الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي ميلة
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

ميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
شعبة: العلوم الاقتصادية
تخصص: مالية

النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

مذكـــــرة مكملة لنيل شهادة ليسانس LMD

من إعداد الطلبة :
كينوشة أمينة
بوعنان سمير
حناشي زكرياء

تحت إشراف الأستاذة:
دوفي قرمية

السنة الجامعية:2010-2011

* كلمة شكر *

بادئ ذي بدء ،نشكر الله تعالى علي نعمه الجليلة ،أنه تبارك و تعالي أمدنا بالصحة و القوة و كان لنا عونا و دعما ، نحمده عز وجل أنه وهبنا التوفيق و السداد و منحنا الرشد و الثبات لإعداد هذا البحث و نرجو أن يكون ذخرا في ميزان الحسنات يوم القيامة.

و نشكر كل من تلقينا منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشوارنا كما نشكر الأستاذ ة المشرفة "دوفي قرمية" على توجيهاته القيمة و نصائحها، و كل الأساتذة الذين تمد رسنا على أيديهم .

إلى كل هؤلاء نقول لهم :

"بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم"

فهرس المحتويـــات

كلمة شكر.....I

فهرس المحتويات II

قائمة الجداول V

المقدمة العامة [أ- ج]

طرح الإشكالية

.....أ

فرضيات البحث

.....أ

أهداف

البحث.....ب

حدود الدراسة ..... ب

أسباب اختيار الموضوع.....

صعوبات الدراسة .....

منهج البحث .....

محتويات البحث .....

الفصل الأول : المعايير المحاسبية الدولية [1- 35]

تمهيد

..... 1

المبحث الأول : لمحة عن المحاسبة و نشأتها..... 2

المطلب الأول : نشأة المحاسبة و تطورها عبر التاريخ..... 2

المطلب الثاني : تعريف المحاسبة..... 3
المطلب الثالث : أهداف و أهمية المحاسبة......4
المبحث الثاني : مدخل عام للمعايير المحاسبة الدولية.....6
المطلب الأول : نشأة و تطور المعايير المحاسبة الدولية.....6
المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على وضع المعايير المحاسبية الدولية..... 8
المطلب الثالث : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر و الآثار المرتقب حصولها.....10
المبحث الثالث : معايير محاسبية خاصة ببعض القوائم المالية 13
المطلب الأول : معايير خاصة بعناصر المركز المالي 13
المطلب الثاني : معايير خاصة ببعض عناصر حسابات النتائج 23
المطلب الثالث : معيار خاص بقائمة التدفقات النقدية 29
خلاصة الفصل الأول : 35

الفصل الثاني : دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي

[87-37]

تمهيد 37
المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي..... 38
المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي..... 38
المطلب الثاني : أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي..... 44
المطلب الثالث : الفرق بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي.....49
المبحث الثاني : عرض القوائم المالية.....52
المطلب الأول : فرضيات و أهداف القوائم المالية.....52

المطلب الثاني : تقديم القوائم المالية..... 54

المطلب الثالث : التغيرات الحاصلة في القوائم المالية

.....71

المبحث الثالث : تنظيم المحاسبة و قواعد التقييم و التسجيل مدونة سير الحسابات 77

المطلب الأول : تنظيم المحاسبة

..... 77

المطلب الثاني : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

.....78

المطلب الثالث : مدونة وسير الحسابات

.....85

خلاصة الفصل الثاني 87

الفصل الثالث : مدى تطابق القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

[89-119]

تمهيد .....

89

المبحث الأول : قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي.....90

المطلب الأول : من حيث الشكل

..... 90

المطلب الثاني : من حيث المضمون.....

91

المطلب الثالث : من حيث التسجيل و

التقييم.....95

المبحث الثاني : حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي

المالي.....104

المطلب الأول : من حيث الشكل.....104

المطلب الثاني : من حيث المضمون.....
105

المطلب الثالث: من حيث التسجيل و التقييم
.....109

الفصل الثالث: قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

.....112

المطلب الأول : من حيث الشكل .....
112

المطلب الثاني : من حيث المضمون

.....114

خلاصة الفصل الثالث 119

الخاتمة [121- 123]

الخلاصة العامة 121

نتائج البحث 122

التوصيات المقترحة 122

قائمة المراجع [124- 126

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الشكل النموذجي لقائمة المركز المالي	20
02	الشكل النموذجي لحساب النتائج – حسب الوظيفة –	27
03	الشكل النموذجي لقائمة حساب النتائج – حسب الطبيعة –	28
04	الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة المباشرة –	33
05	الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة غير المباشرة –	34
06	الحد الأدنى لرقم الأعمال و اليد العاملة للمؤسسات الصغيرة لمسك محاسبة مبسطة	40
07	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني	50
08	الشكل النموذجي لقائمة الميزانية	57
09	الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الطبيعة	62
10	الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الوظيفة	63
11	الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الوظيفة	66
12	الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة غير المباشرة–	68
13	الشكل النموذجي لجدول تغير الأموال الخاصة	70
14	المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام الحالي (PCN) وحسب النظام المالي(IAS/IFRS)	75
15	مقارنة قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	90
16	مقارنة قائمة المركز المالي بين المعايير الحاسبية والنظام المحاسبي المالي	91
17	طرق عملية تقييم المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية	100
18	مقارنة الحساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	104
19	جدول حسابت النتائج من خلال المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي الفرنسي و النظام المحاسبي الجزائري	106
20	مقارنة حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	106

21	طرق عملية تقييم الإيراد عند بيع السلع وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية	110
22	طرق عملية تقييم الإيراد عند تقديم الخدمات وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية	110
23	مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	112
24	مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	113
25	مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	114

مقدمـــــة:

لقد أدت ثورة المعلومات و ما آلت إليه من انتشار الحواسب، البريد الإلكتروني، الانترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ السياسة الاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المؤسسة (فردية أو شخصية معنوية) أو على القطاع أو الدولة و لا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة، هذه المقارنة التي تعتمد على معايير أو أسس للقياس قد تختلف بين دولة و أخرى و بين قطاع وآخر و بين شركة و أخرى، مما يؤدي إلى اختلاف القياس و المقارنة و تضليل متخذي القرارات مما جعل وضع معايير دولية للمحاسبة يتم اعتمادها على الصعيد الدولي و هو ما أخذته كثيرا من المنظمات و الدول على عاتقها.

و بتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات الوطنية وتبسيط القواعد و إصلاحات السوق تزايدت الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى الوطني و بين معايير محاسبة الدولة.

و تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر وسعيها لاستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد عمد المشرع الجزائري إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية و المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 و القرار المؤرخ في جوان 2008، وكل ذلك من أجل تحقيق توافق مبادئ المحاسبة المالية العامة المحلية و معايير المحاسبة الدولية و بالتالي درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي.

طرح الإشكالية:

على ضوء ما سبق ذكره و نظرا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي المكيف وفقا لهذه الأخيرة ارتأينا أن نطرح الإشكالية التالية:

- ما مدى توافق القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي؟

فرضيات البحث:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن تقديم بعض الفرضيات المراد إختبارها من خـــلال هـــذه الدراسة:
- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالوحدة كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية بين دول العالم.
- اعتمد النظام المالي المحاسبي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية لتغطية النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني ورفع أداء الشركات و تحسين الاقتصاد الجزائري.

أهداف البحث:

- إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق درجة عالية من الشفافية و الإفصاح المالي.
- نظرا للنقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني والفساد الإداري في المؤسسات الجزائرية وعدم الإفصاح الكافي عن المعلومات المالية، أصبح من الضروري تبني النظام المالي المحاسبي لمعالجة هذه المشاكل.

_ نهدف في إطار هذه الدراسة إلى محاولة معرفة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية، و التطرق إلى النظام المالي المحاسبي المكيف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

حدود الدراسة:

نظرا للعدد الكبير للمعايير المحاسبية الدولية المصدرة من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية والمقدرة ب 41 معيار محاسبي دولي، و لعدم إمكانية تناول كل هذه المعايير على مستوى دراستنا اقتصرنا على المعايير ذات الصلة بعناصر القوائم المالية فقط، وهذه المعايير متمثلة في: المعيار المحاسبي الدولي (02)،(36)،(33)،(40)،(16)،(7)،(18)،(19)،(20)،(38).

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن حصر أهم الأسباب الذاتية و الموضوعية لاختيار هذا الموضوع دون غيره فيما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالمواضيع المتعلقة بالمحاسبة.
- حب الاطلاع على الموضوع و تنمية المعارف حوله.
- حداثة الموضوع.
- موضوع يعطينا نظرة عامة عن النظام المالي المحاسبي و يسهل علينا العمل به مستقبلا في المجال العلمي و الدراسي.

صعوبات البحث:

- عدم توفر المراجع الكافية الخاصة بهذا الموضوع في مكتبة الجامعة.
- تشعب الموضوع و احتوائه على عدة عناصر جديدة لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني مما يصعب من مهمة فهمه و تطبيقه.

منهج البحث:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة و معالجة هذا الموضوع اعتمدنا على المنهج الوصفي و هذا نظرا لطبيعة الموضوع محل الدراسة، و هذا يتجلى في الفصلين الأول و الثاني بالإضافة إلى اعتماد المنهج التاريخي مثلا في تناولنا لنشأة و تطور المعايير المحاسبية الدولية، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي المقارن في تناولنا للقوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي.

محتويات البحث:

للإحاطة بمختلف جوانب الدراسة احتوى البحث على مقدمة عامة و ثلاثة فصول، وخاتمة عامة، و ذلـــك على النحو التالي :

- الفصل الأول خصصناه لدراسة المعايير المحاسبية الدولية و ذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول لمحة عن المحاسبة و نشأتها، نشأة و تطور المعايير المحاسبية الدولية وفي المبحث الثاني معايير خاصة ببعض عناصر القوائم المالية.
- الفصل الثاني تم التطرق فيه للنظام المحاسبي المالي ففي مبحثه الأول تناولنا الإطار المفاهيمي له، المبحث الثاني تناولنا فيه عرض القوائم المالية و المبحث الثالث تطرقنا إلى تنظيم المحاسبة و قواعد التقديم و التسجيل و مدونة سير الحسابات.
- الفصل الثالث تطرقنا فيه إلى مدى تطابق القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ففي مبحثه الأول المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، المبحث الثاني تناولنا حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و المبحث الثالث قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي.

تمهيـــد:

ظهرت في منتصف سبعينات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجة المحاسبية، و استبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبة الوطنية في الدول المختلفة، فتعددت و تناقضت المعالجة المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى أخرى، و كذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على مستوى الوطن، ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي.

و تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي و استقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية، فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى بالقبول العام، و تسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات و المؤسسات المالية الدولية.

و من هذا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: لمحة عن المحاسبة و نشأتها.
- المبحث الثاني: نشأة و تطور المعايير المحاسبية الدولية.
- المبحث الثالث: معايير خاصة ببعض القوائم المالية.

المبحث الأول: لمحة عن المحاسبة و نشأتها

نشأت المحاسبة و تطورت نتيجة عوامل اقتصادية و قانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى جهات متعددة، فلقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة منذ القدم، و بذلك تطورت المحاسبة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة و تطورها عبر التاريخ

تعود المحاسبة إلى قديم الزمان حيث تم اكتشاف السجلات المحاسبية التي تعود إلى آلاف السنين في أنحاء متفرقة في العالم و تشير هذه السجلات إلى أن الأفراد في جميع مراحل التطور، كانوا يرغبون في الحصول على معلومات عن الجهود التي يبذلونها و ما دققوه، فعلى سبيل المثال تحتوي مخطوطات" Zenon Pagri" التي اكتشفت سنة 1915 على معلومات عن المشروعات الإنشائية و الأنشطة الزراعية و العمليات التجارية غير إقطاعية apollosus لمدة ثلاثين سنة خلال القرن الثالث قبل الميلاد،و توفر هذه المخطوطات أدلة على وجود نظام محاسبي متطور بشكل مذهل تم استخدامه في اليونان منذ القرن الخامس عشر قبل الميلاد.

بعد ذلك احتفظ الرومان بسجلات أكثر تفصيلا، لكن بما إنهم يكتبون الأرقام بالأحرف الأبجدية لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبةK حتى قيام النهضة الأوروبية خلال 1300 – 1500 عندما استعار التجار الايطاليون نظام الأرقام العربية و أسس الحساب و طوروا نظام القيد المزدوج لامساك الدفاتر الذي نستخدمه الآن.

في سنة 1494 كتب الراهب الايطالي" Fraluca Pacioli " كتابا في الجبر جاء فيه وصف لنظام القيد المزدوج في إمساك الدفاتر الذي أدى إلى تمكين منظمات الأعمال من الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات و أدى إلى القدرة على إعداد القوائم المالية، في سنة 1600 ظهرت قائمة الأرباح و الخسائر وقائمة الأرصدة.

و قد تم إدخال الطريقة الايطالية إلى بريطانيا عن طريق المدعو" Hughol Castel "الذي قام عام 1542 بترجمة (باسيولي) في لندن، و بوصول الطريقة الايطالية إلى انجلترا أحلت عمل الطريقة الانجليزية التي كانت معروفة تحت مصطلح" Proprietary Book-Keeping " أي مسك الدفاتر بهدف التركيز على حماية حقوق المالكين مقابل مصطلح " Agency-Book keeping " أي مسك الدفاتر بهدف التركيز على مصلحة المؤسسة و التي كانت تعرف بالطرية الايطالية .[1]

[1] ريتشارد شرويدر" و اخرون، **نظرية المحاسبة**، (دار التاريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006)، ص: 25 –26.

فقد استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر و السابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في الحقبة التاريخية السابقة.[1]

في أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديدة في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية و اجتماعية، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية و إلى تكوين شركات المساهمة، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة و لا تعد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع فقط بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم بيانات تفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع و الإشراف على تنفيذها و الرقابة عليها.
و ترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع.

و منذ أواخر القرن التاسع عشر و خلال القرن العشرين و مع زيادة حجم المشروعات و انتشار ظاهرة اندماج الشركات، و مع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج و الاستهلاك و مع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية و مع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة و البحث الدائم عن الأسواق الجديدة، و زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة و مع كل ذلك تطورت المحاسبة و زادت الحاجة إلى خدمة المحاسب و أصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة و بالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفة عامة، ونتيجة لذلك ظهرت فروع متعددة و مختلفة من الحاسبة بعقد من الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة و لقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.[2]

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة

يطلق معظم الباحثين على المحاسبة مصطلح لغة الأعمال " busines langage " لأنها تختص بتجميع البيانات الاقتصادية للمنشأة قصد توفير تقارير مالية تقدم للمستفيدين من خدماتها من أطراف داخلية أو خارجية المعلومات التي تلزم لاتخاذ القرارات المالية في المجالات المختلفة.
ونظرا للطبيعة الخدمية لنشاط مهنة المحاسبة و من ثم تطور وظائفها بتطور الظروف الاقتصادية فقد انعكس هذا التطور على تعريفات المحاسبة نفسها لذا فخلال العهد الذي تكرس فيه دور المحاسبة بفن مسك و تنظيم السجلات المحاسبية Keepink System Book و كان ذلك خلال النصف الأول من القرن العشرين أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (A A A) عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه ما يلي :

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، (دار وائل للنشر، عمان، الاردن،2007)، ص 20.
[2] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، (دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2009)،ص ص: 19-20 .

" المحاسبة نظام يختص بتحليل و تسجيل و تبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، و ذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (سنة ميلادية عادية) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة ".

أما التعريف الثاني للمحاسبة فقد صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1953 و هو كالتالي:" المحاسبة فن يختص بتسجيل و تصنيف ثم تلخيص (بشكل هام و بصورة نقدية) ما يحدث في المؤسسة من عمليات مالية و من ثم تفسير تلك العمليات "

لكن نفس المعهد (AICPA) عام 1970 أصدرت تعريفا آخر للمحاسبة يتناسب مع تطور دورها الوظيفي كنظام للمعلومات فكان كما يلي:" المحاسبة نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المؤسسات الاقتصادية وذالك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة.

و لعل التعاريف التالية التي قدمها (NEEDLES ,2001) للمحاسبة هو ما يكرس صراحة دورها المعاصر كنظام للمعلومات و هي كما يلي:

" ليست المحاسبة نهاية في حد ذاتها (It not an End) إنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس ومعالجة ثم إيصال المعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف ذات المصلحة و ذلك كي تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة ".

و يؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة ما قدمه (KIESO,2006) عندما عرفها بأنها:

" نظاما يختص بتحديد و قياس و إيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية ".[1]

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المحاسبة

الفرع الأول : أهداف المحاسبة:[2]

تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي :

1- تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة.

2- تصنيف و تبويب هذه العمليات لتستطيع المؤسسة معرفة مالها و ما عليها من التزامات.

3- إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة.

4- تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة و محاولة تجنبها مستقبلا.

5- إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول و خصوم المشروع .

[1] محمد مطر، مرجع سابق، ص : 26.

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص: 21.

6- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويدها بكافة المعلومات المالية الضرورية.

7- المحاسبة أداة لخدمة المجتمع و ذلك من خلال بيانها لمدى كفاءة إدارة المشروع.

الفرع الثاني : أهمية المحاسبة

المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعا فرديا أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة عامة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها.

أولا : أصحاب الملكية

تهتم المحاسبة بثبات نشاط المشروع من ربح أو خسارة و تحدي المركز المالي و أصحاب المشروع في حاجة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المؤسسة و معرفة درجة الفعالية التي تستخدم بها موارد المشروع.

ثانيا : الإدارة

تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات و التقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمؤسسة بصورة سليمة، فمثلا في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حده و بالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة و ثم اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضروريا.

ثالثا: الدائنون و حملة السندات

يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد، ومن هنا فإن البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر السنة و ذلك لدراستها، ويعطي الدائنون أهمية خاصة لسيولة المؤسسة و اتجاهات الأرباح و آثارها على السيولة.

رابعا : دائرة ضريبة الدخل

تهتم ضريبة الدخل بتحديد أرباح المشروع بدقه حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة و لكن هذا يتم إلا إذا كانت المؤسسة تمسك دفاتر منتظمة و حسابات أصولية و بعد تدقيق حساباتها من قبل مدقق الحسابات.

خامسا : المحللون الماليون

يقوم المحلل بتحليل المعلومات المالية و ذلك لتقديم النصح و الإرشادات للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.[1]

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص: 21.

المبحث الثاني: مدخل عام للمعايير المحاسبة الدولية

بفضل تطور التبادلات التجارية بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقاربات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، و أصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات و فروعها في مختلف تلك الدول، و قد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير محاسبية دولية تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل و الصعوبات تحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى و من طرف الدول، و من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الحاجات نجد تطور الأسواق المالية العالمية، الخصخصة في بعض دول العالم.

مطلب الأول : نشأة و تطور معايير المحاسبة الدولية[1]

للتقليل من الاختلافات و التناقضات المحاسبية بين مختلف الدول (مثل معالجة الإيجار التمويلي، تقويم المخزون السلعي آخر المدة، اختلاف في تحديد مفهوم الأصول و المصروفات و الخسارة ....الخ) كل ذلك صعب من إجراء مقارنات بين مختلف القوائم المالية للدول، فقد أصدرت معايير محاسبية بوحدة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (LASC) التي أنشأت سنة 1973 و سمية ب " المعايير المحاسبة الدولية ".

و ذلك بموجب اتفاق ابرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول التي تعد رائدة في هذا المجال و هي : أستراليا، كندا،فرنسا، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، و منذ ذلك الوقت طرأت عدة تغيرات فكرية و تنظيمية على مهنة المحاسبة في معظم دول العالم. مرت لجنت معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها سنة 1973 بتحولات يمكن تقسيمها إلى فترتين:

الفرع الأول: الفترة مابين 1973-1992

بدأت اللجنة بمجلس إدارة يتكون من عشرة أعضاء هم ممثلي هيأت المحاسبة الوطنية في الدول العشرة المؤسسة لها، صدر عن اللجنة أول معيار رقم 1 عام 1974 موضوعه " الإفصاح عن السياسات المحاسبية" و في عام 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية و المالية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشرة الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية و تمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، هذا الدعم أدى إلى إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

---

[1] مزياني نور الدين، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالجزائر** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة دحلب، البليدة ، أيام :10-15-2009، ص ص: 3-5.

و منذ 1978 بدأت دائرة عضوية اللجنة تتمتع بانضمام العديد من الدول من مختلف القارات، اعتبارا من عام 1984 بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد و توفيق معايير المحاسبة عالميا، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها هيآت تداول الأوراق المالية الأمريكية و منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية والجمعية الدولية للأوراق المالية في هذه المؤتمرات، و بدأ الحديث عن عولمة المال و آليات حماية المستثمرين و كذلك عولمة التقرير المالي.

انضم إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ 1986 عدة هيئات و منظمات دولية فاعلة منها: المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO التي كانت المحرك الأساسي وراء إعادة هيكلة اللجنة و تحويلها إلى هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، و لقد لعبت هذه المنظمة دورا بارزا في توجيه عملة تطوير معايير المحاسبة الدولية و قبولها عالميا .

تواصل الدعم الدولي للجنة بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB الذي تأسس سنة 1973 و في سنة 1989 ارتفعت الأصوات في أوروبا للمشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية خاصة من طرف جمعية الخبراء الاستشاريين في أوروبا FEE سنة 1989 و هذا ماتجسد فعليا في انضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية سنة 1990 .

الفرع الثاني: الفترة ما بعد 1992

هذه الفترة من تاريخ لجنة معايير المحاسبة الدولية تتميز ببدأ الأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيآت النظامية الدولية و منها المنظمة الدولية للبورصات العالمية لمعايير المحاسبة الدولية، و كان المعيار رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية" أول معيار تقبله المنظمة و ذلك عام 1992 ليلة قبول "14" معيارا من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية و ذلك في العام الموالي كما أفتكت هذه اللجنة قبول هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية قبول ثلاثة معايير دولية.

تواصل الدعم للجنة معايير المحاسبة الدولية بقبول مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB العمل المشترك مع اللجنة على مشروع أرباح الأسهم و وافق البنك الدولي على تمويل مشروعا لاصدار معيار عن المحاسبة الزراعية.

و لم يزل الاهتمام و الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد الممارسات المحاسبية فقد طلب الكونغرس الأمريكي ووزراء منظمة التجارة العالمية و كذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على الانتهاء من المعايير المحاسبية و تقرير المعايير المحلية من المعايير الدولية.

كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي المحاسبي بصورة ملحوظة عام 1997 فقد تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية و تشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبة SIC و كذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية و المشتقات و في عام 1998 تجاوز عدد الدول الأعضاء في اللجنة الدولية رقم مائة.

أما التطور المهم في عام 2002 هو صدور قانون أوروبي يلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه الأول من جانفي 2005، غير انه مدد الأجل إلى غاية 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط كما تعاظمت الثقة في لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعلان لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية عام 2000 دعمها و قبولها لمعايير المحاسبة الدولية و للجهود المبذولة لعولمة المحاسبة،و في نفس العام قبلت منظمة البورصات العالمية 30 معيارا دوليا سمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في التقرير المالي كمتطلب للقيد و التداول خارج حدود موطنها الأصلي كما عرف عام 2000 موافقة اللجنة على المعيار (41) للمحاسبة الزراعية و إدخال تعديلات على المعياريين (12) و (14) و إصدار إرشادات تفسيرية لمعيار الأدوات التالية رقم(39).

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية انجازا كبيرا و انتشارا عالميا واسعا و مع ذلك فان الطريقة التي تتم بها صناعة المعايير الدولية و كذلك الطريقة التي تتم بها عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي و يضعف قبول المعايير الصادرة عنه، و هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000.

لقد كان لهذا التغيير عدة أهداف أهمها:

- تحقيق استقلالية الهيئة و ذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية عن كل الضغوط خاصة من الاتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المالية العالمية.
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس.
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبيين معالجات وطنية و محاولة إكسابها الطابع الدولي.

ومنذ 2001 تم إصدار ثمان (8) معايير جديدة (LFRS) و هذا إلى غاية فيفري 2009 .

لقد عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسه على وضع خطط لتوفيق المعايير المحاسبة على المستوى الدولي و المحلي و ذلك بالتعاون مع المجالس الوطنية المكلفة بصناعة المعايير المحاسبية المحلية.

المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على وضع المعايير المحاسبية الدولية

سنتناول في هذا المطلب الهيئات المشرفة على وضع المعايير المحاسبية الدولية و المتمثلة في:
لجنة المعايير المحاسبة الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين و مجلس المعايير المحاسبة الدولية و أعمالهم في مجال المحاسبة الدولية و سنتناولها بمزيد من الشرح فيما يلي:

الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC[1]

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستقدمة من قبل منشآت الأعمال و منظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم و تعود نشأة (IASC) إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني باستراليا، في هذا المؤتمر اقترح لورد بينسون الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا و ويلز (ICAEW) بإنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية.

لقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية دولية و قد أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة و في الأعمال و المستخدمين الآخرين للقوائم المالية و دور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية و تعزيز مصداقية عمل اللجنة، و من بين الأشياء التي يهدف القيام بما نذكر:

_ المراجعة و التعليق على إستراتيجية المجلس و خططه على قناعة أن حاجات ظهور اللجنة تجرى تلبيتها

مراجعة موازنة اللجنة و قوائمها المالية.

_ يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية و موضوعية المجلس في صنع القرارات الفتية حول المعايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

لقد أنجزت هذه اللجنة العديد من المعايير المحاسبية الدولية حيث أصدرت حوالي 41 معيار محاسبي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات، كما أنجزت خلال سنة 1998 أخر مشاريعها الرئيسية و هو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجازا تاريخيا و هام لمعدي و مستخدمي البيانات المالية.

وفي أكتوبر 1998 طلبت الدول الصناعية السبع للجان الأوراق المالية أن تجري من حين لأخر تقييم منظومة المعايير المحاسبية الدولية.[2]

الفرع الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، و تظم في عضويتها 155 عضو و منظمة في 188 دولة يمثلون أكثر من مليونين و نصف مليون محاسب، و يهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العام

[1] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية** ، (إصدار الجامعة، الإسكندرية ،2006)، ص :4.

[2] إبراهيم مبروكي و محمد ولد رامول، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس ،المركز الجامعي يحيى الفارسي، المدية، 2007_2008 ص: 27.

والمساهمة في تطوير الاقتصاد الدولي من خلال إنشاء معايير محاسبية دولية و التشجيع على اعتمادها ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء للاتحاد الدولي للمحاسبين حوالي 2.000.000 محاسبا.
و منذ 1983 انضمت كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية.[1]

الفرع الثالث : مجلس المحاسبية الدولية LASB

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية IACS الكثير من الانجازات بالرغم من القيود التي يفرضها عليها هيكلها و مع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية و الضغط المتزايد من اجل مجموعة واحدة من معايير محاسبة متناغمة دوليا اعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IACS أنه من الضروري إجراء تغيرات هيكليه لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفعالية و في هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، حيث تتكون هذه الهيئة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين حيث يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في :

_ جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.

_ تقييم إستراتيجية و فعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية و مجلس المعايير المحاسبة الدولية سنويا.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001 و أثناء هذا الاجتماع وافق على قرار تبني مجموعة معايير و تفسيرات المحاسبة الدولية القائمة الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية IACS السابق و تفسيراتها، و أعلن المجلس أيضا أن أمناء مؤسسة IACS وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB بـــ " معايير التقرير المالية " IFRS " مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بـــ " معايير المحاسبة الدولية IAS " و يفترض أن هذا التغيير قد احدث من اجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته و تلك التي ورثها عن مجلس IACS السابق.[2]

المطلب الثالث : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر و الآثار المرتقب حصولها

[1] بوفاسة سليمان و خليل عبد القادر، **تقارب دولي لنظام محاسبي و مالي**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل معايير محاسبة دولية،مرجع سابق، ص: 11.

[2] إبراهيم مبروكي و محمد ولد رامول، مرجع سابق، ص ص: 32-33.

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الترتيبات و الإجراءات التي تمس العديد من الجوانب و هذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات و العوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة، و لعل من أهم المتطلبات والترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبة الدولية نذكر ما يلي :

1- التأهيل العلمي و العملي.

2- الأنظمة و القوانين المنظمة للمحاسبة.

3- دور المجلس و جمعيات المحاسبين.

4- دور الشركات.

5- دور الإعلام.

و سنركز على جانبين هامين يشكلان أساس و جوهر عملية التطبيق لهذه المعايير : المحاسب و الشركة

الفرع الأول: التأهيل العلمي و العملي للمحاسب

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لذلك لابد من تأهيله علميا و عمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح و لتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير و تطبيقها يجب:

- ✓ عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين و مدققي الحسابات.
- ✓ تضمين معايير المحاسبة الدولية و المراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين
- ✓ تطوير مناهج كليات الاقتصاد و التسيير و الإدارة في الجامعات الرسمية و الخاصة ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة بشكل خاص.

كما انه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل و التعليم المحاسبي العالمي فقد تم قطع شوط طويل و تحقيق قد لا يستهان به في التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة إلا أن هناك ناحية هامة و وثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية إلا و هي التعليم المحاسبي و تأهيل اعتماد المحاسبين.[1]

الفرع الثاني : الأنظمة و القوانين الناظمة للمحاسبة

[1] منصوري الزين، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 9-10.

يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها الشركات حيث أنها ستطبق على الشركات المساهمة بالدرجة الأولى و تتلخص أهم الأسس القانونية الصادرة في هذا الشأن من اجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي و المالي الجديد فيما يلي:

- القانون رقم 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 8-156 بتاريخ 26 ماي 2008.
- قرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.

الفرع الثالث: دور مجلس المحاسبة و جمعيات المحاسبين

ويكون ذلك من خلال:

- اعتماد المعايير و العمل على تطبيقها و نشرها على نطاق واسع.
- إقامة الأيام الدراسية و الندوات و المشاركة في المؤتمرات التي تهدف إلى التعميم ونشر و تسيير تطبيق هذه المعايير في الميدان.
- تقديم الشروحات و التفاصيل عبر نشريات مفصلة تعد لهذا الغرض.
- القيام بالدراسات و الأبحاث المتعلقة بمدى ملائمة المعايير المحاسبية و صعوبات تطبيقها.

الفرع الرابع : تطوير الشركات

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات، و بالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي و المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الخامس : دور الإعلام

للإعلام دور أساسي في التبليغ و إيصال المعلومة صحيحة غير مزيفة من خلال الوسائل المتاحة لديه حيث يتم التواصل بين جميع الأطراف المعنية مما يسهل التطبيق والانخراط في الجهود المرجوة نحو نجاح وتطبيق هذه المعايير على نطاق واسع.

الفرع السادس: الآثار المرتقب حصولها بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية و بالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية و العربية و تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير، و بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية عربيا و دوليا.[1]

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص: 10

المبحث الثالث: معايير محاسبية خاصة ببعض القوائم المالية[1]

لقد تضافرت جهود تلك المنظمات فأثرت في البدء معايير محاسبية وطنية متماثلة حددت مضامين المصطلحات و المفاهيم المحاسبية، و كذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام، وسنتطرق في هذا المبحث إلى بعض المعايير المحاسبية الخاصة بالمركز المالي و حساب النتائج و قائمة التدفقات النقدية.

المطلب الأول: معايير خاصة بعناصر المركز المالي

الفرع الأول: جانب الأصول

توجد أربعة معايير محاسبية دولية تخص جانب الأصول من قائمة المركز المالي و سنتطرق إليها و هي:

أولا: المعيار المحاسبي الدولي 16: " الممتلكات و التجهيزات و المعدات"

1- **تطبيق المعيار:** يطبق هذا المعيار في محاسبة الممتلكات و التجهيزات أما الحالات الأخرى يستخدم فيها معيار محاسبي دولي آخر.

لا يطبق هذا المعيار على الحالات التالية:

- ✓ الغابات و ما شابهها من الموارد الطبيعية.
- ✓ حقوق التعدين، اكتشاف و استخراج المعادن و النفط و الغاز الطبيعي.

2- تعريف المصطلحات:

1 عمر شارة، **تكوين موظفي سونلغاز**، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي، جامعة عنابة، أيام : 02- 2009/05/07، ص ص: 1-11.

- **الممتلكات و التجهيزات و المعدات:** هي الموجودات التي تحتفظ بها المؤسسة للاستخدام في الإنتاج بغرض تقديم السلع و الخدمات و التأجير للغير أو لأغراض إدارية يتوقع أن تستخدم لعدة فترات.
- **القيمة العادلة:** هي القيمة التي على أساسها يتم مبادلة أصل بين أطراف الذمم المعرفة و الرغبة في إتمام المبادلة.
- **القيمة المسجلة:** هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الاهتلاك المتراكم أية خسائر في انخفاض القيمة.

3- الاعتراف بالممتلكات و التجهيزات و المعدات:

- يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.
- تمثل الممتلكات و التجهيزات و المعدات جزء رئيسي من موجودات المؤسسة و عليه فهي مؤثرة في عرض مركزها المالي.

4 - القياس الأولي للممتلكات و التجهيزات و المعدات:

يمكن قياس الممتلكات و التجهيزات و الاعتراف بها كأصل على أساس تكلفتها التي تشمل ثمن شرائها والذي يتضمن الرسوم الجمركية و الضرائب غير القابلة للاسترجاع و أية تكاليف تثبت مباشرة إلى الأصل.

5- النفقات اللاحقة:

يجب إضافة النفقات اللاحقة و المتعلقة بالممتلكات والتجهيزات التي تم الاعتراف بها إلى القيمة المسجلة للأصل.

6- الاعتراف اللاحق للاعتراف المبدئي:

- ✓ **المعالجة المفصلة:** بعد الاعتراف المبدئي بالأصل يجب أن يظهر بين الممتلكات و التجهيزات تكلفة الأصل مطروح منه الاهتلاك المتراكم و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.
- ✓ **المعالجة البديلة المسموح بها:** بعد الاعتراف المبدئي يجب أن يظهر بين الممتلكات و التجهيزات والمعدات بالقيمة التي تم إعادة تقييمها و المتمثلة في القيمة العادلة مطروح منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

7- **إعادة التقييم:** عند إعادة تقييم الممتلكات و التجهيزات و المعدات.

8- **الاهتلاك:**هو توزيع منظم لقيمة الأصل القابلة للاهتلاك خلال العمر الإنتاجي.

- ✓ **قيمة الاهتلاك:** هي تكلفة الأصل في البيانات المالية مطروح منها القيمة التخزينية.
- ✓ **العمر الإنتاجي:** يحدد العمر الإنتاجي للأصل بالمنفعة التي يمكن أن يحققها، وقد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي و تقديره يعتمد على خبرة المؤسسة مع موجودات متشابهة.

9- **طرق الاهتلاك:** هناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للاهتلاك بشكل منظم خلال عمرها الإنتاجي و تشمل هذه الطرق:

- ✓ **طريقة القسط الثابت:** و التي تؤدي إلى احتساب أعباء ثابتة على العمر الإنتاجي للأصل.
- ✓ **طريقة القسط المتناقص:** تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب عبئ متناقص على مدى العمر الإنتاجي للأصل.
- ✓ **طريقة مجموع الوحدات:** تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل.

10- **مراجعة العمر الإنتاجي:** يجب مراجعة العمر الإنتاجي للممتلكات و التجهيزات دوريا خاصة إذا كانت التوقعات تختلف عن الحقائق، فيجب تعديل طرق الاهتلاك للفترة الجارية و المستقبلية.

11- **الإيقاف و التخلص:** يجب حذف بند الممتلكات و التجهيزات عند التخلص من الأصل أو عندما يسحب من الخدمة نهائيا، كما يجب تحديد المكاسب أو الخسائر عن إزالته و إبعاده بالفرق بين صافي العائد من الاستبعاد و القيمة المسجلة للأصل، يجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو مصروف في قائمة الدخل.

12- **الإفصاح:** يجب الإفصاح عن البيانات الحالية حيال كل نوع من الممتلكات و التجهيزات و المعدات

- الأسس التي يتم بموجبها تحديد إجمالي القيمة المسجلة.
- طرق الاهتلاك المستخدمة و العمر الإنتاجي و معدلات الاهتلاك.
- الأسس المستخدمة لإعادة تقييم الموجودات.
- الإضافات و الاستبعادات.
- قيمة التعهدات لاهتلاك الممتلكات والتجهيزات و المعدات.
- صافي الفروق نتيجة ترجمة المعلومات المالية للمؤسسة.
- النفقات الرأسمالية على الممتلكات و التجهيزات و المعدات خلال فترة الاستثمار.

ثانيا : المعيار الدولي المحاسبي رقم 40 " العقارات الاستثمارية "

يصف المعيار المحاسبي الدولي الأربعون العقارات الاستثمارية و متطلبات الإفصاح ذات العلاقة بالمعيار.

1- نطاق المعيار:

- يجب تطبيق هذا المعيار عند الاعتراف و القياس و الإفصاح للعقارات الاستثمارية.
- لا يتعامل هذا المعيار مع أمور تناولها المعيار الدولي المحاسبي رقم 17 " عقود الإيجار".
- يتعامل هذا المعيار مع القياس للعقار الاستثماري في البيانات المالية للمستأجر المحتفظ به حسب عقد الإيجار التمويلي.

2- تعريف المصطلحات:

- **العقار الاستثماري:** هو عقد معد من طرف المستأجر حسب عقد إيجار تمويلي لتحقيق الزيادة في قيمته الرأسمالية.
- **العقار المشغول من طرف المالك:** هو العقار المعد من طرف المالك أو المستأجر حسب عقد إيجار تمويلي لاستخدام الإنتاج و تزويد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية.

3- **القياس الأولي:** يجب قياس العقار الاستثماري أوليا حسب تكلفته و يجب تضمين تكاليف العملية في القياس الأولي، و تمثل تكلفة العقار المشترى سعر الشراء و أية نفقة تشمل النفقات المباشرة على سبيل المثال: الرسوم المهنية للخدمات القانونية و ضرائب نقل العقار و تكاليف أخرى.

4- **الإنفاق اللاحق:** يجب إضافة الإنفاق اللاحق المتعلق بالعقار الاستثماري الذي تم الاعتراف به إلى القيمة الدفترية للعقار الاستثماري، عندما يكون من المحتمل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بما يزيد على مستوى الأداء الأصلي المقدر للعقار الاستثماري، يجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصروف في الفترة التي حدثت فيها النفقات.

5- **الإفصاح:** يجب على المؤسسة الإفصاح عن ما يلي:

- الفرضيات المهمة التي طبقت لتحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إذا كان تحديد القيم العادلة مدعوم بأدلة.
- وصف العقار الاستثماري.
- توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- المبالغ المالية الموجودة في البيانات المالية.

- على المؤسسة أن تفصح عن:

✓ **نموذج التكلفة:** يجب على المؤسسة التي تطبق نموذج التكلفة أن تفصح على:

- طريقة الاهتلاك المستخدمة، معدلات الاهتلاك و نهايتها.
- تسوية القيمة الدفترية للعقار الاستثماري في بداية الفترة و نهايتها.
- صافي فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمؤسسة أجنبية.
- التحويلات من و إلى المخزون و العقارات الاستثمارية المشغولة من طرف المالك.

✓ **نموذج القيمة العادلة:** يجب على المؤسسة التي تطبق نموذج القيمة العادلة أن تفصح على:

- صافي المكاسب و الخسائر من تعديلات القيمة و كذا صافي فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمؤسسة أجنبية.
- التحويلات من و إلى المخزون و العقارات المشغولة من طرف المالك.
- الحالات الاستثنائية عندما تقيس المؤسسة العقارات الاستثمارية باستخدام المعالجة المفضلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، يجب على المؤسسة أن تفصح عن التسوية المطلوبة المتعلقة بالمبالغ الاستثمارية.

ثالثا : المعيار الدولي المحاسبي رقم 38 " المجموعات غير ملموسة "

1- نطاق المعيار:

يجب أن تطبق جميع المؤسسات هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء ما يلي:

- الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار دولي محاسبي آخر.
- الموجودات المالية و التي هي معرفة في المعيار الدولي المحاسبي الثاني و الثلاثون.
- حقوق المعادن على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط و الغاز...الخ.
- الموجودات غير الملموسة التي تحتفظ بها المؤسسة للبيع أثناء سير العمل المعتاد.
- عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي 17 " عقود الإيجار ".
- الموجودات الضريبية المؤجلة التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي 12 " ضرائب الدخل".

2- تعريف المصطلحات:

- **الموجود غير الملموس:** هو الموجود قابل للتحديد، أو غير نقدي بدون جوهر مادي يحتفظ به ولاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو التأجير لأغراض إدارية.

- **الإطفاء:** هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للاهتلاك الموجود غير الملموس عمره الإنتاجي.
- **العمر النافع:** هو الفترة الزمنية التي تستخدم فيها المؤسسة الموجودات.

3- الاعتراف بموجود غير الملموس: يجب الاعتراف بالموجود غير الملموس في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تخص الموجود ستتدفق للمؤسسة.
- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق منه.

4- فترة الإطفاء: يجب تخصيص المبلغ القابل للاهتلاك لموجود غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقديرا لعمره النافع، و هناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع للموجود غير الملموس لن يزيد عن 20 سنة من تاريخ توفر الموجود للاستعمال.

5- طريقة الإطفاء: يجب أن تظهر طريقة الإطفاء المستخدمة نمط الاهتلاك للمنافع الاقتصادية للمؤسسة، ويجب استخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة الرصيد المتناقص أو طريقة وحدة الإنتاج، ويتم اختيار الطريقة المستخدمة بناءا على النمط المتوقع لاهتلاك المنافع الاقتصادية، ويتم الاعتراف بالأخطاء على انه مصروف.

6- قيمة الإطفاء: يجب الافتراض أن قيمة الإطفاء لموجود غير ملموس صفر إلا إذا:

- تعهد طرف ثالث بشراء الموجود في نهاية عمره النافع و حالة السوق تكون نشطة.
- يمكن تحديد قيمة الإطفاء بالرجوع إلى السوق، وقد يكون السوق موجود في نهاية العمر النافع للموجود.

7- الإفصاح: يجب أن تفصح البيانات المالية عن ما يلي لكل فئة من قائمة الموجودات غير الملموسة:

- طرق و معدات الإطفاء المستخدمة و الأعمار النافعة.
- إجمالي المبلغ المسجل و الإطفاء المتراكم في بداية و نهاية الفترة.
- تاريخ بدأ تطبيق إعادة التقييم و المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة المعاد تقديمها.
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالموجودات غير الملموسة في بداية و نهاية الفترة.
- بيان الدخل الذي يتضمن إطفاء الموجود غير الملموس.
- مطابقة المبلغ المسجل في بداية و نهاية الفترة.

رابعا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 " المخزون "

1- نطاق المعيار: يجب تطبيق هذا المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون باستثناء ما يلي:

- عمليات التشغيل الناتجة عن عقود الإنشاءات و تشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).
- الأدوات الأولية.
- المخزون من المواشي و الدواجن، المنتجات الزراعية، المعادن الخامة في حالة تقييمها بصافي القيمة.

2- تعريف المصطلحات:

- **المخزون:** يعتبر المخزون أصل عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري أو خلال مرحلة للتصنيع لغرض البيع، أو إذا كان في شكل مواد و لوازم تهتلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- **صافي القيمة التحصيلية:** هو سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون لإتمام عملية التصنيع.

3- قياس المخزون: يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيها أقل.

4- تكلفة المخزون: يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل و تكاليف أخرى.

- **تكاليف الشراء:** نشمل تكاليف الشراء و الرسوم الجمركية و الضرائب الأخرى و مصاريف النقل والتحميل و أية مصروف له علاقة بحيازة المخزون بعد الخصم التجاري.
- **تكاليف التحويل:** تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بالإنتاج، كما تشمل التحميل المنتظم لتكاليف غير مباشرة المتغيرة و الثابتة، وتشمل التكاليف المتغيرة تلك التي تتغير مباشرة بحجم الإنتاج و التكاليف الثابتة تلك التي بقيت ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج.
- **التكاليف الأخرى:** تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عندما تتكبدها من أجل جعل المخزون في مكانه و ظروفه الحالية مثلا: يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف التصميم للعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون و في ظروف محددة سيسمح بتضمين تكاليف الافتراض في تكلفة المخزون و هذه الظروف محددة في المعالجة البديلة المسموح في المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 " تكاليف الافتراض ".

5- طرق قياس التكاليف:

يمكن استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون، تأخذ التكاليف المعيارية باعتبار المستوى العادي للوازم و المواد و الأجور و

الطاقة المستفيدة و يتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة، إذا استدعى الأمر تعديل حسب الظروف السائدة وتستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من أصناف سريعة التغير و التي لها هامش متشابه.

6- المعالجة المفضلة:

يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولا الصادر أولا أو طريقة الكلفة الوسطية المرجحة، و نفترض الطريقة الأولى أن المخزون الذي تم شراءه أولا، أما في ظل الطريقة الثانية يتم بتحديد متوسط التكلفة باحتساب متوسط الفترة و يعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

7- المعالجة البديلة المسموح بها:

يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا و نفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراءه مؤخرا يباع أولا.

8- الإفصاح: يجب على المؤسسة الإفصاح عن البيانات المالية التالية:

- قيمة المخزون المرهون كضمان المطلوبات.
- قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.
- إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، و القيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمؤسسة.
- التكاليف التشغيلية للتحميل من الإيرادات و التي تم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة.

مما سبق و بالاعتماد على المعايير المذكورة أعلاه يمكن أن نستخلص الشكل النموذجي لقائمة المركز المالي.

الجدول(01): الشكل النموذجي لقائمة المركز المالي:

الموجودات	المبالغ	المطلوبات	المبالغ
الموجودات غير متداولة	**XXXX**	**رأس المال و الاحتياط**	**XXX**
- الممتلكات و التجهيزات و المعدات	XXX	- رأس المال المصدر	XXX
- الشهرة	XXX	- الاحتياط	XXX
- الاستثمارات في الشركات تمارس نفس النشاط	XXX	- الأرباح و الخسائر المتراكمة	XXX
- موجودات مالية أخرى	**XXX**	**المطلوبات غير المتداولة**	
الموجودات المتداولة	XXX		
	XXX		
	XXX		
	XXX		

- المخزونات - الذمم التجارية المدنية - الدفعات الآجلة	XXX		
المجمـــــــــــــــــوع	XXXXX	المجمـــــــــــــــــوع	XXXXX

المصدر: ثابت سارة، حامق يسمينة، **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة جيجل، 2009_2010، ص : 22.

الفرع الثاني: جانب الخصوم

توجد ثلاث معايير محاسبية دولية تخص جانب الخصوم من قائمة المركز الحالي و سنتطرق إليها بمزيد من التفصيل وهي:

أولا : المعيار المحاسبي الدولي العشرون : المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدة الحكومية

1_نطاق المعيار :

يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة و الإفصاح عن المنح الحكومية و الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية و لا يتناول هذا المعيار المشاكل الخاصة الناتجة عن المحاسبة عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس أثار تغير للأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة .

2_تعريف المصطلحات:

استخدمت المصطلحات في هذا المعيار حسب المعاني المحددة و نذكر من بينها:

- ✓ **المنح الحكومية:** هي مساعدات حكومية في شكل مصادر محولة للمؤسسة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة، ويستبعد من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمؤسسة.

- ✓ **المساعدات الحكومية:** هو إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية تخصصه للمؤسسة، أو لنطاق من مؤسسات مؤهلة طبق لمعايير محددة، و المساعدات الحكومية حسب هذا المعيار لا تشمل المنافع حتى تقدم بشكر غير مباشرة من خلال إجراء مؤشر في الظروف التجارية العامة مثل تجهيزات البنية الأساسية في المناطق تحت التطوير أو العقود التجارية.

3_الإفصاح: يجب الإفصاح عن أمور عدة منها :

- السياسة المحاسبة المتبعة للمنح الحكومية، ويشمل ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية.
- الشروط غير المحققة و الاحتمالات المتصلة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

4_ أحكام انتقالية: على المؤسسة التي تطبق المعيار الأول التقيد بما يلي:

- تعديل بياناتها المالية للغير في السياسة المحاسبية حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن.
- تطبيق القواعد المحاسبية في المعيار و أجزاء من المنح التي تصبح قابلة للتحصيل و إعادة الدفع بعد تاريخ تطبيق المعيار.

ثانيا: للمعيار المحاسبي الدولي رقم 33 " ربحية السهم "

1_ نطاق المعيار:

المؤسسات التي يتم تداول أسهمها يجب تطبيق هذا المعيار بواسطة المؤسسات التي تتداول أسهمها العادية المحتملة و كذلك بواسطة المؤسسات التي في طور إصدار أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة في أسواق الأوراق المالية، أما المؤسسات التي يتم تداول أسهمها.

2_ تعريف المصطلحات:

شملت التعريفات في هذا المعيار ما يلي:

- ✓ **السهم العادي:** هو عبارة عن أداة من أدوات حقوق الملكية التي هي في المرتبة الأدنى لباقي فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- ✓ **السهم العادي المحتمل:** عبارة عن أداة مالية أو عقد يمكن أن يمنح لحامله أسهم عادية.
- ✓ **حقوق الخيارات:** هو عبارة عن أدوات مالية تعطي لحاملها الحق في شراء أسهم عادية.

3_القيمة العادلة لسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة:

- ✓ **ربحية السهم المخفض :**

لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة يجب تعديل صافي الربح المنسوب لجملة الأسهم العادية والمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة بتأثرات جميع الأسهم العادية المحتملة المخفضة، كما يجب تقدير الأسهم العادية المحتملة على انه تم تحويلها إلى أسهم عادية في بداية الفترة أو في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة إذا تم التحويل بعد ذلك.

- ✓ **الأرباح المخفضة:**

لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة يجب تعديل قيمة صافي الربح أو الخسارة للفترة و المنسوبة لجملة الأسهم العادية بتأثيرات ما بعد الفرق لكل من التالي :

– أية توزيعات أرباح على الأسهم العادية المحتملة المخفضة التي تم طرحها للوصول إلى صافي الربح المنسوب لجملة الأسهم العادية.

– الفائدة المعترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤيدة للتخفيض.

- ✓ **ربحية السهم المخفضة:**

لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد السهم العادية محتسبة بالإضافة إلى المتوسط المرجح للأسهم العادية التي سوف تصدر عند تحويل جميع الأسهم العادية المحتملة المخفضة على انه تم تحويلها إلى أسهم عادية في بداية الفترة أو في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة إذا تم التحويل بعد ذلك .

التعديل:

إذا ارتفع عدد الأسهم العادية أو العادية المحتملة القائمة نتيجة الرسملة أو إصدار أسهم أو تجزئة الأسهم أو انخفاض نتيجة تجميع الأسهم ،فيجب تعديل احتساب ربحية السهم الأساسي و المخفض بأثر رجعي ،فإذا حدث ذلك بعد تاريخ الميزانية و تميل إصدار البيانات المالية ، فان احتساب نصيب السهم لتلك الفترات أو فترات سابقة يجب أن يكون معتمدا على عدد الأسهم الجديدة وفي الحالات التي يعكس نصيب السهم هذه التغيرات فانه يجب تعديل ربحية السهم الأساسية و المخفضة لجميع الفترات.

المطلب الثاني: معايير خاصة ببعض عناصر حسابات النتائج

إن القوائم المالية التي تعتمدها المحاسبة تعد و تقدم للمستخدمين سواء كانوا داخلين أو خارجين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم، و تعتبر قائمة حسابات النتائج ثاني أهم قائمة مالية بعد قائمة المركز المالي، حيث حددت المعايير المحاسبية الدولية و أشكال عرضها و الحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم، ونتساءل في هذا المطلب المعايير المحاسبية الدولية التي تخص هذه القائمة فالمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 في جانب التكاليف و المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 في جانب الايرادات.

الفرع الأول: جانب التكاليف

في جانب التكاليف من قائمة حسابات النتائج سنتطرق إلى معيار محاسبي واحد وهو تكاليف منافع الموظفين.

أولا : المعيار المحاسبي الدولي 19 " تكلفة منافع الموظفين "

1- نطاق المعيار:

يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار على منافع الموظفين، كما يجب تطبيق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين.

2- تعريف المصطلحات:

من بين المصطلحات التي تم تعريفها في هذا المعيار نجد:

- ✓ **منافع الموظفين:** هي كافة أشكال التعويضات التي تقدمها المؤسسة مقابل الخدمة التي يقوم بها الموظفين.
- ✓ **القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة:** هي القيمة المالية بدون أي خصم للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناتج من خدمة الموظفين في الفترات الحالية و السابقة.

3- الإفصاح:

بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الأجل فقد تتطلب المعايير المحاسبة الدولية كآخر إجراء إفصاحات.

4- خطط أصحاب العمل المتعددين:

يجب على المؤسسة تصنيف خطة لأصحاب العمل المتعددين على أنها خطة عمل أو منفعة محددة بموجب حكم إلزامي ضمني يتعدى الأحكام الرسمية.

5- خطط الدولة:

يجب على المؤسسة إجراء محاسبة لخطة الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لخطة أصحاب العمل، كما تطرق هذا المعيار إلى المنافع المؤمن عليها و منافع ما بعد الانتهاء من الخدمة.

6- العروض المتاحة:

يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء متاحة عندما يكون لها الحق في التنفيذ قانونيا و تهدف المؤسسة إما لتسوية الالتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في خطة أخرى في نفس الوقت كما يتضمن هذا المعيار عناصر أخرى منها:

- التمييز بين الموجودات و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة.
- المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد الانتهاء من الخدمة.

7- منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجر:

تشمل على سبيل المثال و حالات الغياب طويلة المعوضة، الاحتفالات بالمناسبات.

8- منافع التعويضات في صور حقوق الملكية:

و تشمل الأسهم و خيارات الأسهم و أدوات حقوق الملكية الأخرى الصادرة للموظفين بمقدار أقل من القيمة العادلة التي كانت ستصدرها الأطراف الأخرى.

الفرع الثاني: جانب الإيرادات

في جانب الإيرادات من قائمة حسابات النتائج سنتطرق إلى معيار محاسبي دولي واحد وهو المعيار رقم 18 " الإيرادات "

أولا :المعيار المحاسبي الدولي 18 " الإيرادات "

1- نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار عند محاسبة الإيرادات الناتجة عن العمليات و الأحداث التالية:

- بيع السلع و تأدية الخدمات.
- استعمال أطراف أخرى بموجودات المؤسسة و ما ينتج عنها من فوائد و إيرادات من حقوق الامتياز و أرباح الأسهم.

لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن عقود التأمين المتعلقة بشركات التأمين استخراج المعادن بالإضافة إلى عقود الإيجار و التغيرات في قيمة الموجودات المتداولة الأخرى، التغيرات في القيمة العادلة للموجودات المالية أو المطلوبات المالية أو التخلص منها.

2- تعريف المصطلحات:

ـ الإيراد: هو إجمالي النفقات من المنافع الاقتصادية خلال الفترة و الناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة.

ـ القيمة العادلة: هي عبارة في القيمة التي يمكن أن تتم على أساسها مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف تتوافر لها الدراية و الرغبة في العامل و التعادل في الرغبة التفاوضية.

ـ قياس الإيراد:

يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسليمه أو القابل للاستلام.

في معظم الأحوال يكون المقابل الذي تحصل عليه المؤسسة في صورة نقدية أو نقدية معدلة و يكون مقدار الإيراد نقدي أو نقدي مستلم أو قابل للاستلام و مع ذلك فإذا تم تأجيل الاستلام النقي أو النقدية المتعادلة فإن القيمة العادلة للمقابل تكون أقل من قيمته الاسمية المحددة.

_ بيع السلع:

يتعين الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط التالية:

- قيام المؤسسة بتحويل معظم المخاطر و العوائد المتعلقة بالصفقة إلى المشتري.
- إمكانية قياس سعر الإيراد بطريقة موثوق فيها.
- من المتوقع حصول المؤسسة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
- إمكانية قياس التكاليف التي ترتبت نتيجة للعملية أو سوف تترتب عليها بطريقة موثوق فيها.

_ تأدية الخدمات:

يمكن تقدير ناتج إحدى العمليات بطريقة موثوق فيها عندما تتوفر الشروط التالية:

- إمكانية قياس مقدار إيراد بطريقة موثوق فيها.
- أن يكون من المتوقع حصول المؤسسة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
- إمكانية قياس نسبة إتمام العملية في تاريخ الميزانية بطريقة موثوق فيها.
- إمكانية قياس التكاليف الفعلية و التكاليف المقدرة لإتمام العملية بطريقة موثوق فيها.
- إذا لم تتمكن المؤسسة بطريقة موثوق فيها من تأجير ناتج إحدى العمليات التي تتضمن تأدية خدمات فإن مقدار الإيراد الذي يعترف به يجب أن يكون في حدود المصروفات المحققة القابلة للاستيراد.

3- الإفصاح:

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- السياسات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالإيراد على أن يشمل ذلك الطرق المستخدمة في حساب مرحلة إتمام العمليات التي تنطوي على تقديم خدمات.
- المبالغ الخاصة بكل مجموعة من مجموعات الإيراد الرئيسي المحققة خلال الفترة و يشمل ذلك الإيراد المحقق من:

بيع السلع، تأدية الخدمات، الفوائد، إيرادات حقوق الامتياز، أرباح السهم.

بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 01: " عرض القوائم المالية " يمكن استخلاص الشكل النموذجي لحساب النتائج و الجدير بالذكر أن هذا الأخير يعرض حسب طريقتين أما حسب طبيعة المصروفات و الإيرادات أو حسب وظيفة كل منهما و الشكلين النموذجيين له كالتالي:

الجدول رقم (2): الشكل النموذجي لحساب النتائج – حسب الوظيفة –

البيان	المبالغ
- الدخل.	XXX
- تكلفة المبيعات.	XXX
إجمالي الربح	**XXX**
- إجمالي الربح.	XXX
- دخل تشغيلي آخر.	XXX

- تكاليف التصنيع.	XXX
- المصروفات الإدارية.	XXX
- مصروفات تشغيلية أخرى.	XXX
الربح من العمليات	**XXX**
- الربح من العمليات. -	XXX
- تكلفة التمويل.	XXX
- الدخل من الشركات الزميلة.	XXX
الربح قبل الضريبة	**XXX**
- الربح قبل الضريبة.	XXX
- مصروف ضريبة الدخل.	XXX
الربح بعد الضريبة	**XXX**
- الربح بعد الضريبة. - حصة الأقلية.	XXX XXX
صافي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية	**XXX**
- صافي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.	XXX
- البنود غير العادلة.	XXX
صافي الربح للفترة	**XXX**

المصدر: ثابت سارة، حامق يسمينة، مرجع سابق، ص : 28.

الجدول (3): الشكل النموذجي لقائمة حساب النتائج – حسب الطبيعة –:

البيان	المبالغ
- الدخل.	XXX
- دخل تشغيلي آخر.	XXX
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة و العمل قيد الانجاز.	XXX
- عمل تم انجازه من قبل المنشأة و رسملته.	XXX
- تكاليف الموظفين.	XXX
- مصروفات الاهتلاك و الإطفاء.	XXX
- الدخل من الشركات الزميلة.	XXX
الربح من العمليات	**XXX**
- الربح من العمليات.	XXX
- تكلفة التمويل.	XXX
- الدخل من الشركات الزميلة	XXX
الربح قبل الضريبة	**XXX**
- الربح قبل الضريبة.	XXX
- مصروف ضريبة الدخل.	XXX
الربح بعد الضريبة	**XXX**
- الربح بعد الضريبة.	XXX
- حصة الأقلية.	XXX

صافي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية	**XXX**
- صافي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.	XXX
- البنود غير العادلة.	XXX
صافي الربح للفترة	**XXX**

المصدر: ثابت سارة، حامق يسمينة ، مرجع سابق، ص : 29.

المطلب الثالث: معيار خاص بقائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية ثالث أهم قائمة مالية بعد قائمة المركز المالي و قائمة حساب النتائج ويوجد معيار خاص بهذه القائمة يشرح مختلف العناصر التي تضمها و هو ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي (07) " قائمة النفقات"

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشآت بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية و ما يعادلها و ذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقديم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.

1- نطاق المعيار:

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية و ذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القوائم لجزء متمم لبياناتها المالية و ذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها.

يهتم مستخدمو البيانات المالية للمؤسسة بمعرفة كيفية قيامها بتوحيد و استخدام النقدية وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسة المختلفة، كما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمؤسسة، كما هو الحال للمؤسسات المالية، فالمؤسسات رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة لإيرادات و المصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية و سداد التزاماتها و توفير العائد للمستثمرين، و بناءا على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المؤسسات قائمة التدفقات المالية.

2- فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية:

في حالة استخدام قائمة التدفقات النقدية مع البيانات المالية الأخرى فإنه يمكن الحصول على معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة و هيكلها التمويلي وقدرتها في التأثير على مقادير و توقيت الحصول على التدفقات النقدية و ذلك من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة أو استغلال الفرص المتاحة، و تعتبر المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مفيدة في قياس قدرة المؤسسة على توليد النقدية، و كذلك مساعدة المستخدمين على بناء نماذج تمكنهم من عمل التقديرات والمقارنات فيما يتعلق بالقيم المالية للتدفقات النقدية لمختلف المؤسسات.

3- تعريف المصطلحات:

- **النقدية:** ويقصد بها النقدية بالخزينة و الودائع تحت الطلب.
- **التدفقات النقدية:** و تتمثل في النفقات الداخلة و الخارجة وما يعادلها.
- **النقدية المعادلة:** و تتكون من الاستمارات القصيرة الأجل و التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية و التي تتعرض لدرجة مالية من المخاطر حيث التغير في قيمتها.
- **الأنشطة الاستثمارية:** عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من موجودات طوية الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.
- **الأنشطة التشغيلية:** عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة و كذلك الأنشطة الأخرى التي لا تغير أنشطة تمويله أو استثماره.
- **الأنشطة التمويلية:** عبارة عن الأنشطة التي تنتج تغيرات في حجم و مكونات المؤسسة و القروض الخاصة بها.

4- عرض قائمة التدفقات النقدية:

تظهر قائمة التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلق بها إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.

- ✓ **الأنشطة التشغيلية:** تعتبر الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها و المحافظة على قدرتها التشغيلية و توزيع الأرباح على المساهمين و تمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تميل خارجية و تفيد كذلك المعلومات التاريخية المتعلقة بها إذا تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لتنبأ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- ✓ **الأنشطة الاستثمارية:** ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية إلى أي مدى ثم تخصيص مصادر لتوليد أرباح و تدفقات نقدية مستقبلية و فيما يلي بعض الأمثلة على ذلك:
  - المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات و الآلات و المعدات و الموجودات الملموسة وغير الملموسة.
  - المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة و غير ملموسة.
- ✓ **الأنشطة التمويلية:** يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبأ بالحقوق والمطالبة المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع و من أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:
  - النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
  - النقدية الناشئة عن السندات و القروض و الكمبيالات.
  - المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

5- التقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

يجب على المؤسسة التقدير بإحدى الطريقتين على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

- ✓ **طريقة مباشرة:** حيث يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة و المدفوعة للبنود الأساسية.
- ✓ **طريقة غير مباشرة:** حيث يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية وأي بنود مؤجلة أو مستحقة أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية و كذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية و التمويلية.

6- التقرير عن التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية و التمويلية:

يجب على المؤسسة تقدير في جزء منفصل بالقائمة عن جزء إجمالي البنود للمقبوضات والمدفوعات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية و التمويلية.

7- التقرير على صافي التدفقات النقدية:

يمكن التقدير على النفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية و التمويلية على أساس صافي التدفقات في الحالات التالية:

- المتحصلات و المدفوعات التي تتم لحساب العملاء.
- المتحصلات النقدية الخاصة ببنود تتم بسرعة.

8- التدفقات النقدية بعملات أجنبية:

يجب تسجيل التدفقات النقدية بسعر الفرق بين تلك العملة و العملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

يتعين ترجمة التدفقات النقدية باستخدام أسعار الصرف السائدة بين العملات الأجنبية و عملة إعداد التقارير المالية و ذلك في تاريخ حدوث التدفقات النقدية.

9- الفوائد و الأرباح الموزعة:

يجب الإفصاح عن كل الفوائد و توزيعات الأرباح المحصلة و المدفوعة في موضع منفصل بالقائمة كما يجب تبويب هذه البنود بطريقة منسقة من فترة لأخرى.

10- ضرائب الدخل:

يتعين الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل، كما يتعين تصنيف كل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ماعدا الحالات التي ترتبط بشكل خاص بالأنشطة التمويلية و بالاستمرارية.

11- الاستثمار في شركات تابعة و المشتركة:

في حالة استخدام طريقة حقوق الملكية أو تكلفة المحاسبة في الشركات التابعة أو المشتركة فإنه يجب على المستثمرات أن يقتصر عند التقرير بقائمة التدفقات النقدية التي تحدث بينه و بين الشركة و المستثمر فيها و من الأمثلة على ذلك أرباح الأسهم النقدية و الدفعات المقدمة.

12- العمليات غير النقدية:

يجب استبعاد العمليات الاستثمارية و التمويلية التي لا تتطلب استخدام نقدية أو نقدية معادلة عن قائمة التدفقات النقدية كما يجب الإفصاح عن تلك الحالات بمكان آخر بالبيانات المالية حيث يمكن دائما توفير المعلومات بتلك الأنشطة الاستثمارية و التمويلية.

13- مكونات النقدية و النقدية المعادلة:

يجب على المؤسسة أن تفصح بيان التدفقات النقدية عن مكونات النقد و أشباه النقد مع ضرورة عرض تسوية للمقادير الظاهرة ببيان التدفقات النقدية مع البنود المناظرة لها في الميزانية.

الفرع الثاني: الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية

هناك طريقتين الطريقة المباشرة و غير المباشرة و هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (4): الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة المباشرة – :

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل - المتحصلات النقدية من العملاء.		

- المدفوعات النقدية للموردين و العاملين. - النقدية المتولدة من النشاط الرئيسي للتشغيل. - فوائد مدفوعة. - ضرائب دخل مدفوعة. **التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية** - عوائد ناتجة عن التسوية مع الحكومة مقابل الاستيلاء على ممتلكات للمنفعة العامة. **صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار** **التدفقات النقدية من أنشطة التمويل** توزيعات أرباح مدفوعة **صافي التدفقات النقدية من أنشطة التمويل** **صافي الزيادة في النقدية في حكمها.** **النقدية وما في حكمها في بداية السنة.** **النقدية و ما في حكمها في نهاية السنة.**		

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 536 – 537.

الجدول رقم (5): الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة غير المباشرة –

<u>التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل</u> صافي الدخل قبل الضرائب غير العادية _ تسويات - اهتلاك الآلات و المعدات و التجهيزات و الممتلكات. - اهتلاكات. - دخل الاستثمارات. - مصروف الفوائد. - دخل التشغيل قبل التغيرات في رأي المال العامل.		

- الزيادة في حسابات القبض (المدينين) - الزيادة في المخزون. - النقص في حسابات الدفع المستحقة. _ النقدية المتولدة من التشغيل _الفوائد المدفوعة. _ضرائب الدخل المدفوعة. _التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية. _عوائد محصلة من تسويات حكومية ناتجة من مصادر ملكية للمصلحة العامة. **صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:** **التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:** - عوائد من بيع المعدات. - توزيعات الأرباح محصلة. **صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:** **التدفقات النقدية من أنشطة التمويل** توزيعات أرباح مدفوعة **صافي التدفقات النقدية من أنشطة التمويل** **صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها.** **رصيد النقدية وما في حكمها في أول العام.** **رصيد النقدية و ما في حكمها في نهاية عام.**		

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 536 – 537.

خلاصة:

يرجع نشوء معايير المحاسبة الدولية إلى عصر العولمة و المتمثلة في عولمة الاقتصاد و عولمة أسواق رأس المال الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فهذه الأخيرة أساسا هي لغة الأعمال على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية، ما جعلها تكتسي أهمية بالغة فقد جاءت لتلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من البلدان المشتركة في العضوية، و الالتزام بها سوف يساعد على فهم القوائم المالية المعلنة باعتبار هذه الأخيرة مخرجات النظام المحاسبي في كل مؤسسة.

لهذا تعرضنا في هذا الفضل إلى نشأة المحاسبة و تطورها عبر التاريخ، و أهدافها و أهميتها بعد التطرق إلى تعريفها في المبحث الأول، بالإضافة إلى نشأة و تطور المعايير المحاسبية و الهيئات المشرفة على وضعها و متطلبات تطبيقها في الجزائر، في المبحث الثاني تم التطرق إلى بعض معايير خاصة بعناصر المركز المالي و حساب النتائج و قائمة التدفقات النقدية في المبحث الثالث.

تمهيد :

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي المعمول به منذ 1975، و الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة مس كل جوانبها ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مرورا بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي مالي اصدر في 2007/11/25، على أن يتم العمل به ابتداء من 2010/11/01 من خلال جعل المخطط المحاسبي نظاما مرنا يستجيب للتحولات الاقتصادية الراهنة والتغييرات المادية و يعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر و متطلبات المعايير المحاسبية الدولية عبر تكييف النظام المحاسبي مع أسس و قواعد و معايير المحاسبة الدولية من هنا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي :

- المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: عرض القوائم المالية.
- المبحث الثالث: تنظيم المحاسبة و قواعد التقييم و التسجيل و مدونة تسيير الحسابات.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري، و الذي يتدرج في إطار تحديث الآليات التي تصاب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيق على جزء مهم من معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية IFRS،TAS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية[1].

وسنتطرف في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي الذي يظم ماهية النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي و المقارنة بينهما.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

بما أن هذا النظام المحاسبي المالي حديث العهد سنحاول التطرق إلى كل من مفهومه و مراحل انجازه وأهميته و الأهداف المرجوة منه.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام تنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]

ولقد عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية."المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها و تقييمها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي[3]

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا و معايير محاسبية و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المحاسبة و هي:

---

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، (دار النشر: Page Bleues، الجزائر، 2011)، ص: 69.

[2] إبراهيم مبروكي و محمد ولد رامول، مرجع سابق ، ص: 79.

[3] آيت محمد مراد و ايحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق، ص: 04.

الوحدة المحاسبية، استمرارية النشاط، القياس النقدي، استقلالية الدورات التكلفة التاريخية، عدم المقاصة القيد المزدوج، الحيطة و الحذر، الأهمية النسبية، الإفصاح، الموضوعية، تحقيق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات....الخ، أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد ثمانية.

1_ محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، و تظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به .

2_استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول و ينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية و القوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

3_التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول و الخصوم و كذا التكاليف و الإيرادات و تظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على قيمة الحصول عليها.

4_أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القانوني.

5_الملائمة: الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين و عليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار.

6_القابلة للفهم: سهولة فهم المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية.

7_القابلية للمقارنة: أن تسمح المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية و بين المؤسسات المختلفة.

8_المصداقية: أن تكون المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية خالية من الأخطاء و الغموض حيث يجب أن تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

ثالثا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي[1]

تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية :

- ✓ الشركات و المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص: 12-15.

- ✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني و تنظيمي ويستند من مجال تطبيق المحاسبة المالية للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية و غير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ كما يمكن للمؤسسات الصغيرة و التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة و هذا حسب مضمون ونوع النشاط.

الجدول (6) الحد الأدنى لرقم الأعمال و اليد العاملة للمؤسسات الصغيرة لمسك محاسبة مبسطة

قطاع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
الأنشطة التجارية	10 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
الأنشطة الإنتاجية و الحرفية	06 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
أنشطة تقديم الخدمات و أخرى	03 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة

المصدر: عمورة جمال، **الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق، ص 07.

الفرع الثاني : مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة ،1970 و الذي لم يساير التوجه الجديد الذي أنتجته الجزائر آن ذاك حيث قامت الدولة بإصلاح محاسبي بداية من سنة 1998 أسندت مهمته إلى المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، حيث أرسل استبيانين إلى خبراء المحاسبة في إطار تقييم المخطط المحاسبي الوطني الأول في جانفي 1999 و كان طويلا نوعا ما ، أما الثاني أرسل في جويلية 2000 و كان اقل من سابقه إلا أنها توقفت في سنة 2001 و أعدت مناقصة دولية للاصلاح المحاسبي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي .

هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-

1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملين الاقتصاديين الجدد وقد مرة هذه العملية بثلاثة مراحل هي :[1]

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطوير تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه و بين معايير المحاسبة الوطنية.

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي:

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، و الذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني:** يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المقررة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط و معقد، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف.
- **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصويري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .

إن هذا الخيار تبين من خلال المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 و اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية CAS / IFAS أو معايير مجلس المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية.

[1] آيت محمد مراد و ايحري سفيان، مرجع سابق، ص: 03.

الفرع الثالث: أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، كما انه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي و تكمن أهميته فيما يلي:[1]

- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عن التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات.
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة.
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على المبادئ محددة بوضوح.
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات و هو تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم بالمؤسسة.
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة .

[1] ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص: 08- 09.

- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكاليف التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفر معلومات مالية تعكس الواقع.
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتين سيولة الخزينة و تغيير الأموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- ✓ فرض رقابة على الشركات التابعة و فروع الشركة الأم[1].
- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ✓ يسهل مختلف المعاملات المالية المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية.
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها وشفافيتها.
- ✓ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبة التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.
- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.[2]

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 09.

[2] آيت محمد مراد و ابحري سفيان، مرجع سابق، ص ص: 04-05.

- ✓ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم موحدة.[1]

المطلب الثاني: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

منذ بدأ تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975 ولغية صدور القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي (2007) لوحظت نقائص كثيرة منها الخاصة بالجانب النظري (المفاهيمي) و منها ما يتعلق بالجانب التقني (الميداني).

الفرع الأول : النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني

إن طريقة تقدم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة و الحسابات المرتكبة.

أولا: انعدام الإطار المفاهيمي

يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ و الأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، و إذا طبقنا هذا على المخطط لسنة 1975 فإننا نجده يفتقر إلى هذا الإطار، و في الكثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين لكن عدم استنادهم على إطار عام و موحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية و كثيرا ما لا تكون متماثلة و هذه الصفة هي من أسس المحاسبة.

ثانيا : عدم تحديد مستخدمي المعلومة الحاسبية

مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، و عدم تحديده لنقاط عديدة مهمة منها تحديد مستخدمي القوائم المالية ، حتى و إن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على الجانب الاقتصاد الكلي أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب و التنظيم الاقتصادي .

ثالثا : التنميط المحاسبي

لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية و ترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية و الذي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص: 08.

المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، و تكملة لنفس السياق فان عدم تطور المحاسبة التحليلية و التحليل المالي كان من بين أسبابه غياب المعايير.[1]

رابعا : غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني :[2]

يطبق الدليل المحاسبي في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة و لا يشير إلى المجمعات التي من شانهم تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، و هذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي.

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها و الناشطة بالجزائر ضئيلة جدا، حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلا على المؤسسات المسيرة في البورصة.

الفرع الثاني : النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي و تصنيف المحاسبات و الوثائق الشاملة و الجرد الدائم و قواعد التقييم، التعاريف و قواعد سير الحسابات ، معالجة بعض العمليات و التكفل بإحداث لاحقة.

أولا: الإطار المحاسبي

من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني لم يورد بعض الحسابات وسيتم ذكر بعض الحسابات غير الواردة في المخطط الوطني المحاسبي الوطني.

1- **المجموعة الأولى:** رأس المال المسدد و رأس المال الغير مسدد، علاوة الإصدار، علاوة التسديد.....الخ.
2- **المجموعة الثانية :** الأراضي غير المهيأة، مباني على ارض النشاط، القرض الإيجاري .....الخ.
3- **المجموعة الرابعة:** نواتج القبض، إعانات للقبض، مؤونات نقص قيمة المجمعات و الشركات، الفوائد الواجبة التحصيل.
4- **المجموعة الخامسة:** الديون المخصصة للعطل المدفوعة، الكشوف البنكية،مجموع المؤسسات...الخ.
5- **المجموعة السادسة:** خسائر التكاليف ، الخدمات البنكية، مكافئة المستخدم المنتدب آو المعار.....الخ.

ثانيا : تصنيف و تبويب الحسابات

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة و الأصول غير المتداولة، و بين الخصوم الجارية و الغير الجارية.

---

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، و إشكالية تطبيق معايير محاسبية دولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17_ 18 جانفي 2010، ص ص : 8_9.

[2] ابراهيم مبروكي و محمد ولد رامول،مرجع سابق، ص: 64.

إن تصنيف الديون و الحقوق حسب سيولتها و مدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة حتى جداول الحقوق و الديون تعطي التحليل في شكل ثاني بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات، أي بعد تصنيفها حسب طبيعتها.

لقد تم تعريف المجموعة الثانية و الثالثة و الرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات إنتاج و عدم الفصل بين أصول الاستغلال و الأصول خارج الاستغلال و عدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال و التي هي ليست ملك المؤسسة.

كما أن مصاريف البحث و التطوير تعالج على أنها مصاريف إعدادية و ليس على أنها قيم معنوية حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل و حقوق الملكية الصناعية و التجارية.

القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات الذي يظم هذا الأخير سندات المساهمة وسندات التوظيف حيث نشير إلى أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محملة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

- ✓ الحسابين 468 ، 568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الإهتلاكات.
- ✓ حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

هذه النقائص منهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

ثالثا: الوثائق الشاملة

يبلغ عدد هذه الجداول مهما كان حجم و نشاط المؤسسة و نظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطنية ستتطرق إلى الوثيقتين المأخوذتين في الدراسة :[1]

1- الميزانية

شكل الميزانية لا يقدم المعطيات على الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة فالقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية كما انه لا يظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية، الأصول المتداولة و نفس الشيء في جانب الخصوم فيما يتعلق بالديون الطويلة و القصيرة الأجل.

و على مستوى الميزانية الوضعية المالية لها امتياز على الوضعية الاقتصادية.

[1] ابراهيم مبروكي و محمد ولد رامول،مرجع سابق، ص ص: 64-65.

2- جدول حسابات النتائج

هنا أيضا الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات على نشاط الدورة السابقة كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية و النتيجة المالية و لا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليس مؤثر على فعالية و نجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية و ممولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

رابعا: الجرد الدائم

إن تطبيق نظام الجرد الدائم على جميع المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعة نشاطها من اجل متابعة فرد من قبل المشروع الجزائري و رغم هذه الطريقة لا تتناسب و إمكانيات بعض المؤسسات من اجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات و تعدد النشاطات و البعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات

خامسا: قواعد التقديم

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقديم لكن لم يوصي بطرق التقديم عند تاريخ الجرد حين انه لا توجد أي طريقة أوحى بها المخطط لتقييم مدخلات و مخرجات المخزون و أعطيت الحرية للمؤسسات لاختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج..... ، كما أن تقييم بعض العناصر مثل الأصول و الخصوم بالعملة الأجنبية غير معالجة كما أن المخطط الوطني المحاسبي لم ينجح في تحديد طرق حساب الاهتلاك و لم يحدد معدلاته و إجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات و الحقوق المشكوك فيها.

سادسا: تعاريف و قواعد سير الحسابات

إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا و إن تعريف بعض أصنافها و تسمياتها لا تتطابق مع محتواها،فعلى سبيل المثال المجموعة الأولى تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات، نتائج رهن التخصيص و مؤونات الخسائر و التكاليف التي تتضمن وسائل التمويل متاحة أو متروكة تحت تصرف المؤسسة.[1]

سابعا: معالجة بعض العمليات

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني العمليات نذكر منها: القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية ، الضرائب المؤجلة، تغيير الطرق المحاسبية... الخ.

[1] ابراهيم مبروكي و محمد ولد رامول،مرجع سابق، ص ص: 67-68.

ثامنا: نقائص في التكفل بأحداث لاحقة

بسبب التطور الاقتصادي الذي حدث في بداية التسعينات نتيجة الإيصالات الاقتصادية وظهور أعمال و مهن جديدة، ظهرت أنواع جديدة من العمليات و الأحداث و التي لم تذكر في المخطط المحاسبي و التي لم تعالجها التعليمات الوزارية التي جاءت بعده و نذكر هنا بعضا من هذه الأعمال و الوضعيات الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء و الخاصة بالترقية العقارية.

تسجل هذه العمليات من طرف الكثير من المهنيين في الحساب " 34 أشغال قيد التنفيذ " لكن ذلك لا يسمح بالمطلع على الميزانية من التفرقة ما بين الأشغال التي أنجزتها الشركة و التي تدخل في الصفقات التي أحرزت عليها و التي تنجزها للغير، و الأشغال التي أنجزتها قصد بيعها لاحقا في إطار الترقية العقارية مثلا:

تاسعا :الأصول الخاصة للشركات المحولة إلى شركات قابضة

تسجل هذه الأصول حسب طبيعتها في أصول الشركة القابضة في الحساب " 42 " لكن المقابل الدائن لها هو الحساب "16"، و السؤال المطروح بما أن الحساب "16" من الأموال الخاصة، هل الطريقة التي تكونت بها الشركات القابضة العمومية تعطي هذه الصفة للأسهم المتحصل عليها دون أن تدفع قيمتها في نقديتها.

عاشرا : وضعية شركات تسيير مساهمات الدولة خاصة من حيث تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها

من المعروف أن شركات تسيير مساهمات الدولة تأسست على أنقاض الشركات القابضة سنة 2002 ومن المعروف أيضا من حيث التسيير أن الفرق ما بين الشركة القابضة و الشركة المسيرة لمساهمات الدولة، أن الشركة القابضة تملك أسهم الشركات المرتبطة بها، و حتى مصطلح HOLDING يؤدي بنفس المعنى،أما شركات التسيير فهي تلعب دور الوسيط بمعنى أنها لا تملك هذه الأسهم إنما تسيرها لحساب الدولة، لكن تسجيل أسهم الشركات المكلفة بتسييرها في ميزانيتها في حساب 42 أيضا و مقابل ذلك في الحساب 16 لا يؤدي لهذا المعنى.[1]

إحدى عشر : مقابل خدمات التسيير التي تصل عليها شركات تسيير المساهمات

من المعروف انه على عكس الشركات القابضة التي تحصل على جزء من أرباح الشركات التي تملكها على عائد لاستثمار أموالها في أسهمها ، فإن الشركة المسيرة لمساهمات الدولة تجمع هذه الأرباح لحساب الدولة و تحصل مقابل خدماتها هذه على مبلغ تحدده جمعيتها العامة المتكونة أساسا من ممثلي الوزارات و المصالح الآتية: وزارة المالية ،الوزارة المعنية بقطاع النشاط الذي تتبع له الشركات المعنية بتسييرها، وزارة الصناعة والمساهمات وترقية الاستثمارات، مصالح رئاسة الحكومة.

[1] مختار مسامح، مرجع سابق، ص ص: 09 - 10.

تكمن المشكلة الأساسية في طبيعة هذا المقابل و الحساب الذي يسجل فيه، و حاليا يسجل في الحساب 76 خاصة عندما يؤخذ من حساب الأرباح المحولة من الشركات التابعة لشركة التسيير لكن لو قدم لها من الخزينة العمومية فماهي طبيعته، و ما هي معالجته الضريبية؟ مع العلم أن مثل شركات التسيير هذه لا تخضع لا للرسم على القيمة المضافة و لا للرسم على النشاط المهني.

12_ مسألة التعهدات خارج الميزانية

رغم أن المخطط المحاسبي أشار في الملاحق الخاصة بالميزانية إلى ضرورة إدراج التعهدات المقدمة أو المتحصل عليها وغير المدرجة في الميزانية إلا أن هذا المفهوم صعب في التطبيق و باستثناء الرهون والكفالات فان هذا البند لا يتضمن معلومات هامة و المشكلة التي ظهرت في كيفية احتواء الميزانية على التعهدات الخاصة بحقوق العمال و التي تتضمنها الاتفاقية الجماعية للمؤسسة.

و قد ظهرت مساوئ عدم الإمضاء هذا أثناء خصوصية الشركات العمومية حيث اعتمد الخبراء المقيمون لهذه الشركات قصد تقديم عروض الشراء على المعلومات الواردة في الميزانية و المصادق علها من طرف محافظي الحسابات لكن بعد شراء الشركة من طرف الخواص (المالك الجديد) ظهرت مسألة تعويضات العمال إما للذهاب الطوعي أو للذهاب للتقاعد القانوني.

13_ مسألة سعر الخوصصة التي يتعدى الأصول المتنازل عنها

أيضا لوحظت هذه المسألة أثناء خوصصة المؤسسات حيث أن التقديم يستند على عدة نظريات وتقنيات و يصل مبلغ معين أي قيمة التنازل، و أكثر من ذلك يكون المبلغ هو سعر التنازل مع التنازل أيضا على الميزانية بأصولها و خصومها (ACTIFS / PASSIFS) أي في نهاية المطاف سيجد المتنازل نفسه مجبرا على وضع مبلغ معين للخزينة العمومية يمثل سعر الشراء، إضافة إلى تحمله الخصوم التي على الشركة على اعتبار الميزانية عند التنازل تكون متوازنة فأين الفرق الجديد ؟ بالنسبة للمهنيين رأى بعضهم أن يسجل كشهرة محل لكن إلى أي مدى ينطبق مفهوم شهرة المحل على هذا الوضع ؟[1]

المطلب الثالث: الفرق بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي

إن تبني النظام المحاسبي المالي في إطار المعايير المحاسبية الدولية يشكل تغييرا جذريا مقارنة مع مخطط المحاسبي الوطني سواء في الجانب التصوري أو على مستوى مدونة الحسابات ، و يمكن تلخيص أهم التغيرات فيما يلي: [2]

- ✓ تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ بالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني بينما في المخطط المحاسبي الوطني نجد تغليب الجانب القانوني و الإداري على الواقع الاقتصادي .

[1] مختار مسامح، مرجع سابق، ص: 10.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 11- 12 .

- ✓ سيعتمد النظام المحاسبي المالي على القسيمة العادلة في تقييم الأصول أي مراعاة سعر السوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة.
- ✓ إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمة سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.
- ✓ تسجل الموردون و الزبائن في الصنف الرابع (حسابات الغير) بينما في المخطط المحاسبي الوطني تسجل الزبائن في الصنف الرابع (الحقوق) و الموردون في الصنف الخامس (الديون).

يوجد عدة تغيرات على مستوى مدونة الحسابات حيث أصبحت هذه الأخيرة مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي. و للمزيد من المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني ندرج الجدول التالي: **جدول رقم (7): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني**

البيان	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
القوائم المالية	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول ملحقة.	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول ملحقة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.
تقييم العناصر المقيدة في الحسابات	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية و بالاستناد إلى: ✓ القيمة الحقيقية ✓ قيمة الانجاز ✓ القيمة العادلة
عقود الإيجار	لا تسجل في عناصر الميزانية	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، و كذلك التزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية
تكاليف البحث و التطوير	تسجل ضمن عناصر الأصول	تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول بينما تسجل تكاليف البحث في حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية
جدول سيولة الخزينة	لا يوجد	يقدم مقبوضات و مدفوعات الخزينة

المصدر: ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 12.

من المخطط المحاسبي الوطني يوجد عدة اختلافات بينهما مما يتطلب تنظيم دورات تكوينية و ملتقيات علمية، بالإضافة إلى إصدار مؤلفات نظرية و تطبيقية قصد انبعاث هذا النظام و تمكين المعنيين من تطبيقه دون أي غموض أو عراقيل.[1]

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 12.

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية

إن السعي من اجل حماية مستعملي القوائم المالية (المستثمرون الحاليون و المستعملون، الموظفون، المقرضون، الموردون، الدولة، المنظمات العامة، الدائنون الآخرون) في أي دولة يتطلب أن يتوفر لهم قوائم مالية معدة بالستناد إلى معايير عالمية تتمتع بجودة عالية، و ذلك من تساعد المستثمرين على تقديم قروض الاستثمار المتاحة و المفاضلة بينها و اختيار أحسنها، و في هذا المجال فان المعايير المحاسبة الدولية تلعب دورها على المستوى الدولي في توجيه اللغة المحاسبية عن طريق معايير يراعى فيها أهم متطلبات الإفصاح و العرض، و تتميز بمرونة التطبيق بين مخلف دول العالم.

ومن اجل الإلمام أكثر بهذه القوائم المالية سنتطرق إلى فرضيات و أهداف القوائم المالية و تقديمها.

المطلب الأول : فرضيات و أهداف القوائم المالية

تفسر القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي و لذلك من الضروري معرفة أهم الافتراضات تأسس عليها بالإضافة إلى أهم الأهداف المتعلقة بها.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تقوم المؤسسة الخاضعة إلى النظام المحاسبي المالي بإعداد الكشوف المالية سنويا(يجدر الإشارة هنا إلى أن إعداد مثل الكشوف لا يعني المؤسسات الخاضعة إلى محاسبة مالية مبسطة و المؤسسات الصغيرة) و تتمثل الكشوف المالية في:

- ✓ الميزانية.
- ✓ حساب النتائج.
- ✓ جدول سيولة الخزينة.
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق بين القواعد و الطرق المحاسبة المنتهجة و يوفر المعلومات مكملة عن الميزانية و جدول حسابات النتائج.

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط و التخليص و الهيكلة،و هذه المعلومات يتم جمعها و تحليلها و تفسيرها و تلخيصها و هيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول و مجاميع،ويحدد مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع،و كذلك مدى التوازن بين المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل و التكاليف المحتملة سواء لإعداد و نشر هذا الإعلام لاستعماله.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة ، ويتم إصدار خلال مهلة محددة من تاريخ إقفال السنة المالية ، و يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها المؤسسة.[1]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 196.

الفرع الثاني: الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية

تتمثل في محاسبة الدورة و استمرارية النشاط :

_محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام) : حتى تحقق القوائم أهدافها المالية فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق و طبقا لهذا الأساس فانه يعترف بآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية و ما يعادلها) كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

استمرارية النشاط : يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة و ستبقى عاملة في المستقبل المنظور، و عليه يفترض انه ليس لديها النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل عام، و لكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف و في هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاء عن ذلك.[1]

أولا : أهداف القوائم المالية: إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية لتحقيقها تنشأ أساسا من إحتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، و الذين تنقسهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها على المؤسسات و انطلاقا من تحديد قطاعات المستفيدين و حاجاتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية وهذا ما تعرض له الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة 12، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي و الأداء و التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية و بالأخص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المخاطر للمؤسسة و بالتالي فإن تلبية احتياجاتهم من المعلومات تلبي و تحقق رضا مستخدمين آخرين و ذلك لتحقيقها الأهداف التالية:

- ✓ توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة وكذلك أهمية هذا التدفق و فترات حدوثه الممكنة
- ✓ عرض الوضعية المالية للمؤسسة و خصوصا المواد الاقتصادية و كذلك الالتزامات و آثار العمليات و الأحداث القابلة لتغيير الموارد و الالتزامات وتعكس أداءها.
- ✓ تقديم معلومات عن درجة و طرق تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال و تمويل الاستثمارات و اتجاه عوامل أخرى التي من شانها أن تأثر على السيولة وقدرة المؤسسة على الوفاء.
- ✓ تقديم معلومات عن درجة و طرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

ومنه فان المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف قائمة المركز المالي (الميزانية)

[1] إبراهيم مبروكي و محمد ولد رامول، مرجع سابق، ص: 80.

أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف حساب النتائج (قائمة الدخل).[1]

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية

لتقديم القوائم المالية وما تتطلبه كل وثيقة، فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة إنجازها سنويا و التي تشتمل على الميزانية وجدول حسابات النتائج و قائمة تغيرات الأموال الخاصة و قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية و جدول حسابات النتائج

الفرع الأول: الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المشروع أو المستفيدين منها.

أولا: تعريف الميزانية

الميزانية هي القائمة التي تصور المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية في تاريخ معين أي هي المرآة ينعكس عليها المركز المالي للمؤسسة في التاريخ الذي وضعت فيه، وفقا للمعيار الدولي رقم 1 : تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان المركز المالي الذي يوضح الأصول و الخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة.[2]

ثانيا : عناصر الميزانية

لقد حافظت الميزانية حسب النظام المالي المحاسبي على العناصر التي كانت موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني مضافا إليها عناصر جديدة و تتقسم إلى عناصر في جانب الأصول و جانب الخصوم:

1- **جانب الأصول:** يحتم جانب الأصول العناصر التالية:

- **التثبيتات المعنوية:** التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديث غير نقدي و غير مادي مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية و برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، الإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.
- **التثبيتات العينية:** التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج و تقديم الخدمات و الإيجار والاستعمال للأغراض ايدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.[3]

---

[1] زغدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق ص: 2.

[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص: 169.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009 ص ص: 23- 24.

_الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك على انه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع القابل للاهتلاك بصورة مفردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته بالإضافة لهذه العناصر توجد:

- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- الفوائد ذات الأقلية.
- يبرز عرض الحصول و الخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية و غير جارية.

- معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق :
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدنية.
- مبلغ للدفع و للاستلام.
- الشركة الأم.
- الفروع.
- الكيانات المساهمة في المجتمع.
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين ، مسيرين.....).
- في إطار شركات رؤوس الأموال، و من اجل كل فئة أسهم.
- عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ، غير محرر كليا.
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
- تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية.
- عدد الأسهم التي يملكها الكيان ، فروع الكيانات المشاركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود للبيع.
- حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملو متعلقة بالأسهم.

تجمع ميزانية البنوك و المؤسسات المالية المماثلة الأصول و الخصوم من حيث الطبيعة و تقدمها و ترتيب موافق لسيولتها و استحقاقاتها النسبية، أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط السابقة و الخاصة بالتنظيمات الخصوصية المتعلقة بهذا القطاع من النشاط و تظهر على الأقل ما يلي: [1]

أ) في الأصول :

- ✓ وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي.
- ✓ مبالغ سندات الخزينة و الآثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي .
- ✓ سندات الدولة و سندات أخرى ممتلكة التوظيف.
- ✓ التوظيفات لدى البنوك الأخرى ، القروض و التسبيقات المقترحة للبنوك الأخرى.
- ✓ التوظيفات النقدية الأخرى.
- ✓ سندات التوظيف

ب) في الخصوم :

- ✓ الودائع المستلمة من البنوك الأخرى.
- ✓ الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية.
- ✓ المبالغ المستحقة من الودعين الآخرين .
- ✓ شهادات إثبات الودائع.
- ✓ أموال أخرى مقترضة.[2]

ثالثا : شكل قائمة الميزانية

من خلال ما سبق ذكره يمكن استنتاج شكل هذه القائمة و هو كالأتي:

[1] عمورة جمال، مرجع سابق، ص: 8.

[2] نفس المرجع، ص: 09.

جدول رقم(8) : الشكل النموذجي لقائمة الميزانية

الأصول	إجمالي N	أرصدة / اهتلاكات N
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
(ougood will فارق الشراء)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 8207)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و22 (خارج 229)	281 و 282 و 291 و
التثبيتات الجاري انجازها	23	292
التثبيتات المالية		293
السندات الموضوعة موضع المعادلة	265	
المؤسسات المشاركة		
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265و 26)	
السندات الأخرى المتبقية	271 و 272 و 273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير جارية	274 275 و 276	
مجموعة الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
	[42 43 44 409	495 و 496
	مدين(خارج 444،	
	448) 45	
	43 486 489] و 444،	
الضرائب	445، 447	
الأصول الأخرى الدائنة	مدين 48	
الموجودات و ما يمثلها		

توظيفات و أصول مالية جارية أموال الخزينة	50 (خارج 509) 519 وغيرها من المدينين (51و52و53و54)	59
مجموعة الأصول		
المجموع العام للأصول		

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19 ،ص 32.

الخصوم	**N**
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و 108
رأس المال الغير مطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
فرق إعادة التقييم	105
فرق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم الغير جارية	16 و 17
القروض و الديون المالية	134 و 155
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	229
الديون الأخرى غير الجارية	15(خارج 155) 131 و 132
المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	
مجموع الأصول غير الجارية (2)	
الخصوم الجراية	40 (خارج 409)
الموردون و الحسابات الملحقة	دائن 444 و 445 و 447
الضرائب	419 و 509 دائن 42، 43 ، 44 (خارج 444 الى 447) 45 ، 46 ، 48

الديون الأخرى خزينة الخصوم **مجموع الخصوم الجارية** (3)	519 و غيرها من الديون 51 ، 52
المجموع العام للخصوم	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 33

الفرع الثاني: حساب النتائج

لقد عرفت الجزائر مؤخرا إصدار النظام المالي المحاسبي الذي يعوض و يلغي المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 و حسب هذا النظام فإن كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقه تتولى سنويا إعداد الكشوف المالية الخمسة، وسنحاول تسليط الضوء على احد هذه الكشوف.

أولا: تعريف حساب النتائج

هو عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء و النواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربحا أو خسارة، و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقواعد المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبأ بمقدار و توقيت و درجة وعدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[1]

ثانيا: عناصر حساب النتائج

1- حسب الطبيعة:

- **إنتاج السنة المالية:** و يدخل في الحساب أربعة حسابات (حسابات النتائج) هي:

ح/70: المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة.

ح/72: الإنتاج المخزن و المنتقص من المخزون، أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجب أو سالب و ذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.

ح/73: الإنتاج المثبت.

ح/74: إعانات الاستغلال.

و مما سبق فإن: [2]

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة + المخزون أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

أي:

إنتاج السنة المالية = ح/72 + ح/73 + ح/73 + ح/74

- **استهلاك السنة المالية:** و يدخل في الحساب ثلاث حسابات هي:

ح/60 : المشتريات المستهلكة.

---

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص : 169.

[2] اوسرير منور مجيد محمد، **دراسة تفصيلة لعناصر حساب النتائج**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،مرجع سابق، ص ص: 3- 6.

ح/61 : الخدمات الخارجية ، أي الخدمات المستلمة من الغير.

ح/62 : الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

و مما سبق :

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى

أي:

استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62

- **القيمة المضافة للاستغلال** : و هي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية و استهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال = (ح/72 + ح/73 + ح/73 + ح/74) - (ح/60 + ح/61 + ح/62)

- **إجمالي فائض الاستغلال:** هو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منه أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة أي :

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – ح/63 – ح/64

- **النتيجة العملياتية** : عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسارة القيمة و مضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات أي أن :

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 + ح/78 – ح/65 – ح/68

- **النتيجة المالية:** و هي النتيجة التي تم تحقيقها من العمليات المالية التي تم القيام بها حيث الفرق بين المنتجات المالية و الأعباء المالية أي :

النتيجة المالية = ح/67 – ح/66

- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** هي مجموع كل من النتيجة العملياتية و المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام المحاسبي الوطني إلا أنها تخضع مباشرة إلى الضريبة.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** و ذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية أي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – ح(695 و698) – ح(692 و 693)

- **النتيجة غير العادية:** و هي عبارة عن الفرق بين ح/77 عناصر غير عادية و ح/67 عناصر غير عادية.
- **صافي نتيجة السنة المالية:** عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة الغير عادية أي:

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية

2- حسب الوظائف:

- **هامش الربح الإجمالي :** هو الفرق بين رقم الأعمال الدورة و الممثل في مبيعاتها من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة و تكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة و مواد أولية و مختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات أي:

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات

- **النتيجة العملياتية :** وهي هامش الربح الإجمالي مضاف إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية و الأعباء الأخرى العملياتية أي:

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء الأخرى العملياتية

- **النتيجة العادية قبل الضريبة :**

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين و مخصصات الاهتلاك + منتجات مالية – أعباء مالية

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:**

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية

- **النتيجة الصافية للسنة المالية :**

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية

ثالثا: شكل قائمة حساب النتائج

لحساب النتائج شكلين هما حسب الوظيفة و حسب الطبيعة، و نقوم بعرض كل منها على حدا:

1- حسب الطبيعة :

حساب النتائج جدول يضم عمودين يحتوي على العناصر التالية:

الجدول رقم (9) الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	N
• المبيعات و المنتجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات المصنعة و المنتجات تحيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1) إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	60
2) استهلاك السنة المالية	61 ، 62
3) القيمة المضافة للاستغلال (1 ، 2)	
أعباء المستخدمين	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	
4) إجمالي فائض الاستغلال	63
المنتجات العملياتية الأخرى	64
الأعباء العملياتية الأخرى	
المخصصات لاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	75
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	65
5) النتيجة العملياتية	68
المنتجات المالية	78
الأعباء المالية	
6) النتيجة المالية	76
7) النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	66
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	695 و 698
مجموع أعباء الأنشطة العادية	692 و 693
8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	77
عناصر غير عادية (منتجات يجب تبيينها)	67
عناصر غير عادية (عناصر يجب تبيانها)	
9) النتيجة غير العادية	
10) صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)	
11) صافي نتيجة الموضوع المدمج (1)	
و منها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 30.

2_ حسب الوظيفة : يضم حساب النتائج حسب الوظيفة العناصر التالية :

الجدول رقم(10) : الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء الغير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 31.

الفرع الثالث : إقامة التدفقات النقدية(الخزينة)

كللت مجهودات الإصلاح من قبل السلطات الجزائرية تبني نظام محاسبي و مالي جديد في نوفمبر 2007، وبدخول هذا النظام حيز التطبيق فالمؤسسات مطالبة بتقديم خمسة كشوفات مالية تماشيا مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ، ونحاول في هذا الفرع إلقاء الضوء على ثالث أهم الكشوف ألا وهي قائمة التدفقات النقدية.

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في النظام المحاسبي المالي فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي، و الغرض منها توفير المعلومات الملائمة 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 مصدر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية.[1]

ثانيا: عناصر قائمة التدفقات النقدية

هناك من النماذج لقائمة التدفقات النقدية الصادرة عن هيئات مالية و محللين ماليين و لقد حدد المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي المالي طريقتين في عرض قائمة التدفقات النقدية الطريقة المباشرة و الغير مباشرة.

1- **قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة:** إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول و خروج التدفقات النقدية المالية (الزبائن، الموردون، الضرائب....) قصد الحصول على تدفق للنقدية صافي، ثم تقريب و مقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعينة.

تحتوي قائمة التدفقات النقدية بحسب الطريقة المباشرة على ثلاث أجزاء رئيسة من التدفقات:

أ- تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستغلال :

هي أنشطة العمليات العادية التي ينشأ منها منتجات المؤسسة و غيرها من الأنشطة غير مرتبطة بالاستثمار و التمويل و يضم ما يلي:

- ✓ تحصيلات المقبوضة من الزبائن.
- ✓ فوائد و مصاريف أخرى مدفوعة.
- ✓ الضرائب عن النتائج المدفوعة.
- ✓ تدفقات النقدية المرتبطة بالعناصر غير العادية.

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة 1990**، (دار المراسيل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990)، ص: 224.

ب–تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار :

هي عمليات تسديد أموال من اجل اقتناء استثمار و تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل و تظم ما يلي :

- ✓ تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية.
- ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية.
- ✓ تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية.
- ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية.
- ✓ الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال .

جـــ– تدفقات النقدية المنشأة من أنشطة التمويل :

هي أنشطة تكون ناتجة عن تغير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض، و تضم ما يلي :

- ✓ التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم.
- ✓ الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.
- ✓ التحصيلات المتأتية من القروض.

2– قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة :

إن الطريقة الغير مباشرة في تقديم قائمة التدفقات النقدية المحددة من قبل المشروع الجزائري تتركز على تصحيح و تسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

- ✓ أثار المعاملات دون التأثير في النقدية (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونان، تغيرات الموردين .....)
- ✓ التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)
- ✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة و الناقصة) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدا.[1]

[1] نصر الدين بن نذير و عمار بوشناف، **جدول تدفقات الخزينة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية، مرجع سابق، ص ص: 2 – 4.

ثالثا : شكل قائمة تدفقات النقدية

الجدول رقم(11) : الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات النقدية المأتية من أنشطة الاستغلال : ✓ التحصيلات المقبوضة من الزبائن ✓ المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين ✓ الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة ✓ الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات النقدية المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)			
تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار : ✓ تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية ✓ تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل قيم ثابتة مالية ✓ الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية ✓ الحصص أو الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل : ✓ التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم ✓ حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			

✓ التحصيلات المتأتية من القروض ✓ تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلتها عن افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: نصر الدين بن ندير و عمار بو شناف، مرجع سابق ص 04.

الجدول رقم (12) : الشكل النموذجي لقائمة التدفقات النقدية – حسب الطريقة غير المباشرة–

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستغلال: ✓ صافي نتيجة السنة المالية. ✓ تصحيحات ل: • الاهتلاكات و المؤونات • تغير الضرائب المؤجلة • تغير المخزونات • تغير الزبائن و حسابات الحقوق الأخرى • تغير الموردين و الديون الأخرى • نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط أ			
تدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار ✓ تسديدات لحيازة قيم ثابتة ✓ التحصيلات عن عملية التنازل عن قيم ثابتة ✓ تأثير محيط الإدماج (التجمع)			
تدفقات النقدية المتأتية من الاستثمار(ب)			
التدفقات النقدية المتأتية عن عمليات التمويل ✓ الحصص المدفوعة للمساهمين ✓ زيادة رأس المال النقدي ✓ إصدار القروض ✓ تسديد القروض			
التدفقات النقدية المتأتية من عمليات التمويل			
تغير النقدية للفترة (ا + ب + جـ)			
✓ الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية ✓ الخزينة و معدلاتها عند إقفال السنة المالية ✓ تأثير تغيرات العملة الأجنبية			
تغير الخزينة خلال الفترة			

مصدر: نصر الدين بن ندير و عمار بو شناف مرجع سابق ص8.

الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة

حسب النظام المحاسبي المالي فان كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقه تتولى سنويا إعداد القوائم المالية الخمسة، و سنحاول تسليط الضوء على احد هذه القوائم ألا و هو جدول تغيير الأموال الخاصة.

أولا : تعريف جدول تغير الأموال الخاصة :

يعرض جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات التالية :

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.
- ✓ تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة لرؤوس أموال.
- ✓ المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة فغي رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- ✓ عمليات الرسملة (الارتفاع ، الخفض ،التسديد...)
- ✓ توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال الدورة المالية.[1]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 184.

ثانيا : شكل جدول تغير الأموال الخاصة

الجدول رقم (13): الشكل النموذجي لجدول تغير الأموال الخاصة

التعيين	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات النتيجة	ملاحظة
الرصيد في 31 ديسمبر N – 2						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم الشيكات . الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات (في حساب النتائج). الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N – 1						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم الشيكات . الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات (في حساب النتائج). الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر : لخضر علاوي مرجع سابق ص ص: 184 – 185.

المطلب الثالث: التغيرات الحاصلة في القوائم المالية[1]

للقيام بالمقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام الجديد لا بد من التذكير بأن القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي الناتج عن تطبيق مرجع ما.

إذا رجعنا إلى أهداف المخطط المحاسبي الوطني فإنه يستجيب لحاجات محدودة نذكر منها PCN :

- تحديد الضريبة على الأرباح .
- حاجات إحصائية(تحديدا للناتج الوطني).....إلخ .

وحتى وإن كان للمخطط المحاسبي الوطني أهداف ضمنية تتعلق بقياس الذمة المالية وتحديد مستوى نجاعة المؤسسة، وتشكيل معومات مساعدة على اتخاذ القرار، فإن الهدف الجبائي كان يغطي على الأهداف الأخرى.

القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي عددها ثلاث:

- لميزانية :تسمح بمعرفة الذمة المالية للمؤسسة.
- جدول حسابات النتائج:يسمح بتحديد مردودية المؤسسة .
- الملحق:هناك 15 جدولا يمكن من الحصول على تفاصيل عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

الهدف من النظام المحاسبي الجديد هو تقديم إطار مفاهمي يخدم أساسا و أولا المساهمين، ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى مثل البنوك والموردين والزبائن وإدارة الضرائب...إلخ .ولأن المستعملين الأساسيين المستهدفين أولا هم المساهمين في النظام الجديد، عوض إدارة الضرائب في المخطط القديم وأصبحت (المعلومات كمية ونوعية في نفس الوقت.)

الفرع الأول :التغيرات الواردة في الميزانية

***المخطط الوطني** :التصنيف هو في الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الإستحقاقية.

***النظام المالي** : التصنيف هو حسب الدوري وغير الدوري، فالأصول غير الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرًا التالية للإقفال، وكذلك الخصوم غير الدورية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهرًا، أما الخصوم الدورية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12شهرًا التالية لتاريخ الإقفال.

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر2008/2007، ص ص: 214 – 215.

* **المخطط الوطني:** ما يظهر في الميزانية هي أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن يصل إلى الحسابات الرئيسية.

***النظام المالي:** المؤسسة تجد نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الدورية والأصول الدورية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

* **المخطط الوطني :** يتميز بالجمود بالنسبة للعنصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه.

***النظام المالي** :يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها للمعلومات.

* **المخطط الوطني** :يعتمد عند تقييم الأصول على التكلفة التاريخية.

***النظام الجديد** :تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة).

* **المخطط الوطني**: في الخزينة تدخل العناصر السائلة فقط.

***النظام المالي** : تظهر في الخزينة العناصر السائلة وشبه السائلة كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل جدًا، القيم المنقولة للتوظيف.....إلخ.

كما يظهر في النظام المالي ما يسمى بالأصول غير المملوكة لدى المؤسسة ويخضع لكل إجراءات الأصول الأخرى المملوكة، من إهتلاك وغيره.أي يسقط مبدأ الملكية القانوني، مايهمنا ليس الطابع القانوني للأصل وإنما الوظيفة الإقتصادية للأصل مثل استثمارات محصل عليها بقرض إيجاري ،أما لا يظهر هذا النوع من الأصول لأنها غير ملك للمؤسسة بل لا تظهر PCN حسب المخطط الحالي

أولا :الدفعة الإيجارية التي تظهر في نفقات إيجار حساب (621)

بينما حسب (IAS/IFRS) يعتبرونه عملية إستثماري، وبالتالي لا بد أن يظهر في الأصول الثابتة غير الدورية وفي مقابل ذلك تظهر الإلتزامات المتعلقة بالقرض الإيجاري في الديون طويلة أو قصيرة الأجل أي في الخصوم الدورية أو غير الدورية.

***المخطط الحالي** :الميزانية لم تأخذ بعين الإعتبار محاسبة المجموعات ،لا يوجد معيار يعتمد عليه بل يعتمد على معايير عامة يؤخذ بما هو معمول به دوليا– إختيارات–.بينما القوائم المالية حسبIAS/IFRS فالعناصر المتعلقة بالمجموعات الظاهرة فيها، تعتمد على معايير واضحة نلاحظ أيظا فرق آخر هو أنه في النظام المالي سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الإستثمارات المحصل عليها بغرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية التي كانت تظهر في الميزانية المالية.

الفرع الثاني: التغيرات الواردة في جدول حسابات النتائج

_ تعد قائمة جدول حسابات النتائج حسب النظام المالي(IAS/IFRS) وفق منظورين:

*المنظور التقليدي حسب الطبيعة(كما هو عليه في PCN) مع إختلاف في مستويات المعالجة.

*المنظور حسب الوظيفة، معناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية، حيث يعتبر هذا المنظور (حسب الوظيفة) إختياريا وليس إجباريا، ويتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).

_ من حيث الشكل فجدول حسابات النتائج حسب النظام المالي (IAS/IFRS) هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي (PCN) حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الإهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم ،لم يطرح إلا المصاريف المالية ولم يضيف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الإهتلاك،كما هو معمول به في النظام القديم.

_ يحسب نتيجة الإستغلال "RESULTAT OPERATIONNEL" تختلف عن نتيجة العمليات في النظام الحالي (PCN) لأنها تتضمن الإيرادات المالية والمصاريف المالية.

لأ_ ن النتيجة المالية "RESULTAT FINANCIER" أصبحت مهما لتطور الأسواق المالية ولأن المدير المالي هو المسئول المباشر عنها فإن حساب النتيجة المالية شكل مستقل مهم جدا (إيرادات مالية – مصاريف مالية = نتيجة مالية).

_ نتيجة العمليات العادية حسب النظام المالي (IAS/IFRS) هي نفسها نتيجة الإستغلال ح/83 في (PCN) في المنطق العام وتساوي إلى:

(نتيجة العمليات +نتيجة المالية) وهي تحسب فعالية المؤسسة في الجانب المهني والسوق المالي.

_ حسب النظام المالي IAS/IFRS يعتمد على حساب النتيجة حسب السهم: (نتيجة العمليات العادية /عدد الأسهم العادية) و هذا لحساب معدل مردودية السهم التي تساعده على مقارنة مردوديته بالنسبة للفرص الأخرى في السوق المالي و اتخاذ القرار، أما القائمين الجديدتين في النظام الجديد فهما جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

الفرع الثالث:التغيرات الواردة في جدول تغيرات الأموال الخاصة:

_ على المؤسسة أن تقدم بصفة مستقلة ضمن قوائمها المالية قائمة تبين:

*النتيجة الصافية للدورة.

*كل عناصر الأعباء والإيرادات، الأرباح والخسائر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة طبقا لبعض معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS "، وكذلك تبين مجموع هذه العناصر.

*تراكم العنصرين السابقين، بتمييز حصة الأقلية وحصة المجموعة.

*الأثر المتراكم لتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجلة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثامن " IAS8" في الأموال الخاصة.

_ أما عن فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في رؤوس الأموال:

* تبين التغيرات في رؤوس الأموال بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الإنخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعنية التي تم تبنتها للإفصاح عنها في البيانات المالية.

*تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.

*تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح .

*تبرز إجمالي أرباح وخسائر المنشأة بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

ملاحظة: بالنسبة لكل القوائم يعتمد على دورتين، الدورة الحالية والدورة التي سبقتها.

و يمكن تلخيص أهم الفروقات للقوائم المالية حسب النظام الحالي في الجدول المبسط التالي : (IAS/IFRS)

جدول رقم(14): المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام الحالي (PCN) وحسب النظام المالي(IAS/IFRS):

الميزانية حسب "PCN"	الميزانية حسب المنظور الجديد
تتكون الميزانية حسب "PCN" من05 أصناف: 1-الأموال الخاصة 2-الإستثمارات 3-المخزونات 4-الحقوق 5-الديون على معيار "PCN" تعتمد الميزانية حسب درجة السيولة المتزايدة) تصاعديا (في ترتيب الأصول ومعيار درجة الإستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم،لكن هذا المعيار ليس محترما تماما،فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة إستثمارية كسندات المساهمة مثلا مرتبة في أسفل الميزانية بعد المخزونات على الرغم من عدم إرتباطها بدور الإستغلال.	تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات: في الأصول نجد : _الأصول غير الدورية. -الأصول الدورية. في الخصوم نجد: _الأموال الخاصة. -الخصوم غير الدورية. -الخصوم الدورية. ·تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف: أولا:المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتمي إلى أحد الدورات المالية التالية: -دورة الاستثمار أصول غير دورية أصول دورية. -دورة الاستغلال. خصوم دورية. أموال خاصة. -دورة التمويل خصوم غير دورية. مثال:في هذه الحالة كل ما هو إستثمار مالي سندات المساهمة،سندات التوظيف طويلة الأجل، الإقراضات طويلة الأجل تصعد إلى دورة الإستثمار في الأعلى ضمن الأصول غير الدورية. ثانيا:بالإضافة إلى المعيار السابق يطبق أيضا معيار

	السيولة،فكل ما هو قصير الأجل ضمن الإقراضات مثلا أو كل ما هو سندات توظيف قصيرة الأجل يرتب ضمن الأصول الدورية. وكل ما هو قروض بنكية مثلا مستحقة في أقل من12 شهرا)الجزء المستحق(توضع ضمن الخصوم الدورية.
جدول حسابات النتائج " PCN"	**النتائج حسب المنظور الجديد**
• تصنيف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج،حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن - .نتيجة الإستغلال في ح83 / - .نتيجة خارج الإستغلال في ح84 / -النتيجة الإجمالية قبل الضريبة في .ح880 / -أما نتيجة الدورة" النتيجة الصافية " .فتسجل في ح88 / _ إيرادات ونفقات خارج الإستغلال 69،79 تكون عنصر من عناصر النتائج. المستحقة الأرباح على الضريبة تؤخذ خلال الدورة.	• تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعته وتصنف حسب وظيفتها، والنتائج لا تمر على صنف 8، بل توضع "PCN" محاسبي خاص ا كما في مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، هذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية. بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات ، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان. نتيجة الدورة تظهر في ح12 / ·عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال،تضاف العناصر الإستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج. ·تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

المصدر: حواس صلاح، مرجع سابق، ص ص: 215 – 217.

المبحث الثالث: تنظيم المحاسبة و قواعد التقييم و التسجيل مدونة سير الحسابات[1]

تشمل قواعد التقييم و التسجيل قواعد عامة يتم من خلالها التسجيل المحاسبي لكل بنود قائمة المركز المالي و حساب النتائج، قواعد عامة للتقييم يتم من خلالها تقييم العناصر المسجلة في تلك البنود و قواعد خاصة بالتقييم و التسجيل المحاسبي يتم بها تسجيل و تقييم كل بند من بنود قائمة المركز المالي و حساب النتائج على حدا، بالإضافة إلى مدونة و سير المحاسبات التي نتناولها في هذا المبحث، و هذا يعد تطرقنا في المطلب الأول إلى كيفية تنظيم المحاسبة.

المطلب الأول: تنظيم المحاسبة

حددت الموارد من 10 إلى 24 من القانون 07-11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها :

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- تمسك المحاسبة العملة الوطنية.
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.
- تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

[1] Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006- – Document De Travail. P:12.

المطلب الثاني : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي[1]

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

فرع الأول :مبادئ عامة

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية.

1. **التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف**:

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات و التكاليف فيما يلي :

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج والتكاليف.
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة.
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

- يسجل العبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

2. **قواعد عامة للتقييم**:

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند نهاية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

- القيمة العادلة أو (التكلفة الحالية) .
- القيمة للإنجاز أو (القيمة التاريخية).
- القيمة المحدثة أو (قيمة المنفعة).

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 13_31.

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها.

فرع الثاني :قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي:

1. **الأصول الثابتة المادية والمعنوية**:

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية، و الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال :شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة حالة محرك طائرة.

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف.
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها.
- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

أ. الاهتلاك:

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الامتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الامتلاك).
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.

يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة:

- يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

ب. نفقات التنمية:

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

ج. نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

2. الأصول المالية غير جارية (أصول ثابتة مالية) السندات والحقوق:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها (السندات المالية الموظفة).
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية (المساهمات النقدية).
- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون).

القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير (حقوق الزبائن أكثر من سنة)، هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية (غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع).

_ تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

_ تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

3. **المخزونات**:

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق، تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا وإما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاجFIFO .

4. **الإعانات**:

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب.

5. **مؤونات الأعباء والمخاطر**:

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي.
- تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام.
- يمكن تقدير ملغ الالتزام بصفة موثوق فيها.

6. **القروض والخصوم المالية الأخرى**:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

7. **تقييم الأعباء والنواتج المالية**:

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

فرع الثالث :**عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي**

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية:

1. **عمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى**:

أ. شركات المساهمة:

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية (بنود تعاقدية).
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول مالية فإن كل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء.

ب.امتيازات الخدمة العمومية:

في إطار الامتياز من خدمة عمومية، فإن الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتياز.

ج. العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى:

• تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

• تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

2. **عقود طويلة الأجل**:

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة، ويتعلق الأمر بـــ: عقود البناء، عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية، عقود تقديم خدمات،ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

أ. طريقة التقدم:

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

ب. طريقة الانجاز:

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد، وبفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد) خسائر متوقعة بعد الانجاز(، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية.

3. **الضرائب المؤجلة**:

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط، الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية، وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

• الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.

- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.
- عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

4. عقود الإيجار التمويلية:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد، وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

أ.عند المستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

ب. عند المؤجر:

يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع.

تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

- ✓ الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.
- ✓ تسديد المستحقات الرئيسية.

المطلب الثالث :مدونة سير الحسابات

يوضح مشروع النظام المحاسبي المالي وجود قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية.

فرع الأول: مدونة الحسابات

1. مبادئ مخطط الحسابات:

تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلاءم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها لمعلومات التسيير، والحساب هو أصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية، تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى" الصنف"، وتوجد فئتين من أصناف الحسابات:

- أصناف حسابات الميزانية.
- أصناف حسابات التسيير.

وكل صنف يتفرع إلى حسابات والتي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

2. الإطار المحاسبي الإجباري:

يمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل الوحدات مهما كان نشاطها وحجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها.

وفي داخل هذا الإطار، يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها، كما يقترح المشروع أيضا قائمة حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر.

العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية من ما يلي:

- الصنف الأول :حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني :حسابات الأصول الثابتة.
- الصنف الثالث :حسابات المخزونات.
- الصنف الرابع :حسابات الغير.
- الصنف الخامس: حسابات مالية.

والعمليات المتعلقة بجدول حساب النتيجة موزعة على صنفين من الحسابات تسمى بحسابات التسيير، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من ما يلي:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع : حسابات النواتج.

إن الأقسام(0،8، 9) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات، حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من 1 إلى7 .

فرع الثاني: سير الحسابات

يعطي مخطط الحسابات للمؤسسة قائمة الحسابات المستعملة ويعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة لتسييرها بالرجوع إلى القائمة والقواعد العامة لسير الحسابات المقدمة في المعيار العام، هذه الفقرة تقدم قواعد سير كل حساب ذو رقمين.

خلاصـــــــة:

لقد عرفت الجزائر مؤخرا إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يلغي و يعوض المخطط الوطني المحاسبي 1975، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية العالمية و تكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق.

و لهذا تعرضنا في الفصل لدراسة هذا النظام انطلاقا من الإطار المفاهيمي له بالحديث عن ماهيته وأسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي والمقارنة بينهما، وهذا ما تم عرضه في المبحث الأول و نظرا لان كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام يعد سنويا القوائم المالية والمتمثلة في قائمة المركز المالي و حساب النتائج و قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق التكميلي يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، حيث ركزنا في المبحث الثاني على كل هذه القوائم.

أما فيما يخص المبحث الثالث فتناولنا فيه كيفية تنظيم المحاسبة وقواعد التسجيل و التقييم لعناصر قائمة المركز المالي بالإضافة إلى مدونة و سير الحسابات.

والجزائر بحكم تبنيها لهذا النظام و من خلال المعايير المحاسبة الدولية تجد نفسها مجبرة على إعداد العدة اللازمة لإنجاح هذا النظام و مواجهة التحديات التي تتعرض لها.

تمهيد:

إن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى جعل القواعد والممارسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة تتماشى مع المقاييس والقواعد الدولية المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية ، والذي يصدر عن تطبيقه قوائم مالية تتماشى والمعايير المحاسبية الدولية و توفر معلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة و أدائها والتغيرات الحادثة فيها و هذا ما نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 الخاص بعرض القوائم المالية والمعيار المحاسبي الدولي رقم7 الخاص بقائمة التدفقات النقدية .

ولهذا نحاول في هذا الفصل تبيان مدى تطابق القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي من خلال إبراز أهم نقاط التشابه والاختلاف بينهما.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثالث: قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

سنتناول في هذا المبحث قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي وذلك بتبيان أهم الاختلافات بينهما من حيث الشكل او المضمون و الوصول الى مدى تطابق هذه القوائم مع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الأول: من حيث الشكل

من خلال دراستنا لقائمة المركز المالي على مستوى المعايير و كذا النظام المحاسبي المالي لاحظنا ب عض الاختلافات على مستوى الشكل كما هو موضح في الجدول اللاتي

الجدول رقم(15): مقارنة قائمة المركز المالي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
شكل القائمة	تدرج عناصر الأصول والخصوم في شكل واحد بدون إدراج العمود الخاص بالملاحظة	تصنف الميزانية بصفت منفصلة عناصر الاصول و عناصر الخصوم مع ادراج عمود خاص باملاحظة لكليهما حيث ان صنف الاصول يتضمن أربعة اعمدة: - الاجمالي - الصافي السنة N. - صافي السنة N-1.
تقسيم عناصر الاصول	تقسم عناصر الاصول الى اصول غير متداولة واصول متداولة بهاذا الترتيب.	تقسيم عناصر الاصول الى اصول غير جارية واصول جارية بهاذا الترتيب.
تقسيم عناصر الخصوم	تقسم عناصر الخصوم الى : راس مال	تقسيم عناصر الخصوم الى : - رؤوس الاموال الخاصة.

	مطلوبات غير متداولة مطلوبات متداولة	- الخصوم غير الجارية. - الخصوم الجارية.

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على :

- الجريدة الرسمية، مرجع سابق.
- صالح حواس، مرجع سابق .
- Hamid BOUAZIZ, **Analyse Comparative entre le référentiel IASR et le cadre Comptable Algérien** ,mémoire de licence ,Ecole supérieure de banque ,Alger 8e promotion ,Octobre 2006 .

تعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن عناصر الأصول والخصوم وردت بنفس الترتيب في كل من المعايير إلا أنه يوجد اختلاف من حيث المصطلحات المستعملة فوق المعايير المحاسبية الدولية استخدم مصطلح "**المتداول**" على مستوى الأصول ومصطلح "**المطلوبات**" على مستوى الخصوم، في حين أن النظام المحاسبي المالي يستخدم مصطلح "**الجاري**" على مستوى الأصول ومصطلح "**الخصوم**" على مستوى الخصوم .

المطلب الثاني: من حيث المضمون

بالإضافة إلى الاختلافات الموجودة على مستوى شكل القائمة هناك اختلافات أخرى على مستوى المضمون ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(16): مقارنة قائمة المركز المالي بين المعايير الحاسبية والنظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
تعريف الميزانية	عبارة عن بيان بالمركز الذي يوضح الأصول و الخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة.	الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم (الخارجية =الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات .

تعريف الأصل	هي المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها المنشأة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة ويجب أن تتوفر فيها خصائص حتى يوصف البند بأنه أصل.	هو مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتبت منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.
تعريف الخصم	هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمنشأة المعنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات للأصول أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث و يجب أن تتوفر فيها خصائص حتى يوصف البند بأنه خصم.	الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت في السابق يجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.
تعريف رأس المال	تمثل حقوق الملكية حصة المساهمين في أصول المنشأة وهي توضح النتائج الصافية التراكمية للمعاملات والأحداث المالية وتتضمن أسهم رأس المال، رأس المال الإضافي المدفوع، رأس المال الموهوب، الأرباح المحتجزة وحسابات تقدير القديمة.	الحصة المقدمة (الخارجية)من المساهمات في رؤوس الأموال الخاصة للكيان يتم انجازها نقدا أو عينا ويتضمن رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو أموال الاستغلال،العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة،فارق التقييم ،فارق إعادة التقييم، الاحتياط فارق المعادلة وحساب المستغل .
تعريف الأصول الجارية (المتداولة)	يعتبر الأصل متداول في الحالات التالية : _عندما يكون المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء دورة التشغيلية العادية .	هي أصول يترتب الكيان إمكانية انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي أو يتم حيازتها أساسا لغاية إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يترتب الكيان

	_عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية . _عندما يكون الأصل نقدي أو معادل للنقد واستخدامه ليس مقيدا	انجازها في غضون 12 شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود.
تعريف الأصول غير الجارية (غير المتداولة).	تشمل الأصول غير المتداولة الاستثمارات الطويلة الأجل، العقارات، والآلات و المعادن، الأصول المعنوية، الأصول المتنوعة الأخرى .	هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل التثبيتات العينية و المعنوية و تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون 12 شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية .
تعريف الخصوم الجارية (المتداولة).	يجب تبويب الالتزام على انه متداول عندما: - يكون من المتوقع تسويته خلال دورة تشغيلية عادية للمنشأة. - يكون من المقرر تسويته خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.	هي خصوم: – ينتظر الكيان انقضائها في إطار دائرة استغلاله العادي. – يجب أن يتم تسويتها في غضون 12 شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.
تعريف الخصوم غير الجارية (غير المتداولة)	هي الالتزامات التي لا يتوقع تصنيفها خلال الدورة التشغيلية الجارية .	تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على:

-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، (مكتبة الشركة الجزائرية بوداد،، الجزائر، 2009).

-لخضر علاوي، مرجع سابق

- عزة الازهر، **عرض قائمة المركز المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق .

تعليق : [1]

في الجدول السابق بينا الاختلاف الموجود بين التعاريف في كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ، و هذا الاختلاف طال حتى محتوى عناصر قائمة المركز المالي في كليهما فمثلا:

الأصول الجارية وفق النظام المحاسبي المالي تضم جميع عناصر الاصول الجارية وفقا المعايير المحاسبية الدولية – حسب الجدول (1) بلاضافة الى عناصر اخرى منها : الزبائن، الاموال الموظفة ، و الاصول المالية الجارية الاخرى .

- ونفس الشيء بالنسبة للاصول غير الجارية التي اضفت لها عناصر اخرى جديدة : منها فارق بين الاقتناء – المنتوج الاجابي او السلبي، تثبيتات ممنوح امتيازها .

- أما فيما يخص جانب الخصوم فراس المال مثلا وفق للنظام المحاسبي المالي متشابه لراس المال وفق المعايير المحاسبية الدولية اما عن الخصوم غير الجارية فهي متشابهة في كل من النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية فالاختلاف يكمن في الخصوم الجارية حيث :

* الخزينة السلبية موجودة في النظام المحاسبي المالي وغير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية.

* مخصص الضمان موجود في المعايير المحاسبية الدولية وغير موجود في النظام المحاسبي المالي.

[1] ثابت سارة، حامق يسمينة، مرجع سابق، ص ص 78،79

* ونفس الشيء فيما يتعلق بالجزء الجاري من الاقتراضات التي تحمل فائدة .

* إن النظام المحاسبي المالي اخذ بعين الاعتبار المعايير المدروس في الفصل الاول حيث ان :

- ✓ المعيار المحاسبي الدولي : رقم 20 " المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية " فقد تناوله الحساب 13 – المنتوجات والاعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال – من خلال الحساب 131 " اعانات اخرى للتجهيز " و الحساب 132 " إعانات أخرى للاستثمار.
- ✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 : " انخفاض قيمة الموجودات " فتناوله الحساب 29" خسائر القيمة عن التثبيثات " وفروعه .
- ✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 : " الممتلكات والتجهيزات والمعدات " فتناوله من خلال الحساب 21 " التثبيثات العينية و بالضبط الحساب 215 : " المنشات التقنية ، المعدات والادوات الصناعية "
- ✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 : " العقارات الاستثمارية " فتناوله الحساب 21 " التثبيثات العينية " من خلال الحساب 211 : " الاراضي " ، الحساب 213 : " البناءات " .
- ✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 : " الموجودات الغير ملموسة " فتناوله من خلال الحساب 20 " التثبيثات المعنوية الأخيرة، و هذا راجع لخصوصية النظام المحاسبي الجزائري خصوصا و الاقتصاد الوطني عموما، فقد قامت بالتفصيل نوعا ما في هذه البنود و ذلك بالاعتماد على ما كان موجود في النظام المحاسبي المالي و تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مع إضافة عناصر أخرى لم تكن موجودة في النظام المحاسبي المالي كعقد الإيجار و التثبيتات في شكل ممتاز.

المطلب الثالث: من حيث التسجيل و التقييم[1]

إن المعايير السابقة الذكر والخاصة ببعض عناصر قائمة المركز المالي تسجل و تقييم وفقا لهذه المعايير كما سنتطرق إلى كيفية تسجيلها و تقييمها وفقا للنظام المحاسبي المالي.

[1] ثابت سارة، حامق يسمينة، مرجع سابق، ص78

أولا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 20: المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها مع النفقات المتعلقة بها التي يقصد تعويضها، و يجب ألا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين، يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية بطريقتين:

1- طريقة رأس المال : حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين.

2- وطريقة الإيراد: حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الإيرادات خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر.

أما المنحة الحكومية التي يستحق استلامها كتعويض عن خسائر أو دعم مالي فوري للمؤسسة دون أن يترتب على ذلك أية نفقات لاحقة يجب الاعتراف بها كدخل للفترة التي تستحق فيها ، ضمن البنود غير العادية إذا كان ذلك مناسبا، يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالموجودات، و يشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي إما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل.

ثانيا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 : " المخزون " فتناوله من خلال الصنف 3 : " حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها " .

ثالثا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 : " ربحية السهم " : فتناوله من خلال الحساب 10 راس المال والاحتياطات و ما يماثلها .

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجب على المؤسسة أن تعرض ربحية السهم الأساسية والمخففة في صلب حساب النتائج لكل فئة من الأسهم العادية التي لها حق مختلف للمشاركة في صافي الربح للفترة و يجب على المؤسسة عرض ربحية السهم الأساسية والمخففة بنفس درجة الوضوح .

يشترط هذا المعيار على المؤسسة أن تعرض ربحية السهم الأساسية المخففة حتى لو كان سالبا (خسارة السهم)، نلاحظ أنه حسب هذا المعيار تم تسجيل ربحية السهم ضمن حساب النتائج، حيث أننا صنفناه ضمن قائمة المركز المالي باعتبار أن أرباح الأسهم تدخل ضمن رأس المال و أن ربحية السهم تحسب عن طريق قسمة صافي ربح الفترة على متوسط عدد الأسهم العادية خلال الفترة .

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 10" رأس المال و الاحتياطات ،وما يماثلها " حيث يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية، و هذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي يمارس فيه الكيان نشاطاتها كما يجب موائمة عنوان الحساب 101 مع الوضع القانوني للكيان، الحساب ك101:"رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي متطابقة مع ما جاء فيه المعايير المحاسبية الدولية باستثناء بعض الاختلافات في البنود، أما وفق النظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب "13" وفروعه كما ذكر سابقا، إما يخص إعانات التجهيز حساباتها تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب مما يلي :

-الصنف (2): عند تطابق الإعانة تحويلا مجانيا لتثبيتات إلى الكيان.

-الصنف (4): حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظم) عندما يترتب على الإعانة حركة مالية.

أما فيما يخص إعانات أخرى للاستثمارات فتكون موضوع استئناف سنوي حسب الكيفيات المنصوص عليها في هذا النظام المحاسبي المالي وتدرج هذه الإعانات في الحساب كمنتجات (تحت الحساب 75 المنتوجات العملياتية الأخرى) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها و التي يفترض تعويضها، و هذه التكاليف تناسب فيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك.

فيما يخص الاهتلاك فهولا يذكر في خصوم القائمة المركز المالي إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في حساب النتائج.

رابعا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 40" العقارات الاستثمارية "

"يجب الإشارة إلى أن هذا المعيار حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 25 المحاسبة عن الاستثمارات، ويتناول المعيار المحاسبي الدولي الخامس و العشرون الاعتراف والقياس لاستثمارات الدين والملكية "[1] .

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، (مكتبة الشركة الجزائرية بوداد، الجزائر،2009)، ص ص 151، 152 .

فإن المعيار "40 "وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجب قياس العقار الاستثماري أولا حسب تكاليف العملية في القياس الأولي، و يجب على المؤسسة التي اختارت نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، و يجب أن تتضمن أي مكسب أو خسارة للفترة التي نشأت فيها، كما يجب عليها إذا اختارت نموذج التكلفة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية باستخدام المعالجة المفضلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 أي بالتكلفة مطروحا منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة خسائر انخفاض القيمة متراكمة، و يجب تحديد المكاسب و الخسائر الناشئة من تعاقد أو استبعاد العقار الاستثماري كفرق بين صافي عائدات الاستبعاد و القيمة الدفترية للأصل و يجب الاعتراف بها كدخل أو مصروف في بيان حساب النتائج.

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فقابله الحساب 21 " التثبيتات العينية" وبالضبط الحسابين رقم 211 و213 و تتم تسجيل وتقييم مبالغ هذا الحساب بنفس الطريقة المسجلة في الحساب 21 بالضبط الحساب 215 " المنشأت التقنية ، المعدات و الادوات الصناعية سابقة الذكر كالمعيار المحاسبي رقم 5 .

خامسا : المعيار المحاسبي الدولي رقم "38 " الموجودات غير الملموسة "

" وفقا للمعايير الدولية :

- يجب تسجيل الموجود غير الملموس بمقدار تكلفته مخصوما منها الاطفاء المتراكم و كل الخسائر المتراكمة في انخفاض القيمة، يجب تسجيل الموجود غير الملموس بمقدار أعيد تقييمه يمثل قيمته العادلة في تاريخ اعادت التقييم مخصوما منه أي إطفاء متراكم لاحق وأية خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة، ولإغراض إعادة التقييم بموجب هاذا المعيار يجب تحديد القيمة العادلة بالرجوع الى السوق الناشط، ويجب اجراء عمليات اعادت التقييم بشكل منتظم كاف بحيث لا يختلف المبلغ المسجل ماديا عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية"[1] .
- " يجب أن تطبق جميع المؤسسات هذا المعيار في محاسبة الاصول غير المادية " الموجودات غير الملموسة باستثناء :

  * الأصول غير المادية التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر .

[1] زغدار احمد وسفير محمد، مرجع سابق، ص 122.

* الأصول المالية التي يتضمنها المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون.
* الأدوات المالية، الإفصاح و العرض.
* حقوق المعادن والانفاق على الاستكشافات أو تطوير و استخراج المعادن و النفط و الغاز الطبيعي و المصادر غير المتجددة المماثلة .
* الأصول غير المادية التي تتكون في مؤسسات التامين"[1] .

- إذا زادت القيمة المسجلة لموجود غير ملموس نتيجة لاعادة التقييم فانه يجب تسجيل الزيادة في حقوق الملكية تحت عنوان فائض اعادة التقييم، على انه يجب الاعتراف بالزيادة في اعادة التقييم على انها دخل الى المدى الذي يعكس الانخفاض في اعادة التقييم نفس الموجود و ان ذلك الانخفاض في اعادة التقييم كان معترفا به في السابق على انه مصروف .
- إذا انخفض المباع المسجل لموجود نتيجة لاعادة التقييم فانه يجب الاعتراف بالانخفاض على انه مصروف، و يجب تحميل الانخفاض في اعادة التقييم مباشرة مقابل اي فائض في اعادة التقييم الى المدى الذي لايزيد به الانخفاض عن المبلغ المحتفض به في فائض اعادة التقييم، فيما يتعلق بنفس ذلك الموجود .
- يجب تحديد المكاسب او الخسائر الناجمة عن استعمال الموجود غير الملموس او التخلص منها على أنها الفرق بين صافي عائدات التخلص و المبلغ المسجل للموجود، ويجب الاعتراف بذلك الفرق على انه ايراد او مصروف في حساب النتائج .

أما وفق النظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 20" التثبيثات المعنوية و فارق الاقتناء " حيث فيما يخص التثبيثات المعنوية المولدة بشكل داخلي يسجل قسم فرعي لحساب 20 الحساب 203 " مصاريف التنمية القابلة للتثبيت " في جانب المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، حسب الشروط المحددة في هذا التنظيم، ويتم هذا التسجيل في مقابل الحساب 73 " الانتاج المثبث للاصول المعنوية ".

أما فيما يخص التثبيتات المعنوية الأخرى فتأخذ مثالا الحساب 204 "البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها"و يندرج في جانبها المدين ما يأتي :

[1] شعيب شنوف ، مرجع سابق، ص 138.

– كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.
–كلفة إنتاج البرمجيات المؤسسة في مقابل حساب 73 "إنتاج مثبث لأصول معنوية "بعد تسجيل الأعباء التي تعنيها حسب الطبيعة .

"أما في حالة خروج أحد التثبيتات المعنوية فيجب تحديد الأرباح و الخسائر الناتجة عن الوضع خارج الخدمة أو خروج تثبيث معنوي بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة قيمتها و القيمة المحاسبية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين 652 "القسم الفرعي نواقص القيم عن خروج أصول مثبثة غير مالية "أو 752 "القسم الفرعي فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية ".[1]

سادسا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 :" المخزون"

"إن عملية تقييم المخزونات تتم بعدة طرق و حسب المعايير المحاسبية الدولية فإنه لا يفضل استعمال طريقة الواردة اخر الصادر أولا بحيث تم إلغاء هذه الطريقة سنة 2003 و تم إعتماد طريقة الوارد أولا الصادر أولا و كذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، تختلف طرائق تقييم المخزونات لكنها لاتخرج على نطاق استعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، طريقة الوارد أولا الصادر أولا، و طريقة الواردة أخر الصادر أولا"[2]،و في الجدول التالي طرق عملية تقييم المخزون.

الجدول رقم (17) : طرق عملية تقييم المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية

النظام المحاسبي المالي الجزائري	النظام المحاسبي الفرنسي	المعايير المحاسبية الدولية
حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يفضل استعمال طريقة	يمكن استعمال إحدى الطريقتين - الوارد أولا صادر أولا	تقييم المخزون ينبغي أن يكون بإحدى الطريقتين :

[1] عبد الكريم بن الطيب، **القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد-** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص : محاسبة، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 2009-2010، ص : 52.

[2] شعيب شنوف ، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 110

التكلفة المتوسطة المرجحة أو الوارد أولا الصادر أولا.	PEPS – FIFO - التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP يمكن استعمال الواردة أخر LIFO الصادر أولا في الحسابات المجمعة فقط.	1-الوارد أولا الصادر أولا PEPS – FIFO 2-التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP

المصدر: شعيب شنوف، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 111 .

عند بيع المخزون فان القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية و كافة خسائر القيمة تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلال التخفيض أو الخسارة.

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي تعمل حسابات المخزونات 35 مخزونات المنتجات و عند الاقتضاء حسابات 34 خدمات قيد الإنتاج و 33 سلع قيد الإنتاج كحسابات مخزن تخصم من الجانب المدين حسابات السلع المدرجة في المخزن بالتقييد في الجانب المدين الحسابات 72 إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون و تقييد في الجانب الدائن المخرجات بالخصم من الجانب المدين لذات الحساب 72، ويتم هذا التسجيل أثناء الفترة .

أما في نهاية الفترة، بعد التحليل و تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر بشكل خارج عن المحاسبة و بين المخزون الظاهر في الجانب المدين خصم الحسابات 33 أو34 أو 35 في المحاسبة، لتقييد مبلغ هذه الحسابات إلى القيمة المثبتة في الجرد المادي، كما يسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد في الحساب 72 إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون، و يظهر في الميزانية قائمة المركز المالي مبلغ المخزونات الصافي بعد طرح خسائر القيمة.

سابعا : المعيار المحاسبي الدولي رقم 36" انخفاض قيمة الموجودات"

"وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ينبغي تطبيق هذا المعيار عند انخفاض قيمة عناصر الأصول باستثناء مايلي :

-عناصر المخزونات التي يتناولها المعيار المحاسبة الدولي الثاني.

-عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر.

-عناصر أصول الضريبة المؤجلة التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر.

-عناصر الأصول الناجمة عن منافع الموظفين التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي التسع عشر.

-عناصر الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني و الثلاثون، الأدوات المالية، الإفصاح و العرض"[1].

يجب على المؤسسة الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال،إلا إذا سجل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة اخر ،ويحسب معاملة أية خسارة في انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها انخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار محاسبة الدولي الاخر .

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 29 و فروعه كما ذكر سابقا حيث يتم الإعتماد عليه عند ثبوت خسارة في القيمة بحسم حسابات التخصيص المتعلق الاستغلال أو الحسابات المالية أو الاستثنائية المعنية الحساب 68 .ويتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يلي:

-الجانب المدين حسابات التخصص المناسبة عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة .

-الجانب الدائن لحساب 78 من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع .

يظهر في قائمة المركز المالي المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهتلاكات و خسارة القيمة في تاريخ بيع التثبيت، يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو فائض القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج .

ثامنا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16"الممتلكات و التجهيزات و المعدات "

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية:

- يجب أن يظهر بند الممتلكات و التجهيزات و المعدات بتكلفته مطروحا منه الإهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة .

[1] شعيب شنوف ، مرجع سابق، الجزء الثاني، ص 119.

-يجب أن يظهر بند الممتلكات و التجهيزات و المعدات بقيمة إعادة التقييم ،و المتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاك المتراكم اللاحق و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقا ، ويجب تنفيذ اعادة التقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهريا عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية .

-يجب تحديد المكاسب و الخسائر الناتجة عن استبعاد و أزالت أي بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بالفرق بين صافي العائد من الاستبعاد و القيمة المسجلة للأصل و يجب الاعتراف بالفرق على انه ايراد او مصروف في قائمة حساب النتائج .

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 21 حيث تسجل التثبيثات العينية في الجانب المدين في تاريخ دخول الاصول العينية تحت رقابة الكيان بقيمة الاسهام بتكلفة الشراء او بتكلفة الانتاج مقابل الجانب المدين حسب الحالة .

ومن خلال ما سبق ذكره يمكننا القول أن عملية التسجيل و التقييم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لا تختلف كثيرا عن عملية التسجيل و التقييم بشكل مفصل، بتبيان الحسابات التي تجعل مدينة و الحسابات التي تجعل دائنة و ذلك لتسجيل صحيح و سليم للعمليات المحاسبية و تفاديا لحدوث اخطاء محاسبية من قبل المحاسبين .

المبحث الثاني: حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

سنتناول في هذا المبحث حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي وذلك بتبيان اهم الاختلافات و التشابهات بينهما سواء من حيث الشكل او المضمون للوصول الى مدى تطابق هذه القائمة مع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الاول: من حيث الشكل

من خلال دراستنا لقائمة حساب النتائج على مستوى المعايير وكذا النظام المحاسبي المالي لاحظنا بعض الاختلافات كما هو موضح في الجدول الاتي:

الجدول رقم (18) : مقارنة الحساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
شكل قائمة حساب النتائج	جدول يضم عمود خاص بالبيان و عمودين اخرين الاول خاص بالسنة المالية الحالية و الثاني خاص بالسنة المالية السابقة.	جدول يضم عمود خاص بالبيان و اخر خاص بمبالغ السنة المالية الحالية .
عناصر قائمة حساب النتائج	تتضمن مايلي: - الربح من العمليات. - الربح قبل الضريبة .	تتضمن مايلي: - القيمة المضافة للاستغلال . - النتيجة العادية قبل الضرائب

	- الربح بعد الضريبة. - صافي الربح او الخسارة من الانشطة العادية . - صافي الربح للفترة. هذه العناصر أدرجت بدون حسابات	- النتيجة العادية للانشطة العادية. - النتيجة غير العادية. - صافي نتيجة السنة المالية، هذه النتائج أدرجت بحسابات.

المصدر: الجريدة الرسمية، مرجع سابق.

تعليق:

الجدول أعلاه هو مقارنة لحساب النتائج حسب الطبيعة وعند مقارنتنا لحساب النتائج حسب الوظيفة وفق المعايير المحاسبية الدولية حسب الوظيفة وفق النظام المحاسبي المالي وجدنا نفس الاختلاف من حيث الشكل كما هو ممثل في الجدول السابق .

المطلب الثاني: من حيث المضمون

حسب تقديم حساب النتائج : من خلال "IFRS" فانه : [1]

-يمكن للمؤسسات تقديم حسابات النتائج، و ذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف او ترتب حسب طبيعتها.

-لكن ينبغي على المؤسسات التي تقدم حسابات النتائج من خلال تصنيف الاعباء حسب الوظيفة ، فانه يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الاعباء ، و خصوصا مخصصات الاهتلاكات و المصاريف الخاص بالعمال .

-يعتبر جدول حسابات النتائج ثاني اهم عنصر من عناصر القوائم المالية في فرنسا و كذلك الجزائر.

[1] شعيب شنوف ، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 107.

-يعبر جدول حسابات النتائج عن اداء المؤسسة، لكن يختلف في الكيفية التي يتم عرضه بها ، بحيث توجد صورتين متعارف عنهما ، فإما تصنف الأعباء حسب طبيعتها او تصنف حسب وظائف المؤسسة.

و فيما يلي جدول حسابات النتائج من خلال المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي الفرنسي و النظام المحاسبي الجزائري.

الجدول رقم (19) : جدول حسابت النتائج من خلال المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي الفرنسي و النظام المحاسبي الجزائري

النظام المحاسبي المالي الجزائري	النظام المحاسبي المالي الفرنسي	المعايير المحاسبية الدولية IFRS
تصنف الاعباء حسب طبيعتها وتقدم في شكل جدول او حسب الوظائف	تصنف الاعباء حسب طبيعتها او حسب الوظيفة بالنسبة للحسابات المجمعة (CONSOLIDES)، اما الحسابات (INDIVIDUELS) تصنف حسب طبيعتها	الاعباء تصنف حسب طبيعتها او حسب الوظائف

المصدر: شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 108.

الجدول رقم (20) : مقارنة حساب النتائج بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
تعريف حساب النتائج	كشف مالي يعرض تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني اما على طبيعة المصروفات او عملها ضمن المنشاة .	كشف اجمالي للاعباء و المنتوجات التي انجزها الكيان اثناء المدة المعينة و على سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة .
تعريف الايرادات	ينشا الايراد من الانشطة الاعتيادية للمنشاة و يشار بمسميات مختلفة مثل المبيعات الرسوم و الفوائد وارباح الاسهم وايراد حقوق الامتياز و الايجار	مضاعفة المنافع الاقتصادية اثناء السنة المالية في شكل مداخيل او مضاعفة الاصول او تقليص الخصوم، و يكون اثارها ارتفاع رؤوس الاموال الخاصة بطريقة اخرى غير الزيادات المتاتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الاموال الخاصة.
تعريف الاعباء	يشمل الخسائر و كذلك المصروفات التي تنشا من الانشطة الاعتيادية للمنشاة مثل تكلفة المبيعات و الاجور،الاهتلاك، وعادة اخذ شكل تدفق خارج او نفاذ	نقصان المنافع الاقتصادية اثناء السنة المالية في شكل استهلاكات و خروج او نقصان الاصول او حدوث خصوم، ويكون من اثارها التقليل من رؤوس الاموال الخاصة بشكل

	للموجودات مثل النقدية و النقدية المعادلة و المخزون و الموجودات التشغيلية المعمرة .	اخر غير عمليات توزيع رؤوس الاموال على المساهمين.

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على :

- لخضر علاوي، مرجع سابق.
- شعيب شنوف، مرجع سابق.
- الجريدة الرسمية، مرجع سابق.

في الجدول أعلاه بينا الاختلاف الموجود بين التعاريف في كل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي وهذا الاختلاف مس حساب النتائج بشقيه – حسب الطبيعة و حسب الوظيفة – في كليهما:[1]

أولا : حسب الطبيعة

- الربح من العمليات وفق المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي القيمة المضافة للاستغلال ويختلفان في طريقة حسابهما و العناصر المكونة لكليهما وفق الشكل رقم (2) والشكل (9):
- الربح قبل الضريبة و فق المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة العملياتية قبل الضريبة يختلفان من حيث حسابهما و العناصر المكونة لكل منهما حيث يحسب الأول عن طريق جمع الربح من العمليات مع الدخل من الشركات الزميلة و طرح تكلفة التمويل، أما الثاني فيحسب عن طريق جمع النتيجة العملياتية (المنتجات المالية – الأعباء المالية) مع النتيجة المالية كما في الشكل (2) و الشكل (9) .

1 ثابت سارة، حامق سمية، مرجع سابق، ص85.

- الربح بعد الضريبة وفق المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة للأنشطة العادية و اللذان يختلفان في طريقة حسابهما و العناصر المكونة لكليهما وذلك حسب الشكلين (2) و (9).
- صافي الربح للفترة وفق المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية للسنة المالية و اللذان يختلفان في طريقة حسابهما و العناصر المكونة لكليهما وذلك حسب الشكلين (2) و (9).

ثانيا : حسب الوظيفة

– إجمالي الربح وفق المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي هامش الربح الإجمالي اللذان يحسبان بنفس الطريقة حيث كليهما يحسب بطرح رقم الأعمال (الدخل) من تكلفة المبيعات وذلك حسب الشكلين (3) و (10).

– الربح من العمليات وفق المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة العملياتية اللذان يحسبان بنفس الطريقة كما في الشكلين (3) و (10) .

– الربح قبل الضريبة في المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة العادية قبل الضريبة و اللذان يختلفان في طريقة حسابهما والعناصر المكونة لكليهما حسب الشكلين (3) و (10).

– الربح بعد الضريبة في المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية للانشطة العادية اللذان يحسبان بنفس الطريقة كما في الشكلين (3) و (10) .

– صافي الربح في الفترة في المعايير المحاسبية الدولية يقابله في النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية للسنة المالية و اللذان يختلفان في طريقة حسابهما والعناصر المكونة لكليهما حسب الشكلين (3) و (10).

إن النظام المحاسبي المالي اجذ بعين المعايير المحاسبية الدولية المدروسة في الفصل الاول حيث ان :

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 : " تكلفة منافع الموظفين " فتناوله الحساب 63" اعباء المستخدمين".
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 : " الايراد " فتناوله الحساب 70" المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة " .

من خلال ما سبق يمكننا القول ان قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي تختلف عن قائمة حساب النتائج في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حيث في ظل النظام المحاسبي المالي ادرجت بنود هذه القائمة في شكل حسابات .

المطلب الثالث: من حيث التسجيل و التقييم

إن المعايير السابقة الذكر و الخاصة ببعض عناصر حساب النتائج تسجل و تقيم وفقا لهذه المعايير كما سنتطرق الى كيفية تسجيلها وتقييمها وفقا للنظام المحاسبي المالي .

أولا : المعيار المحاسبي رقم 18 " الايراد "

1- **بيع السلع :** حسب IFRS فان بيع السلع يتم تسجيله محاسبيا عندما يتم تحويل المنافع و الاخطار الى الغير، اما في المحاسبة الفرنسية، فان عملية التسجيل المحاسبي يتم عندما يكون هناك تحويل للملكية، ومهما يكن فان الايرادات الخاصة بالنشاطات العادية و الناتجة عن بيع السلع ينبغي معالجتها محاسبيا اذا توفرت جملة من الشروط:

- المؤسسة قامت بتحويل المنافع و الاخطار المنتظرة من العنصر محل البيع الى المشتري، يمكن تحديد سعر البيع بطريقة دقيقة.
- يمكن تحديد التكاليف المتعلقة بعملية البيع بطريقة دقيقة.
- المؤسسة ليس لها وسيلة رقابة على العنصر محل البيع[1].

و يبين لنا الجدول التالي طرق تقييم الإيراد عند بيع السلع :

الجدول رقم (21): طرق عملية تقييم الإيراد عند بيع السلع وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية:

النظام المحاسبي المالي الجزائري	النظام المحاسبي المالي الفرنسي	المعايير المحسبية الدولية IFRS
تتم المعالجة محاسبيا عند وجود	عند تحويل الملكية	تاريخ تحويل المنافع و الاخطار

1 شعيب شنوف ، ص 118.

وثيقة تثبث تحويل السلعة مثل: الفواتير او وجود طلبيات		المنتظرة .

المصدر: شعيب شنوف، مرجع سابق، ص .118

2- تقديم الخدمات : من خلال IFRS فان الطريقة الوحيدة المرخص بها لمعالجة تقديم الخدمات محاسبيا هي(La Technique De Lavancement).

إن النتيجة المحصلة خلال تقديم خدمات للغير، ينبغي أن تكون محددة أو مقيدة بطريقة دقيقة، و الإيراد العادي الناتج عن هذه العملية، ينبغي أن يعالج محاسبيا بطريقة (Degré D'avancement) عند تاريخ الإقفال، مع ملاحظة ان طريقة (Lavancement) ليست مطبقة فقط عند عمليات بنود العقود، بل في كل الخدمات المقدمة الاخرى كما يمكن الاشارة الى انه في حالة ما اذا كان هناك فرق بين المبالغ المخصصة و الميالغ المحققة هنا يجب انشاء مؤونة لهذا الفرق او النقص الحاصل، و يبين لنا الجدول التالي: طرق تقييم الإيراد عند تقديم الخدمات:

الجدول رقم (22): طرق عملية تقييم الإيراد عند تقديم الخدمات وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الفرنسي في إطار المعايير الدولية:

النظام المحاسبي المالي الجزائري	النظام المحاسبي المالي الفرنسي	المعايير المحاسبية الدولية IFRS
- طريقة التسبيقات .	- طريقة التسبيقات . - طريقة اتمام الاشغال.	- طريقة التسبيقات اجبارية

المصدر: شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 119.

أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 70 "المبيعات من البضائع و المنتجات الممصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة "حيث تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي الرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسم تنزيلات و تخفيضات الأسعار الممنوحة.

ثانيا :المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 "تكلفة منافع الموظفين

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية فعندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال الفترة محاسبية يجب على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع في مقابل تلك الخدمة كمطلوب(مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، إذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدما).

أما بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل فيجب على المنشأة الاعتراف بصافي إجمالي المبالغ على أنها مصروف أو دخل فيما عدا الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي اخر .

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فيقابله الحساب 63 "أعباء المستخدمين "كما ورد سابقا والذي يحتوي على:

- رواتب المستخدمين ،بما في تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين و التكلفة العينية للرواتب، وتقيد في الجانب المدين المستحقات في الحساب 638 أعباء المستخدمين الأخرى وفي مقابل الجانب الدائن حساب المنتوج 758 سلع التسيير العادية الأخرى أو في اعتماد الأعباء المعنية.
- التكاليف الاجتماعية الأخرى مثل الخدمات الاجتماعية(المطاعم و لجان الشركات).
- التكاليف الإجبارية و الاختيارية للمستغل، في حالة المؤسسة الفردية .

من خلال ما سبق ذكره يمكن القول أن عملية التسجيل والتقييم لا تختلف كثيرا بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي حيث أنهما ضمن هذا الأخير وصفت و عرضت بشكل مفصل باستعمال الحسابات و تبيان الحسابات المدينة و الحسابات الدائنة و ذلك نظرا لخصوصية النظام المحاسبي المالي أو لتفادي الأخطاء المحاسبية التي قد يؤدي إلى عدم شفافية و مصداقية الكشوف المالية .

المبحث الثالث :قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

سنتناول في هذا المبحث قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و ذلك بتبيان أهم الاختلافات و التشابهات بينهما سواء من حيث الشكل أو المضمون الوصول إلى مدى تطابق هذه القائمة مع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الأول: من حيث الشكل

- **تقديم جدول تدفقات الخزينة:** يعتبر جدول تدفقات الخزينة بمثابة عنصر من العناصر الهامة للقوائم المالية و هذا حسب المعيار المحاسبي السابع (IAS7) [1]

تعد قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقتين :طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة.

- **الطريقة المباشرة:**

الجدول (23) :مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
شكل قائمة التدفقات النقدية	جدول يضم عمود خاص البيان بإضافة إلى عمودين للمبالغ الفرعية و الإجمالية .	جدول يضم عمود خاص بالبيان بإضافة إلى عمود الملاحظة وعمودين للمبالغ الخاصة بالسنة الماليةN و1−N
تقسيم عناصرقائمة التدفقات النقدية .	تتضمن مايلي : –التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل . –التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار .	تتضمن مايلي : – تدفقات الأموال المتأتية من الأنشطة العملياتية . – تدفقات الأموال المتأتية من أشطة الاستثمار .

[1] شعيب شنوف ،مرجع سابق، الجزء الأول، ص 109.

	–التدفقات النقدية من أنشطة التمويل –صافي الزيادة في النقدية و ما في حكمها .	– تدفقات الأموال المتأتية من أنشطة التمويل . – المقاربة مع النتيجة المحاسبية.

المصدر : الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 22.

- **الطريقة غير المباشرة :**

الجدول رقم (24): مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

العناصر	**وفق المعايير المحاسبية الدولية**	**وفق النظام المحاسبي المالي**
شكل قائمة التدفقات النقدية	جدول يضم عمود خاص البيان	جدول يضم عمود خاص بالبيان بإضافة إلى عمود الملاحظة وعمودين للمبالغ الخاصة بالسنة الماليةN و1–N
تقسيم عناصرقائمة التدفقات النقدية .	تتضمن مايلي : –التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل . –التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار . –التدفقات النقدية من أنشطة التمويل	تتضمن مايلي : - تدفقات الأموال من انشطة الاستغلال . - تدفقات الأموال من انشطة الاستثمار . - تدفقات الأموال من انشطة التمويل .

	–صافي الزيادة في النقدية و ما في حكمها .	- تغير اموال الخزينة خلال الفترة .

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على:

- الجريدة الرسمية، مرجع سابق.
- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق.

تعليق:

نلاحظ من خلال الجدولين ان عناصر قائمة التدفقات النقدية قد قسمت بنفس الترتيب في كل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الا انه يوجد اختلاف من حيث المصطلحات المستعملة فوفقا للمعايير المحاسبية الدولية استخدم مصطلح " التشغيل" على مستوى التدفقات النقدية من انشطة التشغيل، فحين ان النظام المحاسبي المالي يستخدم مصطلح الاستغلال على مستوى التدفقات النقدية المتاتية من انشطة الاستغلال .

المطلب الثاني: من حيث المضمون

بالإضافة إلى الاختلافات الموجودة على مستوى شكل القائمة هناك اختلافات اخرى على مستوى المضمون ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): مقارنة قائمة التدفقات النقدية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

العناصر	وفق المعايير المحاسبية الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي
تعريف قائمة التدفقات النقدية	كشف مالي يهدف الى الزام المنشات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية و ما يعادلها و تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة الى تدفقات من	الاداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسير الموارد و استخدامها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة، تهدف الى اعطاء مستعملي الكشوف المالية

	النشاطات التشغيلية، الاستثمارية التمويلية.	اساسا للتقيم مدى قدرة المؤسسة على توليد الاموال ونظائرها .
تعريف التدفقات النقدية من انشطة التشغيل	عبارة عن الانشطة الرئيسية المولدة لايرادات المنشاة وكذلك الانشطة الاخرى التي لا تعتبر انشطة استثمارية او تمويلية .	الانشطة التي تولد عنها منتجات و غيرها من الانشطة غير مرتبطة بالاستثمار او التمويل
تعريف الانشطة الاستثمارية	عبارة عن الانشطة المتعلقة بالحصول على او التخلص من الموجودات الطويلة الاجل بالاظافة الى الاستثمارات الاخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة .	عمليات تسديد اموال من اجل اقتناء استثمار و تحصيل للاموال عن طريق التنازل عن اصل طويل الاجل .
تعريف الانشطة التمويلية	عبارة عن الانشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم و مكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشاة .	انشطة تكون نا جمة عن تغير حجم وبنية الاموال الخاصة او القروض.

المصدر:

- الجريدة الرسمية، مرجع سابق.
- نصر الدين بن نذير، عمار بو شناف، مرجع سابق.

في الجدول اعلاه بينا الاختلاف الموجود بين التعاريف في كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، وهذا الاختلاف مس بنود قائمة التدفقات النقدية في الطريقتين المباشرة و الغير مباشرة .

أولا : قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة

إن الطريقة المباشرة التي اوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الاجزاء الرئيسية للدخول وخروج التدفقات النقدية الاجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) . قصد الحصول على تدفق للخزينة صافي، ثم تقريب و مقارنة هذا التدفق الصافي مع نتيجة الدورة المالية قبل الضريبة للفترة المعنية[1].

أما الطريقة المباشرة في المعايير المحاسبية الدولية – المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية " – فيتم بموجبها الافصاح عن المبالغ الاجمالية المحصلة او المدفوعة للبنود الاساسية .

أما فيما يخص بنود قائمة التدفقات وفق الطريقة المباشرة فنجد ان :

- التدفقات النقدية من انشطة التشغيل وفق المعايير المحاسبية الدولية متشابه مع التدفقات النقدية من انشطة التشغيل وفق النظام المحاسبي المالي وذلك حسب الشكلين (4) و (11) .

- التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 باضافة الى عناصر اخرى هي :

- تسديدات لحيازة قيم ثابثة مالية .
- التحصيل عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية وذلك حسب الشكلين (4) و (11) .

- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل وفق النظام المحاسبي المالي متشابه مع التدفقات النقدية من أنشطة التمويل وفق المعيار المحاسبي الدولي 07 وذلك حسب الشكلين (4) و (11) .

- تغير الخزينة خلال الفترة وفق المعايير المحاسبية الدولية تختلف عنها وفق النظام المحاسبي المالي حيث وفق المعايير المحاسبية الدولية تحسب استنادا الى :

- النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة .

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق ، ص 181.

- النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة .

أما وفق النظام المحاسبي المالي فتحسب استنادا الى :

- تاثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.
- تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج) .
- الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية.
- الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية .

– تضيف قائمة التدفقات النقدية في النظام المحاسبي المالي بند او عنصر خاص " بالمقاربة مع النتيجة المحاسبية" وهذا غير موجود في قائمة التدفقات النقدية في المعايير المحاسبية الدولية [1].

ثانيا : قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة

إن الطريقة غير المباشرة في تقديم قائمة التدفقات النقدية المحدد من قبل المشرع الجزائري ترتكز على تصحيح و تسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

– اثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).

– التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).

– التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة[2]).

" و هذه التدفقات تقدم كلا على حدا أما الطريقة غير المباشرة وفق المعايير المحاسبية الدولية –المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 –فيتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية و أية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية و كذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية .

أما فيما يخص عناصر أو بنود التدفقات النقدية وفق الطريقة غير مباشرة فنجد أن :

[1] ثابت سارة، مرجع سابق، ص 91.

[2] لخضر علاوي، مرجع سابق ذكره، ص 181.

- التدفقات النقدية من انشطة التشغيل وفق النظام المحاسبي المالي متشابه للتدفقات النقدية من انشطة التشغيل وفق المعايير المحاسبية الدولية تحسب مرورا بعدة مراحل :
- حساب صافي ربح العمليات قبل التغيرات في راس المال العامل.
- حساب النقدية الناتجة عن العمليات .
- حساب التدفقات النقدية قبل البنود الاستثنائية .

ثم صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وذلك وفق الشكل (5) .

أما وفق النظام المحاسبي المالي فيتم حسابها مرة واحدة دون المرور بهذه المراحل حسب الشكل (12) .

- التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار وفق النظام المحاسبي المالي إلا انه في هذا الأخير – النظام المحاسبي المالي – أضاف عنصر أخر هو تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) الذي لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة ذلك حسب الشكلين (5) و (12).
- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعايير المحاسبية الدولية متشابه إلا انه في الثاني أضاف عنصر خاص " بمدفوعات عن موجودات مستأ جرة بعقود تمويلية وذلك حسب الشكلين (5) و (12)"[1].
- تغير الخزينة خلال الفترة وفق النظام المحاسبي المالي هي نفسها في المعيير المحاسبية الدولية .

من خلال ما سبق يمكننا القول ان قائمة التدفقات النقدية في ظل النظام المحاسبي المالي متطابقة مع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية باستثناء بعض الاختلافات في بنود هذه الاخيرة وهذا راجع الما لخصوصية النظام المحاسبي الجزائري واما النظام الاقتصادي الوطني .

[1]، عبد الكريم بن الطيب، مرجع سابق،ص 66 .

خلاصة:

من خلال ما سبق عرضه نستخلص ان القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي متشابه الى حد كبير مع القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية باستثناء بعض الاختلافات سواء من حيث الشكل او المضمون .

حيث نجد ان قائمة المركز المالي التي تناولناها في المبحث الاول من هذا الفصل تتشابه كثيرا مع قائمة المركز المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ماعدا بعض الاختلافات .

أما فيما يخص حساب النتائج الذي تناولناه في المبحث الثاني من الفصل فيلاحظ عدة اختلافات وذلك راجع لاعتماد بنود حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي على الحسابات.

أما فيما يخص قائمة التدفقات النقدية المتناولة في المبحث الثالث من هذا الفصل تتشابه كثيرا مع قائمة التدفقات النقدية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، ماعدا وجود بعض الاختلافات .

خاتمة

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة على المستوى الاقتصادي، و الدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات لتطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، فقد استطاعت الإجابة على طلبات مختلفة من المعلومات المالية المعبر عنها من فئات مختلفة فتتجسد مكانتها في إعطاء ونقل المعلومات المالية و الاقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، إذ تعتبر المحاسبة المالية أداة هامة من أدوات اتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية و عليه يعد النظام المحاسبي في الأصل وسيلة إثبات اتجاه الغير لما يقدمه من الأمن و الضمان الضروريين في مجال الأعمال، وقاعدة لاتخاذ القرارات لما يتيحه من معلومات مالية فعالة و ذات مصداقية.

إلا أن سمات الاقتصاد الناجح هو تفتحه على المعلومات و إشاعة المعرفة لأن الشفافية في المعلومات تعتبر من أهم مميزات الاقتصاد المتطور، ولا يمكن للمعرفة أن تتوفر من خلال المعلومات المالية و لا يمكن لهذه الأخيرة أن تكون ذات فائدة إلا إذا توفرت معايير محاسبية مناسبة لإعدادها لتكون مكتملة و دقيقة، وهذا ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي، إلا أن الجزائر تأخرت في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لذلك وجب الاهتمام بالمخطط المحاسبي الوطني لضمان ازدهاره واستقراره واستجابته شفافية و التكيف مع المعطيات الجديدة، وقدرتها على تقييم نقاط الضعف و القوة، وكذا قابليتها للمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية وهذا لم يكن ممكن في النظام الحالي بسبب وجود عدة اختلافات في مجال القوائم المالية و الحسابات إضافة إلى وجود بعض الاختلافات في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية نتيجة اختلاف الواقع الاقتصادي الجزائري للتطورات في العالم الخارجي.

حيث تبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية و الاقتصادية التي عرفتها الجزائر في مطلع التسعينيات و أخرى مرتبطة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقديم وضعيتها المالية بكل

شفافية و التكيف مع المعطيات الجديدة وقدراتها على تقييم نقاط الضعف و القوة وكذا قابليتها للمقارنة مع المؤسسات الأخرى و إظهار بوضوح قدرتها التنافسية وهذا لم يكن ممكنا في النظام الحالي بسبب وجود عدة اختلافات في مجال القوائم المالية الحسابات إضافة إلى وجود بعض الاختلافات في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية نتيجة اختلاف الواقع الاقتصادي الجزائري.

نتائج البحث:

من خلال دراستنا للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية نستخلص نتائج نظرية نوجزها فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي متطابق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا التطابق مس القوائم المالية حيث:

- قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي المالي متطابقة إلى حد كبير مع قائمة المركز المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي متطابق بشكل كبير مع حساب النتائج وفق المعايير المحاسبية الدولية، باستثناء بعض الاختلافات الطفيفة.
- قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي متطابقة تماما مع قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الاقتراحات و التوصيات:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم جملة من الاقتراحات منها ما يلي:

- يجب تكوين إطارات فيما يخص النظام المحاسبي المالي .

- على النظام المحاسبي المالي أن يتأقلم مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية و المعلوماتية السريعة في البيئة المؤسساتية ويتأقلم مع طبيعة المؤسسة الجزائرية، ولا يخل بمعايير المحاسبة الدولية.

- يجب أن يمثل النظام المحاسبي المالي المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على ظاهرة الفساد المالي و الإداري بمؤسساتنا الجزائرية كما يساعد على التطبيق الجيد لميثاق التطور الراشد للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الذي تبنته الجزائر انطلاقا من أفريل 2009.

- ضرورة إيجاد برامج جامعية جديدة في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية والمستقبلية.

- يجب فتح مراكز وطنية متخصصة في تحديث وتطوير النظام المحاسبي المالي وفق ما يحدث من مستبعدات في معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي.

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، (دار وائل للتشر، عمان، الاردن،2007).

2.سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، (دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2009).

3. طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية** ، (إصدار الجامعة، الإسكندرية ،2006).

4.لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، (دار النشر: Page Bleues، الجزائر، 2011).

5.عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة 1990**، (دار االمراسيل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990).

6. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، (مكتبة الشركة الجزائرية بوداد،، الجزائر، 2009).

7.شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، (مكتبة الشركة الجزائرية بوداد، الجزائر،2009).

ثانيا :الرسائل والأطروحات

8. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2008/2007.

9.إبراهيم مبروكي و محمد ولد رامول، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس ،المركز الجامعي يحيى الفارسي، المدية، .2008،2007

10.ثابت سارة، حامق يسمينة، **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة جيجل، 2009_.2010

11.عبد الكريم بن الطيب، **القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص : محاسبة، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 2009-2010.

12Hamid BOUAZIZ, **Analyse Comparative entre le référentiel IASR et le cadre Comptable Algérien** ,mémoire de licence ,Ecole supérieure de banque ,Alger 8e promotion ,Octobre 2006 .

3. الملتقيات

13. مزياني نور الدين، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالجزائر** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب، البليدة ، أيام :10-15-2009.

14.مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، و إشكالية تطبيق معايير محاسبية دولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17_ 18 جانفي 2010.

15.بوفاسة سليمان و خليل عبد القادر، **تقارب دولي لنظام محاسبي و مالي**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل معايير محاسبة دولية،مرجع سابق.

16.منصوري الزين، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق.

17.عمر شارة، **تكوين موظفي سونلغاز**، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي، جامعة عنابة، أيام : 02- 2009/05/07.

18.عمورة جمال، **الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق.

19.آيت محمد مراد و ايحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق.

20.ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق.

21.زغدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مرجع سابق.

22.اوسرير منور مجيد محمد، **دراسة تفصيلة لعناصر حساب النتائج**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،مرجع سابق.

23.نصر الدين بن نذير و عمار بوشناف، **جدول تدفقات الخزينة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية، مرجع سابق.

24.عزة الازهر، **عرض قائمة المركز المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق .

3. الجرائد و التقارير:

25.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

.26Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006-Document De Travail