris ,2004

تقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي للمادة الرابعة، تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، وانطلاقاً من الشكل السابق سوف نتناول مختلف الهيئات المتمخضة عن القانون التأسيسي الجديد الذي أدخلت بموجبه إصلاحات جذرية على المعايير المحاسبية الدولية.<sup>1</sup>

## 2- هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

أ - لجنة IASC: تتشكل هذه الهيئة من 19 من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:

06 أعضاء من أمريكا الشمالية.

06 أعضاء من أوروبا.

04 أعضاء من آسيا.

03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن 05 أعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين خمسة لا بد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و يتمثل دورهم الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.

- إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمناً القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة.

- تعيين أعضاء كل من المجلس (Board)، (IFRIC)، (SAC).

- تقييم استراتيجية وفعالية (IASC; fondation) و (IASB) سنوياً.

ب - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): يعمل هذا المجلس تحت إشراف (IASC) ويتشكل من أربعة عشر عضواً، ويتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضو من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجراً، ويتوزعون حسب الشروط التالية<sup>1</sup>:

- 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة.

- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية.

- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية.

- 01 عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

كما أنه من بين الأعضاء (12) اللذين يعملون بوقت كامل، سبعة أعضاء توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط مع الهيئات الوطنية للتوحيد، حتى يتسنى ترقية تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى الأعضاء (12) السابقين، هنالك عضوين يعملان بوقت جزئي يعني أنهم لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم بها مقابل أجر كذلك.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمس سنوات على الأكثر، قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، خصوصاً إذا كان لهذه العلاقة تأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير، ويضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية<sup>2</sup>:

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.

- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.

- إعداد وإجراء معالجة التدخلات.

1- مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 130.

2- نفس المرجع أعلاه. ص: 130.

-القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع ومتباين.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الإداريين، من بين أعضاء مجلس العاملين بوقت كامل، كما يضطلع رئيس المجلس باعتباره المدير التنفيذي بعد استشارة الإداريين بمهمة توظيف الطاقم الإداري للمجلس وخاصة: المدير التقني: يشترط أن لا يكون عضو بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له الحق بالتصويت.

المدير التجاري: باعتباره مسئولاً عن النشر وحقوق إعادة النشر، والاتصال والمضيفين الإداريين والماليين<sup>1</sup>.

**ج- المجلس الاستشاري للمعايير ASC:** يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضو على الأقل، يمثلون أصولاً وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يرأس (ASC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB) ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين (IASB) وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية<sup>2</sup>.

**د- اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية IFRIC:** تتشكل هذه اللجنة من (12) عضواً يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية.

1- نفس المرجع السابق، ص: 131.

كما أن اختيار أعضاء IASB لا يتم على أساس جغرافي وإنما على أساس الخبرة الفنية أعضائه مزيج من المهارات المختلفة وذلك لتحقيق التوازن بين الخبرة والنظري، حيث يتكون أعضائه من 5 على الأقل ذوي خلفية كمراجعين ممارسين و 3 على الأقل في إعداد القوائم المالية، و 3 كمستخدمي للقوائم المالية، وواحد أكاديمي<sup>1</sup>.

أما مسؤولية IASB فقد حددت في المادة 32 لهذا المجلس وهو المسؤولية الكاملة عن كل المسائل الفنية بما في ذلك إعداد ونشر معايير التقارير المالية الدولية، والموافقة النهائية علي تفسيرات IFRIC. وإقرار المعيار يكفي ثمانية أصوات من أربعة عشر صوت، IASB كامل الحرية في تحديد جدول أعماله الفنية، ومع ذلك يجب أن يتشاور مع SEC حول المشروعات الرئيسية وقرارات جدول الأعمال وأولويات العمل. أما التقارير التي قام بإصدارها فهي:<sup>2</sup>

#### 1- تقرير مالي الأول : تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية لأول مرة.

يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام . الوحدة التي تبني معايير التقارير المالية لأول مرة هي تلك التي تقوم بإعداد ونشر قوائم مالية للاستخدام العام والمنسجمة مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

#### 2- تقرير مالي الثاني : التسديدات على أساس الأسهم.

يتناول إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم عوضاً عن سلع أو خدمات ومقتضيات الإفصاح عنها.

#### 3- تقرير مالي الثالث : اندماج الشركات.

يتبنى التقرير طريقة الشراء دون طريقة تجميع المصالح وضرورة تقويم كامل قيمة الأصول بالقيمة العادلة.

#### 4- تقرير مالي الرابع : عقود التأمين.

تناول عقود التأمين وإعادة التأمين دون الأصول الأخرى.

#### 5- تقرير مالي الخامس : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع و الأعمال المتوقفة.

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 214.

2- جوزيف رزق، مفاهيم معايير المحاسبة الدولية، دورة تدريبية، عنابة، 10-11-12، نوفمبر، 2007.

## 6- تقرير مالي السادس : استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.

تناول استكشاف وتقييم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى.

## 7- تقرير مالي السابع : الأدوات المالية الإفصاح.

تناول الإفصاح عن الأدوات المالية كالإفصاح عن كل مجموعة من الأدوات المالية على حدى .

## 8- تقرير مالي الثامن : القطاعات العملية.

يفرض هذا المعيار على المؤسسة القيام بنشر المعلومات المالية الخاصة بالقطاعات التي ستقدمها

### ● لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC

استمر SIC الذي تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد وفي جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه وتمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 وتضم 12 عضو لهم حق التصويت، وتشارك اللجنة الأوروبية و كمراقبين، وتتناول IOSCO كمراقبين، وتتناول اللجنة موضوعات وقضايا ذات أهمية واسعة وتغطي التفسيرات كلا من<sup>1</sup>:

✓ قضايا تقارير مالية مثارة حديثا ولم تبحثها IFRS .

✓ قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف

الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 217.

## • مشروع التحسينات:

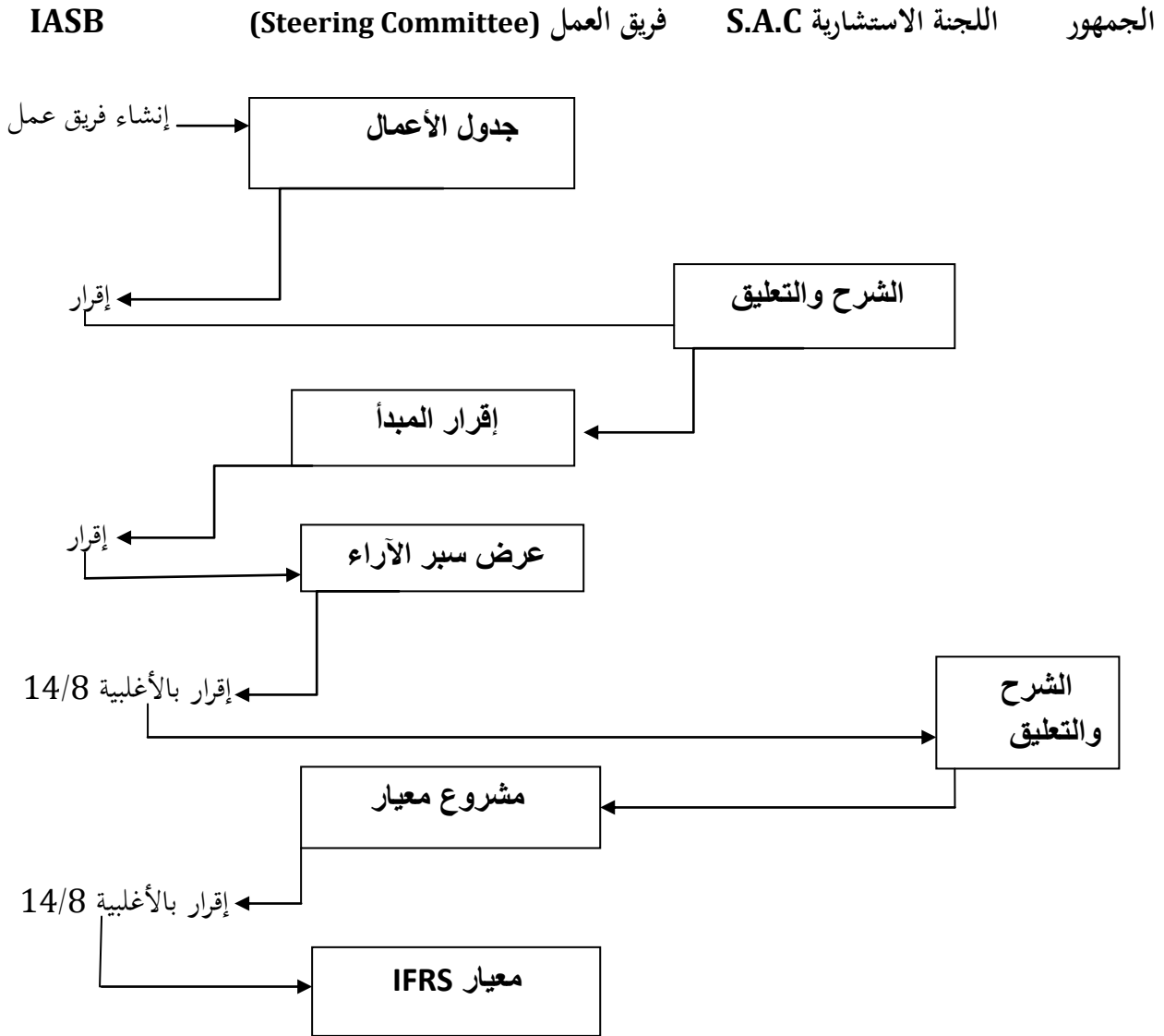
في افريل 2001 أعلن مجلس IASB عن إطلاق مشروع التحسينات، ودعا إلى تقديم اقتراحات حول كيفية تحسين المعايير القائمة، وجاءت المعلومات من IOSCO لجهات الواضعة للمعايير، الوطنية و SIC وشركات المحاسبة الكبرى والأكاديميين، والهدف من ذلك هو تحسين جودة المعايير ومحاولة التوفيق بين المعايير الدولية والمعايير المحلية .

وقد تم تشكيل لجنة تحسينات فرعية تضم أربعة من أعضاء المجلس للنظر في جميع الاقتراحات المقدمة . وفي ماي 2002 أصدر المجلس مسودة اقترح إدخال تعديلات على 13 معيار وسحب معيار واحد (IAS15: معلومات تعكس الأسعار المتغيرة ) . وفي ديسمبر 2003 أصدرت المعايير 13 في صورتها النهائية بالإضافة إلى تعديلات 17 معيار أخرى، كما ألغي مشروع التحسينات بعض المعالجات البديلة. ومع نهاية جوان 2004 كان IASB قد أنجزوا 46 معيار 9 قد تم تعديلهم أو إلغائهم<sup>1</sup>.

---

1-Bernard Raffournier(2005): les Normes comptables internationales (IAS/IFRS), 2e édition , economica. Paris France.

الشكل (2-1) التالي يبين خطوات إعداد معايير IFRS



Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Source :Jean-Jacques friedrich.

### • الالتقاء بين IASB و FASB

في البداية كانت لقاءات غير رسمية من خلال مجموعة 1 + G4 (وهي تضم 4 دول وهي: استراليا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، إضافة إلى FASB وعلى الرغم من أن نيوزيلندا انضمت إلى المجموعة إلا أنه مازال يطلق عليها ذلك الاسم) وفي 29 أكتوبر 2002 اتخذ التعاون بين IASB و FASB طابعا رسميا وكانت خطوة مهمة نحو التوافق بين IFRS و GAAP الأمريكية وقد تم التوصل إلى هذا الاجتماع في مقر FASB في ينوروك - كونيكتيكت بالولايات المتحدة الأمريكية في 18 سبتمبر 2002 حيث التزم الطرفان بتطوير المعايير المحاسبية متوافقة وذات جودة عالية يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية وعبر الحدود، وتم الاتفاق على بذل أقصى ما في وسعهما من أجل<sup>1</sup>:

أ - جعل معايير التقارير المالية القائمة متوافقة في أسرع وقت ممكن

ب- تنسيق برامج عملها في المستقبل لضمان المحافظة على استمرارية التوافق بعد تحقيقه

ولتحقيق التوافق، اتفق المجلسان كمسألة أولية عظمى على:

-إزالة الفوارق بين IFRS و GAAP الأمريكية من خلال تنسيق برامج عملهما مستقبلا من خلال تنفيذ مشاريع مشتركة.

- مواصلة إحراز تقدم في المشروعات المشتركة التي لا يزال العمل جاريا فيهما.

- تشجيع الهيئات التفسيرية التابعة لهما على تنسيق نشاطاتهما.

ولقد تحقق تقدم كبير نحو التوافق الدولي من خلال التزام مجموعة كبيرة حول العالم بتبني IFRS أو التوفيق بين

معاييرها الوطنية وبين IFRS بداية من سنة 2005.

هذه الخطوة اتخذها الاتحاد الأوروبي عام 2000 حيث تطلبت من الشركات المسجلة لديها بان تبدأ في تبني IFRS

ابتداء من عام 2005. في مسح أجرته مؤسسة PWC Price Waterhouse Coopers في ماي 2004

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 58.

اظهر بان الغالبية العظمى من الشركات البالغ عددها 310 شركة التي مسحت، لازال لديها الكثير من العمل للانتقال إلى تطبيق IFRS. وأنه فقط 20 % من هذه الشركات ركزت على الإفصاح عن التغييرات الناتجة عن الانتقال إلى تطبيق IFRS. لجنة الأوراق المالية الأوروبية CESR أطلقت نداءات لتنبيه المدراء يطلب منهم تزويد الأسواق بالمعلومات اللازمة عن مراحل عملية الانتقال. حثت CESR الشركات على إعطاء تفاصيل عن الاختلافات الرئيسية بين IFRS والمجموعة السابقة للمعايير، وجدول مواعيد الانتقال، وتفسير تأثير هذه التغييرات. إلا أن قلة الاستجابة لهذه النداءات من قبل الشركات الأوروبية سبب قلقا عظيما بين المنظمات الأوروبية، مما أدى إلى تمديد فترة الانتقال إلى عام 2007 في حالات استثنائية.

وكندا أيضا، التي كانت متمسكة بمعاييرها الوطنية والمعايير الأمريكية، وذلك بحجة أنها أفضل وأكثر تفصيلا، أعلنت في يوم 10 يناير 2006 أنها تبنت خطة استراتيجية طويلة الأجل تصل إلى خمس سنوات وذلك لتبني معايير المحاسبة الدولية.

ليبيا أيضا، ففي ليبيا الذي ينص قانون المصارف في المادة الخامسة والعشرون على "يتولى جهاز الرقابة المالية والفنية مراجعة حسابات المصرف، وفقا لطبيعة نشاط المصارف المركزية، والمعايير الدولية المقررة في مجالي المراجعة والمحاسبة" وكذلك المادة السادسة والعشرون الفقرة أ "يعد المصرف خلال أربعة أشهر من تاريخ انقضاء سنته المالية ما يلي: القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية، طبقا لطبيعة نشاط المصارف المركزية، والمعايير المحاسبية الدولي<sup>1</sup>".

ومصر أيضا، اتجهت نحو طريق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية<sup>2</sup>، حيث ترجمت المعايير الدولية مع إجراء بعض التعديلات الطفيفة، وذلك نتيجة لأن الاتحاد الأوروبي يتطلب من الشركات المدرجة فيه تبني معايير المحاسبة الدولية، ومصر لديها العديد من الشركات في أسواق المال الأوروبية.

1- المادة 25 قانون المصارف رقم 1 لسنة 2005، المجلد القانوني لليبيا.

2- قرار وزاري رقم 243 بتاريخ 2006/07/11، الوقائع المصرية، العدد 172.

كما أن هناك العديد من الدول في طريقها نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، ففي مسح موجود على موقع هيئة ديلويت أجري على 130 دولة منها 10 دول عربية، أظهر بأن 55.4% من الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها ملزمة بشكل متفاوت، أن معظم هذه الدول التي اتجهت نحو تبني IFRS غالباً ما كانت تربطها روابط اقتصادية أو سياسية مع دول أخرى أخذت هذا المنحى، وذلك حتى تستطيع التعامل معها<sup>1</sup>.

في الولايات المتحدة الأمريكية التقارب الدولي مع معايير المحاسبة الدولية ليس له أثر هام لحد الآن على التقارير المالية للشركات المسجلة في البورصات الأمريكية. ذلك لكون أن SEC مصرة على أن مبادئ المحاسبة الأمريكية أكثر تفصيلاً ودقة وحماية للمستثمر، بسبب مجموعتها الكاملة والمفصلة، وترى أن التقارب مع المعايير الدولية ليس في مصلحة الشركات الأجنبية المسجلة لديها، وبعد ضغوط على هذه الهيئة، مارستها عليها ناسداك ومجموعة من المنظمات وكذلك المستثمرين في سوق نيويورك للأوراق المالية، أبدت حذرهما من التقارب وقالت أنه حتى في حالة توحيد المعايير المحاسبية بالكامل فإن التطبيق سيكون معتمد على المحاسبين والمراجعين في كل منطقة حول العالم، وإذا اختلف التطبيق، فإن الفائدة من وراء التوحيد ستكون مفقودة.

وعليه فإن أكبر سوق رأسمالية الولايات المتحدة الأمريكية لم تلتزم بمبادئ IFRS، ويمكن إيجاد دليل على محاولة التوفيق من خلال IFRS 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة الذي نشر في أبريل 2004 والذي أتى متطابق مع المعيار الأمريكي SFAS144 محاسبة انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو التخلص منها.

### 3- دور الهيئات الدولية في إعداد المعايير المحاسبية.

عدد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حالياً بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى الإقليمي.

### 1.3 المنظمات العالمية العامة

وهي المنظمات التي تنشط على مستوى دولي ونشرف عليها هيئات دولية من بينها:

اطلع عليه بتاريخ 2014/02/31، 17.25، <http://www.arabsgate.com> 1-

**منظمة الأمم المتحدة:** تهتم الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس اهتمامها الواسع بأثر الشركات متعددة الجنسية على الاقتصاد العالمي، وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة هو الحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدها الأمم المتحدة من خلال نخبة الأشخاص البارزين عند دراسة أثر الشركات المتعددة الجنسية على الاقتصاد العالمي ودفعت باتجاه وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير و التقارير المحاسبية المالية، وكذلك أوصت هذه المجموعة على ضرورة تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة للنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة، ولقد تقدم فريق الخبراء عام 1978 للهيئة الخاصة للشركات العامة في عدة دول اقترح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض مكون من خبراء حكوميين. تم إنشاء فريق عمل لهذا الغرض يتكون من 34 مندوب يعمل في هيئة دولية تعني بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد تقارير من أجل تحسينها، إمكانيات توفير معلومات قابلة للمقارنة ويتم الإفصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول وقد قدمت مجموعة الخبراء تقريرها إلى الأمين العام للأمم المتحدة.

**منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** إن جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات متعددة الجنسية أعمالها الدولية توجت بظهور منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية، أسست هذه المنظمة في عام 1960، وتتكون من 24 دولة من الدول المتقدمة و الصناعية غير الشيوعية، وتعمل هذه المنظمة كمنتدى يتلاقى فيه أعضاء الدول الرسميون ويتناقشون المشاكل التي تواجههم ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة. وتهدف المنظمة إلى تشجيع النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية في الدول الأعضاء وكذلك تشجيع التجارة الدولية على أساس غير متحيز، في عام 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسية فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية، في عام 1985 عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ندوة حول توافق المعايير المحاسبية الدولية من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمين متنوعين حضروا الندوة.

و فكرة التوافق المحاسبي وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة وكذلك أكدت الندوة على أهمية الأمم المتحدة و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الإلحاح على المنظمات الواضحة للمعايير المحاسبية بأن تطيع أو تمتثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية. لقد أصدرت المنظمة دليل عمل الشركات المتعددة الجنسيات وحديثا بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة.

### 2.3 المنظمات العالمية الخاصة

**الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:** لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجود هذا الاتحاد بداية مع عام 1904 عندما تأسس أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة،

ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر المنعقد في سيدني (أستراليا) عام 1972 والذي كان مجهود مثمر باتجاه توحيد المعايير على مستوى العالم في هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة يهدف إلى إجراء دراسات خاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب وكذلك بناء منظمات محاسبية إقليمية، وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين وتهدف هذه اللجنة إلى تطوير معايير قواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تختص في تقرير وتطوير الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها:

- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.

- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.

- التعاون مع الهيئات المناظرة (الإقليمية) والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات

- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد.
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات.
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد و المشاركة في نشاطاتها والتعريف بها.

### 3.3 المنظمات الإقليمية الخاصة

توجد مجموعة من المنظمات الإقليمية الخاصة تبذل جهوداً متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة:

#### 1.3.3 المؤتمر المحاسبي الأمريكي:

انعقد أول مؤتمر 1949 و منذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات ومجموعة من اللجان الفرعية تم إنشائها خلال حياة مؤتمر المحاسبة الأمريكي أحد هذه اللجان يهتم بالمصطلحات الفنية، أهداف اللجنة الفرعية تشتمل على توحيد المصطلحات في أمريكا وعمل معجم للمصطلحات المحاسبية باللغة الانجليزية و الإسبانية والبرتغالية، ولجنة فرعية أخرى تهتم بتبادل الطلبة والأساتذة الجامعيين بين عدد من الدول، ولجنة فرعية أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية<sup>1</sup>.

أفضل مثال على انتشار الأفكار المحاسبية بين الدول ظهر كنتيجة لاجتماع مؤتمر المحاسبة الأمريكي 1970 حيث كان المؤتمر التاسع يهتم بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي، وكانت الأرجنتين أول دولة تأخذ بهذا التوجيه ثم الشيلي.

1- يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع تطبيق عملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص: 42.

**2.3.3 اتحاد المحاسبين الأوروبيين:**

وجدت هذه المنظمة في عام 1951 ، حيث كان في ذلك الوقت نقاشات تدور حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح .وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاثة أو أربع سنوات.

وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 تحت عنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي .وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي حيث كان في ذلك الوقت ينظر إلى الدليل المحاسبي بأنه الوسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، في عام 1963 تم توسيع دائرة الدول الأعضاء بشكل كبير، وفي عام 1966 بدا الاتحاد بإصدار مجلة الاتحاد الأوروبي، ومن خلال ذلك فقد ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء، على الرغم من إن المنظمة عاشت أكثر من ثلاثين عاما فان تأثيراتها قليلة أو ضعيفة، ففي عام 1980 توقفت المجلة بسبب قلة الدعم .وقد تغير اسم الاتحاد إلى اتحاد المحاسبين الأوروبيين، وتعتبر لجنة الجمع الأوروبي أهم لجان هذا الاتحاد.

**3.3.3 جمعية جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين:**

تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كانت عندئذ اندونيسيا وسنغافورا وماليزيا و الفلبين و تيلاند، وقد كان أول مؤتمر لها في عام 1978 وفي عام 1979 اصدر الاتحاد أول معايير محاسبة .وفي عام 1980 أصدر أول معايير مراجعة، وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك الجهود التي تقوم بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي المحاسبين لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا في وضع المعايير الدولية للمحاسبة من قبل هاتين المجموعتين .وتعمل على تعديل المعايير الدولية المحاسبية بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة للدول الأعضاء في الاتحاد و بالإضافة إلى ذلك فإنها تحتم بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن تطبق بالدول الأعضاء.

**4.3 اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي:**

تأسس الاتحاد عام 1957 من أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبة إقليمية، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولاً عاماً وكذلك أخذ ظروف البلدان الأعضاء بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

## خلاصة:

إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم والبيانات المالية أصبح مطلب وضرورة ملحة لمختلف الأطراف (مستخدمي القوائم المالية)، لذا نجد أن مفهوم المعايير تطور من التوحيد أو الترميز والذي يعد صعب التطبيق على اعتبار أن المحاسبة تتأثر بالمحيط المتواجدة فيه، فظروف المؤسسة الاقتصادية المتواجدة في فرنسا أو في الولايات المتحدة الأمريكية تختلف لا محالة عن ظروف نظيرتها في الجزائر أو في أي بلد آخر كما أن القوانين التجارية والتي تنظم هذا النوع من العلاقات مختلفة من دولة إلى أخرى، كما أن الأنظمة السياسية ترفض الانصياع في النظام العالمي بهذا الشكل.

إن المعايير المحاسبية الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية، بالإضافة إلى أنها نتاج مجهود كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، تحوز تلك المعايير على قبول معظم الجامعات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء . لذا أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع دول العالم، وفي دول العالم الثالث على الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسة المهنية فيها.

## تمهيد

إن الاختلاف الواضح في إجراءات التأسيس للشركات الدولية من بلد لآخر أدى إلى ظهور العديد من المشكلات التي قد تعيق النشاطات الاقتصادية والتطور الاقتصادي للكثير من الدول، ومن أهم الأسباب في هذا الاختلاف هو اختلاف النظم والقوانين المتبعة في تلك الدول، و قد ترتب على زيادة حجم المؤسسات و تنوعها و أعمالها و تعدد الجهات المهتمة بها و تنوع اهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر عن أي وقت مضى ، وكذلك من تعقد مجال المحاسبة . و تتأثر المحاسبة كغيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية السائدة ، و ما تنطوي عليه من قيود و آثار تنكس بالضرورة على المحاسبة ، ونتيجة لذلك فإن أهداف و بعض اجراءات المحاسبة ، تتعرض للتطوير المستمر بما يتلاءم و تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة.

ومن أجل ذلك نستطرق في هذا الفصل إلى إجراءات تأسيس شركات المساهمة في المبحث الأول، و إلى المشاكل المحاسبية المعاصرة في المبحث الثاني من خلا التطرق إلى مشاكل المحاسبة عن الموارد البشرية و المسؤولية الاجتماعية .

## المبحث الأول: إجراءات تأسيس الشركات الدولية

تتباين إجراءات التأسيس في الشركات الدولية ( المساهمة و ذات المسؤولية المحدودة) من دولة إلى أخرى تبعاً إلى القوانين المنظمة في تلك الدول، بل إن القوانين المنظمة لتأسيس الشركات الدولية تتباين داخل الدولة الواحدة.

## المطلب الأول: شركات المساهمة ( الأموال)

## أولاً: مجلس إدارة شركة المساهمة

في شركات المساهمة تتوزع الملكية بين عدد كبير جداً من المساهمين ومن ثم يقوم هؤلاء المساهمين الملاك بانتخاب مجلس لإدارة الشركة يكون مسئولاً أمامهم. وتحدد طريقة انتخاب مجلس الإدارة وتشكيله وسلطاته تبعاً للقوانين السائدة في موطن الشركة.

ويشترط القانون أن يتكون مجلس الإدارة من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة للمساهمين بطريقة الاقتراع السري، وتكون مدة المجلس ثلاثة سنوات (أو خمس سنوات بالنسبة لأول مجلس الإدارة). كما يكون للعاملين بالشركة ممثلين في مجلس الإدارة يتم انتخابهم وفقاً للقواعد والشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية. ويشترط القانون فيمن يعين عضواً بمجلس الإدارة أن يكون قد شغل وظيفة رئيسية بالشركة مدة لا تقل عن سنتين وذلك دون الإخلال بأحكام مشاركة العاملين في الإدارة .

ويتم تحديد مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام الشركة وإن كان من غير الجائز تقدير تلك المكافأة بنسبة معينة من الأرباح تزيد على 10% من الربح الصافي بعد تجنيب الاحتياطي القانوني والنظامي وتوزيع ربح لا يقل عن 5% من رأس المال المساهمين والعاملين، ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى. وتحدد الجمعية العامة للمساهمين الرواتب المقطوعة وبدلات الحضور والمزايا الأخرى المقررة لأعضاء مجلس الإدارة، أما مكافآت ومرتببات وبدلات العضو المنتدب فيتم تحديدها بقرار من مجلس الإدارة<sup>1</sup>.

1- احمد بسيوني شحاته، المحاسبة المالية (شركات الاشخاص والأموال)، دار النهضة العربية، مصر، 1989، ص: 270، 265.

### ثاني: الجمعية العامة للمساهمين<sup>1</sup>:

يلزم القانون رئيس مجلس الإدارة بدعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للانعقاد مرة على الأقل في السنة خلال الستة شهور التالية لنهاية السنة المالية . كما يجب دعوة الجمعية العامة للانعقاد كلما دعت الضرورة لذلك أو بناء على طلب مراقب الحسابات أو عدد من المساهمين يمثل 5% من رأس المال على الأقل.

وتختص الجمعية العامة العادية بما يلي:

- ✓ انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم.
- ✓ مراقبة أعمال مجلس الإدارة والنظر في إخلائه من المسؤولية.
- ✓ المصادقة على الميزانية وحساب الإدارة عن نشاط الشركة .
- ✓ الموافقة على توزيع الأرباح.
- ✓ كل ما يرى مجلس الإدارة أو الجهة الإدارية المختصة أو المساهمين الذين يملكون 5%

### • حقوق الملكية:

هي حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات ففي شركات البترول قد تظهر بنود (حسابات ) منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة على رأس المال مثل هذه التصفيات يمكن أن تكون ملائمة لحاجة صناع القرار (مستخدمو القوائم المالية) حيث أنها توضح القيود القانونية أو القيود الأخرى على قدرة الشركة على توزيع أو استعمال ملكيتها، كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف أصحاب الحصص في ملكية الشركة لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها<sup>2</sup>.

1- أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، محاسبة الشركات، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 40.

2- المعايير المحاسبة المصرية، الجمع العربي للمحاسبين، (ب ط)، دار الأهرام للنشر، 2006، ص: 28.

## المطلب الثاني: الدراسة المحاسبية لتأسيس شركات المساهمة

تعتبر المجموعة الأولى من أهم المجموعات المحاسبية والمهمة في تأسيس الشركات، بما أن شركات المساهمة تتميز بحاجتها لرؤوس أموال ضخمة، مما وجب التطرق إلى دراسة المجموعة الأولى وخاصة حساب رأس المال.

### أولاً: مكونات رأس المال

#### 1- تعريف و خصائص الأسهم<sup>1</sup>:

1-1 تعريف الأسهم: السهم هو صك يمثل حصة معينة في رأس مال الشركة المساهمة.

1-2 خصائص الأسهم: ويتميز بخصائص محددة تتمثل أساساً في:

✓ تساوي قيم الأسهم من النوع الواحد

✓ المسؤولية المحددة للمالكه

✓ قابليته للتداول.

وتعتبر الخاصيتين الأخيرتين أهم ما يتميز به الشكل المساهم على غيره من الأشكال التنظيمية

#### 2- أنواع الأسهم<sup>2</sup>:

1-2- الأسهم العادية و الأسهم الممتازة : تصدر معظم الشركات المساهمة نوع واحد من الأسهم، و مع ذلك

فإن الشركة تحقق بعض المزايا من إصدار أكثر من نوع واحد من الأسهم تتباين من حيث الحقوق و الأولويات. فإذا

أصدرت الشركة المساهمة نوعاً واحداً من الأسهم، فإن جميع الأسهم تكون متساوية القيمة و يكون لجميع حاملها

نفس الحقوق، و يطلق عليها الأسهم العادية. أما إذا أصدرت الشركة نوعين أو أكثر من أسهم رأس المال فيكون

لكل نوع حقوق أو أولويات مختلفة. و يطلق على الأسهم التي تعطي أولويات على العادية الأسهم الممتازة.

1-<http://www.brooonzyah.vb/124867.html> net/ تاريخ الاطلاع 2014/04/06

2- <http://www.mn940.net/forum/forum30/thread9790.html> تاريخ الاطلاع 2014/04/06

## 2-2- الأسهم ذات القيمة الاسمية و الأسهم بدون قيمة اسمية: قد يتم إصدار الأسهم العادية أو الممتازة

بقيمة اسمية أو بدون قيمة اسمية، و إن كانت الأسهم الممتازة عادة ما يتم إصدارها بقيمة اسمية. و السهم ذو القيمة

الاسمية هو ذلك الذي تحدد قيمته بمبلغ معين (القيمة الاسمية) يكون مكتوبا على شهادة السهم ذاتها.

## 2-3- الأسهم النقدية و الأسهم العينية: الأسهم النقدية هي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها نقدا أما الأسهم

العينية فهي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها بتقديم أصول عينية.

## 2-4- أسهم التمتع: لا تجيز التشريعات عادة للشركات المساهمة استهلاك أسهمها عن طريق رد قيمتها إلى

المساهمين إلا في حالات معينة، لما ينطوي عليه ذلك من إضرار بدائي الشركة. ذلك أن، الدائنين يعتمدون على أن

خسائر الشركة سيتم استبعادها من حقوق المساهمين في رأس المال قبل أن تمتد إلى حقوقهم.

## 2-5- أسهم المنحة: قد تقرر الشركة ضم جزء من الأرباح المحجوزة (الاحتياطات) إلى رأس المال ومن ثم الاحتفاظ

بها في الشركة بصفة دائمة، و تقوم الشركة في مثل هذه الحالة بإصدار أسهم جديدة يتم توزيعها على المساهمين مجانا

حيث أن قيمتها قد تم سدادها عن طريق الأرباح المحجوزة. ويطلق على الأسهم التي يتم إصدارها على هذا النحو

أسهم منحة.

## 2-6- الأسهم الاسمية و الأسهم لحاملها: تكون أسهم الشركة اسمية أو لحاملها، و السهم الاسمي هو ذلك

السهم الذي يحمل اسم المساهم الذي يملكه و تثبت ملكية المساهم للسهم في سجل خاص تعده الشركة لهذا

الغرض يطلق عليه سجل المساهمين، أما السهم لحامله فهو ذلك السهم الذي لا يحمل اسم مالكه، و من ثم يعتبر

حامل السهم هو مالكه من جهة نظر الشركة.

ثانيا: الدراسة المحاسبية لرأس المال .

لقد نص القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و

محتوى الكشوفات المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

ح/10 رأس المال و الاحتياطات و ما يماثلها و يقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

101 رأس مال الشركة.

102 يخصص للشركات البترولية.

103 علاوات مرتبطة برأس مال الشركة.

104 فارق التقدير.

105 فارق إعادة التقدير.

106 احتياطات (القانونية، الأساسية العادية، المقننة).

107 فارق المعادلة.

108 حساب المستغل\*.

109 رأس مال مكتتب غير مطلوب.

**1- عند تأسيس الكيان :** يحرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة يطلب من مؤسس أو أكثر، و تودع

نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري<sup>1</sup>.

1 -المادة 595 من القانون التجاري الجزائري، ص 218 .

\*حساب 108 حساب المستغل: يستخدم هذا الحساب من طرف المستغل الفردي وبالتالي لا يستعمل هذا الحساب في الشركات البترولية لأنها شركات مساهمة .

يجب أن يكتب رأس المال بكامله، و تكون الأسهم المالية المدفوعة عند الاكتتاب (4%) على الأقل من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة في الأصل لا يمكن أن يتجاوز 5 سنوات<sup>1</sup>

#### التسجيل المحاسبي :

**1-** عند بداية تأسيس الكيان رأس مال مكتتب مدفوع بالكامل و هناك لا تكون علاوة مرتبطة برأس المال و هو امتياز يمنح للمؤسسين أي الحصول على الأسهم بقيمتها الاسمية<sup>2</sup>.

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                         | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 456        | 101        | الشركات عمليات علي رأس المال<br>رأس مال الشركة | x x x     | x x x     |

**1-1 عند زيادة رأس المال :** ويتم ذلك عن طريق إصدار أسهم لصالح المساهمين في السوق الأولية (البنوك والمؤسسات المالية) وتكون هذه الأسهم قيمة اسمية وقيمة حقيقية ولهذا فإن علاوة مرتبطة برأس المال=قيمة حقيقية – قيمة اسمية.

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                           | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|--------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 456        | 101        | الشركاء عمليات علي رأس المال<br>رأس المال الشركة | x x x     | x x x     |

1- المادة 596 من القانون التجاري الجزائري، ص:218.

2- Abdelhamid Boudkeur, Comptabilité Générale, Berti Edition,Alger,2009, P: 181

1-1-1 عند زيادة رأس المال عن طريق مساهمات abborts وهنا يتم طرح أسهم جديدة في السوق الأولية بقيمتها الاسمية ويشترى المساهمين الجدد بقيمتها الحقيقية والفارق هو علاوة<sup>1</sup>.

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                                                | مبلغ مدين | مبلغ دائن      |
|------------|------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------|----------------|
| 456        | 101<br>103 | الشركاء عمليات رأس المال<br>رأس مال الشركة<br>علاوة مرتبطة برأس المال | × × ×     | × × ×<br>× × × |

2-1-1 عند زيادة رأس المال عن طريق ضم الاحتياطات<sup>2</sup>:

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                                                                                | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 106        | 101        | الاحتياطات<br>رأس مال الشركة<br>مبلغ الاحتياطات المدججة في رأس المال<br>بقرار من المساهمين أو الشركاء | × × ×     | × × ×     |

2-1 في حالة تخفيض رأس المال<sup>3</sup>: ويحدث هذا إما بقرار من المساهمين أو حالة وجود خسارة مستمرة أي الخسارة التهمت الاحتياطات.

1-2-1 تخفيض رأس المال عن طريق المساهمين عن طريق استدعاء الأسهم :

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                         | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 101        | 456        | رأس مال الشركة<br>الشركات عمليات على رأس المال | × × ×     | × × ×     |

1-Redha Khlsii ,Manuel cmptabilité, Berti éditions, Alger, 2013, p: 118.

2-Manuel général de la classe 1, Sonatrch- Javier, 2010, p: 09.

3-ibid, p: 10.

1-2-2 تخفيض رأس المال عن طريق امتصاص الخسارة:

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                            | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|-----------------------------------|-----------|-----------|
| 101        | 11         | رأس مال الشركة<br>الترحيل من جديد | x x x     | x x x     |

2- ففي حالة وجود علاوات مرتبطة برأس المال<sup>1</sup>:

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                                       | مبلغ مدين | مبلغ دائن      |
|------------|------------|--------------------------------------------------------------|-----------|----------------|
| 101        | 11<br>103  | رأس مال الشركة<br>الترحيل من جديد<br>علاوة مرتبطة برأس المال | x x x     | x x x<br>x x x |

1-2 عند الوفاء بالوعد:

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                       | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|------------------------------|-----------|-----------|
| 2          | 456        | تثبيتات                      | x x x     | x x x     |
| 3          |            | محزونات                      | x x x     |           |
| 4          |            | متعاملين                     | x x x     |           |
| 5          |            | حسابات مالية                 | x x x     |           |
|            |            | الشركاء عمليات على رأس المال |           |           |

3- في حالة رأس المال المكتتب غير مدفوع بالكامل<sup>2</sup>

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                    | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|-------------------------------------------|-----------|-----------|
| 109        | 101        | رأس مال مكتتب غير مطلوب<br>رأس مال الشركة | x x x     | x x x     |

1- ibid, p: 10.

2- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد (ب ط)، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية ، الجزائر، 2009، ص 12.

وعندما رأس المال المكتتب غير مطلوب يصبح مطلوب<sup>1</sup>

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                                                  | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|---------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 456        | 109        | الشركاء عمليات على رأس المال<br>رأس مال مكتتب غير مطلوب | × × ×     | × × ×     |

المعالجة البديلة .

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                       | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|------------------------------|-----------|-----------|
| 456        | 109        | الشركاء عمليات على رأس المال | × × ×     | × × ×     |
|            | 101        | رأس مال مكتتب غير مطلوب      |           | × × ×     |
|            |            | رأس مال مكتتب مطلوب          |           | × × ×     |

وعندما رأس المال المكتتب غير مطلوب مطلوب .

| رقم ح مدين | رقم ح دائن | البيان                  | مبلغ مدين | مبلغ دائن |
|------------|------------|-------------------------|-----------|-----------|
| 109        | 101        | رأس مال مكتتب غير مطلوب | × × ×     | × × ×     |
|            |            | رأس مال الشركة          |           | × × ×     |

1- Manuel général de la classe 1,op-cite,p:32.

## المبحث الثاني: المشاكل المحاسبية المعاصرة

### المطلب الأول : مشاكل المحاسبة عن الموارد البشرية.

تمثل الموارد البشرية المدربة و المؤهلة تأهيلا علميا و عمليا راقيا ركنا أساسيا من الأركان المحددة مستوى الأداء في المنشأة<sup>1</sup>.

**1- تعريف محاسبة الموارد البشرية:** قد عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجلس المحاسبة الأمريكية، المحاسبة عن الموارد البشرية هي " عملية تحديد قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية و توصيل تلك المعلومات الى الأطراف المستفيدة منها، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع و المنظمات الاخرى لجذب هذه الموارد البشرية و اختيارها و استثمارها و تدريبها وتنميتها و تشمل أيضا القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظر المنشأ التي ينتسبون اليها"<sup>2</sup>.

وتصف شركة باري وهي أول من طبق محاسبة الموارد البشرية هذا الحقل الجديد بأنه الخطوة الأولى نحو القياس الدقيق و الاجراءات المحاسبية التي تمكن من اظهار القيمة الحقيقية للأصول الأساسية<sup>3</sup>.

### 2- شكلة المفهوم المحاسبي للموجودات و مدى تطبيقه على الموارد البشرية:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين الموجودات بأنها " شيء ما يمثل رصيد مدين أو يرحل إلى الفترات المستقبلية التالية في الدفاتر المحاسبية بوصفه حقا من حقوق الملكية أو نفقة تمت و ترتب عليها حق الملكية أو قيمة تتعلق بالمستقبل " كما كتب [ Paton and Littleton 1940 ] "إن الخدمات المتوقعة من الموجودات في المستقبل هي الأساس في تقدير قيمتها"<sup>4</sup>.

يمكن تحديد ثلاث خصائص أساسية ينبغي توفرها في الموارد لكي تصنف على أنها موجودات هي:

- 1- مؤيد الفصل، علي الدويغجي، عبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2002، ص: 97.
- 2- حسين عبد الجليل ال آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة ،الأكاديمية العربية في الدانيمارك، ص: 40.
- 3- وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة، من منشورات، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص: 290.
- 4- مؤيد الفصل، علي الدويغجي، عبد الناصر نور، مرجع سابق، ص: 103.

(1) أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.

(2) أن يكون للمنشأة التي تثبت قيمة للموجودات في كشوفاتها المالية الحق في الاستفادة من المدافع.

(3) امكانية قياس و تحديد قيمة للمنافع المتوقع انبثاقها منها.

و عند تعليق الخصية الأولى على الموارد البشرية المتاحة للمنشأة يتضح بأنه من الممكن اطلاق لفظ الموجودات عليها و ذلك لأن المنشأة عندما تتعاقد مع الأفراد للعمل في أنشطتها الاقتصادية فإن هذا التعاقد غالبا ما يكون لأكثر من سنة مالية واحدة وعليه سيصبحون أولئك الأفراد بموجب العقد مصدر للمنافع و الخدمات المستقبلية للمنشأة شأنها في ذلك شأن الموجودات المادية الأخرى المتاحة لها.

أما عن تطبيق الخاصية التالية المتمثلة بأن يكون للمنشأة التي تثبت قيمة الموجودات في كشوفاتها المالية الحق في الاستفادة من منافعها المستقبلية فإن: Jauch and Skigen يقولون: " إن المحاسبين سيواجهون شيئا من الصعوبة

لإثبات هذه الخاصية على الموارد البشرية لان الحق في استلام المنافع من وجهة نظرهم يرتبط بالملكية القانونية للموجودات وطالما ان الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها فإنهم سيرفضون قبول فكرة تصنيفها من ضمن موجودات المنشأة ويرد Fjiri على ذلك بقوله: " أنه لا يمتلكه المنشأة، فهناك الكثير من الموارد التي تستخدمها المنشأة في عملياتها التشغيلية و تعد محاسبيا من ضمن موجوداتها رغم كونها لا تمتلك قانونا مثل الموجودات الثابتة التي تحصل عليها المنشأة بموجب عقود الايجار طويلة الاجل"، و على ضوء ذلك فإن المعيار المناسب لتسيير حق استلام المنافع من الموارد البشرية يتمثل في الحق الوظيفي الذي يعطي للمنشأة حق الانتفاع من الخدمات المتوقعة للأفراد العاملين.

أما بخصوص الميزة الثانية للموجودات المتمثلة في امكانية قياس قيمة منافعها المستقبلية فنرى أن قياس قيمة المنافع المتوقعة في الموارد البشرية قد أصبح إلى حد ما ممكن بوجود المقاييس المختلفة الاتجاه التي افترضت لعملية القياس في محاسبة الموارد البشرية.

وعلى ضوء ما تقدم فإن وصف الموارد البشرية على أنها موجودات وصفا لا يشوبه أي شيء من ناحية توفر الخصائص الأساسية التي يجب توفرها في الموارد لكي تصنف على أنها بند من بنود الموجودات<sup>1</sup>.

### 3- مشكلة القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية :

إن النظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات قد يترتب عليه استحداث العديد من الطرق تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية و الافصاح بشكل كمي في الكشوفات المالية ومن أمثلتها:

- أ - طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية.
- ب- طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية.
- ج- طريقة التقييم على أساس تكلفة الفرصة البديلة.
- د - طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصومة.
- هـ - طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية.
- و- طريقة التقييم على أساس خصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل.
- ي- طريقة التقييم باستخدام المقاييس السلوكية<sup>2</sup>.

ونظرا لأهمية هذه الطرق للقياس المحاسبي للموارد البشرية فإننا سنحاول توضيح بعض الطرق وهي كما يلي:

### 3-1 طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية:

تشير هذه الطريقة إلى قياس الموارد البشرية بذات الأسس المتبعة في قياس الموجودات المادية مثل السيارات والآلات وغيرها من الأصول الملموسة ، حيث تقوم هذه الطريقة بجمع كل التكاليف التي تكبدتها الشركة في المورد البشري و المتمثلة في تكاليف الاختيار و التدريب و التطوير حتى يصبح المورد البشري جاهزا للإنتاج ثم يتم رسملتها تمهيدا لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين و الذي يتم تحديده و ربطه بمدة العقد المبرم بين المورد البشري

1-Hermanson.R.H,"Accounting For Human Assts" (Michigan State University), 1964, p:05.

2- مؤيد الفضل، علي الدويجي، عبد الناصر نور، مرجع سابق، ص: 105.

و الشركة ثم تحديد قسط الاطفاء السنوي الذي يضاف إلى مصاريف المدة المحاسبية التي تم استخدام المورد البشري خلالها ، وبالرغم من أن الطريقة التكلفة التاريخية من الطرق المحاسبية المتعارف عليها ، إلا أنه يعاب عليها أنها لا توضح التغيرات في قيمة المورد البشري بعد مرور زمن على عمله في الشركة <sup>1</sup>.

### 3-2 طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية:

تقوم فكرة التكلفة الاستبدالية على التضحية التي تتحملها الشركة من اجل احلال أصل معنوي أو أصل بشري جديد مكان الأصل القديم، حيث يماثل الأصل القديم من حيث المواصفات و تقوم طريقة تقييم الأصول البشرية وفق التكلفة الاستبدالية باستبدال المورد البشري القديم بمورد بشري جديد يماثله في الكفاءة و المهارة و الخبرة الفنية، ومع أن هذه الطريقة تتميز ببعض المزايا التي تساعد الادارة في تخطيط تكاليف الحصول على المورد البشري و تزويد الادارة بالمعلومات على تكاليف الحصول على المورد البشري في الوقت الحالي إلا أنه يعاب عليها ما يلي:

- من غير المنطقي وجود مورد بشري متشابه من حيث الكفاءة، التحصيل العلمي، المهارة على نفس المستوى في المورد البشري الجديد المراد استبداله بالقديم.

- كما لا ترغب الكثير من الادارات تبديل مواردها البشرية حيث تم تدريبهم و خاصة إذا كان المورد البشري يعمل على بعض الصناعات التي تحتاج إلى تدريب حتى يتعامل مع بعض الاعمال المهنية أو الفنية مثل العمل على آلة متقدمة وهي الوحيدة الموجودة لدى المصنع، بل قد تفضل الادارة استمرار المورد البشري في العمل و عدم استبداله و ذلك بسبب كون الاحتفاظ سيحقق للشركة الكثير من الانتاجية و الربحية.

1- السباعي، ابراهيم محمد، "المحاسبة عن الموارد البشرية" مجلة الإدارة، القاهرة، اتحاد جمعيات التنمية الادارية، ع3، يناير، 1997، ص:59.

### 3-3 طريقة التقييم على اساس الفرصة البديلة :

تقوم هذه الطريقة على تحديد قيمة المورد البشري بالمزاد العلني بين مدرء الأقسام للحصول على الموظفين ذوي الخبرة و الكفاءة و أن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المنشأة، وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا أعتبر عنصرا نادرا و لا يكون الموظف عنصرا نادرا حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين <sup>1</sup>.

- لا يستطيع القسم الجديد الحصول على المورد البشري إلا بعد انتهاء علاقة المورد البشري بقسمه القديم .

- لا يمكن الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المنشأة.

و في حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر لأنه عندئذ لا يعد عنصرا نادرا، ومن أهم مميزاتها هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية بالمنشأة بين استخداماتها المثلى.

و يعاب عليها إنها تهتم بالموارد ذات الكفاءة العالية و النادرة و تمثل قيمة الافراد العاديين الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة ، و قد تسبب بعض المشاكل الشخصية لدى الأفراد العاديين و الذي بدوره يؤثر على انتاجيتهم في العمل ، كما يلعب الرأي الشخصي في التقييم دوره في عملية التصنيع.

### 3-4 طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصصة:

تعرض ( Levand Schwartz ) إلى المفهوم الاقتصادي الذي ينظر إلى الإنسان على أنه أغلى و أعظم الاستثمارات و ابعادها أثر في النشاطات الاقتصادية للمنشأة، وذكر طريقة القياس و التي تستند على الاساس النظري لمقولة فينتر التي تنص " أن قيمة رأس المال تقاس بمجموعة الارباح الصافية المتوقعة تحقيقها مستقبلا "، و بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب و الأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الانتاجي بالمنشأة بسعر فائدة خاص.

1- مؤيد الفضل، وآخرون، مرجع سابق، ص:110.

وقد صمم نموذج لحساب قيمة الموارد البشرية حيث يتطلب استخدام هذا النموذج دراسة طبيعة الوظائف بالمنشأة دراسة عميقة لكي يمكن تقييم الموارد البشرية العاملة بالمنشأة إلى مجموعات متماثلة في الكفاءة في المؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام الإحصائيات الخاصة بدخول مجموعة الأفراد المماثلة لمجموعة الأفراد المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة، الفاعلية، العمر..... الخ<sup>1</sup>.

### 3-5 طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية :

تعتمد هذه الطريقة التي اقترحها (Flamholtz, 1971, PP, 253-267) في قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تمكن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها، أي قيمة الفرد بالمنشأة يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة، و يتطلب تطبيق هذه الطريقة الأخذ في الحسبان تتبع حركة الفرد داخل المنشأة في مجموعة الوظائف الإدارية و الفنية على مدى عمره الوظيفي حتى يمكن الاعتماد على اجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها خلال تحركه الوظيفي كما يتطلب، أيضا دراسة احتمالات و توقعات ترك الفرد للوظيفة وتقدير المدة التي يتوقع أن يعطي منها الفرد خدماته بالمنشأة<sup>2</sup>.

### 3-6 طريقة التقييم بخصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل :

اقترح (Hermanson, 1964) طريقة لتقييم الموارد البشرية التي تعتمد على خصم الربح غير العادية للمنشأة حيث ربط طريقته هذه بين مقومات تكوين شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد و الموظفين الجديدين وسمعة المنشأة الحسنة بين المنشآت الأخرى وبين قيم الموارد البشرية وصاغ نموده الآتي:

$$\text{قيمة الموارد البشرية} = \text{شهرة المحل} \times (\text{تكليف تكوين الموارد البشرية} / \text{اجمالي قيمة الموجودات})^3$$

1- عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص: 44.

2- نفس المرجع السابق، ص: 114 .

3- نفس المرجع أعلاه، ص: 116، 117.

### 3-7 طريقة التقييم باستخدام المقاييس السلوكية :

تقوم هذه الطريقة على تقييم الموارد البشرية باستخدام المقاييس السلوكية في جانب المقاييس الكمية التي ستؤدي إلى زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها في ترشيد القرارات الإدارية و لا سيما المتعلقة منها بالموارد البشرية ذلك لأنها ستكون أكثر قدرة في تحليل عناصر السلوك الانساني من حاجات و رغبات ، كما يعد (ليكرت) من وراء استخدام مناهج العلوم السلوكية في تقييم الموارد البشرية فقد ربط بين التنظيم الاداري و الانتاجية ومن ثم حدد أهم العوامل التي تحدد كفاءة الموارد البشرية و تعكس قدرتها الانتاجية ومن أمثلة المقاييس التي اقترحت بهذا الخصوص مقاييس القدرة ومقياس الرغبة و مستوى الأداء<sup>1</sup>.

### 4- المعالجات المحاسبية للموارد البشرية :

إن قيمة المورد البشري تمل كافة المصاريف المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري و التي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة و بالتالي فإن:

إطفاء المورد البشري = تكلفة الاصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل البشري .

و المعالجات المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشري تتمثل في الآتي:

### 4-1 تكلفة الحصول على المورد البشري :

من ح/الموارد البشرية

إلى ح /النقدية

### 4-2 اطفاء المورد البشري<sup>2</sup> .

من ح/قسط اطفاء المورد البشري

إلى ح/المورد البشري

1- نفس المرجع أعلاه، ص: 45 .

2- نفس المرجع السابق، ص: 48 .

و نجد هنا أنه لم يتم عمل مخصصة للعنصر البشري ذلك لأنه يخلق و يفنى مرة واحدة بمعنى أن المورد البشري محدد فترته الإنتاجية بموجب عقد العمل.

#### 4-3 الاستغناء عن المورد البشري: قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي لذلك فإن:

مكاسب الاستغناء = الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي<sup>1</sup>.

من ح/ النقدية

إلى مذكورين ح/ الموارد البشرية

ح/ مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

أو

من مذكورين ح/ النقدية

ح/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

إلى ح/ الموارد البشرية

#### 4-4 وفاة المورد البشري :

حيث يتم تحديد قيمة خسائر الوفاة و المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري لذلك:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي<sup>2</sup>.

من ح/ خسائر الموارد البشرية

إلى ح/ الموارد البشرية

1- نفس المرجع أعلاه، ص: 49 .

2- نفس المرجع السابق ص 50 .

### المطلب الثاني: مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية :

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من أحدث مراحل التطور المحاسبي و لقد كان سبب ذلك تطور هو زياد الاهتمام من قبل الشركات و خاصة الشركات المساهمة حيث كان لها الاثر الكبير في تقدم خدمات اجتماعية كبيرة مثل بناء المساكن و تحسين الطرق و التشجير .....الخ.

**1- مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** هي عبارة عن نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المنشأة و البيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم في الافصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة و عليه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في القياس و الافصاح عن التكاليف و الفوائد الاجتماعية لمنشآت الأعمال<sup>1</sup>.

ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي عبارة عن نظام محاسبي مثله مثل باقي الأنظمة المحاسبية مثل محاسبة التكاليف و محاسبة شركات الأموال و محاسبة شركات الأشخاص ....الخ، كما أن من أهم مميزاته أنه يتهجم بالدرجة الأولى في عملية القياس و خاصة الصفقات أو العمليات التي تحدث بين الشركة و بين البيئة الاجتماعية و تسجيل كل ما يهتم بذلك الجانب، و كذلك يجب الافصاح عن حجم المبالغ الاجتماعية التي دفعت في تقديم خدمات للمجتمع، كما أن من أهم أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي معرفة قياس التكاليف و الفوائد الاجتماعية التي تسببت الشركة بها و معرفة مقدار الافصاح عن التكاليف و الفوائد التي تكبدتها الشركة.

و هكذا نجد أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس علمي هدفه وضع نظام محاسبي يتميز بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

كما يتطلب نموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية توسعاً في القياس المحاسبي و بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية و يقصد بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعدى اصحاب المصالح المباشرة في الوحدة

1- مطر محمد والحياي، وليد الراوي حكمت، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط1، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص: 416.

الاقتصادية و تتمثل هذه الآثار الخارجية في ما يعرف بالتكلفة الاجتماعية و العائد الاجتماعي كما إن النظام المحاسبي الذي يأخذ<sup>1</sup> في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية.

كما أنه زاد الاهتمام في الوقت الحالي بالمسؤولية الاجتماعية وقد قامت بعض الشركات وخاصة المساهمة منها بوضع برامج خاصة وسنوية وخصصت بعض الادارات مهمتها هي المسؤولية الاجتماعية وتقديم المنافع للمجتمع وكما هو ملاحظ في الكثير من تقارير مجلس الإدارة وضع بند خاصة بالمسؤولية الاجتماعية وما قد قدمته هذه الشركة للمجتمع خلال السنة المالية.

هذه التقارير تدلنا على حرص مجلس الإدارة بأهمية المسؤولية الاجتماعية حيث تعددت الطرق التي تقدمها هذه الشركات من توظيف أيدي عاملة وتدريبها أو ابتعاثها للدراسة وتحمل تكاليف الدراسة وبناء مساكن قريبة من مصانع الشركة.

## 2- القياس للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

ومنذ بداية السبعينات من القرن الماضي اقترحت عدة أساليب لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية، أما المشكلة الحقيقية فتكمن في قياس المنافع الاجتماعية التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاجتماعية التي قام المشروع بتنفيذها.

فالمنافع الاجتماعية هي فوائد يتحقق معظمها لأطراف خارج المشروع والعديد من هذه المنافع يصعب قياسها قياساً نقدياً ومع أن معظم المنافع تتحقق لأطراف خارج المشروع فأن بعض المنافع قد تتحقق نتيجة قيام المشروع بالأنشطة التي تفرضها المسؤولية الاجتماعية وتعود على المشروع بفوائد غير مباشرة تحقق انطباع حسن عن المشروع لدى الافراد ومنها هنا يصعب تقدير قيمة هذا الانطباع الحسن، كما تعود صعوبة قياس التكاليف الاجتماعية في أن التكلفة الاجتماعية هي البالغ التي ينفقها المشروع ولا يحتاج نشاطها الاقتصادي لهذه التكاليف بالإضافة إلى عدم حصول المشروع على أي منفعة أو عائد اقتصادي نتيجة تحمله هذه التكاليف من منطلق التزامه ببعض المسؤوليات

1- عبد الجليل آل عزوي، مرجع سابق، ص 12 .

الاجتماعية أو لتطبيق المشروع لقوانين تفرضها الدولة عليه هذا من ناحية محاسبية، أما من الناحية الاقتصادية فإن التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المشروع لنشاطه الاقتصادي فقد يترتب على هذا النشاط تلوث الهواء أو المياه<sup>1</sup> أو تشويه الجمال الطبيعي، أي أن التكلفة الاجتماعية تمثل الأعباء التي ترتبت على المجتمع نتيجة للآثار الخارجية السلبية للمشروع وأن هناك صعوبات في تحديد قيمة نقدية للأضرار التي تصيب المجتمع.

### 3- معايير قياس الأداء الاجتماعي

يرى البعض أن المعايير المحاسبية التي وضعتها جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1963م ونشرت في عام 1966م هي أنسب أسلوب وعلى الأساس فإن المعايير الاجتماعية المقترحة كالتالي:

**1- معيار الصلاحية:** حيث أن لا بد أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجمع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من أعداد القوائم الاجتماعية الختامية.

**2- معيار الخلو من التميز:** يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وبمجرد بحيث لا تنطوي على أي تحيز بالتضمنين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التميز واضحا والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية.

**3- معيار السببية:** مضمون هذا المعيار يكمن في ضرورة تبيان أسباب يحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية حتي يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الاجتماعية لنشاط المنظمة.

1- نفس المرجع السابق، ص: 13.

**4- معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية:** يقابل هذا المعيار (مبدأ التكلفة التاريخية) المتعارف عليه في مجال القياس

المحاسبي للنشاط الاقتصادي وبالرغم تعرضه للنقد الشديد إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن

تزداد<sup>1</sup> أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة.

1- نفس المرجع السابق، ص: 15.

### خلاصة

في الأخير نشير إلى أن طرق تأسيس شركات الدولية وبالأخص شركات المساهمة (الأموال) تختلف من دولة لأخرى وهذا راجع لاختلاف النظم والمعايير المحاسبية المعمول بها، حيث تعتبر مجموعة رأس المال من أهم عناصر المجموعات المحاسبية والمهمة في تأسيس الشركات لأنها بحاجة للأموال من أجل القدرة على مواصلة تقدمها وتطورها في جميع المجالات.

لكن هذه الشركات تواجه العديد من المشاكل كمشكل المورد البشري و المشاكل الاجتماعية، الذي تبين لنا أنه من أجل تجنب هذه العراقيل يجب التركيز على تدريب و تأهيل المورد البشري علميا وعمليا، وأن المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية تتطلب نمودجا محاسبيا مبنيا على أساس علمي هدفه وضع نظام محاسبي يتميز بالإفصاح عن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لخلق محيط اجتماعي يساعد الشركة على مواجهة جميع الظروف.

### تمهيد

تعتبر شركة ALLIANCE ASSURANCE من أهم الشركات الدولية في الجزائر التي تعتمد في محاسبتها على النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، حيث تعتبر من الشركات الأولى في استعماله لذلك سوف نحاول تطبيق ما قمنا به في الجانب النظري بالنسبة للفصل الثالث من اجراءات التأسيس والمعالجة المحاسبية لها، وكذلك إلى المعالجة المحاسبية الى التعاملات او الشراء بالعملة الصعبة.

### المبحث الأول: تقديم شركة أليانس للتأمينات الجزائرية محل الدراسة

سنحاول من خلال ها المبحث تقديم شركة أليانس للتأمينات الجزائرية التي أجرينا فيها الدراسة، ولهذا سوف يتم تقديم شركة أليانس، وكذلك رأس مال شركة أليانس ودخولها بورصة الجزائر، وسنعطي بطاقة فنية حول شركة أليانس للتأمينات الجزائرية.

### المطلب الأول: التعريف بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية

أليانس للتأمينات هي شركة مملوكة للقطاع الخاص ذات أسهم برأسمال وطني، تأسست في 30 جويلية 2005 بموجب الأمر رقم 95-07 المؤرخة في 25 جانفي 1995، والصادر عن وزارة المالية، والمتعلقة بفتح سوق التأمينات. وبعد الحصول على موافقة الجهات المختصة (المرسوم رقم 05/122)، انطلق نشاط الشركة سنة 2006، بواسطة القيام بجميع عمليات التأمين وإعادة التأمين، حيث تقدم شركة أليانس منتجات وخدمات تأمينية حسب الطلب وحاجة التأمين وهذا كما يلي:<sup>1</sup>

#### أولا- التأمينات الموجهة للأفراد والمخصصة لـ:

- \* السيارات بما فيها المساعدة.
- \* الحوادث الفردية - حياة / وفاة.
- \* المخاطر المتعددة للسكنات.
- \* السفر (تأشيرة قضاء شغل ووجهات أخرى، عمرة الحج ...).
- \* الكوارث الطبيعية.
- \* الصحة والاحتياط.

ثانيا- التأمينات المهنية (المؤسسات الصغيرة والمتوسطة/ المؤسسات المتوسطة الصناعية، المهن الحرة، الحرفيين والتجار):

- \* السيارات (أسطول صغير أو كبير).
- \* المساعدة (أسطول صغير أو كبير).
- \* المخاطر المتعددة المهنية ( بما فيها المسؤولية المدنية وضمانات أخرى).
- \* تأمين المجموعة (إضافي صحة).
- \* الكوارث الطبيعية، أضرار المياه.
- \* نقل البضائع بحرا وبرا وجوا.

ثالثا- التأمين على الأخطار الصناعية: الشركات الكبرى

- \* حرائق ومخاطر ملحقه.
- \* تحطم الآلات.
- \* المسؤولية المدنية العامة.
- \* المسؤولية المدنية المهنية.
- \* المسؤولية المدنية " المنتجات المسلمة".
- \* خسائر الاستغلال بعد حريق أو تحطم الآلات.
- \* خسارة منتجات مخزنة في غرفة التبريد.
- \* سرقة منتجات وسرقة الصندوق/الخزينة.
- \* تأمين أنظمة الإعلام الآلي الصغيرة.
- \* أسطول سيارات (أكثر من 25 سيارة).
- \* إضافي صحة لفائدة المستخدمين.

\* نقل البضائع بحري، بري، جوي.

\* اضطرابات واحتجاجات شعبية.

رابعا- التأمينات على البناء والأعمال الهندسية

\* المسؤولية المدنية للمصمم (مكاتب الدراسات وهيئات المراقبة والمهندسين).

\* المسؤولية المدنية لمنجز المشروع (المشرف على الإنجاز، مقاولون رئيسيون، أو مناولون في الإنجاز).

\* جميع أخطار الورشات في الهندسة المدنية وكل أخطار تركيب الآلات والتجهيزات.

\* نقل وتخزين وسيط شامل لتجهيزات الورشة.

\* جميع أخطار شاحنات الورشات.

\* المسؤولية المدنية للوفاة.

\* الحوادث الفردية للعاملين في الورشات.

\* تأمينات على نقل المنتجات والتجهيزات.

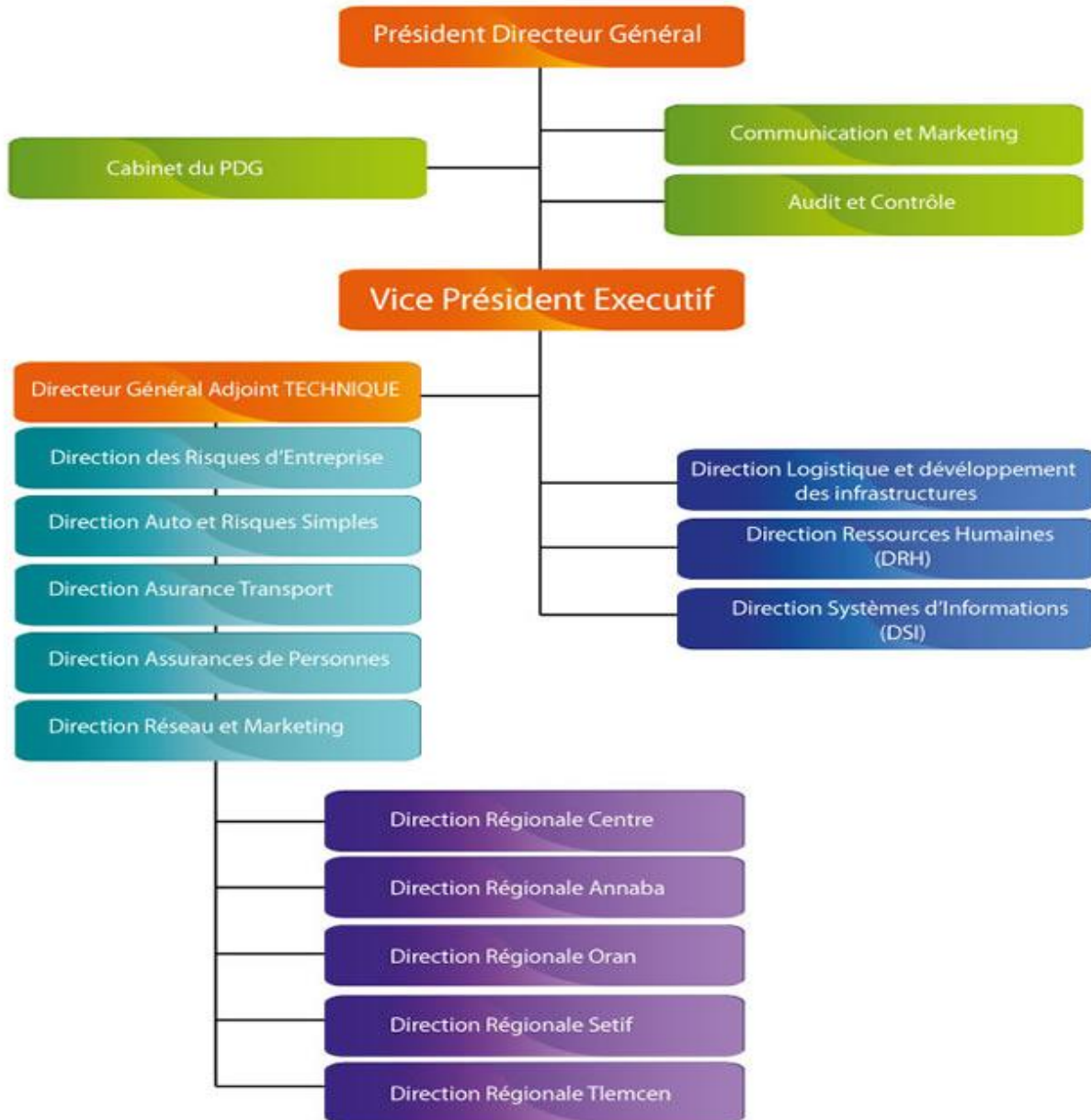
\* خسائر الاستغلال المسبق.

وتجدر الإشارة إلى أن شركة أليانس هي أول شركة خاصة تلتزم بميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكان هذا سنة 2009 من خلال الكلمة التي ألقاها الرئيس المدير العام للشركة بإحدى الملتقيات آنذاك، حيث أكد بأن هذا الميثاق هو ضمان الشفافية بالنسبة للشركات، وأن الشركات الخاصة تتعهد أن تكون شفافة في حساباتها وإدارتها لعملائها والحكومات وجميع الجهات الفاعلة الاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

1-revue\_de\_presse ALLIANCE ASSURANCES , 2009, p:21.

أليانس للتأمينات متواجدة في جميع مناطق الجزائر. إن التطور الذي عرفته شبكتها التجارية وحتى نهاية سنة 2011، تم افتتاح 193 مركز إنتاج، مهيكل إلى 11 وكالة رئيسية، و 29 وكالة مباشرة، و 59 وكيل عام، و 92 ملحقة، موزعة على 35 ولاية.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-3) يبين مخطط الشركة و هو كمايلي:



1-<http://www.allianceassurances.com/presentation.html>, date de consultation: 01/05/2014.

### المطلب الثاني: رأس مال شركة أليانس ودخولها بورصة الجزائر

بدأت الشركة بمزاولة نشاطها برأس مال ابتدائي قدره 500 مليون دج، وفي أواخر سنة 2009 بلغ رأس المال الاجتماعي للشركة 800 مليون دج<sup>1</sup>، ونتيجة لرغبة الشركة في رفع رأس مالها إلى 2.2 مليار دج لجأت إلى عملية اكتتاب عام تمهيدا لإدراج حصة من أسهما في بورصة الجزائر، على أن تبدأ فترة الاكتتاب من الثاني نوفمبر 2010، إلى غاية 1 ديسمبر، وتأتي هذه العملية بعد منح لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها الضوء الأخضر من خلال موافقتها يوم الثامن أوت 2010 تحت رقم 02/2010، وقد حدد سعر الاكتتاب بـ 830 دينار للسهم الواحد. وتأتي هذه الخطوة وفقا للقرار 375-09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 يعدل ويكمل المرسوم رقم 95-344 المؤرخ في 30 أكتوبر 1995<sup>2</sup> المتعلق بالحد الأدنى لرأس المال لشركات التأمين<sup>3</sup>، حيث وافقت الجمعية العامة لشركة أليانس للتأمينات الجزائرية بالجمعية الغير عادية في 21 جويلية 2010 على زيادة رأس مال الشركة والمقترح من اجتماع مجلس الإدارة بتاريخ 20 جويلية 2010.<sup>4</sup>

وتعتبر شركة أليانس أول مؤسسة من القطاع الخاص تدخل إلى البورصة، ولقد بلغت الأموال التي تم رفعها مقدار 1.4 مليار دينار، وقد اشترك في هذه عملية جمع بطاقات الاكتتاب البنوك التالية:<sup>5</sup>

- القرض الشعبي الجزائري CPA، مسؤول الفريق.

- بنك التنمية المحلية BDL.

- بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR.

1-Ibid, P:22.

2- لمزيد من الاطلاع الجريدة الرسمية العدد 67 مؤرخة في 19 نوفمبر 2009، ص:7.

3 - RAPPORT INTÉRIMAIRE « COMPAGNIE ALLIANCE ASSURANCES s.p.a »

Premier Semestre 2011, P:3.

4- alliance assurances, notice d' information, Op cit , P:8.

5- لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، تقرير لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها السنوي 2010، ص:28.

- البنك الخارجي الجزائري BEA.

- البنك الوطني الجزائري BNA.

- صندوق الادخار والاحتياط CNEP BANQUE.

- سوسيتي جينيرال الجزائر SGA.

- بي أن بي باريسا الجزائر BNP PARIBAS.

وكانت تجزئة العرض (التقسيم الأصلي للعرض) كما يلي:

- القسم "أ": تعني الأشخاص الطبيعيون من جنسية جزائرية: 33.3% من العرض مخصصة لهذا القسم

(600.000 سهم)، العدد الأدنى للاكتتاب 5 مع حد أقصى بـ 50.000 سهم.

- القسم "ب": الاستثمارات المؤسسية: 28.5% من العرض مخصصة لهذا القسم (514.286 سهم)، عدد

الأسهم الأدنى للاكتتاب هو 1.000 مع أقصى حد 250.000 سهم.

- القسم "ج": الأشخاص المعنويين من جنسية جزائرية: 33.5% مخصصة لهذا القسم (604.511 سهم)، عدد

الأسهم الأدنى للاكتتاب هو 1.000 مع أقصى حد 250.000 سهم.

- القسم "د": الوكلاء العاملون المعتمدون لشركة التأمين أليانس: 2.4% مخصصة لهذا القسم (42.857 سهم)،

عدد الأسهم الأدنى للاكتتاب هو 20 مع أقصى حد 1.400 سهم.

- القسم "هـ": العمال الأجراء في شركة التأمين أليانس وفروعها: 2.4% مخصصة لهذا القسم (42.857 سهم)،

عدد الأسهم الأدنى للاكتتاب هو 20 مع أقصى حد 140 سهم.

ولقد كان رأسمال هذه الشركة يبلغ قبل رفعه 800 مليون دج تم اكتتابها كليا وتحريرها من طرف المساهمين الآتي

ذكرهم:

الجدول رقم ( 1-2 ): الفئات المساهمة في شركة أليانس للتأمينات الجزائرية قبل دخولها بورصة الجزائر

| النسبة المئوية | عدد الأسهم       | الفئة المساهمة أو الاسم واللقب           |
|----------------|------------------|------------------------------------------|
| 50%            | 2 000 000        | - خليفاتي حسان                           |
| 15%            | 6 00 000         | - خليفاتي رشيد                           |
| 14%            | 560 000          | - رحمون محمد                             |
| 10%            | 400 000          | - عيساتي محمد                            |
| 5%             | 200 000          | - عربات المغرب ش.ذ.أ                     |
| 4%             | 160 000          | - أورحمون عبد الكريم                     |
| 1.5%           | 60 000           | - إيترايا، شركة ذات المسؤولية المحدودة   |
| 0.5%           | 20 000           | - إيجيترايا، شركة ذات المسؤولية المحدودة |
| <b>100%</b>    | <b>4 000 000</b> | <b>المجموع</b>                           |
|                | 800 000 000      | <b>دج</b>                                |

Source : alliance assurances, notice d 'information, Op cit , P:22.

وتسعى شركة أليانس إلى تحقيق جملة من الأهداف، حيث اعتبر الرئيس المدير العام لشركة أليانس للتأمينات فتح رأس

مال الشركة عن طريق البورصة عملية تاريخية بالنسبة للشركة والسوق المالية، كما أكد بأن هناك أهداف استراتيجية

ستتحقق من وراء العملية الأولى من نوعها في تاريخ السوق المالية الجزائرية، ومن بين الأهداف التي ذكرها:

- رفع رأسمال الشركة تطبيقا لشروط قانون التأمينات 2009.

- توسيع قاعدة الشركة بمساهمين جدد عن طريق الادخار العام.

- اقتسام الثروة الناجمة عن العملية من خلال إعطاء فرصة جديدة للجزائريين لتوظيف أموالهم عن طريق وسائل

جديدة للادخار.

- المساهمة في تفعيل بورصة الجزائر من قبل المتعاملين العموميين والخواص.<sup>1</sup>

كما تسعى الشركة للوصول إلى الأهداف التالية:

- زيادة حصة الشركة في السوق.

- ابتكار منتجات جديدة.

- توظيف مهارات جديدة وتحسين نظام الحوافز وقياس الأداء.

- زيادة التواصل مع المساهمين.

---

أطلع عليه بتاريخ 2014/05/01، <http://www.echoroukonline.com/ara/economie/63308.html>، 1-

### المطلب الثالث: بطاقة فنية حول شركة أليانس للتأمينات الجزائرية

سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض أو أهم المؤشرات لشركة أليانس، وهذا كما يلي:

- تطور رقم أعمال الشركة والحصة في السوق:

يمثل الجدول الموالي تطور رقم الأعمال خلال الفترة 2008-2010 كما يلي:

الجدول رقم ( 1-3 ): تطور رقم الأعمال خلال الفترة 2010-2012

| السنة            | 2010          | 2011          | 2012             |
|------------------|---------------|---------------|------------------|
| رقم الأعمال (دج) | 1 675 932 050 | 2 851 860 992 | 3 423 089 44.368 |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات التقرير السنوي لسنة 2011 و 2012.

حققت الشركة في السنة المالية 2011 إنتاج إجمالي يقدر بـ 2.85 مليون دج وهو ما يقابل زيادة قدرها حوالي 70%

مقارنة بعام 2010، وهي بذلك تحتل المرتبة الثانية في القطاع الخاص، وفي المرتبة السابعة على مستوى قطاع التأمين.

أما الحصة في السوق فقد بلغت 3.7% لسنة 2011، وعلى مدى ست سنوات فقط من بداية نشاطها حققت

الشركة معدل نمو بلغت نسبته 46%<sup>1</sup>.

وفي سنة 2012 بلغ رقم الأعمال 3 423 089 44.368 دج حيث تحقق ما توقعته الشركة بشأن رقم أعمالها،

كما بلغت حصتها السوقية 4.4%<sup>2</sup>.

- تطور نسبة الموارد البشرية:

1- alliance assurances, Rapport annuel 2009, P:11.

2- alliance assurances, Rapport annuel 2010, P:12.

الجدول رقم ( 4-1 ): تطور نسبة الموارد البشرية خلال الفترة 2010-2012.

| السنة         | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------|------|------|------|
| القوى العاملة | 351  | 363  | 392  |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات التقرير السنوي 2011 و 2012.

في نهاية سنة 2011 وظفت شركة أليانس حوالي 363 موظف مقارنة بـ 351 موظف سنة 2010، وترجع تلك الزيادة في تعداد القوى العاملة إلى التطور المحقق من زيادة حجم النشاط، وكذلك فقد تطور عدد الموظفين سنة 2012 ويقدر بـ 392 موظف ويرجع هذا التطور لوجود فروع الشركة في مختلف الولايات، حيث تعتبر الشركة من الشركات الفاعلة في الاقتصاد من خلال توفيرها لمناصب عمل والمساهمة في امتصاص البطالة.

- بالنسبة للزبائن المشتركين بالشركة:

ففي سنة 2010 سجلت الشركة ما يلي:<sup>1</sup>

\* 300 000 زبون مباشر فردي.

\* 250 000 زبون غير مباشر عن طريق البنوك والشركات الشريكة.

\* 5000 زبون على شكل شركات صغيرة ومتوسطة، المهن الحرة والتجار والمؤسسات.

وفي سنة 2011 سجلت الشركة ما يلي:

1- Ibid, P:90.

الجدول رقم ( 1-5 ): الزبائن المشتركين بالشركة لسنة 2011

| Catégorie                     | Code Assure COUNT |
|-------------------------------|-------------------|
| Particulier أفراد             | 153295            |
| Institution مؤسسة             | 505               |
| Ambassade سفارات              | 23                |
| Agence de Voyage وكالات النقل | 265               |
| Société شركات                 | 41122             |
| Banque وكالات بنكية           | 175               |

المصدر: شركة أليانس للتأمينات الجزائرية.

نلاحظ بأن هناك تنوع في زبائن الشركة والحاملين لوثائق التأمين من أفراد ومؤسسات وسفارات ووكالات نقل وشركات ووكالات بنكية، وهذا راجع للسياسات التجارية للشركة والتطور الذي عرفته الشبكة التجارية لها على كامل التراب الوطني ووفائها بالتزاماتها تجاه المؤمن لهم.

🚩 التسجيل المحاسبي لبداية التأسيس لشركة أليانس:

ففي جويلية 2005 وتبعا للاعتماد رقم: 05/122 تم تأسيس الشركة برأس مال يقدر بـ: 500 مليون دج، وقد تم التسجيل كما يلي:

|     |             |                                   |             |             |
|-----|-------------|-----------------------------------|-------------|-------------|
| 456 | جويلية 2005 | الشركات عمليات على رأس المال      | 500.000.000 | 500.000.000 |
| 101 |             | رأس مال الشركة<br>" قيد التأسيس " |             |             |

- وقد تمت عملية دفع كامل رأس المال المقدر بـ: 500 مليون دج مباشرة عن طريق البنك، وقد تم التسجيل كما يلي:

|     |             |                                                         |             |             |
|-----|-------------|---------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 512 | جويلية 2005 | بنوك الحسابات الجارية                                   | 500.000.000 | 500.000.000 |
| 101 |             | رأس مال الشركة<br>" شيك بنكي رقم: 0030046610236440026 " |             |             |

- وفي أواخر 2009 قامت الشركة برفع رأس مالها إلى 800 مليون دج، بمقدار زيادة عن رأس المال الابتدائي بـ: 300 مليون دج حيث يتم التسجيل كما يلي:

|     |      |                                            |             |            |
|-----|------|--------------------------------------------|-------------|------------|
| 456 | 2009 | الشركات عمليات على رأس المال               | 300.000.000 | 300.000.00 |
| 101 |      | رأس مال الشركة<br>" الزيادة في رأس المال " |             |            |

- وفي 2010 قامت الشركة بعملية اكتتاب عام من أجل رفع رأس مالها بـ: 1.400 مليار دج ليصبح 2.205 مليار دج، ليصبح قيد زيادة رأس المال كما يلي:

|                |                |                                                                                          |     |     |
|----------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 14.000.000.000 | 14.000.000.000 | 2010/08/08<br>الشركات عمليات على رأس المال<br>رأس مال الشركة<br>" الزيادة في رأس المال " | 101 | 456 |
|----------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

عملية المعالجة المحاسبية بالنسبة للشراء بالعملية الصعبة:

من خلال المعطيات التي تحصلنا عليها من طرف الشركة قامت المؤسسة في 2012/02/02 بشراء مواد أولية على الحساب بقيمة 30000 €، حيث استلمت المواد في نفس اليوم بفاتورة رقم: "122/12"، وقد كان سعر الصرف في نفس اليوم يقدر بـ: 120.00 دج/€، علما أن الشركة قامت بتسديد بشيك بنكي رقم "00300466101364400026" وهذا في 2012/07/20 بـ: 128.65 دج/€.

- من خلال ما سبق نلاحظ أن الشركة تعرضت للخسارة بسبب ارتفاع سعر الصرف في السوق الجزائرية حيث كانت الخسارة بمقدار 154.38 مليون دج.

وقد تمت عملية المعالجة كمايلي:

• مرحلة استلام الفاتورة و دخول المشتريات للمخزن:

- مبلغ الشراء = 30000 \* 120.00 = 360.000.000

|             |             |                                                                                                      |     |     |
|-------------|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 360.000.000 | 360.000.000 | 2012/02/02<br>المواد الأولية و اللوازم المخزنة<br>موردو المخزونات والخدمات<br>" فاتورة رقم: 122/12 " | 401 | 381 |
| 360.000.000 | 360.000.000 | 2012/02/02<br>المواد الأولية واللوازم<br>المواد الأولية المخزنة<br>" وصل إدخال رقم: 135 "            | 381 | 31  |

• مرحلة التسديد:

|             |                           |                                                                                                                                    |     |            |
|-------------|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------------|
| 385.950.000 | 360.000.000<br>25.950.000 | <b>2012/07/20</b><br>موردو المخزونات والخدمات<br>خسائر الصرف<br>بنوك الحسابات الجارية<br>"شيك بنكي رقم: 00300466101364400026"<br>" | 512 | 401<br>666 |
|-------------|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------------|

❖ وفي 2012/07/15 قامت الشركة بشراء تموينات أخرى على الحساب بقيمة 22000 €، وتم دخولها للمخازن في نفس اليوم بفاتورة رقم: 141/12، وكان سعر الصرف في ذلك التاريخ يقدر بـ: 130.00 دج/€، وقد قامت الشركة بالتسديد بشيك بنكي رقم: 00300466101364400026، وهذا في 2012/10/18 بـ: 125.70 دج/€.

وقد تمت عملية المحاسبة كمايلي:

• مرحلة استلام الفاتورة ودخول المشتريات للمخزن:

- مبلغ الشراء:  $22000 \times 130.00 = 286.000.000$

|             |             |                                                                                                   |     |     |
|-------------|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 286.000.000 | 286.000.000 | <b>2012/07/15</b><br>التموينات الأخرى المخزنة<br>موردو المخزونات والخدمات<br>"فاتورة رقم: 141/12" | 401 | 382 |
| 286.000.000 | 286.000.000 | <b>2012/07/15</b><br>تموينات أخرى<br>التموينات الأخرى المخزنة<br>"وصل ادخال رقم: 127"             | 382 | 32  |

• مرحلة التسديد:

|                                  |                    |                                                                                                                                          |                    |            |
|----------------------------------|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------|
| <p>276.540.000<br/>9.460.000</p> | <p>286.000.000</p> | <p><b>2012/10/18</b><br/>موردو المخزونات والخدمات<br/>بنوك الحسابات الجارية<br/>أرباح الصرف<br/>"شيك بنكي رقم: 00300466101364400026"</p> | <p>512<br/>766</p> | <p>401</p> |
|----------------------------------|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------|

### الخلاصة

من خلال ما قمنا بهي في هذا الفصل من دراسة المعالجة المحاسبية لعملية التأسيس لشركة ALLIANCE ASSURANCE، فلقد راينا ان هذه الشركة تقوم بتطبيق المعايير الدولية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، وهذا من خلال معالجتها المحاسبية لإجراءات التأسيس و عمليات الشراء و البيع بالعملات الاجنبية و غيرها من التسجيلات المحاسبية التي تقوم بها الشركات في عملياتها اليومية. مما أدى إلى تقدمها وزيادة التعاملات الخارجية لها بشكل كبير وزيادة رقم اعمالها في فترة وجيزة.

## الخاتمة

من خلال ما درسنا يتضح بأن المحاسبة الدولية هي عبارة عن مجموعة معايير محاسبة دولية موحدة ومقبولة على نطاق دولي من طرف الشركات الكبرى، والتي تهدف إلى تجنب المشاكل التي تعرضت لها كمشاكل التباين و طرق المراجعة و الإفصاح و التضخم و متغيرات القدرة الشرائية وغيرها.

وتعتبر الشركات المتعددة الجنسيات ظاهرة متميزة، فبرغم من تعدد وتنوع تعريفها حسب تعدد المعايير فإنها تعرف بكونها شركات وطنية كبيرة تغطي كل الأنشطة الاقتصادية وتوجد في دول مختلفة وتعمل كمجموعة واحدة في إطار استراتيجية شاملة، كما أنها تنفرد عن باقي الشركات الأخرى بخصائص عامة من أهمها: ضخامة مكوّناتها، سرعة حركتها ونموها، قدرتها على التكيف مع الواقع وإحداث التكامل مع محيطها الداخلي والخارجي على سواء.

إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم والبيانات المالية أصبح مطلب وضرورة ملحة لمختلف الأطراف (مستخدمي القوائم المالية)، لذا نجد أن مفهوم المعايير تطور من التوحيد أو التميّط والذي يعد صعب التطبيق على اعتبار أن المحاسبة تتأثر بالمحيط المتواجدة فيه، فظروف المؤسسة الاقتصادية المتواجدة في فرنسا أو في الولايات المتحدة الأمريكية تختلف لا محالة عن ظروف نظيرتها في الجزائر أو في أي بلد آخر كما أن القوانين التجارية والتي تنظم هذا النوع من العلاقات مختلفة من دولة إلى أخرى، كما أن الأنظمة السياسية ترفض الانصهار في النظام العالمي بهذا الشكل.

إن المعايير المحاسبية الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية، بالإضافة إلى أنها نتاج مجهود كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، تحوز تلك المعايير على قبول معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. لذا أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع دول العالم، وفي دول العالم الثالث على الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسة المهنية فيها.

تختلف طرق تأسيس الشركات الدولية من دولة لأخرى وهذا راجع لاختلاف النظم والمعايير المحاسبية المعمول بها، حيث تعتبر مجموعة رأس المال من أهم عناصر المجموعات المحاسبية والمهمة في تأسيس الشركات، لكن هذه الأخيرة تواجه العديد من المشاكل كمشكل المورد البشري و المشاكل الاجتماعية، الذي تبين لنا أنه من أجل تجنب هذه العراقيل يجب إعادة رسكلة المورد البشري علميا وعمليا، وأن المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس علمي هدفه وضع نظام محاسبي يتميز بالإفصاح عن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لخلق محيط اجتماعي يساعد الشركة على مواجهة جميع الظروف المحيطة بها.

من خلال ما قمنا بدراسته توصلنا للإجابة عن الفرضيات المطروحة سلفا:

✓ إن التطورات الاقتصادية المتلاحقة في الدول النامية والمتطورة أدى إلى تطور المحاسبة الدولية من أجل التوحد العالمي في التعاملات الاقتصادية.

✓ تعتبر الشركات الدولية عصب النشاط الاقتصادي للدول، من خلال الاستثمارات التي تقوم بها في شتى المجالات الاقتصادية.

✓ تقوم الهيئات المحاسبية بإصدار معايير محاسبية من أجل إيجاد حلول للمشاكل والصعوبات التي تعرض لها الشركات الدولية في تعاملاتها الاقتصادية.

#### التوصيات:

❖ من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية على الشركات الدولية يجب إتباع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال تبني المعايير الدولية.

❖ لتجنب أهم المشاكل التي تتعرض لها الشركات الدولية أثناء التأسيس يجب عليها الاهتمام بالموارد البشرية والمشاكل المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

### أفاق البحث:

من خلال دراستنا للمحاسبة الدولية والشركات الدولية قمنا بالتركيز على المجموعة الأولى و مشاكل المحاسبة عن الموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية.

ونرجو من الباحثين القيام بدراسة المجموعات الاخرى والمشاكل المحاسبية الباقية.

## الفهرس

| الصفحة  | العنوان     |
|---------|-------------|
|         | إهداءات     |
|         | شكر و عرفان |
|         | الفهرس      |
|         | فهرس أشكال  |
| أ- ب- ت | مقدمة       |

### الفصل الأول: المحاسبة الدولية والشركات الدولية

|    |                                             |
|----|---------------------------------------------|
| 05 | تمهيد                                       |
| 06 | المبحث الأول: المحاسبة الدولية              |
| 06 | المطلب الأول: مفهوم ونشأة المحاسبة الدولية  |
| 13 | المطلب الثاني: اتجاهات المحاسبة الدولية     |
| 18 | المطلب الثالث: أهمية المحاسبة الدولية       |
| 21 | المبحث الثاني: الشركات الدولية              |
| 21 | المطلب الأول: شركات المساهمة                |
| 28 | المطلب الثاني: شركات ذات المسؤولية المحدودة |
| 33 | المطلب الثالث: شركات متعددة الجنسية         |
| 36 | خلاصة                                       |

### الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

|    |                                              |
|----|----------------------------------------------|
| 38 | تمهيد                                        |
| 39 | المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية        |
| 39 | المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية  |
| 44 | المطلب الثاني: أهمية وخصائص المعايير الدولية |
| 46 | المطلب الثالث: أسباب وجود المعايير الدولية   |
| 49 | المبحث الثاني: لجان معايير المحاسبة الدولية  |

|    |                                                  |
|----|--------------------------------------------------|
| 49 | المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC  |
| 55 | المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB |
| 72 | خلاصة                                            |

### الفصل الثالث: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية حسب SCF

|    |                                                       |
|----|-------------------------------------------------------|
| 74 | تمهيد                                                 |
| 75 | المبحث الأول: إجراءات تأسيس الشركات الولية            |
| 75 | المطلب الأول: شركات المساهمة                          |
| 77 | المطلب الثاني: الدراسة المحاسبة لتأسيس شركات المساهمة |
| 84 | المبحث الثاني: المشاكل المحاسبية المعاصرة             |
| 84 | المطلب الأول: مشاكل المحاسبة عن الموارد البشرية       |
| 92 | المطلب الثاني: مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية |
| 96 | خلاصة                                                 |

### الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

|     |                                                               |
|-----|---------------------------------------------------------------|
| 98  | تمهيد                                                         |
| 99  | المبحث الأول: تقديم شركة أليانس للتأمينات الجزائرية           |
| 99  | المطلب الأول: التعريف بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية        |
| 103 | المطلب الثاني: رأس مال شركة أليانس ودخولها بورصة الجزائر      |
| 106 | المطلب الثالث: بطاقة فنية حول شركة أليانس للتأمينات الجزائرية |
| 114 | خلاصة                                                         |
| 116 | الخاتمة                                                       |

المراجع

قائمة الملاحق

MATRICULE FISCAL: 000 516 097 144 217

| BILAN AU 31 DECEMBRE 2012                         |       |                  |                                 |                     |                       |                                                 |       |                     |                       |
|---------------------------------------------------|-------|------------------|---------------------------------|---------------------|-----------------------|-------------------------------------------------|-------|---------------------|-----------------------|
| ACTIF                                             |       |                  |                                 |                     |                       | PASSIF                                          |       |                     |                       |
| DESIGNATION DES COMPTES                           | NOTES | MONTANTS BRUTS   | AMORTISSEMENTS<br>OU PROVISIONS | Montants net<br>(n) | Montants net<br>(n-1) | DESIGNATION DES COMPTES                         | NOTES | Montants net<br>(n) | Montants net<br>(n-1) |
| <b>ACTIF NON COURANT</b>                          |       |                  |                                 |                     |                       | <b>CAPITAUX PROPRES</b>                         |       |                     |                       |
| Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif |       | 0,00             | 0,00                            | 0,00                |                       | - Capital émis                                  | P1    | 2 205 714 180,00    | 2 205 714 180,00      |
| - Immobilisations incorporelles                   | A1    | 40 422 983,84    | 19 328 219,62                   | 21 094 764,22       | 26 777 148,96         | - Capital non appelé                            | P2    | 0,00                | 0,00                  |
| <b>Immobilisations corporelles</b>                |       |                  | 0,00                            | 0,00                |                       | - Primes et réserves (Réserves consolidées 1)   |       | 92 134 837,14       | 92 134 837,14         |
| - Terrains                                        | A2    | 78 943 100,00    | 37 436 510,26                   | 78 943 100,00       | 78 943 100,00         | - Ecart de réévaluation                         |       | 0,00                | 0,00                  |
| - Batiments                                       | A3    | 685 319 708,86   | 184 636 162,36                  | 647 883 198,60      | 482 487 179,11        | - Ecart d'équivalence 1                         | P3    | 0,00                | 0,00                  |
| - Autres immobilisations corporelles              | A4    | 411 378 801,37   | 0,00                            | 226 742 639,01      | 238 058 918,25        | - Résultat net (Résultat net part du groupe 1)  | P4    | 232 934 936,67      | -364 615 008,67       |
| - Immobilisations en cours                        | A5    | 69 557 942,25    |                                 | 69 557 942,25       | 196 353 228,73        | - Autres capitaux propres - Report à nouveau    |       | -329 399 149,66     | 35 215 859,01         |
| <b>Immobilisations financières</b>                |       |                  |                                 |                     |                       |                                                 |       |                     |                       |
| - Titres mis en équivalence                       |       |                  |                                 |                     | 0,00                  |                                                 |       |                     |                       |
| - Autres participations et créances rattachées    | A6    | 52 941 788,48    |                                 | 52 941 788,48       | 52 941 788,48         |                                                 |       |                     |                       |
| - Autres titres immobilisés                       | A7    | 1 053 000 000,00 |                                 | 1 053 000 000,00    | 1 476 307 487,00      |                                                 |       |                     |                       |
| - Prêts et autres actifs financiers non courants  | A8    | 11 598 604,71    |                                 | 11 598 604,71       | 11 405 384,23         |                                                 |       |                     |                       |
| - Impôts différés actifs                          | A9    | 0,00             |                                 | 0,00                | 137 965 831,00        |                                                 |       |                     |                       |
| - Autres charges et produits différés             | A10   | 67 626 714,64    | 0,00                            | 67 626 714,64       | 101 440 071,97        |                                                 |       |                     |                       |
| - Fonds ou valeur déposés chez les cédants        |       | 0,00             | 0,00                            | 0,00                | 0,00                  |                                                 |       |                     |                       |
| <b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>                    |       |                  |                                 |                     |                       | <b>TOTAL I</b>                                  |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>2 201 384 804,15</b>                         |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>1 968 449 867,48</b>                         |       |                     |                       |
| <b>ACTIF COURANT</b>                              |       |                  |                                 |                     |                       | <b>PASSIF NON COURANT</b>                       |       |                     |                       |
| Provisions techniques d'assurances                |       | 0,00             |                                 | 0,00                |                       | - Emprunt et dettes financières                 | P5    | 86 656 355,79       | 115 073 441,55        |
| - Part de la cession d'assurance                  | A11   | 464 926 388,82   | 0,00                            | 464 926 388,82      | 471 315 301,82        | - Impôts (différés et provisionnés)             |       | 0,00                | 378 929,28            |
| - Part de la réassurance cédée                    |       |                  | 0,00                            |                     |                       | - Autres dettes non courantes                   |       | 0,00                | 0,00                  |
| <b>Créances et emplois assimilés</b>              |       |                  |                                 |                     |                       | - Provisions réglementées                       | P6    | 185 255 601,43      | 206 347 668,79        |
| - Cessionnaires & cédants débiteurs               | A12   | 21 884 910,85    | 0,00                            | 21 884 910,85       | 116 503 533,81        | - Provisions et produits comptabilisés d'avance | P7    | 2 042 612,00        | 0,00                  |
| - Assurés, intermédiaires d'assurance et com      | A13   | 2464 631 196,00  | 517 089 922,33                  | 1947 541 273,67     | 1756 702 283,19       | - Fonds ou valeurs recrus des réassureurs       | P8    | 564 892 876,40      | 676 168 628,20        |
| ptes rattachés                                    |       |                  |                                 |                     |                       |                                                 |       |                     |                       |
| - Autres débiteurs                                | A14   | 210 192 483,72   |                                 | 210 192 483,72      | 444 281 864,84        |                                                 |       |                     |                       |
| - Impôt et assimilés                              | A15   | 24 875 282,91    | 0,00                            | 24 875 282,91       | 40 294 057,51         |                                                 |       |                     |                       |
| - Autres créances et emplois assimilés            |       | 0,00             | 0,00                            | 0,00                | 523 235 061,26        |                                                 |       |                     |                       |
| <b>Disponibilités et assimilés</b>                |       |                  |                                 |                     |                       |                                                 |       |                     |                       |
| - Placements et autres actifs financiers courants | A16   | 1373 972 237,64  |                                 | 1373 972 237,64     | 475 424 629,53        |                                                 |       |                     |                       |
| - Trésorerie                                      | A17   | 281 926 571,31   |                                 | 281 926 571,31      |                       |                                                 |       |                     |                       |
| <b>TOTAL ACTIF COURANT</b>                        |       |                  |                                 |                     |                       | <b>TOTAL II PASSIF COURANT</b>                  |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>838 847 445,62</b>                           |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>997 968 667,82</b>                           |       |                     |                       |
| <b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>                        |       |                  |                                 |                     |                       | <b>TOTAL III PASSIF COURANT</b>                 |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>3 514 475 651,06</b>                         |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>3 664 018 334,38</b>                         |       |                     |                       |
| <b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>                       |       |                  |                                 |                     |                       | <b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>                     |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>6 554 707 900,83</b>                         |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>6 630 436 869,68</b>                         |       |                     |                       |
| <b>ETAT - I.R.I.S -</b>                           |       |                  |                                 |                     |                       | <b>6 554 707 900,83</b>                         |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>6 630 436 869,68</b>                         |       |                     |                       |
| <b>DIFFERENCE</b>                                 |       |                  |                                 |                     |                       | <b>0,00</b>                                     |       |                     |                       |
|                                                   |       |                  |                                 |                     |                       | <b>0,00</b>                                     |       |                     |                       |

# COMPTE DE RESULTATS AU 31/12/2012

Matricule Fiscal : 000 516 097 144 217

Article Imposition : 16.233.714.102

| RUBRIQUES                                                          | NOTE S | TOUTES GARANTIES CONFONDUES - N- |                         | TOUTES GARANTIES CONFONDUES - (N - 1) |                         |
|--------------------------------------------------------------------|--------|----------------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|
| Primes émises sur opérations directes                              | T 1    | 0,00                             | 3 714 980 127,16        | 0,00                                  | 3 903 520 914,63        |
| Primes émises reportées                                            | T 2    | 271 821 073,33                   | 0,00                    |                                       | 48 879 745,05           |
| Prestations sur opérations directes                                | T 3    | 1 303 569 119,05                 |                         | 2 752 141 726,58                      |                         |
| <b>Total</b>                                                       |        | <b>1 575 390 192,38</b>          | <b>3 714 980 127,16</b> | <b>2 752 141 726,58</b>               | <b>3 952 400 659,68</b> |
| <b>I - Marge sur opérations directes</b>                           |        |                                  | <b>2 139 589 934,78</b> |                                       | <b>1 200 258 933,10</b> |
| Primes acceptées                                                   | T 4    | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Primes acceptées reportées                                         | T 5    | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Prestations sur acceptations                                       | T 6    | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Commissions versées sur acceptations                               | T 7    | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| <b>Total</b>                                                       |        | <b>0,00</b>                      | <b>0,00</b>             | <b>0,00</b>                           | <b>0,00</b>             |
| <b>II - Marge sur opérations directes</b>                          |        |                                  | <b>0,00</b>             |                                       | <b>0,00</b>             |
| Primes cedes                                                       | T 8    | 536 591 041,41                   |                         | 703 144 336,18                        |                         |
| Primes cédées reportées                                            | T 9    | 74 598 055,48                    | 0,00                    |                                       | 12 705 896,46           |
| Prestations sur cessions                                           | T 10   | 0,00                             | 214 455 552,47          | 0,00                                  | 327 777 581,56          |
| Commissions reçues sur cessions                                    | T 11   | 0,00                             | 138 983 272,03          | 0,00                                  | 181 115 803,98          |
| <b>Total</b>                                                       |        | <b>611 189 096,89</b>            | <b>353 438 824,50</b>   | <b>703 144 336,18</b>                 | <b>521 599 282,00</b>   |
| <b>III - Marge sur cessions</b>                                    |        | <b>257 750 272,39</b>            |                         | <b>181 545 054,18</b>                 |                         |
| Primes rétrocédées                                                 | T 12   | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Primes rétrocédées reportées                                       | T 13   | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Prestations sur rétrocessions                                      | T 14   | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Commissions reçues sur rétrocessions                               | T 15   | 0,00                             | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| <b>Total</b>                                                       |        | <b>0,00</b>                      | <b>0,00</b>             | <b>0,00</b>                           | <b>0,00</b>             |
| <b>IV - Marge sur rétrocessions</b>                                |        | <b>0,00</b>                      |                         | <b>0,00</b>                           |                         |
| Subventions d'exploitation d'assurance                             | T 16   | 0,00                             |                         | 0,00                                  |                         |
| <b>V - Marge d'assurance nette</b>                                 |        |                                  | <b>1 881 839 662,39</b> |                                       | <b>1 018 713 878,92</b> |
| Services extérieurs & autres consommations                         | T 17   | 765 861 062,24                   |                         | 413 782 161,40                        |                         |
| Charges de personnel                                               | T 18   | 558 286 087,64                   |                         | 471 827 740,24                        |                         |
| Impôts, taxes et versements assimilés                              | T 19   | 79 978 742,69                    |                         | 92 479 567,63                         |                         |
| Production immobilisée                                             | T 20   | 0,00                             |                         | 0,00                                  |                         |
| Autres produits opérationnels                                      | T 21   | 0,00                             | 207 597,88              | 0,00                                  | 8 335 314,60            |
| Autres charges opérationnelles                                     | T 22   | 12 505 124,06                    |                         | 25 917 834,61                         |                         |
| Reprise sur pertes de valeurs et provisions                        | T 23   | 0,00                             | 513 376 548,75          | 0,00                                  | 19 954 112,18           |
| Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur        | T 24   | 605 358 699,51                   |                         | 560 995 781,10                        |                         |
| <b>Total</b>                                                       |        | <b>2 021 989 716,14</b>          | <b>513 584 146,63</b>   | <b>1 565 003 084,98</b>               | <b>28 289 426,78</b>    |
| <b>VI - Resultat technique opérationnel</b>                        |        |                                  | <b>373 434 092,88</b>   | <b>517 999 779,28</b>                 |                         |
| Produits financiers                                                | T 25   |                                  | 50 185 815,49           |                                       | 20 859 105,76           |
| Charges financières                                                | T 26   | 18 407 070,13                    |                         | 5 692 951,59                          |                         |
| <b>VII - Resultat financier</b>                                    |        |                                  | <b>31 778 106,36</b>    |                                       | <b>15 166 154,17</b>    |
| <b>VIII - Resultat ordinaire avant impôts (VI + VII)</b>           |        |                                  | <b>405 212 199,24</b>   | <b>502 833 625,11</b>                 | <b>0,00</b>             |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires                          | T 27   | 34 750 727,00                    | 0,00                    | 0,00                                  | 0,00                    |
| Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaire                | T 28   | 137 586 901,72                   | 0,00                    | 0,00                                  | 138 060 633,17          |
| <b>TOTAL DES PRODUITS ORDINAIRES</b>                               |        |                                  | <b>4 632 188 913,78</b> |                                       | <b>4 661 209 107,39</b> |
| <b>TOTAL DES CHARGES ORDINAIRES</b>                                |        | <b>4 399 314 343,28</b>          | <b>0,00</b>             | <b>5 025 982 099,33</b>               | <b>61 585 641,51</b>    |
| <b>VIII - Resultat net des activités ordinaires</b>                |        |                                  | <b>232 874 570,50</b>   | <b>364 772 991,94</b>                 |                         |
| Éléments extraordinaires (Produits) à préciser                     | T 29   | 0,00                             | 237 078,64              | 0,00                                  | 210 264,85              |
| Éléments extraordinaires (Charges) à préciser                      | T 30   | 176 712,47                       | 0,00                    | 52 281,58                             | 0,00                    |
| <b>X - Resultat extraordinaire</b>                                 |        |                                  | <b>60 366,17</b>        |                                       | <b>157 983,27</b>       |
| <b>XI - Resultat net de l'exercice</b>                             |        |                                  | <b>232 934 936,67</b>   | <b>364 615 008,67</b>                 |                         |
| Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1) |        |                                  |                         |                                       |                         |
| <b>XII - Resultat net de l'ensemble consolidé (1)</b>              |        |                                  |                         |                                       |                         |
| - Dont part des minoritaires (1)                                   |        |                                  |                         |                                       |                         |
| - Part du groupe (1)                                               |        |                                  |                         |                                       |                         |

## قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

✓ الكتب:

- 1- احمد بسيوني شحاته، المحاسبة المالية (شركات الاشخاص والأموال)، دار النهضة العربية، مصر، 1989.
- 2- أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، محاسبة الشركات، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 3- السباعي، ابراهيم محمد، "المحاسبة عن الموارد البشرية" مجلة الإدارة، القاهرة، اتحاد جمعيات التنمية الادارية، ع3، يناير، 1997.
- 4- أمين سيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدر الجامعية للنشر، مصر، 2004.
- 5- المعايير المحاسبة المصرية، المجمع العربي للمحاسبين، (ب ط)، دار الأهرام للنشر، 2006.
- 6- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة الشركات، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 7- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 8- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد (ب ط)، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية ، الجزائر، 2009.
- 9- محسن شفيق ، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية ، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي 1998.
- 10- محمد السيد سعيد، "الشركات المتعددة الجنسيات و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية"، مصر، الهيئة العامة للكتاب، 1978.
- 11- محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، أيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.

12- مطر محمد والحيالي، وليد الراوي حكمت، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط1، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996.

13- مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد (المحاسبة المالية، الإطار التصوري)، ط 1، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع: الوادي، 2008.

14- مؤيد الفصل، علي الدويغجي، عبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2002.

15- نبه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري و الواقع العلمي، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار15، الرياض، 1998.

16- وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة، من منشورات، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007.

17- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع تطبيق عملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

## ✓ المذكرات والرسائل:

1- المنوية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، المركز الجامعي بالوادي، جوان، 2012.

2- أمير ونوف، الأطروحات الخاصة بتطور الشركات المتعددة الجنسيات، ترجمة علي محمد الحسين القزويني، الجزائر، دون المطبوعات الجزائرية، 1986.

3- حسين عبد الجليل ال آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة ،الأكاديمية العربية في الدانيمارك، 2010.

4- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، السنة الجامعية: 2008/2007.

- 5- سيف هشام صباح الفخري ، الشركات المتعددة الجنسيات وأبعادها السياسية والاقتصادية، ماجستير في العلوم المالية والمصرفية ، بإشراف.عبد الحميد الطالب، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2010.
- 6- مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

#### ✓ الجرائد والقوانين:

- 1- المادة 215 من القانون التجاري الجزائري ( المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993).
- 2- المادة 437 من القانون المدني الجزائري.
- 3- المادة 438 من القانون المدني الجزائري.
- 4- المادة 441 من القانون المدني الجزائري..
- 5- القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم: 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996.
- 6- المادة 595 من القانون التجاري الجزائري، 2007.
- 7- المرسوم التشريعي رقم: 93-08، المؤرخ في: 25 ابريل، 1993.
- 8- قرار وزاري رقم 243 بتاريخ 2006/07/11، الوقائع المصرية، العدد 172.

#### ✓ مجلة:

- 1- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، تصدر عن جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر، 2009.

#### ✓ ملتقى:

- 1- هشام صلواتشي، يوسف بودة، أفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17/18 جانفي 2010.

## ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Abdelhamid Boudkeur, Comptabilité Générale, Berti Edition, Alger, 2009.
- 2- Bernard Raffournier(2005): les Normes comptables internationaux (IAS/IFRS), 2e edition, economica, Paris France.
- 3- Hermanson.R.H, "Accounting For Human Assts" (Michigan State University), 1964.
- 4- GELARD Darmois, comprendre Les états financiers, Les sociétés pétrolières et Gazières ENSPM, France, 2004.
- 5- Manuel général de la classe 1, Sonatrach- Javier, 2010.
- 6- OBER T Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003, REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, La création du comité international des principes comptables, IASC, n: 31, octobre 1973
- 7- Redha Khlssi ,Manuel comptabilité, Berti éditions, Alger, 2013.
- 8- Stephen G. Hawkins, "Take Advantage of Global International," Financial Exécutive (Novembre, Décembre 1991).
- 9- Wladimir Andreff, Les multinationales, Paris; Hatier, 1981.

## ✓ مواقع الكترونية:

- 1- <http://www.arabsgate.com>, 2014/02/31 أطلع عليه بتاريخ
- 2- <http://www.brooonzyah.net/vb/124867.html>, 2014/04/06 أطلع عليه بتاريخ
- 3- <http://www.mn940.net/forum/forum30/thread9790.html>, 2014/04/06 أطلع عليه بتاريخ
- 4- [www.azhary.PSNB/shonthrad.phpt](http://www.azhary.PSNB/shonthrad.phpt). 4086. 17:30, 2014/03/25 أطلع عليه بتاريخ
- 5- [www.iso.org](http://www.iso.org)/élaboration des normes , 2014/03/20 أطلع عليه بتاريخ