

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة



كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص المحاسبة

تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية

إشراف الدكتور:

• عقاري مصطفى

إعداد الطالب:

• شناي عبد الكريم

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. رحال علي
مقررا	جامعة باتنة	أستاذ محاضر	- د. عقاري مصطفى
عضوا	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	- د. براقى تيجاني
عضوا	جامعة باتنة	أستاذ محاضر	- د. يحيوي نعيمة

السنة الجامعية 2008 - 2009

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

«قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ»
(سورة البقرة: 32)

شكر

اشكر الله أولا الذي أمدني بالقوة لانجاز هذه المذكرة.

اشكر أستاذي الفاضل الدكتور عقاري مصطفى على كل المجهود الذي بذله معي لانجاز هذا البحث خاصة وانه يعتبر أول محاولة لتصوير القوائم المالية كيف ستكون عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

كما أقدم شكري و تقديري لإدارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باتنة على اهتمامها بانشغالاتنا و تعاونها معنا.

شكر خاص لكل الأساتذة الذين استفدنا منهم كثيرا، و بفضلهم أنجزنا هذا العمل.

كما أنوه بالمجهود الذي قدمه لي أخي عامر رابح محافظ الحسابات، كما أشكر كل الذين ساهموا من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل.

الإهداء

إلى أمي و أبي رحمها الله برحمته

" إجلالا و عرفانا "

إلى زوجتي الغالية

" لوقوفها معي في السراء و الضراء "

إلى إخوتي و أبنائي الأعزاء

" لمساعدتهم لي في كل الظروف "

إلى أساتذتي و كل من علمني حرفا

" ردا لبعض الجميل "

اهدي هذا الجهد

الفصل الأول: تطور المحاسبة 6

المبحث 1. لمحة عن تطور المحاسبة دوليا و محليا 8

1. الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة على المستوى الدولي 8

1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) 8

2.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) 9

3.1. اللجنة الاستشارية للتقييس (SAC) 12

4.1. اللجنة التقنية الدائمة للترجمة الدائمة (IFRIC) 12

2. الهيئات على مستوى الاتحاد الأوروبي 14

3. على المستوى الوطني 14

1.3. النقائص المفاهيمية المفاهيمية 16

2.3. النقائص التقنية 16

المبحث 2. مشروع النظام المحاسبي المالي 19

1. أوجه التقارب مع المخطط الوطني المحاسبي 75 19

2. أوجه الاختلاف مع المخطط الوطني المحاسبي 75 20

3. النتائج المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي 21

1.3. الرهانات والآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي 21

2.3. المنافع والنقائص المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي 25

4. الإطار المفاهيمي للمحاسبة حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية 27

1.4. المقصود بالإطار المفاهيمي 27

2.4. مجال تطبيق الإطار المفاهيمي 28

3.4. طبيعة وأهداف القوائم المالية 29

4.4. المبادئ و الاتفاقات المحاسبية 30

36	5.4 المبادئ العامة للتسجيل و التقييم
39	6.4 مفهوم الرأس المال و الاحتفاظ به
41	خلاصة الفصل الأول
42	الفصل الثاني
43	المبحث 1. تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية
43	1. تعريف القوائم المالية
44	2. الميزانية
45	1.2 نقاط هامة
45	2.2 مكونات الميزانية
48	3.2 معلومات أخرى يجب إظهارها في الميزانية أو الملحق
50	3. قائمة الدخل
50	1.3 هيكل قائمة الدخل
51	2.3 عناصر قائمة الدخل
51	3.3 المعلومات يستوجب إظهارها في قائمة الدخل
53	4. قائمة تدفقات النقدية
53	1.4 أهمية قائمة تدفقات الخزينة
54	2.4 أنواع التدفقات النقدية
54	3.4 حالات خاصة
55	4.4 إعداد قائمة التدفقات النقدية
55	5. قائمة تغيرات الأموال الخاصة
56	6. ملحق القوائم المالية
57	1.6 محتوى ملحق القوائم المالية
57	2.6 تغيرات الطرائق و الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق
59	المبحث 2. مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي
59	1. تنظيم المحاسبة
59	1.1 محاسبة ذات مصداقية تتطلب تنظيم محكم و رقابة فعالة
59	2.1 مصداقية المحاسبة تتطلب منع أي تغيير في السجلات

3.1. الدفاتر المحاسبية.....	60
4.1. الإثبات و الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية.....	61
2. مدونة الحسابات.....	61
1.2. المبادئ و الأسس التي يقوم عليها مخطط الحسابات.....	61
2.2. الإطار المحاسبي الإجباري.....	61
خلاصة الفصل الثاني.....	74
الفصل الثالث: التقييم و التسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية.....	76
1. تقييم عناصر الأصول.....	77
1.1. الاستثمارات المادية و غير المادية.....	77
2.1. الأصول المالية.....	81
3.1. المخزونات و قيد الانجاز.....	83
4.1. المدينون و الأدوات المالية.....	84
2. تقييم عناصر الخصوم.....	85
1.2. مؤونة الأعباء.....	85
2.2. الإعانات.....	89
3.2. القروض و الديون المالية الأخرى.....	90
3. تقييم بعض العناصر الأخرى.....	91
1.3. الأعباء و النواتج المالية.....	91
2.3. الضرائب المؤجلة.....	92
3.3. العقود الايجارية.....	93
خلاصة الفصل الثالث.....	94
الفصل الرابع: دراسة حالة مطاحن الجنوب الكبرى.....	95
الخاتمة.....	115
الملحقات.....	121
قائمة المراجع.....	135
الملخص بالفرنسية.....	137

مقدمة

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، و تضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم. فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية. وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

و في ظل العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان والمؤسسات، التي أدت إلى عولمة المحاسبة، فتوسع نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل الذي لم يعد محدودا لا في الزمان و لا في المكان، ومواكبة لهذا التغيير أصبحت المؤسسات تبحث عن أسواق خارجية، وكذلك البحث عن اليد العاملة الرخيصة، الأمر الذي جعل المؤسسات تفضل تواجدها في أكثر من منطقة كخيار استراتيجي يضمن لها أولا: التقرب من مصادر المواد الأولية واليد العاملة المؤهلة وثانيا: النفاد إلى الأسواق الأخرى وثالثا: الاستفادة من مختلف الامتيازات التي لا تتوفر في موطنها الأصلي، استوجب هذا التطور السريع توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة. هذا الانجاز تحقق، بعد ما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAC) الذي أصبح يدعى (IASB منذ 2001) الذي أنشئ سنة 1973، المعايير المحاسبية الأساسية (IAS) ثم (IFRS) منذ 2002 و التي تكون مقبولة في جميع دول العالم.

ونتيجة ترابط اقتصاديات الدول مع بعضها البعض من خلال فتح المجال أمام الرأسمال الأجنبي، وخصوصة الشركات وقيام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والأجنبية كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية. فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط الوطني المحاسبي PCN، المرحلة التي كان الاقتصاد فيها مخطط، و يعكس تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة و الإنتاج. و عليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالانفتاح الاقتصادي و الاتجاه نحو اقتصاد السوق، و تحرير التجارة الخارجية، و فتح الرأس مال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، و تشجيع المنافسة. هذه الإصلاحات هدفها توفير للمستثمرين الخواص المحليين و الأجانب فضاء اقتصادي جديد ، يتسم بالأمان و الشفافية في التعاقدات الاقتصادية.

هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط الوطني المحاسبي (PCN) أصبح محدودا وله نقائص، و مجالات كثيرة بقيت بدون حلول، كذلك ظهور عمليات و أحداث جديدة بعد إجراء هذه الإصلاحات. طبعاً هذا التحول نحو اقتصاد السوق يتطلب وسائل قياس محاسبية جديدة تلبي هذه المتطلبات.

هذه الأسباب جعلت المجلس الوطني للمحاسبة يأخذ المبادرة، و بدأت أشغاله من سنة 2004 حتى سنة 2006، أثمرت بمشروع النظام المحاسبي المالي المستلهم من معايير المحاسبية الدولية (IFRS / IAS).

هذا المشروع يبين المبادئ المحاسبية الأساسية ل (IASB): الإطار المفاهيمي، قواعد التقييم و التسجيل، كذلك يقدم القوائم المالية الجديدة : الميزانية - قائمة الدخل - جدول تدفقات الخزينة - جدول تغيرات الأموال الخاصة - الملحق، و كل وثيقة أخرى هامة تشرح الحسابات .

في هذا البحث المتواضع سنتطرق بالتحليل للتغيرات التي ستحدث في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وتوضيح المقاربة الجديدة والمفاهيم الحديثة. والاقتناع بأن المحاسبة تتطور وبالتالي وجب مواكبة هذا التطور وتغيير الذهنيات، والتكلم الآن عن معالجة المعلومة المالية وليس فقط المدين والدائن، دون نسيان الآليات المحاسبية والمالية التي تبقى صالحة لأمد بعيد.

فالمعايير تتطور و تتحسن خاصة على مستوى الحسابات الفردية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ففي كل يوم تظهر أحداث جديدة تجعل من المعايير هي كذلك تتطور لمواكبة هذه الأحداث.

والجزائر مثلها مثل بقية دول العالم تريد تكييف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية، والانضمام بالركب العالمي، الأمر الذي جعل الجهات الرسمية و المهنية و الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المؤسسات بمختلف أنواعها تشارك بفعالية في هذه الأعمال من خلال الملتقيات المكثفة تحضيراً لتطبيق هذه المعايير مستقبلاً في ظروف جيدة، و هذا طبعاً يعد مساهمة وجب تثمينها و تدخل في إطار تطوير المعايير المحاسبية و المالية و التي ستؤدي بالضرورة إلى تطور المؤسسات.

الإطار العام لإشكالية البحث

في ظل العولمة التي مست جميع المجالات، وخاصة الميدان الاقتصادي، أصبح من الضروري على المؤسسات الجزائرية مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات مالية كاملة، وذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة وذات مصداقية، مما سيؤدي إلى تلبية رغبات مستخدمي هذه القوائم من ناحية، ومن ناحية أخرى التمكن من الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية، وجلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية المطروحة كالآتي:
هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية، مازالت صالحة، أم تجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكيفها وفق المعايير الدولية؟

لمعالجة الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات التالية:

- هل القوائم المالية الحالية تقدم معلومات ترضى جميع الأطراف وتسائر الواقع الجديد؟
- كيف تصبح القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية أكثر ملاءمة وعقلانية وتلبي رغبات جميع الشركاء لما تكيف مع معايير المحاسبة الدولية؟

فروض البحث:

- ü عدم مسايرة المخطط الوطني المحاسبي و القوائم المالية الحالية للتطور الحادث في المحاسبة، يقتضي مراجعة النظام المحاسبي الوطني.
- ü دور المعايير المحاسبية الدولية هو تحسين أداء المؤسسات و يحدد لها كيف تكون القوائم في نهاية الفترة، بينما كيفية المعالجة المحاسبية تترك للمؤسسة الحرية في تنظيمها.

أهمية وأهداف البحث

الهدف المنشود من دراسة هذا الموضوع هو تحديد أوجه التقارب و الاختلاق بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، واستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية. وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكيفها مع معايير الحاسبة الدولية

الدراسات السابقة

قليلة جدا المواضيع التي تتطرق لتكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية، لحدثة الموضوع باعتباره شيء جديد في النظام المحاسبي الجزائري، الأمر الذي جعل المراجع على المستوى الوطني قليلة جدا، و كان ذلك عائق هام في انجاز هذه المذكرة.

أسباب اختيار الموضوع

الأسباب التي جعلتني اختار هذا الموضوع هو كون الموضوع جديد، و الدولة الجزائرية بمختلف مؤسساتها في سباق مع الزمن من اجل إتمام التحضيرات اللازمة للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الذي سيكون وظيفيا قريبا، هذا سبب قوي لان أقوم بهذه المساهمة المتواضعة باضافة مرجع جديدي للمكتبة، نقدم من خلاله خدمة للقراء، و يسمح للباحثين في الميدان من تحسين هذا العمل.

منهجية البحث:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، سنقوم بالدراسة و التحليل متبعين المنهج الوصفي التحليلي للقوائم المالية.

محتوى البحث:

للإجابة على التساؤلات المرتبطة بإشكالية البحث، تم تقسيمه إلى أربعة فصول:
الفصل الأول يتعرض إلى تطور المحاسبة على المستوى الدولي، والمحلي. و يتطرق أيضا إلى مشروع النظام المالي الجديد و توضيح الإطار المفاهيمي من حيث تحديد مجال تطبيق الإطار المفاهيمي و طبيعة و أهداف القوائم المالية و التعرف على الاتفاقات المحاسبية الأساسية و الخصائص النوعية و المبادئ المحاسبية الأساسية.

الفصل الثاني خصص الجزء الأول منه لتقديم القوائم المالية وفقا للمعيار الأول: تقديم القوائم المالية (IAS1) من حيث تعريف العناصر المكونة للقوائم المالية، أما الجزء الثاني خصص لمدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث تم التطرق فيه إلى عملية التقييم و التسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية.

و الفصل الرابع خصص للدراسة التطبيقية في مؤسسة مطاحن الجنوب الكبرى.

الفصل الأول

تطور المحاسبة:

- لمحة تاريخية عن تطور المحاسبة دوليا و محليا
- مشروع النظام المحاسبي المالي

تمهيد

المحاسبة هي أداة ضرورية للتسيير، تهدف إلى ترجمة نشاط و أعمال المؤسسة، و نتيجة التطور في جميع المجالات الاقتصادية كان لابد من البحث عن إنتاج معلومة مالية حقيقية ذات نوعية جيدة للمؤسسات الداخلة في البورصة، و الوحدات الصغيرة التي يكون نشاطها على المستوى الوطني كالبنوك و مؤسسات التأمين و الهيئات المالية الأخرى. فالمحاسبة واكبت هذا التطور على مستوى الدول أو التكتلات الدولية المتقاربة إما تاريخيا أو ثقافيا كالدول الانجلوسكسونية، أو على مستوى الاتحاد الأوروبي.

ولم تعد المحاسبة فقط وسيلة إثبات، أو نظام ضروري لحساب الضريبة على الأرباح، بل أصبح الهدف هو تقديم المعلومة المالية بدل المعلومة المحاسبية، و أصبحت المحاسبة تدعى المحاسبة المالية، فهي أداة تسمح بإعداد القوائم المالية التي تقدم معلومات مالية كاملة، ذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة ولها مصداقية لدى المسيرين والمساهمين و الآخرين، تمكنهم من اخذ القرارات و مقارنة قدرات المؤسسات.

و مع زيادة نطاق المؤسسات و انتشارها خارج الحدود الوطنية و أصبح لها فروع على مستوى عالمي، كان لا بد من أن تواكب المحاسبة هذا التطور و تصبح هي كذلك عالمية، الأمر الذي أدى إلى البحث عن مرجعية محاسبية توحد المفاهيم المحاسبية على المستوى العالمي، و زيادة انسجام و توافق الممارسات المحاسبية، و وضع حدود للخلافات بينها، و تحسين التوافق بين الدول المختلفة.

فقد كتب جون تيرنر في جافني 1988 (من اكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق الدولي هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، و تستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، و تزيل احد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية)⁽¹⁾.

(1) فردريك تشوي-كارول آن فروست - جاري مبيك (2004): المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر طبعة ص350

خاصية ثانية تتمثل في توفير الوقت و النقود التي تنفق حالياً لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يطلب من مجموعة كثيرة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين و ممارسات مختلفة.

و من بين الهيئات التي فرضت نفسها في الفترة الأخيرة و المعترف بها عالمياً و التي ساهمت في تطوير المحاسبة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يضم مجموعة من الممارسين للمحاسبة و المالية في العالم.

المبحث الأول: لمحة عن تطور المحاسبة دولياً و محلياً

1. الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة على المستوى الدولي

المنظمات العالمية المهتمة بالمحاسبة تطورت مع مرور الزمن، حسب متطلبات كل مرحلة، حتى تمت مراجعتها ابتداء من سنة 2001 أين نجد أربعة تجمعات هامة وهي: المنظمة، والمجلس، فوج التفكير (SAC) و اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC).

1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) (Foundation) *

نشأ IASC سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية المهنية لتسعة دول ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا و انجلترا، يتكون من تسعة عشرة شخصية تسمى (les trustees) مكلفة بتحديد التوجهات الإستراتيجية، التطوير، والعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، و تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال، و تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، و اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC) و الهيئات و المجلس.

و زاد عدد المشتركين في هذا الاتحاد و تم إعطاء IASC صفة التنظيم العالمي. في الفترة الممتدة من سنة 1973 إلى سنة 2000 بذلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجهودات لإيجاد اتفاق بين مختلف الهيئات الوطنية، و ذلك من خلال إشراك أكبر عدد ممكن من الأعضاء، مما أدى إلى وجود تنوع من الخيارات التي تثير

*(IASC) : INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE

المحاسبة من المراجع الوطنية، وتم إعداد 40 معيار من المحاسبة الدولية (IAS) التي غطت أغلبية المواضيع المحاسبية.

و بالرغم من أهمية هذه المعايير إلا أن هذه النصوص لم تطبق في الواقع إلا بنسبة قليلة، فباستثناء الدول الانجلوسكسونية، فإن أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لم يقوموا بإعداد القواعد المحاسبية الوطنية، حتى تعطي لهذه المعايير الحظ الأكبر للتطبيق. وعلية قرر (IASB) التحرر من وصاية المنظمات المهنية و التقرب من هيئات التقييس الوطنية، مما أدى إلى تحويلها إلى هيئة مستقلة تدعي (IASB) خلال سنة 2001.⁽²⁾

2.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB Board) *

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية Board في 6 فيفري 2001، ويتكون من 14 عضوا: الرئيس و نائب الرئيس و 12 عضوا دائما يتم تسميتهم من قبل (les trustees) على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمس أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، و ثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، و واحد من الأكاديميين⁽³⁾. سبعة أعضاء من بين ألاتي عشرة مكلفين بالربط و الاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، و ذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (les trustees) من بين الأعضاء الاثنتا عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة.

1.2.1. أهداف المجلس

- لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية، فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية و كذا مشاريع المعايير بحيث يؤخذ بالآراء المختلفة، و الموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC).

(2) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS/ IAS). EDITION ECONOMISA : p. 9.

(3) Catherine Maillet, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition 2006.p.14.

* IASB : INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

- تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابليتها للفهم و ذات مصداقية و دلالة، و قابليتها للمقارنة، بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- العمل على تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

2.2.1. تعريف المعيار

يعرف المعيار على أنه "مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية، و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها".⁽⁴⁾

3.2.1. خصائص معايير المحاسبة الدولية

- تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها :
 - قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.
 - قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة.
 - مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه.
 - غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

(4) مدني بن بالغيث (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - جامعة الجزائر، غير منشورة. ص.61.

4.2.1. كيفية إصدار المعيار

عملية إعداد معايير المجلس (IASB) تأخذ بعين الاعتبار استعمالها في الدول الانجلو سكسونية، كما يفترض السماح لكل المعنيين (منظمات وطنية للتقييس، معدي و مستعملي القوائم المالية) بإبداء آرائهم. عملية إصدار المعيار المحاسبي تمر بالمراحل التالية:

المرحلة 1: يشعر المجلس (IASB) الخبراء التقنيين من اجل اخذ رأيهم عند دراسة المشروع المقترح.

المرحلة 2: انطلاقا من الاقتراحات المقدمة من قبل الهيئات التقنية، يقوم المجلس بإصدار وثيقة المناقشة للتعليق عليها.

المرحلة 3: بعد استلام الآراء و الحجج و التعليقات، يقترح المجلس وثيقة صبر الآراء على المشروع المقدم و الذي يجب أن يحظى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس قبل إصداره و طرحه للمناقشة.

المرحلة 4: بعد الأخذ بعين الاعتبار لمختلف الآراء و التعليقات يصدر المجلس المعيار (IAS) و المسمى من الآن (IFRS) بشرط أن يحظى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس⁽⁵⁾.

5.2.1. انجازات المجلس

في نهاية جوان 2004 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و لجنة معايير المحاسبية (ISAC) تم إنتاج ستة وأربعين معيارا منها 9 تم استبدالها وأخرى ألغيت، وإطار مفاهيمي بغرض إعداد نصوص جديدة و مراجعة المعايير الحالية، بالإضافة إلى ذلك نشر 33 ترجمة من طرف اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC)، 22 منها أدمجت في معايير جديدة.

-- (5) pierre vernimmen (2005) : **finance d'entreprise**. Edition dalloz. P. 102.

3.1. اللجنة الاستشارية للتقييس (SAC) *

تتكون من 45 عضوا من مناطق و قطاعات مهنية مختلفة، يعينون من طرف (les trustees) لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد حسب موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ⁽⁶⁾، هو هيئة للاستشارة تساهم في المناقشات و في منهجية التقييس. يتمثل دورها في:

- إبداء الرأي للمجلس عن القرارات المرتبطة بالمستجدات.
- إعلام المجلس برؤى الهيئات و الخواص المنتمين للهيئة الاستشارية فيما يخص المشروعات الهامة للتقييس.
- إعلام و نصح المجلس و المنظمة في مجالات أخرى.

4.1. اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC) *

اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC) تكونت خلال ديسمبر 2001 هدفها توضيح كيفية تطبيق معايير IASB وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة للمعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر ذلك، و تتكون من 12 عضو معينين من قبل (les trustees) لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، تجتمع مرة كل شهرين ⁽⁷⁾، و يتمثل دورها في:

- الترجمة و التعليق و تقييس تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و ذلك من اجل ضمان التطبيق المتجانس للمعايير و تنفيذ المهام التي يطلبها المجلس.
- تقدم التفسيرات و الحلول التطبيقية.

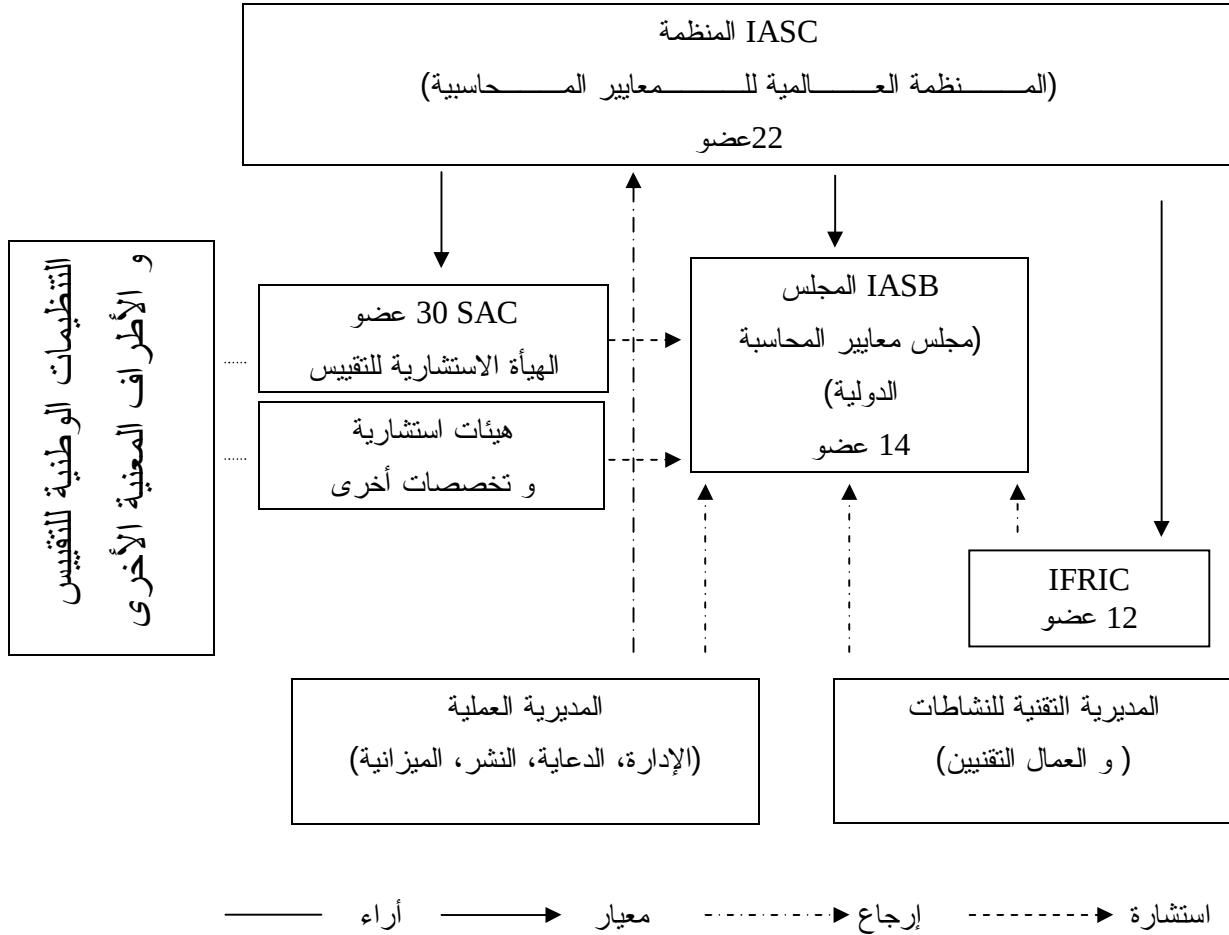
(6) حسب موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية : www.iasb.org

* SAC : Standards Advisory Council

(7) Catherine Maillet, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/ IFRS. Edition BERTI .p.16.

* (IFRIC) : INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATION COMMITTEE

و الشكل التالي يبين الهيكله الحاليه IASB (8)



(8) Pascal barneto (2004) : norme IAS/IFRS. DUNOD. P .26.

2. الهيئات على مستوى الاتحاد الأوروبي

في جوان 2001 تم إنشاء L'ARC* (هيئة تتـظيم المحاسبة) و EFRAG* (المجموعة الاستشارية الدائمة) مما يبين إرادة الاتحاد الأوروبي في تبني معايير IAS⁽⁹⁾ - L'ARC يمثل مجلس الرقابة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مهمته الموافقة على معايير (IAS) من أجل استعمالها في أوروبا بعد التأكد من مطابقتها للقوانين.

- L'EFRAG مهمته التحليل و التعليق على مشاريع معايير IASB ، يتكون من :
• مجلس للمراقبة، مهمته توجيه عمل الهيئة التقنية وضمان المصالح الأوروبية.
• اللجنة التقنية للخبراء (technical expert group) التي تقدم رأيها في النقاط النظامية.

3. على المستوى الوطني

غداة الاستقلال ورثت الجزائر المخطط المحاسبي العام الفرنسي، و الذي لم يتوافق مع الاتجاهات السياسية آنذاك و التي تقوم على أساس نظام الاقتصاد المخطط. و في سنة 1975 قررت السلطات الرسمية استبدال PCG بالمخطط الوطني المحاسبي PCN وفق الأمرية رقم 35-73 بتاريخ 1975/04/29⁽¹⁰⁾ التي بينت مجال تطبيقه من قبل المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي، و كذا الشركات المختلطة الخاضعة لنظام الضرائب.

وجاء في إشعار التطبيق المؤرخ في 1975/06/23 كيفية تنظيم و تسيير المحاسبة، و تقييم الاستثمارات و المخزون، و الوثائق الختامية.

(9) Catherine Mailet, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/ IFRS. Edition BERTI .p.17.

(10)ordonnance n/ 75-35 du 29/04/1975 portant plan comptable national

*(L'ARC) :ACCOUNTING REGULATORY COMMITTEE

*(EFRAG) : EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP

و مع مرور الزمن كان لابد من إجراء تحسينات على المخطط الوطني المحاسبي PCN نذكر منها :

- النشرة رقم [1850/f/DC/ce/89/047] بتاريخ 1989/05/24 الخاصة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات.

- النشرة رقم [635/f/DC/ce/90/046] بتاريخ 1990/03/11 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لمساهمات العمال في أرباح المؤسسة.

- التعليم رقم 95/001 بتاريخ 1995/10/02 المتعلقة بتحسين محاسبة أموال المساهمات.

- تعليمية المديرية العامة للتجارة رقم [581/MF/dgc] بتاريخ 1997/04/21 المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم⁽¹¹⁾.

و في سنة 1996 أسندت عملية التقييس المحاسبي إلى المجلس الوطني للمحاسبة، بمساعدة خبراء المحاسبة، و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الذين لهم دور فعال يجب أن يقوموا به فيما يخص التقييس المحاسبي.

و بموجب القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة، و إدماج حسابات المجمعات، نجد أن هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، و إنما أضاف بعض الحسابات مثل حساب 16 الأموال الخاصة الأخرى المتعلقة بالمجمعات، و حساب 109 مساهمات ممتلكة، و حساب 428 توظيفات مالية و غيرها. وبالرغم من بداية الإصلاحات الاقتصادية في بداية التسعينات إلا أن النظام المحاسبي لم يواكب هذا التغيير، و كان لابد أن تتوج بمرجع محاسبي جديد، يسمح لمؤسساتنا من الاستفادة من رؤوس الأموال الأجنبية، و المهارات و المعارف التطبيقية، و كذا دخولها في شراكة مع المؤسسات الأجنبية.

(11) Plan comptable national (2000). Éditions société nationale de comptabilité. Alger. pp2-15

و من هذا المنطلق فان أهمية التكيف مع النظام المحاسبي الدولي تبدو أكثر من ضرورة، مما جعل السلطات تقرر إصلاح المخطط الوطني المحاسبي بما يتماشى و احتياجات المحيط الاقتصادي الجديد في الجزائر، و تحسين المعلومة المالية و التقارب مع المعايير الدولية * (IAS/IFRS)

1.3. النقص المفاهيمية

و المتعلقة بغياب الإطار المفاهيمي الذي يوضح الأهداف المرتبطة بالمحاسبة و المستعملين للمعلومة المحاسبية، و تسهيل إيجاد الحلول للمشكلات المحاسبية، هذا الأمر صعب من إيجاد الحلول للعديد من المشاكل غير المتوقعة في المخطط الوطني المحاسبي⁽¹²⁾ ، الذي يقتصر علي تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، بينما أصبح هدف المحاسب على المستوى العالمي تلبية احتياجات للعديد من المستعملين و من بينهم المستثمرين بالمعلومات. كما أن المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة في الجزائر لم يعبر عنها بكل وضوح.

2.3. النقص التقنية

ü ترتبط هذه النقائص أولا بالإطار المحاسبي، من حيث أن تبويب المخطط المحاسبي الوطني الحالي لا يحتوي على الحسابات التي أصبح وجودها ضروري خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية والتوجه نحو اقتصاد السوق، منه على سبيل المثال: الرأس المال الصادر و الرأس المال المكتتب غير المطلوب في المجموعة الأولى، و الاستثمارات المالية في المجموعة الثانية، و النواتج للقبض في المجموعة الرابعة.

ü أما فيما يخص تصنيف الحسابات، فلم توضح الأصول الجارية و غير الجارية، و الخصوم الجارية و غير الجارية، من ناحية أخرى فان تعريف مجموعات الأصول مبني على أساس قانوني (الذمة المالية) الأمر الذي لا يمكن المؤسسة من تقييم أدوات الإنتاج، و التمييز بين أصول الاستغلال و خارج الاستغلال.

(12) Plan comptable national (2000). Éditions société nationale de comptabilité. Alger. pp2-15

*(IAS) : INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

*(IFRS) : INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

كذلك لا يفرق بين سندات التوظيف التي هي قصيرة المدى و سندات المساهمة التي تعتبر استثمار لها قيمة دائمة.

ü في الجانب الخاص بالوثائق الختامية، نجد أن المؤسسة مطالبة بانجاز العدد الهائل سبعة عشرة جدولا بالتفصيل لجميع الحسابات التي جاءت في المخطط مهما كان حجم نشاط المؤسسة هذا من ناحية، من ناحية أخرى الميزانية وجدول حسابات النتائج لا يظهر معلومات الفترة السابقة حتى يمكن إجراء المقارنة.

فعلى مستوى الميزانية فإن وضعية الذمة المالية أهم من الوضعية الاقتصادية حيث لا تعكس القيمة الجارية من خلال استخدامها للتكلفة التاريخية في تقييم الأصول و الالتزامات، كما توجد صعوبة في تحديد مدى إمكانية تحصيل حسابات المدينين، وقابلية المخزون للبيع، و كذا العمر الإنتاجي للأصول المملوكة والعناصر المعنوية.

أما في جدول حسابات النتائج لا يفرق بين النتيجة الجارية و النتيجة المالية.

ü قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي حتى و إن وجدت فهي عامة، فالمخطط الوطني يعتمد على التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم في تاريخ الجرد، لم تحدد طريقة لتقييم المدخولات و المخرجات من المخزن بل تركت حرية للمؤسسات في اختيار الطريقة المناسبة لها، بعكس النظام المحاسبي المالي الذي يتم فيه التقييم بالقيمة العادلة للعناصر النقدية. كذلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق لم يتم معالجتها. و المخطط المحاسبي لم يقدم أي توضيح حول طرق الاهتلاكات، وكذا معدلاتها، وكيفية تكوين مؤونة تدني المخزونات و الحقوق المشكوك في تحصيلها.

ü أخيرا التعاريف المقدمة لبعض المجموعات و فروعها لا تتناسب محتواها، مثلا في المجموعة الأولى حساب 18 الربط بين الوحدات لا يمثل وسيلة للتمويل المقدمة أو المتروكة تحت تصرف المؤسسة. أما في المجموعة الرابعة نجد حسابات لا تمثل حقوق مثل حساب 40 حسابات الخصوم المدينة، المصروفات قيد التعيين، سندات المساهمة والكفالات، أما حساب 42 يضم حسابات ليست لها

علاقة بالاستثمارات، بعكس النظام المحاسبي المالي الذي يقدم مصطلحات و تعريفات أكثر وضوح.

ü أما فيما يخص المعالجة المحاسبية لبعض العمليات نجد أن المخطط المحاسبي أهمل القروض الايجارية، والعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، الإدماج و التصفية.

و يمكن تحديد جوانب القصور فيما يلي :

- اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية و ظهور مشكل التضخم
- إهمال المقاربة الوظيفية في إعداد القوائم المالية
- عدم اعتماد جداول تدفقات الخزينة

المبحث الثاني: مشروع النظام المحاسبي المالي

المخطط المحاسبي الوطني جاء لخدمة مرحلة خاصة دامت لأكثر ثلاثة عقود، كان فيها النظام الاقتصادي ذو طابع اشتراكي، اقتصاد مغلق عن المحيط الخارجي، لكن بعد التحولات التي طرأت على الاقتصاد الوطني و اتجاهه نحو اقتصاد السوق و انفتاحه عن السوق العالمية، مما ترتب عنه خصوصية بعض المؤسسات، و جلب الاستثمارات الأجنبية، وللتكيف مع المتطلبات الجديدة كان لزاما على الدولة الجزائرية إجراء إصلاحات على نظامها المحاسبي يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية.

و بمقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التقنيات المحاسبية المستعملة في الجزائر حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN) نجد أن بعض المعايير تتوافق مع المخطط المحاسبي الجزائري، إلا انه يوجد تباين مع البعض الآخر. فالهدف الأساسي للمعايير هو تقريب و توحيد و تكييف الأنظمة المحاسبية المحلية مع ما هو موجود على المستوى الإقليمي و العالمي، مما يساعد على جلب الاستثمار، و يولد الثقة لدى المستثمرين، هذه العملية تتطلب طبعا تحضيرات مادية و بشرية للانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد. و سنتطرق أولا إلى أوجه التقارب و الاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي (PCN) و المعايير المحاسبية الدولية.

1. أوجه التقارب مع المخطط الوطني المحاسبي 75

مما سبق ذكره فان العديد من المعايير تتطابق مع هو معمول به في الجزائر، نذكر منها:

- إعادة تقييم الاستثمارات (Reévaluation) التي أحدثها المشرع الجزائري في 1996/10/12 من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-336.و الذي يبين شروط إعادة تقييم الاستثمارات، و الاهتلاكات المرتبطة بها، و هذا يتطابق مع المعيار (IAS 16) الخاصة بقواعد التسجيل والتقييم للاستثمارات المادية، و التي تعالج بالأخص حساب تكلفة هذه الأصول، و اهتلاكاتها و إمكانية إجراء عملية إعادة التقييم.
- كذلك بالنسبة لمصروفات البحث والتطوير المحتواة ضمن حساب المصروفات الإعدادية (20) في المخطط الوطني المحاسبي 75، و التي

تطفاً على مدار خمس سنوات كحد أقصى، هذا الجزء بالتدقيق يتمشى مع المعيار (IAS 9) الذي استبدل بالمعيار (IAS 38) الاستثمارات المعنوية، الذي يحدد الشروط الواجب توافرها حتى تسجل هذه النفقات في الميزانية بدل من تسجيلها ضمن الأعباء.

2. أوجه الاختلاف مع المخطط الوطني المحاسبي 75

أوجه الاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي 75 والمعايير المحاسبية الدولية كثيرة، فهي جوهرية نذكر منها:

- المعيار (IAS 17) العقود الإيجارية الذي يخص تسجيل العقود الإيجارية عند المؤجر و المستأجر، بينما المخطط الوطني المحاسبي لا يدرج الاستثمارات المتحصل عليها عن طريق الإيجار ضمن الأصول الثابتة لعدم توفر شرط الملكية.
- كذلك (IAS 14) الخاص بالمعلومات القطاعية الضرورية اللازمة من أجل تقدير الآفاق المستقبلية وأخطار المؤسسة المتنوعة، والتي تخص أحيانا الفروقات الهامة المتعلقة بالكفاءة، والإمكانات التجارية، والأخطار بين قطاعات الإنتاج أو المناطق الجغرافية، هذا المعيار ينظم طبيعة المعلومة الواجب نشرها⁽¹³⁾. بينما المخطط الوطني المحاسبي لا يقدم معلومات مفصلة بمختلف قطاعات النشاط كرقم الأعمال والأرباح حسب قطاع النشاط و المنطقة الجغرافية.
- أما الاختلاف الأساسي هو أن المخطط الوطني المحاسبي يقدم القوائم بمعلومات تاريخية لا تعبر عن حقيقة الواقع، و لا تمكن من معرفة الوضع المالي، و قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، بل يتطلب الأمر الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية حتى يتسنى تحليلها لمعرفة الوضعية المالية الحقيقية، و اتخاذ القرارات الضرورية.

(13) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris .p.121

عكس ذلك المعيار المحاسبي (IAS 1) الذي يقدم القوائم المالية مباشرة بقيم حالية، و بالتالي الميزانية في حد ذاتها هي ميزانية مالية. كذلك نلاحظ في المخطط الوطني المحاسبي غياب جدول يبين التدفقات النقدية كما هو الحال في العيار (IAS 7) .

3. النتائج المتوقعة من اعتماد النظام المحاسبي المالي

أي إصلاح و في أي مجال وخاصة إذا تعلق الأمر بالنشاط الاقتصادي، فإنه يتوقع مصادفة صعوبات ستعترض عملية التطبيق، إلا أنه لابد من خوض التجربة، بعدها تقيم و تزال الآثار السلبية.

فالانتقال من نظام محاسبي ذو توجه اشتراكي يخدم مرحلة اقتصادية انتهت، إلى نظام اقتصاد السوق، ليست بالعملية السهلة، إنما تتطلب الجراءة و الإرادة القوية، خاصة أن العملية تشمل الاقتصاد الوطني ككل، و لا بد من إجراء الإصلاحات مهما كلف الثمن.

و عليه سوف نتطرق للنتائج المتوقعة من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وأيضا المنافع و النقائص و المشاكل الخاصة بإدماج المعايير المحاسبية و القواعد الضريبية.

1.3. الرهانات و الآثار المتوقعة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي

الاقتصاد الجزائري يتشكل من قطاعات متنوعة، لكل منها طريقته في كيفية الانتقال من النظام المحاسبي الحالي إلى النظام المحاسبي المالي، و لكل من هذه القطاعات علاقة بالوظيفة المالية، مراقبة التسيير، عملية الاندماج، الإعلام الآلي، و غيرها من المجالات التي يمسه هذا التغيير بدرجات متفاوتة.

1.1.3. الآثار المتوقعة على الاقتصاد الوطني

النظام المحاسبي المالي يحث على إعداد قوائم تأخذ بعين الاعتبار نظرة المستثمر، وربط مبدأ الحذر بالملاءمة و الموضوعية، و تأخذ بمبدأ أفضلية الجوهر عن الشكل، من خلال مطابقة جوهر العمليات و الأحداث في كافة الأحوال مع

شكلها القانوني. و اختيار طريقة التقييم بالقيمة العادلة، مما يسمح بإجراء المقارنات للمؤسسات من خلال الزمن و الفضاء.

و في ظل غياب سوق مالية منتظمة و بورصة نشطة يبقى التقييم بالقيمة العادلة يشوبه نوع من الحذر، خوفا من أن تكون عملية التقييم مبالغ فيها أو أدنى من الحقيقة، مما يؤثر على النتيجة و الأموال الخاصة، و ما ينجم عن ذلك من أخطار التقلبات المالية.

2.1.3. الآثار المتوقعة على مستوى المؤسسات

تطبيق النظام المحاسبي المالي سيمكن المؤسسات من إصدار معلومات مالية كاملة، مفهومة وذات مصداقية، يكون لها تأثير على المستثمرين المحليين و الأجانب، طبعاً هذه الغزارة في المعلومات تجعل المؤسسات في حاجة إلى تطوير و استعمال الإعلام الآلي في نظام معلوماتها.

فالقوائم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتطلب الحصول على برمجيات للتسيير، تسمح بإعداد القوائم المالية بسرعة و فعالية و موضوعية.

هذا النظام الجديد سيسمح للمحللين الماليين بإجراء التحليلات المالية في أسرع وقت، عكس ما هو جاري الآن من إجراء تعديلات و تغييرات للقيم، و ما تتطلبه من وقت للحصول على وضعية مالية تمكن المستعملين من اخذ صورة عن وضعية المؤسسة.

كل هذه المستجدات في النظام المحاسبي المالي تتطلب التحضير الجيد من قبل المؤسسات من جهد و مال، من حيث تكوين الإطار الكفاء الذي يستطيع قراءة و ترجمة المعايير، و التكيف مع المستجدات على أساس أنه يوجد اختلافات كثيرة عن ما هو موجود في المخطط الوطني المحاسبي من ناحية، و من ناحية أخرى اقتراب تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، فان المدة قصيرة للتكيف مع الحسابات الجديدة، و طرق التقييم، و حتى النتائج ستتأثر بإعادة التقييم في نهاية كل فترة.

يبقى أهم تأثير ستواجهه المؤسسات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي هو الربط بينه و الضرائب، فالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية يلزم المؤسسات بان تقدم في الملحق: التقريب بين النتيجة المحاسبية، وأعباء الضرائب المسجلة في قائمة الدخل، و الأعباء الناتجة عن تطبيق المعدلات الضريبية الفعلية. هذه العملية تتطلب إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح .

ويمكن حصر العناصر التي تكون محل فرق تقييم من أجل تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبي و القواعد الضريبية:

- تقنيات الاهتلاك و انخفاض الأصول، و ملاحظة خسائر القيمة (فالمعايير تبجل تنظيم مقارنة اقتصادية أو مالية).
 - تقنيات تحويل الديون و الحقوق بالعملة الأجنبية.
 - تسجيل عمليات العقود الايجارية و الضرائب المؤجلة و المسبقة.
 - تقييم بعض الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، فالمبالغ المدفوعة أو المستلمة تسجل بقيمتها المحينة (قيمة الاستخدام) المحسوبة على أساس معدلات الفائدة الجارية المناسبة.
 - التسجيل المحاسبي للضرائب و خاصة الضرائب المؤجلة، فيمكن أن يكون هناك فرق بين التاريخ الذي يؤخذ فيه بعين الاعتبار عبء ضريبي، و التاريخ الذي يؤخذ فيه نفس العبء من اجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.
 - تغيير الطرائق المحاسبية و تصحيح الأخطاء التي يظهر أثرها مباشرة في الأموال الخاصة دون تسجيلها في قائمة الدخل.
 - فوائض القيمة طويلة الأجل وكذا النتائج المترتبة عن التنازل عن الاستثمارات، أو العمليات الاستثنائية مثل التعويضات أو نزع الملكية.
 - الأعباء و النواتج المحتواة في النتيجة، ولكن حسب طبيعتها يمكن أن تكون محل نظام خاص.
- الأعباء التي تعتبر كمالية أو غير مبررة من قبل الإدارة الضريبية.
- نواتج الفروع (حصص للاستلام) .⁽¹⁴⁾

(14) JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004): NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 220.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المحاسبة تسمح بتحضير النتيجة الضريبية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات الوطنية. كذلك إعادة الإدماج يمكن أن تكون مثلاً من العناصر المسجلة في المحاسبة لكنها غير خاضعة للتخفيض الضريبي:

ü المؤسسات التي تمتلك التثبيات عليها بمسك سجل للاستثمارات يبين لكل عنصر منها تاريخ و قيمة الاقتناء، المدة المحتملة للاستغلال، و جدول للاهلاك.

ü جرد المخزون يجب أن ينجز حسب الطبيعة بالكمية و القيمة حسب الطرق التي تكون مبررة.

ü جدول اهتلاك القروض يبين لكل فترة قيمة رأس مال و الفوائد المسددة.

و نتيجة لذلك، المؤسسة عليها أن تنجز إذا اقتضى الأمر الحسابات التالية عند إقفال أي فترة:

§ حساب التغير لقيد الانجاز والحقوق و ديون الاستغلال بين بداية ونهاية الفترة.

§ حساب تغير المخزونات و الأشغال قيد الانجاز بين بداية ونهاية الفترة.

§ حساب مخصصات اهتلاكات الفترة الخاصة بالتثبيات الموجودة فعلا في تاريخ إقفال الفترة.

§ حساب فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات خلال الفترة (سعر التنازل مخفضاً منه القيمة المحاسبية الصافية في بداية الفترة، للاستثمار المعني).

§ حساب التغيرات المجراة على القروض بين بداية و نهاية الفترة تحديد المصروفات المالية المسددة خلال الفترة.

3.1.3. الرهانات الهامة من تطبيق النظام المحاسبي المالي

من بين الرهانات الهامة من جراء تطبيق المشروع المحاسبي المالي هي أنظمة المعلومات للمؤسسات و المعلومات المالية، و على اعتبار أن موعد بداية العمل به أصبحت قريبة، مما يستوجب على المؤسسات الإسراع في تشكيل أفواج عمل توكل إليها إعداد عرض حال عن الاختلافات و المعلومات الناقصة، و تقييم الآثار الخاصة بالتنظيم، و تقديم اقتراحات عن الخيارات المحاسبية، و تشكيل اللجان.

أيضا اعتماد النظام المحاسبي المالي سيتمكن المؤسسات بمراجعة تنظيم إنتاج المعطيات المحاسبية المالية و إعادة تثمين وظيفة المحاسبة.

2.3.2.3. المنافع و المعوقات المترتبة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي

بعدما تعرفنا على الرهانات المحتملة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي، لابد من توضيح المنافع و النقائص التي ستترتب عن تطبيق هذا النظام الجديد:

1.2.3.1. المنافع المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي

بعد ملاحظة النقائص التقنية والمفاهيمية التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي 75، لابد من التطرق للمنافع التي ستعود على الاقتصاد الوطني من اعتماده على النظام المحاسبي المالي، على اعتبار انه مستوحي من المعايير المحاسبية الدولية، هذه الفوائد التي هي كثيرة سوف تسمح لمستخدمي القوائم المالية: § إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

§ قراءة جيدة للقوائم المالية من قبل المستخدمين لها.

§ المقارنة الموضوعية زمنيا على مستوى الوحدة، و مكانيا على المستوى الوطني و الدولي بين الوحدات.

§ إصدار معلومات مالية كاملة و صادقة و واضحة، تشجع المستثمرين على الاستثمار و الاطمئنان على أموالهم.

§ مراقبة جيدة للحسابات، و تقديم ضمانات للمسيرين و المساهمين و الشركاء و الدولة و المستعملين الآخرين فيما يخص دقتها، سلامتها، و شفافيتها.

§ المساهمة في زيادة مردودية المشروعات، من خلال المعرفة الجيدة للميكانزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط الجودة و الكفاءة في التسيير.

§ ترقية مستوي تدريس المحاسبة و التسيير اعتمادا على القواعد المشتركة، و كذا التكوين الجيد للمهنيين.

§ التسجيل بصورة موضوعية وصادقة لكل التعاقدات و مختلف العقود الاقتصادية، من أجل إعداد تصريحات ضريبية موضوعية. (15)

(15) JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 6.

- أيضا القوائم المالية المنتجة وفق النظام المحاسبي المالي ستسمح:
- ü قياس الكفاءة الاقتصادية من خلال [النتيجة المحققة. نصيب السهم من الربح. سعر السهم في السوق]، وتقييم الاستراتيجية المطبقة من قبل المؤسسة، التي تمكن المساهمين و المالكين من إبداء رأيهم بقوة خلال الجمعيات العمومية.
 - ü تبسط التحليل المالي، فلقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي معدة بقيم حالية حقيقية، عكس ما كان في المخطط الوطني المحاسبي، الذي كان يتطلب إجراء تعديلات على عناصر الميزانية، حتى تصبح تعبر عن القيم الحقيقية.
 - ü إعطاء نظرة شاملة و دقيقة للأخطار التي تعترض المؤسسة.
 - ü يمثل فرصة حقيقية للمؤسسات الجزائرية لتحسين تنظيمها الداخلي، و تحفز كفاءة السوق المالي دخول مؤسسات جديدة في بورصة الجزائر.
 - ü في إطار الخصوصية، تطبيق النظام المحاسبي المالي سيعطي فرصة هامة لتثمين و تقييم الذمة المالية للمؤسسات المعدة للخصوصية، لتفادي النقائص التي كان ينادي بها النقابيون من هدر للمال العام. فالوضع المالي الجيد للجزائر يعطي فرصة لتقييم أحسن للمؤسسات قبيل خصوصتها.

1.2.3. المعوقات و الصعوبات المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي

إصلاح أي نظام لا بد و أن تعترضه صعوبات و عوائق، مما يستوجب على المؤسسات أن تحضر نفسها لمجابهة و التغلب على هذه الصعوبات، لتسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة.

من بين هذه الصعوبات نذكر الآتي :

- لا توجد سوق مالية نشطة، و غياب التكوين الجيد للمختصين المحاسبين، سيجعل من الصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المادية والمعنوية، انخفاض القيمة. كذلك يوجد نقص في الكوادر المختصة في المالية الحديثة المتطورة مثل هو موجود في الدول المتقدمة.
- عملية تكوين المحاسبين الجزائريين تسير ببطء، و لن تسمح بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كما هو مقرر، بدون صرف نفقات هامة في مجال التكوين و التوثيق التي تتحملها المؤسسات كأعباء.

4. الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

1.4. المقصود بالإطار المفاهيمي

المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، التي تسمح بتحرير و تصنيف و تسجيل المعلومات القاعدية، ثم تقديم القوائم المالية التي تعطي صورة صادقة للحالة المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات. وعلى هذا الأساس جاءت معايير المحاسبة (IAS) و (IFRS) المقدمة من قبل (IFRIC) لتقدم إطار محدد يدعي **إطار مفاهيمي** يبين ما يراد تسجيله، و كيفية تقييم الأصول و الخصوم، و المعلومات الخاصة بشرح الحسابات. و بالتالي تمثل دليل مهني ذو نوعية للجمهور.

- فالإطار المفاهيمي يحدد الأهداف الواجب بلوغها بواسطة القوائم المالية و يقدم قائمة بالمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها (16).
- يحدد المستعملين للقوائم المالية و كذا طبيعة و أهداف هذه القوائم.
- يحدد الاتفاقات المحاسبية القاعدية، والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية.
- يقدم تعريفات، و يحدد قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم.
- يعالج مفهوم رأسمال و المحافظة عليه.

2.4. مجال تطبيق الإطار المفاهيمي و مستخدمي القوائم المالية

• مجال التطبيق

الإجراءات الحالية تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك المحاسبة والموجهة لإعلام الغير أو للاستعمال الخاص.

فالمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي تلزم كل وحدة بأن:

§ تتقيد بالمصطلحات و الاتفاقات المحاسبية الأساسية و المبادئ المشتركة الأخرى لكل الوحدات.

§ تستعمل الطرق والإجراءات وفق ما جاءت في المعايير.

§ تعتمد على تنظيم يلبي متطلبات المسك، والمراقبة، والربط وتبليغ المعلومات للتسجيل. (17)

(16) JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 12.

(17) المجلس الوطني للمحاسبة (2006): مشروع النظام المحاسبي المالي، ص (5)

أما الأطراف المطالبة بمسك المحاسبة هي:

§ المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.

§ المؤسسات العمومية و المؤسسات ذات الاقتصاد المختلط.

§ التعاونيات.

§ التنظيمات التي تتلقى إعانات عمومية أو هبات.

§ الوحدات التي تنتج سلع أو خدمات، تباع أو لا تباع، في حالة كونها تمارس

نشاطات اقتصادية مبنية على أحداث متكررة.

• مستخدمو المعلومة المالية:

المحاسبة و من خلالها القوائم المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتبليغ المعلومة المالية إلى

مختلف المستعملين، الداخليين و الخارجيين، و هم:

ü المسيرين.

ü الهيئات الإدارية و الرقابية.

ü مختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة.

ü موردو الأموال [المالكون والمساهمون، المستثمرون الحاليون والمتوقعون،

والبنوك] الذين يهمهم معرفة المخاطر و العوائد حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات

المتعلقة بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات.

ü الإدارة والهيئات الأخرى المخول لها عملية التنظيم والرقابة (مصالح الضرائب،

الإحصاء الوطني والمنظمات التي لها سلطة التخطيط والتنظيم والرقابة.

ü الأطراف الأخرى المشاركة للوحدة مثل التأمينات، الأجراء، الموردون الذين

يهمهم معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها.

و الزبائن الذين يهمهم استمرارية المؤسسة خاصة في حالة اعتمادهم عليها في

المدى الطويل.

ü الأطراف الأخرى ذات المنفعة بما فيه الجمهور الذي يتأثر بالمؤسسة بطرق

متعددة من حيث توفير فرص العمل أو التزود بالمعلومات المتعلقة بأنشطة

المؤسسة و فرص ازدهارها.

يجب تحديد الأصناف المختلفة للمستعملين، حتى يمكن معرفة المعلومات التي تهمهم. فالمستثمرون الأجانب هم المعنيون بالمعايير (IFRS) حتى يتمكنوا من تقييم توازن و استقلالية و مردودية و تسيير الوحدة.

3.4. طبيعة وأهداف القوائم المالية

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. و حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فإن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات و ذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، و ذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. (18)

فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية الوحدة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص أخذ القرار. و تحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بانجاز المقارنات و تتمين تطور الوحدة. يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

§ توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.

§ إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد الوحدة على إخلاء مسؤوليتها.

§ يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية : تقييم الأداء، و تقييم المركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، و أخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود و القوانين و اللوائح المنظمة. (19)

أما الوثائق المحاسبية و المالية التي تكون القوائم المالية فهي الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة و أخيرا الملحق .

(18) Obert Ropert (2004) : Pratique des normes IAS/IFRS ; Edition dunod paris. P.54.

(19) عباس مهدي الشيرازي (1990) : نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص . 178.

4.4. المبادئ و الاتفاقات المحاسبية:

الإطار المفاهيمي يميز بين:

- الفروض الأساسية والمتمثلة في: محاسبة الدورة (أو محاسبة الالتزامات) و الاستمرارية.
- الخصائص النوعية للبيانات المالية.
- المبادئ المحاسبية الأساسية

1.4.4. الفروض الأساسية

ü أساس الاستحقاق (الفقرة 22 من الإطار المفاهيمي)

الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني انه يتم الاعتراف بأثر العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها، و ليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها. (20)

ü الاستمرارية في الاستغلال (الفقرة 23 من الإطار المفاهيمي)

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات و الدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، و المبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة. (21)

2.4.4. الخصائص النوعية للبيانات المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، و يمكن حصرها في النقاط التالية:

ü التمثيل الصادق (IMAGE FIDÈLE)

الفقرة 33 من الإطار المفاهيمي تبين بأنه حتى تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تمثل بصدق الصفقات و الأحداث الأخرى التي يرغب في تقديمها أو التي

(20) عباس مهدي الشيرازي (1990) : نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص 262.

(21) Catherine Maillet, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition 2006.p.22.

يفترض منطقيا أن تقدم. و عليه فان القوائم المالية يجب أن تقدم تمثيل صادق للحالة المالية للوحدة، و كفاءتها المالية و كذا تدفقات خزينة الوحدة.

فتطبيق المعايير المحاسبية المرفقة بملاحق للمعلومات التكميلية تؤدي في أغلب الأحيان إلى إنتاج قوائم مالية تعطي صورة صادقة (22).

و تزداد أهمية التمثيل الصادق اتجاه الأحداث المحتملة الحدوث و التي تتطلب تكوين مخصصات مناسبة لحجم التمثيل الصادق للواقع بمعنى أن عناصر القوائم المالية لما تظهر بقيم حقيقية ، فان مخصصات الاهتلاكات مثلا تكون دقيقة.

ü القابلية للفهم (INTELLIGIBILITE)

المعلومات المقدمة في القوائم المالية يجب أن تكون مفهومة بسرعة من قبل كل المستخدمين الذين لديهم معرفة مقبولة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة، و هذا يعتمد على:

- درجة الوضوح و البساطة و الإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي و الإدراك و الفهم لدى مستخدمي تلك القوائم المالية.

ü الملاءمة (pertinence)

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، و تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم (23).

و لأجل تحقيق صفة الملاءمة لتلك المعلومات لابد من تتوفر لها الصفات النوعية التالية :

§ التغذية العكسية و التي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

(22)JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .
.EDITION DUNOD. P. 17.

(23) دونالد كيسو جيرري و جانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص. 69.

§ القدرة على التنبؤ بالمستقبل

§ التزام: و المقصود بها توفير المعلومات في حينها. (24)

ü الموضوعية: (FIABILITE)

تكون المعلومات موضوعية عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز، وأن تمكن المستعمل لهذه المعلومات تقديم صورة صادقة. فالموضوعية تعتبر من العناصر الأساسية في المحاسبة التي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات و الإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.

فالموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، تزيد في تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، بحيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس و المعلومات التي نحصل عليها. (25) و تستند الموضوعية على أربعة مبادئ أساسية: الحيادية و الوضوح القانوني و أفضلية الحقيقة الاقتصادية على الوضوح القانوني و أخيرا احترام التمثيل الصادق.

ü القابلية للمقارنة (CAMPARABILITE)

يجب أن يكون مستخدم البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على طول الفترات الزمنية المختلفة، و ذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي و أدائها. و أن يكونوا كذلك قادرين على مقارنة البيانات لمختلف الوحدات و ذلك لتقييم المركز المالي للوحدة (الفقرة 39 من الإطار المفاهيمي)، كما تستوجب هذه الخاصية إعلام مستخدم البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات و أي تغيرات تحدث في تلك السياسات و كذلك الآثار المترتبة عن تلك التغيرات.

ü منع إجراء المقاصة (NON COMPENSATION)

المقاصة بين عناصر الأصول و عناصر الخصوم في الميزانية، و بين عناصر الأعباء و عناصر النواتج في جدول حسابات النتائج غير مسموح به، إلا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك (26).

(24) عقاري مصطفى(2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة نيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم

الاقتصادية ، جامعة سطيف. ص. 103.

(25) عباس مهدي الشيرازي(1990) : نظرية المحاسبة . ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص. 78.

(26) المجلي الوطني للمحاسبة(2006)- مشروع النظام المحاسبي المالي . ص. 8.

3.4.4. المبادئ المحاسبية الأساسية

ü الدورية (PERIODICITE)

الفترة المحاسبية مدتها اثنتا عشرة شهرا تغطي السنة المدنية، و يسمح للوحدة أن تغلق حساباتها في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة كون نشاطها يرتبط بدورة استغلال لا تتوافق مع السنة المدنية.

في الحالة الاستثنائية لما تكون الفترة أكبر أو أقل من 12 شهر في حالة الإنشاء أو توقيف المؤسسة خلال السنة، أو في حالة تغيير تاريخ التوقيف، فالمدة المعتمدة يجب أن تحدد و تبرر.

و عليه كلما قصرت الفترة الزمنية، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي الدخل للفترة بصورة صحيحة، حيث كلما زادت سرعة إصدار المعلومات كلما زاد تعرضها للخطأ. (27)

ü اتفاقية الوحدة النقدية (CONVENTION DE L'UNITE MONETAIRE)

لا بد من توحيد وحدة القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، مما يستوجب اختيار وحدة النقود (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومات المسجلة بالقوائم المالية. فهي أحسن وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال و عمليات تبادل السلع و الخدمات للأطراف المهتمة. فهي ملائمة، بسيطة و متاحة على نطاق واسع و مفهومة و مفيدة. فلا تسجل إلا العقود و الأحداث التي يكون مؤهلة نقدياً، أما المعلومات غير مؤهلة والتي لها تأثير مالي يجب الإشارة إليها في الملحق. (28)

ü اتفاقية الوحدة (CONVENTION DE L'UNITE)

المؤسسة تعتبر كوحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، والمحاسبة المالية مبنية على الفصل بين أصول و خصوم، أعباء و نواتج الوحدة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين. وعليه فالقوائم المالية تأخذ باتفاقات المؤسسة، و ليست المرتبطة بالمالكين. فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث التي وقعت، فانه لن يوجد أي أساس للمحاسبة.

(27) دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر.ص.75.

(28) عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، 1990 ص(265)

فالشركة الأم و فروعها تمثل وحدات مستقلة قانونا، تتجزر محاسبتها على حدا حتى يتعرف على الوحدات التي تحقق أرباح من دونها، هذا لا يمنع من إدماج أنشطتها لأغراض المحاسبة و التقرير المالي في نهاية الفترة، و لا يعد ذلك انتهاكا لافتراض الوحدة الاقتصادية.⁽²⁹⁾

ü استقلالية الفترات (INDEPENDANCE DES EXERCICES)

النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها و التي تليها، و لتحديد ما تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، و يوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة و ليست له علاقة بأصول و خصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية، و الحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعلمي القوائم المالية.⁽³⁰⁾

ü مبدأ الحِطة و الحذر (PRINCIPE DE PRUDENCE)

في ظل حالة عدم التأكد، و لتفادي الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحِطة و الحذر، ولتجنب التأثير السلبي على الذمة المالية و النتيجة. فالأصول و النواتج لا تقيم بأكثر من قيمتها، أما الخصوم و الأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها. لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين الاحتياطات أو مخصصات. و في حالة عدم التأكد يلجأ المحاسب إلى استعمال طرق و أساليب القياس المحاسبية التي لا تؤدي إلى زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها، وعدم زيادة الأصول بل تخفيضها، واستخدام طرق لقياس الخصوم بقيم أعلى.

ü الأهمية النسبية (IMPORTANCE RELATIVE)

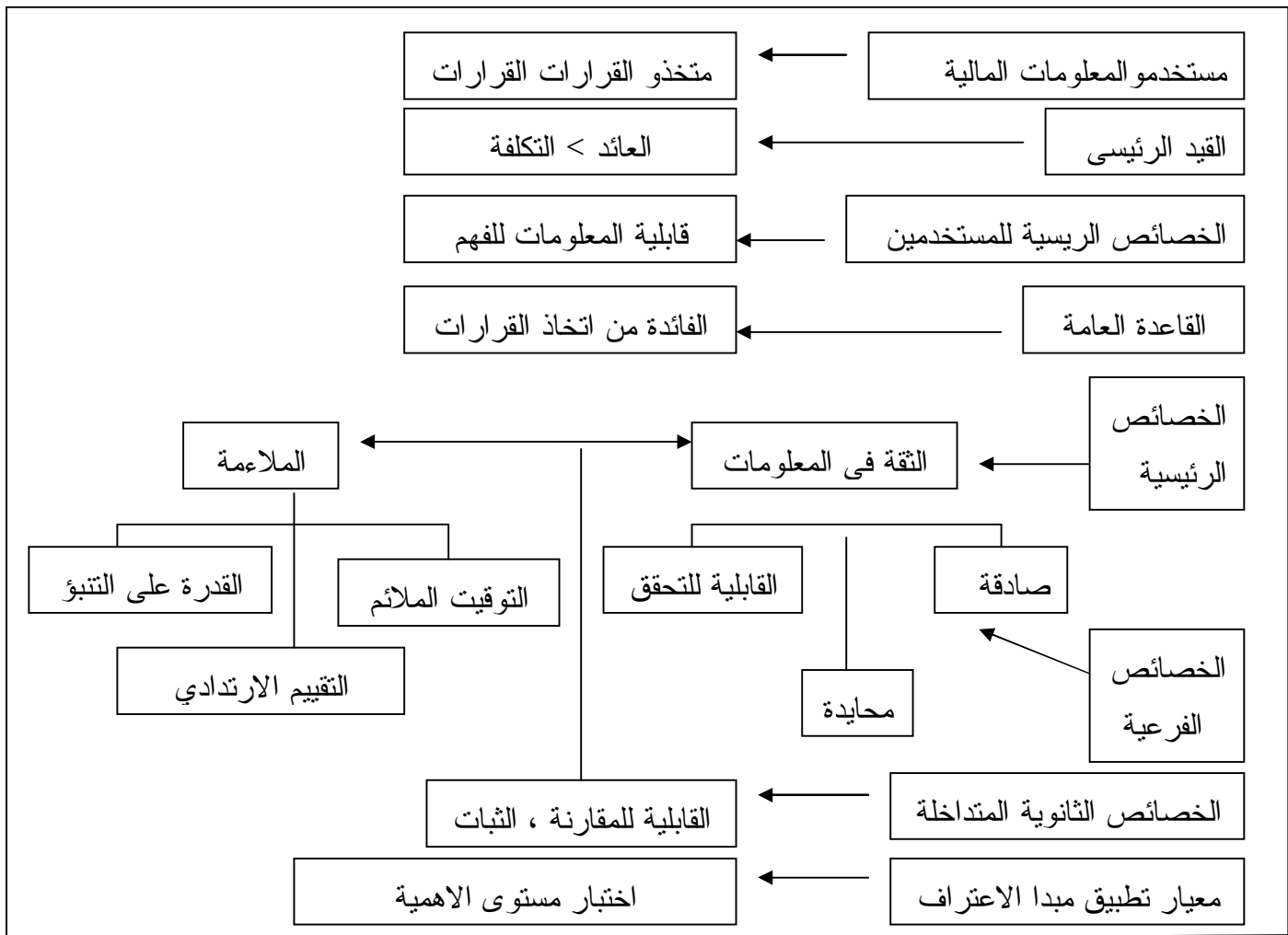
المعلومة يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة.

(29) المجلي الوطني للمحاسبة (2006) مشروع النظام المحاسبي المالي . ص. 6.

(30) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris .p.18.

ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، فالوحدة بإمكانها أخذ قرار بعدم تسجيل الأثاث ضمن الاستثمارات إذا كانت قيمته أقل من 2000 دج، و لكن إذا تحصلت مثلاً على 1500 كرسي ب 1800 دج للكرسي فان مبلغ الصفقة يصبح لديه مدلول.⁽³¹⁾ و يمكن أن يكون لانخفاض النشاط الاقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، و لكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المجموعة.

و الشكل التالي يلخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:



(المصدر G.A. WELSCH, C T. W.T.HARRISON, OP CIT.P.11 عن أطروحة شهادة دكتوراه دولة.

مصطفى العقاري. ص 100. راجع المصدر)

(31) JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 20.

5.4. المبادئ العامة للتسجيل و التقييم

1.5.4. المبادئ العامة للتسجيل

البند الذي يلبي و يسمح بتعريف أحد عناصر الميزانية أو قائمة الدخل و يحقق الاعتراف المشار إليه في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي، من حيث إيضاح مسمى البند و قيمته النقدية، يجب أن يسجل محاسبيا.

§ إذا كان يحتمل بأن كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند ستدفع أو تقبض من قبل المؤسسة.

§ إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.

فالفقرة 88 من الإطار المفاهيمي توضح بأن البند الذي يمتلك الخصائص الضرورية لعنصر ما و لكنه لا يلبي معايير الاعتراف، يجب الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التفسيرية أو في الجداول الملحقة. هذا الإجراء يتم لما يكون مستخدمو القوائم المالية على علم بأن البند ملائما لتقييم الوضعية المالية، و كفاءة و تغيير المركز المالي للمنشأة.

2.5.4. المبادئ العامة للتقييم

القياس هو المسار الخاص بتحديد القيمة المالية التي سيتم على أساسها تسجيل عناصر البيانات المالية في الميزانية و جدول حسابات النتائج (الفقرة 99 من الإطار المفاهيمي).

هذا الإجراء يتطلب طبعا اختيار طريقة للقياس من بين الطرق التالية: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، أو القيمة الحالية. (الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي). مع ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لم يتطرق للقيمة العادلة.

ü التكلفة التاريخية (COUT HISTORIQUE)

التكلفة التاريخية هي القيمة المقدمة في تاريخ الاقتناء و الخاصة بقيمة الحصول على الموجودات في تاريخ الشراء، و كذا القيمة التي تسجل بها عناصر الخصوم و الأعباء و النواتج في تاريخ نشوئها دون الأخذ بعين الاعتبار:

* حالة تغير الأسعار

* تطور القدرة الشرائية للنقود

- فالتكلفة التاريخية للأصل هي:

مبلغ النقدية المدفوع أو القيمة العادلة المقابلة المقدمة من أجل الحصول عليه، في تاريخ اقتنائه أو إنتاجه.

- أما التكلفة التاريخية للخصم هي:

قيمة المنتجات المستلمة مقابل التزام، أو مبلغ النقدية المنتظر دفعه لإطفاء دين خلال الدورة العادية للنشاط. (الفقرة 100 - أ من الإطار المفاهيمي).

و من بين مبررات استخدام طريقة التكلفة التاريخية:

* أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية و مبدأ تحقق الإيراد و سياسة الإفصاح التام.

* إن اللجوء لاعتماد أسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت أسعار الشراء عن أسعار البيع

أما مآخذ استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.

- تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية.

- ينتج عنها مشاكل كثيرة في قياس الدخل مما يترتب عنها خلق أرباح وهمية.

- يتم توزيع أرباح وهمية مما يؤدي إلى انخفاض رأس المال و عدم المحافظة عليه و صيانتة. الأمر الذي يتسبب في نقص حقوق الملكية.

و عليه فإن استخدام القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل أخذ القرارات هو استخدام خاطئ يؤدي إلى استنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، و يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة حول تقويم الأداء الإداري و تقويم المشروع و تسعير الإنتاج و توزيع الأرباح و بالتالي عدم المحافظة على رأس المال (32).

(32) دونالد كيسو جيرى ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ

للنشر. ص. 257.

ü التكلفة الجارية (COUT ACTUEL)

التكلفة الجارية هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل، أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم.

فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لها و التي ستدفع مقابل الأصل المتحصل عليه حالا. أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحينة للنقدية الخاصة بتسديد التزام فورا (الفقرة 100 - ب من الإطار المفاهيمي).

ü القيمة القابلة للتحصيل (VALEUR DE REALISATION)

قيمة التحقيق معناه قيمة التنازل، بمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي و قيمة الاستخدام. فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو المكافئة لها و التي يمكن الحصول عليها حالا عند بيع الأصل. أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد، يعنى المبالغ غير المحينة للنقدية و التي يتوقع سدادها (IAS 36).

ü القيمة المحينة (قيمة الاستخدام) (VALEUR ACTUALISE)

هي قيمة المدخولات و المخرجات من النقدية المستقبلية محينة في تاريخ القياس. فالأصول تقيم وتسجل بالقيمة الحالية للمدخولات الصافية المستقبلية بالنقدية التي يتوقع أن ينتجها العنصر، أما الخصوم فتسجل بقيمة المخرجات الصافية للنقدية المستقبلية المحينة و المتعلقة بتسديد الالتزامات تبعا للنشاط العادي (الفقرة 100 - د من الإطار المفاهيمي).

كما توجد عناصر هامة لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند عملية التقييم:

§ بالنسبة للسلع التي تقتنيها المؤسسة توجد ثلاث حالات:

* إما بمقابل: التقييم يتم بتكلفة الاقتناء و المتمثلة في ثمن الشراء الذي يتفق عليه الأطراف في تاريخ التعاقد، مضافا إليه حقوق الجمارك والرسوم الضريبية الأخرى غير المسترجعة و الأعباء الملحقة الممنوحة مباشرة من أجل ضمان الرقابة و جعل السلعة في وضعية الاستعمال.

و المقصود بالأعباء الممنوحة مباشرة هي مصروفات التوزيع واللف و الحزم الأولية و أعباء التنصيب و حقوق النقل و تكلفة تغطية العملة...الخ.

* وإذا كانت **مجانا**: حينئذ يتم التقييم **بالتكلفة العادلة** في تاريخ دخول السلع. و المقصود هنا بالتكلفة العادلة المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل بين طرفين، لديهم معلومات جيدة و راضين و يعملون في ظل شروط المنافسة العادية.⁽³³⁾

* و عندما تكون في صيغة **التبادل** توجد حالتين :

- إذا كانت الأصول متباينة التقييم يتم بالقيمة العادلة.
- أما إذا كانت الأصول متشابهة فالتقييم يتم بالقيمة المحاسبية للأصول المعطاة كتبادل، و المقصود هنا بالقيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل المسجل به في الميزانية.

§ أما إذا كانت السلع المستلمة **كمساهمة**: فالتقييم يكون حسب طبيعة قيمة المساهمة.

§ أما السلع **المنتجة**: فتقيم **بتكلفة الإنتاج**، المتمثلة في تكلفة المواد المستهلكة و الخدمات المستعملة، مضافا إليها التكاليف الأخرى التي التزمت بها الوحدة خلال عمليات الإنتاج من أجل إيصالها إلى الحالة و المكان التي توجد فيها.

هذا التقييم يكون بالقيم خارج الرسم و بعد استبعاد التخفيضات التجارية و العناصر الشبيهة.

6.4. مفهوم الرأس المال و الاحتفاظ به

ü المفهوم المالي للرأس المال: (القوة الشرائية للرأس المال) هي تلك الأموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فالرأس المال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسة و التي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية مما يترتب عنه تحقيق نتيجة، و التي يمثل ربحا إذا كانت قيمة الأصول الصافية في نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية، والعكس يمثل خسارة، و ذلك بعد استبعاد المبالغ الموزعة على المالكين ،

(33) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)
2 éditions économisa. Paris . P .503.

و أيضا كل المساهمات التي تمت من قبل المالكين خلال الفترة. فالاحتفاظ بالرأس المال المالي يمكن تقديره إما بوحدة نقدية أو بالقدرة الشرائية الثابتة (الفقرة 104 من الإطار المفاهيمي).

ü فالمفهوم المادي للرأس المال: يوضح بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا.

ü الاحتفاظ بالرأس المال النقدي: هذه الصيغة تربط بين المفهومين للرأس المال من ناحية و مفهوم النتيجة من ناحية أخرى.

و يرجع الاختلاف بين مفهومي الاحتفاظ بالرأس المال إلى معالجة تأثيرات التغيرات في أسعار الأصول و الخصوم (الفقرة 107 من الإطار المفاهيمي).

• فحسب مبدأ الاحتفاظ بالرأس المال المالي، عندما يعرف الرأس المال بوحدة نقدية اسمية، فالربح يمثل الزيادة في الرأس المال الاسمي نقديا خلال الفترة. بينما زيادة أسعار الموجودات أو الأصول خلال الفترة تمثل أرباحا من الناحية الفكرية (الفقرة 108 من الإطار المفاهيمي).

• وحسب مفهوم الاحتفاظ بالرأس المال المادي، حيث يعرف الرأس المال طبقا للطاقة التشغيلية المادية، فإن الربح يمثل الزيادة في الرأس المال خلال الفترة. و كل اختلاف في أسعار أصول و خصوم المؤسسة تعتبر كتغيرات في تطور الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة، و عليه فهي تعالج كتعديلات للاحتفاظ بالرأس المال المحتواة في الأموال الخاصة و ليس كأرباح (الفقرة 109 من الإطار المفاهيمي).

خلاصة الفصل الأول

بهدف مواكبة التطور الهائل في مجال المال و الأعمال، وجب إصدار معايير محاسبية مالية، تحدد على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال نتائجها إلى المستفيدين، ولقد أدركت دول كثيرة أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية، لذا سارعت في إصدار مثل هذه المعايير لتكون الأساس الذي من خلاله تتم عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف وإيصال نتائجها إلى كافة المستفيدين.

يتطرق هذا الفصل إلى أهم جزئية في المحاسبة و التي كان يفترض إليها النظام المحاسبي الجزائري ألا و هي الإطار المفاهيمي الذي يبين ما يراد تسجيله و كيفية تقييم الأصول و الخصوم، و تقديم كل المعلومات الخاصة بشرح الحسابات، الأمر الذي يسمح بوجود دليل مهني، يحدد بالتدقيق الأهداف الواجب بلوغها من خلال إعداد القوائم المالية، و يقدم قائمة بالمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها.

و يبين طبيعة و أهداف القوائم المالية، التي تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية في تاريخ غلق الحسابات.

و يحدد من هم المستعملون لهذه القوائم المالية، وكذا الاتفاقات المحاسبية القاعدية و الخصائص النوعية، و المبادئ المحاسبية الأساسية، و يعطي تعريفات و يبين قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم ، التي يترك للوحدة الاختيار بين التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو القيمة القابلة للتحصيل أو القيمة الحالية.

و بالتالي هذا الفصل يقدم لنا الأرضية الأساسية التي يبنى عليها النظام المحاسبي، حتى يكون بإمكان المحاسبة التعبير عن الوضعية الحقيقية و واقع المؤسسة بكل صدق و موضوعية، مما يعطي انطباع دقيق و صورة حية تساعد مستعملي القوائم المالية أخذ القرارات الصائبة، الأمر الذي يرغب المستثمر في المساهمة في رأس مال الشركة.

الفصل الثاني

- تقديم القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
- تبويب الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

1. تعريف القوائم المالية

ü القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، و التي من خلالها ستمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققته من نتائج. فالمعايير (IAS/IFRS1) تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية و ما يتطلبه محتوى كل وثيقة. فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة انجازها سنوياً، و التي تشمل على:

- قائمة المركز المالي (الميزانية)
- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة
- قائمة التدفقات النقدية (خزينة)
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم معلومات تكميلية على الميزانية و جدول حسابات النتائج.

ü عند إعداد و تقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة و ذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها (الفقرة 44 من الإطار المفاهيمي).

ü القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، و تعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.

كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

§ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.

§ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية).

§ تاريخ الإقفال.

§ العملة المستعملة و مستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

- عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها.
- الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة.
- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة.

ü القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، و يمكن تقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.

ü القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة (الفقرة 39 من الإطار المفاهيمي)، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة. و في حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب آخر، فإن ترتيب و تغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة تفسر في الملحق.

2. الميزانية

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك. تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي، و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة، و إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار⁽³⁴⁾.

الوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة ما تدعى الميزانية.

(34) عباس مهدي الشيرازي (1990): نظرية المحاسبة. ذات السرائل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت. ص. 217.

1.2. النقاط الهامة

- المؤسسة لها الاختيار بين أن تبين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية أو إظهار الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها، فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال، و كذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل. أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة العينية و المعنوية و المالية. في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الالتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الاستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل فإنها تصنف ضمن الخصوم غير الجارية.

هذا التصنيف يعتبر إلزامي إلا إذا كان توضيح الأصول و الخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق و الموضوعية.

- الميزانية يمكن إظهارها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول. (الفقرة 53 من المعيار IAS 1 تقديم القوائم المالية).

2.2. مكونات الميزانية

1.2.2. الأصول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها: >> الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة⁽³⁵⁾.

طبقاً لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

(35) طارق عبد العالي حماد (2005) : التقارير المالية، الدار الجامعية طبعة ص. 119.

- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي^(35*) والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة و تشمل:

ü النقدية

- ü الأوراق المالية القابلة للتداول، و التي تقيم على أساس تكلفة السوق.
 - ü حسابات المدينون و الذين يتم تقييمهم بالمقدار المتوقع تحصيله.
 - ü المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل
 - ü المصروفات المقدمة ساففا و التي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول
 - ü على منافع خلال دورة الاستغلال⁽³⁶⁾.
- أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها أكبر من 12 شهر و الموجهة للاستعمال المستمر من أجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول الآتي:

- الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة و تضم الشهرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري، (38 IAS مدخل الفقرة 2)
- الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية. و هي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية (الأراضي، المباني، المعدات...)، (المعيار IAS 16 مدخل الفقرة 6)
- الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل:

- المساهمات

- الأصول المالية

(35*) عباس مهدي الشيرازي (1990): نظرية المحاسبة. ذات السرائل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت. ص. 235.

(36) دونالد كيسو جيرى ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص. 228.

• المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).

• المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة و تشمل:

- أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة).

- الزبائن و المدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقاً).

• خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

2.2.2. الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (37) طبقاً لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

§ يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.

§ لا يمكن تفادي الالتزام.

§ وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

و تتمثل الخصوم في:

ü **حقوق الملكية:** تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

ü **الالتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

(37) مصطفى العقاري (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي. جامعة سطيف. ص.120.

و وفقا لمعايير (IAS/IFRS) فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

§ الاستحقاق يخلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة

§ الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم الآتي:

§ الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة

الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.

§ الخصوم غير الجارية ذات فائدة.

§ الموردون و الدائنون الآخرون.

§ خصوم الضرائب (مع ملاحظة الضرائب المؤجلة).

§ مؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة .

§ الخزينة السالبة و ما يعادل الخزينة.

3.2 معلومات أخرى تستوجب إظهارها في الميزانية أو في الملحق

- توضيح طبيعة ونوع كل من الاحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة .

- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.

- المبالغ الواجبة الدفع والمستحقة:

§ للمؤسسة الأم

§ للفروع

§ للوحدات الشريكة في المجمع

§ للجهات الأخرى المرتبطة (المساهمين، المسيرين)

- في حالة شركات الأموال، يجب توضيح لكل نوع من الأسهم:

§ عدد الأسهم المسموح به، المدفوع، غير المحرر كليا.

§ القيمة الاسمية للأسهم

§ تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة.

§ عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة، أو فروعها أو الوحدات الشريكة.

§ الأسهم المخصصة من أجل الإصدار في إطار المزاي أو عقود البيع.

§ حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم.

- مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة محاسبيا. (38)

ملاحظة:

لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين أصول و خصوم الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. فتخفيض حسابات المدينين من خلال تكوين مخصصات المؤونات، و تخفيض الاستثمارات من خلال تكوين مخصصات الاهتلاكات لا تمثل إجراء مقاصة بين الأصول و الخصوم. وعليه تتم مقاصة الأصل أو الالتزام المالي و الرصيد الصافي يظهر في الميزانية لما تكون الوحدة:

- لها حق قانوني لتنفيذ المقاصة لمبالغ مسجلة محاسبيا

- ترغب في التخلص من الأصل أو الالتزام المالي وفق قاعدة شفافة، أو تحقيق

الأصل و إطفاء الخصم في آن واحد. (39)

و الشكل التالي يعتبر نموذج للميزانية الذي يجب على الوحدة أن تتجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 1)

(38) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)

2 éditions économisa. Paris. P.32.

(39) المجلس الوطني للمحاسبة (2006) : مشروع النظام المحاسبي المالي. ص.38.

3. قائمة الدخل

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة. و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. (40)

و توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناتها و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة. (41)

و تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي :

- قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها و أداء الوحدة الاقتصادية.
- التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط
- أساس قياس الضريبة (42)

1.3 هيكل قائمة الدخل

مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي (IAS1):

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

(40) دونالد كيزو (2005): المحاسبة المتوسطة، دار المريح . ص. 168.

(41) (42) مصطفى العقاري(2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي. جامعة سطيف. ص. 243.

2.3 عناصر قائمة الدخل

ü النواتج

حسب الإطار المفاهيمي: " النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة".

ü الأعباء

تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة. تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات".

3.3 معلومات يستوجب إظهارها في جدول قائمة الدخل

مثل الميزانية المعيار المحاسبي (IAS1) لا يبين أي تسلسل أو شكل لتقديم جدول حسابات النتائج، و لكن يقدم قائمة العناصر التي يحتويها.

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة
- نواتج الأنشطة العادية
- النواتج المالية و الأعباء المالية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
- مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية
- مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية
- نتائج الأنشطة العادية
- العناصر غير العادية للنواتج والأعباء
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم.

معلومات أخرى يجب إظهارها إما في قائمة الدخل أو في الملحق:

ü حسب المعيار المحاسبي (IAS1)، فإن المؤسسات التي تصنف الأعباء حسب الوظائف يجب عليها تقديم معلومات إضافية عن طبيعة هذه الأعباء، بما فيها مخصصات الاهتلاكات و كذا مصروفات المستخدمين (الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي).

ü تحليل نواتج النشاطات العادية

ü بالنسبة لشركات الأسهم، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترح و النتيجة الصافية للسهم.

ü النواتج و الأعباء المتأتية عن النشاط العادي، ذات الحجم أو الطبيعة أو التأثير، التي يتطلب أخذها بعين الاعتبار من أجل شرح مهارات الوحدة للفترة، تقدم ضمن تصنيفات نوعية في حساب النتائج (مثل: تكلفة إعادة الهيكلة، النقص الاستثنائي للمخزون، تكاليف ناتجة عن توقف جزئي لنشاط...)

ü النتيجة الاستثنائية التي تنشأ عن النواتج و الأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي، و لها صفة استثنائية (مثل الكوارث الطبيعية و غير متوقعة).⁽⁴²⁾

ü النتيجة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء و النواتج التي نشأت خلال نفس الفترة حتى و لو ظهرت بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية. كذلك الأحداث التي تظهر بعد تاريخ الإقفال و التي ترتبط بحالات حدثت في تاريخ الإقفال، تتطلب تعديلات لما يكون ذلك سيساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير جيد للأصول أو الخصوم الموجودة في تاريخ الإقفال.⁽⁴³⁾

و الشكل التالي يعتبر نموذج لقائمة الدخل الذي يجب على الوحدة أن تعدده قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 2)

(42) دونالد كيسو جيرى و بجاننت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص. 185.

(43) المجلس الوطني للمحاسبة (2006): مشروع النظام المحاسبي لمالي. ص. 40.

4. قائمة التدفقات النقدية

1.4. أهمية قائمة تدفقات النقدية

قائمة تدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في النظام المحاسبي المالي حسب المعيار (IAS 7)، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية. (44)

و تعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات منفعة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون للدائنين، و توزيع الأرباح للمساهمين. ويرى الاختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن الأنشطة العملية أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات اتجاه الدائنين و كذلك إمكانية استخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.

أما التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري تبين مدى الزيادة أو الانخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الاستثمارات يمثل إشارة ايجابية مما يجلب المستثمرين و المساهمين.

أما النشاط التمويلي فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين و عملية السداد للدائنين.

و تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة و تستعمل نقديتها و العناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية و قدرتها على الوفاء. (45)

(44) عباس مهدي الشيرازي (1990): نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص.224.

(45) Catherine Maillat, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition BERTI . p.22.

2.4. أنواع تدفقات النقدية

حسب المعيار (IAS 7) فإن طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة و هي:

- **الأنشطة التشغيلية:** و تتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة و تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن و الفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين و سداد الفوائد.
- **الأنشطة الاستثمارية:** هي الخاصة باقتناء و بيع الأصول و كذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير و تحصيلها واقتناء الاستثمارات و التنازل عنها.
- **الأنشطة التمويلية:** و هي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين و إمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية الوحدة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين و سدادها.

3.4. حالات خاصة

١١ **تأثير تغيرات الصرف:** الأرباح و الخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية و العناصر المعادلة للنقدية عند فتح و إغلاق الفترة (الفقرة 28 المعيار 7 IAS).

١٢ **عناصر غير عادية:** تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، استثمارية أو تمويلية. (الفقرة 29 و 30 من المعيار 7 IAS).

١٣ **فوائد و حصص أرباح للدفع:** الفوائد المدفوعة و الفوائد و حصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي اتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات و الفروع الأخرى للنشاط (الفقرة 33 المعيار 7 IAS).

ü **الضرائب على الأرباح:** التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها ارتباط بالاستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية (الفقرة 36 المعيار 7 IAS) (46).

4.4. إعداد قائمة التدفقات النقدية

المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تستقى من الميزانيات المقارنة و قائمة الدخل الحالية، و كذلك البيانات الخاصة ببعض الصفقات المنتقاة. مستخدمين الخطوات التالية:

ü تحديد النقدية المتولدة من العمليات

ü تحديد النقدية المتولدة من العمليات أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

ü تحديد التغير (الزيادة أو التخفيض) في النقدية خلال الفترة

ü تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية و نهاية الفترة

و الشكل التالي خاص بجدول تدفقات الخزينة الذي يجب على الوحدة أن تنجزه، قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 3)

5. قائمة تغيرات الأموال الخاصة

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة. بينما المعيار (1 IAS الفقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها و المتعلقة بالحركات المرتبطة ب:

- النتيجة الصافية للفترة.
- كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق و تصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة و التي تتناسب مجموع العناصر السابقة

(46) Pascal Barneto (2004) : Normes IAS / IFRS, Application Aux Etats Financiers. Edition DUNOD.p.199.

- العمليات الخاصة بزيادة و نقصان الأموال الخاصة
- توزيع النتيجة و المخصصات المقررة خلال الفترة. (47)

1.5 الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

- ü تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- ü تغير الأموال الخاصة بين تاريخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
- ü تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، و المتمثلة في التعاقدات مع المساهمين

و هي:

- تغييرات رأس المال الاجتماعي المحرر:
 - زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم
 - تحويل الالتزامات لأسهم
- علاوات الإصدار، الإدماج و المساهمات
 - علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الالتزامات.
- المعيار (المعيار IAS 32 الفقرة 37) يبين بان تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد و إذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد. هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.
- و الشكل التالي خاص بقائمة الأموال الخاصة الذي يجب على الوحدة أن تتجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 4)

6. ملحق القوائم المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية، و يقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

(47) -Catherine Maillet, Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition BERTI, p.117

1.6 محتوى ملحق القوائم المالية

§ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و تحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، و أي نقص يجب أن يشرح ويبرر)

§ المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

§ المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم و فروعها. و كل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم و قيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.

§ المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

* عنصر ملائمة المعلومة

* أهميتها النسبية

وعليه فالملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

2.6 تغيير الطرائق و الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

§ تغيير الطرائق و الأخطاء: حسب المعيار (IAS 08) فإنه في حالة التغيير في طريقة التقديم

و الترتيب في القوائم المالية، نتيجة تغيير الطرائق (لظهور معيار جديد، أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية و الأداء المالي للوحدة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن التطبيق الخاطئ للقواعد المحاسبية، أو النسيان أو الحسابات الخاطئة)، و في كل حالة تكون فيها المعلومة ذات أهمية، لا بد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة و طبيعة الخطأ، والتعديلات و التصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة و كذلك التي حصلت في الفترة الحالية، بطريقة تمكن الحصول على المعلومة و مقارنتها. مثل تغيير طريقة حساب الاهتلاك، لا بد من تقديم المبررات لذلك و تأثير ذلك على النتيجة . (48)

§ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال: إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير

في حالة الأصول و الخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية.
في الحالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية و يكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث و تقدير التأثير المالي.⁽⁴⁹⁾

و حسب المعيار (IAS 10) هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما:

§ الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية و تؤثر على التقديرات عند إعداد القوائم المالية، مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة نتيجة إفلاس زبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها.

§ الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، و لكن حدثت بعد ذلك التاريخ، هنا لا تجرى تسوية للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك في تحصيله أو حريق أو فيضان حدث في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية، الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها، لكن الإفصاح عنه يكون مقبولا.

و الأشكال التالية تبين المعلومات التي تحتويها هذه الملاحق. (الملحق رقم 5)

المبحث الثاني: تـــــــــــــــــبويب الحـــــــــــــــــسابات

1. تنظــــــــــــــــيم المحاســــــــــــــــبة:

النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمبادئ و طرائق محاسبية جديدة، و إنما بمنهجية تجعل المحاسبة أكثر تنظيماً عما كانت عليه في الماضي، و كذا تشغيل النظام المحاسبي بطريقة فعالة، حتى يمكن إنتاج قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

1.1. مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم و الرقابة الفعالة

لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة و التي تم التطرق إليها سالفاً، و في إطار احترام مبدأ الحذر لابد أن تلبى المحاسبة التزام الدقة و المصداقية و الشفافية: أثناء المسك، و عند إجراء الرقابة، وعند تقديم القوائم، وكذا تبليغ المعلومة المعالجة.

كما يجب الإشارة إلى العملة المستعملة و عملية التقريب في الوثائق التي تشكل القوائم المالية.

فالمؤسسة تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية التي تجعل موقع التنفيذ لنظام محاسبي يسمح لها من إجراء الرقابة الداخلية و الخارجية. كذلك من أجل ضمان فهم و مراقبة نظام معالجة المعلومة المحاسبية لا بد من وجود نظام توثيق فعال يصف الإجراءات و التنظيم المحاسبي . فأصول و خصوم الوحدة يجب أن يخضعوا مرة على الأقل سنوياً لعملية الجرد العيني و الكمي و القيمي، انطلاقاً من الرقابة المادية و الإحصائية للوثائق الثبوتية.

2.1. مصداقية المحاسبة تتطلب منع التغييرات في التسجيلات:

طبعاً القيود المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، وأي تسجيل محاسبي يبين أصل و محتوى و تحميل كل معلومة، كما يحتوي أيضاً على مرجع الوثيقة التبريرية التي تسنده.

فكل القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة، التي تتطلب تنظيماً يمكن الرجوع إليها بكل سهولة، و ربطها بالقيد المحاسبي المناسب. هذه الإجراءات طبعاً

تجعل القيود المحاسبية في منأى عن أي تغيير في محتواها، كما أن تثبيت التسلسل التاريخي يضمن عدم مس التسجيلات المحاسبية.

3.1. ————— دفاتر المحاسبية

مما لاشك فيه أن حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية هو عملية **التسجيل** واثبات الأحداث الاقتصادية و المعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات، تليها عملية التسجيل و التبويب كعملية تشغيل لتلك البيانات.

فكل وحدة مطالبة بمسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر للجرد حيث أن:

- **دفتر اليومية** يسجل فيه الحركات التي تتم على الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء و نواتج الوحدة و ذلك بتجميع مجاميع العمليات المسجلة على الأقل مرة في كل شهر. (المادة 9 من القسم 2 من القانون التجاري)
- التسجيلات في دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى **دفتر الأستاذ**، حيث يعتبر هذا الإجراء جزءا من عملية التلخيص و التبويب.

- **دفتر الجرد** يسجل فيه كل البيانات التي تخص حسابات القوائم المالية لكل فترة.

و عليه فإن اليومية و دفتر الأستاذ سيتم تجزئتهم إلى يوميات مساعدة و دفاتر الأستاذ المساعدة حسب احتياجات الوحدة.

و المحاسبة يمكن مسكها يدويا، أو بواسطة نظام الإعلام الآلي، و في هذه الحالة الأخيرة لابد:

§ من تلبية متطلبات الأمان و المصادقية اللازمة فيما يخض حفظ المعطيات ووجود سبيل للمراجعة.

§ أن يتم استرجاع كل المعلومات التي دخلت في نظام المعالجة على أوراق بشرط أن تكون مفهومة.

بالنسبة للمؤسسات التي تقوم بنشر قوائمها المالية وفق قواعد تشريعها الوطني غير ملزمين بإعداد دفتر الجرد جراء عملية النشر. (50)

4.1. الإثبات و الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية

الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية تؤرخ و تعد على أوراق تكون كركيزة تمكن من الاحتفاظ و الرجوع إليها وقت الحاجة. فالعمليات التي تكون من نفس الطبيعة، و تتحقق في نفس الموقع خلال نفس اليوم يمكن تجميعها في نفس الوثيقة الثبوتية. الدفاتر المحاسبية و الوثائق الموجودة لدى الوحدة يحتفظ بها لمدة يحددها التشريع الوطني.

2. مدونة الحسابات

1.2. المبادئ و الأسس التي يقوم عليها مخطط الحسابات

كل مؤسسة مطالبة بإعداد على الأقل مخطط للحسابات يتناسب مع هيكلتها، و نشاطها، و احتياجاتها فيما يخص المعلومات التي تتطلبها عملية التسيير. والحساب هو اصغر وحدة تعتمد للتصنيف و تسجيل العمليات المحاسبية. هذه الحسابات تجمع حسب تصنيفات متجانسة تدعى **مجموعة**. و كل مجموعة مجزأة إلى حسابات معرفة بأرقام برقمين و أكثر.

2.2. الإطار المحاسبي الإجمالي

كل المؤسسات مهما كان نشاطها أو حجمها مطالبة بتطبيق الإطار المحاسبي الذي يبين قائمة الحسابات الرئيسية لكل مجموعة، مع إمكانية فتح الحسابات الفرعية الضرورية التي تلبي احتياجاتهم. العمليات المرتبطة بالميزانية وزعت إلى خمسة مجموعات للحسابات تسمى بحسابات الميزانية.

- المجموعة 1 : حسابات رؤوس الأموال

§ 10 رأس مال و الاحتياطات وما يماثلها

101 رأس مال الصادر رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال.

103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

104 فارق التقييم

105 فارق إعادة التقييم

106 الاحتياطات (القانونية ، الأساسية ، العادية ، المقننة)

107 فرق المعادلة

108 حساب المستغل

109 رأس مال المكتتب غير المطلوب

§ 11 الترحيل من جديد

§ 12 نتيجة السنة المالية

§ 13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال

131 إعانات التجهيز

132 إعانات أخرى للاستثمار

133 الضرائب المؤجلة على الأصول

134 الضرائب المؤجلة على الخصوم

138 منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة

§ 14 متاح

§ 15 المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية

153 المؤونات للمعاشات و الالتزامات المماثلة

155 المؤونات للضرائب

156 المؤونات لتجديد التثبيات (الامتياز)

158 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية

§ 16 الاقتراضات و الديون المماثلة

161 السندات التساهمية

162 الاقتراضات السندية القابلة للتحويل

163 الاقتراضات السندية الأخرى

164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض

165 الودائع و الكفالات المقبوضة

167 الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل

168 اقتراضات أخرى و ديون مماثلة

169 علاوات تسديد السندات

§ 17 الديون المرتبطة بالمساهمات

171 الديون المرتبطة بمساهمات المجمع

172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع

173 الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

178 الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات

§ 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة

181 حسابات الارتباط بين المؤسسات

188 حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة

§ 19 متاح

- المجموعة 2 : حسابات التثبيتات

§ 20 التثبيتات المعنوية

203 مصروفات التنمية القابلة للتثبيت

204 برمجيات المعلوماتية و شابهها

205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

207 فارق الاقتناء - GOODWILL

208 التثبيتات المعنوية الأخرى

§ 21 التثبيتات العينية

211 أراضي

212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي

213 البناءات

215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

218 التثبيتات العينية الأخرى

§ 22 التثبيتات في شكل امتياز

221 أراضي الممنوح امتيازها

222 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الممنوح امتيازها

223 البناءات الممنوح امتيازها

225 المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228 التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها

229 حقوق مانح الامتياز

§ 23 التثبيتات الجاري انجازها

232 التثبيتات العينية الجاري انجازها

237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها

238 التثبيتات و الحسابات المدفوعة على طلبيات بالتثبيتات

§ 24 متاح

§ 25 متاح

§ 26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات

261 سندات الفروع المنتسبة

262 سندات المساهمة الأخرى

265 سندات المساهمة المقومة بالمعادلة (المؤسسات المشاركة)

266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

§ 27 تثبيطات مالية أخرى

271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

272 السندات التي تمثل الدين الدائن (السندات و القسائم)

273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

274 القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل

275 الودائع والكفالات مدفوعة

276 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة

279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير مسددة

§ 28 اهتلاك التثبيطات

280 اهتلاك التثبيطات المعنوية

2803 اهتلاك مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيط

2804 اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها

2805 اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات و الرخص و العلامات

2807 اهتلاك فارق الاقتناء - GOODWILL

2808 اهتلاك التثبيطات المعنوية الأخرى

281 اهتلاك التثبيطات العينية

2812 اهتلاك أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي

2813 اهتلاك البناءات

2815 اهتلاك المنشآت التقنية

2818 اهتلاك التثبيطات العينية الأخرى

282 اهتلاك التثبيطات موضع الامتياز

§ 29 خسائر القيمة عن التثبيتات

290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

2903 خسائر القيمة عن مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت

2904 خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية و ما شابهها

2905 خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات و الرخص
و العلامات

2907 خسائر القيمة عن فارق الشراء

2908 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى

291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية

2912 خسائر القيمة عن أعمال و ترتيب و تهيئة الأراضي

2913 خسائر القيمة عن البناءات

2915 خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

2918 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى

292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز

293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها

296 خسائر القيمة عن المساهمات والعمليات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

- المجموعة 3: حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

§ 30 البضائع المخزنة

§ 31 المواد الأولية و اللوازم

§ 32 تموينات أخرى

321 المواد القابلة للاستهلاك

322 اللوازم القابلة للاستهلاك

326 التغليفات

§ 33 سلع قيد الإنتاج

331 المنتجات الجاري انجازها

335 الأشغال الجاري انجازها

§ 34 خدمات قيد الإنتاج

341 الدراسات الجاري انجازها

345 الخدمات الجاري تنفيذها

§ 35 مخزونات المنتجات

351 المنتجات الوسيطة

355 المنتجات المصنعة

358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائات - السقطات)

§ 36 المخزونات المتأتية من التثبيات

§ 37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع، أو في الإيداع)

§ 38 المشتريات المخزنة

380 البضائع المخزنة

381 المواد الأولية و اللوازم المخزنة

382 التموينات الأخرى المخزنة

§ 39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

390 خسائر القيمة عن مخزون البضائع

391 خسائر القيمة عن المواد الأولية و التوريدات

392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى

393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازها

394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري انجازها

395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات

397 خسائر قيمة عن المخزونات الخارجية

- المجموعة 4: حسابات الغير

§ 40 الموردون و الحسابات الملحقة

401 موردو المخزونات و الخدمات

403 الموردون - أوراق الدفع

404 موردو التثبيات

405 موردو تثبيات السندات الواجب دفعها

408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

409 موردون مدينون تسبيقات ومبالغ مدفوعة، تخفيضات ستكتسب، حقوق أخرى

§ 41 الزبائن و الحسابات الملحقة

411 الزبائن

- 413 الزبائن، أوراق القبض
416 الزبائن المشكوك فيهم
417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري انجازها
418 الزبائن - فواتير لم تحرر بعد
419 الزبائن الدائنون - تسبيقات مستلمة، تخفيضات ستمنح

§ 42 المستخدمون و الحسابات الماحقة

- 421 المستخدمون ، أجور مستحقة
422 أموال الخدمات الاجتماعية
423 مساهمة المستخدمين في النتيجة
425 المستخدمون ، تسبيقات و المدفوعات على الحساب الممنوحة
426 المستخدمون - الودائع المستلمة
427 المستخدمون - اعتراضات على الأجور
428 المستخدمون - الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات المطلوب استلامها

§ 43 هيئات اجتماعية و الحسابات الملحقة

- 431 الضمان الاجتماعي
432 هيئات اجتماعية أخرى
438 هيئات اجتماعية، أعباء للدفع و نواتج للاستلام

§ 44 الدولة، الهيئات العامة، هيئات عالمية و الحسابات الملحقة

- 441 الدولة و الجماعات المحلية الأخرى، إعانات مطلوب استلامها
442 الدولة، ضرائب و رسوم قابلة للتحويل من أطراف أخرى
443 عمليات خاصة مع الدولة و الجماعات العمومية
444 الدولة، ضرائب على النتائج
445 الدولة، الرسم على رقم الأعمال
446 هيئات دولية
447 ضرائب أخرى، رسوم و تسديدات مماثلة
448 الدولة ، أعباء للدفع و نواتج للاستلام (باستثناء الضرائب)

§ 45 المجمع والشركاء

- 451 عمليات المجمع
455 الشركاء - حسابات جارية
456 الشركاء - عمليات عن الرأس المال

- 457 الشركاء ، حصص الواجب دفعها
- 458 الشركاء، عمليات منجزة بالاشتراك معا أو في تجمع
- § 46 مدينون آخرون و ديون آخرون
- 462 حسابات دائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات
- 464 الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية ، و أدوات مالية مختلفة
- 465 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية و أدوات مالية مشتقة
- 467 حسابات أخرى مدينة أو دائنة
- 468 أعباء أخرى للدفع و نواتج أخرى المطلوب استلامها
- § 47 حسابات انتقالية أو انتظارية
- § 48 أعباء و نواتج مقيدة سلفا و مؤونات
- 481 مؤونات - الخصوم الجارية
- 486 أعباء ملاحظة سلفا
- 487 نواتج ملاحظة سلفا
- § 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير
- 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن
- 495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع و عن الشركاء
- 496 خسائر القيمة عن حسابات المدينين الآخرين
- 498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير
- المجموعة 5: الحسابات المالية
- § 50 القيم المنقولة للتوظيف
- 501 الحصص في المؤسسات المرتبطة
- 502 الأسهم الخاصة
- 503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية
- 506 السندات ، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأجل
- 508 قيم للتوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة
- 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة
- § 51 البنوك، و المؤسسات المالية وما يماثلها
- 511 قيم للحصول
- 512 بنوك حسابات جارية
- 515 الخزينة العمومية و المؤسسات العمومية
- 517 الهيأت المالية الأخرى

518	الفوائد المنتظرة
519	المساهمات البنكية الجارية
§ 52	الأدوات المالية المشتقة
§ 53	الصندوق
§ 54	وكالات التسيقات و الاعتمادات
541	وكالات التسيقات
542	الاعتمادات
§ 58	التحويلات الداخلية
581	تحويلات الأموال
588	تحويلات داخلية أخرى
§ 59	خسائر القيمة على الأصول المالية الجارية
591	خسائر في القيمة على القيم الموجودة في البنك و المؤسسات المالية
594	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك و المؤسسات المالية
- المجموعة 6: حسابات الأعباء	
§ 60	المشتريات المستهلكة
600	مشتريات البضائع المباعة
601	المواد الأولية
602	التموينات الأخرى
603	تغيرات المخزونات
604	مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة
605	مشتريات المعدات و التجهيزات و الإشغال
607	المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات
608	مصاريف الشراء التابعة
609	التخفيضات و التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
§ 61	الخدمات الخارجية
611	التقاoul العام
613	الإيجارات
614	الأعباء الإيجارية و أعباء الملكية المشتركة
615	الصيانة و التصليحات والرعاية
616	أقساط التأمينات
617	الدراسات و الأبحاث

- 618 التوثيق و المستندات
- 619 التخفيضات و التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
- § 62 الخدمات الخارجية الأخرى
- 621 العمال الخارجية عن المؤسسة
- 622 أجور الوسطاء و الأتعاب
- 623 الإشهار و النشر، و العلاقات العمومية
- 624 نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين
- 625 التتقلات و المهمات و الاستقبالات
- 626 مصاريف البريد و الاتصالات السلكية و اللاسلكية
- 627 الخدمات المصرفية و ما شابهها
- 628 الاشتراكات و المستندات
- 629 التخفيضات و التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى
- § 63 أعباء المستخدمين
- 631 أجور المستخدمين
- 634 أجور المستغل الفردي
- 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
- 636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي
- 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى
- 638 أعباء المستخدمين الأخرى
- § 64 الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة
- 641 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة على الأجور
- 642 الضرائب و الرسوم غير مسترجعة عن رقم الأعمال
- 645 الضرائب و الرسوم الأخرى (باستثناء الضرائب عن النتائج)
- § 65 أعباء العمليات الأخرى
- 651 الاتاوي المترتبة عن الامتيازات و البراءات و الرخص و برامج المعلوماتية و الحقوق والقيم المماثلة
- 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية
- 653 أتعاب لحضور
- 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل
- 655 قسط النتائج عن العمليات المنجزة مشتركة

656 الغرامات و العقوبات، و الإعانات ممنوحة، و الهبات و التبرعات

657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري

658 أعباء أخرى للتسيير الجاري

§ 66 الأعباء المالية

661 أعباء الفوائد

664 الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

665 فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة

666 خسائر الصرف

667 خسائر صافية على تنازل الأصول المالية

668 الأعباء المالية الأخرى

§ 67 العناصر غير العادية - الأعباء

§ 68 مخصصات الاهتلاكات ، المؤونات و خسائر القيمة

681 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول الغير جارية

682 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة السلع موضع الامتياز

685 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول الجارية

686 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة - العناصر المالية

§ 69 ضرائب عن النتائج و ما يماثلها

692 ضرائب مؤجلة عن الأصول

693 ضرائب مؤجلة عن الخصوم

695 ضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

698 الضرائب الأخرى عن النتائج

- المجموعة 7: حسابات المنتوجات

§ 70 المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة

700 المبيعات من البضائع

701 مبيعات من المنتوجات التامة المصنعة

702 المبيعات من المنتوجات الوسيطة

703 المبيعات من المنتوجات المتبقية

704 مبيعات الأشغال

705 مبيعات الدراسات

706 تقديم الخدمات الأخرى

708 منتوجات الأنشطة الملحقة

709 التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة

§ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

723 تغير المخزونات الجارية

724 تغير المخزونات من المنتجات

§ 73 الإنتاج المثبت

731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

§ 74 إعانات الاستغلال

741 إعانة التوازن

748 إعانات الاستغلال الأخرى

§ 75 المنتوجات العملياتية أخرى

751 الاتوي عن الامتياز، البراءات، التراخيص، برامج المعلوماتية و القيم المماثلة

752 فوائض القيمة الناتجة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (استثمار مادي

أو معنوي، سندات المساهمة)

753 أتعاب الحضور و أتعاب الإداريين أو المسير

754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة المشتركة

756 المدخولات عن الحسابات الدائنة المهلكة

757 المنتوجات الاستثنائية على عمليات التسيير (مثل: تعويضات التامين المستلمة)

758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري (مثل: نواتج العقارات الغير المحولة

للنشاطات المهنية، تعويضات الغرامات، إكراميات..)

§ 76 المنتوجات المالية

761 منتوجات المساهمات

762 عائدات الأصول المالية

763 عائدات الحسابات الدائنة

765 فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة

766 أرباح الصرف

767 الأرباح صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية

768 المنتوجات المالية الأخرى

§ 77 العناصر غير العادية - المنتجات

§ 78 الاسترجاع من خسائر القيمة و المؤونات

781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الأصول غير جارية

785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الأصول جارية

786 الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة و المؤونات

بالنسبة للمجموعة 8 و 9 لا تستعمل على مستوى الإطار المحاسبي، و لكن ترك مجال للحرية في استعمالهم بالنسبة للوحدات من اجل متابعة محاسبة الاستغلال، و التزاماتهم المالية خارج الميزانية، أو لبعض العمليات الاستثنائية التي ليس لها مكان ضمن حسابات المجموعات من 1 إلى 7.

خلاصة الفصل الثاني

خصص هذا الفصل للتعرف عما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما يخص القوائم المالية، التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، و التي تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، و بالتدقيق فيما ستحققه من نتائج. فبعد ما كان مجموع القوائم في النظام الحالي سبعة عشرة جدولاً، سيصبح بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خمسة قوائم أساسية فقط و هي : للميزانية - جدول حسابات النتائج - جدول تدفقات الخزينة - جدول تغيرات الأموال الخاصة و الملحق . و حتى تكون المعلومات المحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، بحيث يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها. كما يجب أن تضبط هذه القوائم تحت إشراف مسؤولية مسيري الوحدة أمام المصالح الضريبية.

بالنسبة للميزانية هناك تغيير من حيث الشكل و المحتوى، فتصنف العناصر إلى جاري و أخرى غير جارية، من ناحية أخرى لا تأخذ بعين الاعتبار إلا العناصر التي تدخل في عملية الاستغلال، أما العكس فيجب التخلّص منها إلا إذا كانت ستنتج نواتج مستقبلية، فتسجل بقيمة النواتج المتوقع تحقيقها مستقبلاً. كذلك بالنسبة للاستثمارات الممولة بالإعانات يجب تسجيلها ضمن الاستثمارات بعد استبعاد الرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يخص جدول حسابات النتائج، الذي يمكن المهتمين بالقوائم المالية بقياس الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و يوفر المعلومات التي من خلالها يمكن التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، و أيضاً يمكن الزبائن من تحديد قدرة المؤسسة على تقديم السلع و الخدمات المطلوبة، دون نسيان أهميته بالنسبة للحكومة فيما يخص صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية. أما جدول تدفقات الخزينة فهو يوفر المعلومات الخاصة بالمتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، و كذا دورها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون. أما فيما يخص جدول تغيرات الأموال الخاصة، فمن خلاله يتم تحليل الحركات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، أما الجزء الأخير من هذا الفصل خصص لملحق القوائم المالية التي تعتبر ضرورية لفهم العمليات التي تظهر في القوائم السابقة.

في هذا الفصل كذلك تم إبراز أهمية تنظيم المحاسبة حتى تكون لها مصداقية و منع التغييرات في السجلات. كما تم توضيح أهمية مسك الدفاتر المحاسبية من حيث كونها تمثل حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي، من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية التي تتطلب التسجيل وإثبات الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية، من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات، تليها عملية التسجيل و التبويب كعملية تشغيل لتلك البيانات.

و تم التطرق إلى مدونة الحسابات كما جاءت في النظام المحاسبي المالي، هذه الحسابات تجمع حسب تصنيفات متجانسة تدعى مجموعة. و كل مجموعة مجزأة إلى حسابات معرفة بأرقام برقمين و أكثر، و كل مؤسسة مطالبة بإعداد مخطط للحسابات يتناسب مع هيكلتها، و نشاطها، و احتياجاتها فيما يخص المعلومات التي تتطلبها عملية التسيير.

الفصل الثالث

التقييم و التسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد

التقييم من العناصر الأساسية في أي بحث علمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض و النتائج، و يعتبر التقييم أحد وظائف المحاسبة الأساسية، و نتيجة له سيكون للقوائم المالية أهمية خاصة ومصداقية لمستخدميها، (51)

1. تقييم عناصر الأصول

حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية، لابد أن يتم تقييم الأصول بطريقة جيدة، خاصة أن مشكل العقار يعتبر عقبة هامة في هذا المجال، وعليه سنحاول توضيح كيفية تقييم العناصر الأصول كما يلي:

1.1. الاستثمارات المادية وغير مادية

- مما سبق ذكره فإن الاستثمارات المادية و المعنوية لا تسجل ضمن الأصول إلا:
- في حالة احتمال كون المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل ستستفيد منه الوحدة، يعني أن الاستثمارات التي لا تساهم في خلق المنافع لا تظهر بالميزانية.
 - إذا كانت تكلفة الأصل يمكن تقييمه بموضوعية (52)

توجد بعض المبادئ لتجميع و فصل الاستثمارات المادية:

ü العناصر ذات القيمة الضعيفة يمكن اعتبارها كوحدات مستهلكة خلال الفترة التي بدأت فيها الخدمة، حيث لا تسجل كاستثمارات.

ü قطع الغيار و معدات الصيانة النوعية تسجل ضمن الاستثمارات إذا كان استعمالها مرتبط ببيع بعض الاستثمارات، والتي تطمح المؤسسة استعمالها لأكثر من فترة.

ü مكونات الأصل تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت لديهم مدد استعمال مختلفة، أو التي تدر منافع اقتصادية حسب نسق مختلف، مثل مكونات الطائرة مثلاً.

ü بالنسبة للأصول المرتبطة بالمحيط و الأمان تعتبر كاستثمارات مادية إذا كانت تسمح للوحدة زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصول أخرى مقارنة مع ما كانت ستحصل عليه لو لم تقتنيها.

ü الاستثمارات تقيم و تسجل بتكلفتها المباشرة المرتبطة و التي تحتوي على:

(51)عباس مهدي الشيرازي (1990): نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص. 62.

(52) Jean François des Robert، François Méchin، Hervé Puteaux (2002) : Normes IFRS et PME، Edition DUNOD..p. 37.

- تكلفة تهيئة الموقع
 - الأعباء الأولية للنقل واللف و الشحن
 - أعباء التصيب
 - أتعاب المهنيين
 - تكاليف هدم أو تجديد الموقع إذا كان ذلك ملزم للوحدة
- كما تؤخذ بعين الاعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالاستثمارات المادية و غير المادية المسجلة ضمن الاستثمارات، فتسجل ضمن الأعباء إذا كان الغرض منها الإصلاح و الصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم استنفاد تلك النفقات.

و تسجل ضمن الاستثمارات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الاقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، و بالتالي رسملتها (الفقرة 23 من IAS 16)

و لرسملة التكاليف يجب توافر احد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل
- حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل
- حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل⁽⁵³⁾

طبعا هذه الاستثمارات ستفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن و الاستعمال في الاستغلال و التطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الاهتلاك .

فالاhtلاك عبارة عن التوزيع المنظم لمبلغ الأصل القابل للاhtلاك على مدة استخدامه المحتملة، و ذلك حسب مخطط للاhtلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المحاسبية الباقية المحتملة للأصل من خلال هذه المدة.

(53) دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر.ص.478.

و يمكن القول بان الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل المادي أو المعنوي، و يكون إما اهتلاك خطي أو متناقص أو حسب عدد الوحدات المنتجة. فيما يخص الأراضي و المباني يجب اعتبارهم كأصول منفصلة حتى و لو تم اقتناءهم مع بعض، فالمباني تهتك أما الأراضي فهي غير مهتلفة.

و عليه فان الاستثمارات المادية و المعنوية بعد تسجيلها الأولى، فإنها حسب المعيار (IAS16) تقيم حسب التكلفة المهيكلية و المتمثلة في الفرق بين تكلفة الاقتناء أو الإنتاج ومجموع الاهتلاكات المجمعة. الأمر الذي يتطلب إعادة عملية التقييم التي تتطلب استبدال القيمة المحاسبية للأصل بقيمته العادلة و التي تمثل عادة قيمته في السوق. مما يترتب عن ذلك فرق إعادة التقييم (وهو الفرق بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية بالتكلفة التاريخية) يسجل مباشرة ضمن الأموال الخاصة في حساب خاص⁽⁵⁴⁾.

بالنسبة للاستثمارات المستبدلة تسجل بقيمتها العادلة، فإذا كان الاستثمار المستبدل لا يمكن تحديد قيمته العادلة بكل موضوعية، فالاستثمار المستلم يسجل بمبلغ يساوي الى القيمة المحاسبية للأصل المتنازل عنه.

أما **عقارات التوظيف** حسب المعيار (IAS40) فهي تتمثل في المباني و الأراضي التي يكون الغرض من امتلاكها فقط هو الحصول على عوائد الإيجارات، أو تحقيق قيمة زائدة عند إعادة بيعه. فهي غير موجهة:

لإنتاج لوازم السلع أو الخدمات

• للاستعمال لأغراض إدارية

• للبيع في إطار النشاط العادي

هذا النوع من الاستثمارات يمكن تقييمه إما:

• إما بالتكلفة مخفضا منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة

• و إما على أساس القيمة العادلة

(54) -- Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) . 2 éditions économisa. Paris. p 140.

فيما يخص شهرة المحل و من اجل تثبيتها لابد من مقارنة قيمة الأصول الملموسة و غير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء الوحدة المقتناة، و الفرق يمثل قيمة شهرة المحل.

فعملية تحديد سعر شراء المنشأة و الشهرة الناتجة عنها عملية صعبة، فإذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة للأصول، فانه من الصعب تحديد قيمة العناصر غير الملموسة مثل الإدارة الجيدة و الزبائن و سمعة الوحدة. و من بين الطرق الكثيرة لتقييم شهرة المحل طريقة الأرباح غير العادية، المتمثلة في الأرباح التي تحققها الوحدة مقارنة مع الأرباح العادية في المؤسسات الشبيهة، بشرط تحديد معدل العائد العادي و معدل الخصم الذي يستخدم في تحديد القيمة الحالية في الفترة التي سيتم فيها خصم الأرباح غير العادية.

أحيانا تحدث الحالة العكسية التي تكون فيها القيمة العادلة (قيمة السوق) للأصول المقتناة أكبر من سعر شرائها، في هذه الحالة تكون شهرة المحل سالبة، و يكون من الأفضل للشركة أن تباع الأصول منفردة عن بيعها مجتمعة.

بالنسبة لنفقات الأبحاث المنتظمة التي تهدف إلى اكتشاف و ابتكار معرفة جديدة، و ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة. فإنها تعتبر كأعباء ولا يمكن أن تكون استثمارات لعدم توفر الشروط الضرورية لتسجيلها كأصل معنوي (الفقرة 45 من المعيار IAS38).⁽⁵⁵⁾ أما المصروفات الخاصة بتطوير المشروع و المتمثلة في ترجمة نتائج الأبحاث إلى خطة و تصميم منتج أو عملية، أو تؤدي إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام، فإنها تسجل ضمن الأصول⁽⁵⁶⁾ إذا توفرت الشروط التالية:

- § توفر الإمكانيات التقنية اللازمة لإتمام المشروع في انتظار وضعه في الخدمة أو لبيعه
- § النية لإتمام المشروع و استعماله أو بيعه.
- § إمكانية استعماله أو بيعه.
- § توفير الموارد (التقنية و المالية) لإتمام المشروع و استعماله أو بيعه.

(55) دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص. 570.

(56) Bernard Raffournier (2005): LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris. P. 387.

§ الشكل الذي يجعل المشروع يجني المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة (وجود سوق أو للاستعمال الداخلي)

§ المقدرة على تقييم مصروفات التطوير بشكل موضوعي.

أما المصروفات التي سجلت في الأساس ضمن الأعباء فلا يمكن استرجاعها ضمن الأصول.

ملاحظة هامة:

يجب التمييز بين الاهتلاك و انخفاض القيمة، فالمعيار (IAS 36) انخفاض الأصول يعرف الانخفاضات بأنها خسائر القيمة الدائمة على الأصل نفسه، و تحسب على أساس التدفقات النقدية المحينة.

و لتحديد انخفاض قيمة الأصل لا بد من حساب القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للتحقيق لكل أصل، والتي تمثل القيمة الأكبر بين ثمن البيع (قيمة السوق) وقيمة الاستخدام (القيمة المقدرة للتدفقات النقدية المنتظرة للاستعمال المستمر للأصل حتى خروجه من الميزانية). و يكون انخفاض خسائر القيمة إذا كانت القيمة المحاسبية اكبر من قيمة الاستخدام.⁽⁵⁷⁾

2.1. الأصول المالية

ü تقييم سندات المساهمة

يندرج ضمن الاستثمارات المالية المساهمات في المؤسسات الشريكة وكذا في الفروع. وتضم الأصول غير جارية. فعند اقتنائها تقيم هذه السندات بتكلفة الاقتناء.

§ المساهمات في الفروع

عند اقتناء سندات المساهمة تسجل بتكلفة الاقتناء مضافا إليها تكاليف الصفة المحتملة. المعيار (IAS 27) يقدم طريقتان لتقييم سندات المساهمة بعد التسجيل الأولي:

- التقييم بالتكلفة المهتكة : أي التكلفة التاريخية مطروحا منها الاسترجاع من الأصل، مضافا أو مخفضا للاهتلاكات المجمعة من أي فرق بين القيمة الأصلية و القيمة في تاريخ الاستحقاق، و مخفضا منه أيضا خسائر القيمة أو غير قابلة للتحصيل.

(57) Pascal Barneto(2004) : Normes IAS / IFRS، Application Aux Etats Financiers، Edition DUNOD. P.118

- **التقييم بالقيمة العادلة:** تماشيا مع (IAS 39) الأدوات المالية، فإن سندات المساهمة في الفروع تعتبر كأصول مالية جاهزة للبيع. وعليه فالقيمة العادلة تمثل المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل أو تسديد دين، بين طرفين لديهم معلومات كافية ومتراضين عن الصفقة المنجزة في ظل شروط التنافس العادية. (58)

§ المساهمات في المؤسسات الشريكة:

و المتمثلة في سندات المساهمة الموجودة في الشركات التي تمتلك فيها المؤسسة على الأقل 50%، بمعنى أنها لا تعتبر من الفروع، هذه المساهمات تقيم **بالقيمة العادلة**، و المتمثلة في سعر الشهر الأخير بالنسبة للأسهم المسجلة في البورصة، و بالقيمة المحتملة للخصم بالسندات الأخرى

ü تقييم الأصول المالية الأخرى:

§ التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: و المتمثلة في الأصول المالية التي تحتفظ بها المؤسسة حتى تاريخ استحقاقها، مثل الالتزامات بمعدل ثابت، تقيم بالتكلفة المهيكلية المتمثلة في التكلفة التاريخية مخفضا منها الانقاصات المحتملة.

§ الإقراضات و الحقوق المقدمة من قبل المؤسسة : مثل الإقراض الممنوح من قبل المؤسسة الأم إلى أحد فروع المجموعة. والكفالات وحقوق الأخرى طويلة الأجل فتقيم بالتكلفة التاريخية.

§ الأصول المالية المعتبرة كجاهزة للبيع: هي الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسة و لا تريد بيعها في المدى القصير. هذه الأصول المالية تسجل محاسبيا انطلاقا من تاريخ الالتزام (إمضاء العقد) بتكلفتها المتمثلة **بالقيمة العادلة**، في مقابل احد حسابات النقديات المقدمة (حالة الأصل) أو المستلمة (حالة الخصم)، و تقيم بالتكلفة المهيكلية.

(58)--Catherine Maillet، Anne Le Manh (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS، Edition BERTI.p.63..

3.1. المخزونات و قيد التنفيذ

أ] يعرف المخزون على أنه الأصول المحتفظ بها من أجل البيع خلال النشاط العادي، أو قيد الإنتاج لغرض البيع، أو التي تكون في صورة مواد أولية أو لوازم التي ستستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. (الفقرة 4 من IAS 2)
تقيم المخزونات في البداية بكل التكاليف المستحقة من أجل إيصالها إلى الموقع وهي:

• **بتكلفة الاقتناء** التي تشمل ثمن الشراء و حقوق الجمارك و الرسوم الأخرى غير مسترجعة، وكذا مصروفات النقل و اللف والتكاليف الأخرى المرتبطة باقتناء البضائع و المواد.

• **وإما بتكلفة التحويل:** المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة مثل اليد العاملة المباشرة، و الأعباء العامة الثابتة و المتغيرة اللازمة لتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة.

ب] طرق تقييم المخزون: تتم عملية تقييم المخزون بثلاث طرق:

ü **طريقة التكاليف الحقيقية:** تقيم المخزونات باعتماد تكاليف الإنتاج المنفقة فعلا، إما بالنسبة للعناصر التي تعتبر سريعة التلف فإنها تقيم باستعمال طريقة الداخل أولا الصادر أول (FIFO) أو التكلفة المتوسطة للوحدة المرجحة (CMUP). مع العلم أن المعيار (I AS 2) المخزون الذي تمت مراجعته ألغى استعمال طريقة الداخل أخيرا الصادر أولا LIFO*.

ü **طريقة التكاليف المعيارية:** يمكن استخدام هذه الطريقة لاعتبارات تطبيقية إذ تعطي نتيجة قريبة من التكلفة الحقيقية، و يجب إعادة فحصها بانتظام.

ü **طريقة سعر التجزئة:** تستعمل هذه الطريقة في نشاط التوزيع بالتجزئة لما يكون من الصعب تحديد التكلفة الحقيقية (الفقرة 17 من IAS 2).

ج] تقييم المخزون أثناء الجرد

وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة الأقل و القيمة الصافية القابلة للتحقق، (الفقرة 6 من IAS 2).

* المعيار I AS 2 قبل مراجعته في 2003 كان يسمح باستعمال طريقة LIFO

والقيمة الصافية القابلة للتحقق تمثل ذلك المقدار الذي سيتم الحصول عليه من هذا المخزون في المستقبل⁽⁵⁹⁾ و الفقرة 4 من المعيار (I AS2) تعرف القيمة القابلة للتحقق بأنها > سعر البيع التقديري خلال النشاط العادي بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع >.

§ القيمة الصافية القابلة للتحقق للبضائع أو المنتجات التامة:

في هذه الحالة يبقى سعر السوق هو المرجع، عندما يتعلق الأمر بعنصر يدخل في إطار عقد البيع، أو الخدمة المقدمة محتواة، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق هي سعر البيع المسجل في العقد مخفضاً منه المصروفات الباقي الالتزام بها .

§ القيمة الصافية القابلة للتحقق للمواد الأولية واللوازم :

مخزون المواد الأولية أو اللوازم فإن (الفقرة 30 من I AS 2) تشير انه لا يجب تخفيض قيمة هذه العناصر ما دام أن المنتجات التي ستستعملهم، يمكن بيعها بسعر أكبر أو يساوي من تكلفتهم.

و في حالة كون تكلفة المخزون اكبر من القيم الصافي للتحقق هذا المخزون فانه يتطلب تسجيل خسارة القيمة ضمن الأعباء في جدول حسابات النتائج، كل سلعة على حدا.

4.1. المدينون و الأدوات المالية

٥ المدينون

§ تقييم حسابات المدينين:

تقيم الحقوق القصيرة الأجل التي تكون بدون فوائد بمبلغ الفاتورة الأصلي. واستثناء لما يكون الحق طويل الأجل وبمعدل محدد له أثر، فانه لا يقيم بتحيين التدفقات المستقبلية وإنما بالقيمة التاريخية .

§ حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها:

في حالة احتمال عدم تحصيل المبالغ المستحقة، يتطلب هنا ملاحظة النقص الذي يمثل خسارة في الإيراد، بتشكيل مؤونة خسائر القيمة. التي تكون مساوية للقيمة

(59) دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص423

المحاسبية مخفضا منها القيمة المسترجعة، و هذا ما تنص عليه (الفقرة 111 من IAS 39). و لما تنقص قيمة الخسارة يعني إمكانية استرجاع مبلغ اكبر من المتوقع، هذا الجزء يسترجع و يسجل ضمن النواتج.

ü تقييم سندات التوظيف:

حسب المعيار 39 الأدوات المالية، تقيم هذه السندات بالقيمة العادلة، فإذا كانت هذه السندات مسجلة في البورصة فان القيمة العادلة تساوي القيمة السوقية، و في حالة العكس لما تكون غير مسجلة فان القيمة العادلة تمثل القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبلية.

2. تقييم عناصر الخصوم

أيضا عناصر الخصوم تتطلب عملية التقييم و لها نفس الأهمية مثل الأصول، على أساس أنها تؤثر على النتيجة. و سنكتفي بدراسة العناصر التالية:

1.2. مؤونة الأعباء

المعيار (I AS 37 - المؤونات، الديون المحتملة والأصول المحتملة) ينص" لما يكون تأثير قيمة الزمن والنقود مهم، و ذو دلالة، فان مبلغ المؤونة يساوي القيمة المحينة للنفقات المنتظرة التي تظهرانها ضرورية من أجل إطفاء الالتزام .
والمؤونة يجب أن تسجل فقط إذا كان للمؤسسة التزام حالي (قانوني أو مقدر) نتيجة حدث وقع في الماضي، و الذي يتطلب احتمال خروج موارد من أجل إطفاء هذا الالتزام، و أن مبلغ هذا الالتزام يمكن تقديره بصفة موضوعية.⁽⁶⁰⁾

من التعريف نستنتج أنه من أجل تشكيل مؤونة الأعباء لابد من توافر بعض الشروط :

§ أن يكون للمؤسسة التزام حالي اتجاه الغير

إذا لم يكن للمؤسسة اختيار آخر لتسديد الدين ، مجال المؤونة في هذه الحالة محدد بالغير ، فمؤونة خسائر الاستغلال المستقبلية حسب المعيار أصبحت ممنوعة لأنها لم تنتج عن التزام اتجاه الغير. كما لا يمكن تكوين مؤونة الإصلاحات الكبرى.

(60)Pascal Barneto(2004) : Normes IAS / IFRS، Application Aux Etats Financiers، Edition DUNOD. P.148.

يوجد نوعان من الالتزامات:

- **التزامات قانونية:** و التي بموجبها تلتزم المؤسسة بتطبيق القوانين والعقود، فالعملية هنا مرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية، الالتزامات الضريبية و الاجتماعية، مثل الالتزام بإعادة استثمار على حالته، فالمؤونة لا تسجل إلا إذا نشأ الالتزام و تم نشر قرار التنفيذ .

- **الالتزامات الشرطية:** التي ترتبط باحترام الأعراف والمحافظة على علاقات العمل الجيدة ، ومن خلال هذا الالتزام المهني، المؤسسة تقبل بعض المسؤوليات التي تتطلب أموال و يترتب عنها ديون، فالمؤسسة تعفي الجهة المقابلة من أي دين محتمل و تولد رضا قانوني لدى الغير. مثل المحافظة على البيئة، أو الالتزام بإعادة السلع خلال فترة محددة لعدم مطابقتها للمواصفات (61)

§ أن يكون ناتج عن حدث وقع في السابق

يعني أن الالتزام يجب أن يحدث قبل الاعتراف بالدين، و عليه فان الشرط الأول أن يكون الدين قد حدث في تاريخ الإغلاق و يؤدي إلى التزام حالي يجب تسجيله محاسبيا. فالأضرار غير مسموح بها التي تضر بالمحيط و ما يترتب عنها من صيانة للمرافق حتى ترجع على حالها و كذا الغرامات، فإنها تمثل حدث سابق يتولد عنه التزام حالي، يجب أن يسجل.

أما الشرط الثاني فيتمثل في وجود الدائن في تاريخ الإغلاق يترتب عليه التزام حالي حتى تستطيع المؤسسة تكوين المؤونة.

§ يترتب عنه خروج منافع اقتصادية مستقبلية

تكون المؤونة فقط إذا كان يحتمل حدوث الالتزام، أما في الحالة العكسية فلا تكون المؤونة، و يصبح في محل دين احتمالي الأمر الذي لا يمكن من تحديد التدفق المالي بكل دقة .

§ أن يتم تقديره بطريقة موضوعية

بإمكان المؤسسة تحديد تشكيلة من النتائج الممكنة ثم تقوم بتقدير موضوعي للالتزام من أجل تسجيله محاسبيا .

(61) Jean François des Robert، François Méchin، Hervé Puteaux : Normes IFRS et PME، Edition DUNOD 2004.p 56

إذا لم تتوفر هذه الشروط مجتمعة لا يتم تكوين أي مؤونة للأعباء، كما تلغى فكرة مؤونة الخسائر المحتملة، و يمنع تكوين مؤونة الصيانة الكبرى.

§ التقييم على أفضل تقدير

أفضل تقييم للنفقات هو المبلغ الواجب على المؤسسة تسديده بشكل معقول من أجل إطفاء التزامها الحالي في تاريخ الإغلاق، أو لتحويله لطرف آخر في ذلك الوقت (الفقرة 37 من IAS 37).

و الأمثلة التالية مستوحاة من الأمثلة المقدمة في المعيار 37.

ü مؤونة الضمانات

مؤسسة كريستور لإنتاج و بيع الأدوات الكهربومنزلية ، تقدم ضمانات لربائنها لمدة سنة، المسؤولين على عملية التوزيع وضعوا عدة احتمالات لإرجاع الوحدات المباعة :

- المنتجات المرجعة تتطلب صيانة خفيفة و تعاد لصاحبها، التكلفة المتوقعة في حدود 100 ألف دينار.

- المنتجات المعادة محطمة و لا تصلح للبيع، التكلفة المتوقعة 200 ألف دينار
تجربة السنوات الماضية بينت أنه يتوقع للسنة المقبلة الأعباء التالية:

- 80% من المنتجات لن يصيبها أي عيب

- 15% من المنتجات بها عيوب طفيفة

- 5% يجب تبديلها

و عليه فان التكلفة المتوقعة على مردودات المبيعات هي :

$$(0 \times 80\%) + (100 \times 15\%) + (200 \times 5\%) = 25 \text{ ألف دينار}$$

ü خسائر الأعباء التشغيلية المستقبلية

هذه الخسائر لا تتوفر على شروط التسجيل المحاسبي، لافتقادها الالتزام الحالي الناتج عن حدث سابق، وعليه لا يمكن تشكيل مؤونة لمجابهة أعباء تشغيلية مستقبلية.

ü مؤونة الصيانة الكبرى

معايير المحاسبة الدولية تمنع تشكيل مثل هذه المؤونات، على أساس أن المؤسسة تستطيع التخلي عن الالتزام عن طريق التنازل عن السلعة المعنية، كما أن هذه الإصلاحات ليست وليدة التزام سابق .

ü مؤونة تكوين العمال

خلال ديسمبر 2008 و في إطار التكييف مع النظام المحاسبي المالي المنتظر تطبيقه قريبا. قررت مؤسسة مطاحن الجنوب الكبرى إجراء عملية تكوينية لطاقمها المحاسبي. تكلفة هذه العملية قدرت ب 1,2 مليون دج. العملية ستنتم خلال شهر جويلية 2009. المؤسسة تغلق حساباتها في 2009/03/31. الحدث المولد للمؤونة هو العملية التكوينية، و بما أن الحسابات تغلق في 31 مارس، و العملية لم تتجز بعد فانه لا مجال لتكوينها.

ü مؤونة الصفقات الخاسرة

إذا كانت التكاليف المرتبطة بإتمام الالتزام بتنفيذ الصفقة، والتي لا يمكن تفاديها، تفوق المنافع الاقتصادية المنتظرة، فالالتزام الحالي الناتج عن الصفقة الخاسرة يسجل و يقيم كمؤونة. كأن تقوم المؤسسة بتحويل مصالحها الإدارية من المحلات المستأجرة إلى محلاتها الجديدة، مع العلم أن إيجار المحلات القديمة مازال ساري المفعول لستة أشهر أخرى. فإذا كانت تكلفة الإيجار الشهري 3000 دج، هنا نحن بصدد صفقة خاسرة لابد من تكوين مؤونة بقيمة 18000 دج على أن الإيراد المنظر تحقيقه من المحلات القديمة يساوي الصفر.

ü مؤونة المطابقة حسب المواصفات :

الالتزام في هذه الحالة لم يحدث في الماضي، وعليه لا يوجد مبرر لتسجيل المؤونة.

ü إعادة الهيكلة:

مؤونة اعادة الهيكلة تكون في الحالات التالية:

بيع أو إنهاء فرع من النشاط، أو إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى. أو تغييرات في هيكل الإدارة، أو عمليات إعادة تنظيم أساسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.

طبعاً تكوين المؤونة في هذه الحالة يتم فقط عندما تتم تلبية مقاييس الاعتراف العامة كما هو مبين في الفقرة 14.

ملاحظة:

* في حالة التسديدات المنتظرة

المعيار (IAS37) مؤونة الأصول المحتملة و الخصوم المحتملة، أخذ بعين الاعتبار الأصل المحتمل المرتبط بالالتزام الحالي، بحيث يتوقع أن المؤسسة ستستلم عن طريق الاسترداد بعض أو كل المبالغ الممونة، الاسترجاع في هذه الحالة يمثل أصل سيسجل منفردا بشرط أن لا يزيد عن مبلغ المؤونة، كما هو الحال عند تغطية الخطر عن عقد تأمين أو تحميل المسؤولية للمورد من أجل استرجاع جزء أو كل النفقة الملزمة. وعليه الفقرة 53 تبين أنه يجب التأكد من أن الاسترجاع هل سيقبض فعلا، و أن المؤسسة ستفي بالتزامها، عندها يتم تسجيل الأصل.

- كيفية إظهار هذه الوضعية في الميزانية :

- في جانب الأصول تسجل التسديدات المنتظرة
 - أما في جانب الخصوم يسجل التزام المؤسسة اتجاه الغير
- بينما في جدول حسابات النتائج يسجل العبء الصافي و ذلك بتخفيض قيمة التسديدات المنتظرة من مبلغ المؤونة، العبء (مخصصات الأعباء) يظهر بالقيمة الصافية.

* مراجعة المؤونات

في نهاية كل دورة لا بد من مراجعة المؤونات و التقييم يعدل حتى يعكس أفضل تقدير في هذا التاريخ. فلما تحين المؤونة تزيد قيمتها كل سنة بدلالة عامل الزمن. الأمر الذي يستوجب تحديد الهدف من المؤونة بكل وضوح.

2.2. الإعانات

المقصود بالإعانات تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية، أو كل هيئة عمومية محلية، جهوية، وطنية، أو عالمية) من أجل إعطاء الأفضلية الاقتصادية النوعية للمؤسسة، لتغطية تكاليفها المتحملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها.

تسجل الإعانات المرتبطة بالأصول ضمن النواتج المؤجلة (النواتج المقيدة سلفا)، أو تخفض من القيمة المحاسبية للأصل. (الفقرة 24 من المعيار IAS 20). و لا يمكن أن تظهر الإعانة ضمن الأموال الخاصة.(62)

أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء و خسائر أصبحت مستحقة، أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه.(63)

ملاحظة: الإعانات لا تكون محل تسجيل محاسبي ضمن جدول حسابات النتائج أو الخصوم (النواتج المقيدة سلفا) إلا إذا كان هناك مبرر عقلائي:

- بان تتلاءم الوحدة بالشروط المرتبطة بالإعانة
- أن تكون الإعانة قد استلمت فعلا.

3.2. القروض و الديون المالية الأخرى

عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد تخفيض التكاليف الثانوية المستحقة أثناء الحصول عليه.

بالنسبة للديون المالية الأخرى باستثناء المحتفظ بها لأغراض التعاقد، تقدر بالتكلفة المتهلكة و المتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي، مخفضا منها التسديدات من الأصل، مضافا إليها أو مخفضا تراكم الاستهلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي و المبلغ في تاريخ الاستحقاق.

التكاليف الثانوية للقرض تحتوي :

- فوائد السحب على المكشوف و القروض
- استهلاك علاوات الإصدار، أو التسديدات المرتبطة بالقروض
- الأعباء المالية المناسبة للإيجار التمويلي
- فروق الصرف الناجمة عن الاقتراض بالعملة الصعبة (المعيار IAS 17)

(62) Laurent Bailly(2005) : Comprendre Les IFRS 2 Edition Maxima Paris. P. 74.

(63)Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris. P. 203.

ملاحظة: توضيح بعض المصطلحات المتعلقة بالقروض

- **القيمة الاسمية:** هي المبلغ الذي من خلاله تحسب الفوائد
- **سعر الإصدار:** هو المبلغ المدفوع من طرف المكتتبين إلى المصدر
- **سعر التسديد:** يمثل المبلغ المسدد من طرف المقترض في تاريخ الاستحقاق
- **علاوة الإصدار:** هي الفرق بين القيمة الاسمية و سعر الإصدار
- **علاوة التسديد:** تمثل الفرق بين سعر التسديد و القيمة الاسمية

هذه العلاوات تمثل أعباء إضافية للقرض توزع عادة على عمر القرض في شكل
اهتلاكات (64)

(المعيار IAS 23) ينص على عدم رسمة تكاليف القروض، وبالتالي تسجيلها ضمن
الأعباء المالية للفترة التي تستحق فيها.

3. تقييم بعض العناصر الأخرى

بالإضافة لما سبق، العناصر التي تتطلب توضيح كيفية تقييم كثيرة لكننا سنتطرق
لبعض العناصر فقط لأهميتها و هي:

1.3. الأعباء و النواتج المالية

الأعباء و النواتج المالية تؤخذ بعين الاعتبار بدلالة انقضاء الزمن و الارتباط بالفترة
التي تكون فيها الفوائد قد استحققت، و الأتاوى التي تم الحصول على فعلا، وأن يكون حق
المساهم في الأرباح قد تم انجازه. (المعيار IAS 18 الفقرة من 29 إلى 34)
فالأصول المالية المحتفظ بها لأغراض التعاقد تقيم بالقيمة العادلة في نهاية كل فترة.
و التغيرات تلاحظ في النتيجة سواء كانت أعباء أو نواتج.

أما العمليات التي يترتب عنها تأجيل الدفع، سواء الممنوحة أو المتحصل عليها بشروط
اقل من شروط السوق تسجل بقيمتها العادلة، بعد تخفيض الناتج المالي أو التكلفة المالية
المرتبط بهذا التأجيل.

الفرق بين القيمة الاسمية المقابلة و القيمة العادلة للعملية يقابل التكلفة التقديرية للدين
المتحصل عليه أو المسموح به، و يسجل كأعباء مالية في حسابات المشتري و نواتج
مالية في حسابات البائع.

(64) Bernard Raffournier (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)
2 éditions économisa. Paris. P. 226.

2.3. الضرائب المؤجلة

تركز طريقة جدول حسابات النتائج للالتزام على **فروق التوقيت**، التي تمثل الفروق بين **النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية** التي تنشأ في فترة واحدة وتتعاكس في فترة أو أكثر لاحقة. [حيث أن **النتيجة الضريبية** هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة محددة وفقا للقواعد الضريبية للبلد، و تسمح بحساب مبلغ الضريبة المطلوبة] أما **[النتيجة المحاسبية]** فهي تتناسب النتيجة الاقتصادية قبل الضريبة، و تسمح بحساب عبئ أو ناتج الضريبة و تحتوي على الضريبة الحالية و الضريبة المؤجلة] .

بينما تركز طريقة الميزانية للالتزام على **الفروق المؤقتة**، التي تكون بين **القاعدة الضريبية لأصل أو التزام** وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام المسجلة في الميزانية. [حيث أن **القاعدة الضريبية لأصل أو التزام** هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية]. (المعيار IAS 12)

* **خصوم الضرائب المؤجلة** تتناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.

* أما **أصول الضرائب المؤجلة** فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

و تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبئ أو ناتج ضريبي. (مشروع SCF)

مثال 1: مؤسسة تجارية طبقت نظام الاهتلاك المتناقص على آلة اقتنيت بقيمة 20000 دج في 1 جانفي 2009 و كان الاهتلاك المطبق يقدر في نهاية الفترة ب 8000 دج. و تقرر تغيير نظام الاهتلاك إلى الطريقة الخطية و يكون في حدود 4000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25% .

الاهتلاكات		
النتيجة ضرائب الخصوم المؤجلة	4000	
	3000 1000	

مثال 2: جزء من مخزون البضائع التي تظهر في ميزانية المؤسسة التجارية الأم في 31 ديسمبر 2009 الخاص بأحد الفروع يحتوي على أرباح المبيعات المحققة والمقدرة ب 20000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25% .

20000	15000 5000	النتيجة ضرائب الأصول المؤجلة المخزون
-------	---------------	--

3.3. العقود الإيجارية

المعيار المحاسبي (المعيار IAS 17) العقود الإيجارية، يعرف عقد الإيجار بأنه " حق استعمال أصل مقابل تسديد أو مجموعة تسديدات "، و يميز بين:

§ عقد الإيجار التشغيلي (العادي) الذي يتم فيه الاتفاق بين المؤجر و المستأجر على مبلغ معين متفق عليه خلال فترة الإيجار، يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر خلال الدورة، و إيراد بالنسبة للمؤجر.

§ و عقد الإيجار التمويلي: الذي يحول للمؤجر مخاطر و منافع الأصل المؤجر، إلى المستأجر بعد انتهاء مدة العقد، أو أن يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل المستأجر في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة⁽⁶⁵⁾

فالاستثمارات المتحصل عليها في إطار القروض الإيجارية تسجل ضمن الأصول و الخصوم (ديون مالية) بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة و القيمة المحينة للتسديدات المتفق عليها حسب العقد. و الاهتلاك يسجل ضمن المصروفات إذا كان الاستثمار ملك للمؤسسة⁽⁶⁶⁾، بشرط :

§ أن يؤدي الاستئجار لنقل ملكية الأصل للمستأجر.

§ أن يتضمن عقد الاستئجار حق اختيار للمستأجر في الشراء بسعر يتفق عليه.

§ أن تكون مدة الاستئجار مساوية لنسبة 75 % أو أكثر من العمر الاقتصادي للأصل المستأجر.

§ أن تساوي القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار أو تزيد عن 90 % من القيمة العادلة لأصل.

(65) Pascal Barneto(2004) : Normes IAS / IFRS, Application Aux Etats Financiers, Edition DUNOD. P.131.

(66) دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر. ص. 552.

خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل تم توضيح مختلف طرق التقييم و التسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية، على أساس أن هذه العملية تعتبر من الوظائف المحاسبية الأساسية، مما سينتج عنه قوائم مالية ذات أهمية خاصة، و مصداقية لمستخدميها.

فتم التطرق للاستثمارات المادية و المعنوية مبرزين المبادئ التي تبين كيفية تجميع و فصل الاستثمارات المادية، ومحتوى التكلفة التي ستكون عليها هذه الاستثمارات. كما تم توضيح مختلف طرق تقييم الاستثمارات المالية، مبرزين في ذلك طريقتين للتقييم و هما طريقة التكلفة المهنكة، و طريقة التقييم بالتكلفة العادلة.

أيضا تناول هذا الفصل أهم عنصر في المؤسسة ألا و هو المخزون، فتم التطرق لمختلف طرق تقييمه: طريقة تكلفة الاقتناء و تكلفة التحويل خلال الفترة، و كذا كيفية تقييمه في نهاية الفترة.

أما المدينون و الأوراق المالية فتم توضيح كيفية تقييم حسابات المدينين و العملاء المشكوك في تحصيلهم.

و تم التطرق لمؤونة الأعباء من حيث تحديد الشروط الواجب توافرها من اجل تشكيلها مع تقديم أمثلة .

أما فيما يخص الخصوم تم توضيح كيفية تقييم القروض و الديون المالية الأخرى، و التعرض لمختلف الإشكاليات المرتبطة بهم.

و في نهاية الفصل تم التذكير بكيفية تقييم الأعباء و النواتج المالية، الإعانات، والضرائب المؤجلة، والعقود الايجارية. وفق ما تتطلبه المعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية - حالة مطاحن الجنوب الكبرى

§ التقديم و التعريف بنشاط وحدة مطاحن الجنوب الكبرى: GMSUD

كونت المؤسسة بعقد تأسيسي في 1999/02/13 بشراكة جزائرية أجنبية، مما مكنها من استخدام تكنولوجيا حديثة، مما ساعدها على زيادة الإنتاج و تحسين الإنتاجية، وتعتبر الآن من أهم الوحدات على مستوى الجنوب. فهي شركة ذات مسؤولية محدودة S.A.R.L، تقع بمنطقة النشاطات، اوماش بسكرة.

تنشط في مجال الصناعات الغذائية و الفلاحية، و يركز نشاطها أساسا في توزيع و إنتاج الدقيق و الفرينة و مشتقاتها، بالإضافة إلى صناعة الأكياس المخصصة للتعبئة. و يقدر رأسمالها ب: 300.000.000.00 دح مقسم إلى 300000 حصة، و تقسم الشركة إلى أربع وحدات هي:

§ وحدة إنتاج الكسكسى.

§ وحدة استيراد و تصدير القمح TRADING " اوماش".

§ وحدة لتخزين القمح و الذرة، و باقي المواد المستوردة ب : " جيجل".

§ وحدة إنتاج و توزيع الدقيق و الفرينة S EMOULERIE – MINOTERIES

وحدة الدقيق و الفرينة التي سنجري عليها دراسة الحالة، و التي يوجد مقرها بمنطقة

النشاطات " اوماش" ولاية بسكرة، أما الإدارة فيوجد مقرها بمنطقة التجهيزات رقم

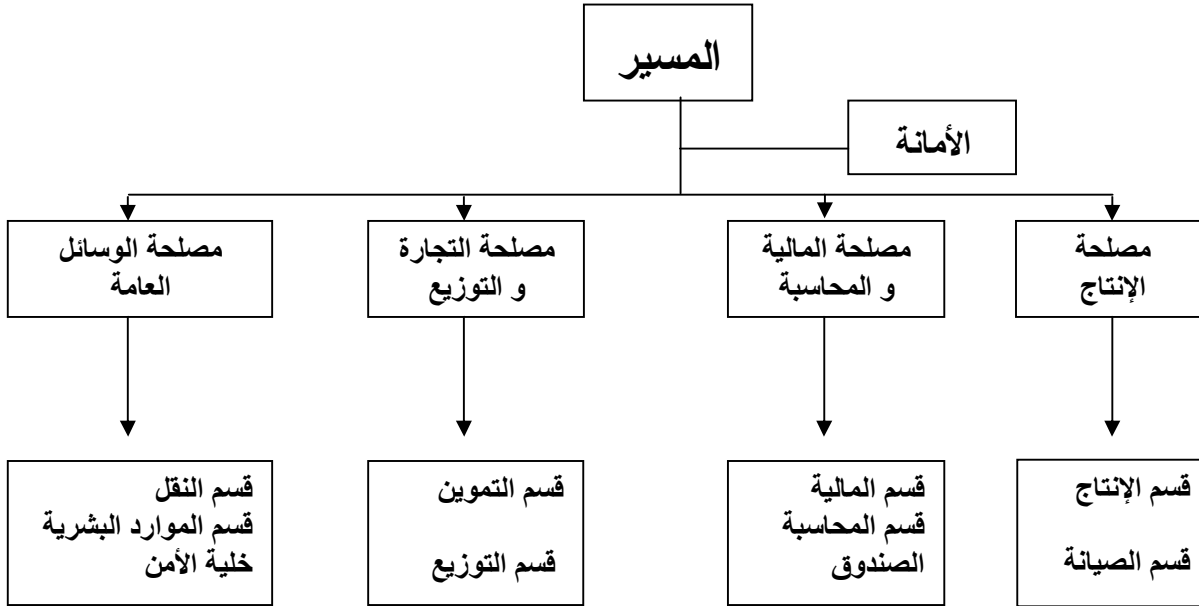
38 بسكرة، و انطلقت المؤسسة في النشاط الفعلي بتاريخ 2003/02/22.

تتربع الوحدة على مساحة إجمالية تقدر ب: 2679,30 م². وتستخدم 163 عاملا

يتوزعون على الأقسام حسب الجدول التالي:

المصالح العمال	الإدارة العامة	الإنتاج	التجارة والتوزيع	المالية المحاسبية والصندوق	الوسائل العامة	المجموع
إطار	04	02	01	04	01	12
فني (تقني)	-	08	-	-	04	12
أعوان منفذين	-	121	02	-	16	139
المجموع	04	131	03	04	21	163

أما الهيكل التنظيمي للوحدة فيمكن توضيحه من خلال المخطط الموالي بعد جمع المعلومات من قسم المحاسبة و المالية، لنكون فكرة عن المؤسسة محل الدراسة.



2. الإدارة العامة: تتكون من:

- **المسير:** الذي يتمثل دوره في الإشراف العام على المؤسسة وتسييرها، و التنسيق بين مصالحها و المحافظة على مصالحها.
- **الأمانة:** القيام بالعمليات العادية للسكرتارية، من تسيير للبريد و الحفاظ على الوثائق الخاصة بالإدارة العامة.

3. مصلحة الإنتاج: و تضم

- **قسم للإنتاج:** يقوم بمختلف العمليات الإنتاجية، ابتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي.
- **قسم للصيانة:** يقوم بمراقبة المعدات و صيانة الوسائل

- 4. **مصلحة المحاسبة و المالية:** التي تعتبر من أهم المصالح بالمؤسسة، فهي ترتبط ارتباطا وثيقا بجميع المصالح باعتبارها العمود الفقري الذي تعتمد عليه المؤسسة.

و تضم الفروع التالية:

- **المالية:** تقوم بإعداد التقرير الشهري الخاص بالمصلحة و يوضح الوضعية المالية للمؤسسة.
- **المحاسبة:** تعمل على ضبط حسابات المؤسسة اليومية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة و إعداد الوثائق الختامية.
- **الصندوق:** مراقبة الأموال الداخلة و الخارجة من و إلى الصندوق.

5. مصلحة التجارة و التوزيع: و تضم

- § **قسم للتموين:** يقوم بالإشراف على عمليات التموين التي تحتاجها المؤسسة لمستلزمات الشغل، و عموما تتحصل المؤسسة على القمح من وحدة "TRADING"
 - § **قسم التوزيع:** و هو الهيئة المكلفة بعمليات تسويق المنتجات الخاصة بالمؤسسة.
- #### 6. مصلحة الوسائل العامة: و تضم

- **قسم للنقل:** الذي يضمن كل متطلبات المؤسسة.
- **خلية للأمن:** تعمل على ضمان الحراسة و الأمن للمؤسسة.
- **قسم للوارد البشرية:** ينضم الموارد البشرية داخل الوحدة، و يهتم بشؤون العمال الإدارية و الاجتماعية.

أما النشاط الاقتصادي للوحدة :

فيتمثل في وظيفتين أساسيتين :

- **الوظيفة الإنتاجية:** حيث ينتج الدقيق بوزن " 10 و 25 " كلغ للكيس، و الفرينة بوزن " 50 " كلغ توجه للمخابز.
- و تقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب: 330 طن يوميا بالنسبة للقرينة، 200 طن يوميا للدقيق، أي بمعدل 6000 طن شهريا.
- **الوظيفة التسويقية:** التي تتكفل بتوزيع الإنتاج إلى مختلف إرجاء الوطن.

الوثائق المحاسبية التالية مستخرجة من دفاتر وحدة مطاحن الجنوب الكبرى لإنتاج الدقيق
و الفرينة، للسنتين 2007 و 2008 هي: (القيم بآلاف الدنانير)

أصول الميزانية في : 2007/12/31

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي	المجموع الجزئي
22	أراضي	93393,85	0,00	93393,85	
240	مباني	484085,50	72349,66	411735,84	
243	معدات و أدوات	824150,97	385214,77	438936,20	
244	معدات نقل	36873,85	23073,54	13800,31	
245	تجهيزات مكتب	7538,22	3088,89	4449,33	
247	تهئان و تركيبات	51413,58	7288,17	44125,41	
250	تجهيزات اجتماعية	354,75	167,95	186,80	
28	استثمارات قيد التنفيذ	10055,31	0,00	10055,31	
2	الاستثمارات	1507866,03	491182,98	1016683,05	1016683,05
3	المخزونات	95339,80	0,00	95339,80	95339,80
40	حسابات الخصوم المدينة	7580,46	0,00	7580,46	
42	مدينو الاستثمارات	71635,92	0,00	71635,92	
43	مدينو المخزون	63904,57	0,00	63904,57	
44	م/شركاء و شركات حليفة	865,43	0,00	865,43	
45	تسبيقات عن الغير	1876,90	0,00	1876,90	
46	تسبيقات الاستغلال	3606,75	0,00	3606,75	
47	حقوق على الزبائن	103410,24	4418,28	98991,96	
485	حسابات بنكية	51740,27	0,00	51740,27	
487	الصندوق	78,47	0,00	78,47	
488	سلف و اعتمادات مسندية	2919,45	0,00	2919,45	
4	المدينون	307618,46	4418,28	303200,18	303200,18
	مجموع الأصول	1910824,29	495601,26	1415233,03	1415233,03

خصوم الميزانية في : 2007/12/31

المبالغ الجزئية	المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب
	300000,00	أموال جماعية	10
	34318,45	نتائج رهن التخصيص	18
934199,94	934199,94	الأموال الخاصة	1
	68323,77	قروض بنكية	521
	20,76	دائنو الاستثمارات	522
	599881,49	قروض أخرى	523
	2333,90	موردون/ضمانات محجوزة	524
	38776,48	موردون	530
	7816,16	فواتير قيد الاستلام	538
	488,52	محجوزات للغير	54
	4167,39	حسابات الشركاء الجارية	555
	2734,90	دائنو الخدمات	562
	365,65	ضرائب الاستغلال المستحقة	563
	1144,42	ضرائب مستحقة	564
	1425,09	دائنو المصروفات المتنوعة	566
	818,55	هيات اجتماعية	568
	84,70	مقبوضات رهن التعيين	579
	243532,56	تسبيقات بنكية	588
372032,85	372032,85	الديون	5
108990,24	108990,24	النتيجة الصافية للفترة	88
1415223,03		مجموع الخصوم	

جدول حسابات النتائج بتاريخ 2007/12/31

ارصده الفترة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين		
1591245,65	-	إنتاج مباع	71
2921,81	-	التنازل عن المواد و الوازم	897100
140667,27	-	التنازل بين الوحدات للقمح والرفيع	897110
144124,34	-	إنتاج مخزن	72
-	149511,87	قمح رفيع	897201
8247,58	-	تحويل تكاليف الإنتاج	75
-	1413245,65	مواد و لوازم مستهلكة خدمات	61
-	2921,81	التنازل عن المخزونات	896100
-	14844,70	خدمات	62
1887206,65	1580524.03	المجموع	
306682,62	-	القيمة المضافة	81
306682,62	-	القيمة المضافة	81
1944,07	-	نواتج متنوعة	77
6985,95	-	تحويل تكاليف الاستغلال	78
-	55420,96	أعباء المستخدمين	63
-	4119,04	ضرائب و رسوم	64
-	33658,61	أعباء مالية	65
-	4211,82	أعباء متنوعة	66
-	101877,49	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	68
315612,64	201287,92	المجموع	
114324,72	-	نتيجة الاستغلال	83
12994,67	-	نواتج خارج الاستغلال	79
-	18329,15	أعباء خارج الاستغلال	69
-	5334,48	نتيجة خارج الاستغلال	84
114324,72	-	نتيجة الاستغلال	83
-	5334,48	نتيجة خارج الاستغلال	84
108990,24	-	النتيجة الإجمالية	880
-	-	الضرائب على الأرباح	889
108990,24	-	النتيجة الصافية	88

أصول الميزانية في : 2008/12/31

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي	المجموع الجزئي
22	أراضي	93393,85	0,00	93393,85	
240	مباني	484085,50	81297,41	402788,09	
243	معدات و أدوات	824150,97	467629,90	356521,07	
244	معدات نقل	36873,85	29134,31	7730,54	
245	تجهيزات مكتب	8006,42	3856,00	4150,42	
247	تهيين و تركيبات	51413,58	9858,84	41554,74	
250	تجهيزات اجتماعية	354,75	203,43	151,32	
28	استثمارات قيد التنفيذ	10067,82	0,00	10067,82	
2	الاستثمارات	1548346,74	591988,89	91357,85	91357,85
3	المخزونات	74510,72	0,00	74510,72	74510,72
40	حسابات الخصوم المدينة	13794,84	0,00	13794,84	
42	مدينو الاستثمارات	72631,81	0,00	72631,81	
43	مدينو المخزون	60427,70	0,00	60427,70	
44	م/شركاء و شركات حليفة	865,43	0,00	865,43	
45	تسبيقات لحساب	442,09	0,00	442,09	
46	تسبيقات الاستغلال	4875,75	0,00	4875,75	
47	حقوق على الزبائن	84059,97	17529,37	66530,60	
485	حسابات بنكية	102303,39	0,00	102303,39	
487	الصندوق	7,71	0,00	7,71	
488	سلف و اعتمادات مسندية	2919,45	0,00	2919,45	
4	المدينون	342328,14	17529,37	324798,77	324798,77
	مجموع الأصول	1965185,60	609518,26	1315667,34	1315667,34

خصوم الميزانية في : 2008/12/31

المبالغ الجزئية	المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب
	300000,00	أموال جماعية	10
	143308,69	نتائج رهن التخصيص	18
443308,69	443308,69	الأموال الخاصة	1
	7,00	حسابات الأصول الدائنة	50
	165561,43	قروض بنكية	521
	24,66	دائنو الاستثمارات	522
	578783,17	قروض أخرى	523
	3117,03	موردون	530
	41851,35	فواتير قيد الاستلام	538
	629,61	محجوزات للغير	54
	93,21	حسابات الشركاء الجارية	555
	4135,62	دائنو الخدمات	562
	703,02	العمال	563
	904,25	ضرائب مستحقة	564
	1425,40	دائنو المصروفات المتنوعة	566
	1040,91	هيئات اجتماعية	568
798276,66	798276,66	الديون	5
74081,99	74081,99	النتيجة الصافية للفترة	88
1315667,34		مجموع الخصوم	

جدول حسابات النتائج بتاريخ 2008/12/31

أرصدة الفترة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين		
1588429,72	-	إنتاج مباع	71
2278,35	-	التنازل عن المواد و الوازم	897100
113672,78	-	التنازل بين الوحدات للقمح و الرفيع	897110
117314,33	-	إنتاج مخزن	72
-	111240,39	قمح رفيع	897201
1324,03	-	تحويل تكاليف الإنتاج	75
-	1408471,16	مواد و لوازم مستهلكة خدمات	61
-	2278,35	التنازل عن المخزونات	896100
-	13473,78	خدمات	62
1823019,21	1535463,68	المجموع	
287555,53	-	القيمة المضافة	81
287555,53	-	القيمة المضافة	81
1617,07	-	نواتج متنوعة	77
100,84	-	تحويل تكاليف الاستغلال	78
-	63387,45	أعباء المستخدمين	63
-	401,71	ضرائب و رسوم	64
-	29102,64	أعباء مالية	65
-	6246,44	أعباء متنوعة	66
-	100805,91	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	68
289273,44	199944,15	المجموع	
89329,29	-	نتيجة الاستغلال	83
7896,12	-	نواتج خارج الاستغلال	79
-	23143,42	أعباء خارج الاستغلال	69
-	16247,30	نتيجة خارج الاستغلال	84
89329,29	-	نتيجة الاستغلال	83
-	16247,30	نتيجة خارج الاستغلال	84
74081,99	-	النتيجة الإجمالية	880
-	-	الضرائب على الأرباح	889
74081,99		النتيجة الصافية	88

أما الآن سنقدم القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:
الميزانية بتاريخ 2008/12/31

2007 الصافي	2008			رقم الحساب	الأصول
	صافي	اهتلاك و مؤونات	إجمالي		
-	-	-	-	1	أصول غير جارية
-	-	-	-		فارق بين الاقتناء (goodwill)
93393,85	93393,85	0,00	93393,85		تشبيكات معنوية
411735,84	402788,09	81297,41	484085,50		تشبيكات عينية
501498,06	409879,09	510920,48	920799,57		الأراضي
-	-	-	-		المباني
10055,31	10067,82	0,00	10067,82		تشبيكات عينية أخرى
-	-	-	-		تشبيكات ممنوح امتيازها
-	-	-	-		تشبيكات يجرى انجازها
-	-	-	-		تشبيكات مالية
-	-	-	-	2	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	-		مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
-	-	-	-		سندات أخرى مثبتة
71479,34	72475,24	0,00	72475,24		إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
-	-	-	-		ضرائب مؤجلة على الأصل
1088162,40	988604,09	592217,89	1580821,98		مجموع الأصول غير الجارية
95339,80	82454,74	0,00	82454,74	3	أصول جارية
98991,96	66530,60	17529,37	84059,97	4	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
76113,78	80120,29	0,00	80120,29		حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
1876,90	442,09	-	442,09		الزبائن
-	-	-	-		مدنيون آخرون
-	-	-	-		الضرائب و ما شابهها
-	-	-	-		حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
-	-	-	-		الموجودات و ما شابهها
-	-	-	-		الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
54738,19	105230,55	0,00	105230,55		الخزينة
327060,63	334778,27	17529,37	352307,64		مجموع الأصول الجارية
1415223,03	1363382,36	609747,26	1973129,62		المجموع العام للأصول

الميزانية بتاريخ 2008/12/31

2007	2008	ملاحظة	الخصوم
300000,00	300000,00		رؤوس الأموال الخاصة
-	-		رأس المال تم إصداره
-	-		رأس مال غير مستعان به
-	-		علاوات واحتياطات
114324,72	89091,29		فوارق المعادلة (1)
28983,97	128061,39	6	النتيجة الصافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد
	-		حصة الشركة المدمجة (1)
	-		حصة ذوي الأقلية (1)
443308,69	517152,68		المجموع 1
668205,26	744344,61	7	الخصوم غير الجارية
-	-		القروض و الديون المالية
-	-		الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
-	7944,02		ديون أخرى غير جارية
668205,26	752288,63		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم الغير الجارية 2
-	-	-	الخصوم الجارية
48947,30	44993,04	8	الموردون و الحسابات الملحقه
1144,42	904,25	-	الضرائب
10084,80	8034,76	9	ديون أخرى
243532,56	-		خزينة الخصوم
303709,08	53932,05		مجموع الخصوم الجارية 3
1415223,03	1363382,36		المجموع العام للخصوم

جدول حسابات النتائج

(حسب الطبيعة)

للفترة من 2008/ 01/01 إلى 2008/12/31

العناصر	ملاحظة	2008	2007
رقم الأعمال تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال		1704380,85 6073,94 - -	1734834,73 (5387,53) - -
1 - إنتاج السنة الصافية		1710454,79	1729447,20
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	10 11	1410301,91 12597,35	1408006,94 7778,91
2 - استهلاك السنة المالية		(1422899,26)	(1415785,85)
3 - القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		287555,53	313661,35
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم، و المدفوعات المشابهة		(63387,45) (395,46)	(55420,96) (4119,04)
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال		223772,62	254121,35
المنتجات العملياتية الأخرى (فائض قيمة التنازل) الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	12	(6246,44) (101043,91) -	(4211,82) (101870,27) -
5 - النتيجة التشغيلية		116482,27	148039,26
المنتجات المالية الأعباء المالية		1617,07 (29008,05)	1944,07 (35658,61)
6 - النتيجة المالية		(27390,98)	(33714,54)
7 - النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)		89091,29	114324,72
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1712071,86	1731391,27
العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح) العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)		1622980,57	1617066,55
9 - النتيجة غير العادية		89091,29	114324,72
10 - النتيجة الصافية للفترة			
حصة للشركات الموضوعة موضع للمعادلة في النتيجة الصافية(1)			
11 النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع (1)			

توضيحات

لانتقال من الميزانية المحاسبية المعدة حسب المخطط الوطني المحاسبي، إلى الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد لابد من إجراء بعض التعديلات على بعض الحسابات من حيث الاسم و المجموعة التي سينتمي إليها، و سنتطرق إلى العناصر التي رقت في الميزانية الجديدة:

1- من بين تجهيزات المكتب نجد أجهزة الإعلام الآلي بقيمة: 588 دج اهتكت بمعدل 10 % ملخصة في الجدول التالي: القيم بالآلاف الدنانير

النوع	تاريخ الاقتناء	ثمن الشراء	الاهتلاكات السابقة	اهتلاك الحالي	مجموع الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
P3	03/03/31	100,00	47,50	10,00	57,50	42,50
P4	03/08/31	88,00	37,50	8,80	46,30	41,70
P4	04/03/31	44,00	16,50	4,40	20,90	23,10
P4 (3 .G)	04/12/31	77,00	23,10	7,70	30,80	46,20
2P4(2 .G)	05/02/28	120,00	34,00	12,00	46,00	74,00
P4 (3 .G)	05/07/01	54,00	13,50	5,40	18,90	35,10
P4 (3 .G)	06/08/02	31,00	4,40	3,10	7,50	23,50
P4	08/09/01	39,00	--	1,95	1,95	37,05
P4	08/10/29	35,00	--	0,58	0,58	34,42
		588,00			230,43	357,57

- القيمة التاريخية لهذه الأجهزة لا تعبر عن الواقع، فإذا أخذنا آخر سعر لسنة 2008 ألا و هو 35 دج فان القيمة الأصلية تصبح 35 . 10 = 350 و هي القيمة التي يجب أن تظهر بها في الميزانية، حيث تتم التسوية كالتالي.

681	مخصصات خسائر القيمة	238	
2918	خسائر قيمة العناصر المادية الأخرى	238	

2 - إقراضات و أصول مالية أخرى يشتمل هذا العنصر على:

* حساب 424 الاقراضات بقيمة: 71539,24 دج التي تخص الأموال المدفوعة للغير بموجب الأحكام التعاقدية و التي من خلالها المؤسسة تلتزم بتحويل إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين استعمال وسائل التسديد لفترة زمنية محددة.

* حساب 426 كفالات مدفوعة بقيمة: 936 دج الذي يمثل الحقوق المشابهة للاقراضات.

3 - ضمن المخزون نجد نوعين من القمح بقيمة إجمالية: 32057,83 دج

- القمح اللين بقيمة: 1686,56 دج بسعر مدعم من الدولة ب: 1,285 دج للقنطار، حيث إن الكمية المقابلة: 131,5 ط

- القمح الصلب بقيمة: 30371,27 دج بسعر مدعم من الدولة ب: 2,280 دج للقنطار حيث أن الكمية المقابلة: 1332,07 طن .

وبما أن الأسعار في البورصة في 08/12/31 كانت كالتالي:

- القمح الصلب: 390 دولار للطن

- القمح اللين: 330 دولار للطن

و على أساس أن سعر الصرف في نفس اليوم كان : 71,074 دج مقابل الدولار. نجد أن قيمة القمح الصلب الحقيقية بدون تدعيم هو:

$$(390 \cdot 1332,07) = 71,074 \cdot 36923,46 \text{ دج}$$

وقيمة القمح اللين الحقيقية بدون دعم:

$$(330 \cdot 131,25) = 71,074 \cdot 3078,39 \text{ دج}$$

و عليه فإن القيمة الإجمالية الحقيقية هي: 40001,85 دج وهي القيمة التي يجب أن تظهر في الميزانية.

31	مواد و لوازم	7944,02	-
138	نواتج و أعباء أخرى مؤجلة	-	7944,02

4 - المدينون الآخرون تشمل العناصر التالية:

* حساب 409 (الموردون المدينون: تسبيقات و مبالغ على الحساب، تخفيضات سنكتسب، مدينون آخرون)، و الخاص بمبلغ TVA المحتواة، و المبالغ المحملة

للفترة المنتهية لكنها لم تصل بعد بحيث يكون مبلغها محدد و يمكن تقديره. حساب
40 حسابات الخصوم المدينة يدخل ضمن هذا الحساب بقيمة: **13794,84** دج.
 * يضم كذلك حساب **425** تسبيقات و أقساط على الاستثمار بقيمة: **156,57** دج
 * حساب **43** مدينو المخزون بقيمة: **60427,70** دج.
 * حساب **44** مدينون : شركاء و شركات حليفة بقيمة: **865,43** دج
 * حساب **46** تسبيقات الاستغلال بقيمة: **4875,75** دج

5 - الضرائب و المتشابهة حسب النظام المحاسبي المالي يضم حساب 444 "الدولة
ضرائب مستحقة " و حساب 445 "الدولة - الرسم على رقم الأعمال"، و حساب
446 " المنظمات العالمية"، و حساب 447 " ضرائب أخرى- رسوم و مدفوعات
مشابهة " و حساب 448 " الدولة- أعباء للدفع و نواتج للقبض"، هنا تضم حساب
تسبيقات لحساب بقيمة : 442,09 دج.

6 - أموال خاصة أخرى - الرصيد المرحل من جديد: يضم هذا الحساب النتيجة (ربح
 أم خسارة) التي تحول بقرار من مجلس الإدارة إلى الفترة اللاحقة أين يتم تقرير
 مصيرها. و بالتالي حساب **18** نتيجة رهن التخصيص حسب PCN يضم في هذا
 الحساب بعد إجراء قيود التسوية اللازمة الخاصة بحساب **75 و 78 و 69 و 79.**

7 - القروض و الديون ————— مالية: تشتمل عل حساب **521** القروض البنكية بقيمة:
163561,44 دج والذي أصبح اسمه حساب **16** قروض وديون مشابهة، و حساب
523 القروض الأخرى بقيمة: **578783,17** دج الذي أصبح يدعي ح/ **17** ديون
 مرتبطة بمساهمات المجموعة .

8 - الموردون و الحسابات المرتبطة: يضم كل من حسابات **40** حسب SCF من موردو
 المخزون و الخدمات و موردو الاستثمارات و أوراق الدفع، باستثناء حساب **409**
 الذي تم التطرق إليه سابقا. هنا يخص حساب **530** الموردون بقيمة: **3117,03** دج،
 و حساب **538** فواتير قيد الاستلام بقيمة: **41851,35** دج، وحساب **522** موردو
 الاستثمارات بقيمة: **24,66** دج.

الدائنون- تسبيقات مستلمة - تخفيضات للمنح - أموال للتحرير". و حساب

509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة، و الدائن

من حساب [42- 43 - 45- 46 - 48] باستثناء 444 و 447. و عليه فانه تم إدراج

حساب 50 الأصول الدائنة ضمن الديون الأخرى بقيمة: 7,00 دج، و حساب 54

محجوزات للغير بقيمة: 629,61 دج، و حساب 555 حسابات الشركاء الجارية

بقيمة : 93,21 دج، و حساب 562 دائنو الخدمات بقيمة: 4135,62 دج، و حساب

563 العمال بقيمة: 703,02 دج، و حساب 566 دائنو المصروفات المختلفة بقيمة:

1425,40 دج وأخيرا حساب 568 هيئات اجتماعية بقيمة: 1040,90 دج .

10 و 11 و 12- تخصص الحسابين 75 تحويل تكاليف الإنتاج و حساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال لسنة 2008 لم تورد في النظام المحاسبي المالي، و كيف تؤثر في حسابات المجموعة السادسة، و عليه لابد من إجراء بعض قيود التسوية لتشطيب هاذين الحسابين.

* الحساب 75: قيمته 1324,03 دج يخص - ح/ 620 مصروفات نقل: 857,35 دج
- ح/ 628 برید و مواصلات: 19,08 دج
- ح/ 61 فرق الجرد: 447,6 دج

و علیہ نسجل ما یلی:

1324,03	1324,03	تحويل تكاليف الاستغلال	696	75
	1324,03	تكاليف سنوات سابقة		
447,60		نتيجة رهن التخصيص		18
876,43		مواد و لوازم مستهلكة	61	
		خدمات	62	

*الحساب 78: قيمته 100,84 دج يخص - حساب 64 ضرائب و رسوم: 6,25 دج
- حساب أعباء مالية: 94,59 دج

و عليه نسجل ما لي:

100,84	100,84	تحويل تكاليف الاستغلال	78
100,84	100,84	تكاليف سنوات سابقة	696
6,25		نتيجة رهن التخصيص	18
94,59		ضرائب و رسوم	64
		أعباء مالية	65

8- بالنسبة لحساب 79 نواتج خارج الاستغلال و حساب 69 أعباء خارج الاستغلال، يمنع النظام المحاسبي المالي استعمالهما إلا في الحالات غير العادية و التي ليس لها علاقة بالاستغلال، مثل الكوارث الطبيعية مثلا، و عليه رصيد ح/ 69 و ح/ 79 يتم تشطيهما بالقيد التالي:

7896,12	7896,12	نواتج خارج الاستغلال	79
7896,12	7896,12	نتيجة رهن التخصيص	18
21718,55	21718,55	نتيجة رهن التخصيص	18
21718,55	21718,55	أعباء خارج الاستغلال	69

و على أساس أن حساب 18 نتيجة رهن التخصيص لم يدرج في النظام المحاسبي المالي، فان رصيده يجب أن يحول إلى حساب 11 الترحيل من جديد بقيمة: 128061,39 دج، و يكون القيد كالتالي:

-	128061,39	نتيجة رهن التخصيص	18
128061,39	-	الترحيل من جديد	11

1 - إعداد جدول تدفقات الخزينة:

يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة استنادا على المعلومات المتوفرة في الميزانية، بالإضافة لمعطيات أخرى تستخرج من دفاتر المؤسسة و الخاصة بحركة الحسابات خلال الفترة المحصورة بين 2008/01/01 و 2008/12/31 وهي:

§ تحصيلات مقبوضة من الزبائن و مدينون آخرون: 1625255,75 دج.

§ تحصيل حقوق أخرى: 74476,32 دج.

§ تسديد فوائد و أعباء مالية: 4555,97 دج.

§ مبالغ مدفوعة إلى: الموردين ، العمال: 1526781,44 دج.

§ تثبيات مادية تم الحصول عليها خلال الفترة: 468,2 دج.

§ تسديد القروض و القروض الأخرى: 117434,10 دج.

جـ دول تدفقات الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من 2008/01/01 إلى 2008/12/31

ن - 1	ن	ملاحظة	
	1699732,07 (1526781,44) (4555,97) -		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
	-		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية
	-		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية
	168394,66		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (A)
	(468,20) - - - - -		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء التثبيات المادية أو المعنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن للتثبيات المادية أو المعنوية المسحوبات عن اقتناء التثبيات المالية تحصيلات على التنازل للتثبيات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
	(468,20)		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (B)
	- - - (117434,10)		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
	(117434,10)		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
	50492,36		تغيرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)
	54738,19 105230,55		أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
	50492,36		تغير أموال الخزينة خلال الفترة

الخاتمة

يعتبر المخطط المحاسبي الجزائري حاليا عائقا كبيرا في مسار التطور الذي تعرفه جل المخططات المحاسبية العالمية. حيث واكبت كل الدول التي لها نظرة محاسبية مستقبلية التغيرات التي أصدرتها مختلف الهيئات الدولية فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية، فالكثير من الدول العربية سارعت في تطبيق هذه المعايير مثل مصر و الأردن و سوريا. و كان لزاما على الجزائر أن تواكب هذه التطورات الاقتصادية المتسارعة، لان رياح التغيير التي تجتاح العالم سوف تأخذ معها كل ما هو قديم.

المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة لفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى و غير ملائم للشروط الاقتصادية الجديدة للجزائر خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر بداية التسعينات من القرن الماضي، و توجهها من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، و على أساس أنها لا تستطيع أن تبقى بعيدا عما يحدث من حولها في العالم من تحولات اقتصادية، كان لابد من إصلاح النظام المحاسبي، و توفير مرجع محاسبي يتوافق و المرحلة الجديدة، التي يترتب عنها دخول شركاء أجانب و مستثمرين، الأمر الذي يستوجب التحدث معهم بلغة واحدة تقدم معلومة صادقة. و تولد الثقة لدى الغير من مستعملي القوائم المالية، كذلك يقيس كل تأثيرات العمليات و الأحداث على المركز المالي، و نتائج عمل الوحدات الاقتصادية و إيصال نتيجة ذلك في شكل قوائم مالية إلى المستفيدين، مما يمكن من توفير المقومات التي تضمن تمتين العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية فيما بينها و كذا مع العالم الخارجي. و تم توضيح من خلال هذه الدراسة أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد، التي ستسمح للمؤسسات:

- تحسين و مقارنة المعلومة المالية التي ستكون كاملة و صادقة و واضحة، تشجع المستثمرين على الاستثمار و الاطمئنان على أموالهم.
- إنتاج وثائق مالية قليلة تسهل من قراءة و شرح الأرقام والنتائج. الأمر الذي يمكن الوحدة من اتخاذ القرارات الصحيحة، و رسم السياسات، و الإشراف و متابعة التنفيذ، و تقييم الأداء.

لكن هذا لا يمنعنا من ذكر بعض الصعوبات المحتملة من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، و المتمثلة في إدخال قواعد جديدة مثل التقييم بالقيمة العادلة، و أفضلية الجوهر على الشكل، والفصل بين مكونات الاستثمارات، وإنشاء فحوص انخفاض القيمة، مما يعقد قراءة القوائم المالية، ولن تصبح هذه القوائم في متناول الجميع، والتحكم و معرفة المعايير تصبح من الضروريات لفهم الوثائق المحاسبية بصفة عامة.

فالمبررات التي أدت إلى تأسيس النظام المحاسبي المالي يمكن حصرها في الظروف (اقتصادية ومالية، و دولية) محليا ودوليا مما استدعى إلى ضرورة الإسراع في تبني الدولة الجزائرية لمخطط محاسبي مالي جديد .

ü المبررات الاقتصادية والمالية

إعادة النظر في النظام الاقتصادي وما يتطلبه من إجراءات موازية مست أغلب النظم الاقتصادية والإدارية والقانونية (قانون الجمارك سنة 1998، قانون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2003، القانون التجاري سنة 2005 ... الخ)و ما ترتب عنه من إصلاحات اقتصادية جذرية و الاتجاه نحو اقتصاد السوق، و تحرير التجارة الخارجية، و تبني سياسة خوصصة المؤسسات، وللاستجابة لكل هذه الحاجيات والمتطلبات كان لابد من إنشاء مرجع محاسبي يساهم أكثر في تعزيز اقتصاد السوق و يتوافق مع هذه الإصلاحات.

ü أما فيما يخص المبررات الدولية:

فان النظام المحاسبي المالي يأخذ بعين الاعتبار متطلبات العولمة و مقتضيات جلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي أصبحت تشترط توفير مناخ استثماري شبيه بالذي تنشط فيه في بلدانها الأصلية.

و بالرغم من ذلك يرى المختصون والخبراء في المحاسبة والمالية أن الاقتصاد الجزائري غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي ، وأن الحكومة تسرعت كثيرا في قرارها تطبيقه قريبا، بسبب عدم جاهزية الاقتصاد الوطني لتطبيق هذه المعايير المتقدمة جدا على منظومة اقتصادية متخلفة وهشة، وأن النظام المحاسبي المالي سيقوم بتعرية الاقتصاد الجزائري بصفة نهائية أمام الشركات الأجنبية وأمام الهيئات والمنظمات الدولية، وهذا استنادا للوضع الصعب الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية التي لا تزال غير

قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق و شفاف خاصة عندما يتعلق الأمر بمؤسسات هشة وضعيفة.

و بعيدا عن التشاؤم، فان المنافع أكثر من المعوقات، و يمكن إيجاد الحلول لكل الصعوبات التي ستواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد. و اعتماد هذا النظام المحاسبي سيسمح للجزائر بمواكبة التطور الحاصل في المحاسبة على المستوى الدولي من ناحية، و من جاب آخر تدعيم الإصلاحات الاقتصادية بمرجع محاسبي يتوافق مع اقتصاد السوق.

و من خلال دراسة هذا الموضوع و الإجابة المقدمة عن الإشكالية، يظهر جليا أن الفرضيتين المشكلتين في بداية هذا البحث، قد تحققتا. فتكليف القوائم المالية الجزائية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و تطبيقها أمر ممكن، يتطلب فقط التحضير الجيد في اقرب وقت، و توفير الوسائل الضرورية لتسهيل عملية الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى نظام المحاسبي المالي، مما يسمح للجزائر من تحسين صورة مؤسساتها على المستوى العالمي و ما يترتب عنه من جلب المستثمر الأجنبي.

و نستطيع أن نقول بان الهدف الأساسي من هذا البحث قد تحقق، من خلال التطرق لجزء كبير من الدراسة للرهانات والآثار المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي، و توضيح كيف ستكون عليه للقوائم المالية، و تناول أهم عنصر في هذا النظام المحاسبي ألا و هو التقييم مبرزين مختلف القواعد الخاصة بالتسجيل و التقييم .

و القيمة المضافة لهذه المذكرة تكمن في الجانب التطبيقي الذي من خلاله نأخذ فكرة و لو صغيرة كيف ستكون عليه القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية شكلا و مضمونا.

التوصيات

حتى يمكن للاقتصاد الوطني الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، و من خلاله تسهيل عملية تكيف المؤسسات الجزائرية مع هذا النظام الجديد و تحقيق الأهداف المرجوة منه، لا بد من :

1. تفعيل الجانب الإعلامي والاستثماري للمحاسبة لما له من فائدة في تمكين المستعملين للمحاسبة من التعرف على المستجدات و الأهمية التي يكتسبها الموضوع.
2. لا بد من تغيير المفاهيم، وبالتالي إنشاء نظام محاسبي ومالي يساهم أكثر في تعزيز اقتصاد السوق.
3. توفير مناخ استثماري ملائم يتوفر فيه الأمن، والديمقراطية، الشفافية في المعلومات المالية، شفافية النظم القانونية والجبائية والاستثمارية المشجعة، مما يساعد على جلب الاستثمارات الأجنبية .
4. التكوين المستمر للمحاسبين لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد، تعهد إليه مهمة تخريج المحاسبين المعتمدين ، وخبراء المحاسبة ومدققين للحسابات، إضافة إلى محافظي الحسابات .
5. تحديد إستراتيجية خاصة للرفع من مستوى تدريس المحاسبة والقضاء على ضعف المستوى المبني أكثر على الجوانب التقنية (الفنية)، وإهمال شبه كلي للجانب الفلسفي والإطار المفاهيمي للمحاسبة والذين من شأنهما تنمية ملكات الإبداع وحل المشاكل لدى الطلبة لن تساعد المناهج الحالية المعتمدة في تسريع وتيرة تدريس هذا النظام .
6. تنظيم مهنة المحاسبة و جعلها أكثر فعالية، وتمتين التواصل مع الوصاية (وزارة المالية) .

و أخيرا يمكن أن نتوقع بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي تحقيق النتائج التالية:

ü قدرة المؤسسة على تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وقياس كفاءتها، ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها، و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار: تنظيمها و حجمها وطبيعة نشاطها.

ü تتمكن الوحدة من إجراء مقارنة موضوعية زمنيا على مستوى الوحدة، ومكانيا على المستوى الوطني والدولي، بين الوحدات.

ü مراقبة الحسابات من خلال تقديم الضمانات إلى المسيرين و المساهمين و الشركاء و الدولة و المستعملين الآخرين كالعمال و الدائنين فيما يخص مطابقتها للمعايير و مدى مصداقيتها و شفافيته.

ü نشر معلومة أكثر صدق، كاملة، قانونية، موضوعية، وشفافة نسمح بتشجيع المستثمرين على جلب الأموال و التكنولوجيا التي تفتقدها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و نضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم.

نتمنى أننا من خلال هذا العمل المتواضع قد وفقنا للإجابة عن تساؤلات كثيرة أثارها هذا الموضوع، و تسمح لباحثين آخرين بالتعمق أكثر و إكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها، خاصة و أن هذا المجال ينقصه الكثير من المراجع على المستوى الوطني.

الملاحق

الملحق رقم 1. ميزانية بتاريخ

ن-1 الصافي	ن			ملحوظة	الأصول
	صافي	اهتلاك و مؤونات	إجمالي		
					أصول غير جارية فرق الاقتناء (goodwill) استثمارات غير مادية استثمارات مادية الأراضي المباني استثمارات أخرى مادية استثمارات حق الامتياز استثمارات قيد التنفيذ استثمارات مالية سندات تحت المعادلة مساهمات أخرى و مدينون آخرون سندات أخرى ثابتة اقرضات و أصول مالية أخرى غير جارية الضرائب المؤجلة مجموع الأصول غير الجارية أصول جارية المخزونات و قيد التنفيذ المدينون والأصول المماثلة الزبائن مدينون آخرون الضرائب والعناصر المرتبطة بها المدينون الآخرون والأصول المماثلة النقديات و المماثلة التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول

الميزانية بتاريخ

ن - 1	ن	ملحوظة	الخصوم
			الأموال الخاصة الرأسمال المدفوع الرأسمال غير المدفوع علاوات واحتياطات فرق إعادة التقييم فرق المعادلة (1) النتيجة الصافية أموال خاصة أخرى - الرصيد المرحل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة الأقلية (1)
			المجموع 1 الخصوم غير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب (المؤجلة و المقدرة) ديون أخرى غير جارية مؤونات ونواتج مقيدة سلفا
			مجموع الخصوم غير الجارية 2 الخصوم الجارية الموردون و الحسابات المرتبطة الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم
			مجموع الخصوم الجارية 3 المجموع العام للخصوم

(1) تستعمل فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

و الشكل التالي يبين محتوى عناصر الميزانية
الميزانية بتاريخ

ن الاهتلاكات	ن الإجمالي	الأصول
2807، 2907 280 (باستثناء 2807) 290 (باستثناء 2907) 281، 291، 292 293	207 20 (باستثناء 207) 22/21 (باستثناء 229) 23 265 26 (باستثناء 265، 269) 271/272/273 274/275/276	أصول غير جارية فارق الشراء (goodwill) تثبيات غير مادية تثبيات مادية تثبيات قيد التنفيذ تثبيات مالية سندات تحت المعادلة مساهمات أخرى و مدينون مرتبطون سندات أخرى ثابتة إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية مجموع الأصول غير الجارية أصول جارية المخزونات و قيد التنفيذ المدينون والاستخدامات المماثلة الزبائن مدينون آخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية النقديات و المتشابهة التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول
39 491 495، 496	30 إلى 38 41 (باستثناء 419) 409، مدين [42، 43، 44 (باستثناء 44 و 448)، 45، 46، 48، 489] 444، 445، 447 48 المدين 50 (باستثناء 509) 51 و المدينين الآخرين 51/ مدين 52، 53، 54	
59		

الميزانية بتاريخ

ن	الخصوم
	الأموال الخاصة
108، 101	الرأسمال الصادر
109	الرأسمال غير المطلوب
106، 104	العلاوات والاحتياطات
105	فارق إعادة التقييم
107	فارق المعادلة (1)
12	النتيجة الصافية
11	أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد
	حصة الشركة المدمجة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
	المجموع 1
	الخصوم الغير الجارية
17، 16	القروض و الديون المالية
155، 134	الضرائب (المؤجلة و الممونة)
229	ديون أخرى غير جارية
15 (باستثناء 155)، 131، 132	مؤونات ونواتج مسجلة سلفا
	مجموع الخصوم غير الجارية 2
	الخصوم الجارية
40 (باستثناء 409)	الموردون و الحسابات المرتبطة
الحسابات الدائنة ل 444، 445، 447،	الضرائب
419، 509، دائن [42، 43، 44 (باستثناء	ديون أخرى
444 إلى 447) 45، 46، 48]	
519 و ديون أخرى 51، دائن 52	خزينة الخصوم
	مجموع الخصوم الجارية 3
	المجموع العام للخصوم

1

(1) يستخدم فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

جدول حسابات النتائج

(حسب الوظيفة)

للفترة من إلى

العناصر	ملحوظة	ن	ن-1
رقم الأعمال			
تكلفة المبيعات			
1 - الهامش الإجمالي			
نواتج تشغيلية أخرى			
تكلفة البيع التجارية			
أعباء إدارية			
أعباء أخرى تشغيلية			
2 - النتيجة التشغيلية			
تقديم مفصل للأعباء حسب طبيعتها			
(مصروفات المستخدمين، مخصصات الاهتلاكات)			
أعباء مالية			
3 - النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب المطلوبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
4 - النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
أعباء غير عادية			
نواتج غير عادية			
5 - النتيجة الصافية للفترة			
حصة النتائج الصافية للشركات موضع للمعادلة (1)			
6 - النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) يستخدم فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

الملحق رقم 3.

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

ن-1	ن	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
			التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
			المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
			الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة
			الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (A)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
			المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية أو المعنوية
			التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المادية أو المعنوية
			المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية
			تحصيلات على التنازل للتثبيتات المالية
			الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية
			الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (B)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم
			الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
			تغيرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)
			أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من الى

ن	ن-1	
		<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</u> نتيجة السنة المالية الصافية تصححات من أجل: - الاهتلاكات و المؤونات - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردون و الديون الأخرى - زائد أو ناقص قيم التنازل، الصافية من الضرائب
		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)
		<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</u> تصححات على اقتناء التثبيتات تحصيلات من التنازل عن التثبيتات تأثيرات تغيرات محيط الإدماج (1)
		تدفقات الخزينة الناجمة المرتبطة بعمليات الاستثمار (B)
		<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل</u> الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة الرأسمال النقدي إصدار القروض تسديد القروض
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (C)
		تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغييرات أموال الخزينة

الملحق رقم 4.

كشف تغيرات الأموال الخاصة

ملاحظات	الرأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فاق التقييم	فاق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن - 2					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة الرأس مال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر ن - 1					
تغيير الطريقة لمحاسبة تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج حصص المدفوعة زيادة الرأس مال النتيجة الصافية للسنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر ن					

الملحق رقم 5.

تطور التثبيات و الأصول المالية غير الجارية

العناصر	ملحوظة	قيمة إجمالية في بداية الفترة	زيادات الفترة	نقصان الفترة	قيمة إجمالية في نهاية الفترة
التثبيات المعنوية التثبيات المادية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

- كل عنصر يسجل حسب ترتيبه العناصر في الميزانية
- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق المعني.
- عمود الزيادة يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص الاقتناء و المساهمات و الإنشاء.
- عمود النقصان يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص التنازل الوضع خارج الخدمة.

§ جدول الاهتلاكات

العناصر	ملحوظة	الاهتلاكات المجمعة في بداية الفترة	زيادة مخصصات الفترة	نقص العناصر التي خرجت	الاهتلاكات المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL التثبيات المعنوية التثبيات المادية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

- كل عنصر يظهر على الأقل حسب ترتيب العناصر في الميزانية

- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق الذي يخص العنصر (مدة الاستعمال، أو معدل الاهتلاك المستعمل، تغيرات معدل الاهتلاكات...).

§ جدول خسائر القيمة على التثبيات و الأصول الأخرى غير الجارية

العناصر	ملحوظة	خسائر القيمة المجمعة في بداية الفترة	زيادة خسائر القيمة للفترة	استرجاع من خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL التثبيات المعنوية التثبيات المادية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

§ جدول المساهمات (الفروع و الوحدات المشتركة)

الفروع و الوحدات المشتركة	ملحوظة	أموال خاصة	الرأسمال	حصة الراسمال المحتجز (%)	نتيجة آخر فترة	اقرضات وتسبيقات مسلمة	حصص أرباح مستلمة	القيمة المحاسبية للسندات المحتجزة
الفروع الوحدة A الوحدة B الوحدات المشتركة الوحدة 1 الوحدة 2								

§ جدول المؤونات

العناصر	ملحوظة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة	مخصصات الفترة	استرجاع الفترة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة
مؤونة الخصوم غير الجارية مؤونة المنح والالتزامات المماثلة مؤونة الضرائب مؤونة النزاعات					
المجموع					

مؤونة الخصوم الجارية مؤونة أخرى مرتبطة بالعمال مؤونة الضرائب					
المجموع					

§ كشف استحقاق الحقوق و الديون في بداية الفترة

العناصر	ملحوظة	سنة على لأكثر	من سن إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
مدينون اقرضات الزبائن الضرائب مدينون آخرون					
المجموع					

					الديون القروض ديون أخرى الموردون الضرائب دائنون آخرون
					المجموع

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

- § عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت.
- § دونالد كيسو، جيري وبيجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر.
- § حسين القاضي، مأمون حمدان (2001) : نظرية المحاسبة : الدار الدولية للنشر و التوزيع ، عمان.
- § يحي قللي (2004): مبادئ المحاسبة المالية: أترك للنشر و التوزيع، مصر.
- § عقاري مصطفى (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة نيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف .
- § طارق عبد العالي حماد (2005): التقارير المالية، الدار الجامعية.
- § خليل عواد أبو حشيش (2005): المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر الأردن، الطبعة الأولى.
- § مدني بن بالغيث، (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر.
- § فردريك تشوي-كارول آن فروست - جاري مبيك (2004): المحاسبة الدولية ،دار المريخ للنشر.
- § -خيرت ضيف (1981):أصول المحاسبة – دار النهضة العربية بيروت.

المراجع بالفرنسية:

- § PASCAL BARNETO, (2008) : Application Aux Etats Financiers,2 Edition DUNOD PARIS.
- § Pascal Barneto, (2004) : Normes IAS / IFRS, Application Aux Etats Financier Edition DUNOD.
- § Bernard Raffournier, (2005) : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris.
- § Laurent Bailly, (2005) : Comprendre Les IFRS, 2 Edition Maxima Paris .
- § Catherine Maillet, Anne Le Manh, (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition BERTI.
- § Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, (2004) : Normes IFRS et PME, Edition DUNOD.
- § pierre vernimmen, (2005) : finance d'entreprise. Edition dalloz .
- § Obert Ropert, (2004) : Pratique des normes IAS/IFRS ; Edition dunod paris
- § Obert Ropert, (2006) : le petit IFRS 2006/2007 ; Edition dunod paris
- § Philippe dessertine—Patrick provillard, (2004) : comptabilité -e-node & Pearson éducation France.
- § plan comptable national, (2000) : édition société nationale de comptabilité, Alger.
- § Abdallah boughaba ,(2000) : comptabilité générale – ouvrage conforme au plan comptable national , 2em ed , office des publications universitaires , Alger .
- § Mohand benaibouche, (1989) : initiation a la nouvelle technique comptable, Office des publications universitaires, Alger.

ملـتقىات

- ملتقى لفائدة إطارات CNR منظم من طرف الهيئة الوطنية للعمل 2008
- ملتقى جهوي لفائدة المحاسبين و الخبراء المحاسبي منظم من طرف الشركة الجزائرية للتدقيق و المحاسبة - CAAC - تحت عنوان النظام المحاسبي المالي الجديد الرهانات و الأهداف، بسكرة بتاريخ 2008/04/26 أطره السيد François Méchin .

تشريعات و تنظيمات قانونية

- قرار 75/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بتاريخ 09/25 / 96 الخاص بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة .
- قرار 99/10/09 الخاص بتكليف المخطط المحاسبي الوطني بالشركات القابضة.
- قرار 99/10/09 المتعلق بكيفية تحضير و إدماج حسابات المجموعة.
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع النظام المحاسبي ، جويلية 2004 .
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مشروع النظام المحاسبي والمالي، جويلية 2006 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 بتاريخ 2007/11/25.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 بتاريخ 2009/03/25.

الانترنت

- اطلع عليه بتاريخ 08/03/12 <http://www.IASB.ORG>
- اطلع عليه بتاريخ 08/06/14 <http://www.geocities.com/tahleh1>
- اطلع عليه بتاريخ 09/03/23 <http://www.KANTAKJI/Figh/accounrang/ht/doc>
- اطلع عليه بتاريخ 09/03/30 <http://www.CAAC-DZ.COM>

Résumé

Quelque soit la définition la comptabilité a pour ambition de constituer un système d'information et de communication au service de l'entreprise interne ou externe.

Comme toute les sciences, la comptabilité a évolué, et s'est développée plus vite et de manière systématique. Ce développement a eu pour conséquence l'apparition de différence en matière de philosophie et de pratique comptable entre les pays.

La comptabilité générale restera toujours le langage commun de l'entreprise avec tous ses partenaires. Elle est la source la plus sûre de l'information économique et financière.

La réalisation la plus importante est celle du comité des normes comptables internationales (ISAC devenu IASB en 2001). Créé en 1973, il a pour objectif de mettre en forme des standards ou des normes comptables de bases appelées IAS puis IFRS depuis 2002 et qui seraient acceptés dans le monde entier.

En si concerne l'Algérie, le paysage comptable a été marqué et pour longtemps par la seule source qu'est le Plan Comptable National.

Conçu par référence à une économie planifiée, il mesurait la réalisation d'objectifs macroéconomiques en termes de niveau d'emploi et de production.

L'Algérie à entamer a des réformes profondes en faveur d'une politique affirmée d'ouverture économie et d'économie de marché ; libéralisation du commerce extérieur, ouverture du capital social des entreprises publiques aux privés, encouragement à la concurrence. Ces réformes ont pour but de promouvoir l'investissement privé national et étranger dans un nouveau paysage économique censé offrir un climat de sécurité et de transparence dans les transactions commerciales.

Aujourd'hui, les professionnels se rendent compte des limites du PCN et de ses insuffisances ; et plusieurs domaines restent non solutionnés et de nouvelles opérations et événements apparus depuis les réformes économiques engagées.

Ce passage à l'économie de marché exige de nouveaux instruments normatifs comptable pour mesurer la pérennité et la rentabilité de nos entreprises.

Ces réformes passe obligatoirement par un nouveau référentiel comptable qui répond a tous ses exigences. Pour cela le Conseil National de la Comptabilité a pris l'initiative, et ses travaux depuis 2004 se sont achevés en 2006 par l'élaboration d'un projet de Système Comptable Financier, qui est inspiré des normes IAS/IFRS.

Ce projet présente les principes comptables fondamentaux de L'IASB (un cadre conceptuel) et les règles d'évaluation et de comptabilisation. Ainsi des états financiers qui comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux da trésorerie, l'annexe et << tout autre document utile à la compréhension des comptes >> comme le bénéfice par action pour les sociétés cotées. Quant à l'information comptable, elle doit :

- § << intelligible >> que le lecteur des états doit pouvoir se forger une opinion sur l'activité de l'entreprise à la simple lecture des informations comptables ;
- § << pertinente >> les informations doivent permettre au lecteur de prendre des décisions économiques appropriées sur le futur de l'entreprise ;
- § << d'une importance relative >> une informations comptables ne doit être divulguée que si et seulement si elle apporte des élément utile à la prise de décision .
- § << fiable >> une information est dite fiable dès qu'elle peut être utilisée sans risque d'erreur. la fiabilité repose sur quatre principes fondamentaux : la neutralité, l'apparence juridique, la prééminence de la réalité économiques sur l'apparence juridique et le respect de l'image fidèle.

Mots clés

L'information économique et financière, normes comptables internationales (IAS/ IFRS), états financiers, Système Comptable Financier, transparence, intelligible, pertinente, importance relative, fiable.

