جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

الإفصاح المحاسبي حسب المعايير المحاسبية والمالية الدولية

- دراسة حالة مؤسسة جي ليند الجزائر-

من طرف

بوجمعة بن الصالح

أمام اللجنة المشكلة من:

- ناصر مراد	أستاذ تعليم العالي	جامعة البليدة	رئيساً
- عمورة جمال	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة	مشرفاً ومقرراً
- منصوري الزين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة	عضواً مناقشاً
- مداحي عثمان	أستاذ محاضر "ب"	جامعة البليدة	عضواً مناقشاً

البليدة، فيفري 2011.

الإهـــــداء

إلى والدتي التي أرضعتني الصبر.

إلى والدي الذي علمني حب العمل ونبذ الكسل.

إلى إخواني و أخواتي على صبرهم معي.

إلى جميع إصدقائي في جميع المراحل.

إلى روح والدَا صديقي عبد العالي السعيد غفر الله لهما على كل الخير الذي لقيته منه.

إلى إصدقائي بالعمل وخاصة وسيلة على صبرها معي.

إلى جميع أساتذتي من التعليم الإبتدائي إلى التعليم العالي.

إلى كل طالب يحمل لواء العلم ويواصل المسيرة ليؤدي الأمانة إلى الأجيال اللاحقة.

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع

بوجمعة بن الصالح

شـكـر

احمد الله عز وجل حمداً كثيراً مباركاً على توفيقه لنا على إتمام هذا البحث، راجينا منه التوفيق و السداد فيما تبقى لنا من مشوارنا العلمي.

يشرفني في نهاية هذا العمل أن أتتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذا البحث.

واخص بالذكر

الأستاذ المشرف الدكتور عمورة جمال، لقبوله الاشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة و تساؤله المستمر عن هذا البحث وجميل صبره وحسن عمله.

أساتذتي الكرام أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لبحثي هذا، فلهم الشكر و العرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم التي ستنير دربنا العلمي.

كما أتوجه بالشكر والامتنان لموظفات وموظفي مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لكل من جامعة البليدة و الجزائر.

كما أتوجه بجزيل الشكر و التقدير إلى مدير الإدارة والمالية بمؤسسة Gi-Lindé و كل العاملين على التسهيلات التي قدموها لنا لإنجاز هذه الدراسة.

بوجمعة بن الصالح

ملخص

يتمحور موضوع هذه الداراسة، حول الإفصاح المحاسبي حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية، التي تجسدت في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من 01 جانفي 2010.

تمت هذه الدراسة من خلال التركيز على مبدأ الإفصاح في القوائم المالية المنشورة، حيث تشكل القوائم المالية إحدى أهم مصادر المعلومات المحاسبية إن لم يكن الوحيد لفئة واسعة من مستخدمين القوائم المالية.

حيث خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المعدة حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، حيث أولت معايير المحاسبة و المالية الدولية عناية كبيرة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال تركيزها على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية أو الملاحق، و بأشكال مختلفة سواء بإصدار معايير خاصة بالإفصاح أو طرح قوائم مالية جديدة بهدف مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات رشيدة.

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standard Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in Engle and Wales
ICAS	Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISO	International Organization for Standardization
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations Committee
SWP	Strategy Working Party
PCN	Plan Comptable National

قائمة الجداول

الرقم		الصفحة
1	أعضاء مجلس الأمناء الحاليون Les Trustees	29
2	أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB الحاليون	31
3	أعضاء لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC الحاليون	34
4	معايير المحاسبة الدولية IAS	56
5	المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS	45
6	قائمة الدخل --أسلوب طبيعة المصروف	123
7	قائمة الدخل --أسلوب وظيفة المصروف	125
8	قائمة تغيرات رؤوس الأموال	128
9	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار	132
10	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل	133
11	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة	138
12	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة	141
13	الميزانية الختامية حسب PCN	209
14	جدول حسابات النتائج حسب PCN	211
15	الميزانية الختامية حسب SCF	230
16	جدول حساب النتائج حسب SCF	232
17	جدول سيولة الخزينة --الطريقة المباشرة حسب SCF	233
18	جدول تغيرات رؤوس الأموال حسب SCF	234
19	مقارنة عناصر القوائم المالية حسب PCN و SCF	235

قائمة الأشكال

الرقم		الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة IASCF	36
2	إجراءات وضع المعايير المحاسبية والمالية الدولية (IAS-IFRS)	41
3	تطبيق معايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS/IFRS) للمرة الأولى حالة الجزائر	64
4	المحاسبة كنظام للمعلومات	72
5	السلم التدريجي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	79
6	دالة شانون للمعلومات	96
7	شكل التقرير	117
8	شكل الحساب	119
9	حساب بنود التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	131
10	هيكل شركة جي ليند الجزائر	206

الفهرس

الإهداء
شكر
ملخص
قائمة المصطلحات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
مقدمة.....11
1.معايير المحاسبة و المالية الدولية IAS–IFRS.....19
1.1. ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها.....20
1.1.1. الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية دولية.....20
1.1.1.1.أسباب ظهور المعايير المحاسبة الدولية.....20
2.1.1.1. مجموع الدراسة الدولية للمحاسبين.....22
3.1.1.1. تطور المؤتمرات الدولية للمحاسبة.....22
2.1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 25
1.2.1.1. نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.....25
2.2.1.1. أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.....26
3.2.1.1. اللجنة الدائمة للتفسيرات المعايير SIC.....27
3.1.1. الشكل الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.....27
1.3.1.1. مؤسسة IASC F.....28
2.3.1.1. الأمناء Trustees.....28
3.3.1.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.....30
4.3.1.1. المجلس الاستشاري للمعايير SAC.....32
5.3.1.1. لجنة تفسيرات التقارير المالية IFRIC.....33
2.1. مدخل إلى المعايير المحاسبية و المالية الدولية.....37
1.2.1. مفهوم معايير المحاسبة و المالية الدولية.....37
2.2.1. أهمية معايير المحاسبة و المالية الدولية.....38

3.2.1. إجراءات إعداد معايير المحاسبة و المالية الدولية.....39
4.2.1. انتشار تطبيق معايير المحاسبة و المالية الدولية.....41
1.4.2.1.العوامل المؤثرة في تبن الدول لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.....43
2.4.2.1.معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة و المالية الدولية.....44
3.1. عرض معايير المحاسبة والمالية الدولية.....45
1.3.1. المعايير المحاسبة الدولية IAS 45
2.3.1. المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS 55
3.3.1. كيفية قراءة المعيار المحاسبي.....60
4.1. تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة IFRS 1.....60
1.4.1. الحاجة إلى إصدار المعيار IFRS 1.....60
2.4.1.هدف المعيار.....61
3.4.1. نطاق تطبيق المعيار.....62
4.4.1. المعالجات المحاسبية اللازمة للانتقال إلى IAS-IFRS.....62
1.4.4.1. الترتيب الزمني للأخذ للمرة الأولى بمعايير المحاسبة و المالية الدولية 62
2.4.4.1. أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.....65
5.4.1. العرض والإفصاح لأول مرة.....66
خلاصة الفصل.....67
2.الإفصاح المحاسبي.....68
1.2. المحاسبـة كنظام للمعلومـات.....69
1.1.2. مراحل تطور الفكر المحاسبي.....69
2.1.2. المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات.....70
3.1.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....73
1.3.1.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية.....73
1.1.3.1.2. القابلية للفهم.....73
2.1.3.1.2. الملائمة 71
3.1.3.1.2 الموثوقية.....75
4.1.3.1.2. القابلية للمقارنة.....76
2.3.1.2. محددات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية..... 77
1.2.3.1.2. التوقيت المناسب.....77

2.2.3.1.2. الموازنة بين التكلفة والمنفعة.....77
3.2.3.1.2. الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....77
4.2.3.1.2. الصورة الصحيحة والعادلة(التمثيل العادل).....78
2.2. مدخل للإفصاح المحاسبي.....80
1.2.2. ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته.....80
2.2.2. تطور الإفصاح المحاسبي.....83
3.2.2. أنواع الإفصاح المحاسبي ومستوياته.....84
1.3.2.2. الإفصاح الشامل (الكامل).....85
2.3.2.2. الإفصاح العادل.....85
3.3.2.2. الإفصاح الكافي 85
4.3.2.2. الإفصاح الملائم 85
5.3.2.2. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي).....85
6.3.2.2. الإفصاح الوقائي.....86
3.2. المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي. 86
1.3.2. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية.....86
2.3.2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية.....88
3.3.2. تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.....88
4.3.2. تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبي.....90
1.4.3.2.القوائم المالية 90
2.4.3.2. الملاحظات الهامشية (الإيضاحات).....90
3.4.3.2. الجداول و الملاحق.....91
4.4.3.2. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس.....91
5.3.2. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح.....92
1.5.3.2. عوامل بيئية.....92
2.5.3.2. عوامل تتعلق بالمعلومات.....92
3.5.3.2. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية.....92
4.2. المحتوى الإعلامي للقوائم المالية.....93
1.4.2. مفهوم المحتوى الإعلامي.....94
2.4.2. قياس المحتوى الإعلامي.....94

3.4.2. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات المحاسبية.....99
1.3.4.2. تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة.....99
1.1.3.4.2. القوائم المالية القطاعية.....99
2.1.3.4.2. القوائم المالية متعددة الأغراض.....100
3.1.3.4.2. القوائم المالية المرحلية.....100
2.3.4.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.....101
خلاصة الفصل.....103
3.إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية.....104
1.3. إطار إعداد القوائم المالية وفقا معايير المحاسبية و المالية الدولية. 105
1.1.3. هدف القوائم المالية.....105
2.1.3. عناصر القوائم المالية.....106
1.2.1.3. عناصر المركز المالي.....106
1.1.2.1.3. الأصل 106
2.1.2.1.3. الإلتزام 107
3.1.2.1.3. حق الملكية.....107
2.2.1.3. عناصر الأداء..... 107
1.2.2.1.3. الدخل.....107
2.2.2.1.3 .المصروفات.....107
3.1.3. الاعتراف بعناصر القوائم المالية. 108
1.3.1.3. الاعتراف بالأصول.....108
2.3.1.3. الاعتراف بالالتزامات.....108
3.3.1.3. الاعتراف بالدخل.....109
4.3.1.3. الاعتراف بالمصروفات.....109
4.1.3. قياس عناصر القوائم المالية. 109
1.4.1.3. التكلفة التاريخية. 110
2.4.1.3. التكلفة الجارية. 110
3.4.1.3. القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد). 110
4.4.1.3. القيمة الحالية. 110
5.4.1.3. القيمة القابلة للإسترداد. 110

6.4.1.3. القيمة السوقية العادلة. 111
2.3. عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 1. 111
1.2.3. الميزانية العمومية. 112
1.1.2.3. تبويب عناصر الميزانية العمومية..... 113
1.1.1.2.3. الأصول المتداولة..... 113
2.1.1.2.3. الأصول غير المتداولة 113
3.1.1.2.3. الالتزامات المتداولة..... 114
4.1.1.2.3.الالتزامات غير المتداولة 114
2.1.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية العمومية..... 115
1.2.1.2.3. المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية..... 115
2.2.1.2.3. المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات... 117
3.1.2.3. شكل الميزانية العمومية..... 117
1.3.1.2.3. شكل التقرير 117
2.3.1.2.3. شكل الحساب..... 118
2.2.3. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج). 120
1.1.2.3. تبويب عناصر قائمة الدخل..... 120
2.2.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل..... 121
1.2.2.2.3.المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل..... 121
2.2.2.2.3.المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات..... 122
3.2.2.3.طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل..... 123
1.3.2.2.3.أسلوب طبيعة المصروف..... 123
2.3.2.2.3. أسلوب وظيفة المصروف 124
3.2.3. قائمة تغيرات رؤوس الأموال.... 126
1.3.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات رؤوس الأموال..... 127
4.2.3. قائمة التغيرات النقدية IAS 7..... 129
1.4.2.3. هدف المعيار..... 129
2.4.2.3. نطاق تطبيق المعيار..... 130
3.4.2.3.تبويب قائمة التدفقات النقدية 130
1.3.4.2.3.الأنشطة التشغيلية..... 130

2.3.4.2.3.الأنشطة الاستثمارية.....132
3.3.4.2.3.الأنشطة التمويلية 133
4.4.2.3.شروط وقواعد الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية.....134
5.4.2.3.طرق عرض قائمة التدفقات النقدية.....137
1.5.4.2.3.الطريقة المباشرة Méthode direct.....137
2.5.4.2.3. الطريقة غير المباشرة Méthode indirecte.....140
5.2.3. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية. 142
3.3. جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.....143
1.3.3. قواعد خاصة بالإفصاح العام.....143
1.1.3.3. هيكل ومحتوى القوائم المالية.....143
2.1.3.3. الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية.....144
2.1.3.3.التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية. 144
2.3.3.الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات حسب المعيار IAS8.....144
1.2.3.3.متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية 145
2.2.3.3. متطلبات الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية.....145
3.3.3.الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية حسب المعيار IAS10.....146
1.3.3.3.تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية.....146
2.3.3.3. الإفصاح عن الأحداث المؤدية لتعديل القوائم المالية.....147
3.3.3.3.الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية.....147
4.3.3. الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة حسب المعيار IAS24.....148
5.3.3.الإفصاح في حالة تضخم مرتفع حسب المعيار IAS29.....151
1.5.3.3. خصائص الإقتصاد ذو التضخم المرتفع.....151
2.5.3.3. إعادة عرض القوائم المالية.....152
3.5.3.3. متطلبات الإفصاح حسب المعيار IAS29.....153
4.3. النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.....153
1.4.3. تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد ومجال تطبيقه.....155
2.4.3. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد.....155
1.2.4.3. قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.....156

1.1.2.4.3. الفرضيات.....156
2.1.2.4.3. المبادئ المحاسبية الأساسية.....157
3.1.2.4.3. الخصائص النوعية.....158
2.2.4.3. تنظيم مهنة المحاسبة.....158
3.2.4.3. مدونة الحسابات وقواعد سيرها.....159
4.2.4.3. القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.....200
خلاصة الفصل.....201
4. الدراسة الميدانية.....202
1.4. أدوات و وسائل الدراسة.....203
2.4. تقديم شركة جي ليند الجزائر.....203
1.2.4. الشكل القانوني.....204
2.2.4. الموضوع.....204
3.2.4. التسمية.....204
4.2.4. المقر.....205
5.2.4 المدة.....205
3.4.هيكل شركة جي ليند الجزائر.....205
4.4. الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي 206
1.4.4. إعداد جدول تطابق حسابات المخطط المحاسبي الخاص بالشركة مع حسابات النظام المحاسبي المالي.....207
2.4.4. إعادة تصنيف الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.....208
3.4.4. إعادة معالجة حسابات سنة 2009 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.....209
1.3.4.4. القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 2009/12/31.....209
1.1.3.4.4. الميزانية الختامية 209
2.1.3.4.4. جدول حسابات النتائج 211
3.1.3.4.4. الجداول الملحقة.....212
2.3.4.4. المعالجات المحاسبية اللازمة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي.....213
1.2.3.4.4. معالجة الأموال الخاصة (رؤوس الأموال الخاصة).....213
2.2.3.4.4. معالجة الإستثمارات (التثبيتات).....215
3.2.3.4.4. معالجة المخزونات (مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ).....217

4.2.3.4.4. معالجة الحقوق و الديون (حسابات الغير).....219
5.2.3.4.4. معالجات خاصة 228
3.3.4.4. القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بتارخ 2009/12/31.....181
1.3.3.4.4. الميزانية.....229
2.3.3.4.4. جدول حساب النتائج.....232
3.3.3.4.4. جدول سيولة الخزينة.....233
4.3.3.4.4. جدول تغير الأموال الخاصة.....234
5.3.3.4.4. الملاحق.....234
4.4.4.تحليل القوائم المالية 235
خلاصة الفصل.....239
خاتمة.....240
قائمة المراجع 244
الملاحق.....249

مقدمة

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورات اقتصادية وتقنية واسعة أدت لانتشار المؤسسات الدولية وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة وزادت حدة المنافسة بين الدول لجذب المزيد من الاستثمارات، نظراً لاتساع حجم الشركات وتعدد أعمالها وزيادة أعداد المستثمرين والمقرضين وزيادة الحرية في انتقال رؤوس الأموال نتيجة انضمام عدد كبير من الدول لمنظمة التجارة العالمية، والاتجاه المتسارع نحو عولمة التجارة العالمية وإزالة القيود والتطور المستمر في تقنية الاتصالات بجميع أشكالها، فالإبلاغ عن المعلومات المالية و الإفصاح عنها بواسطة الانترنت أصبح أمراً عادياً، الأمر الذي يعطي المستثمرين في أي بلد في العالم فرصة الحصول على المعلومات المالية المتعلقة بالشركات بغض النظر عن موقعها الجغرافي. كل ذلك أدى إلى ضرورة وجود معايير محاسبية عالمية موحدة تتصف بالتجانس وإبلاغ مالي بلغة محاسبية واحدة وتقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة.

ونظراً لأهمية القوائم المالية باعتبارها مصدراً للمعلومات لفئة واسعة من مستخدمي القوائم المالية، فقد حصل تعاون دولي أدى في سنة 1973 إلى ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي أطلق عيها اسم مجلس معايير المحاسبة والمالية الدولية IASB فيما بعد، والتي تهدف إلى و ضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة و المالية الدولية عالية الجودة وقابلة للفهم والتطبيق من قبل الشركات بهدف تقديم معلومات شفافة، عالية الجودة وقابلة للمقارنة ليتمكن مستخدموا القوائم المالية من اتخاذ قرارات رشيدة.

من هنا كانت أهمية الإفصاح تنبع من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم و التقارير المالية) هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين خارج إدارة الشركة كالمستثمرين الحاليين والمستقبليين و المقرضين و غيرهم. و بما أن هذه الفئات تتصف بقدرتها المحدودة في الحصول على المعلومات خارج القوائم المالية المنشورة، فإن من الضروري احتواء هذه القوائم على المعلومات الرئيسية التي تهم هذه الفئات لتساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وهذا هو صلب الإفصاح في المحاسبة المرتكز على ضرورة إظهار القوائم المالية للمعلومات الرئيسية ذات الأهمية النسبية بصورة صحيحة ودقيقة بحيث تخدم هذه الفئات، و إلا أصبحت قدرة هؤلاء على اتخاذ القرارات محدودة إن لم تكن غير ممكنة.

وقد تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية ستينيات القرن العشرين، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر، غايته الأساسية حماية مصالح الملاك. إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات.

ونظراً لأهمية الإفصاح المتزايدة حرصت المجاميع المهنية في شتى البلدان المتقدمة على إصدار معايير وقواعد خاصة بالإفصاح، كما أن مجلس معايير المحاسبة والمالية الدولية IASB أصدر أكثر من معيار خاص بالإفصاح، منها على سبيل المثال: المعيار رقم(1) «عرض القوائم المالية»، والمعيار رقم(10) تحت عنوان « الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية »، و المعيار رقم(24) بعنوان « الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة » ، بالإضافة إلى تضمين كل معيار من المعايير المحاسبية الأخرى قواعد خاصة بالإفصاح حول المشاكل المحاسبية التي يعالجها المعيار.

وفي نفس السياق أولت القوانين الجزائرية هي الأخرى اهتماماً خاصاً بالإفصاح و الشفافية، بعد أن أصبح التقيد بمتطلبات الإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية و إعداد التقارير ملزماً للشركات الجزائرية بموجب القانون07-11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبة والمالية الدولية IAS/IFRS.

1. <u>الإشكالية:</u>

بناءا على ما سبق تتضح الإشكالية التي نحن بصدد دراستها و المتمثلة في السؤال الجوهري التالي:

كيف يمكن أن تساهم معايير المحاسبة و المالية الدولية في تقديم الإفصاح المقبول للمعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟

و للإجابة عن الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المعايير المحاسبية و المالية الدولية ؟
- ما هو الإفصاح المحاسبي ؟ و ما هي العوامل المؤثرة فيه ؟
- كيف يتم عرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبية والمالية الدولية ؟
- ما هي متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبية والمالية الدولية ؟
- هل النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF يتوافق مع معايير المحاسبة والمالية الدولية فيما يخص جانب الإفصاح؟

2. فرضيات البحث:

انطلاقاً من الإشكالية و التساؤلات الفرعية المطروحة وقصد معالجتها نفترض ما يلي:

- تعد المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة و المالية الدولية ملائمة لحاجات مستخدمى القوائم المالية.
- إن إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبية والمالية الدولية يكسبها صفة القبول العام.
- إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية يساهم في زيادة قيمة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.
- القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد متوافقة مع معايير المحاسبة والمالية الدولية.

3. إطار الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بموضوع الإفصاح عن المعلومات المالية حسب معايير المحاسبة و الماليـة الدولية في المؤسسات الاقتصادية على المستوى الدولي و في الجزائر خاصة و ذلك من خلال:

- عرض معايير المحاسبة و المالية الدولية منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية أخر تعديل سنة 2009 من خلال التركيز على المعايير الخاصة بالإفصاح، دون التطرق لمعايير القياس المحاسبي.
- تقتصر الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الملزمة بإعداد قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية لذا لا يجوز تعميم نتائجها عن الشركات المدرجة في البورصة.
- تم إجراء هذه الدراسة ضمن مفهوم الإفصاح في إطار عرض و تصنيف المعلومات المالية فقط وبالتالي فإن خاصية دقة هذه المعلومات تعتبر قضية خارج إطار هذه الدراسة، كونها تدخل في نطاق القياس المحاسبي وليس الإفصاح المحاسبي.
- التركيز على كيفية إعداد وعرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية،
- لا يتضمن البحث دراسة تحليلية لتفاصيل كل معيار على حدا.
- فيما يخص الجزائر تم التركيز على النظام المحاسبي المالي الجديد منذ صدوره سنة 2007 إلى غاية تطبيقه 01 جانفي 2010.
- في الدراسة الميدانية تم الاقتصار على شركة جي ليند الجزائر، نظراً لتطبيقها النظام المحاسبي المالي الجديد.

4. دوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعتني للبحث في هذا الموضوع دون غيره نوجزها فيما يلي:

1.4. أسباب موضوعية:

- اعتبار الموضوع أحد أهم مواضيع الساعة، و الذي طرح نفسه على المستوى الدولي والمحلي بشكل قوي.
- تزامن هذا الموضوع مع تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح في الجزائر.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذا الموضوع.

2.4. أسباب ذاتية:

- اهتمام الطالب بميدان المحاسبة،
- كون الطالب ممارس لمهنة المحاسبة (خبير محاسب نهائي)،
- الشعور بقيمة و أهمية هذا الموضوع كون الطالب يعمل حالياً كمراجع خارجي بإحدى مكاتب الخبرة و المحاسبة بالجزائر العاصمة،
- محاولة ربط التخصص الأكاديمي بالواقع المهني.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لموضوع مهم و هو الإفصاح المحاسبي حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية، فالمعايير المحاسبية صممت لتسجيل الأحداث الاقتصادية بينما الإفصاح صمم لعرض هذه الأحداث الاقتصادية المسجلة وتقديمها للمستخدمين بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة، وعليه فإنه بدون اتصال جيد بين المؤسسة و مستخدموا القوائم المالية لن تكون هناك فائدة من المعلومات المقدمة حتى و إن كانت معايير المحاسبية جيدة.

6. أهداف الدراسة:

في ضوء ما تقدم تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم الإفصاح و دور معايير المحاسبة و المالية الدولية في تطويره.
- تحديد متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية،
- تحديد مدى ملائمة الإفصاح حسب معايير المحاسبة والمالية الدواية لحاجات المستخدمين.
- دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد المستمد من المعايير المحاسبة و المالية الدولية.

7. منهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي كأسلوب مناسب لعرض محتوى هذا البحث من حيث التعريف بالإفصاح المحاسبي و أشكاله و العوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى عرض التطور التاريخ لمعايير المحاسبة و المالية الدولية و كذلك النظام المحاسبي المالي الجديد.

فيما يخص الدراسة الميدانية تم إتباع منهج التحليل ويظهر ذلك من خلال تحليل البيانات المحاسبية واستعمال أدوات التحليل المعتمدة في النظرية الاقتصادية.

8. صعوبات البحث:

تتمثل صعوبة هذا البحث في :

- صعوبة الدراسة الميدانية نظراً لتزامنها مع أول تطبيق لمعايير المحاسبة و المالية الدولية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، ابتداء من 01 جانفي 2010.
- ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام و بالخصوص المعلومات المتعلقة بالمحاسبة. مما حال دون الوصول لكافة المعلومات التي نحتاجها في هذا البحث.

9. الدراسات السابقة:

في إطار هذا البحث تم الإطلاع على عدد من الدراسات ذات الصلة بالموضوع نذكر منها:

- جمعة فلاح محمد حميدات:

مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية و تعليمات هيئة الأوراق المالية، (أطروحة دكتوراه)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا – الأردن-، سنة 2004.

سعى الباحث من خلال دراسته هذه إلى الوقوف عن مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمتطلبات الإفصاح الواردة في كل من معايير المحاسبة الدولية و تعليمات هيئة الأوراق المالية، للحصول على رؤية حول انسجام التقارير المالية الصادرة عن تلك الشركات مع المتطلبات الدولية والمحلية فيما يخص الإفصاح، حيث خلصت هذه الدراسة إلى بيان مقدرة الشركات المساهمة الأردنية على التكيف مع الالتزامات الناتجة عن انخراط المملكة في المؤسسات والاتفاقيات الدولية. كما

أنها تقدم مؤشر للجهات الخارجية الراغبة في الاستثمار والدخول في السوق الأردنية حول مدى التزام تلك الشركات بتعليمات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية و تعليمات هيئة الأوراق المالية.

- دراسة عزو خليف عزيز:

المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية ـــدراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد ،(رسالة ماجستير)، جامعة حلب كلية الإقتصاد قسم المحاسبة سوريا-، سنة 2006.

تطرق الباحث في دراسته هذه إلى محتوى و قيمة المعلومات و الحاجة لهذه المعلومات من خلال تركيزه على أن قيمة المعلومات مفهوم نسبي متغير تباعاً لمستخدم المعلومات، أو حتى بالنسبة للمستخدم ذاته من موقف قراري إلى آخر، كما أوضح الباحث دور معايير المحاسبة و المالية الدولية في تطوير قيمة المعلومات سواءاً في مرحلة القياس المحاسبي، أو عرض البيانات المالية بشكلها النهائي.

- شعيب شنوف.

الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر ـــ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سنة 2007.

تطرق الباحث في دراسته هذه إلى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث سعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية و تحليل طبيعة التوافق و التوحيد المحاسبيين الدوليين، حيث خلصت الدراسة إلى ضرورة ضبط الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات، وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير المالية و القوائم المالية. ضرورة تبني القوائم المالية والإبلاغ المالي الذي يلبي حاجيات المستثمرين بالدرجة الأولى.

- دراسة حواس صالح:

التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و آثره على مهنة التدقيق، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، سنة 2008.

تطرق الباحث في دراسته هذه إلى مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي و ضرورة تحقيق توافق محاسبي دولي، وذلك من خلال تركيزه على ضرورة تبني الدول لمعايير الإبلاغ المالي لما تتسم به من المصداقية و القبول العام للبيابات المالية المنسورة، كما يساعد تطبيق معايير المحاسبية الدولية على تقليل فجوة المعرفة بين التدقيق و المحاسبة وزيادة الخبرات و الممارسات فيما بينها.

10. أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة وهي عام 2010، بينما الدراسات السابقة كانت تغطي فترات زمنية قديمة نسبياً.
- لم تتطرق الدراسات السابقة إلى معايير الإفصاح بشكل مباشر.
- هذه الدراسة تبحث في متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة والمالية الدولية، من خلال التركيز على كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية و أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية و الملاحق.

11. هيكل االبحث:

لمعالجة موضوع الإشكالية تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، إلى جانب عرض النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

الفصل الأول: معايير المحاسبة والمالية الدولية: تناولنا من خلال هذا الفصل التطور التاريخي لمعايير المحاسبة و المالية الدولية و الحاجة إلى وجودها، بالإضافة إلى التعريف بلجنة معايير المحاسبة و المالية الدولية ومجلسها ومختلف اللجان التابعة لها وكيفية عملها، و مفهوم وأهمية معايير المحاسبة والمالية الدولية، كما أوضحنا في هذا الفصل أهم المراحل المتبعة من قبل مجلس معايير المحاسبة للإعداد معيار محاسبي جديد، و قمنا بعرض لمعايير المحاسبة و المالية الدولية الصادرة إلى غاية 2009، كما أوضحنا العوامل و المعوقات المؤثرة في تبني الدول لهذه المعايير. و الإجراءات اللازمة لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي: من خلال هذا الفصل تناولنا، المحاسبة ودرها كنظام للمعلومات، و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية، كما تطرقنا إلى ماهية الإفصاح المحاسبي و أهمته، من خلال تركيزنا على المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة على الإفصاح و دور معايير المحاسبة و المالية الدولية في تطوير محتوى المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية: تناولنا من خلال هذا الفصل الإطار العام للإعداد القوائم المالية وفقا المعايير المحاسبية و المالية الدولية، و قواعد ومتطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة والمالية الدولية في صلب القوائم المالية و الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية. كما تطرقنا في هذا الفصل إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد المستمد من المعايير المحاسبية والمالية الدولية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: تناولنا من خلال هذا الفصل القوائم المالية لمؤسسة جي ليند الجزائر من خلال تركيزنا على أهم الإجراءات التي أتبعتها الشركة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد و مقارنة القوائم المالية المعدة وفق هذا الأخير و المخطط المحاسبي الوطني.

الفصل 1

معايير المحاسبة و المالية الدولية IAS–IFRS

لقد أسفرت الممارسات المحاسبية عبر مئات السنين عن إنشاء معايير محاسبية معترف بها دولياً. ولا يقصد بذلك أن هذه المعايير كانت موحدة أو سارية التطبيق على جميع المنشآت، فقد اختلفت من دولة إلى أخرى، فمثلاً كانت كل من بريطانيا، كندا، استراليا، هولندا، فرنسا -على سبيل المثال تتبع معايير محاسبية خاصة بها وضعتها الهيئات المهنية المحاسبية بكل دولة. وقد نتج عن ذلك اختلافات بين هذه المعايير، وهذا ما جعل القوائم المالية للشركات التي تقوم بنفس النشاط في كل دولة غير قابلة للمقارنة من جهة، كما يثير اختلاف هذه المعايير مشكلات محاسبية لإعداد القوائم المالية للشركات ذات الفروع أو التي يكون لها شركات تابعة كائنة في دول أخرى شركات متعددة الجنسيات . وبهدف التوفيق والاتساق بين المعايير المتعارضة نشأة الحاجة إلى وضع معايير دولية موحدة. و لهذا الغرض تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل الهيئات الدولية للمحاسبة سنة 1973. بهدف تقليل هذه الفروقات.

1.1. ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها

مرة المعايير المحاسبية و المالية الدولية IAS-IFRS، بعدة مراحل حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن و التي نوجزها فيما يلي:

1.1.1. الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية دولية

ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية و إستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة . فتعددت و تناقضت المعالجات لنفس الظاهرة للشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) و كذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة) ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي. و من الأمثلة عن التناقضات في المعالجات المحاسبية (معالجة مشكلة الإيجار التمويلي مرة يعتبر أصلاً وأحياناً مصروفاً دون ضوابط). و تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية، فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وجود معايير محاسبية دولية توحد التطبيقات المحاسبية بين الدول و القضاء على الفرو قات المتواجدة.

1.1.1.1. أسباب ظهور المعايير المحاسبة الدولية

يمكن حصر المشاكل الناتجة عن تنوع التطبيق المحاسبي بين دول العالم فيما يلي [1] ص150:

- المشكلة الأولى: تتعلق بإعداد القوائم المالية الموحدة والتي تعدها الشركات القابضة التي لها شركات تابعة أجنبية.

و مثال على ذلك لدى شركة كوكاكولا (Coca Cola) الأمريكية، شركات تابعة في أكثر من 100 دولة في مختلف أنحاء العالم. و كل شركة تابعة تطبق التطبيق المحاسبي الذي يتطلبه قانون الدولة التي توجد فيها و أهم ما تتطلبه الدول المختلفة هو إعداد القوائم المالية باستخدام العملة المحلية للدولة. فمثلاً شركة كوكاكولا المتواجدة في اليابان تعد قوائمها المالية باستخدام القواعد المحاسبية والعملة اليابانية (الين الياباني)، وشركة كوكاكولا المتواجدة في الجزائر تعد قوائمها المالية باستخدام القواعد المحاسبية والعملة الجزائرية (الدينار الجزائري). و عند ما تقوم شركة كوكاكولا الأمريكية (الأم) بإعداد القوائم المالية الموحدة فيجب عليها أولاً تحويل القوائم المالية للشركات التابعة إلى قوائم معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في أمريكا في تاريخ الميزانية.

- المشكلة الثانية: تتعلق بتحديد مفاهيم القوائم المالية، أي الإفتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً.

مثلاً الاختلاف في تحديد مفهوم الأصول أو المصرفات أو الخسارة الأمر الذي أدى إلى إعداد قوائم مالية متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقّد المقارنات، باختصار كانت بيانات تلك القوائم مضللة و تؤدي إلى قرارات خاطئة [2].

- المشكلة الثالثة: تتعلق بنقص المقارنة للقوائم المالية فيما بين الشركات الموجودة في الدول المختلفة.

إن نقص المقارنة فيما بين القوائم المالية يؤدي إلى تنوع التأثير على الشركات المساهمة عند إعداد قرارات الحيازة الأجنبية، كما يؤثر ذلك على تحليل القوائم المالية الأجنبية لغرض قرارات الاستثمار والاقتراض والإقراض.

- المشكلة الرابعة: تتعلق بدخول الشركات إلى أسواق رأس المال الأجنبية.

فإذا أرادت الشركة الحصول على رأسمال عن طريق بيع أسهم أو اقتراض أموال بالعملة الأجنبية، فمن الضروري إعداد مجموعة من القوائم المالية أو القيام بالتسوية لقوائمها المالية، حسب المبادئ المحاسبية المطبقة في الدولة التي يتم تحويل رأس المال إليها.

فمثلاً حتى تتمكن الشركات الأجنبية من الدخول إلى الأسواق المالية الأمريكية (بورصة نيويورك مثلاً)، يجب عليها القيام بتسويات على قوائمها المالية وفق متطلبات المبادئ المحاسبية المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية (GAAP). وهذا مكلف جداً، ففي سنة 1993 قامت الشركة الألمانية (دايمز بنز) بإجراء تسويات على قوائمها المالية حسب احتياجات بورصة نيويورك، تمهيداً لتسجيل أسهمها فيها. حيث توقعت الشركة الألمانية إنفاق ما بين 15 مليون دولار إلى 20 مليون دولار كل سنة بهدف تسوية قوائمها المالية [1] ص150.

و لهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية --التي عرفت بأنها تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها .

2.1.1.1. مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين

تعود فكرة إنشاء معايير محاسبية دولية إلى **لوردبنسون** الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونين في انجلترا و ويلز (ICAEW). وقد تنبأ **لوردبنسون** بأهمية معايير المحاسبة الدولية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، وباعتباره رئيساً لمعهد المحاسبين القانونيين (ICAEW) قاد الخطوات العملية الأولى التي أدت إلى إنشاء مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبة في عام 1967 وفي النهاية إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973. وقد كان **لوردبونسون** أول رئيس للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) حيث شغل هذا المنصب من 1973 إلى 1975.

وقد طرح **لودبونسون** فكرة مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين على الملأ في المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونين (CICA) الذي عقد في شهر أوت 1966 [3] ص19.

وبعد عقد مزيد من المناقشات مع رئيس المعهد الدولي للمحاسبين القانونين (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين (AICPA) أعلنت المعاهد الثلاثة في يناير 1967 عن التوصل إلى اتفاق على تكوين مجموعة الدراسة مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين (AICPA) **روبرت تروبلاد** رئيسا لها.

ويبدو أن القوة المحركة لهذه المجموعة هو اقتناع **لورد بنسون** بالحاجة الأساسية لقواعد وإجراءات محاسبية ومراجعة متناغمة ومتسقة وأول إشارة على رؤية **لورد بنسون** بالحاجة إلى تناغم وانسجام دولي يمكن أن نلحظها في اختصاصات وصلاحيات مجموعة الدراسة ونصها كالتالي:

« إجراء دراسات مقارنة متصلة بالفكر والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة وإعداد تقارير من وقت لآخر وهذه سيتم إصدارها لأعضاء المعاهد الراعية الثلاثة عند الحصول على الموافقة المسبقة للمعاهد الراعية ».

وقد دامت مجموعة الدراسات 10 سنوات وتم حلّها في 1977. و أثناء وجودها نشرت 20 وثيقة غطت عدد كبير من موضوعات المحاسبة والمراجعة وهذه المطبوعات كانت في الواقع دراسات مقارنة لممارسة قائمة مقبولة ومتعارف عليها وسميت الآراء المذكورة فيها « استنتاجات ».

3.1.1.1. تطور المؤتمرات الدولية للمحاسبة

مرة المعايير الدولية للمحاسبة بعدة مراحل حتى وصلت إلى ما هي علية الآن، حيث أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن الماضي، أين بدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض فيما يلي أهم ما جاء في هذه المؤتمرات [4] ص104:

المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83عضواً، أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضواً منهم 350 عضواً من الولايات المتحدة و07 من كندا و 02 من انجلترا و 01 من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: 1926 كانت أمستردام مكان انعقاد المؤتمر، وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأمريكا اللاتينية.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: عقد في نيويورك عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: 1933 لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا.

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس: عقد عام 1938 ببرلين عاصمة ألمانيا، وقد بلغ عدد المشاركين 320 وفداً فضلا عن 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: بعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952 حيث سجل في المؤتمر 2510 عضواً من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: في هذا المؤتمر الذي عقد في أمستردام عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات وبقيت على هذا الحال إلى يومنا هذا، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و1200 عضواً من البلد المضيف هولندا.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: عقد في نيويورك عام 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: عقد في باريس عام 1967. تلاه

المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: 1972 عقد بسيدني باستراليا حضره 4347 مندوباً من 59 دولة. في هذا المؤتمر أقترح لوردبنسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسئولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية.

المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: استضافته ألمانيا الاتحادية سنة 1977 وقد حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: عقد بالمكسيك في عام 1982.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: عقد في طوكيو عام 1987.

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: عقد عام 1992 برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي: مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA و جمعية المراجعين الداخلين IIA. وكان موضوع المؤتمر: **دور المحاسبين في اقتصاد شامل**. شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية.

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: عقد في باريس سنة 1997.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: استضافته هونغ كونغ عام 2002 حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنواناً تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل: الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: عقد في استانبول بتركيا في نوفمبر 2006 وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار رأس المال في أنحاء العالم و دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، و مستثمرين، و دائنين، و نقابات، و اتحادات تجارية، و منظمات دولية، و جمعيات، و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) و مجلسها (IASB).
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

2.1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC على أنها منظمة دولية مستقلة، تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم [3] ص21.

1.2.1.1. نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعود نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني باستراليا. في هذا المؤتمر أقترح لوردبنسون ـــ ***بناءاً على مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبة*** إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسئولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية. و بعد عقد عدة إجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الدولي للمحاسبين القانونين CICA و المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين AICPA و معهد المحاسبين القانونين في انجلترا و ويلز ICAEW و معهد المحاسبين القانونين باسكتلندا ICAS تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول في تشكيل هيئة محاسبية دولية، بشكل يتجاوز الدول الثلاثة لمجموعة الدراسة الدولية للمحاسبة. وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا و اليابان والمكسيك و هولندا لحضور اجتماع لندن في مارس 1973. و في النهاية أسفر الاجتماع عن إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

و قد تم تأسيس هذه اللجنة، لصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية، لكي تراعى من قبل الشركات عند إعدادها و عرضها للقوائم المالية المنشورة، و تشجيع قبولها والتقيد بها في أنحاء العالم، وكان متصوراً أن معايير المحاسبة الدولية ستكون قادرة على كسب القبول العالمي و الإسهام في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وقابلية مقارنته بدرجة كبيرة.

يقوم بإدارة أعمال اللجنة مجلس يضم ممثلين عن 13 بلداً يعينهم الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. و تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية في هذا الصدد سياسة تقضي بأن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملاً لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل. كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضاً ممثلين لا يزيد عددهم عن أربع مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية [5] ص10.

و قد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 41 معياراً محاسبياً دولياً تحت اسم (IAS) قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي منها 34 معياراً حالياً.

لقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها و التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء بأوربا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوه في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC. و عندما تم حل مجلس إدارة IASC سنة 2001، كان هناك 153 عضواً من 112 بلداً.

2.2.1.1. أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تحدد المادة (2) من النظام الأساسي للجنة معايير المحاسبة الدولية، أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC كالتالي [6] ص ج:

- و ضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة وقابلة للفهم والتطبيق تتطلب معلومات عالية الجودة و شفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين على اتخاذ قرارات اقتصادية.
- تشجيع استخدام وتطبيق تلك المعايير بشكل صارم ودقيق.
- تحقيق التقاء بين معايير المحاسبة الوطنية و معايير المحاسبة الدولية.

كما يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذل كل مساعيهم من أجل [7] ص450:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير، بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي المهمة.

- إقناع السلطات القائمة على مرافقة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بجعل البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي المهمة والإفصاح عن واقع هذه المطابقة.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.

وتتحكم الأنظمة المحلية في كل بلد بدرجات متفاوتة في المبادئ المحاسبية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية علماً بأن معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا تتجاوز تلك الأنظمة المحلية حيث أن آراء اللجنة من حيث طبيعتها ما هي إلا توصيات لا تنطوي على أية سلطة مباشرة أو تتجاوز السلطة المحلية.

3.2.1.1. اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير SIC

في سنة 1997 شكل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، لجنة دائمة لتفسيرات المعايير (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجات متنافرة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وكانت دراستها ضمن نطاق معايير المحاسبية الدولية القائمة وإطار IASC [3]ص22.

ضمت اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (SIC) 12 عضواً لهم حق التصويت من بلدان مختلفة. من بينهم محاسبيين و معدين للقوائم المالية و مجموعة من المستخدمين و الأكاديميين. وقد أصدرت اللجنة العديد من التفسيرات تحت اسم (SIC)، والتي بلغت 33 تفسيراً عام 2000.

و في سنة 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و النظام الأساسي لها و تم تسميتها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و الذي أعتبر بدءاً من سنة 2001 المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا عن IASC.

3.1.1. الشكل الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

نتيجة للمخاوف و التحفظات التي أظهرتها بعض المنظمات الدولية على إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على غرار المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO فقد رأى مجلس لجنة IASC أنه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي تتمكن IASC من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية. و نتيجة لذلك فقد عينت في سنة 1998 ما يمس بـ SWP (Strategy Working Party) لإجراء مراجعة عامة لإستراتيجية IASC. وقد نشرت SWP في ديسمبر 1998 في ورقة مناقشة

بعنوان " تشكيل IASC من أجل المستقبل " أنه ينبغي على IASC أن تدخل في شراكة مع الهيئات الوطنية واضعة المعايير المحاسبية لكي تتمكن من خلال العمل معها من تسريع عملية التقريب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية، وبهدف تشكيل هذه الشراكة اقترحت SWP إلغاء هيكل مجلس IASC وإرساء نظام ذو مجلسين مكانه، و يتسم هيكل IASC الجديد بالملامح الرئيسية التالية:

1.3.1.1. مؤسسة IASC F

تمت الموافقة على النظام الأساسي لمؤسسة IASC F في صورته الأصلية بواسطة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC السابقة في مارس 2000، وقد حدد النظام الأساسي الإطار الهيكلي والإجرائي الأساسي لمختلف هيئات وأجهزة مؤسسة IASC F.

"مؤسسة IASC F منظمة مستقلة لها هيئتان الأمناء و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالإضافة إلى المجلس الاستشاري للمعايير SAC ولجنة تفسير التقارير المالية IFRIC" [8] ص13.

2.3.1.1. الأمناء Trustees

تقع حوكمة مؤسسة IASC F في أيدي أمناء تم تعينهم سنة 2000، بواسطة لجنة ترشيح تم تشكيلها من أجل هذا الغرض. يضم الأمناء 19 عضوا ينتمون لخلفيات مهنية متنوعة، تحت رئاسة السيد بول ڤولكر --رئيس سابق لمجلس إدارة الاحتياطي الفيدرالي الأمريكي ولضمان وجود تمثيل دولي عريض ينتمي أعضاء الأمناء إلى مناطق دولية مختلفة [8] ص16:

- 06 أمناء من أمريكا الشمالية.
- 06 أمناء من أوروبا.
- 04 أمناء من آسيا.
- 03 أمناء من أية منطقة شريطة إيجاد توازن جغرافي عام.

يتم تعين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، وتعيين كل الأمناء التاليين لشغل الأماكن الشاغرة هو من مسئولية الأمناء الموجودين.

حالياً يضم الأمناء 22 عضواً ينتمون إلى بلدان مختلفة، تحت رئاسة Gerrit Zalm من هولندا، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أعضاء مجلس الأمناء الحاليون Les Trustees [9].

Amérique du Nord	**Europe**	**Asie-Pacifique**	**Autres**
Samuel DiPiazza Etats-Unis	**Gerrit Zalm** **Pays-Bas** **Président**	Marvin Cheung Chine	Pedro Malan Brésil
Scott Evans Etats-Unis	Yves-Thibault de Silguy France	Tsuguoki (Aki) Fujinuma Japon	Jeff van Rooyen Afrique du Sud
Robert Glauber Etats-Unis	Oscar Fanjul Espagne	Jeffrey Lucy Australie	
Harvey Goldschmid Etats-Unis	Alicja Kornasiewicz Pologne	T V Mohandas Pai Inde	
David Sidwell Etats-Unis	Sir Bryan Nicholson Royaume-Uni	Liu Zhongli Chine	
Paul Tellier Canada	Luigi Spaventa Italie	Noriaki Shimazaki Japon	
	Antonio Vegezzi Suisse		
	Clemens Boersig Allemagne		

ينص القانون الأساسي لمؤسسة IASC F على أن كل الأمناء يتطلب منهم إظهار التزام صارم تجاه مؤسسة IASC F و IASB باعتباره هيئة دولية عالية الجودة لوضع المعايير. و أن يكونوا على دراية مالية و قادرين على الوفاء بالالتزام الزمني، كما يجب أن يتمتع كل آمين بفهم وحساسية تجاه القضايا الدولية وثيقة الصلة بنجاح منظمة دولية مسئولة عن تطوير معايير محاسبية دولية عالية الجودة لاستخدامها في أسواق رأس المال العالمية وبواسطة مستخدمين آخرين.

كما أن الأمناء مسئولون عن تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و المجلس الاستشاري للمعايير SAC ولجنة تفسير التقارير المالية IFRIC. بالإضافة إلى ذلك تشمل واجبات الأمناء ما يلي [3] ص38 :

- جمع التبرعات.
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية IASC F وتحديد أساس التمويل.
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العريضة المؤثرة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.
- إرساء وتعديل إجراءات تشغيلية من أجل IASB و IFRIC و SAC.
- الموافقة على التعديلات المدخلة على النظام الأساسي.
- ممارسة كل سلطات IASC F باستثناء تلك المحظورة صراحة لـ IASB و IFRIC و SAC.
- نشر تقرير سنوي حول أنشطة IASC F بما في ذلك القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة المقبلة.

3.3.1.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

تشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC. ليضم 14 عضواً (12 بدوام دائم و 2 بدوام جزئي) و طبقاً للمادة (19) من النظام الأساسي لمؤسسة IASC F قام أمناء مؤسسة IASC F بتعيين أعضاء IASB و قد تم تعيين السيد ديفيد تويدى --الذي أشتغل كرئيس سابق لمجلس معايير المحاسبة البريطانية لمدة 10 سنوات كرئيس لـ IASB، ليكون أول رئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى 13 عضوا آخرين لمدة 05 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط.

و حسب القانون الأساسي لمؤسسة IASC F لا يتم اختيار أعضاء IASB على أساس التمثيل الجغرافي. إنما الخبرة الفنية هي المؤهل الأهم لعضوية IASB، ولتحقيق توازن بين المنظور والخبرة يجب أن يتوفر لدى تشكيلة أعضاء IASB المؤهلات التالية [8] ص14:

- 5 أعضاء على الأقل لهم خلفية لمراجعين ممارسين؛
- 3 أعضاء على الأقل لهم خلفية في إعداد القوائم المالية؛
- 3 أعضاء على الأقل لهم خلفية كمستخدمين للقوائم المالية؛
- عضوا واحد على الأقل له خلفية أكاديمية.

حاليا يضم IASB 16 عضواً بالإضافة إلى الرئيس Sir David Tweedie مراجع قانوني كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB الحاليون[9].

Auditeurs	**Préparateurs d'états financiers**	**Utilisateurs d'états financiers**	**Autres**
Sir David Tweedie **Président** Ecosse (30 juin 2011)	Jan Engström Suède (30 juin 2013)	**Robert P Garnett** **Afrique du Sud** **(30 juin 2010)**	James J Leisenring Etats-Unis (30 juin 2010)
Gilbert Gélard France (30 juin 2010)	Dr Elke KÖNIG Allemagne A compter de juillet 2010	Philippe Danjou France (30 juin 2012)	Warren J McGregor Australie (30 juin 2011)
Prabhakar Kalavacherla Inde (30 juin 2013)	Darel SCOTT Afrique du Sud A compter d'octobre 2010	Stephen Cooper Grande-Bretagne (30 juin 2012)	Wei-Guo Zhang Chine (30 juin 2012)
John T Smith Etats-Unis (30 juin 2012)		Amaro Luiz de Oliveira Gomez Brésil	

		(30 juin 2014)	
Tatsumi Yamada Japon (30 juin 2011)		Patricia McConnell Etats-Unis (30 juin 2014)	
		Patrick Finnegan Etats-Unis (30 juin 2014)	

تحدد المادة (32) من النظام الأساسي لمؤسسة IASC F الدور الأساسي لـ IASB والمتمثل في المسئولية الكاملة عن كل المسائل الفنية بما في ذالك إعداد ونشر معايير التقارير المالية الدولية و تطويرها و الموافقة النهائية على تفسيرات لجنة التقارير المالية IFRIC [3] ص41.

و لتشجيع التعاون بين المجلس الجديد والجهات الوطنية واضعة المعايير، عين الأمناء 7 من أعضاء IASB ليكونوا ضباط اتصال بالهيئات الوطنية. و يجب أن يحافظ مسئولو الاتصال على علاقة وثيقة مع واضعي المعايير الوطنيين وهم مسئولون عن تنسيق جدول الأعمال وضمان عمل IASB والهيئات الوطنية نحو هدف الاستقرار على مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة حول العالم.

و في أبريل 2001 أثناء اجتماعه الأول في جلسة فنية، وافق IASB على قرار تبني مجموعة معايير المحاسبة الدولية القائمة (IAS) وتفسيراتها (SIC) الصادرة عن مجلس إدارة IASC السابق و اللجنة الدائمة لتفسيرات المعاييرSIC . و أعلن IASB أيضاً أن أمناء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الصادرة عن IASB بـ «معايير التقارير المالية الدولية IFRS»، ومع ذلك فالإصدارات السابقة سوف يتم الاحتفاظ باسمها معايير المحاسبة الدولية (IAS).

4.3.1.1. المجلس الاستشاري للمعايير SAC

في يونيو 2001، أعلن أمناء مؤسسة IASC F عن تعيين 49 عضواً بـ SAC ويشمل الأعضاء مديري المالية والمحاسبة من بعض أكبر مؤسسات العالم والمنظمات الدولية، وكبار المحللين الماليين و الأكاديميين والجهات المنظمة و واضعي المعايير المحاسبية وشركاء من شركات كبيرة.

و حسب المادة 42 من النظام الأساسي لمؤسسة IASC F يوفر المجلس الاستشاري للمعايير SAC، منتدى وملتقى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية وذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية المتنوع وذلك بهدف [9]:

- تقديم النصح لـ IASB حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال وأولوية عمل المجلس.
- إبلاغ IASB بوجهات نظر أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية.
- تقديم نصائح أخرى لـ IASB و الأمناء.

يجتمع المجلس الاستشاري للمعايير SAC، 3 مرات سنويا تحت رئاسة رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

5.3.1.1. لجنة تفسيرات التقارير المالية IFRIC

في اجتماعه المنعقد في يوليو 2001 ناقش المجلس الاستشاري للمعايير SAC مع IASB اقتراحات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المتعلقة بتعديل الإجراءات التشغيلية لـ (SIC) اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير سابقاً. و كان اقتراح IASB هو تغيير اسم اللجنة إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)، وتوسيع نطاق اختصاصاتها لتتمكن من التصدي لموضوعات تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة.

و في ديسمبر2001 تم إعادة تشكيل اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (SIC)، تحت اسم لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC). و تم تعيين مدير الأنشطة الفنية بـ IASB رئيساً لها دون أن يكون له حق التصويت. بالإضافة إلى 12 عضوا لهم حق التصويت لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. حالياً تضم لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC 14 عضواً تحت رئاسة Robert GARNETT من جنوب إفريقيا --عضواً بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أعضاء لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC الحاليون [9].

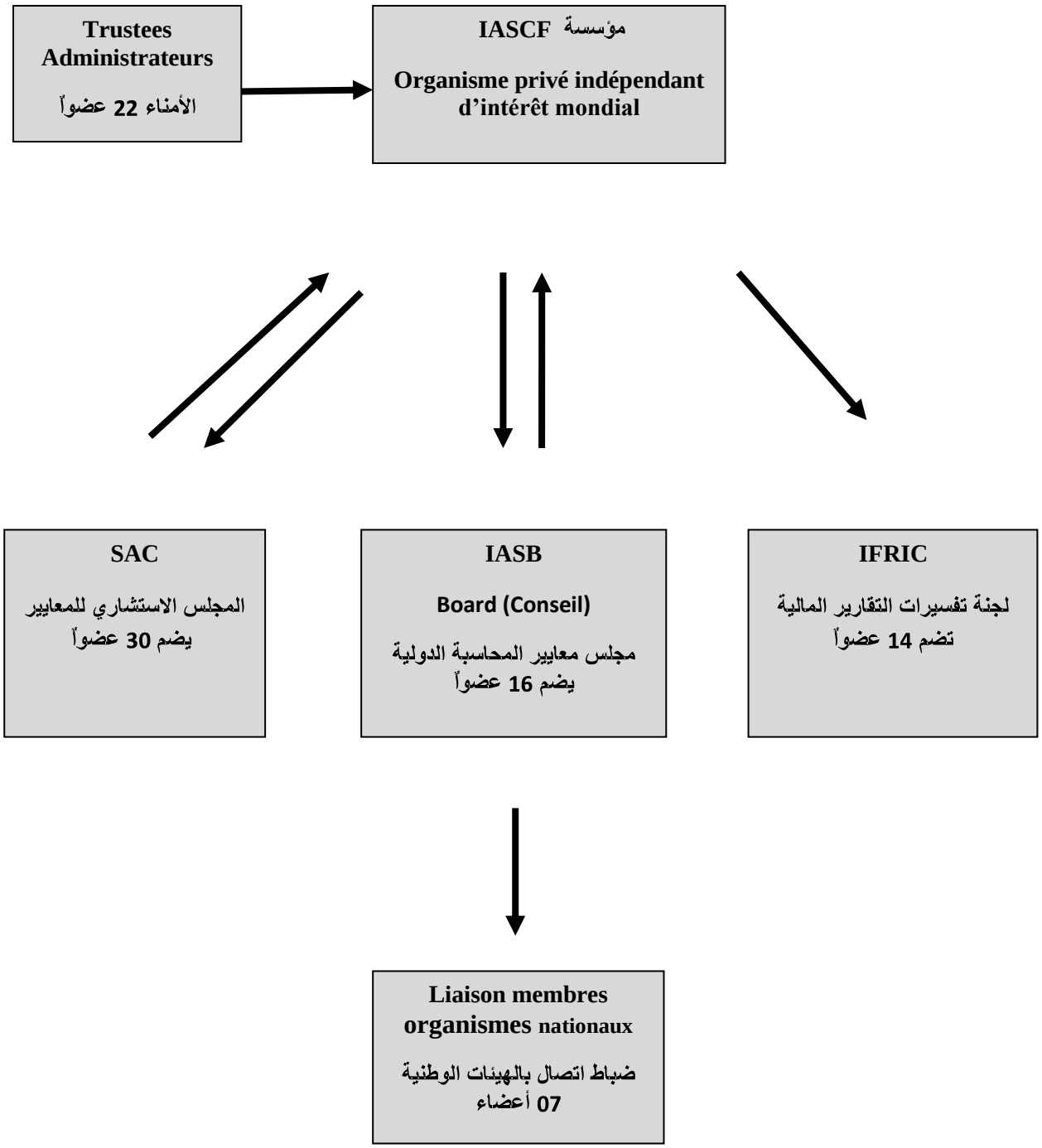
Auditeurs	**Préparateurs d'états financiers**	**Autres**
Guido Fladt Allemagne (30 juin 2010)	Luca Cencioni Italie (30 juin 2012)	Joanna Perry Nouvelle-Zélande (30 juin 2011)
Jean-Louis Lebrun **France** **(30 juin 2011)**	Bernd Hacker Allemagne (30 juin 2010)	Sara York Kenny Etats-Unis (30 juin 2012)
Ruth Picker Australie (30 juin 2012)	Takatsugu Ochi Japon (30 juin 2012)	
Laurence Rivat **France** **(30 juin 2012)**	Jean Paré Canada (30 juin 2011)	
Andrew Vials Royaume-Uni (30 juin 2010)	Darrel Scott Afrique du Sud (30 juin 2010)	
	Margaret M. Smyth USA (30 juin 2011)	
	Scott Taub USA (30 juin 2011)	

تتناول لجنة تفسيرات التقارير المالية IFRIC موضوعات وقضايا ذات أهمية واسعة الانتشار، وتغطي التفسيرات القضايا التالية حسب المادة 41 من النظام الأساسي لمؤسسة IASC [8] ص16:

- قضايا تقارير مالية مثارة حديثاً ولم تبحثها معايير IFRS.
- قضايا نشأت بشأنها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المناسبة.

تجتمع لجنة IFRIC كل شهرين تقريباً، وتتخذ كل القرارات الفنية في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة، كما تشارك اللجنة الأوروبية للجان الأوراق المالية IOSCO في أعمال اللجنة كمراقب.

و من خلال ما سبق يمكن توضيح الهيكل التنظيمي الحالي لمؤسسة IASC، كما هو موضح في الشكل التالي:



شكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة IASCF [10].

2.1. مدخل إلى المعايير المحاسبة و المالية الدولية

سوف نتطرق من خلال هذا العنصر إلى تحديد مفهوم معايير المحاسبة و المالية الدولية و إبراز أهميتها و أهم الإجراءات المتبعة لإعداد معيار محاسبي دولي جديد، و العوامل المساعدة و المؤثرة في تبني الدول لهذه المعايير.

1.2.1. مفهوم معايير المحاسبة و المالية الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية.

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

و حسب المنظمة الدولية للمعايرة ISO يعرف المعيار « على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة و متكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين » [11] ص57.

وعليه تعرف المعايير المحاسبية بأنها إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها، تصدرها الجمعيات المهنية أو للجان ذات الطابع الدولي مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتلزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها و عرضها للقوائم المالية بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية و اقتصادية رشيدة.

كما تعرف المعايير المحاسبية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق و مراجعة الحسابات [4] ص103.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. فمن معايير المحاسبة **مثلاً:** الإفصاح العادل، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار هو كتابة ملاحظة على متن القوائم المالية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن.

و نظراً لأن المعايير المحاسبية تعد من أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك يجب أن تتصف بالخصائص التالية [12] ص3:

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية المحيطة.
- يجب أن تكون المعايير واقعية، فلا يجب أن تتصف بالثبات وإنما بالتغير تبعاً للظروف المتغيرة.
- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد.
- أن تكون المعايير متحررة من الانحياز نحو فئة معينة من المستخدمين، و بالتالي تحقيق مفهوم العدالة عند إعداد القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية، بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي، تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع منه.
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير علمية وفنية و أن تكون الاجتهادات، والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- يجب إعتماد مفهوم الأهمية النسبية في تطبيق المعايير المحاسبية فلا تطبق إلا على العناصر والبنود المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية.

وفي محاولة لإسقاط هذه الخصائص على معايير المحاسبة و المالية الدولية، يمكن القول أن هذه الخصائص محققة وبشكل كبير نسبياً، فإمكانية إصدار معايير محاسبية دولية جامدة أو متحيزة أو معايير قائمة على الآراء الشخصية البحتة لا يمكن أن يحصل ضمن مؤسسة مهنية كبيرة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية. ومما لاشك فيه أن انضمام أعضاء جدد خاصة من دول نامية وغيرها تتميز بظروف اقتصادية واجتماعية متباينة، سيجعل مناقشة إصدار أي معايير جديدة بعيدة عن السلبية، أملاً في أن تكسب هذه المعايير القبول وتجد طريقها إلى التطبيق.

2.2.1. أهمية المعايير المحاسبية والمالية الدولية

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

وتكمل أهمية تطبيق معايير موحدة على المستوى الدولي فيما يلي [2]:

- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية. فقد سمح تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خصوصا بورصة (WALL STREET) في نيويورك، دون إجراء تسوية لقوائمها المالية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المعد وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل قي أسواق المال العربية وحتى الدولية.
- وجود معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات, مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية محلياً ودولياً.

ونظراً للأهمية الكبيرة للمعايير المحاسبية الدولية فلقد لقيت قبولاً دولياً واسعاً، منذ تأسيسها سنة 1973.

3.2.1. إجراءات إعداد معايير المحاسبة والمالية الدولية

كما ذكرنا سابقاً إن الدور الأساسي لمجلس معايير المحاسبة و المالية الدولية IASB هو إعداد معايير التقارير المالية الدولية وتطويرها. و يعمل المجلس في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة و أعضاء المجموعات الاستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة و المالية الدولية معايير عالية الجودة.

وتشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة و المالية الدولية ما يلي [13] ص ص (19- 20):

1 -اختيار موضوع معين من قبل مجلس معايير المحاسبة والمالية الدولية IASB، وإخضاعه للدراسة التفصيلية من قبل لجنة دولية توجيهية يشكلها IASB، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاثة دول على الأقل. و يمكن أن تضم اللجنة التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعات الإستشارية أو خبراء في الموضوع.

2 -تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة القضايا المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته لجنة معايير المحاسبة الدولية، لإعداد وعرض القوائم المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع. و تدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية و الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد

ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزاً للنقاط الرئيسية عن الموضوع إلى مجلس معايير المحاسبة والمالية الدولية IASB للتعليق عليها.

3 -بعد استلام تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية إن وجدت، تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد و نشر مسودة المبادئ الأساسية. والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها.

وتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة --الهيئات والجمعيات المحاسبية والأسواق المالية الرسمية وغير ذالك من الهيئات والمنظمات المهتمة للإبداء برئيها حول المسودة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة. أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ.

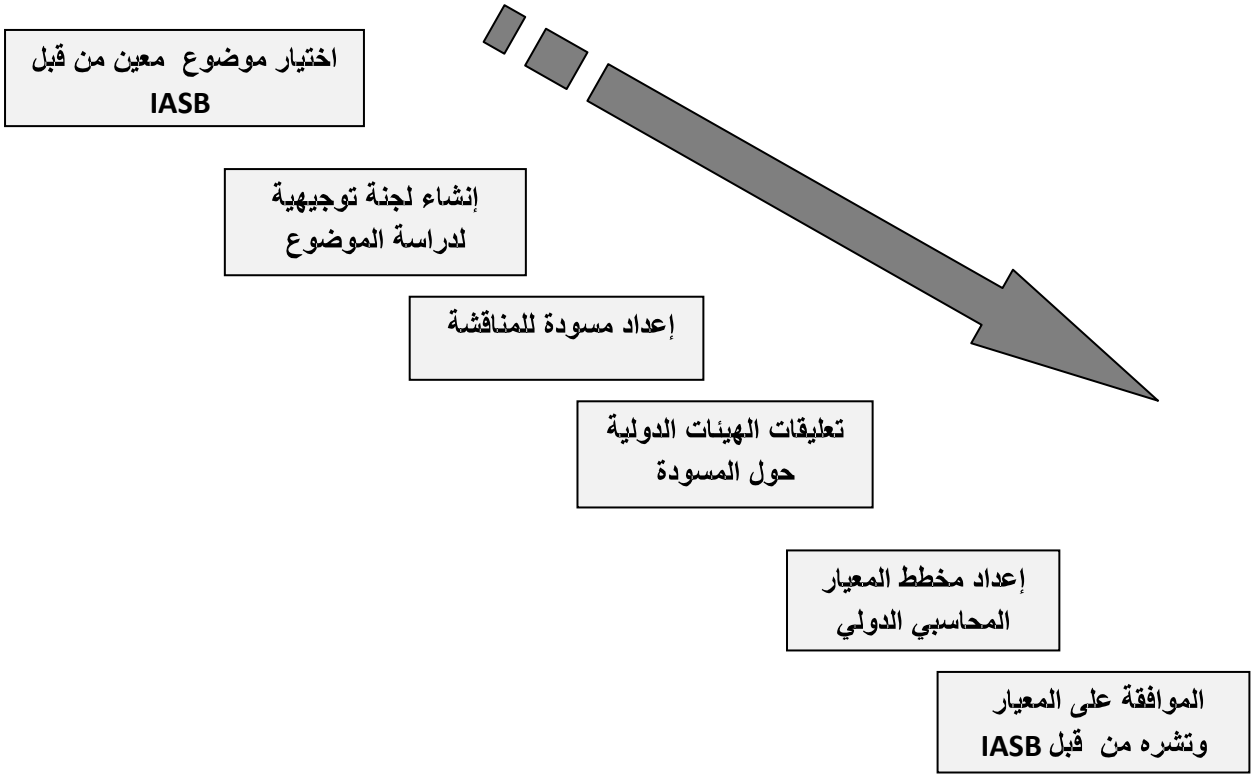
4 - تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ، وتضع البيان النهائي الذي يقدم للمجلس للمصادقة و يستخدم هذا البيان كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح و يتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً.

5 -تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار تمهيدية للموافقة عليها من قبل المجلس بعد التنقيح، و تنشر بعد ذلك على أن يوافق عليها نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل. وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى.

6 -تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس. وبعد التنقيح، و بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، فإن هذا المخطط يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءاً من التاريخ المنصوص عليه في المعيار نفسه.

خلال هذه الإجراءات قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر مشاورات إضافية أو أنه من المفضل إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، قد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

و مما سبق يمكن تلخيص هذه الإجراءات كما هو موضح في الشكل التالي:



الشكل رقم (02): إجراءات وضع المعايير المحاسبية والمالية الدولية (IAS-IFRS) [14] ص15.

إن الإجراءات و الخطوات المتبعة من قبل IASB عند إصداره لمعيار محاسبي دولي جديد، والمشاركة الدولية الواسعة من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية في مشروع المعيار من خلال التعليق على مسودة العرض. أكسب معايير المحاسبة الدولية اعترافاً دولياً واسعاً بأهليتها في حل المشاكل المحاسبية الدولية.

4.2.1. انتشار تطبيق معايير المحاسبة و المالية الدولية

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية عدداً من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير المحاسبية والمالية الدولية. ففي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في أوروبا و جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا والشرق الأوسط .

ففي أوربا أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعاً تحت رقم 1606 بتاريخ 19 جويلية 2002، يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المجمعة (Consolidés) ابتداء من 01 جانفي 2005 [15] ص28.

و يعني هذا التشريع أن تحل في أوروبا المعايير المحاسبية والمالية الدولية محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية المجمعة للشركات المدرجة في أوروبا.

أما في وطننا العربي فإننا نجد:

في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية عام 1997، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة و المراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية المصرية و التي أشتق معظمها من معايير المحاسبة الدولية و صدر بشأنها القرار الوزاري رقم /503/ لسنة 1997 [13] ص16.

و بالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية و في ذلك تكريس لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل غير مباشر.

و في المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية و لتحضير البيانات و التقارير المالية من قبل المؤسسات و الهيئات المختلفة و الشركات و صدر بشأنها القرار الوزاري رقم/673/ بتاريخ 14 حزيران 2001. كما قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الإنكليزية إلى اللغة العربية.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات و من قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق و الحسابات.

وفي الجزائر تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية ابتداء من01 جانفي 2010 [16]. كما تم التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني PCN في نسخة 1975، ليحل محله النظام المحاسبي المالي SCF، المستمد من المعايير المحاسبية والمالية الدولية IAS-IFRS. حسب الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 28 رجب الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009.

1.4.2.1.العوامل المؤثرة في تبني الدول لمعايير المحاسبة والمالية الدولية

تتمثل العوامل الرئيسية التي تدعم تطور وانتشار معايير المحاسبة والمالية الدولية فيما يلي [17] ص126:

- تساعد معايير المحاسبة الدولية في تحسين عملية المقارنة للقوائم المالية، وجعلها أسهل للإستخدام عبر البلدان المختلفة، خاصة مع تسارع نموا أسواق المال العالمية
- مفيدة للدول النامية التي تفتقر إلى وجود معايير محاسبية خاصة بها، حيث يصعب على تلك الدول تطوير معايير محاسبية خاصة بها نظراً لمحدودبة الإمكانيات المادية والفنية لديها.
- مفيدة للشركات متعددة النشاطات لخدمة عملائها الأجانب من جهة وتوحيد القوائم المالية من جهة أخرى.
- من الصعب تبني دولة معينة معايير محاسبية لدولة أخرى بسبب السيادة الوطنية، ولكن تبني معايير محاسبية صادرة عن جهة محايدة – مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB – يلقى استحساناً وقبولاً.
- إن وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موحدة عالمياً يعطيها ثقة أكبر وملائمة و قابلية للمقارنة لهذه البيانات.
- إن تبني معايير محاسبية دولية يحقق للبيانات المنشورة و المعدة بموجب تلك المعايير، سمة الموثوقية، بالإضافة إلى سمة القبول العام و القابلية للمقارنة.

كما أن الجزائر بانضمامها إلى منظمة التجارة العالمية، ستصبح جزءاً من أسواق المال الدولية مما يترتب عليه، زوال الموانع و الحواجز الفاصلة بين السوق الجزائرية و أسواق الدول الأخرى الأعضاء بها. حيث سيجد كل من سوق السلع والخدمات بما فيها السوق المالي امتداداً لها في الأسواق المالية المناظرة لها، أي أن السوق المالي الجزائري سيصبح بعد إنضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية جزءاً من أسواق المال الدولية مما سيترتب عليه أمران:

- أن يكون بإمكان الشركات الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر أن تدرج أسهمها في أسواق المال للدول الأعضاء.
- و بالمثل يكون بالإمكان تداول أسهم الشركات الأجنبية المدرجة في أسواق المال للدول الأعضاء في بورصة الجزائر.

2.4.2.1.معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة و المالية الدولية

بالرغم من وجود العوامل السابقة الذكر والتي تدعم تطور وانتشار معايير المحاسبة والمالية الدولية، إلا أن هناك العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة و المالية الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي [11] ص77:

- عوامل سياسية واقتصادية تتعلق بكل دولة على حدا.
- صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى.
- التضارب بين المعايير الدولية والتشريعات والقوانين الوطنية السائدة.
- صعوبة تطبيقها على منشآت الأعمال الصغيرة.
- الشعور بمقاومة التغيير.
- اختلاف اللغة والثقافة والتقاليد و مستوى التعليم ودرجة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية ونظام الضر ائب وغيرها.
- تبني معايير محاسبية دولية إضافة إلى المعايير الوطنية يخلق عبئاً متزايداً بخصوص تطبيق المعايير.
- الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات مهنية وطنية قوية لتطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في شكل فروقات واضحة في تطبيقها حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة (المجلس حالياً) التي أصدرت هذه المعايير. فبالإضافة إلى التفاوت الواضح في مقدار الإلتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك المعايير والناتج عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد، توجد فروقا ت و إختلافات ملموسة أيضاً في تطبيق القاعدة نفسها.

ولم يقف التفاوت بين الدول أعضاء اللجنة عند حد عدم الإتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بل تجاوز ذلك ليصل إلى حد الخروج عن القواعد المنصوص عليها في المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق، وابرز دليل على ذالك مسلسل الفضائح المحاسبية التي حدثت في الدول الأكثر تقدماً في مهنة المحاسبة و هي الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال الانهيارات المتتالية التي أصابت عدداً من الشركات العملاقة مثل: شركة إينرون (ENRON) – في مجال الطاقة - و غيرها من الشركات.

إضافة إلى ما كشفته هذه الانهيارات من المستوى المتدني الذي وصلت إليه سلوكيات المهنة، وهو أن أكبر المتورطين في تلك الفضائح شركة آرثر أندرسون الأمريكية والتي تحتل المركز الأول في عالم المهنة – المحاسبة و المراجعة - نتيجة عدم الالتزام بالمعايير المهنية من جهة وبآداب وسلوكيات المهنة من جهة أخرى [11] ص78.

3.1. عرض معايير المحاسبة والمالية الدولية IAS -IFRS

- التسمية القديمة: 1973-2001 « **معايير المحاسبة الدولية** » IAS.
- التسمية الحالية: منذ 2001 « **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** » IFRS.

1.3.1. المعايير المحاسبية الدولية IAS

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 41 معياراً، منذ تأسيسها سنة 1973، حتى إعادة هيكلتها سنة 2001، و في إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير بحيث بقي منها 31 معيارا نافذ المفعول سنة 2009. كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (4): معايير المحاسبة الدولية «IAS» [18].

رقم المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ أخر تعديل	موضوع المعيار	هدف المعيار
1	1975	2003	عرض البيانات المالية Présentation des états financiers	يهدف هذا المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية هذه القوائم للمقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة و القوائم المالية للشركات الأخرى.
2	1975	2003	المخزون Stocks	يهدف هذا المعيار إلى: - وصف المعالجات المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون. - وصف كيفية الإعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الإعتراف به كمصروف لاحقاً.

3	-	ملغى	توحيد البيانات	ألغي، و حل محله المعيارين (27، 28)
4	-	ملغى	محاسبة الاستهلاك	ألغى، و حلت محله المعايير (16، 22، 38)
5	-	ملغى	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم	ألغى، و حل محله المعيار رقم (1)
6	-	ملغى	المعالجة المحاسبية لتغير الأسعار	ألغى، و حل محله المعيار رقم (15)
7	1976	1992	قوائم التدفق النقدي Tableaux des flux de trésorerie	يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية و الذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من العمليات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية. و ذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة لتقييم الوضع النقدي للمنشأة من حيث توفر السيولة وتوقيتها.
8	1976	2003	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs	يهدف هذا المعيار إلى تحقيق الأهداف التالية: - تحديد الأسس و المعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية. - توضيح المعالجات المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية. - بيان المعالجات المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترات الحالية.
9	-	ملغى	محاسبة أنشطة البحث والتطوير	ألغى، و حل محله المعيار رقم (38)
10	1978	2003	الأحداث اللاحقة لتاريخ	يهدف هذا المعيار إلى وصف ما يلي:

- متي يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدارها. - الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. كما يتطلب هذا المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية تشير إلى أن إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.	الميزانية العمومية Evénement postérieurs à la date de clôture			
يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجات المحاسبية للإيرادات و التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات (المقاولات). و نظراً لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد و تاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إ نجاز العقد. و يستخدم هذا المعيار أسس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الإعتراف بإيرادات و تكاليف العقد كإيراد و مصروف في قائمة الدخل.	عقود الإنشاء Contrats de construction	2000	1979	11

12	-	2000	ضرائب الدخل Impôts sur le résultat	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل. وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة.
13	-	ملغى	عرض الموجودات المتداولة والمطلوبة المتداولة	ألغى، و حل محله المعيار رقم (1)
14	1981	1997	التقارير المالية القطاعية	ألغي، وحل محله المعيار IFRS 8 .
15	1977	1989	المعلومات التي تعكس أثار التغيير في الأسعار	تم سحبه
16	1982	2003	الممتلكات والمصانع والمعدات Immobilisations corporelles	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية للممتلكات و المصانع والمعدات. وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات و المعدات في توقيت الاعتراف بالأصل و تحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد. كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة.
17	1982	2003	عقود الإيجار Contrats de location	يبين هذا المعيار للمستأجرين و المؤجرين السياسات و الإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي و التشغيلي.

18	1982	1993	الإيراد Produits des activités ordinaires	يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجات المحاسبية للإيراد و تحديد توقيت الاعتراف به سواء كان نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى من الإيرادات. والمسألة الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون هناك احتمال بتدفق منافع إقتصادية إلى المنشأة، و أن هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق. وقد حدد هذا المعيار الأسس المستخدمة لقياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به.
19	1983	2004	تكاليف منافع الموظفين Avantages du personnel	هدف هذا المعيار بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين. فيما يخص الاعتراف والقياس لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب الالتزام بها في القوائم المالية.
20	1983	1994	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Comptabilisation des subventions publiques et informations à	يهدف من هذا المعيار إلى بيان المعالجات المحاسبية و الإفصاح عن المنح الحكومية.

	fournir sur l'aide publique			
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية Effet des variations des cours des monnaies étrangères	2003	1982	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية لنشاطات المنشأة بالعملات الأجنبية سواء للمعاملات بالعملة الأجنبية أو عمليات أجنبية. بحيث يتم التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير آخذين بعين الاعتبار تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.
22	إندماج الأعمال	ملغى	1983	ألغي، وحل محله المعيار IFRS 3
23	تكاليف الاقتراض Couts d'emprunt	1993	1984	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض. حيث يتطلب المعيار عموماً اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل.
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة Information relative aux parties liées	2003	1984	الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي و أرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات و الأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

25	-	ملغى	محاسبة الاستثمارات	ألغى، و حل محله المعيارين (39 ، 40)
26	1987	1990	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	يهدف هذا المعيار إلى وصف طريقة التعامل و الإفصاح عن برامج منافع التقاعد.
27	1989	2003	القوام المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة Etats financiers consolidés et individuels	يهدف هذا المعيار إلى وصف طرق إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة (Consolide) لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المشروع الأم، كما يطبق هذا المعيار على الاستثمارات و المشاريع التابعة في البيانات المالية للمشروع الأم.
28	1989	2003	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة Participations dans des entreprises associées	يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة و الإفصاح عنها.
29	1989	1990	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية و التقرير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين

				مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة. Information financière dans les économies hyper inflationnistes
30	1989	1994	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	ألغي، وحل محله المعيار IFRS 7 .
31	1990	2003	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة Participations dans des coentreprises	يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجات المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع. كما يبين المعيار متطلبات الإفصاح في البيانات المالية لكل طرف مشارك.
32	1994	2003	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض Instruments financières : Présentation	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق ملكية، والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات المقاصة بين الأصول و المطلوبات. " الأدوات المالية: هي أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما، إلتزام مالي، أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى".
33	1997	2003	حصة السهم من الأرباح Résultat par action	الهدف من هذا المعيار هو توضيح أسس احتساب و عرض ربحية السهم في القوائم المالية. و اعتبر المعيار أن الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.

34	1998	1998	التقارير المالية المرحلية Information financiers intermédiaire	يهدف هذا المعيار إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف و القياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة. يساهم هذا المعيار في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرارات الرشيدة.
35	-	-	العمليات المتوقفة	أستبدل بموجب المعيار IFRS 5.
36	2004	1998	انخفاض قيمة الموجودات Dépréciation d'actifs	يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة و الإفصاح عنها. حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفترياً بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية. وبناء على ذلك يكون هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للإسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصل بتاريخ الميزانية. " القيمة القابلة للإسترداد: هي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف بيع الأصل. أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى".
37	1998	1998	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة Provisions, passifs	يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات و المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة، على أن يتم الإفصاح عن

		éventuels et actifs éventuels		معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها. "يعرف هذا المعيار المخصص بأنه مطلوب ذو توقيت و مبلغ غير مؤكدين".
38	1978	1999	الموجودات غير الملموسة Immobilisation incorporelles	يهدف هذا المعيار إلى تغطية الأصول غير الملموسة و التي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث: - تحديد متى يمكن أو يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة. - تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة. - توضيح كيفية معالجة الإطفاءات و خسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة. - المعلومات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.
39	1986	2005	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس Instruments financiers: comptabilisation et évaluation	يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشآت الأعمال وقياسها و الإفصاح عنها.

40	1986	2003	الممتلكات الاستثمارية Immeubles de placement	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية للممتلكات الاستثمارية و متطلبات الإفصاح المتعلقة بها. " و يقصد بالممتلكات الاستثمارية الأراضي أو المباني، المحتفظ بها (من قبل مستأجر بقصد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية و ليس من استخدامها في الإنتاج أو البيع".
41	2000	2003	الزراعة Agriculture	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي و بيان متطلبات الافصاح ذات العلاقة و كيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

2.3.1. المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS

كما ذكرنا سابقاً في اجتماعه الأول وافق IASB على تبني مجموعة معايير المحاسبة الدولية (IAS) وتفسيراتها (SIC) الصادرة عن مجلس إدارة IASC السابق. و أعلن IASB أيضاً أن أمناء مؤسسة IASC الجديدة وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الصادرة عن IASB بـ **«معايير التقارير المالية الدولية** IFRS**»**.

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB منذ تأسيسه سنة 2001 إلى يومنا هذا ثمانية (8) معايير دولية لإعداد التقارير المالية «IFRS». كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (5): المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية «IFRS» [18].

رقم المعيار	تاريخ الصدور	موضوع المعيار	هدف المعيار
1	2003	تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة Première adaptation des IFRS	يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عند تبنيها معايير التقارير المالية الدولية للأول مرة كأساس لقوائمها المالية. كما يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية المعدة على أساس معايير التقارير المالية IFRS تشمل معلومات مالية عالية الجودة بمعنى : ▪ تحقق الشفافية لمستخدميها، وكذلك معلومات مقارنة على كل الفترات المعروضة. ▪ توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على أساس معايير التقارير المالية الدولية. ▪ يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.
2	2003	المدفوعات المستندة إلى الأسهم Paiement fondé sur des actions	يهدف هذا المعيار إلى بيان و وصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال أسهم. و يقصد بالمدفوعات المستندة إلى أسهم أنها العمليات التي تقوم الشركة بمقتضاها بالحصول على البضائع و الخدمات مقابل حقوق الملكية، أو أن يتم تحمل الالتزامات للمبالغ بالاعتماد على سعر سهم حقوق الملكية أو أية أدوات حقوق الملكية في الشركة. و تعتمد المتطلبات المحاسبية لهذا المعيار على كيفية معالجة هذه العملية، هل مقابل إصدار حقوق ملكية أو مقابل سداد نقدي أو بأي منها.

			مثلاً: إصدار أسهم أو حقوق ملكية من أجل شراء مخزون يجب أن يظهر كزيادة في المخزون و يجب تحميله على قائمة الدخل عندما يباع المخزون أو تنخفض قيمته.
3	2004	إندماج الأعمال (تجميع الأعمال) Regroupements d'entreprises	يهدف هذا المعيار إلى بيان و وصف كيفية التقرير عن عمليات إندماج منشآت الأعمال. حيث يتطلب هذا المعيار اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن إندماج الأعمال و بالتالي فإن المقتني سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الإندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل و لا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لإختبار التدني سنوياً.
4	2004	عقود التأمين Contrat d'assurance	يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية التقرير عن عقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود(شركات التأمين). حيث يتطلب هذا المعيار ما يلي: ▪ إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين. ▪ الإفصاح الذي يبين و يوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، و تساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

5	2004	الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	يهدف هذا المعيار إلى تحديد و بيان المعالجات المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض و الإفصاح عن العمليات المتوقفة.
6	2004	استكشاف وتقويم الموارد الطبيعية Prospection et évaluation de ressource minérales	يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير عن الكشف عن المصادر الطبيعية و بشكل أكثر تحديداً يهدف المعيار إلى: ▪ تحديد أي من نفقات الإستكشاف و التنقيب التي يجب رسملتها كأصل (آي الاعتراف بها كأصل). ▪ إخضاع نفقات الإستكشاف و التنقيب المرسملة (المصنفة كأصل) لتقييم التدني طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS(36). ▪ بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف و تنقيب المصادر الطبيعية، و مساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت و عدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصل معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف و التنقيب.

7	2005	الأدوات المالية: (الإفصاح) Instruments financiers : informations à fournir	يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم: ▪ الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة. ▪ طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشاة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية غدارة المنشأة لهذه المخاطر. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف و القياس وعرض الأصول و المطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و (39).
8	2006	القطاعات العملية (التشغيلية) Segments(Secteurs) opérationnels	يهدف هذا المعيار إلى تحديد وبيان المعلومات المالية الخاصة بالقطاعات التشغيلية التي يجب على المنشاة الإفصاح عنها.
9	-	الأدوات المالية: Instruments financiers	لم يتم إصداره بعد.

3.3.1.كيفية قراءة المعيار المحاسبي

إن الدارس لمعايير المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالباً ما يتكون من الفقرات الرئيسية التالية [19] ص23:

- ❖ مقدمة المعيار وتشمل:
  - نطاق تطبيق المعيار.
  - المصطلحات المستخدمة في المعيار المحاسبي.
- ❖ شرح المعيار ويشمل:
  - أهمية هذا المعيار.
  - السياسات المحاسبية الواجب إتباعها في هذا المعيار (وهذا هو أهم أجزاء المعيار يشكل 80% من قوة المعيار).
- ❖ أصل المعيار المحاسبي ويشمل:
  - أوامر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.
  - تاريخ سريان تطبيق المعيار المحاسبي.

4.1. تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة IFRS1

1.4.1. الحاجة إلى إصدار المعيار IFRS1

كما ذكرنا سابقا شهدت السنوات الأخيرة توجهاً عام لتبني المعايير المحاسبية و المالية الدولية IAS-IFRS، حيث أن أكثر من 70 دولة طلبت من شركاتها المدرجة في البورصات الوطنية تطبيق هذه المعايير عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في عام 2005. إلا أن هناك صعوبات كانت تواجه المنشآت عند تطبيقها للمرة الأولى لهذه المعايير نذكر منها [3] ص139:

- الجهود المبذولة للأخذ بعدد كبير من المعايير المحاسبية الجديدة.
- الممارسات العملية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية غير موجودة في منشآت كثيرة.
- قد توجد اختلافات كبيرة بين متطلبات المعيار الجديدة والمبادئ المحاسبية المعمول بها سابقاً.

في سنة 1997 طلب المجلس السابق لـ IASC من لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC تناول مسألة كيفية مراعاة المنشآت التي تأخذ لأول مرة بمعايير المحاسبة الدولية، وقد ترتب عنه في يوليو 1998 إقرار التفسير SIC (8) « **تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأل مرة** » كأساس أولي للمحاسبة.

و يتطلب التفسير SIC (8) أنه في الفترة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS لأول مرة كأساس محاسبي " فإن القوائم المالية للمنشأة يجب إعدادها وعرضها كما لو كانت القوائم المالية قد كانت تعد دائما طبقاً للمعايير والتفسيرات النافذة عن فترة التطبيق لأول مرة ". وصار واضحاً عقب إصدار التفسير SIC (8) أنه رغم أن هذا الأمر سليم نظرياً، إلا أنه عملياً أوجد صعوبات في الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية لأول مرة.

فمثلاً: رغم أن التفسير SIC (8) لم يتطلب تطبيقاً بأثر رجعي عندما يكون هذا غير عملي، إلا أنه لم يحدد معنى (غير عملي) وتركها غامضة سواء كانت تفسر بصعوبة كبيرة أو منخفضة.

بمعنى آخر لم يحدد التفسير الإعفاءات (الاستثناءات) من تطبيق معايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى وتركها للاجتهاد الشخصي للمنشاة.

و نتيجة لذالك في يوليو 2002 أصدر IASB المسودة رقم (1) **« التطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية »** – عندما أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة ابتداء من عام 2005 – بعد أن صار IASB على علم بالصعوبات العلمية الكبيرة المحيطة بالتطبيق لأول مرة بمقتضى التفسير SIC (8).

و قد ترتب على ذلك إصدار المعيار IFRS1 **« تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة »** في يونيو 2003، ليحل محل التفسير SIC (8).

2.4.1.هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية للأول مرة كأساس لقوائمها المالية. كما يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية المعدة على أساس معايير التقارير المالية IFRS تشمل معلومات مالية عالية الجودة [15] ص160:

- تحقق الشفافية لمستخدميها، وكذلك معلومات مقارنة على كل الفترات المعروضة.
- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على أساس معايير التقارير المالية الدولية.
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

3.4.1. نطاق تطبيق المعيار

يطبق المعيار في الحالات التالية:

- المنشأة التي تعرض أول قوائم مالية لها طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS ينبغي أن تطبق معيار التقارير المالية الدولية «IFRS1» عند إعداد تلك القوائم المالية.
- كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (سداسي، ربع سنوي أو شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 34 **«التقارير المالية المرحلية»**، بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الأولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

إن العامل المهم حسب المعيار IFRS1 هو على المنشأة التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، بأن " ***تصرح ببيان صريح بدون أي تحفظ بالتوافق والالتزام بمعايير التقارير المالية IFRS عند إعداد قوائمها المالية*** " [15] ص160.

و في حالة أن المنشأة لم تضع هذا البيان صراحة وبدون أي تحفظ، عن تطبيقها لمعايير التقارير المالية. فهذا يعني أن المنشأة لا تعتبر أخذة بالمعايير للمرة الأولى، حتى وإن كانت تطبق معايير التقارير المالية في قوائمها المالية السابقة.

4.4.1. المعالجات المحاسبية اللازمة للانتقال إلى IAS-IFRS

حسب معيار التقارير المالية الدولية الأول IFRS1 عند تطبيقه لأول مرة يجب على المنشأة:

- إعداد ميزانية افتتاحية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية (IAS-IFRS).
- استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وكل الفترات المعروضة في قوائمها المالية التي تطبق IFRS1.

1.4.4.1. الترتيب الزمني للأخذ للمرة الأولى بمعايير المحاسبة و المالية الدولية

يعرف معيار التقارير المالية الدولية IFRS1 المصطلحات التالية فيما يتعلق بالانتقال إلى معايير المحاسبة و المالية الدولية [3] ص147.

- تاريخ الانتقال إلى معايير التقارير المالية الدولية:

بدء الفترة الأقرب التي تعرض فيها المنشأة معلومات كاملة مقارنة في ظل أول قوائم مالية معدة طبقاً لمعايير المحاسبة و المالية الدولية.

- تاريخ التقارير:

نهاية أخر فترة تغطيها القوائم المالية أو التقارير المالية المرحلية.

- فترة التقارير المالية الأولى حسب معايير التقارير المالية الدولية:

هي فترة التقارير المنتهية في تاريخ تقرير المنشأة لقوائمها المالية الأولى طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

- الميزانية الافتتاحية وفق معايير التقارير المالية الدولية:

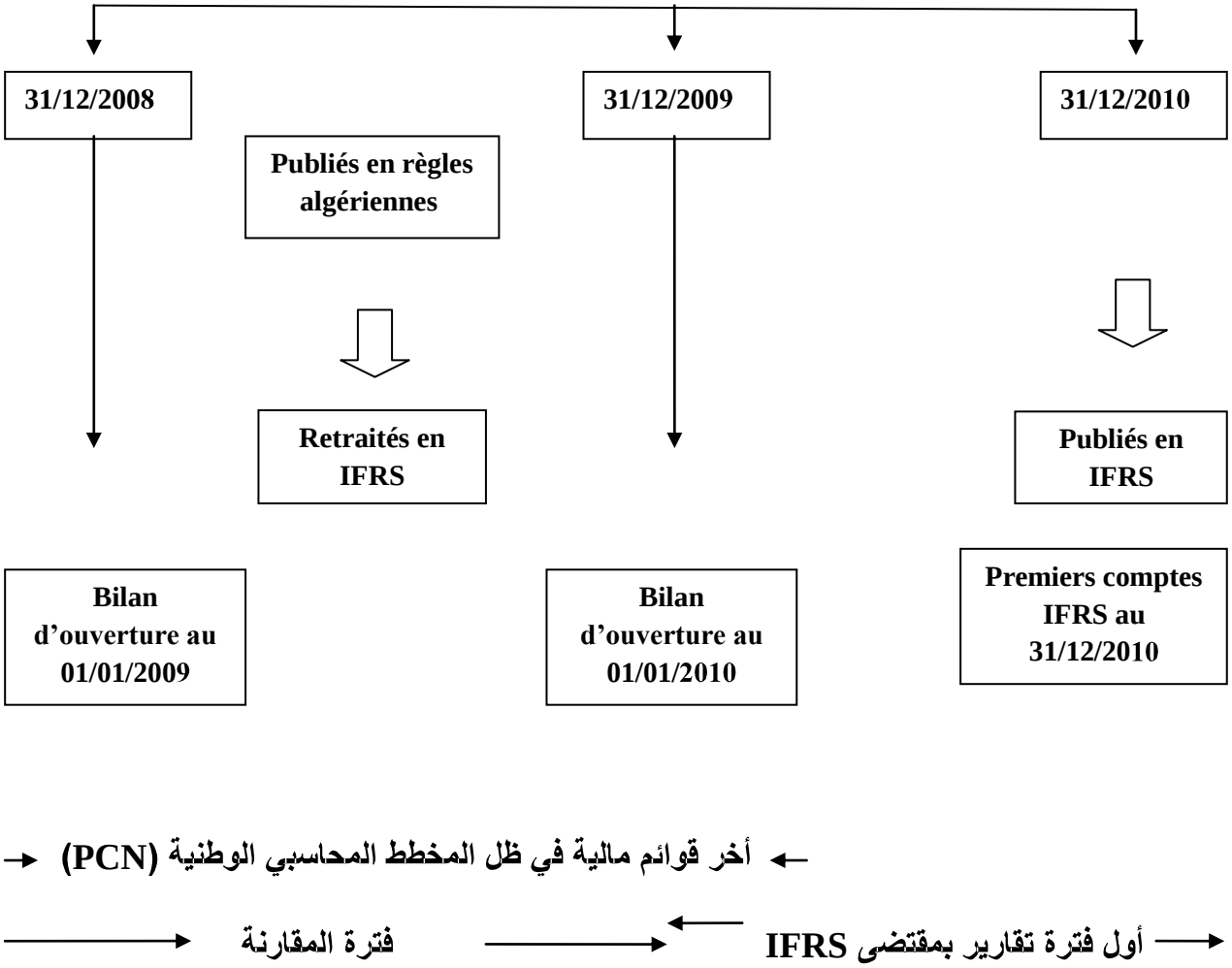
هي الميزانية العمومية لمنشأة ما في تاريخ الانتقال إلى معايير التقارير المالية الدولية.

- القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة و المالية الدولية (IAS–IFRS):

هي القوائم المالية السنوية التي تأخذ فيها المنشأة لأول مرة بمعايير التقارير المالية الدولية من خلال بيان صريح وبدون تحفظ بالتطابق مع معايير التقارير المالية الدولية.

يوضح الشكل البياني أسفله المفاهيم السابقة أعلاه، لمنشأة تنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبرN، و التي تسعى إلى تطبيق معايير المحاسبة والمالية الدولية في السنوات المقبلة.

مثالاً: بالتطبيق على حالة الجزائر التي تسعى إلى إلزام شركاتها بتطبيق معايير المحاسبة والمالية الدولية لإعداد قوائمها المالية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF، بداية من 01 جانفي 2010.



شكل رقم (03): تطبيق معايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS–IFRS) للمرة لأولى - حالة الجزائر- [20].

من خلال الشكل أعلاه تعتبر سنة 2009 نقطة النهاية لتطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN وفي نفس الوقت هي نقطة البداية للمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد NSCF المستمد من المعايير المحاسبة و المالية الدولية IAS-IFRS.

2.4.4.1. أسس إعداد الميزانية الإفتتاحية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية

تشمل أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية في ما يلي [14] ص711:

- الاعتراف بكل الأصول و الخصوم التي تتطلب معايير المحاسبة و المالية الدولية الاعتراف بها.
- التخلي عن الأصول والخصوم التي لا تخضع لشروط معايير المحاسبة و المالية الدولية.
- إعادة تصنيف الأصول والخصوم طبقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.
- إعادة تقيم الأصول والخصوم طبقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.

إن المبدأ الأساسي لـ IFRS1 هو طلب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير المحاسبية النافذة في تاريخ تقارير المنشأة لفترة محدودة (من 03 إلى 05 سنوات). إلا أن هناك استثناءات (إعفاءات) فيما يتعلق بتطبيق معايير التقارير المالية بأثر رجعي تتمثل فيما يلي [14] ص712:

- اندماجات المؤسسات السابقة لتاريخ الانتقال.
- مزايا العاملين.
- فروق ترجمة العملات المتراكمة.
- الصفقات المدفوعة على أساس الأسهم.
- عقود التأمين.
- الأصول والخصوم التابعة للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.

والعلة وراء هذه الاستثناءات هو أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بأثر رجعي في هذه الأوضاع يمكن أن يترتب عليه بسهولة استخداماً غير مقبول لإدراكات متأخرة ويؤدي هذا إلى تسويات تحكمية أو منحازة والتي لا توفر ملائمة أو موثوقية للمعلومات المحاسبية.

ملاحظة: أي تغيير في السياسات المحاسبية عند الأخذ بمعايير التقارير المالية الدولية قد يسبب فروق في القيم و المبالغ السابق تسجيلها كنتيجة للأحداث والصفقات التي حدثت قبل تاريخ الانتقال. و حسب IFRS1 كل التعديلات تعالج وتصحح من خلال الأموال الخاصة في الميزانية الافتتاحية [3] ص155.

5.4.1. العرض والإفصاح لأول مرة

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حسب المعيار IFRS1، هي عبارة عن معلومات مرتبطة بتطبيق معايير المحاسبة والمالية الدولية للمرة لأولى. وهي مكملة للمعلومات التي يفصح عنها حسب المعايير الأخرى، والتي يمكن حصرها فيما يلي [14] ص722:

- يجب إصدار بيان يذكر أن القوائم المالية معدة طبقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS–IFRS).
- ينبغي إيضاح أثر الانتقال من المبادئ المحاسبية الوطنية إلى معايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS - IFRS)، على المركز المالي المثبت في القوائم المالية و الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة وذلك من خلال:
  - مقارنة حقوق الملكية في تاريخ الانتقال إلى معايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS-IFRS)، مع حقوق الملكية المعدة في نهاية أخر فترة لتطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية.
  - مقارنة النتيجة الصافية حسب (IAS–IFRS)، بالنتيجة الصافية في نهاية أخر فترة للمبادئ المحاسبية الوطنية.

- فيما يتعلق بتسويات التقارير المرحلية يجب الإفصاح عما يلي:
  - مقارنة حقوق الملكية حسب معايير المحاسبة والمالية الدولية، مع حقوق الملكية المعدة حسب المبادئ المحاسبية الوطنية في نهاية فترة المقارنة.
  - مقارنة النتيجة الصافية حسب (IAS–IFRS)، بالنتيجة الصافية في نهاية فترة المقارنة بالمبادئ المحاسبية الوطنية.

- أية معلومات ناشئة عن تطبيق مبادئ محاسبية وطنية سابقة، يجب أن تعنون بشكل بارز على أنها ليست معدة وفقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS–IFRS).
- خسائر الانخفاض في القيم يتم الإفصاح عنها حسب متطلبات المعيار IAS 36 « انخفاض قيمة الأصول».

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل معايير المحاسبة و المالية الدولية، من خلال تطرقنا إلى أهم الأسباب و العوامل التي أدت إلى ضرورة وجود معايير محاسبية دولية توحد التطبيقات المحاسبية بين الدول و القضاء على الفرو قات المتواجدة بين المحاسبات الوطنية. و استعراضنا التطور التاريخي للمحاسبة الدولية من خلال المؤتمرات الدولية للمحاسبة التي نتج عنها إنشاء لجنة معايير المحاسبة والمالية الدولية IASC سنة 1973 سابقاً (مجلس معايير المحاسبة و المالية الدولية IASB حالياً).

والتي تعمل على وضع معايير محاسبية تلقى القبول العام على النطاق العالمي بغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد و العمل على تضييق هذه الفروقات و الاختلافات بين المحاسبات الوطنية وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

حيث نجد أن مجلس معايير المحاسبة و المالية الدولية يركز اهتمامه على الأمور الجوهرية في تنفيذ وتكييف المعايير الموجودة حالياً وعند صياغة معايير محاسبية دولية لموضوعات ومشكلات جديدة، وعليه يحاول تجنب وضع معايير محاسبية دولية معقدة يصعب تطبيقها بشكل فعال على نطاق عالمي، و ذلك واضح من خلال المشاركة الواسعة لمختلف المنظمات والهيئات الدولية المحاسبية وغير المحاسبية عند إعداد معيار محاسبي جديد. وهذا ما ساعد على انتشارها و تطبيقها من قبل مختلف دول العالم المتقدمة وغيرها على حد سواء.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات يساعد على:

- الدخول إلى أسواق المال العالمية دون القيام بعملية التسوية ،
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المعد وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية والإفصاح عنها،
- إعداد قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحاسبية والمالية الدولية يكسبها صبغة دولية تساعد على قراءتها وفهم محتوى القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم في مختلف دول العالم.

الفصل 2

الإفصاح المحاسبي

تتحقق الغاية من المحاسبة عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين على شكل قوائم وبيانات مالية تختلف باختلاف الأهداف المنشورة وتتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من جهة وبالمستوى الثقافي و معرفة هذه الأطراف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية. ويعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

حيث يعتبر الإفصاح من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة، فقد تعددت الدراسات والبحوث المحاسبية، وتعددت التوصيات والإرشادات بهذا الشأن. و نظراً لتزايد الاهتمام بالتحليل المالي وما يتطلبه من توفر معلومات دقيقة وشاملة من أجل أن يتم تقييم الشركة أو المنشأة محل الفحص فسوف نقوم بإيضاح كل ما يتعلق بمفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي والمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في هذا الفصل.

1.2. المحاسبـة كنظام للمعلومـات

من أهم ثمار تطور نظرية المحاسبة، التوجه من المنهج التقليدي الذي كان يتمحور حول الدور الحمائي للمحاسبة، إلى المَناهج الحديثة التي تتمحور حول دور المحاسبة كنظام للمعلومات.

1.1.2. مراحل تطور الفكر المحاسبي

لقد تطورت الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها المحاسبة لذلك كان لا بد للمحاسبة من التطور لملائمة هذه الظروف إذ نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي منذ خمسين عاماً مضت. و كذلك لا زالت المحاسبة في تطور مستمر مع التطور المستمر للظروف المحيطة بها.

فقد انعكس هذا التطور على تعريفات المحاسبة نفسها، فخلال العهد الذي تكرس فيه دور المحاسبة بفن مسك وتنظيم السجلات المحاسبية وكان ذلك خلال النصف الأول من القرن العشرين أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين AAA عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه كما يلي [21] ص ص (25-26):

" المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل و تبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة ".

أما التعريف الثاني فقد صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA عام 1953 بالنص التالي:

" المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص، ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ومن ثم تفسير تلك العمليات ".

لكن نفس المعهد AICPA عاد عام 1970 واصدر تعريف أخر للمحاسبة يتناسب مع تطور دورها الوظيفي كنظام للمعلومات فكان كما يلي:

" المحاسبة نشاط خدمي، وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (هي ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المنشأة الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة ".

وعليه من خلال التعاريف السابقة، يمكن أن نقسم التطور المحاسبي إلى المراحل التالية:

- المرحلة الأولى: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة،
- المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة أكاديمياً ومهنياً،
- المرحلة الثالثة: المحاسبة كنظام للمعلومات.

ما سوف نركز عليه في هذا البحث هو المرحلة الثالثة من مراحل التطور المحاسبي وهي مرحلة المحاسبة كنظام للمعلومات حيث أصبح المحاسب مسئول عن قياس الربحية وتقييم الأداء ومن ثم إصدار معلومات ملائمة عن طريق التقارير المالية التي يجب أن تعبر عن وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة.

تاريخيا كانت وجهة نظر الإدارة هي المسيطر على تحديد أهداف المحاسبة وتقاريرها المالية وذلك بين الفترة (1900- 1973)، فلقد كان إعداد التقارير المالية محكوماً بمدى استعداد ورغبة إدارة المنشأة في الإفصاح. أما في الوقت الحالي (منذ عام 1973 وحتى يومنا هذا) أصبحت وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي السائد في تحديد أهداف المحاسبة. و يسمى هذا التوجه الجديد الذي يراعي مصلحة مستخدمي القوائم المالية الخارجيين بالمدخل النفعي أو مدخل فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات لذلك فإن أهداف التقارير المالية تمحورت حول منفعة المعلومات المحاسبية وتحديد الصفات النوعية لتلك المعلومات لكي تكون نافعة.

2.1.2. المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات

لقد بدأ الإهتمام يتزايد في السنوات الأخيرة بضرورة الإلتزام بتطبيق سياسة الإفصاح لمساعدة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية من أجل إتخاذا قراراتهم في الوقت المناسب. و هذا الأمر لم يعد يهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرون الجدد أو المتوقع دخولهم كمستثمرين إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والملائمة والوضوح والشمول بعيداً عن التضليل والغموض.

وما تجارب الفساد المالي الذي حدثت في بدايات القرن الحادي والعشرون لبعض الشركات العملاقة في كل من الإقتصاد الأمريكي والكندي والبريطاني والفرنسي وغيرها، كان من أبرز أسبابها المشاكل الناجمة عن عدم الإلتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي مثل شركة إينرون (Enron) الأمريكية في مجال قطاع الطاقة، و العالمية للإتصالات (Word Com) مما أدى إلى إفلاسهما بسبب عدم الكشف بموضوعية عن المركز المالي ونتائج أعمال الشركة [22] ص82.

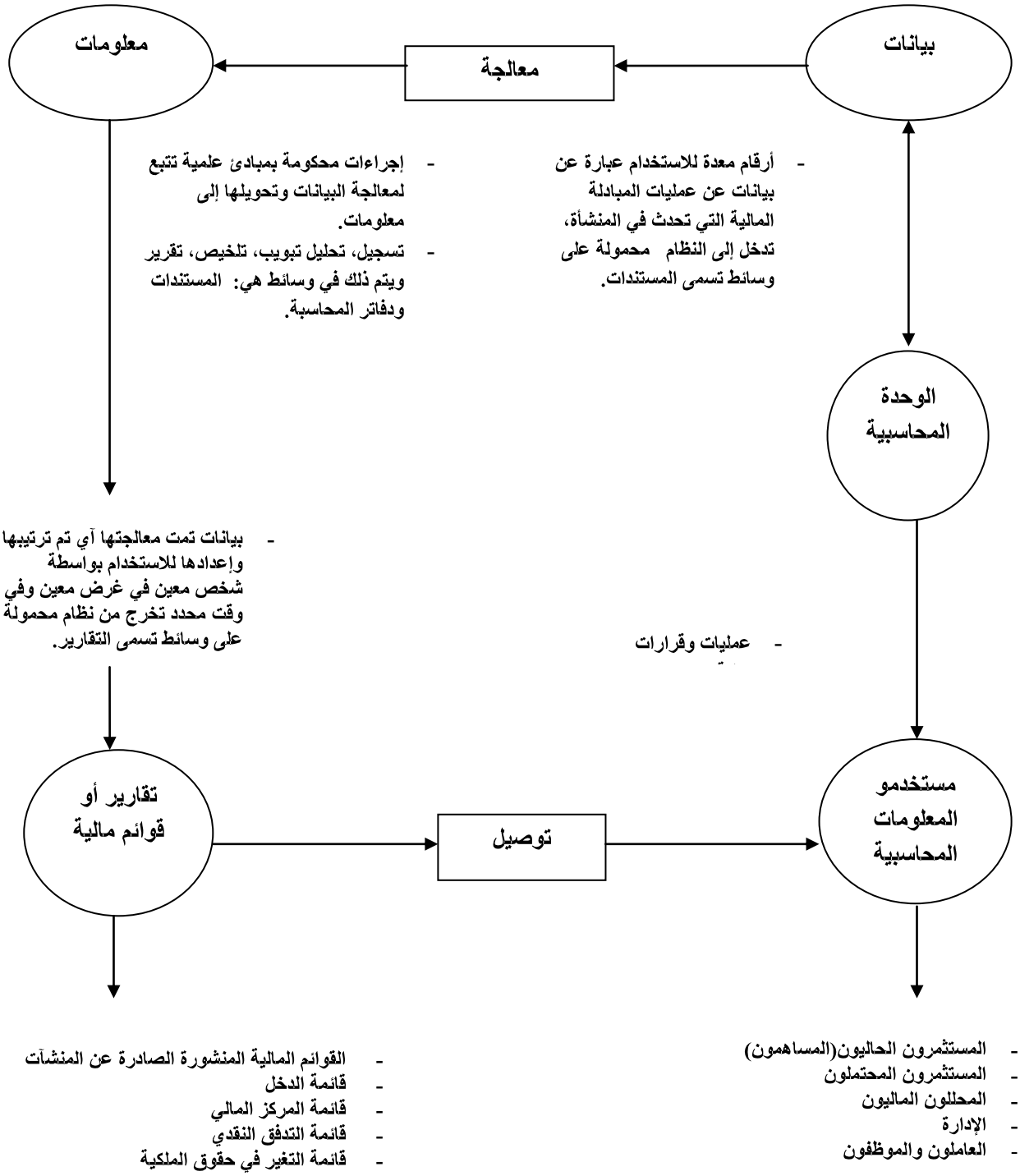
حيث قام مديرو هذه الشركات ا المنهارة بإخفاء وتزوير بيانات هامة واشترك معهم في ذالك إحدى عمالقة شركات المراجعة ـــ شركة إندرسون في تدليس وإخفاء حقيقة الوضع المالي لهذه الشركات.

إن الإلتزام بالإفصاح المحاسبي أصبح وسيلة أساسية لمواجهة أخطار ومشاكل المحاسبة الهدامة (التجميلية) أو كما يصطلح عليها البعض بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة.

و يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات، على أنها مجموعة من النظم والطرق والإجراءات، المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة، بهدف إنتاج معلومات مالية. و عليه تؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن أن تحدد معالمها الرئيسية ثلاثة خطوات أساسية هي [21] ص34:

- **مدخلات النظام:** فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط هي المستندات.
- **وسائل المعالجة:** تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة وهذه الإجراءات هي (التسجيل، التبويب، التلخيص، تحليل النتائج، الإبلاغ عنها). ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.
- **مخرجات النظام:** تتمثل مخرجات النظام المحاسبي في المعلومات أي البيانات التي تمت معالجتها بالإجراءات السابقة، وتخرج هذه المعلومات من النظام المحاسبي محمولة على وسائط تسمى القوائم المالية وتشمل هذه المعلومات ما يلي:
  - معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو ما يسمى بقائمة الدخل.
  - معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك المدة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية.
  - معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز النقدي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التدفقات النقدية.
  - معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية خلال فترة مالية معينة ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ويمكن التعبير عن المحاسبة كنظام للمعلومات بالشكل التالي:



الشكل رقم(04): المحاسبة كنظام للمعلومات[21] ص33.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي هو نظام مفتوح بمعنى أنه يتعامل عند طرفيه مع البيئة المحيطة به فهو يتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة للحصول على بيانات تمثل مدخلات النظام وعند طرف المخرجات يتعامل مع مستخدمي المعلومات والذين يختلفون كثيراً في أهدافهم ومصالحهم. و بالتالي السؤال المطروح هو: ما هي المعلومات التي يجب أن توفرها المحاسبة وما هي خصائصها؟.

3.1.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يتحقق هدف المحاسبة الرئيسي عند نجاحها في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة لهم في اتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة، وحتى تنجح في ذالك لا بد من أن تتوفر في هذه المعلومات مجموعة من الصفات والخصائص، ويمكن مناقشة أهم هذه الخصائص --التي يطلق عليها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال استعراض هذه الخصائص وفقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية.

1.3.1.2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. و حسب لجنة معايير المحاسبة والمالية الدولية IASC، تم إعتماد إطار إعداد وعرض القوائم المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 1989، وقد تضمن هذا الإطار الخصائص النوعية للبيانات المالية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، وتشمل: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة [23] ص62.

وفيما يلي عرض مفصل لهذه الصفات:

1.1.3.1.2. القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. و مهما يكن فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

بحيث تعتمد خاصية قابلية المعلومة للفهم والاستفادة على مؤشرين مهمين هما [22] ص93:

- درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومة،
- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لابد من توفر التجانس بين هذين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذ القرار.ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الإرتقاء بالشرط الثاني لتحقيق التوازن، وبالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم والاستفادة.

2.1.3.1.2. الملائمة

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانع القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تأكد أو تصحح تقييماتها الماضية.

تعتبر المعلومات ملائمة إذا توفرت فيها الصفات الفرعية التالية [22] ص90:

- **إمكانية التحقق من التوقعات:** ويقصد بها قدرة المعلومات عن الأحداث الماضية على تحسين توقعات مستخدم هذه المعلومات للأحداث المستقبلية، وذلك من خلال تأكيد التوقعات السابقة أو تصحيحها،

- **القدرة على التنبؤ:** ويقصد بها تحقيق المنفعة من المعلومات من خلال اعتبارها مدخلات في نموذج التنبؤ والتقدير للمستقبل.

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملائمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقارير. و في حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، أهمية مثل مبلغ المخزون المحتفظ به في كل فئة رئيسية مناسبة للنشاط.

" تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتماداً على القوائم المالية " [3] ص93.

تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية للمعلومات لكي تكون مفيدة.

3.1.3.1.2 الموثوقية

تعبر القوائم المالية عن ملخص نشاط المنشأة، وحتى يمكن الوثوق بهذه القوائم المالية و الاعتماد عليها لابد أن تصور هذه القوائم أهم العلاقات و الارتباطات المالية للمنشأة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز. ولتحقيق خاصية الموثوقية بالمعلومات لابد من توفر الخصائص الفرعية التالية [3] ص94:

- **التمثيل الصادق للمعلومات:** لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنه يجب أن تمثل بصدق الواقع العملي الذي يعكس الأحداث الإقتصادية و المعاملات المالية التي تمارسها الوحدة الإقتصادية. و عليه يجب أن تبنى هذه المعلومات على بيانات مؤيدة بمستندات أو حقائق موضوعية قابلة للتأكد بواسطة أي محاسب آخر يستخدم نفس طرق التسجيل والقياس المحاسبي.
- **الجوهرفوق الشكل:** لكي تمثل المعلومات تمثيل صادق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها. فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.وقد أضافت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في بيانها بعنوان الإطار العام لإعداد البيانات المحاسبية الختامية الصادرة في عام 1989، في الفقرة 35 شرطا معقولا لتحقيق درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية وهو « **ضرورة الإهتمام بجوهر العمليات وليس فقط بالشكل القانوني** » [24] ص36.

فمثلا: إذا تمت عملية بيع أو التنازل عن ملكية بعض الأصول إلى طرف أخر بموجب إتفاق قانوني مع بقاء حق الانتفاع للمنشأة، فإنه من الضروري الإفصاح عن استمرار الإنتفاع، وبخلاف ذلك تكون الحقيقة غير كاملة.

- **الحياد:** بمعنى أن المعلومات التي تظهر في التقارير المحاسبية يجب أن تعرض على الجميع بدون تحيز لفئة دون أخرى. فالتحيز قد يفيد فئة على حساب فئة أخرى، فمثلا الإفصاح عن أمور تهم المستثمرين وعدم الإفصاح على أمور تهم الدائنين يعتبر تحيزا لصالح المستثمرين على حساب الدائنين؛ ولذلك يمكن القول أن الحيادية هي التي تؤدي إلى عدالة العرض في القوائم المالية بالنسبة إلى جميع فئات المستفيدين.

- **الحيطة والحذر:** لا بد أن يتعامل معدّو القوائم المالية مع حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، و تقدير العمر الإقتصادي المحتمل للمصانع والمعدات، و يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها و مداها، من خلال ممارسة الحذر عند إعداد القوائم المالية. و يقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للإلتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحيطة والحذر لا تعني مثلاً، خلق إحتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل معتمد الأصول والدخل أو مبالغة معتمد للإلتزامات والمصروفات، لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية.
- **الإكتمال:** لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

4.1.3.1.2. القابلية للمقارنة

تعني القابلية للمقارنة أن يكون بالإمكان مقارنة المعلومات المحاسبية لذات المنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي والأداء من جهة، وإمكانية مقارنة هذه المعلومات بمثيلتها لدى منشآت مماثلة أخرى تعمل في نفس الصناعة من جهة أخرى.

و لتدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يجب أن يراعي المحاسب عدة إعتبارات في إعداد ونشر القوائم المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية. ومن أهم هذه الإعتبارات ما يلي [25] ص45:

- الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة للأخرى. و الإفصاح عن أية تغيرات في هذه السياسات وسبب ذلك التغير وآثاره على القوائم المالية ومحتوياتها المهمة نسبياً.
- الإفصاح عن القوائم المالية للمنشأة بصورة مقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.
- توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية بين المنشآت المتماثلة في الصناعة، كما هو الحال في البنوك التجارية، طالما أن هذا التوحيد لا يتعارض مع معايير المحاسبة و المالية الدولية.

2.3.1.2. محددات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

بين الإطار العام لإعداد وعرض البيانات المالية عند تناوله للخصائص النوعية، الأمور التي تحد من فائدة المعلومات المحاسبية لمستخدميها، ومن أهم هذه المحددات ما يلي [23] ص59:

1.2.3.1.2. التوقيت المناسب

بهدف الإستفادة من التقارير التي تصدرها المنشآة فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم التقارير في الوقت المناسب وتوفير معلومات ذات موثوقية.

فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب ربما يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الأخر معروفة، وهذا يضعف الموثوقية. وبالمقابل إذا تم تأخر تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لإتخاذ قراراتهم في فترة الإنتظار.

لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملائمة و الموثوقية، فإن الإعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذي القرارات الإقتصادية بأفضل شكل.

2.2.3.1.2. الموازنة بين التكلفة والمنفعة

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيداً متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية، فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف عملية إجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على عملية إتخاذ الأحكام، ومع ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات.

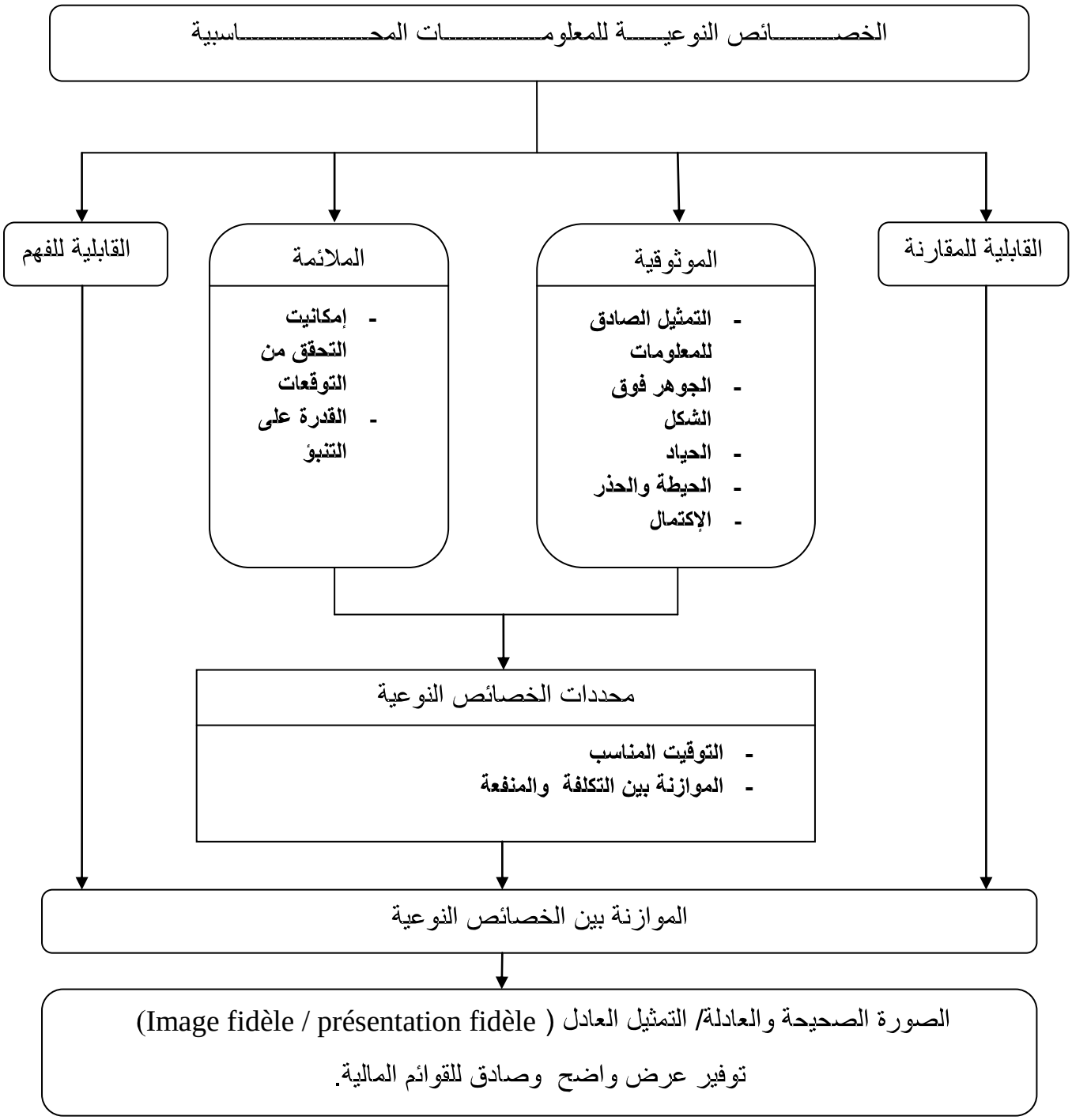
3.2.3.1.2. الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

إن توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية يترتب عليه قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة. إلا إنه في الحياة العملية غالباً ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية، حيث إن تحقق خاصية منها قد يتطلب التضحية بخاصية أخرى. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي متروكة لتقدير المهني.

4.2.3.1.2. الصورة الصحيحة والعادلة(التمثيل العادل)

توصف البيانات المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنها في العادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه القوائم.

و بالتالي يمكن - من وجهة نظر الباحث - تمثيل السلم التدريجي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لإطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي:



الشكل رقم(05): السلم التدريجي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية [20].

2.2. مدخل للإفصاح المحاسبي

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بداية تأسيس الشركات المساهمة العامة في القرن التاسع عشر وانفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسئولية المحدودة للشركاء، وإلزام الشركات بتدقيق بياناتها المالية من قبل محافظ حسابات خارجي مستقل ومحايد. مما أعطى أهمية للإفصاح المحاسبي باعتباره كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية، إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP والمعايير المحاسبية والمالية الدولية IFRS/IAS. حيث تدعو هذه المعايير إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية و المالية وغيرها من المعلومات الهامة ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية و الواردة في بياناتها المالية وذلك لصالح المستفيدين من هذه المعلومات [26].

1.2.2. ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته

تنبع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول الشركة. وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وأن تحظي بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة مقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالشركة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ماساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضع الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته.

وقد أرجع Foster أهمية الإفصاح بالقوائم المالية للمستخدمين إلى ثلاثة عوامل أساسية هي [27] ص580:

- إنها تفصح عن متغيرات ذات اهتمام مباشر للعديد من الأطراف،
- تعتبر القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات إعتمادية مما يمكن الإعتماد عليها،
- تكلفة الحصول على المعلومات من القوائم المالية رخيصة جداً.

حيث إن تكلفة إعداد تقارير خاصة للمستخدمين مختلفين ممكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

وقد تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية ستينيات القرن العشرين، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر، غايته الأساسية حماية مصالح الملاك. إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات هدفه

الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات. من ناحية أخرى كان لتزايد الدور الإقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على زيادة أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه القوائم مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق.

و نظراً للأهمية المتزايدة للإفصاح المحاسبي في البيانات المالية، حرصت المجامع المهنية في شتى البلدان المتقدمة على إصدار معايير وقواعد خاصة بالإفصاح. كما إن مجلس معايير المحاسبة و المالية الدولية (IASB) أصدر أكثر من معيار خاص بالإفصاح منها المعيار رقم(1) تحت عنوان «عرض البيانات المالية» والمعيار رقم(24) «الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة» بالإضافة إلى تضمين كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية الأخرى قواعد خاصة بالإفصاح عن المشاكل المحاسبية التي يعالجها المعيار.

و بالتطرق إلى مفهوم الإفصاح، فإن وجهات نظر الباحثين والمهنيين تختلف حول مسألتين رئيسيتين هما محتوى الإفصاح و المستوى المثالي للإفصاح [28]ص343.

من حيث المحتوى نجد فريقاً من الباحثين و المهنيين لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة التفصيل في القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب وعرض البيانات في هذه القوائم، وإنما يتعدى هذا النطاق ليجعل من عنصر دقة ومصداقية الأرقام المعروضة في هذه القوائم المحور الأساسي لمشكلة الإفصاح. في حين نجد فريقاً آخر يرى بأن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في كيفية عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة وكمية المعلومات المعروضة فيها، أما مسألة صحة ومصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم، فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في مشكلة القياس المحاسبي.

فيما يخص المستوى المثالي للإفصاح بالرغم من أنه يمكن تحديد العوامل و الإعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح إلا أنه من الناحية الواقعية لا يمكن توفير المستوى المثالي للإفصاح وذلك لعدة أسباب من أهمها هو عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تنظر إلى البيانات المحاسبية كمدخلات لها. وكذلك عدم الإلمام الكافي بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية.

ولهذه الأسباب نلاحظ وجود تعاريف متعددة للإفصاح المحاسبي منها [26] ص ص (203-204):

عرف الإفصاح بشكل عام بأنه: بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.

وعرف الإفصاح المحاسبي كما يلي: إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل.

كما عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة تركيزها على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين منها بصيغة توضح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بالشكل الذي يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات.

وبتحليل التعاريف السابقة إلى مكوناتها الأساسية (المعلومات، مستخدمي المعلومات) نجد:

أن التعاريف الأربع السابقة أشارت إلى ضرورة تضمين القوائم والتقارير المحاسبية المعلومات الضرورية أو الكافية إلا أنها اختلفت في تحديد كمية ومقدار المعلومات المقدمة لمستخدميها، بمعنى أن يكون الإفصاح في حدود الضرورة بالشكل الذي يمكن المستخدم من اتخاذ القرار المناسب ، في حين يتطرق التعريف الثالث إلى مفهوم الشمولية حيث يرى أن الإفصاح يتطلب إظهار كل المعلومات.

فيما يخص مستخدمي المعلومات نلاحظ أن كلاً من التعريفين الأول والثالث لم يحددا طبيعة مستخدمي المعلومات في حين أشار التعريف الثاني و الرابع إلى نوعين من المستخدمين وهما المستخدمون الداخليون والمستخدمون الخارجيون، وهو أمر مهم جداً إذ تتفاوت حاجة المستخدمين وقدرتهم على تفسير تلك المعلومات بشكل سليم وفهمها على أساس صحيح بتفاوت مستوياتهم.

فالمستخدم الداخلي يتمثل في إدارة المنشأة حيث يتم توصيل المعلومات إليه بسهولة من خلال التقارير الناجمة عن الاتصال المباشر بين المحاسب والإدارة.

أما المستخدم الخارجي فيتمثل في أطراف عديدة ذات مصالح متباينة كالمستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والجهات الحكومية... الخ ، ويقتضي إيصال المعلومات إلى هذه الفئات بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، الملاحق) .

ومما سبق يمكن تعريف الإفصاح على أنه نشر وعرض المعلومات بشكل يجعل من تلك المعلومات المحاسبية أو المالية أو أية معلومة ضمن التقارير المالية ملائمة لإتخاذ القرارات وشفافة بدرجة كافية.

2.2.2. تطور الإفصاح المحاسبي

إن تطور نظم الإفصاح المحاسبي كانت مواكبة إلى حد كبير لتطور الأنظمة المحاسبية، ففي المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبة وبالتحديد قبل ظهور الثورة الصناعية حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركة الأشخاص هي النموذج السائد للشركات في تلك الفترة، لم تكن هناك حاجة واضحة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم، فحاجة الملاك للمعلومات من الممكن تلبيتها من خلال الاطلاع المباشر على الدفاتر والسجلات والحسابات المختلفة للشركة لما يتمتع به الملاك من حق الوصول إلى أي دفتر أو سجل بالشركة. و من الواضح أيضا أن قصور الإفصاح المحاسبي في هذه الفترة كان يرجع إلى صغر حجم الوحدات الاقتصادية، وعدم اعتمادها على التمويل الخارجي من جمهور المستثمرين، ومن ثم كانت علاقتها بالأطراف الخارجية محدودة وتأثيرها على البيئة المحيطة والمصلحة العامة معدومة [29] ص23.

و مع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن 19 ظهرت إلى السطح شركات ضخمة من نوع جديد تعرف بالشركات المساهمة يملكها عدد كبير من المساهمين من الممكن أن ينتموا إلى فئات مختلفة من حيث المستوى الثقافي و/أو الاقتصادي... الخ، وحيث يصعب على هؤلاء الملاك إدارة تلك الشركات بأنفسهم لذا تم الفصل بين الإدارة والملكية لهذه الشركات. مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل و محايد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية حتى يستفيد الذين يطلعون على البيانات المالية المنشورة من اتخاذ القرارات الاقتصادية في مجالات الاستثمار و الإقراض. و في غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح وكمية ونوعية البيانات المالية المفصح عنها آنذاك، فقد كان الإفصاح محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقطا عن معلومات تنتقيها. و قد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالح الشركة ويستفيد منه المنافسون [28] ص340.

و في أواخر القرن 20 كان للمجامع المهنية للمحاسبة في شتى البلدان المتقدمة دوراً كبيراً في تطور الإفصاح المحاسبي، فقد ازدادت الدعوة إلى التوسع في الإفصاح المحاسبي بما يحقق المنفعة لمتخذي القرارات، وتقليل المخاطر التي يتعرض لها مستخدمو البيانات المالية. وقد انعكس ذلك في التحول من الإفصاح السلبي بغرض حماية المستثمرين إلى الإفصاح بغرض توفير معلومات مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، حيث أدى هذا التوسع في الإفصاح إلى إنتاج الكثير من المعلومات غير المحاسبية ــ حيث لا تنتج عن عمليات أو أحداث مالية، ولا تنتج عن قياس محاسبي ومثل هذه المعلومات تنطوي على تصورات الإدارة في شكل تقديرات وخطط وسياسات متوقعة، ومثل هذه المعلومات قد تكون مفيدة لمتخذي القرارات إذا أعدت بطريقة منطقية وموضوعية [29] ص36.

ونخلص من هذا العرض التاريخي أن الإفصاح المحاسبي مر بثلاثة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** عندما كانت الوحدات الاقتصادية في معظمها منشآت فردية وشركة أشخاص، حينئذ كانت المعلومات المحاسبية من الأسرار الشخصية التي لا يجوز الإفصاح عنها،
- **المرحلة الثانية**: عندما ظهرت شركة الأموال، وانفصلت الإدارة عن الملكية وتزايد إعتماد الشركات على أموال جمهور المستثمرين، عندئذ أصبح الإفصاح المحاسبي إجبارياً حماية للمواطنين وتحقيق للمصلحة العامة،
- **المرحلة الثالثة:** تميزت هذه المرحلة بالتوسع في الإفصاح المحاسبي ليشمل المعلومات غير المحاسبية. و قد انعكس ذلك في التحول من الإفصاح السلبي بغرض حماية المستثمرين إلى الإفصاح بغرض توفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

3.2.2. أنواع الإفصاح المحاسبي و مستوياته

إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهاً متزايداً نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح، لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعاً للأهداف من إعداد القوائم المالية والفئة المستفيدة منها، كما هو موضح [30] ص180:

1.3.2.2. الإفصاح الشامل (الكامل)

يشير إلى مدى شمولية القوائم المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

2.3.2.2. الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، بمعنى أخر تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس كمية المعلومات في وقت واحد. إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3.3.2.2. الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية حتى لا تكون هذه القوائم مضللة.

ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونـه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

4.3.2.2. الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي القوائم المالية وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

5.3.2.2. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية ، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله ، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من

اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

6.3.2.2. الإفصاح الوقائي

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

و في الأخير نشير إلى أنه مهما تعددت المعلومات ومهما تعددت طرق الإفصاح عنها فلا بد أن يتصف الإفصاح بصفات ثلاث وهي أن يكون كافي عادل و شامل. فالكفاية هي الحد الأدنى من المعلومات، وعادل أي أن يراعي مصالح جميع الأطراف أما معنى شامل فلا تعني الكم الكبير وإنما تعني التركيز على نوعية المعلومات والأهمية النسبية للبند.

3.2. المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الآتية:

1.3.2. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات. فالملاك الحاليون والمحتملون والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفين، والجهات الحكومية، والجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها تعد من الأمثلة على مستخدمي هذه المعلومات. وقد كرس (Devine,1961) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كركن أساسي في تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول "***إن أهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة***" [28] ص345.

لذلك فإن الحاجة لتحديد الجهة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدامها، كما إن تحديد هذه الجهة سوف يساعد في تحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة. سواء من حيث المحتوى أو من حيث الشكل و صورة العرض. ذلك لوجود مستويات

مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير وهذا ما يضع معدي التقارير المالية أمام خيارين [17] ص81:

- إعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب احتياجات الفئات التي ستستخدم التقرير. و ذلك يصعب تطبيقه بالإضافة إلى أنه مكلف جدا ويتعارض مع الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تشترط أن لا تزيد تكلفة المعلومة عن عائدها المتوقع.
- إصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الأغراض، بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين. ويصعب تطبيق هذا الخيار أيضا من الناحية الواقعية، مما سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم ومفرطة جدا في التفاصيل.

ويقترح الباحثون حلا واقعيا معقولا إزاء هذه المشكلة، من خلال تطبيق نموذج القوائم المالية التي تلبي احتياجات **مستخدم مستهدف** يتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي تستخدم هذه القوائم، بحيث يمثل المستخدم المستهدف محوراً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. لكن الباحثين يختلفون في تحديد هوية هذا المستخدم.

حيث يرى أحد الباحثين وهو (Cowan, 1968)بأن المستثمر العادي ذا المهارة المحدودة هو من يجب اعتباره المستخدم المستهدف للقوائم المالية. بينما يرشح كل من (Mautz and Sharaf, 1981)، المحلل المالي كمستخدم مستهدف، يحدد أبعاد الإفصاح في القوائم المالية المنشورة. وبنيا موقفهما هذا على أساس أن المستثمر العادي يكون في معظم الأحيان غير مؤهل لفهم المعلومات المحاسبية على عكس المحلل المالي الذي ـــبما لديه من تأهيل وخبرة مهنية يكون الأكثر قدرة على فهم وتفسير تلك المعلومات [28] ص346.

وبناء على لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فإن المستخدمين الرئيسين للقوائم المالية هم " حملة الأسهم (الحاليون والمتوقعون)، و الدائنون، و العمال، و الممولين، والعملاء واتحاد التجار والمحللين الماليين والإحصائيين والاقتصاديين والضرائب والسلطات التنظيمية " في حين المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية في العديد من الدول النامية والدول ذات الاقتصاد المركزي هي الحكومة [27]ص587.

و عليه من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسين في كل دولة. و لتحديد هوية هذا المستخدم المستهدف فقد استقر الرأي في عالم المهنة على جعله ممثلاً في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية، مع التركيز على فئات الملاك الحاليون، والملاك المحتملون، والدائنون.

2.3.2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بخاصية الملائمة. و تلتقي في هذا الإطار وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) وجمعية المحاسبين الأمريكية(AAA)، حيث عبرت هذه الجمعية عن وجهة نظرها حيال ذلك في أحد تقاريرها لعام 1966 بالقول:

" *في حين تعد الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. تعد الملائمة Relevance المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدامها من الجهة الأخرى*" [28]ص348.

لذا فلا بد قبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أم غير ملائمة، لا بد من تحديد أولاً الغرض الذي ستستخدم فيه. إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم أخر.

3.3.2. تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في القوائم المالية التقليدية و هي: (الميزانية ، قائمة الدخل --جدول حسابات النتائج)، بالإضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية و لكن نظراً لتعزر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.

ونظراً لكون القوائم المالية تعد بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإنه يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود و المحددات على كل من نوع و كمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم [17] ص84.

ومن هذه الافتراضات مثلاً ضرورة حدوث صفقة تبادلية مع طرف خارجي كأساس لتسجيل الأحداث الإقتصادية في السجلات المحاسبية، وكذلك اشتراط التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الأصول، وهذا ما يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل. بالإضافة إلى أن مفهوم الأهمية النسبية يفرض على المحاسب لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق معايير معينة أهمها معيار الحجم النسبي، مما يؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة

من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية، بالرغم من انخفاض حجمها النسبي. كما قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلافات في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم مفهوم الحيطة والحذر، تترتب عليها بالتالي آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية [28] ص350.

ويرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية، يستلزم إعادة النظر في المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم، و الخطوة الأولي التي يرونها في ذلك تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية لخصائص المعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملائمة على ما عداها من الخصائص الأخرى للمعلومات، باعتبار أن خاصية الملائمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات التي يجب أن يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المناسب، مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملائمة من جهة و الخصائص الأخرى للمعلومات و التي تمثل قيداً على الملائمة كالموضوعية، والقابلية للتحقيق، والأهمية النسبية من جهة أخرى.

و قد أدى ترجيح كفّة خاصية الملائمة على حساب الخصائص الأخرى للمعلومات المحاسبية إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من زوايا متعددة مثل [31]:

- شيوع استخدام المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية. كالإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع تكلفته التاريخية في حال وجود فرق جوهري بينهما.
- الإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المالية التقليدية، مثل الإفصاح عن بيانات محاسبة الموارد البشرية، وبيانات المحاسبة الاجتماعية و محاسبة البيئة والمعلومات القطاعية.
- الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.
- الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، وذلك في الدول التي تسودها معدلات تضخم مرتفعة نسبيا.

من هنا جاء مفهوم التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها وتحسينها بدلاً من التركيز على جانب الكم. على حد قول (Howard Ross, 1978) إذ "يرى أن الإفصاح المتوفر لمستخدمي القوائم المالية حالياً، يتجاوز احتياجاتهم وهو مفرط من حيث الكم. و الهدف المرغوب فيه الآن هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها" [28] ص352.

4.3.2. تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الإقتصادية في القوائم المالية أو ملحقاتها، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش [27] ص583.

و عليه يمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعاً للإفصاح على النحو التالي:

1.4.3.2. القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الأساسية و المتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، و قائمة التدفقات النقدية، الأدوات الأهم للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

حيث أن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

2.4.3.2. الملاحظات الهامشية (الإيضاحات)

شهدت التقارير المالية الحالية في العصر الحديث اتجاهاً كبيراً نحو استعمال الملاحظات والهوامش، حتى أطلق على هذا العصر، عصر الهوامش ويعتبر استعمال الملاحظات في الهوامش تحسناً في عملية الإبلاغ، كونها عززت من الاتجاه نحو الإفصاح الكامل للأحداث المالية وعرض البيانات المالية الملائمة. إلا أن الاستخدام المفرط للإيضاحات قد يعوق تطور القوائم المالية نفسها [17]ص 89.

وتهدف الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ منها إلى الإفصاح عن المعلومات التي يتعذر عرضها بشكل كافي في صلب القوائم المالية، دون الحد من وضوحها. كما أنه يمكن للملاحظات الهامشية أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية.

وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل:

- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة؛
- الإفصاح عن الحقوق و الالتزامات المحتملة.

3.4.3.2. الجداول و الملاحق

تشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق بالقوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، كما تساعد هذه القوائم على زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها، ومن هذه القوائم الإضافية ما يلي [27] ص585:

- قائمة الأصول الثابتة وطرق الإهتلاك؛
- قائمة المخزون السلعي؛
- قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

4.4.3.2. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان الطرق المستخدمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

كذلك يعتبر من بين وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها، تقرير المراجع الخارجي لحسابات الشركة وتقرير مجلس إدارة الشركة. حيث يتم من خلال تقرير المراجع الخارجي إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، فيما يخص تقرير مجلس الإدارة حسب رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB، "يعتبر تقرير مجلس الإدارة من الوسائل الهامة، حيث أن الإدارة هي أكثر من يعلم عن المنشأة وشؤونها من أية جهة أخرى. مما يزيد من فائدة القوائم المالية من خلال بيان عمليات المنشأة والأحداث والظواهر المؤثرة عليها وتوضيح أثرها المالي" [17] ص91.

وتتضمن مناقشات وتحليلات مجلس الإدارة معلومات تتعلق بالأحداث غير المالية والتغيرات التي تحدث خلال السنة المالية والتي تؤثر على عمليات المنشأة، وكذلك التوقعات المستقبلية للإدارة حول الصناعة التي تنتمي لها المنشأة ودورها في تلك التوقعات بالإضافة إلى خطط النمو المستقبلية للمنشأة.

5.3.2. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالقوائم المالية و يمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وأخيراً عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها:

1.5.3.2. عوامل بيئية

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى نتيجة للعوامل البيئية السائدة في كل دولة، مثل هذه العوامل، الاقتصادية و السياسية و القانونية و الثقافية ودرجة و مستوى التعليم بالدولة، و عوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها في المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسئولية الاجتماعية لكل منها، وعليه فإنه باختلاف هذه العوامل من دولة إلى أخرى، فإنه من المتوقع أن تكون هناك اختلافات في ممارسات ومعايير الإفصاح من دولة لأخرى [27] ص586.

2.5.3.2. عوامل تتعلق بالمعلومات

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توفر الصفات النوعية للحكم على كفائتها و أهم تلك الصفات مدى ملائمة تلك المعلومات لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية و درجة موثوقية تلك المعلومات. بالإضافة لإلى قابليتها للتحقيق و المقارنة، وفي هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل آي أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها [17] ص93.

3.5.3.2. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية

هناك مجموعة من العوامل أو الخصائص المرتبطة بالوحدة الاقتصادية منها عدد المساهمين، و تسجيل الشركة في البورصة، و عمر المنشأة في الصناعة و المدقق الخارجي وغيرها من الخصائص التي قد تؤثر في درجة الإفصاح في ظل فروض معينة والتي يمكن حصرها فيما يلي [17] ص94:

- **عدد المساهمين:** تشير الدراسات المحاسبية إلى أن هناك علاقة بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من قبل المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين.
- **تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية (البورصة):** إن لهذا العامل أثر مباشر في زيادة درجة الإفصاح حيث يتم التعامل في الأسهم أو السندات المصدرة من قبل الشركات المسجلة بالبورصة بملئ عدد من النماذج و الإيضاحات عن أهدافها و نشاطها ونتائج أعمالها.

و بالتالي تكون هناك ضوابط تشريعية تصدرها الهيئة أو الجهة المشرفة عن البورصة تتطلب من الشركات المدرجة أسهمها في البورصة الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالمنشأة و التي تؤدي إلى عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية والمتعاملين في البورصة.

- **المدقق الخارجي:** يؤثر المدقق الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية تفرضها معايير المهنة التي ينتمي إليها.
- **عمر الشركة في الصناعة:** يكون عمر الشركة عاملاً مؤثراً في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن الشركات الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من الشركات حديثة التأسيس وقد يعود ذلك لعدة أسباب:
  - تساعد خبرتها التشغيلية السابقة في عملية الإبلاغ المالي على التنبئ بالأداء المستقبلي.
  - قابلية أسهمها للتداول في السوق المالي بشكل أكبر لطول مدة وجودها في الصناعة مما يترتب عليه تفهم متطلبات الإفصاح التي يرغب فيها مستخدمي التقارير المالية.

4.2. المحتوى الإعلامي للقوائم المالية

تعد القوائم المالية أهم أنواع التقارير المالية والمصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية بالنسبة للجهات الخارجية التي تهتم بمتابعة أعمال الشركة وتهدف هذه القوائم إلى تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات بهدف اتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة. وهذا يعني أن للمعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية محتوى إعلامياً يستدل به من خلال مساهمة هذه المعلومات في خدمة الموقف القراري الذي يواجهه المستخدم، أو تخفيض درجة عدم التأكد المتعلقة بهذا القرار.

1.4.2. مفهوم المحتوى الإعلامي

يقصد بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية ***" قيمة ما تحتويه القوائم المالية من معلومات إقتصادية من وجهة نظر مستخدم هذه القوائم في اتخاذ قرارات إقتصادية ذات علاقة بالمنشأة"*** [28]ص 317.

يشير التعريف السابق إلى وجود علاقة وثيقة بين قيمة المعلومات وبين الحاجة لهذه المعلومات. و بطبيعة الحال فإن قيمة المعلومات تختلف من متخذ قرار لآخر، وحتى بالنسبة لمتخذ القرار نفسه تختلف قيمة المعلومات من موقف قراري لآخر.

ويتوقف محتوى المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على طبيعة المعايير والمفاهيم المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية واستخلاص نتائج الأعمال. ومما لاشك فيه أن هذه المفاهيم كانت محل جدل واسع من ناحية ملاءمتها للواقع، مثل مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة النقد، والحيطة والحذر، وغيرها مما أدى لتقديم معلومات لا تتمتع بالملائمة و الموثوقية، إضافة إلى بقاء كم هائل من المعلومات الوصفية التي تخدم عملية اتخاذ القرارات خارج نطاق القوائم المالية [12] ص14.

مما سبق يمكن القول إن محتوى المعلومات، يعبر عنه بمفهوم قيمة المعلومات وهذه القيمة مرتبطة بمدى منفعة هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات من وجهة نظر مستخدم القوائم المالية. وبالتالي فإن قياس محتوى المعلومات يكافئ قياس قيمة المعلومات ذاتها. والسؤال المطروح في هذا السياق: هل يمكن تقدير أو قياس قيمة المعلومات المحاسبية ؟

2.4.2. قياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية

تناولت الأبحاث المحاسبية منذ سبعينيات القرن الماضي موضوع القياس الكمي لقيمة المعلومات، وحاولت قياس قيمة المعلومات المحاسبية باستخدام نماذج رياضية. و رغم إنها ألقت الضوء على بعض المتغيرات التي يمكن تمثيلها رياضياً في بيئة المعلومات المحاسبية، إلا أن هذه الأبحاث واجهة مشكلتين أساسيتين [12] ص20:

- عدم التحديد الواضح للمستفيدين من القوائم المالية المنشورة، و بالتالي عدم القدرة على تحديد أو افتراض دالة النفع الخاصة بهم، والمطلوبة لتطبيق النموذج الرياضي لقياس قيمة المعلومات،

- عدم تحديد النماذج المستخدمة في اتخاذ القرارات، مما يجعل من الصعب تحديد كمية المعلومات، وبالتالي قيمتها.

وقد تسببت هاتان المشكلتان في أن النماذج الرياضية لقياس قيمة المعلومات المحاسبية لم تؤدي النتائج المطلوبة منها تماماً.

وتستند النماذج الرياضية على فكرة الربط بين قيمة المعلومات ودرجة احتمال حدوث الحدث الإقتصادي موضوع القرار. حيث أشارت إلى وجود علاقة عكسية بين قيمة المعلومات واحتمال تحقق الحدث من قبل متخذ القرار. أي أن قيمة المعلومات هي دالة متناقصة لاحتمال حدوث الحدث، فكلما كان هذا الحدث أكثر تأكيداً قبل وصول القوائم المالية إلى متخذ القرار كلما نقصت قيمة محتوى المعلومات و العكس. وقد اقترح Theil الدالة اللوغارتمية كوسيلة لقياس قيمة محتوى المعلومات على النحو التالي [28] ص321:

$$\text{ق م} = \text{ح لو} \frac{1}{\text{ح}} = - \text{ح لو ح}$$

حيث:

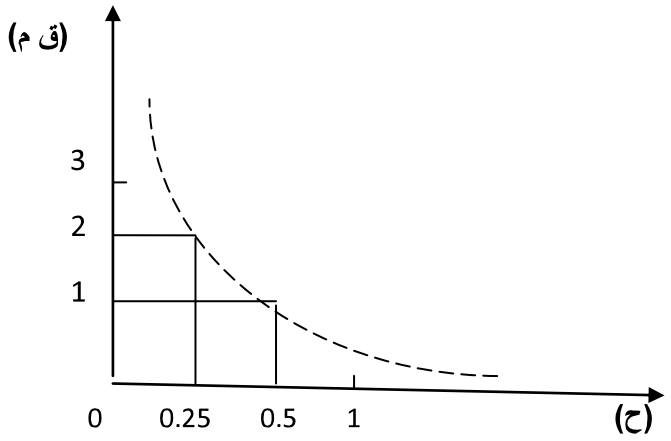
ق م: قيمة المعلومات في للقوائم المالية.

ح : درجة احتمال حدوث الحدث.

نلاحظ أن المعادلة الرياضية أعلاه مبنية على ما يعرف بدالة شانون والتي تتخذ الشكل التالي:

$$HP = \text{Log } \frac{1}{P} = - \text{Log } (P)$$

ويمكن تمثيل دالة شانون للمعلومات في صورة بيانية كما هو موضح في الشكل التالي:



الشكل رقم(06): دالة شانون للمعلومات [28] ص322.

يوضح الشكل أعلاه العلاقة العكسية القائمة بين متغيري الدالة أعلاه وهما: (ق م) قيمة المعلومات في القوائم المالية، و(ح) درجة احتمال حدوث الحدث. تكون (ق م = 0) متى كان مستخدم التقرير المالي متأكداً تماماً من وقوع الحدث قبل حدوثه فعلاً، وعندها تكون (ح = 1). و العكس تماماً تكون (ق م = مالا نهاية α) متى كان احتمال حدوث الحدث قبل حدوثه من وجهة نظر مستخدم القوائم المالية صفرا (ح = 0).

و بقصد إضفاء بعض الواقعية على استخدامات الدالة السابقة في قياس المعلومات الواردة في القوائم المالية. تم تطويرها لتلائم متطلبات قياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية لعدة أحداث بدلاً من حدث واحد كما هو عليه الحال في صورتها السابقة. وفي هذه الحالة تأخذ هذه الدالة الشكل التالي:

$$\text{ق م} = -\sum_{ر}^{ن} \text{ح}_ر \cdot \text{لو ح}_ر$$

حيث:

ق م: قيمة المعلومات في القوائم المالية.

ن : عدد أحداث البنود الواردة في القوائم المالية.

ح ر: احتمالات وقوع الحدث (ر= 1، 2، 3....ن).

وسنعرض في ما يلي مثالاً من الحياة العملية بقصد تفسير مدلول هذه العلاقة العكسية [28]ص (318-320):

بفرض وجود ثلاثة مستثمرين (أ، ب، جـ) كان كل منهم بصدد اتخاذ قرار استثماري بشأن توظيف أمواله في شراء أسهم المشروع (س) وقد رهَن كل منهم تنفيذ قراره بتحقيق شرط أساسي هو أن يكون الحد الأدنى المتوقع لصافي الربح المحقق في نهاية الفترة المحاسبية للمشروع (س) بمعدل 10% من رأس المال.

وقد راجع كل منهم القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) على مدار عدة فترات محاسبية سابقة من أجل اتخاذ قرار بهذا الشأن، فكانت النتيجة ما يلي:

1 -توقع المستثمر (أ) باحتمال (0.05 أي 5%) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح الذي سيحققه المشروع في نهاية العام الجاري هو 10% من رأس المال المستثمر.
بما يعني توقعه باحتمال (0.95 أي 95%) أن لا يحقق الحد الأدنى المطلوب، وعلى هذا الأساس قرر عدم استثمار أمواله في المشروع (س).

2 -توقع المستثمر (ب) باحتمال (0.50 أي 50%) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح المتوقع للمشروع في نهاية العام الجاري 10% من رأس المال المستثمر.
و معنى ذلك أنه توقع أيضاً باحتمال (0.50 أي 50%) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف، لذلك تردد في اتخاذ قراره، وقرر انتظار صدور القوائم المالية الختامية للمشروع ليتخذ قراره النهائي.

3 -كان المستثمر (جـ) متفائلاً جداً، حيث توقع باحتمال (0.90 أي 90%) أن يحقق المشروع في نهاية العام الجاري ربح حده الأدنى 10% من رأس المال المستثمر، و باحتمال (0.10 أي 10%) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف.
لذلك بادر فوراً باتخاذ قراره بتوظيف أمواله في المشروع.

و بفرض أن القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) و التي صدرت بعد أسبوعين فقط، أظهرت فشل المشروع في تحقيق الحد الأدنى لصافي الربح المطلوب وهو 10% من رأس المال المستثمر، إذ لم يحقق سوى صافي ربح بمعدل 5%.

و السوءال المطروح في هذه الحالة: ما هي الآثار التي كانت ستترتب على القرارات الاقتصادية التي اتخذها المستثمرون الثلاثة، فيما لو أجلوا اتخاذ قراراتهم إلى ما بعد صدور القوائم المالية؟

1 -بالنسبة للمستثمر (أ) فإن قراره ما كان ليتأثر، لأنه توقع منذ البداية وبدرجة احتمال كبيرة 95% أن لا يحقق المشروع الحد الأدنى المطلوب وهو 10% من رأس المال المستثمر، لذلك لم تحمل القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) أية مفاجأة له. و بالتالي فإنه سيكون أقل الثلاثة استفادة من المعلومات المحاسبية المحتواة في هذه القوائم، طالما أن هذه المعلومات لم تكن سوى تأكيد لمعلومات توقعها بنفسه قبل نشر هذه القوائم.

2 -على العكس تماماً من المستثمر (أ) فإن المستثمر (جـ) وجد مفاجأة كبيرة في المعلومات التي احتوتها القوائم المالية المنشورة للمشروع، لأن ما تحتويه من معلومات خالفت توقعاته تماماً حول صافي الربح المتوقع للمشروع، ولذلك كان بإمكان هذا المستثمر أن يحصل على قدر كبير من الفائدة من المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المنشورة، ولو انتظر صدورها لكان قد اتخذ قراراً على عكس القرار الذي اتخذه فعلاً.

3 -أما بالنسبة للمستثمر (ب) فالمعلومات التي حملتها القوائم المالية المنشورة للمشروع كانت قيمتها الإعلامية وسطاً بين قيمتها من وجهة نظر زميله (أ)، وقيمتها من وجهة نظر زميله (جـ) بمعنى أنه كان سيحقق فائدة – من القوائم المالية – أكبر من الفائدة التي حققها (أ) و أقل من الفائدة التي حققها (جـ) بتأجيل اتخاذ قراره إلى ما بعد صدور القوائم المالية المنشورة للمشروع، وسينحصر دور هذه القوائم في حسم تردده بعدم استثمار أمواله في المشروع.

و من خلال ما سبق يمكننا القول بأن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) يختلف من وجهة نظر المستثمرين الثلاثة (أ، ب، جـ) فهذا المحتوى مرتفع في قيمته بالنسبة للمستثمر (جـ) و منخفض بالنسبة للمستثمر (أ) و متوسط بالنسبة للمستثمر (ب). و إذا ما حولنا تمثيل قيمة المعلومات المحتواة في القوائم المالية الختامية للمشروع (س) من وجهة نظر هؤلاء المستثمرين بعلاقة رياضية، لظهرت هذه العلاقة في شكل علاقة ترتيبية على النحو التالي:

ق(أ) < ق(ب) < ق(جـ)

و بينما يمكن إظهار توقعات المستثمرين الثلاثة حول احتمال الحدث الاقتصادي وهو هنا تحقيق صافي ربح أقل من 10% من رأس المال المستثمر على النحو التالي:

ح(أ) > ح(ب) > ح(جـ)

و بمقارنة العلاقتين أعلاه نستخلص النتيجة التالية:

"تتناسب قيمة المعلومات الواردة في التقرير المالي حول حدث معين عكسيًا مع درجة الاحتمال التي كانت مقدرة لحدوث هذا الحدث من قبل متخذ القرار قبل وصول التقرير إليه"

ومما سبق يلاحظ أن قياس قيمة المعلومات تم بالإعتماد على الأساليب الرياضية، أما في المحاسبة فلا توجد أساليب محاسبية ـــحتى الآن تتعلق بقياس قيمة المعلومات نتيجة تركيز النظم المحاسبية على عملية القياس المحاسبي بهدف تحديد مكونات القوائم المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي دون التطرق إلى قياس قيمة المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم من وجهة نظر مستخدميها، خاصة مع وجود صعوبة في تحديد حاجات هؤلاء المستخدمين على وجه الدقة [12] ص21.

3.4.2. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات المحاسبية

تتجلى مساهمة معايير المحاسبية الدولية في تطوير قيمة المعلومات من خلال ما يلي [12] ص ص (22-23):

1.3.4.2. تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة

تتطلب معايير المحاسبة و المالية الدولية تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة لمستخدمي هذه القوائم، تشمل ما يلي:

1.1.3.4.2. القوائم المالية القطاعية

ساهم التطور في النشاط الإقتصادي إلى إنتشار الشركات الكبيرة التي تقوم بإنتاج العديد من السلع المتنوعة، والتي تمارس نشاطها على المستوى المحلي والدولي، مما أدى إلى تعذر الحصول على المعلومات عن طريق القوائم المالية الموحدة التي تتضمن مبالغ إجمالية عن الإيرادات والمصروفات.

لذا ظهرت الحاجة إلى ضرورة الإفصاح عن نتائج النشاط بشكل موزع حسب الإنتاج أو المناطق الجغرافية. ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS14 « التقارير حول القطاعات » مبادئ تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع. حسب مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي

تنتجها الشركة (قطاع الأعمال)، والمناطق الجغرافية (القطاع الجغرافي)، بهدف مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحقيق ما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للشركة،
- تقييم أفضل لعوائد ومخاطر الشركة،
- تكوين أحكام حول الشركة ككل مدعمة بشكل أفضل بالمعلومات.

ولا شك أن توفر المعلومات بهذا الشكل يعد أمراً بالغ الأهمية من وجهة نظر فئات عديدة من المستخدمين، نظراً لأهمية المعلومات عن مدى مساهمة كل قطاع في الأرباح على مستوى القطاع الواحد أو المنطقة الجغرافية، والعائد على الأصول المستثمرة في كل قطاع في عملية تقييم الأداء، وتخصيص الموارد فيما بين هذه القطاعات.

2.1.3.4.2. القوائم المالية متعددة الأغراض

يعتمد هذا النوع من القوائم على أساس إظهار القوائم المالية، باستناد على عدة طرق من القياس المحاسبي. فمن المعروف أن الأساس الذي يعتمد في إعداد القوائم المالية هو الأساس التاريخي، ورغم الإنتقادات الموجهة إلى الأساس التاريخي خاصة فيما يتعلق بمدى ملائمة المعلومات التي تنتج عن تطبيق هذا الأساس في عملية اتخاذ القرارات، لكنه ما يزال الأساس المعتمد حتى في معايير المحاسبة الدولية. لذلك وحرصاً على توفير معلومات مالية ومحاسبية ملائمة، سمحت معايير المحاسبة الدولية بإعداد القوائم المالية باستخدام أسس محاسبية متنوعة مثل تكلفة الإحلال و التكلفة السوقية الجارية وغيرها إلى جانب الأساس التاريخي، إما في نفس القائمة – بإضافة عدد من الخانات البيانية لكل طريقة من الطرق- أو في قوائم منفصلة، ويمكن أن يتم الإفصاح عن تلك الطرق في ملحقات القوائم المالية.

3.1.3.4.2. القوائم المالية المرحلية

لاشك أن فعالية عملية اتخاذ القرارات تتطلب توفير معلومات ملائمة، وتعد خاصية التزامن، من أهم الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة، لذلك يلاحظ وجود ضغوط من قبل جهات عديدة من مستخدمي القوائم المالية بقصد تقديم المعلومات في فترات زمنية يمكن أن تساعد على تقييم الأداء والتنبؤ بما سيؤول إليه الوضع المالي للشركات مستقبلاً، بحيث يمكن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

وقد تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 34 « القوائم المالية المرحلية » موضوع القوائم المالية المرحلية، حيث حدد محتوى القوائم المالية المرحلية بما يلي [32] ص ص (179-180):

- قائمة المركز المالي الميزانية العمومية،
- قائمة الدخل (حساب النتائج)،
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية،
- قائمة التدفقات النقدية .

ويفرض المعيار المذكور على الشركات التي تقدم هذا النوع من القوائم، تطبيق نفس السياسات المحاسبية المطبقة بالنسبة للقوائم المالية السنوية. ولم يحدد المعيار الشركات التي يطلب منها تقديم هذا النوع من القوائم المالية بشكل إلزامي، وعدد مرات التقديم على مدار السنة، إلا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تشجع الشركات التي تتداول أوراقها في السوق المالية على تقديم قوائم مالية مرحلية في نهاية النصف الأول من السنة المالية، وخلال فترة لا تتجاوز 60 يوم على نهاية الفترة المرحلية.

2.3.4.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول الاعتبارات العامة لضمان تحقيق العرض العادل للقوائم المالية وتشمل هذه الاعتبارات ما يلي [12] ص23:

1. تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك نظراً لأهمية وجود جهة يمكن الرجوع إليها عند طلب أي إيضاح عن هذه البيانات، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة.
2. ضرورة إختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح، وتمثل جوهر الأحداث المالية، وليس مجرد الشكل القانوني لها بما يضمن في النهاية توفير المعلومات التي تلبي حاجات مستخدمي القوائم المالية.
3. ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية لأخرى، بهدف توفير إمكانية مقارنة نتائج أعمال الشركة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، بحيث لا تخرج الشركة عن هذا التصنيف إلا في الحالات التي يثبت بها أن هذا الخروج سيوفر معلومات أكثر ملائمة، أو تطلب معيار محاسبي دولي أخر إجراء هذا التغيير.
4. تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية وذلك بالاستناد إلى مفهوم الأهمية النسبية للبند، بحيث يتم عرض البند الذي يتمتع بأهمية نسبية كبيرة بشكل منفصل في القوائم المالية، أما البند الذي لا يتمتع بهذه الأهمية فيمكن تجميعه مع بنود أخرى سواء في صلب تلك القوائم المالية أو في الإيضاحات المرفقة لها.

5. منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات إلاّ في الحالات التالية:

- عندما يشترط معيار محاسبي دولي ذلك أو يسمح بها.
- عندما تكون المكاسب و الخسائر ذات الصلة الناشئة عن أحداث ومعاملات واحدة مشابهة وغير جوهرية.

6. أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى ضرورة تقديم القوائم المالية لفترة سابقة، مع القوائم المالية الحالية. وهذا سيوفر إمكانية تحديد اتجاه الخط البياني لتطور الشركة، وتعتبر المعلومات المقارنة ضرورية للإطمئنان على مستقبل الشركة في الأمد القريب على أدنى تقدير.

و مما سبق نستنتج أن مساهمة معايير المحاسبة و المالية الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، وبأشكال مختلفة سواء بإصدار معايير خاصة بالإفصاح أو طرح قوائم مالية جديدة. والعمل على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الموجهة للمستخدمين.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإفصاح المحاسبي و بين أنه يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن المنشأة الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بالمنشآت، ومن تم أعتبر الإفصاح بأنه أحد أدوات الاتصال الرئيسية و أنه بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، و أن عملية الاتصال و تقديم المعلومات لا تتم فقط من خلال القوائم المالية و لكن أيضاً من خلال التقارير المالية بكاملها. كما أن ممارسات ومعايير الإفصاح تخضع و بشكل ملحوظ لتأثيرات العوامل البيئية السائدة بكل دولة، وباختلاف هذه العوامل أدى إلى اختلاف ممارسات ومعايير الإفصاح من دولة إلى أخرى.

كما أن معايير المحاسبة والمالية الدولية أولت عناية كبيرة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وتتجلى مساهمتها في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بتركزها على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، وبأشكال مختلفة سواء بإصدار معايير خاصة بالإفصاح أو طرح قوائم مالية جديدة. وهذا ما سيتم التعرض له بتفصيل في الفصل الثالث.

الفصل 3

إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل المنشآت في مختلف دول العالم بهدف اتخاذ القرارات، و رغم أن هذه القوائم قد تبدوا متشابهة بين الدول إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها، العديد من الظروف الاجتماعية، الاقتصادية و القانونية، هذه الأخيرة أدت إلى استخدام تعار يف مختلفة لعناصر القوائم المالية، والتي أدت بدورها لاستخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية.

ونظراً لأهمية القوائم المالية باعتبارها مصدراً للمعلومات لفئة واسعة من مستخدمي القوائم المالية، فقد حصل تعاون دولي أدى في سنة 1973 إلى ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية التي هدفت إلى تضييق هذه الفروق من خلال السعي لزيادة توافق القوانين و التشريعات المحلية، مع الإجراءات المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة و المالية الدولية.

حيث حددت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للقوائم المالية التي تعدها الشركات، ويعد المعيار المحاسبي الدولي الأول « **عرض القوائم المالية** » المعيار الذي حدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بمكوناتها والإفصاح عنها. أما الاعتراف والقياس عن عمليات دقيقة و محددة فقد تناولتها بالتفصيل المعايير المحاسبية الدولية الأخرى. و هذا ما سنتناوله في هذا الفصل، من خلال دراستنا لما يلي:

- إطار إعداد القوائم المالية وفقا المعايير المحاسبية و المالية الدولية.
- عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 1.
- قائمة التغيرات النقدية IAS 7.
- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمالية الدولية.

1.3. الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية

إن هذا الإطار لا يمثل معياراً محاسبياً دولياً، و لكنه يضع المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين قد تكون لديهم القدرة على الحصول على معلومات إضافية تزيد عن تلك المقدمة في القوائم المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على هذه الأخيرة كمصدر رئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد القوائم المالية في ضوء احتياجات هؤلاء المستخدمين.

1.1.3. هدف القوائم المالية

ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة و المالية الدولية لإعداد التقارير المالية أن القوائم المالية تهدف إلى ما يلي [4] ص273:

" توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية ".

يرى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن القوائم المالية التي يتم إعدادها لتحقيق هذا الهدف تلبي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ويرجع ذلك إلى أن غالبية المستخدمين يقومون باتخاذ قرارات اقتصادية من أمثلتها [5] ص ص (66-67):

- اتخاذ قرار يتعلق بتوقيت شراء أو الاحتفاظ باستثمارات في حقوق الملكية أو بيعها.
- تقييم أداء الإدارة ومدى وفائها بمسؤولياتها اتجاه المساهمين.
- تقييم مدى قدرة المنشأة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.
- تقييم درجة الأمان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المنشأة.
- تجسيد السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.
- إعداد واستخدام الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي.

إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية، لأن هذه القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.

2.1.3. عناصر القوائم المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات التي تحدث في المنشأة، من خلال العمل على تجميع هذه العمليات و توزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية و تشمل:

- عناصر المركز المالي، و
- عناصر الأداء.

1.2.1.3. عناصر المركز المالي

تضم عناصر المركز المالي، العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي وهي: الأصول، و الالتزامات، وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي [12] ص58:

1.1.2.1.3. الأصل

وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية للمنشأة. ويمكن تحقيق هذه التدفقات بعدة طرق. على سبيل المثال يمكن للأصل [33] ص58:

- أن يستخدم لوحده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.
- أن يستبدل مع أصول أخرى.
- أن يستخدم لسداد التزام.
- أن يوزع على ملاك المنشأة.

تتحصل المنشآت على الأصول عادة من خلال عملية الشراء أو الإنتاج، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصل، كالإعانات الحكومية. المقدمة إلى المنشأة من طرف الحكومة بهدف تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق أو اكتشاف الثروات المعدنية.

2.1.2.1.3. الإلتزام

وهو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تتضمن منافع إقتصادية.

إن الخاصية الأساسية للإلتزام (الدين) هو أنه يمثل تعهداً حاليا على المنشاة. والتعهد يمثل واجباً أو مسؤولية الوفاء بطريقة محددة في المستقبل. ينشأ الالتزام (الدين) عادة عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد غير قابل للنقض للحصول على أصل. وعليه يجب التفريق بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصل في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي.

3.1.2.1.3. حق الملكية

وهو حق الملاك المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات [33] ص59.

إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات. و في العادة لا تتفق القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لسهم المنشأة إلا بالمصادفة.

2.2.1.3. عناصر الأداء

تشمل العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء وهي: الدخل والمصروفات [12] ص59:

1.2.2.1.3. الدخل

هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية، على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات، مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.

يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل: المبيعات، الفائدة، أرباح السهم والإيجار.

2.2.2.1.3. المصروفات

وهي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستهلاك في الأصول أو تكبد التزامات، مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية، عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.

يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر و المصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات، الأجور و الإستهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استهلاك الأصول.

3.1.3. الاعتراف بعناصر القوائم المالية

يعرف الاعتراف بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية. و من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها حددت الصفات الأساسية لعناصر المركز المالي و الأداء، ولكنها لم تحدد معايير الاعتراف الخاصة بهذه العناصر تمهيداً لعملية الإفصاح عنها في الميزانية العمومية و قائمة المركز المالي. و إنما حددت هذه المعايير في الفقرة /83/ من الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية. و التي تنص على أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا كان [3] ص110:

- من المحتمل أن منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة.
- له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير أم لا، للإعتراف به في القوائم المالية فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية. كما أشرنا إليه في الفصل الثاني ص49.

وبذلك يتم الإعتراف بعناصر القوائم المالية على النحو التالي [33] ص61:

1.3.1.3. الاعتراف بالأصول

يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوق تتدفق على المنشأة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

2.3.1.3. الاعتراف بالالتزامات

يتم الاعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجاً من الموارد الموجودة سوف ينتج عنه تسديد تعهد حالي، و أن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية.

3.3.1.3. الاعتراف بالدخل

يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني أن الإعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الإلتزامات.

على سبيل المثال: الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو نقص في الالتزامات الناتج عن التنازل عن دين.

4.3.1.1. الاعتراف بالمصروفات

يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة التزام ويمكن قياسه بموثوقية. و هذا يعني أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزام أو نقص في الأصول.

على سبيل المثال: إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات.

4.1.3. قياس عناصر القوائم المالية

إن تعدد طرق القياس المحاسبي و الضعف الكبير الذي أعتراها، أدى إلى ضعف تمكن المحاسبة من تأدية الوظائف المطلوبة منها، وأولها تقديم معلومات ملائمة لمستخدميها، ولكن ذلك لم يمنع من البحث عن طرق جديدة تحاول أن تحقق ما لم تحققه الطرق السابقة. و تتمكن من الدفاع عن المحاسبة من حيث إمكانياتها في تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

بحيث عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB القياس بأنه *"عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية التي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"* [23] ص73.

و قد أظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية، أنه تستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية. و تشمل هذه الأسس [23] ص74:

1.4.1.3. التكلفة التاريخية

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين، آي بمبلغ النقد أو ما يعادله المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

2.4.1.3. التكلفة الجارية

تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

3.4.1.3. القيمة القابلة للتحقيق (القابلة للتسديد)

تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة وتقيد الالتزامات بقيم سدادها. أي بالمبالغ غير المخصومة نقدياً أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

4.4.1.3. القيمة الحالية

تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج لسدادها الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

5.4.1.3. القيمة القابلة للإسترداد

نتيجة لعجز التكلفة التاريخية عن حل مشاكل إستبدال الأصول فقد ظهر اتجاه لدى المهنيين نحو التخلي عن التكلفة التاريخية والتحول إلى أساس أخر للقياس المحاسبي عرف بتكلفة الإستبدال (وقد أطلق على هذا المفهوم للقياس المحاسبي سعر المدخلات).

ويقصد بتكلفة الإستبدال لأصل ما كمية النقد أو معادل للنقد، والتي يجب أن يتم دفعها الآن من أجل حيازة موارد (أصول) قادرة على تقديم خدمات مساوية للخدمات المتوقع تقديمها من الأصول الموجودة حالياً. أما في حالة عدم وجود أصول مماثلة للموجودات لدى الشركة، نتيجة للتقادم التكنولوجي، فيمكن تسجيل تكلفة للأصول التي لها نفس الطاقة الإنتاجية [34] ص56.

6.4.1.3. القيمة السوقية العادلة

يقصد بالقيمة السوقية العادلة قيمة النقد المتوقع الحصول عليه عندما تقوم الشركة بتقويم أصولها والتزاماتها على أساس النقد الممكن (المحتمل) تحققه في ظل أسعار بيعها الحالية (وقت إعداد القوائم المالية)، وهذه القيم هي فقط التي تعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة وتعرضه بعدالة [34]ص66.

يجب أن يفهم بأنه ليست هناك عملية بيع فعلية، فطريقة القيمة السوقية العادلة مبنية على **"فيما لو تم البيع الآن"** فإن النقد المتاح لإدارة للشركة سيكون مبلغه كذا.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنه لا توجد إختلافات جوهرية بين هذه الطرق، حيث جاءت كلها من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية، والتي لم تستطيع أن تعبر عن المركز المالي في الشركات بشكل يمكن الوثوق به.

و بالرغم من كون التكلفة التاريخية هي الأساس في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية. إلا أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق و أطر جديدة، و أحدث تغييراً شاملاً في بنية البيانات المالية ومدلولاتها. وكان ذلك نتاجاً للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة [11] ص ص (107-108).

2.3. عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 1

يهدف معيار المحاسبة الدولية الأول إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية - لنفس الشركة - للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة. والمقارنة مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال [35] ص14.

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات بما في ذالك البنوك و شركات التأمين. وتتضمن القوائم المالية حسب المعيار IAS 1 ما يلي:

- الميزانية العمومية (Bilan).
- قائمة الدخل (Compte de Résultat).
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Etat des Variations des Capitaux Propres).
- قائمة التدفقات النقدية (Tableau des Flux de Trésorerie).
- الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية (Notes Annexes).

1.2.3. الميزانية العمومية

وهي قائمة تتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين [33] ص97 .

حيث تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق و ما عليها من التزامات،
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية و التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها،
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول والسيولة،
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية،
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها و وظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها،
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها،
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية،
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية و المعايير المحاسبية الدولية.

و تماشياً مع الحاجة المستجدة لمستخدمي القوائم المالية وتلبية لنوعية المعلومات التي يطلبونها فقد ركز المعيار المحاسبي الدولي الأول - بهدف تعميق محتوى المعلومات المحاسبية في الميزانية على ناحيتين أساسيتين لتلبية هذه الحاجات:

- تبويب عناصر الميزانية العمومية.
- المعلومات التي تتضمنها الميزانية وملحقاتها.

1.1.2.3. تبويب عناصر الميزانية العمومية

بالنسبة لتبويب عناصر الميزانية فقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول على وجوب التزام كل شركة و بحسب طبيعة عملياتها بتبويب عناصر الميزانية وفقاً لما هو متداول و غير متداول، و بناءاً على ذلك فقد تم التمييز بين أصول متداولة وغير متداولة و التزامات متداولة وغير متداولة.

1.1.1.2.3. الأصول المتداولة Actifs Courant

تصنف الأصول على أنها متداولة حسب المعيار IAS1 إذا توفرت فيها الشروط التالية [35] ص25:

- عندما تحتفظ المنشاة بالأصل لغاية تحصيله أو بيعه أو إستهلاكه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة على المدى القصير و يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد، ولا توجد قيود على استعماله.

و عليه فإنه بخلاف الحالات السابقة يعد الأصل غير متداول. و يعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية. و من الأمثلة على الأصول المتداولة نجد: (النقدية والنقدية المكافئة، الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة، المخزون، الذمم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقاً).

2.1.1.2.3. الأصول غير المتداولة Actifs Non Courant

هي الأصول التي لا تعتبر أصول متداولة، وهي غير معدة للإستخدام التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة و للإستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي [36] ص34: -

- الممتلكات والمصانع والمعدات حسب المعيار IAS 16.
- الأصول غير الملموسة حسب المعيار IAS 38.
- الإستثمارات المالية الطويلة الآجل حسب المعيار IAS 39 , IAS 32.
- الممتلكات الإستثمارية حسب المعيار IAS 40.
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حسب المعيار IFRS 5.

- الأصول الأخرى.

و مع تزايد الاهتمام بالسيولة التي تتمتع بها أصول الشركة، يسمح المعيار المحاسبي الدولي الأول باستخدام مسميات مختلفة لعناصر الأصول طالما سيتم المحافظة على مفهوم الأصول المتداولة وغير المتداولة. ففي طرف الأصول يميز بين الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، و الجاهزة. و بطبيعة الحال فإن كل مجموعة من المجموعات السابقة تتمتع بدرجة سيولة متفاوتة فالأصول الثابتة تعد من أضعف الأصول من حيث سيولتها، أما بالنسبة للأصول المتداولة فإنها تتمنع بدرجة سيولة أعلى من الأصول الثابتة و أدنى من الأصول الجاهزة. أما الأصول الجاهزة فهي تتمتع بدرجة سيولة عالية وتشمل على سبيل المثال الحسابات تحت الطلب لدى البنوك، والأموال الموجودة في صندوق الشركة [12] ص5.

3.1.1.2.3. الإلتزامات المتداولة Passif Courant

يتم عادة إظهار الإلتزامات في الميزانية العمومية حسب تاريخ الاستحقاق. و وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الأول فإنه يجب تبويب الالتزام على أنه متداول في الحالات التالية [35] ص25:

- عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للشركة،
- عندما يستحق التسوية خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية،
- يحتفظ به لغايات المتاجرة،
- لا تستطيع المنشاة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهراً.

حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في 1997، تصنف الإلتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية (مثل: الحسابات الدائنة التجارية، وأوراق الدفع القصيرة الأجل والأجور المستحقة الدفع، والمبالغ الأخرى المتنوعة المستحقة الدفع). على أنها خصوم متداولة حتى إذا كان مطلوب تسويتها بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية العمومية.

4.1.1.2.3.الإلتزامات غير المتداولة Passif Non Courant

هي الإلتزامات التي لا يتوقع تسويتها خلال الدورة التشغيلية الجارية للمنشأة و تشمل [36] ص39:

- الالتزامات الناشئة عن هيكل تمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار سندات طويلة الأجل، و التزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل،
- الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل: التزامات التقاعد،

- الالتزامات الطارئة الناجمة عن عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة.

يضع المعيار المحاسبي رقم (1) استثناءاً أخر للقاعدة العامة التي تذكر أن الالتزام المطلوب تسديده خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية العمومية يجب أن يصنف على إنه التزام متداول. بالنسبة للقروض أو الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الآجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر.

يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) باستخدام مسميات مختلفة لعناصر الخصوم مع المحافظة على المضمون الذي أعتمده المعيار في تصنيف الخصوم إلى متداول وغير متداول. فالاهتمام بدرجة السيولة للأصول يقابله من جهة أخرى الإهتمام بدرجة الاستحقاق للخصوم طالما أن الهدف في المحصلة واحد و هو معرفة مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها. وعليه فإنه في طرف الخصوم يمكن تبويب عناصر الخصوم إلى مجموعات متباينة بحسب درجة الاستحقاق. فيمكن تبويب الخصوم وفق المجموعات التالية (أموال خاصة، ديون طويلة الآجل، ديون قصيرة الآجل).

و عليه يمكن القول أن تصنيف عناصر الميزانية للشركة مرتبة حسب درجة السيولة في طرف الأصول إلى (أصول ثابتة، و أصول متداولة، و أصول جاهزة)، وحسب درجة الاستحقاق في طرف الخصوم إلى (أموال خاصة، وديون طويلة الآجل، وديون قصيرة الآجل). لم يخرج عن المضمون الذي أعتمده معيار المحاسبة الدولي الأول في تصنيفه لعناصر الميزانية إلى متداول وغير متداول.

2.1.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية العمومية

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي الأول طريقة أو شكل لعرض عناصر الميزانية العمومية فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، وكذلك الحال بالنسبة لجانب الخصوم. إلا أن المعيار حدد البنود التي ينبغي عرضها في صلب الميزانية العمومية، بالإضافة إلى وجود بعض المعلومات التي ينبغي عرضها بشكل ملحق بالميزانية.

1.2.1.2.3 المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التالية [36] ص ص (41-42):

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الاستثمارات العقارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المالية.

- الأصول البيولوجية.
- الالتزامات المالية.
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- النقدية والنقد المكافئ.
- حقوق المساهمين.
- الأصول المالية الأخرى.
- الالتزامات المالية الأخرى.
- الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلبه المعيار (IAS12).
- الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلبه المعيار (IAS12).
- رأس المال المصدر و الإحتياطات.
- حقوق الأقلية.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي (IFRS 5).

2.2.1.2.3 المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الأول الإفصاح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة في الميزانية العمومية، مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة. و يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات معايير المحاسبة و المالية الدولية مثلاً [36] ص43:

- تصنف الموجودات الملموسة حسب الصنف كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي IAS16 « الممتلكات والمصانع والمعدات ».
- تصنف المخزونات فرعياً حسب معيار المحاسبة الدولي IAS2 « المخزون » إلى أصناف مثل البضاعة والمواد الأولية والمنتجات قيد الإنجاز والمنتجات التامة.
- يتم تحليل المخصصات مبينة، بشكل مستقل مخصصات تكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المنشأة.

بالنسبة لكل فئة من فئات رأس المال يتم إيضاح:

- و صف لطبيعة و غرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.
- مبلغ الأرباح المقترحة أو المصرح بها للسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية.
- مبلغ أرباح الأسهم الممتازة المتراكمة التي لم يتم الاعتراف بها.

كما يلزم معيار المحاسبة الدولي الأول المنشآت التي لا يتكون رأسمالها من أسهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية والحقوق و الإمتيازات والقيود لكل فئة.

3.1.2.3. شكل الميزانية العمومية

لم تحدد معايير المحاسبة والمالية الدولية الحالية شكلاً معيناً لعرض عناصر الميزانية العمومية، وبصفة عامة هناك شكلان لعرض الميزانية العمومية هما [3] ص222:

1.3.1.2.3. شكل التقرير

يتم حسب هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بسطر ومن أعلى إلى أسفل كما هو موضح في الشكل التالي:

الأصول غير المتداولة	€ XXX
الأصول المتداولة	€ XXX
مجموع الأصول	**€ XXX**
حقوق الملكية	€ XXX
الالتزامات غير المتداولة	€ XXX
الالتزامات المتداولة	€ XXX
مجموع الخصوم	**€ XXX**

شكل رقم07: شكل التقرير للميزانية العمومية [3] ص223.

2.3.1.2.3.شكل الحساب

في ظل هذا الشكل تظهر الميزانية في شكل يتبنى مفهوم التوازن بين جانبين، الجانب الأيمن ويخصص للأصول والجانب الأيسر ويخصص للخصوم كما هو موضح في الشكل التالي:

الأصول	ملحق	ن م/ إجمالي	ن إه-/مؤ	ن م/صافي	ن-1 م/ ص
أصول غير جارية					
فارق الإقتناء (goodwiill)	-	XXX	XXX	XXX	XXX
تثبيتات معنوية	-	XXX	XXX	XXX	XXX
تثبيتات عينية	-	XXX	XXX	XXX	XXX
تثبتات يجري انجازها	-	XXX	XXX	XXX	XXX
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة	-	XXX	XXX	XXX	XXX
مساهمات أخرى وحسابات دائنة أخرى	-	XXX	XXX	XXX	XXX
سندات أخرى مثبتة	-	XXX	XXX	XXX	XXX
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	-	XXX	XXX	XXX	XXX
مجموع الأصول غير الجارية		**XXX**	**XXX**	**XXX**	**XXX**
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	-	XXX	XXX	XXX	XXX
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن	-	XXX	XXX	XXX	XXX
المدينون الأخرون	-	XXX	XXX	XXX	XXX
الضرائب و ما شابهاها	-	XXX	XXX	XXX	XXX
حسابات دائنة أخرى	-	XXX	XXX	XXX	XXX
الموجودات وما شابهاها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	XXX	XXX	XXX	XXX
الخزينة	-	XXX	XXX	XXX	XXX
مجموع الأصول الجارية		**XX**	**XXX**	**XXX**	**XXX**
المجموع العام للأصول		**XX**	**XXX**	**XXX**	**XXX**

الخصـــــــــــــوم	ملاحظة	ن	ن-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره	-	XXX	XXX
رأس مال غير مطلوب		XXX	XXX
علاوات واحتياطات /احتياطات مدمجة [1]	-	XXX	XXX
فوارق إعادة التقييم	-	XXX	XXX
فارق المعادلة [1]	-	XXX	XXX
نتيجة صافية /نتيجة صافية حصة المجمع [1]	-	XXX	XXX
رؤوس أموال خاصة اخرى/ترحيل من جديد	-	XXX	XXX
حصة الشركة المدمجة [1]	-	XXX	XXX
حصة ذوي الأقلية [1]	-	XXX	XXX
مجموع رؤوس الأموال الخاصة 1		**XXX**	**XXX**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية	-	XXX	XXX
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	-	XXX	XXX
ديون أخرى غير جارية	-	XXX	XXX
مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقاً	-	XXX	XXX
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**XXX**	**XXX**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة	-	XXX	XXX
ضرائب	-	XXX	XXX
ديون أخرى	-	XXX	XXX
خزينة سالبة	-	XXX	XXX
مجموع الخصوم الجارية 3		**XXX**	**XXX**
مجموع عام للخصوم (1+2+3)		**XXX**	**XXX**

شكل رقم 08: شكل الحساب للميزانية العمومية [37].

نلاحظ من الشكلين أعلاه أن شكل الحساب أكثر إيضاحه و مقروئية من شكل التقرير، كما أن الشكل الذي تم الاستقرار عليه كتقليد هو شكل الحساب نتيجة لانتشار استعماله بين المنشآت في مختلف الدول.

2.2.3. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة [36] ص45.

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن الميزانية العمومية، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعنى باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية و الاستثمار خاصة.

حيث يعتبر قياس الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة للمنشأة. و لقد أثار قياس الدخل العديد من النقاط التي كانت محل جدل واسع والتي يمكن تحديدها فيما يلي [12] ص8:

- هل يجب التمييز بين البنود الأساسية (متكررة الحدث)، و البنود غير الأساسية (غير متكررة الحدث)؟.
- بفرض أن هذا التمييز ضروري، فهل يتم الإفصاح عن هاتين المجموعتين في قائمتين منفصلتين أم في قائمة واحدة؟.
- ما هي درجة التفصيل التي يتم استخدامها في الإفصاح عن هذه المجموعات؟.
- ما هو التصنيف أو التبويب لعناصر الإيرادات والمصروفات وكيفية ترتيبها في قائمة الدخل؟.

و السؤال المطروح هنا ما هو موقف معايير المحاسبة و المالية الدولية من كل هذه القضايا المطروحة والمتعلقة بعرض نتائج أعمال المنشأة؟.

1.2.2.3. تبويب عناصر قائمة الدخل

أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) إلى ضرورة تقديم إفصاح محاسبي ملائم في قائمة الدخل، من خلال إعداد هذه القائمة على مرحلتين، يتم في الأولى عرض نتائج النشاط الأساسي للشركة بشكل تفصيلي، وفي المرحلة الثانية يتم عرض صافي نتائج الأنشطة الأخرى لتلك الشركة.

فيما يتعلق بعرض نتائج النشاط الأساسي فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول أسلوبين لمقابلة الإيرادات بالمصروفات (أسلوب طبيعة المصروف، و أسلوب وظيفة المصروف).

و لقد حدد المعيار IAS1 أساس المفاضلة بين الأسلوبين في مدى قدرة كل أسلوب على عرض عناصر أداء الشركة بشكل عادل وملائم. و أشار المعيار المذكور في هذا المجال إلى ضرورة تقديم إفصاح إضافي ملحق حول طبيعة المصروفات في حال اعتمدت الشركة أسلوب وظيفة المصروف، وذلك بالنظر إلى أهمية المعلومات عن طبيعة المصروف في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

أما بالنسبة لنتائج النشاط غير الأساسي فقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى ضرورة الإفصاح عن نتائج النشاط غير الأساسي بشكل مستقل في قائمة الدخل وبشكل يظهر صافي نتيجة النشاط غير الأساسي.

2.2.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الأول تضمين قائمة الدخل لجميع بنود الإيرادات والمصاريف المستحقة خلال الفترة التي تغطيها القائمة ما لم يتطلب معيار محاسبي أخر أو تفسير ما بخلاف ذلك.

1.2.2.2.3. المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على أنه يجب كحد أدنى أن تشمل قائمة الدخل على البنود التالية [14] ص560:

- الإيرادات.
- مصاريف التمويل.
- حصة المنشأة من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.
- مصروف الضرائب.
- حصة الأقلية في الأرباح والخسائر.
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
- البنود غير العادية.
- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

2.2.2.2.3. المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات

يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة. و يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات معايير المحاسبة و المالية الدولية مثلاً:

- إذا كانت بنود الدخل و المصروفات مادية (ذات قيمة مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

وفيما يلي أمثلة عن الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف [36] ص50:

- هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق.
- تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبالغ القابلة للإسترداد.
- إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة، والمبالغ المسترجعة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- أرباح أو خسائر بيع أو شطب بنود الممتلكات و المصانع والمعدات.
- نتائج العمليات المتوقفة.
- نتائج تسوية القضايا.

- في حالة تبويب المصروف على أساس وظيفته، فإنه يتم الإفصاح على ما يلي [3] ص255:

- عبئ الإهتلاك للأصول الملموسة.
- عبئ الإهتلاك للأصول غير الملموسة.
- مصاريف العاملين.
- التوزيعات المعلنة ونصيب السهم الواحد منها.
- البنود غير العادية.

- يجب أن يتم الإفصاح إما في صلب بيان قائمة الدخل أو في الإيضاحات أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، وكذلك عن مقدار العائد على كل سهم.

3.2.2.3. طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل

يحدد معيار المحاسبي الدولي رقم (1) أسلوبين لتحليل و عرض المصروفات هما:

1.3.2.2.3. أسلوب طبيعة المصروف

وفيه يتم تصنيف المصروفات في قائمة الدخل حسب طبيعتها (مثل: إستهلاك مواد أولية، رواتب، خدمات، ...إلخ) ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف وظائف الشركة [12] ص9.

ويعد هذا الأسلوب سهل التطبيق في العديد من الشركات الصغيرة، لأنه لا توجد ضرورة لتبويب المصروفات وفقاً لوظائفها. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: قائمة الدخل أسلوب طبيعة المصروف [37]

البيـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3--القيمة المضافة للإستغلال (1 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العماليات الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			

الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (مغيرة) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية /المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية / الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج [1]			
منها حصة ذوي الأقلية [1]			
حصة المجمع [1]			

(1): لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المجمعة.

2.3.2.2.3. أسلوب وظيفة المصروف

وفيه تصنف المصروفات حسب وظائفها كجزء من تكلفة المبيعات أو تكلفة التوزيع أو التكلفة الإدارية [12] ص9.

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات في معظم دول العالم، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 07: قائمة الدخل --أسلوب وظيفة المصروف [37]

البيـــــــــــــــــــــــــــــان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال	-	XX	XX
كلفة المبيعات	-	XX	XX
هامش الربح الإجمالي		XX	XX
منتجات أخرى عملياتية	-	XX	XX
التكاليف التجارية	-	XX	XX
الأعباء الإدارية	-	XX	XX
أعباء أخرى عملياتية	-	XX	XX
النتيجة العملياتية		XX	XX
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة	-	XX	XX
(مصارف المستخدمين المخصصات للإهتلاك)	-	XX	XX
منتجات مالية	-	XX	XX
الأعباء المالية	-	XX	XX
النتيجة العادية قبل الضريبة		XX	XX
الأعباء غير العادية	-	XX	XX
المنتوجات غير العادية	-	XX	XX
النتيجة الصافية للسنة المالية		XX	XX
حصة الشركات الموضوعة موضوع معادلة في النتائج الصافية (1)	-	XX	XX
النتيجة الصافية للمجدموع المدمج	-	XX	XX
حصة ذوي الأقلية	-	XX	XX
حصة المجمع		XX	XX

(1): لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المجمعة.

نلاحظ أن الأسلوب الثاني يقدم معلومات ملائمة للمستخدمين أكثر من الأسلوب الأول، إلا أنه يؤخذ عليه إعتماده على التقدير الشخصي في توزيع المصروفات على الوظائف المختلفة للمنشأة.

و مما سبق يرى الباحث أن معيار المحاسبة الدولي الأول حسم كثيراً من القضايا التي أثيرت حول مسألة القياس و الإفصاح عن نتائج أعمال الشركة خاصة التمييز بين نتائج النشاط الأساسي و

النشاط غير الأساسي. إلا أنه ترك تحديد مكونات النشاط غير الأساسي للمعيار المحاسبي الدولي الثامن «صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية».

و حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن أن ما يميز حدثاً أو نشاطاً عادياً (أساسياً)، عن النشاط غير عادي (غير أساسي) هو طبيعة الحدث بالنسبة للأعمال العادية التي تقوم بها الشركة، وليس على ضوء التكرار المتوقع لهذا الحدث فقط. وهذا يعني أن الحدث الذي يعد عادياً بالنسبة لشركة ما قد يكون غير عادي بالنسبة لشركة أخرى بسبب الإختلاف بين النشاطات العادية لهذه الشركات. فعلى سبيل المثال تعد الخسائر الناجمة عن حدوث هزة أرضية أمراً غير عادياً بالنسبة لكثير من الشركات. إلا أنه يعتبر أمراً عادياً بالنسبة لشركات التأمين التي تقبل التأمين ضد هذه الأخطار. وعليه حسب هذا المعيار إذا كان الحدث غير عادي وغير متكرر يعتبر نشاطاً غير عادياً و يتم الإفصاح عنه بشكل مستقل بعد الوصول إلى نتائج النشاط الأساسي. أما إذا توفر أحد الشرطين فقط دون الأخر فيصنف الحدث ضمن النشاط العادي للشركة [12] ص ص (10-11).

3.2.3. قائمة تغيرات رؤوس الأموال

يطرح المعيار المحاسبي الدولي الأول أمام معدي القوائم المالية مكوناً جديداً للقوائم المالية ليتم تقديمه إلى جانب القوائم المالية التقليدية تحت اسم « **قائمة تغيرات رؤوس الأموال** ». يعكس التغيرات في حقوق مساهمي المنشأة بين تاريخين للميزانية العمومية، الزيادة أو الإنخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة، بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية.

و يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أنه من المهم الأخذ في الاعتبار كافة الدخول والمصروفات والمكاسب والخسائر (بما في ذلك تلك التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل) عند تقييم الأداء المالي الإجمالي للمنشأة، وبذلك فإن المعيار المعدل بشأن عرض القوائم المالية قد قرر هذا المكون الجديد للقوائم المالية للتعبير عن بنود المكاسب والخسائر غير المتضمنة في عملية تقرير الدخل أو الخسارة الصافية عن الفترة، و يبرز المعيار الحاجة على تقديم هذا المكون الجديد بما يلي [3] ص244:

- نظراً لأن المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) **«صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية»**. يتطلب تضمين كافة بنود الدخل والمصروفات في فترة ما في عملية تقرير الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة ما لم يتطلب معيار محاسبي دولي آخر بخلاف ذلك.

- بعض المعايير المحاسبية الدولية الأخرى مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم(16) **«الممتلكات والمصانع والمعدات»** والمعيار المحاسبي الدولي رقم(21) الخاص بـ **«آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية»**. تنص على أن يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر معينة (مثل: فائض أو عجز إعادة التقييم وفروق تحويلات العملات الأجنبية). مباشرة كتغيرات في حقوق الملكية إلى جانب معاملات رأس المال وتوزيعات الأرباح المقدمة إلى ملاك المنشأة.

و وفقاً لما سبق فإنه من أجل التعبير عن كافة المكاسب والخسائر ذات الصلة بالمركز المالي للمنشأة، فإنه لا بد من تقديمها في قائمة مالية مستقلة إلى جانب القوائم المالية التقليدية كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1). و هنا نشير إلى أن معايير المحاسبة الدولية قد عالجت أهم نقاط الضعف التي كانت تعاني منها القوائم المالية التقليدية كالإفصاح عن المكاسب والخسائر التي لا يمكن تسجيلها، و تأثر عناصر الدخل بالتغيير في السياسات المحاسبية.

1.3.2.3. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات رؤوس الأموال

كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة تغيرات رؤوس الأموال كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى تظهر ما يلي [15] ص53:

- صافي ربح أو خسارة الفترة.
- بنود الدخل والمصاريف الواجب الإعتراف بها حسب معايير المحاسبة والمالية الدولية بشكل مباشر في قائمة التغير في حقوق الملكية.
- أثر التغيير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 « صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية ».
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة، وفي تاريخ قائمة المركز المالي والتحركات خلال الفترة.
- التسوية أو المطابقة بين القيمة المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل إحتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل منفصل.

فيما يلي جدول توضيحي لقائمة تغيرات رؤوس الأموال وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار، كما هو موضح:

الجدول رقم 08: قائمة تغيرات رؤوس الأموال[37]

البيـــــــــــــــــان	ملحق	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن – 2		**xx**	**xx**	**xx**	**xx**	**xx**
تغيير الطريقة المحاسبية	-	xx	xx	xx	xx	xx
تصحيح الأخطاء الهامة	-	xx	xx	xx	xx	xx
إعادة تقييم التثبيتات	-	xx	xx	xx	xx	xx
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	xx	xx	xx	xx	xx
الحصص المدفوعة	-	xx	xx	xx	xx	xx
زيادة رأس المال	-	xx	xx	xx	xx	xx
صافي نتيجة السنة المالية	-	xx	xx	xx	xx	xx
الرصيد في 31 ديسمبر ن–1		**xx**	**xx**	**xx**	**xx**	**xx**
تغيير الطريقة المحاسبية	-	xx	xx	xx	xx	xx
تصحيح الأخطاء الهامة	-	xx	xx	xx	xx	xx
إعادة تقييم التثبيتات	-	xx	xx	xx	xx	xx
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	xx	xx	xx	xx	xx
الحصص المدفوعة	-	xx	xx	xx	xx	xx
زيادة رأس المال	-	xx	xx	xx	xx	xx
صافي نتيجة السنة المالية	-	xx	xx	xx	xx	xx
الرصيد في 31 ديسمبر ن		**xx**	**xx**	**xx**	**xx**	**xx**

4.2.3.قائمة التدفقات النقدية IAS 7

بقي الإفصاح المحاسبي متمثلاً لفترة طويلة في قائمتي الميزانية العمومية وجدول حسابات النتائج، إلا أن هذه القوائم لم تستطيع الإجابة عن بعض استفسارات مستخدمي القوائم المالية مثل [12] ص ص (10-11):

- لماذا توزع شركات ذات ربحية عالية عائدات نقدية منخفضة للأسهم؟.
- كيف يمكن لشركة أن تدفع عوائد أسهم عندما تكون نتائج أعمالها خسارة خلال العام؟.
- ما هي كمية النقود التي تحصلت عليها الشركة من أنشطتها؟.
- كيف تصرفت الشركة بالنقدية المتاحة من أنشطتها؟.

و أسئلة كثيرة لم تستطيع القوائم المالية السابقة أن تجيب عليها بشكل مباشر و أجابت عليها قائمة التدفقات النقدية بشكل مباشر.

1.4.2.3. هدف المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي «IAS7» إلى إلزام المنشآت بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها خلال الفترة وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية. مع ضرورة تقسيم هذه التدفقات حسب مصادرها إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية [35] ص52.

وتهدف هذه القائمة حسب المعيار المحاسبي الدولي السابع إلى ما يلي:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لتقييم قدرة الشركة على توليد النقدية وما يعادلها، وتوقيت الحصول عليها، لتساعدهم على اتخاذ القرارات الإقتصادية.
- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة حول الهيكل المالي للمنشأة (و يتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالدين)، و قدرتها بالتأثير على المبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة.
- تقديم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم التغيرات في الأصول و الخصوم و حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.
- تعزز قائمة التدفقات النقدية من القدرة على مقارنة تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت، نظراً لاستبعاد آثار إختلاف السياسات المحاسبية.

و بالاستناد إلى ما تقدم يمكن القول أن هدف قائمة التدفقات النقدية هو تحديد درجة اليسر أو العسر المالي الذي تمر به الشركة، و أسلوب تمويل مشاريعها.

2.4.2.3. نطاق تطبيق المعيار

على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وذلك وفقاً لمتطلبات المعيار IAS7، و يجب عرضها كجزء مكمل للقوائم المالية و ذلك لكل فترة من الفترات التي تقم المنشأة بإعداد بياناتها المالية [14] ص574.

يشير المعيار المحاسبي الدولي السابع إلى مصطلحات النقدية من خلال تقديم التعريفات التالي [35] ص53:

- **النقدية:** هي النقدية الجاهزة (الصندوق) والحسابات الجارية في البنوك (المتاحة في اليد) و الودائع الجارية (تحت الطلب) لدى البنوك والمؤسسات المالية.
- **النقدية المعادلة (ما في حكم النقدية):** وهي عبارة عن استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، والتي من الممكن تحويلها إلى مبالغ نقدية معلومة ومحددة. و التي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.
- **التدفقات النقدية :** وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها.

3.4.2.3. تبويب قائمة التدفقات النقدية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS7 تبويب قائمة التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية، والتمويلية. حيث يساعد تبويب التدفقات النقدية حسب الأنشطة في تقديم معلومات تفيد المستخدمين في تقدير أثر تلك الأنشطة على الوضع المالي للمنشأة وفي تقدير النقدية وما يعادلها والعلاقة بين هذه الأنشطة والتي تعرف كما يلي:

1.3.4.2.3.الأنشطة التشغيلية (العملياتية)

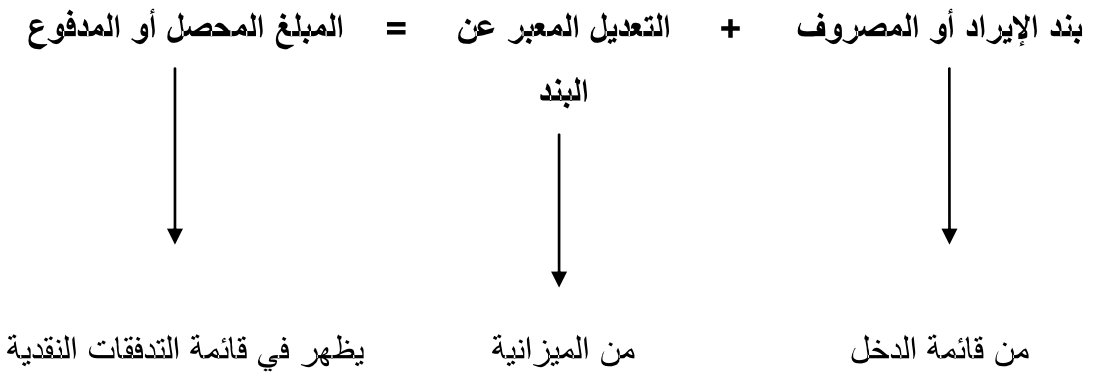
هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة إستثمارية أو تمويلية [36] ص94.

و من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (العملياتية) ما يلي :

- المتحصلات النقدية من بيع السلع والخدمات.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين.

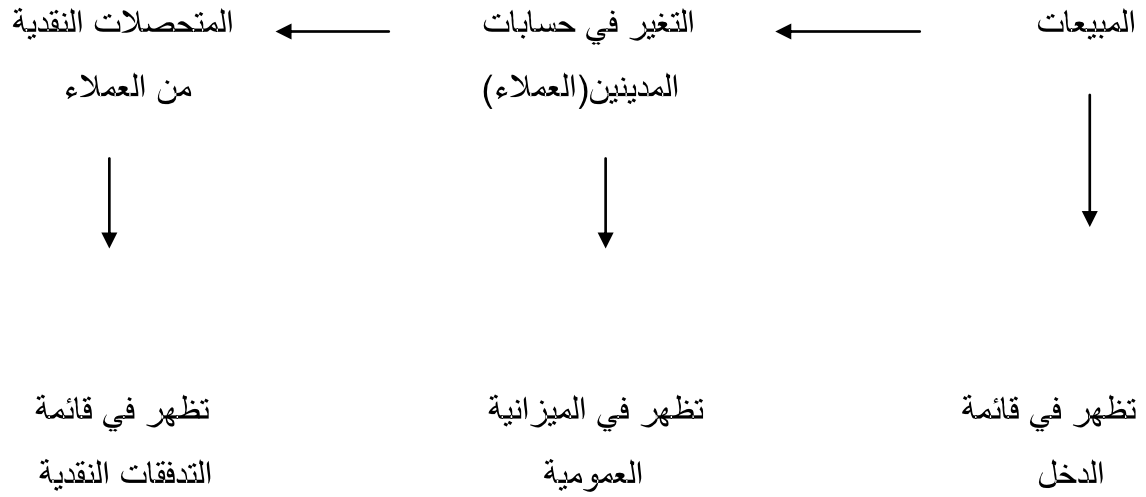
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

يتم حساب بنود التدفقات النقدية التي تظهر ضمن أنشطة التشغيل باستخدام بيانات من قائمة الدخل وما يرتبط بها من بيانات من قائمة المركز المالي كما هو موضح في الشكل التالي [3] ص274:



شكل رقم 09: حساب بنود التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية [3] ص274.

مثال:



يفيد قياس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (العماليات) في التعرف على مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها والمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.

2.3.4.2.3.الأنشطة الاستثمارية

هي الأنشطة المتعلقة بالحصول على أصول طويلة الأجل أو التخلص منها بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة [36] ص94.

و من الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الملموسة أو غير الملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. بالإضافة إلى أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للأصول الثابتة.
- المتحصلات النقدية من بيع الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة و الموجودات طويلة الآجل الأخرى.

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية بشكل رئيسي من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الأصول غير المتداولة (الطويلة الأجل) والاستثمارات المالية لدى المنشأة، حيث أن عملية بيع أو شراء أصول ثابتة كالآلات يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الأصول. كما هو موضح في الجدول التالي [3] ص294:

الجدول رقم 09: التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار [3] ص294

حسابات الميزانية ذات الصلة	نشاط الإستثمار	تأثير التدفق النقدي
العقارات والآلات وغيرها من الأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة	شراء نقدي	تدفق خارج
	بيع نقدي	تدفق داخل
استثمارات طويلة أو قصيرة الأجل (أسهم وسندات في شركات أخرى)	شراء نقدي	تدفق خارج
	بيع نقدي	تدفق داخل

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بقائمة التدفقات النقدية إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية.

3.3.4.2.3.الأنشطة التمويلية

هي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم و مكونات حقوق الملكية و عملية الاقتراض التي تقوم بها المنشأة [36] ص94.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها.
- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو الكمبيالات أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية من خلال تحليل التغير الذي طرأ على كل من المطلوبات القصيرة الأجل كأوراق الدفع التي ستدفع للمؤسسات المالية، وكذلك الجزء المستحق من القروض الطويلة الأجل، وكذلك التغيرات في حساب الالتزامات الطويلة الأجل وحقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو تخفيضه وتوزيعات أرباح الأسهم النقدية. كما هو موضح في الجدول التالي [3]ص302:

الجدوال رقم10: التدفقات النقدية من أنشطة التمويل[3]ص45.

حسابات الميزانية ذات الصلة	النشاط التمويلي	تأثير التدفق النقدي
ديون قصيرة الأجل	اقتراض نقدي من البنك أو مؤسسة مالية أخرى	تدفق داخل
	سداد أصل القرض	تدفق خارج
ديون طويلة الأجل	إصدار سندات نقدية	تدفق داخل
	سداد أصل السندات	تدفق خارج
أسهم عادية ورأسمال إضافي مدفوع	إصدار أسهم وتحصيل القيمة نقداً	تدفق داخل
	إعادة شراء الأسهم نقداً	تدفق خارج
أرباح محتجزة	سداد توزيعات أرباح نقدية	تدفق خارج

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية، مفيداً في التنبؤ بالحقوق والمطلوبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمنشأة.

4.4.2.3. شروط وقواعد الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية

يحدد المعيار المحاسبي الدولي IAS7 بعض الشروط والقواعد الخاصة بالإفصاح في قائمة التدفقات النقدية والتي نلخصها فيما يلي [36] ص ص (100-101):

❖ التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:

يتطلب المعيار بخصوص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ما يلي:

- تسجيل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة التي تنشر بموجبها القوائم المالية، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المنشأة باستخدام سعر الصرف بين عملة القوائم المالية والعملة الأجنبية في تاريخ حدوث التدفق النقدي.
- ترجمة التدفقات النقدية من الشركات التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير المالي والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

❖ الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح المدفوعة:

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح، كما يجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

- الفائدة المدفوعة: يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
  - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
  - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي باعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

- الفوائد المقبوضة: يسمح المعيار ببدلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
  - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة،
  - أو كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري باعتبارها عوائد استثمارات.

- توزيعات الأرباح المدفوعة: يسمح المعيار ببدلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
  - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
  - كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح السهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

- الضرائب على الدخل: يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل، كما يتعين تصنيف تلك التدفقات كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع المتعلق بالنشاط التمويلي أو الاستثماري، فيجب تصنيفها حسب نوع النشاط.

- شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى: يجب إظهار مجموع التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو بيع الشركات التابعة أو أي شركات أخرى كبند مستقل مع تبويبه ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية.

يجب على المنشأة في حالة شراء أو التخلص من شركة تابعة أو أي وحدة من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة المالية أن تفصح عما يلي:

- إجمالي ثمن الشراء أو البيع.
- الجزء من ثمن الشراء أو البيع الذي تم دفعه أو تحصيله في صورة نقدية أو نقدية معادلة.
- مقدار النقدية أو النقدية المعادلة بالشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أو التخلص منها.
- مقادير الموجودات والمطلوبات بخلاف النقدية والنقدية المعادلة المتعلقة بالشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أو بيعها، مبوبة إلى مجموعات رئيسية.

❖ العمليات غير النقدية:

بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها من التدفقات النقدية و يجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

هناك العديد من العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تؤثر بطريقة مباشرة على التدفقات النقدية بالرغم من تأثيرها على هيكل الأموال والموجودات بالمنشأة. وعلى ذلك فإن استبعاد تلك العمليات من قائمة التدفقات النقدية يتماشى مع هدفها حيث لا تتضمن تلك العمليات أية تدفقات نقدية ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- شراء أصول مقابل إصدار أسهم.
- مبادلة أصل بأصل أخر.
- تسديد القروض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

❖ مكونات النقدية وما يعادلها:

يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقدية التي تملكها وما يعادلها. على أن تعرض تسوية أو تجري مطابقة بين المبالغ المصرح بها في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في الميزانية العمومية.

❖ الإفصاح عن البنود غير العادية:

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المتعلقة ببنود غير عادية، مبوبة حسب الأنشطة الناتجة عنها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية بقائمة التدفقات النقدية وذلك لمساعدة مستخدمي القائمة في فهم طبيعة هذه التدفقات وتأثيرها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمنشأة.

❖ الإفصاح عن التدفقات النقدية بالصافي:

بشكل عام يتطلب المعيار المحاسبي الدولي السابع الإفصاح عن كل من التدفقات النقدية الواردة و التدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل، أي بشكل إجمالي بدلاً من عرضها كمبلغ صافي وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة ومفيدة. إلا أن المعيار يسمح بالإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية على أساس صافي تلك التدفقات وذلك في الحالات الآتية :

- المتحصلات والمدفوعات النقدية الخاصة ببنود تتسم بسرعة معدل دورانها وكبر حجم مبالغها وقصر أجالها. مثل عمليات الاقتراض القصيرة الأجل ذات الاستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة شهور.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية التي تتم لحساب العملاء وذلك عندما تكون تلك التدفقات خاصة بأنشطة العميل وليس بأنشطة المنشأة. مثل تحصيل الإيجارات نيابة عن مالكي العقارات ودفعها لهم.

❖ إفصاحات أخرى مطلوبة حسب المعيار IAS7:

- يجب على الشركة أن تفصح --مع تدعيم ذلك بإيضاحات من الإدارة عن مقدار أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها الشركة وتكون غير متاحة للاستخدام. و من أمثلة ذلك وجود شركة تابعة تعمل في دولة أجنبية وتوجد رقابة أو قيود قانونية على تحويل العملات الأجنبية إلى الشركة الأم.

5.4.2.3.طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

حسب المعيار المحاسبي الدوليIAS7 توجد طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما: (الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة)، و الإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين.

1.5.4.2.3. الطريقة المباشرة Méthode directe

والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية [14] ص576.

و تشمل التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة التشغيل (العملياتية) المتحصلات النقدية من العملاء بالإضافة إلى المتحصلات النقدية من الفوائد والتوزيعات الناتجة عن الإستثمارات المالية، و تشمل التدفقات النقدية الخارجة من أنشطة التشغيل المدفوعات النقدية للموردين والعمال ومدفوعات الفوائد والضرائب.

يوضح الجدول التالي أهم بنود قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة.

الجدول رقم 11: قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة[37]

البيـــــــــــــــــــــــــــــــان	ملحق	السنة ن	السنة ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	-	XX	XX
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	-	XX	XX
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-	XX	XX
الضرائب عن النتائج المدفوعة	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية	-	XX	XX
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	-	XX	XX
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	-	XX	XX
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-	XX	XX
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	--	XX	XX
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	-	XX	XX
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	-	XX	XX
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	-	XX	XX
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	-	XX	XX
التحصيلات المتأتية من القروض	-	XX	XX
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-	XX	XX
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	-	XX	XX
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات	-	XX	XX
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	-	XX	XX
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	-	XX	XX
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	-	XX	XX
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة	-	XX	XX
المقارنة مع النتيجة المحاسبية	-	XX	XX

تستخدم التدفقات النقدية من التشغيل كمؤشر على صدق الربحية:

- فصافي التدفق النقدي السالب من التشغيل بداية يشير إلى أن عمليات التشغيل مستخدم للنقدية وليست منتجة للنقد كما هو متوقع في الظروف العادية.
- كما تؤدي التدفقات النقدية السالبة من التشغيل والمصاحبة لوجود صافي الربح إلى الحكم على أن هذا الربح من نوعية رديئة. وأنه من المحتمل أن تكون المنشأة قد استخدمت المرونة المتاحة لها في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية بغرض إظهار نتائج أعمال المنشأة في صورة أقوى من الحقيقة هذا من ناحية.
- ومن ناحية أخرى فإن التدفقات النقدية السالبة من التشغيل تشير إلى أن المنشأة في حاجة ماسة إلى تدبير نقدية من أنشطة الإستثمار (عن طريق بيع أصول ثابتة أو تصفية استثمارات مالية وهو ما ينعكس بالسلب على احتمالات النمو المستقبلية للشركة) و/أو الحصول على نقدية من خلال أنشطة التمويل مثل الإقتراض أو إصدار أسهم جديدة (وهو ما يتطلب زيادة الضغط على العائد الذي يجب أن تحققه مستقبلاً).

كما تستخدم التدفقات النقدية من الإستثمارات كمؤشر لاحتمالات النمو و الانكماش المستقبلية:

- فصافي التدفق النقدي السالب من أنشطة الإستثمار (التدفقات الخارجة < التدفقات الداخلة) يشير إلى احتمالات نمو مستقبلية و احتمالات زيادة في الأرباح لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة (زيادة الطاقة الإنتاجية أو زيادة المنافع المستقبلية) و/أو زيادة الإستثمارات المالية وما تحمله من احتمالات الحصول على فوائد وأرباح في المستقبل.
- أما صافي التدفق النقدي الموجب من أنشطة الإستثمار (التدفقات الخارجة > من التدفقات الداخلة) يشير إلى أن الشركة تلجأ إلى تسييل (سيولة) أصولها الثابتة واستثماراتها المالية وما يحمله ذلك من احتمالات الانكماش و تخفيض الطاقة الإنتاجية و/أو تخفيض العائد من استثماراتها المالية، وهو ما يمثل احتمالات انخفاض صافي الدخل في المستقبل.

في حين تستخدم التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توافر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم و السندات و القروض ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين. كما تبين قائمة التدفقات النقدية مصادر التمويل التي تعتمد عليها الإدارة لتمويل مشاريعها المستقبلية، كما توضح ما إذا كانت الشركة تقترض بكثافة أم لا.

2.5.4.2.3. الطريقة غير المباشرة Méthode indirecte

يشار إليها أحياناً باسم طريقة التسوية، والتي بموجبها يتم الوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال تحويل صافي الدخل قبل الضريبة المبني على أساس الإستحقاق في المحاسبة إلى تدفقات نقدية تعد على الأساس النقدي في قائمة التدفقات النقدية. وذلك من خلال استبعاد البنود غير النقدية التالية [36] ص ص (105-106):

- إعادة جمع المصاريف غير النقدية مرة أخرى والتي خصمت عند حساب صافي الدخل: حيث أن هذه المصاريف تظهر بقائمة الدخل مما يؤدي إلى تخفيض صافي الربح رغم أنها لا تمثل تدفقات نقدية و بالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على أساس الإستحقاق إلى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المصاريف (إهتلاك الإستثمارات الملموسة ، إطفاء الإستثمارات غير الملموسة، مخصصات الديون المعدمة والمشكوك في تحصيلها ...إلخ).

- طرح أية مكاسب وإضافة أية خسائر تم تكبدها في مختلف العمليات التي تم الإفصاح عنها في قسمي أنشطة الاستثمار و أنشطة التمويل لتفادي إزدواجيتها مثلاً: عند بيع المنشأة لأصول ثابتة مثل: السيارات أو إستثمارات مالية مثل: الأسهم والسندات، فقد ينتج عن العملية مكاسب أو خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، إلا أن قيمة هذه المكاسب والخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة إستثمارية، لذا يتم إلغاء آثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

- التغيير في الأصول المتداولة: إن الزيادة في الأصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح والعكس، مثلاً: ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير إلى إستخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون، أما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة (الزبائن مثلاً) خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- التغير في الخصوم المتداولة: بعكس الأصول المتداولة، فإن الزيادة في الخصوم المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح والعكس، مثلاً: ففي حالة زيادة الذمم الدائنة (الموردين مثلاً) في السنة الحالية عما كان

عليه في السنة الماضية فهذا يشير إلى توفر نقدية إضافية نتيجة هذه الزيادة. أما في حالة النقصان فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية مما يمثل نقصان في النقدية من الأنشطة التشغيلية.

فيما يلي يوضح الجدول التالي أهم بنود قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة.

الجدول رقم 12: قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة [37]

البيـــــــــــــــــــــــان	ملحق	السنة ن	السنة ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية	-	XX	XX
تصحيحات من أجل:			
- الإهتلاكات و الأرصدة	-	XX	XX
- تغير الضرائب المؤجلة	-	XX	XX
- تغير المخزونات	-	XX	XX
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الخرى	-	XX	XX
- تغير المردين والديون الأخرى	-	XX	XX
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب	-	XX	XX
تدفقات الخزينة الناجمة عن الأنشطة العملياتية (أ)		XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء التثبيتات	-	XX	XX
تحصيلات التنازل عن التثبيتات	-	XX	XX
تأثير تغيرات محيط الإدماج [1]	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)	-	XX	XX
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين	-	XX	XX
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)	-	XX	XX
إصدار قروض	-	XX	XX
تسديد قروض	-	XX	XX
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		XX	XX
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)		XX	XX
أموال الخزينة عند الافتتاح	-	XX	XX
أموال الخزينة عند الاقفال	-	XX	XX
تاثير تغيرات سعر العملة الأجنبية	-	XX	XX
تغيرات أموال الحزينة [1]	-	XX	XX

كما ذكرنا سابقاً إن عرض التدفقات النقدية عن الأنشطة الإستثمارية والتمويلية متشابه في كلتا الطريقتين كما هو واضح أعلاه. أما بالنسبة للتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية فإن المعيار المحاسبي الدولي IAS7 يشجع الشركات على استخدام الطريقة المباشرة للإفصاح عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لأنها تفصح عن كل مصدر من مصادر النقدية وكيفية إنفاقه في الأنشطة التشغيلية، كما أنها تقدم معلومات تكون مفيدة للتقييم والتخطيط المستقبلي للتدفقات النقدية. كما أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم المعلومات المقدمة وهو العائق الأساسي للطريقة غير المباشرة حيث أنها لا تبين مصادر النقدية وكيفية إنفاقها.

5.2.3. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في القوائم المالية [36] ص55.

وبحسب معايير المحاسبية والمالية الدولية فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تقسم إلى ثلاثة أنواع أساسية [3] ص256:

- يقدم النوع الأول من الإيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمنشأة مثل: تقييم المخزون، تقييم الاستثمارات المالية، طريقة الإهتلاك.

- يقدم النوع الثاني معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج فهمها إلى وصف مطول نسبياً لا يمكن إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها كشرح وتحليل مبلغ المئونة الظاهرة في الميزانية.

- يقدم النوع الثالث من الإيضاحات معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

كما يؤكد المعيار المحاسبي الدولي الأول على أهمية أسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، بحيث تقدم بأسلوب منتظم، كما يجب الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التالي يجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية سابقاً.

3.3. جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة والمالية الدولية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول « عرض القوائم المالية » إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية، و بنود أخرى يتم الإفصاح عنها إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات. و نشير هنا إلى أن متطلبات الإفصاح التي يحددها هذا المعيار، تمثل الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في القوائم المالية، أما التفاصيل فيتم الإشارة إليها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى. وهذا ما سيتم تناوله في هذا المبحث.

1.3.3. قواعد خاصة بالإفصاح العام

يحدد المعيار المحاسبي الدولي الأول القواعد الخاصة بالإفصاح العام التي يجب على المنشأة الإلتزام بها و تشمل ما يلي:

1.1.3.3. هيكل ومحتوى القوائم المالية

تطبق معايير المحاسبة و المالية الدولية فقط على البيانات المالية وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى. و على ذلك المُهم أن يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام معايير المحاسبة و المالية الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمعايير.

لذا يجب أن تحتوى كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على المعلومات التالية [14] ص556:

- إسم المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مقرها الإجتماعي (أو المركز الرئيسي للعمل إذا كان مختلفاً عن مقرها الإجتماعي).
- أسم و عنوان القائمة المالية.
- تحديد ما إذا كانت القائمة المالية تغطي المنشأة الفردية أو مجموعة من المنشآت.
- الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة المالية.
- العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.
- مستوى تجميع أو إختصار المبالغ في القوائم المالية (بالمئات، بالآلاف أو بمئات الآلاف ...إلخ).

2.1.3.3. الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية

يجب إعداد ونشر القوائم المالية مرة واحدة على الأقل في السنة. وفي الحالات الإستثنائية التي يتغير فيها تاريخ القوائم المالية ويتم تقديم القوائم المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي [14] ص556:

- سبب هذا التغيير.
- بيان حقيقة أن المبالغ المقارنة لقائمة الدخل و التغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة.

3.1.3.3. التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية

يعتبر الإسراع في نشر القوائم المالية وعدم تأخير ذلك من المتطلبات الهامة لتكون القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها، حيث تقل المنفعة والفائدة من القوائم المالية كلما طالت فترة تأخير نشرها وتوفيرها للأطراف ذات العلاقة. و قد أوجب المعيار المحاسبي الدولي الأول ضرورة قيام المنشآت بنشر قوائمها المالية خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية. ولا يعتبر تعقيد عمليات بعض المنشآت مبرراً لها لتأخير إصدار قوائمها المالية. كما أشار المعيار إلى أن العديد من التشريعات المحلية في معظم الدول تحدد تاريخ محدد تلزم الشركات به من أجل إعداد ونشر قوائمها المالية [36] ص28.

2.3.3.الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 8

يهدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن «السياسات المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات»، إلى تحقيق الأهداف التالية [38]:

- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند إختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية.
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية.
- بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم إكتشافها في الفترة الحالية.

وذلك من خلال الإلتزام بمتطلبات الإفصاح الواجبة حسب هذا المعيار والتي تشمل:

1.2.3.3.متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية

يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الإتجاه والتغير في ربحية المنشأة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة. و بالتالي فإنه في حالة حدوث تغيير في السياسة المحاسبية المتبعة، حسب هذا المعيار يجب على المنشأة أن تفصح على ما يلي [36] ص138:

- إذا كان سبب التغيير في السياسة المحاسبية هو صدور معيار محاسبي دولي جديد أو تفسيرات جديدة، في هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح على ما يلي:
  - عنوان المعيار أو التفسير الذي أدى إلى التغيير في السياسة المحاسبية.
  - طبيعة التغير في السياسة المحاسبية.
  - وصف الأحكام الإنتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن أن تؤثر على الفترات المستقبلية.
- إذا قامت المنشأة بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل إختياري، في هذه الحالة يجب الإفصاح عما يلي:
  - طبيعة التغيير في السياسات المحاسبية.
  - الأسباب التي تبرر أنَّ تبني تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات أكثر ملائمة و موثوقية.
  - مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغير في السياسات المحاسبية عندما يكون ذلك ممكناً.
- في حالة عدم تطبيق المنشأة لمعيار محاسبي دولي جديد أو تفسير معين صدر ولم يصبح ساري المفعول على الفترة الحالية، فيتوجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

2.2.3.3. متطلبات الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية

تتطلب عملية إعداد القوائم المالية الإستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل(الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإستهلاك، تقادم المخزونات، الديون المشكوك في تحصيلها ...الخ). و مع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهاها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة. وعليه يتطلب هذا المعيار في حالة التغير في التقديرات المحاسبية [36]ص142:

- أن تفصح المنشأة عن طبيعة و قيمة التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية.
- إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي تقوم المنشأة عن الإفصاح عن تلك الحقيقة.

3.3.3. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية حسب المعيار IAS10

نظراً لأن إعداد القوائم المالية وتدقيقها وطباعتها يحتاج إلى فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ إنتهاء السنة المالية للمنشأة، فإن هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة يطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي قد يكون لها إنعكاسات حول محتوى القوائم المالية، مما يتطلب أخذها بعين الإعتبار و الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية وهذا ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي العاشر«الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية»، من خلال إلزام المنشآت بتقديم الإفصاحات التالية:

1.3.3.3. تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الأمور الأساسية في هذا المعيار، نظراً لأن هذا التاريخ يمثل النقطة التي ينتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية. لذا يجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها، و تحديد الجهة المخولة بإقرارها. و إذا كان مالكي المنشأة أو غيرهم لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد إصدارها فإنه على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة [33] ص167.

و تنبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية والتصريح بإصدارها لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ففي شركات المساهمة يتم عرض القوائم المالية على الجمعية العامة للمصادقة عليها، يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وفق ما يتطلبه هذا المعيار هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ المصادقة عليها من قبل الجمعية العامة للمساهمين. كما هو الحال بالنسبة للجزائر مثلاً:

- تحدد السنة المالية بـ 12 شهراً ابتداء من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة ن.
- أخر آجل لإصدار القوائم المالية هو 31 أفريل من السنة ن+1 حسب SCF.

- أخر آجل للمصادقة على القوائم المالية من طرف الجمعية العامة هو 31 جويلية من السنة ن+1.

وعليه تعتبر الأحداث التي تقع ما بين 31 ديسمبر من السنة ن إلى غاية 31 أفريل من السنة ن+1آخر أجل لإصدار القوائم المالية، أحداث لاحقة يجب الإفصاح عنها وفق متطلبات هذا المعيار. أما الأحداث التي تقع بعد 31 أفريل من السنة ن+1، إلى غاية المصادقة على القوائم المالية لا تعتبر أحداث لا حقة وإنما تعتبر أحداث تخص السنة المالية الجديدة (ن+1).

2.3.3.3. الإفصاح عن الأحداث المؤدية لتعديل القوائم المالية

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية العمومية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية، في هذه الحالة يجب على المنشأة تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة قبل إقرار إصدار القوائم المالية [33] ص168.

مثلاً: إذا كان لدى المنشأة بضاعة بتاريخ إعداد القوائم المالية، وتم بيع تلك البضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل بشكل كبير عن تكلفتها التاريخية، فمن الممكن أن يقدم هذا الحدث دليلاً على أن قيمة البضاعة القابلة للتحقيق (VNR) بتاريخ الميزانية العمومية كانت أقل من تكلفتها، مما يتطلب تعديل قيمة مخصص هبوط أسعار المخزون (تغيير المئونة).

3.3.3.3.الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية

عندما تكون الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة لتعديل القوائم المالية ولكنها ذات أهمية، لدرجة أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث غير الموجبة للتعديل [33] ص170:

- طبيعة الحدث، و
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث، أو توضيح أنه لا يمكن إجراء هذا التقدير.

و من الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة للقوائم المالية بعد تاريخ الميزانية ما يلي:

- إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ إقرار إصدار القوائم المالية لا يؤدي هذا الحدث إلى تعديل القوائم المالية، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقية بتاريخ الميزانية وليست مقدرة. بإعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتحدد بناءاً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع في ذلك التاريخ.
- الإعلان عن خطة لإيقاف منتوج صناعي.

4.3.3. الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة حسب المعيار IAS24

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (24) «الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة» إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة للفت الإنتباه (للمستخدمين) حول إمكانية أن يكون المركز المالي للمنشأة و أرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذوي العلاقة و بالمعاملات والأرصدة القائمة معهم [39].

تعتبر الأطراف ذات علاقة إذا كان أحدها قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية. و حسب هذا المعيار يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا [33]ص247:

- كان بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال جهة وسيطة أو أكثر، يسيطر على المنشأة أو يخضع لسيطرتها، أو تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة معدة التقارير(ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات الملحقة بالشركات التابعة).
- الشركات الزميلة (حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (28) «الإستثمارات في الشركات الزميلة»).
- المشروعات المشتركة عندما تكون المنشأة طرف مشارك (حسب المعيار المحاسبي الدولي (31) « الحصص في المشاريع المشتركة»).
- الأفراد (المساهمين و أفراد العائلة)، الذين يملكون بشكل مباشر أو غير مباشر، حق التصويت في المنشأة معدة التقرير ولهم تأثيرا هاما على المنشأة والأعضاء المقربين(*) في عائلات هؤلاء الأفراد.
- الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط والتوجيه والرقابة عن نشاطات المنشأة معدة التقرير، بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد.

- المنشآت التي يمتلك فيها أي شخص من المبينين أعلاه بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة من حقوق التصويت فيها، أو المنشآت التي يستطيع فيها ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها وهذا يضم المنشآت المملوكة من قبل مدراء أو مساهمين رئيسيين في المنشأة معدة التقرير والمنشآت التي لديها أعضاء رئيسيين في الإدارة بشكل مشترك مع المنشأة معدة التقرير.

بموجب هذا المعيار لا تعتبر الأطراف التالية ذات علاقة:

- شركتان لمجرد أن لهما مدير واحد. إلا أنه من الضروري الأخذ بعين الاعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسة الشركتين في تعاملاتهما المتبادلة وتقييم هذا الإحتمال.
- الجهات التي تقدم التمويل والاتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية، لا تكون أطراف ذات علاقة بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة. حتى لو كانت تشارك في عمليات اتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.
- لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الإمتياز أو الموزعون أو الوكلاء العاملون أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة فقط لأن المنشأة معتمدة عليهم إقتصادياً.

إن المعاملات التي تتم بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة، يمكن أن يكون لها تأثير على الوضع المالي ونتائج التشغيل بالنسبة للمنشأة وذلك لأحد الأسباب التالية:

- الأطراف ذات العلاقة قد تدخل في بعض الصفقات مع بعضها البعض غير تلك التي ترغب الأطراف الأخرى من غير ذوي العلاقة الدخول فيها.
- أسعار ومبالغ الصفقات التي تتم بين الأطراف ذوي العلاقة قد لا تكون مماثلة أو قابلة للمقارنة مع أسعار ومبالغ الصفقات التي تتم بين أطراف من غير ذوي العلاقة.
- مجرد وجود علاقة بين الأطراف ذوي العلاقة قد يكون كافياً في بعض الأحيان للتأثير على صفقات المنشاة مع الأطراف الأخرى من غير ذوي العلاقة. على سبيل المثال قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء العلاقات مع شريك تجاري عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق.

بسبب المزايا الخاصة مثل ما هو وارد أعلاه التي تميز تعاملات الأطراف ذوي العلاقة عن التعاملات التي تتم مع أطراف من غير ذوي العلاقة. ومن أجل ضمان شفافية و نزاهة هذه التعاملات و

أنها تمت على أسس تجارية يتطلب هذا المعيار تقديم الإفصاحات التالية في مرفقات القوائم المالية (الإيضاحات) [33] ص247:

- يجب الإفصاح عن العلاقات بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل مباشر سواءاً كان هناك معاملات بينهما أم لا، كذلك الإفصاح عن اسم الشركة الأم للمنشأة وإذا كان مختلفاً الطرف النهائي المسيطر. وإذا لم تكن الشركة الأم ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن ثاني شركة أم تقوم بذالك.
- يجب على المنشاة الإفصاح عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسين لكل فئة من الفئات التالية:
  - الحوافز والمنافع الطويلة الأجل.
  - منافع ما بعد الخدمة.
  - منافع القاعد.
  - المنافع والمزايا في حقوق الملكية.

- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات التي تمت و الأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:
  - مبلغ المعاملات والرصيد القائم.
  - شروط المعاملة وظروفها.
  - الضمانات المعطاة أو المستلمة.
  - الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها المعترف بها على أنها مصروف.

- يتطلب هذا المعيار تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة أعلاه بشكل مفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة و التي أشرنا لها سابقاً.

--

5.3.3. الإفصاح في حالة تضخم مرتفع حسب المعيار IAS29

يهدف المعيار المحاسبي الدولي 24 «التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة» إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية و الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها المالية بعملة اقتصادية ذو تضخم مرتفع جداً [40].

1.5.3.3. خصائص الإقتصاد ذو التضخم المرتفع

لا يعرف المعيار IAS29 التضخم المرتفغ ولكنه يحدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو تضخم مر تفع، وتشمل هذه الخصائص [33] ص487:

- تفضيل الجمهور الاحتفاظ بثروته على شكل أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، وفي حالة توفر أي مبلغ بالعملة المحلية يتم على الفور استثماره أو تحويله إلى عملة أجنبية مستقرة وذلك من اجل المحافظة على قوته الشرائية،

- عندما يستخدم في تسعير السلع و الخدمات عملة أجنبية بدلاً من العملة المحلية، كما يهتم عامة الناس بالاتفاق على تحديد البنود النقدية مثل الديون بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية،

- عندما يتم تسعير المبيعات و المشتريات الآجلة، حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة جداً، بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية.

- عندما تصل معدلات التضخم التراكمي خلال ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو زيادة عن ذلك.

2.5.3.3. إعادة عرض القوائم المالية

إن المبدأ الأساسي لهذا المعيار IAS29 هو أنه يجب إعادة عرض القوائم المالية للمنشأة المعدة بالعملة السائدة في اقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ إعداد الميزانية، ويجب إعادة التصريح عن الأرقام المقارنة في الفترة/الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى الوصول إلى أرقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدات قوة شرائية موحدة.

و يكون إعادة عرض القوائم المالية بتطبيق الرقم القياسي العام الذي يقوم على تعديل البنود غير النقدية وفق الأرقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه البنود، ويكون ذلك على النحو التالي [33] ص162:

- البنود المسجلة بالتكلفة التاريخية يتم إعادة عرضها بوحدة قياس جارية باستخدام المؤشر العام للأسعار، بقسمة الرقم القياسي للأسعار الجارية في نهاية سنة المقارنة على الرقم القياسي للسنة التي تم نشوء البند بها،
- البنود النقدية، وهي البنود التي تبقى قيمتها الاسمية ثابتة، أي لا تتأثر بالتضخم، وحسب هذا المعيار تبقى البنود النقدية بقيمتها المسجلة أي لا يجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار، كونها لا تتأثر بالتغير في الأسعار،
- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق أو الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي. لا تعدل بالمؤشر العام للأسعار كونها مقيمة بالأسعار الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.
- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة. حسب هذا المعيار يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها أخر مرة و تاريخ الميزانية العمومية الحالية.
- المصروفات والإيرادات: الأصل أن يتم تحويل المصروف أو الإيراد بقسمة الرقم القياسي الجاري في نهاية السنة على الرقم القياسي الذي كان عند قبض الإيراد أو دفع المصروف.
- الأرباح المحتجزة، تعدل حسب الأرقام القياسية للسنوات التي احتجزت فيها الأرباح ما عدا أرباح السنة الحالية فتعدل استناداً إلى الرقم القياسي في نهاية السنة الجارية.
- بالنسبة لحقوق الملكية يتم تعديلها بالأرقام القياسية المعدة على أساس تاريخ الاكتتاب.

3.5.3.3. متطلبات الإفصاح حسب المعيار IAS29

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS29 الإفصاح عن المعلومات التالية [36] ص500:

- حقيقة إنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقاً للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير،
- الأساس الذي تم بناءاً عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية،
- طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية و أي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية و السابقة.

عندما يتوقف الاقتصاد عن كونه اقتصاد ذو تضخم مرتفع و تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض القوائم المالية بالاستناد إلى المعيار IAS29، فيجب أن تتعامل مع القيم التي عبر عنها بوحدات القياس الجارية في نهاية الفترة السابقة كأساس للقيم الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.

4.3.النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

تم اعتماد المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م بداية من 01 جانفي 1976 إجبارياً في المؤسسات الإقتصادية ، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي (الموجه و المخطط) ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل و الإنتاج، وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. واليوم الجزائر تشهد تحولاً عميقاً و ذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق (تحرير التجارة الخارجية)، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات رشيدة في الوقت المناسب من خلال القوائم المالية.

ونظراً لكون القوائم المالية السابقة المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري PCN، لم تكن مفيدة للمستثمرين و المقرضين، بقدر ما هي مفيدة و موجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. عكس متطلبات اقتصاد السوق ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين و المقرضين، بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون الأموال، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية

دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل مباشر لمتطلبات مستخدمو القوائم المالية.

و يتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني الجزائري PCN من خلال [41] ص60:

- إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.
- تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية و التجارية مع إهماله للأنشطة الاقتصادية الأخرى، كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين ...الخ.
- تركيزه على المحاسبة العامة و إهمال دور المحاسبة التحليلية، فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.
- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم عناصر الميزانية. وكما هو معروف فإن هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقديمها بطرائق أكثر عقلانية و رشاده تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.
- على مستوى القوائم المالية تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، بحيث وحسب البعض فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها على عكس التصنيف الوظيفي، أو التصنيف حسب الاتجاه المعمول به في البلدان الأنقلوسكسونية مثل الولايات المتحدة، بريطانيا وكندا، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة و الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية، و الإدارية، كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية. كما أن القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني، لا تضم بعض الجداول الهامة مثل جدول تدفقات الخزينة، رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول على اعتبار أن الخزينة لها دوراً هاماً في نشاطات المؤسسة.

كل هذه الأسباب وغيرها دفعت بالجزائر إلى إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، ليستجيب لحاجيات المتعاملون الجدد (المستثمرين، المقرضون)، نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال الجزائر من النهج الاشتراكي إلى نهج إقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصاً مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر التحول من النظام المحاسبي المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي

SCF المعتمد على المعايير المحاسبية والمالية الدولية IAS/IFRS. وهذا ما سوف نركز عليه في هذا المبحث من خلال التعريف بهذا النظام.

1.4.3. تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد ومجال تطبيقه

هو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف (قوائم) تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية [42].

حسب المادة 2 و 4 من القانون 07-11، يطبق النظام المحاسبي المالي الجديد إجبارياً على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بتطبيق المحاسبة المالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها 09 أجراء، و رقم أعمالها لم يتجاوز الأسقف التالية، خلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة [43]:

- 10ملايين دينار، بالنسبة للأنشطة التجارية،
- 06 ملايين دينار، بالنسبة للأنشطة الحرفية،
- 03 ملايين دينار بالنسبة للخدمات والأنشطة الأخرى.

يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.

2.4.3. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة الإجراءات و الأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين، وآخرين. هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوفيق و التنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة [44] ص21.

- و حسب المادة 06 من القانون 07 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ، ولاسيما:

- محاسبة الالتزام،
- الإستمرارية في الاستغلال،
- القابلة للفهم،
- الدلالة،
- المصداقية،
- القابلية للمقارنة،
- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على [45]:

- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

1.2.4.3. قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد

يعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد على جملة من القواعد و المبادئ، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1.1.2.4.3. الفرضيات

و التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، من أهمها ما يلي:

- الاستمرارية في النشاط، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع.
وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة.
- محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق) بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث إتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

2.1.2.4.3. المبادئ المحاسبية الأساسية

- يعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد على المبادئ المحاسبية التالية [44] ص ص (30 31):

- مبدأ السنوية: مدة السنة المالية المحاسبية 12 شهراً، تغطي السنة المدنية.
غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ أخر غير 31 ديسمبر، في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.
- مبدأ إستقلال الدورات: حسب هذا المبدأ كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات و الأعباء.
- مبدأ الحيطة: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان ونتائجه.
يجب ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
- مبدأ المداومة: يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرق المحاسبية، بحث يتم استعمال نفس طرق التقييم خلال الدورات المحاسبية.
يمكن للكيان تغيير الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المحاسبية.
- مبدأ التكلفة التاريخية: يقر هذا المبدأ بتسجيل الأحداث الإقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو تكلفة إنتاجها كقاعدة عامة.
مع إجراء مراجعة على ذلك التقييم لبعض العناصرفي نهاية السنة المالية بالاستناد إلى (القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز أو قيمة المنفعة).
- مبدأ عدم المقاصة: ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم أو بين الإيرادات و الأعباء، ما لم ينص معيار محاسبي بخلاف ذلك.
- مبدأ ثبات وحدة النقد: يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان. كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني.

3.1.2.4.3. الخصائص النوعية

حسب النظام المحاسبي المالي الجديدSCF، يجب أن تتوفر المعلومات الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية التالية [46]:

- الملائمة؛
- المصداقية (الدقة)؛
- القابلية للمقارنة؛
- الوضوح.

و هي نفس الخصائص النوعية التي يعتمد عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، كما هو موضح في الفصل الثاني.

3.1.2.4.2. تنظيم مهنة المحاسبة

- يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال تطبيقه إلى تنظيم مهنة المحاسبة داخل المؤسسة وذالك من خلال مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية [47] ص ص (3 6):

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- على المؤسسة أن تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية للمراقبة الداخلية و الخارجية.
- إعداد وثائق تشرح فيها كيفية التنظيم المحاسبي، وتسمح بفهم مراقبة نظام معالجة البيانات المحاسبية.
- يجب القيام بجرد عناصر الأصول و الخصوم، على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة.
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج.
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يثبت بوثيقة مبرّرة، مؤرخة ورقية، أو أي حامل آخر يضمن المصداقية، الحفظ و إمكانية تحويل محتواه لسند ورقي.
- مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد إجباري. كما يمكن إعداد ذفاتر مساعدة لدفتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان (مؤسسة).

- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعداها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عشر(10) سنوات على الأقل.
- يرقم ويؤشر على الفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الإجتماعي للكيان، و تمسك هذه الدفاتر دون بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش.
- يمكن مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.
- إجراءات الإقفال يجب أن تضمن عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية.
- استعمال الحسابات ذات رقمين إجباري على كل مؤسسة، ويبقى لها الخيار في استعمال الحسابات الفرعية حسب حاجاتها، لذا عليها اقتراح مدونة حسابات خاصة بها وفق النظام المحاسبي المالي.
- تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال.
- تمسك الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها الأسقف السابقة الذكر، محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة تقوم على أساس قيد إيراداتها و نفقاتها بشكل منظم وموثوق.

4.2.4.3. مدونة الحسابات وقواعد سيرها

مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصناف، حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 28 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07–11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي. الصادر حسب الجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 28 مايو 2008.

تضم مدونة الحسابات سبعة أصناف و هي كما يلي [37]:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

أما الأصناف 0، 8، 9، يمكن للمؤسسة استعمالها بحرية وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، و التزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الأصناف السابقة من 1 إلى 7.

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال:

تكون أرصدة حسابات الصنف الأول عادة دائنة وتشمل الحسابات التالية [37]:

حساب 10: رأس المال، و الاحتياطات.

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية. وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة و طبيعة نشاطها وذالك كما يلي:

101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال،
103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة،
104 فارق التقييم،
105 فارق إعادة التقييم،
106 الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية)،
107 فارق المعادلة،
108 حساب المستغل،
109 رأس المال المكتتب غير المطلوب،

تتم المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة و حصص رأس المال والأرباح المتراكمة كما يلي:

حساب 101: رأس المال.

يجب أن تتم ملائمة عنوان هذا الحساب مع الشكل القانوني للكيان (المؤسسة):

- **حساب أموال الإستغلال:** عندما تكون المؤسسة فردية. يسجل الحساب الفرعي لـ 101x في جانبه الدائن:

- قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثنائه.
- الرصيد المحتمل الدائن لحساب المستغل 108، عند إقفال السنة المالية.

ويسجل في جانبه المدين: الرصيد الباقي المدين لحساب المستغل 108، عند إقفال السنة المالية.

- **رأس المال الإجتماعي:** عندما تكون المؤسسة فردية فإن رأس المال المطلوب يمثل القيمة الأسمية للسهم أو الحصة المقدمة للمساهمة في رأس المال، أما في الشركات العمومية فإن رأس المال المطلوب يمثل القيمة المقابلة للحصص العينة أو النقدية المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات العمومية.

يسجل الحساب الفرعي لرأس مال الشركة في جانبه الدائن مبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة و يعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعاً لقرارات الهيئات المختصة (الجمعية العامة للشركة). و يجعل مديناً في حالة تخفيض رأس المال مهما كانت الأسباب.

وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال الشركة، فإن القسط غير المستدعى منه يقيد في الجانب الدائن للحساب 101 رأس المال الصادر (المطلوب)، وفي الجانب المدين حساب 109 رأس المال المكتتب غير المطلوب.

حساب 104: فارق التقييم.

يسجل في هذا الحساب رصيد الأرباح و الخسائر غير المقيدة في النتيجة، و الناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية.

حساب 105: فارق إعادة التقييم.

يسجل في هذا الحساب فوائض القيم (القيمة الزائدة) الناتجة عن إعادة تقييم القيم الثابتة حسب الشروط القانونية.

حساب 106:الاحتياطات.

يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب كل أنواع الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية، ... إلخ)، و يجعل مديناً في حالة إهتلاك الخسائر من الاحتياطات.

حساب 107: فارق المعادلة (فارق الموازنة للسندات المعاد تقييمها).

يسجل في هذا الحساب الفرق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المعاد تقييمها أعلى من سعر الشراء.

حساب 108:المستغل.

يسجل في هذا الحساب المعاملات التي تتم خلال السنة بين الكيان و المستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة N-1...إلخ) وكذلك الأجر العادي للمستغل المرتبط بعمله عند الإقتضاء، وعند إقفال السنة المالية يحول رصيد هذا الحساب إلى حساب أموال الإستغلال 101x.

حساب 109: رأس المال المكتتب غير المطلوب.

– يكون هذا الحساب مديناً بشكل مقابل لحساب 101 رأس المال الصادر (المطلوب) عند الاكتتاب، ويجعل دائناً مقابل جعل حساب 456 الشركاء العمليات عن رأس المال- مديناً عندما يتم طلب رأس المال و الرصيد المدين لحساب 109 يمثل حقوق الكيان (المؤسسة) على الشركاء.

حساب 11: الترحيل من جديد.

- يسجل في هذا الحساب جزء النتيجة الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق، بحيث يكون رصيد دائن في حالة ترحيل جديد ربح، ورصيد مديناً في حالة ترحيل من جديد عجز (خسارة).

حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، تتم معالجة التغيرات الناتجة عن تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء أو النسيان (كنسيان تسجيل فاتورة خاصة بالسنة (ن 1) مثلاً). و التي يتم اكتشافها في السنة الحالية (ن)، من حسابات رؤوس الأموال، عكس ما كانت عليه حسب المخطط المحاسبي الوطني، حيث كانت تتم معالجتها من خلال حسابات المصروفات أو الإيرادات حسب الحالة (حـ/696: أعباء سنوات سابقة، حـ/797: إيرادات سنوات سابقة).

لذا تم إصدار حساب جديد من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تحت رقم: حـ/ 115«التسويات الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية»، بهدف تسجيل المعالجات السابقة ضمن حسابات رؤوس الأموال [48].

حساب 12: نتيجة السنة المالية.

يسجل في هذا الحساب رصيد حسابات أعباء و حسابات منتوجات السنة المالية. يجعل دائناً بقيمة الربح و يجعل مديناً بقيمة الخسارة.

يرصد هذا الحساب في الشركات حسب قرار توزيع النتيجة من قبل الجمعية العامة، أما في المؤسسات الفردية فإن الحساب يحول إلى حساب رأس المال الفردي 101x، في اليوم الأول من إفتاح السنة المالية N+1.

حساب 13: المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال.

يضم الحسابات الفرعية التالية:

131 إعانات التجهيز،
132 إعانات أخرى للاستثمار،
133 الضرائب ا لمؤجلة على الأصول،
134 الضرائب المؤجلة على الخصوم،
138 منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة،

- **الحسابات الخاصة بإعانات التجهيز وإعانات الاستثمار:** تجعل دائنة بقيمة الإعانات مقابل جعل حساب من الصنف الثاني مديناً في حالة ما إذا كانت الإعانات في شكل تجهيزات مجانية أو حساب من الصنف الرابع في حالة الإعانات عبارة عن تمويل.

- **حسابات الضرائب المؤجلة:** نظراً لطبيعة الضريبة على الأرباح و الوقت الذي تحسب فيه، وهو نهاية السنة المالية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقاً من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي أخر الدورة المحاسبية وعند إعداد جدول النتائج و الميزانية، يحسب الفرق بين ما تم تسديده تقريباً وما تم تحقيه فعلياً من نتيجة، وهنا قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد.أما في حالة العكس، فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكنها تبقى تسبيقاً للدورات المحاسبية المقبلة، بحيث:

- يجعل حساب 133 ضرائب أصول مؤجلة مديناً مقابل جعل حساب 692 « قرض الضريبة المؤجل عن الأصول »، دائناً. بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة.
- يجعل حساب 134 ضرائب خصوم مؤجلة دائناً مقابل جعل حساب 693 « قرض الضريبة المؤجل عن الخصوم » مديناً، بالنسبة إلى مبلغ الضرائب المطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة.

تتم في نهاية كل سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها.

حساب 15: مؤونات الأعباء (الخصوم غير الجارية).

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

153 المؤونات للمعاشات و الإلتزامات المماثلة (التزامات التقاعد)،
155 المؤونات للضرائب،
156 المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)،
158 المؤونات الأخرى للأعباء (الخصوم غير الجارية)،

يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة مئونة الأعباء ويقابله حساب مخصصات المؤونات في المدين. وفي نهاية كل دورة ينبغي إعادة النظر في المؤونات بحيث:

- يجعل حساب حساب مخصصات المؤونات المعنية مديناً في حالة ارتفاع قيمة المؤونة.
- يجعل حساب 78x «استرجاع أعباء الدورات السابقة» دائناً في حالة نقص في المؤونة أو حالة إلغائها لأنها غير مبررة أو أصبحت بدون هدف.

حساب 16: الاقتراضات والديون المماثلة.

تدرج القروض و ما شابهها في هذا الحساب باعتبارها خصوماً مالية للكيان بالقيمة الحقيقية لمقابلها المستلم بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد.

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

161 السندات التساهمية،

162 الاقتراضات السندية القابلة للتحويل،

163 الاقتراضات السندية الأخرى،

164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض،

165 الودائع والكفالات ا لمقبوضة،

167 الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي،

168 اقتراضات أخرى وديون مماثلة،

169 علاوات تسديد السندات،

الدين المسجل كمقابل للتصرف في أصل تمت حيازته بواسطة عقد إيجار تمويلي، يسجل لدى المشترى كما لو كان شراء على الحساب وفقاً للمبادئ التالية:

- تسجيل الملك في شكل تثبيت في أصل الميزانية في الحساب 21.
- تسجيل القرض في الحسابات المناسبة لخصوم الميزانية (الحساب 167: الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي)، طبقاً للقواعد المعمول بها في إدراج قرض من القروض في الحسابات.

حساب17: الديون المرتبطة بالمساهمات.

يخص هذا الحساب العمليات المالية فقط، يجعل دائناً بقيمة الديون المتعلقة بمساهمات الفروع أو الشركات المساهمة، وكذلك الديون المتعلقة بالمساهمات خارج الشركة الأم.

يتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

171 الديون ا لمرتبطة بمساهمات المجمع،

172 الديون ا لمرتبط بمساهمات خارج المجمع،

173 الديون ا لمرتبطة بشركات في شكل مساهمة،

178 الديون الأخرى ا لمرتبطة بمساهمات،

حساب 18: حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة.

يسجل في هذا الحساب العمليات المتعلقة بنشاط الفروع و الموحدات فيما بينها و الشركات في شكل مساهمة، ويجب أن يرصد في نهاية السنة المالية.

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

181 حسابات الارتباط بين المؤسسات،

188 حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة.

يضم الصنف الأول الأموال الخاصة والديون، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يضم الأموال الخاصة فقط، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 و الحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون فتسجل في الحساب 16 و الحساب 17 و ما يتفرع عنهما.

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الثاني مدينة، وتشمل الحسابات التالية [37]:

حساب 20: التثبيتات المعنوية وفرق الاقتناء.

يضم هذا الحسابات الفرعية التالية:

203 مصاريف تطوير القيم الثابتة،

204 برمجيات المعلوماتية (الإعلام الآلي) وما شابهها،

205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص و الامتياز،

207 فارق الاقتناء أو شهرة المحل (Goodwill)،

208 التثبيتات المعنوية الأخرى،

حساب 203: مصاريف تطوير القيم الثابتة.

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المصاريف الخاصة بالبحث والتطور ويقابله في الجانب الدائن حساب 731 « إنتاج قيم ثابتة معنوية »، كما يتم ترصيد حساب 203 عندما يتم إهتلاكه، وذلك بجعله دائناً ويقابله في الجانب المدين حساب 280_X « إهتلاك التثبيتات المعنوية ».

حساب 204: برمجيات المعلوماتية (الإعلام الآلي) وما شابهها.

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة تكلفة أو اقتناء برامج الإعلام الآلي ويقابله في الجانب الدائن

- حسابات الغير، أو
- الحسابات المالية، أو
- حساب 731 إنتاج قيم ثابتة معنوية في حالة إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة.

أما الحسابات الأخرى الخاصة بالقيم المعنوية غير المسجلة في الحسابات السابقة تسجل مباشرة في الأصول الثابتة المعنوية (205 أو 208).

في حالة التنازل أو خروج القيم الثابتة المعنوية، تحدد قيمة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل بالفرق بين قيمة سعر البيع المقدر و القيمة المحاسبية، ويعالج محاسبياً في الأعباء (حساب فرعي 65) أو الإيرادات (حساب فرعي 75) حسب الحالة.

حساب 207: فرق الإقتناء أو شهرة المحل (Goodwill).

يسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو انصهارها أو إدماج. و يمكن أن يكون هذا الحساب مديناً أو دائناً، و يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده.

حساب 21: التثبيتات العينية.

يجعل هذا السحاب مديناً بقيمة الحصص المقدمة من طرف الشركاء أو تكلفة الاقتناء في تاريخ دخول هذه الأصول الثابتة ضمن ممتلكات المؤسسة أو بتكلفة إنتاجها في حالة ما إذا كانت هذه القيم مصطنعة أو منتجة من طرف المؤسسة ذاتها. ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات التالية حسب الحالة:

- الحساب الفرعي 10_X لرأس المال،
- الحساب الفرعي 45X الشركاء --العمليات حول رأس المال ،
- حساب 40 الموردون أو حسابات أخرى معنية،
- حساب 732 إنتاج القيم الثابتة العينية.

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

211 الأراضي،

212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي،

213 البناءات،

215 المنشئات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية،

218 التثبيتات العينية الأخرى،

في حالة التنازل أو خروج القيم الثابتة العينية (المادية)، تحدد قيمة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل بالفرق بين قيمة سعر البيع المقدر و القيمة المحاسبية، ويعالج محاسبياً في الأعباء (حساب فرعي 65) أو الإيرادات (حساب فرعي 75) حسب الحالة.

حالة خاصة: المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي.

تسجل التثبيتات التي لا تعود ملكيتها قانوناً للكيان (المؤسسة)، لكن تتوفر فيها شروط تمكنها من أن تكوم ضمن عناصر الأصول في شكل تثبيتات عينية بالنسبة للمستأجر، وفي شكل حسابات دائنة بالنسبة للمؤجر.

❖ المعالجات المحاسبية في دفاتر المستأجر (Chez Le Preneur):

يسجل عقد الإيجار –التمويلي- في الأصول الثابتة، بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثابتة مديناً (حساب فرعي 21x) و يقابله في الخصوم حساب الديون الخاص بهذا العقد (حساب 167 الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي).

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 مديناً بمبلغ السداد، بالإضافة إلى حساب المصاريف المالية (حـ/661 أعباء الفوائد)، وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة.

❖ المعالجات المحاسبية في دفاتر المؤجر(Chez Le Bailleur):

يسجل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار –التمويلي--في الحقوق الطويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حـ/ 274 «القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل »، و لا يمكن تسجيلها ضمن الممتلكات و حتى ولو كان المؤجر لديه عقد امتلاك هذا الأصل. مقابل جعل [49] ص ص (321 322):

- حساب فرعي 77x (العناصر الغير العادية: إيرادات التنازل عن الأصول)، إذا كان المؤجر غير صانع للمنتوج.

في هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيتات موضع عقد الإيجار التمويلي بالقيمة المحاسبية الباقية. بجعل حساب التثبيت (الاستثمار) المعني دائناً، مقابل جعل حساب الاهتلاكات (حساب فرعي 281x : اهتلاك التثبيتات العينية) مديناً، إذا كان الاستثمار أهتلك من قبل، و الفرق يسجل في حساب فرعي 67x: العناصر غير العادية – القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المتنازل عنها-.

- حساب 701 (المبيعات من المنتجات التامة المصنعة)، إذا كان المؤجر صانع للمنتوج.

وعند تحصيل الدفعات يجعل هذا حساب 274 دائناً بالإضافة إلى حساب 762 إيرادات الأصول المالية (الفوائد)، مقابل تسجيل حسابات الخزينة مديناً.

حساب 22: التثبيتات في شكل امتياز (المتنازل عنها).

يعرف امتياز الخدمة العمومية على أنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محدودة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية. مثل: عقود الامتياز الزراعي.

القيم الثابتة المادية أو المعنوية موضوع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو صاحب الامتياز (الممنوح له الامتياز)، تسجل في الحساب 22 و بنفس الشروط الخاصة بالحسابين 20 و 21.

يضم الحساب 22 الحسابات الفرعية التالية:

221 الأراضي الممنوح امتيازها،
222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها ،
223 البناءات الممنوح امتيازها ،
225 المنشآت (تهيئات) التقنية الممنوح امتيازها ،
228 القيم الثابتة الأخرى الممنوح امتيازها ،
229 حقوق مانح الامتياز،

حساب 23: التثبيتات الجاري انجازها.

يسجل في هذا الحساب التثبيتات (الأصول) التي لم تكتمل بعد (في طور الإنجاز) في تاريخ نهاية السنة المالية، وكذلك التسبيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت (أصل) ما. الاستثمارات قيد الانجاز يمكن أن يتم:

- انجازها من قبل الغير: في هذه الحالة يجعل حساب 23x مديناً بنسبة الانجاز، و بالمقابل يجعل إحدى حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير) دائناً.
- انجازها بوسائل المؤسسة الخاصة: في هذه الحالة يجعل حساب 23x مديناً و بالمقابل يجعل حساب 73x إنتاج القيم الثابتة دائناً (بعد تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في الصنف 6).
- التسبيقات والمدفوعات على الحساب: تسجل في حساب 238« التسبيقات والحسابات المدفوعة للحصول على التثبيتات»، وبالمقابل يجعل حساب 404 «موردو التثبيتات» دائناً.

يرصد حساب 23 عند اقتناء الاستثمار أو اكتمال انجازه وذلك باستعمال الحسابات المعنية للقيم الثابتة حساب 21. التثبيتات (الاستثمارات) الجاري انجازها لا تهتلك، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة الاستثمار القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية.

يضم هذا الحاسب 23، الحسابات الفرعية التالية:

232 التثبيتات العينية الجاري انجازها،

237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها،

238 التسبيقات والحسابات المدفوعة للحصول على التثبيتات،

حساب 26: مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات.

يتلقى هذا الحساب في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الأسهم) سندات المساهمة و كذلك الحسابات الدائنة المتعلقة المرتبطة بتلك السندات، ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير.

وفي حالة التنازل عن الأسهم يسجل زائد القيمة أو نقص القيمة في حسابات الإيرادات أو الأعباء، حسب الحالة (حساب فرعي 75x أو حساب فرعي 65x).

يضم حساب 26 الحسابات الفرعية التالية:

261 سندات الفروع المنتسبة،

262 سندات المساهمة الأخرى،

265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)،

266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع،

267 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع،

268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة،

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

حساب 27: تثبيتات مالية أخرى.

تشمل التثبيتات المالية الأخرى ما يلي:

271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة لنشاط الحافظة،

272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القسائم)،

273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة،

274 القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل،

275 الودائع و الكفالات المدفوعة،

276 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة،

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

هذه التثبيتات (الأصول) المالية يتم تقييمها بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل، وفي المقابل يجعل حساب إحدى الحسابات المالية دائناً.

حساب 28: إهتلاكات التثبيتات.

يستعمل هذا الحساب لمعالجة الاهتلاكات محاسبياً وذلك مع حسابات 20x و 21x و 22X، بحيث يجعل حساب 28x دائناً بقيمة الاهتلاك السنوي ويقابله في الجانب المدين مخصصات الاهتلاك حساب 68x.

يضم هذا الحاسب 28، الحسابات الفرعية التالية:

280 اهتلاك التثبيتات المعنوية،

281 اهتلاك التثبيتات العينية،

282 اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها،

القيم الثابتة المعنوية تهتلك في مدة لا تتجاوز 20 سنة. إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ينبغي تبريرها في الملاحق وجداول الإيضاحات.

حساب 29: تدني قيمة التثبيتات.

يتم اعتماد هذا حساب عند ثبوت خسارة أو انخفاض في قيمة القيم الثابتة، حيث يجعل حساب 29x دائناً، ويقابله في الجانب المدين حساب 68x «المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيم»، وفي نهاية السنة يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيم كما يلي:

- يجعل حساب المخصصات 68x مديناً في حالة زيادة مبلغ الخسارة.
- يجعل حساب 78x «استرجاع خسائر القيمة و المئونات»، دائناً في حالة انخفاض مبلغ الخسارة أو إلغائها.

يظهر المبلغ الصافي للتثبيتات (الاستثمارات) في الميزانية العمومية بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة. وفي حالة التنازل عن الاستثمار يرصد حساب 29x بحساب 78x.

نلاحظ من خلال عرضنا للصنف الثاني أنه تم إعادة تصنيف الاستثمارات (التثبيتات) حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني PCN، إين كانت تصنف إلى قيم معنوية و قيم مادية. وذلك كما يلي:

- التثبيتات المعنوية،
- التثبيتات المادية،
- التثبيتات المتنازل عنها،
- التثبيتات الجاري انجازها،
- مساهمات و حسابات دائنة ملحقة،
- تثبيتات مالية أخرى،

الصنف الثالث: حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ:

تكون أرصدة حسابات الصنف الثالث عادة مدينة وتشمل الحسابات التالية [37]:

30 مخزونات البضائع.

31 المواد الأولية واللوازم.

32 تموينات أخرى.

321 المواد القابلة للاستهلاك،

322 اللوازم القابلة للاستهلاك،

362 التغليفات،

33 سلع قيد الإنتاج.

331 المنتجات الجاري إنجازها،

335 الأشغال الجاري إنجازها،

34 خدمات قيد الانتاج.

341 الدراسات الجاري انجازها،

345 الخدمات الجاري تقديمها،

35 مخزونات المنتجات.

351 المنتجات الوسيطة،

355 المنتجات المصنعة،

358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)،

36 المخزونات المتأتية من التثبيتات (الاستثمارات).

37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الايداع.

38 المشتريات المخزنة،

380 البضائع المخزنة،

381 المواد و اللوازم الأولية المخزنة،

382 التموينات الأخرى المخزنة،

39 تدني قيمة المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ.

فيما يخص معالجة المخزونات لا توجد اختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي، حيث هناك طريقتان لمعالجة المخزونات وهما:

- طريقة الجرد الدائم (Inventaire Permanent).
- طرقة الجرد غير الدائم (Inventaire Intermittent).

يتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (PUMP)، وإما باستعمال طرقة الوارد أولاً الخارج أولاً (FIFO). حيث تم إلغاء طرقة الوارد أخراً الخارج أولاً (LIFO) لأنه:

- يصعب تطبيقها من الناحية العملية ،
- لا يمكن تطبيقها على المخزونات السريعة التلف.

الصنف الرابع: حسابات الغير.

يمكن أن تكون أرصدة حسابات هذا الصنف في نهاية السنة المالية دائنة أو مدينة، عكس ما كانت عليه حسب المخطط المحاسبي الوطني، حيث كان الرصيد الدائن يعتبر غير عادي.

يضم هذا الصنف الحسابات التالية [37]:

40 الموردون و الحسابات الملحقة.
41 الزبائن والحسابات الملحقة.
42 المستخدمون و الحسابات الملحقة.
43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.
44 الدولة، والجماعات العمومية، و الهيئات الدولية و الحسابات الملحقة.
45 المجمع و الشركاء.
46 مختلف الدائنين، و مختلف المدينين.
47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية.
48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقاً و المؤونات.
49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.

حساب 40: الموردون و الحسابات الملحقة.

يسجل في هذا الحساب 40، الديون و تسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع و الخدمات.

يضم حساب 40 الحسابات الفرعية التالية [37]:

401 موردو المخزونات و الخدمات.

403 موردو السندات الواجب دفعها.

404 موردو التثبيتات.

405 موردو تثبيتات السندات الواجب دفعها.

408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها.

409 المودون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليها، والحسابات الدائنة الأخرى.

يقيد في الجانب الدائن للحساب الفرعي 401 « موردو المخزونات و الخدمات » مبلغ فواتير شراء السلع أو تأدية الخدمات، مقابل جعل الحسابات التالية مدينة:

- حساب 38x بالنسبة للمشتريات المخزنة.
- الحسابات المعنية من الصنف6 (مبلغ خارج الرسم القابل للإسترجاع) بالنسبة للمشتريات غير المخزنة (حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات)، أو الخدمات.
- حساب 442x الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع (T.V.A).

يجعل حساب 401 مديناً عند تسوية المستحقات مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

- حسابات الخزينة عند التسوية (حساب 51x البنوك و المؤسسات المالية، و ما يماثلها، حساب 53الصندوق).
- حساب 38x، أو حساب من الصنف6، في حالة رجوع البضائع أو التخفيضات أو التنزيل أو الحسومات المتحصل عليها (وحساب الرسم على القمة المضافة المعني).
- حساب موردو سندات للدفع حساب فرعي 403« موردو السندات الواجب دفعها»، عند قبول ورقة تجارية (سفتجة، سند لأمر)، ويرصد هذا الحساب 403 باستعمال حسابات الخزينة عند تسوية السند (الورقة التجارية).

بالنسبة للحساب 408، و 409، تتم معالجتها كما كانت تعالج الحسابات المقابلة لهما حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN.

رقم الحساب	SCF	رقم الحساب	PCN
408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	538	فواتير قيد الاستلام
409	الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليها، والحسابات الدائنة الأخرى	430	تسبيقات إلى الموردين
		435	آمنات مدفوعة
		438	حسومات ستكتسب

مثلاً: كان حـ/ 538: فواتير قيد الاستلام حسب PCN يستعمل في حالة وصول البضاعة دون الفاتورة إلى المنشأة في هذه الحالة كان يجعل هذا الحساب دائناً مقابل جعل حساب 38 المشتريات مديناً، وعند وصول الفاتورة يرصد هذا الحساب مقابل جعل حساب 530 الموردون دائناً.

لذا تتبع نفس المعالجات بالنسبة لحساب 408 « موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها» وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF. لأن معنى الحساب لم يتغير بل غير رقم الحساب فقط.

حساب 41: الزبائن والحسابات الملحقة.

ترد ضمن هذا الحساب41 الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدورة استغلال المؤسسة.

يضم هذا الحساب، الحسابات الفرعية التالية:

411 الزبائن.

413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها.

416 الزبائن المشكوك فيهم.

417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري انجازها.

418 الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد-.

419 الزبائن الدائنون – التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب دفعها-.

يجعل حساب 411 مديناً بمبلغ الفواتير الخاصة ببيع السلع أو الخدمات المقدمة، و يقابله في الجانب الدائن الحسابات التالية:

- حساب70x المبيعات من الضائع أو المنتجات المصنعة أو المبيعات من الخدمات المقدمة (المبلغ بدون رسوم).
- حساب فرعي لحساب 41x عن الديون بعنوان التغليف (الأغلفة المسترجعة).
- حساب 445x الرسم على القيمة المضافة المجمعة (T.V.A).

و يَكن حساب 411 دائناً، مقابل جعل الحسابات التالية مدينة:

- حسابات الخزينة عند التحصيل (حساب 51x البنوك و المؤسسات المالية، و ما يماثلها، حساب 53الصندوق).
- حساب 70x حالة إرجاع البضائع من طرف الزبائن أو وجود تخفيضات تجارية.
- حساب أوراق القبض عند التحصيل بورقة تجارية، حساب 413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها. يرصد هذا الحساب في حالة التحصيل مقابل جعل حساب الخزينة مديناً.

بالنسبة للحسابات 416، 417، 418، 419، تتم معالجتها كما كانت عليه حسب المخطط المحاسبي الوطني.

رقم الحساب	SCF	رقم الحساب	PCN
416	الزبائن المشكوك فيهم	470x	الزبائن المشكوك فيهم
417	الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري انجازها	478	فواتير قيد الإعداد
418	الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد-		
419	الزبائن الدائنون – التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب دفعها-	526	أمانات تحت التسديد
		570	تسبيقات تجارية
		577	حسومات ستمنح

مثلاً : كان حـ/ 478: فواتير قيد الإعداد، يستعمل في نهاية السنة بالنسبة للمنتجات، والأشغال، و الخدمات، التي تم انجازها، لكن لم يتم إعداد الفواتير الخاصة بها بعد، حيث كان يجعل هذا الحساب مديناً مقابل جعل حساب المنتجات المعني دائناً. وعند إعداد الفاتورة يرصد هذا الحساب بجعله دائناً، مقابل جعل حساب 470 « الزبائن » دائناً.

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تم التفرقة بين الأشغال و الخدمات الجاري انجازها حـ/417، و المنتجات الأخرى حـ/418. التي لم تعد فواتيرها بعد.

لذا تتبع نفس المعالجات الخاصة بالحساب 478 « فواتير قيد الإعداد » حسب PCN، بالنسبة للحساب، 417 و حساب 418، وفق SCF لأن معنى الحساب لم يتغير بل غير رقم الحساب فقط.

حساب 42: المستخدمون و الحسابات الملحقة.

يسجل في هذا الحساب مستحقات المستخدمون، وأموال الخدمات الاجتماعية.

تنشأ الأقسام الفرعية لحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي على النحو التالي:

421 المستخدمون، الأجور المستحقة،
422 أموال الخدمات الإجتماعية،
423 مساهمة الأجراء في النتيجة،
425 المستخدمون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب الممنوح،
426 المستخدمون، الودائع المستلمة،
427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور،
428 المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات الواجب استلامها،

حساب 421: رواتب المستخدمون

هناك طرقتين للتسجيل في هذا الحساب:

الطريقة الأولى: يقيد في الجانب الدائن لحساب 421 –رواتب المستخدمين--المبلغ الإجمالي للرواتب الواجب دفعها للمستخدمين، مقابل جعل حساب 631 أجور المستخدمين- مديناً. كما يمكن أن يكون حساب 421 مديناً في الحالات التالية:

- بمبلغ التسبيقات الخاصة بالمستخدمين، مقابل حساب 425 --المستخدمون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب الممنوح دائناً،
- بمبلغ المعارضة على الأجور، مقابل حساب 427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور دائناً،
- بمبلغ الأعباء الاجتماعية، مقابل حساب 43 الهيئات الاجتماعية--دائناً،
- بقيمة مبلغ الضريبة المقتطعة من الأجور مقابل حساب 447 الدولة الضرائب

والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى (IRG مثلاً).

الطريقة الثانية: يقيد في الجانب الدائن لحساب 421 –رواتب المستخدمين- المبلغ الصافي الواجب دفعه (وليس المبلغ الاجمالي) بناءاً على كشوف دفع الرواتب.

بحيث يجعل حساب 631 -أجور المستخدمين مديناً مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

- حساب 421 رواتب المستخدمين (بالمبلغ الصافي)،
- حساب 422 أموال الخدمات الإجتماعية،
- حساب 425 المستخدمون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب الممنوح،
- حساب 427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور،
- حساب 43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة.

حساب 428: المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات الواجب استلامها

يستعمل هذا الحساب عند قفل السنة المالية لتسجيل الأعباء و المنتوجات المستحقة الدفع و المرتبطة بالسنة المالية المقفلة، مثل العطل المدفوعة الأجر، أو مكافئات المر دودية، بحيث يجعل حساب 428 دائناً، مقابل جعل حساب 631 - أجور المستخدمين- مديناً، وعند الدفع يرصد حساب 428 مقابل جعل حساب 421 - رواتب المستخدمين- دائناً.

حساب 43: الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

431 الضمان الاجتماعي،

432 الهيئات الاجتماعية الأخرى،

438 الهيئات الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات الواجب المطلوب استلامها.

يقيد في الجانب الدائن من حسابات 43x على الترتيب ما يلي:

- المبالغ الواجبة الدفع للهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية و المنح العائلية و حوادث العمل وتقاعد المستخدمين، مقابل جعل حساب

6x الأعباء حسب طبيعتها مديناً.

- المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات المذكورة أعلاه لصالح المستخدمين، مقابل جعل حساب 421 -رواتب المستخدمين مديناً.

و يجعل حساب 43x مديناً عند التسديد لصالح هذه الهيئات مقابل جعل حساب الخزينة دائناً.

حساب 438: الهيئات الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات الواجب المطلوب استلامها

يسجل في هذا الحساب في نهاية الدورة الأعباء الإجتماعية المرتبطة بالسنة المقفلة الخاصة بالعطل المدفوعة الأجر و علاوات التشجيع أو المكافئات المقرر منحها للمستخدمين. يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي في مقابل حسابات الهيئات الاجتماعية الضرورية. كما يمكن أن يرد إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

حساب 44: الدولة، والجماعات العمومية، و الهيئات الدولية و الحسابات الملحقة.

يسجل في هذا الحساب العمليات التي جرت مع كيانات ذات سلطة عمومية، أما العمليات الأخرى الخاصة بالشراء و البيع فتسجل في حسابات الغير إما في حساب 40 - الموردون و الحسابات الملحقة -أو حساب 41x الزبائن والحسابات الملحقة -.

ويقسم هذا الحساب بحسب الحاجة إلى الحسابات الفرعية التالية:

441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها،

442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى،

443 العمليات الخاصة مع الدولة و الجماعات المحلية،

444 الدولة -الضرائب على النتائج ،

445 الدولة –الرسم على رقم الأعمال-،

446 الهيئات الدولية،

447 الضرائب الأخرى و الرسوم والتسديدات المماثلة،

448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها و المنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب).

حساب 441: الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها.

تقيد في الجانب المدين لهذا الحساب في نهاية السنة المالية، الإعانات المكتسبة و التي لم يتم تحصيلها بعد، مقابل جعل إحدى حسابات المنتجات دائناً (حساب 74x إعانات الاستغلال)، أو حساب إيرادات مسجلة مسبقاً (حساب 754 أقساط إعانات الإستثمار)، ويرصد هذا الحساب عند استلام الإعانة مع حساب الخزينة.

حساب 442: الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيلها (Déductible TVA) أثناء تسجيل المشتريات، أو الخدمات ، أو التثبيتات.

يجب تقسيم هذا الحساب حسب احتياجات الشركة.

- 442x: الرسم على القيمة المضافة / المشتريات،
- 442x: الرسم على القيمة المضافة / التثبيتات،
- 442x: الرسم على القيمة المضافة / الخدمات.

يرصد هذا الحساب عند حلول استحقاق الرسم على القيمة المضافة (TVA)، بجعله دائناً مقابل جعل حساب 445x « الدولة – الرسم على رقم الأعمال-» مديناً، كما هو موضح في الحساب 445.

حساب 444: الدولة – الضرائب على الأرباح-.

– يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ الضريبة على الأرباح المستحقة، مقابل جعل حساب 695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج النشطة العادية-، ويجعل مديناً عند التسديد مقابل جعل حساب الخزينة دائناً.

حساب 445: الدولة – الرسم على رقم الأعمال-.

يستلم هذا الحساب في جانبه الدائن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجموعة (TVA Collecté) لصالح الدولة أثناء تسجيل عمليات البيع المنجزة (حساب فرعي 445x).

يرصد هذا الحساب عند حلول استحقاق الرسم على القيمة المضافة (TVA)، بجعله مديناً مقابل جعل حساب 442x « الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى » دائناً. والفرق بينهما:

- يعتبر كتسبيق (Précomptes) حالة كون حـ/442 > حـ/445.
- يعتبر كالتزام (TVA à payer) يجب تسديده للدولة حالة كون حـ/ 445 > حـ/ 442.

حساب 446: الهيئات الدولية.

- يسجل في هذا الحساب جميع العمليات التي تنجز مع الهيئات الدولية التي تخص عمليات التمويل، باستثناء العمليات التي تعتبر فيها هذه الهيئات الدولية مورد أو زبون في هذه الحالات تسجل العمليات مباشرة في حساب 40 الموردون و الحسابات الملحقة-أو حساب 41 الزبائن والحسابات الملحقة -.

حساب 447 الضرائب الأخرى و الرسوم والتسديدات المماثلة.

يجعل هذا الحساب دائناً بكل الضرائب و الرسوم الأخرى المدفوعة من طرف المؤسسة مثل الرسم على النشاط المهني (TAP)، مقابل جعل إحدى حسابات الأعباء المعنية مديناً (حساب فرعي 64x الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة). ويجعل مديناً عند عمليات التسوية مقابل جعل حسابات الخزينة دائناً.

حساب 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها و المنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب).

يستعمل هذا الحساب عند قفل السنة المالية لتسجيل الأعباء و المنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة مثل الضرائب المستحقة على العطل المدفوعة الأجر أو الضرائب المستحقة على علاوات التشجيع أو المكافئات المقرر منحها للمستخدمين.

و يرصد عند الدفع الفعلي مقابل جعل حسابات الخزينة دائناً، مع تسجيل التسويات في الحسابات المعنية. كما يمكن أن ترد العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الحسابات الأصلية عند فتح السنة المالية الموالية.

حساب 45: المجمع و الشركاء.

- لا تسجل في هذا الحساب العمليات التي يكون فيها المجمع أو الشركاء، كموردين أو زبائن لأنها تسجل مباشرة في حساب 40 الموردون و الحسابات الملحقة -أو حساب 41x الزبائن والحسابات الملحقة -. و يشمل هذا الحساب بحسب الحاجات الأقسام الفرعية التالية:

451 عمليات المجمع،

455 الشركاء – الحسابات الجارية-،

456 الشركاء--العمليات على رأس المال ،

457 الشركاء – الحصص الواجب دفعها-،

458 الشركاء--العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجميع .

حساب 451: عمليات المجمع.

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب مبلغ الأموال التي يقدما الكيان (المؤسسة) بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة، ويسجل في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي تضعها كيانات (مؤسسات) المجمع تحت تصرف المؤسسة بطرقة مباشرة أو غير مباشرة.

حساب 455: الشركاء الحسابات الجارية.

يجعل هذا الحساب دائناً بمبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتاً تحت تصرف المؤسسة.

حساب 456: الشركاء--العمليات على رأس المال .

يسجل في هذا الحساب العمليات الخاصة برأس المال و التي تتم بين المنشأة و المساهمين.

يجعل هذا الحساب دائناً مقابل جعل حساب 109 « رأس المال المكتتب غير المطلوب» عندما يتم طلب رأس المال، ويرصد عندما يتم الوفاء بالمطلوبات، مقابل جعل إحدى الحسابات التالية مديناً حسب الحالة:

- حساب فرعي لحساب 21x « التثبيتات العينية »، إذا كانت المساهمة عينية.
- حساب فرعي لحسابات 26x أو 27x «تثبيتات مالية»، إذا كانت المساهمة عبارة عن سندات مساهمة (أسهم).
- حساب فرعي لحسابات الصنف 3x « حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ »، إذا كانت المساهمة عينية.
- حساب فرعي لحساب الصنف 5x « الحسابات المالية »، إذا كانت المساهمة مالية.

حساب 457: الشركاء الحصص الواجب دفعها.

يجعل هذا الحساب دائناً بمبلغ الأرباح التي قررت الأجهزة المختصة توزيعها (الجمعية العامة) مقابل جعل إحدى الحسابات التالية مدينة:

- حساب 12 نتائج السنة المالية،
- حساب 106 الاحتياطات،
- حساب11 الترحيل من جديد.

حساب 458: الشركاء العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجميع.

يسجل في هذا الحساب العمليات التي تتم بصفة مشتركة بين المساهمين.

حساب 46: مختلف الدائنين، و مختلف المدينين.

يشمل هذا الحساب بحسب الحاجة الحسابات الفرعية التالية:

462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات،

464 الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية و أدوات مالية مشتقة،

465 حسابات دائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية أو أدوات مالية مشتقة،

467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة،

468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها و المنتجات المطلوب استلا مها.

حساب 462: الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات.

– يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة سعر التنازل عن التثبيتات مقابل جعل حساب فرعي 75x المنتوجات العملياتية الأخرى- دائناً. ويرصد عند التحصيل مقابل جعل حسابات الخزينة مديناً.

أثناء التنازل عن أصول غير جارية غير السندات المثبتة في نشاط الحافظة، فإن الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه، يدخل مباشرة في دفاتر المحاسبة:

- في الجانب المدين للحساب الفرعي 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية إذا كان هذا الفارق سالباً.

- في الجانب الدائن للحساب الفرعي 752 فائض القيمة عن الأصول المثبتة غير المالية إذا كان هذا الفرق ايجابياً.

أما في حالة التنازل عن أصول مالية، فالفرق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة، يظهر مباشرة في دفاتر المحاسبة:

- في الجانب المدين للحساب الفرعي 667 – الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية–، إذا كان هذا الفارق سالباً.
- في الجانب الدائن للحساب الفرعي 767 – الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية-، إذا كان الفرق إيجابياً.

حساب 468: الأعباء الأخرى الواجب دفعها و المنتجات المطلوب استلا مها.

يستعمل هذا الحساب عند قفل السنة المالية لتسجيل الأعباء و المنتجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة، و يرصد عند الدفع الفعلي مقابل جعل حسابات الخزينة دائناً، مع تسجيل التسويات في الحسابات المعنية. كما يمكن أن ترد العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الحسابات الأصلية عند فتح السنة المالية الموالية.

حساب 47: الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية.

توضع الحسابات 47 تحت تصرف المؤسسة لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات التالية:

- العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها، أو العمليات التي تتطلب معلومات إضافية.
- كل عملية تسجل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الأصلي في أقرب الآجال.

هذا الحساب لا يظهر في الكشوف المالية.

حساب 48: الأعباء أو المنتجات المسجلة مسبقاً و المؤونات.

يتضمن هذا الحساب بحسب الحاجة الحسابات الفرعية التالية:

481 مؤونة الخصوم الجارية (المتداولة)،

---

486 الأعباء المسجلة مسبقاً،

487 المنتجات المسجلة مسبقاً،

تستقبل الحسابات 486 – الأعباء المسجلة مسبقاً-،-و 487 المنتجات المسجلة مسبقاً ، عند قفل السنة المالية التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالسنوات المالية اللاحقة.

حساب 481: مؤونة الخصوم الجارية (المتداولة).

– عند إقفال السنة المالية فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المتوقع أن يقع استحقاقها في أقل من 12 شهراً، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481 مقابل جعل حساب 68x المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة-، مديناً. وعند تحقيق التكاليف التي تكون موضوع مؤونة، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في الجانب المدين للحساب 481، ويجعل الحساب المالي المعني أو حسابات الغير دائناً. وتتم تصفية الحساب 481 الخاص بالمؤونة كما يلي:

- عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب المنتجات 78 "الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات" عندما تتجاوز المؤونة التكلفة.
- عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف عندما تكون المؤونة غير كافية.
- تسترد المؤونة عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب 78 عندما تكون غير مبررة.

حساب 49: خسائر القيمة عن حسابات الغير.

عند إثبات خسارة القيمة عن حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 المنشأة حسب طبيعة الحسابات الدائنة المعنية [37]:

491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن،
495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء،
496 خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين،
498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

وبالمقابل يجعل حساب 68x مخصصات خسارة القيمة مديناً.

ينبغي إعادة النظر في المؤونة المكونة في نهاية كل دورة محاسبية عن طريق:

- القيد في الجانب المدين لحساب المخصصات المطابقة عندما يرتفع مبلغ خسارة القيمة،

- القيد في الجانب الدائن للحسابات 78 "الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات" عندما تصبح خسارة القيمة كلياً أو جزئياً لا مبرر لها.

الصنف الخامس: الحسابات المالية.

يضم هذا الصنف الحسابات المالية التالية [37]:

50 القيم المنقولة للتوظيف،
51 البنوك و المؤسسات المالية، وما يماثلها،
52 الأدوات المالية المشتقة،
53 الصندوق،
54 وكالات التسبيقات و الاعتمادات،
58 التحويلات البنكية،
59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

حساب 50: القيم المنقولة للتوظيف.

إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان (المؤسسة) قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير.

يضم هذا الحساب، الحسابات الفرعية التالية:

501 الحصص في المؤسسات المرتبطة،
502 الأسهم الخاصة،
503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقاً في الملكية،
506 السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأجل،
508 قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة،
509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

تقيد في الجانب المدين لحسابات "القيم المنقولة للتوظيف" 50x، تكلفة إقتناء السندات، مقابل جعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائناً:

- في حالة سندات التوظيف التي تسدد قيمتها الإسمية جزئياً، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات، أما القسم غير المطلوب يسجل في الجانب الدائن لحساب 509 « التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة».

- في حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة حالاً، و المقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الإقفال، فإن الفارق بين هذه القيمة و القيمة المحاسبية للسندات تسجل كما يلي:
  - يجعل الحساب الفرعي 50x مديناً، مقابل الحساب 765 «فارق التقييم عن الأصول المالية --فوائض القيمة »، إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة.
  - يجعل الحساب الفرعي 50x دائناً، مقابل الحساب 665 «فارق التقييم عن الأصول المالية --نواقص القيمة »، إذا تعلق الأمر بنقص القيمة.

وفي حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد حساب 50x يجعل مديناً و يجعل سعر التنازل دائناً، مقابل جعل حساب 667 «الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية » مديناً، إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل ، أو حساب 767 «الإيرادات الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالة » دائناً، إذا تعلق الأمر بزيادة قيمة التنازل.

<u>حساب 51: البنوك و المؤسسات المالية، وما يماثلها.</u>

ينقسم هذا الحساب، إلى الحسابات الفرعية التالية:

511 قيم التحصيل،
512 بنوك الحسابات الجارية،
515 الخزينة العمومية و المؤسسات العمومية،
517 الهيئات المالية الأخرى،
518 الفوائد المنتظرة،
519 المساهمات البنكية الجارية.

يجعل حساب البنك 512 مديناً بقيمة التحصيل، و يحعل دائناً بقيمة المدفوعات.

تقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند إقفال السنة المالية، في الحساب 518 "الفوائد المنتظرة". بالنسبة للمساهمات المالية الجارية مثل القروض على الحسم تسجل في الجانب

المدين لحساب 519 " المساهمات البنكية الجارية ". والذي يعالج مثل حساب 58 "تسبيقات بنكية" حسب المخطط المحاسبي الوطني.

حساب 52: الأدوات المالية المشتقة.

يجعل حساب 52 مديناً بقيمة الاقتناء، مقابل جعل الحساب المالي المعني دائناً:

بالنسبة لأدوات الخزينة القابلة للمفاوضة حالياً تقيم بالقيمة السوقية في تاريخ إقفال الحسابات و الفرق بين القيمة المحاسبية و القيمة السوقية تعالج محاسبياً كما يلي:

- يجعل حساب 52x مديناً، مقابل جعل حساب 765 إيرادات مالية أخرى دائناً.
- يجعل حساب 52x دائناً، مقابل جعل حساب 665 القيمة الناقصة لسندات التوظيف مديناً.

في حالة التنازل عن الأدوات المالية فإن رصيد حساب 52x يجعل مديناً و يجعل سعر التنازل دائناً، مقابل جعل حساب الأعباء المالية حساب 667 مديناً في حالة الخسارة، أو حساب إيرادات مالية حساب 757 دائناً في حالة الربح.

يعرف المعيار المحاسبي IAS 32 «الأدوات المالية: الإفصاح والعرض»، " الأدوات المالية: هي أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما، إلتزام مالي، أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى".

حساب 53: الصندوق.

يجعل حساب الصندوق مديناً بقيمة التحصيل، و يجعل دائناً بقيمة المدفوعات. ويكون رصيده دائماً مديناً أو سالباً.

حساب 54: وكالات التسبيقات و الاعتمادات.

يسجل في هذا الحساب المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون و الاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.

وينقسم هذا الحساب إلى الفروع التالية:

541 وكالات التسبيقات،

542 الاعتمادات.

يسجل في الجانب المدين لحساب 541 مبلغ الأموال المسلمة إلى محاسبي الوكالات عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الصندوق. ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- مبلغ المصاريف المنجزة لحساب الكيان عن طريق القيد في الجانب المدين لحسابات الغير أو الأعباء.
- مبلغ نقل الأموال المسلّفة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الصندوق.

يسجل الحساب 542 الاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو باسم عون من أعوان الكيان ويتم ترصيده عند انجاز الاعتماد.

حساب 58: التحويلات البنكية.

إن الحساب 58 هو حساب وسيط يستعمل لتسجيل عمليات التحويلات الداخلية مثل تحويل الأموال من البنك إلى الصندوق أو العكس، وفي كل الحالات يجب أن يرصد هذا الحساب بعد انتهاء هذه العمليات.

حساب 59: خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

تتم معالجة هذا الحساب بنفس طريقة معالجة الحساب 49 "خسائر القيمة عن حسابات الغير". فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحقيق.

وينقسم هذا الحساب إلى الفروع التالية:

591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك و المؤسسات المالية،

594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات و الاعتمادات.

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

تعرض المنتوجات و التكاليف في حسابات النتائج حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة واحتياجات الكيان (المؤسسة). لكن المؤسسة التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيها الأعباء حسب طبيعتها.

❖ حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها:

تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، حسب طبيعتها إلى ما يلي [37]:

حساب 60: المشتريات المستهلكة.

يضم هذا الحساب مشتريات المواد الأولية المستهلكة، و التموينات المستهلكة الأخرى والبضائع المباعة المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة. و التي تسجل في الحسابات الفرعية التالية:

600 مشتريات البضائع المباعة،
601 المواد الأولية،
602 التموينات الأخرى،
603 تغيرات المخزونات،
604 مشتريات الدراسات و الخدمات المؤدات،
605 مشتريات المعدات و التجهيزات و الأشغال،
607 المشتريات غير المخزنة من المواد، و التوريدات،
608 مصاريف الشراء التابعة،
609 التخفيضات و التنزيلات، و المحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.

فيما يخص سير هذه الحسابات و المعالجة المحاسبية لها فقد تم التطرق لها في الصنف الثالث المتعلق بالمخزونات و ذلك حسب طريقة الجرد المعتمدة من طرف المؤسسة (الجرد الدائم أو الجرد المتناوب).

تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها المتضمنة سعر الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، العمولة، التأمين، الضرائب غير المسترجعة...الخ). أما المشتريات غير قابلة للتخزين مثل: الماء، الغاز، الكهرباء...الخ، أو أدوات و مواد لا تمر مباشرة على المخازن تسجل مباشرة في حساب 607 "المشتريات غير القابلة للتخزين من المواد، و التوريدات".

إن المشتريات المسجلة ضمن حساب المشتريات غير قابلة للتخزين، حساب 607 والتي لم يتم استهلكها عند قفل السنة المالية، تسجل كأعباء مسجلة مسبقاً في الجانب المدين لحساب 48x.

حساب 61: خدمات خارجية.

تسجل في هذا الحساب التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير، في الأصناف الفرعية التالية:

611 التقاول العام،

613 الايجارات،

614 الأعباء الايجارية و أعباء الملكية المشتركة،

615 الصيانة و التصليحات، والرعاية،

616 أقساط التأمين،

617 الدراسات والأبحاث،

618 التوثيق والمستجدات،

619 التنزيلات والتخفيضات و المحسومات المتحصل عليها عن خدمات خاريجية

تجعل الحسابات الفرعية لهذا الحساب 61 مدينة بتكلفة الأعباء مقابل جعل حساب الغير أو الخزينة دائناً.

حساب 62: الخدمات الخارجية الأخرى.

يضم هذا الحساب، الحسابات الفرعية التالية:

621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة،

622 أجور الوسطاء و الأتعاب،

623 الإشهار و النشر و العلاقات العمومية،

624 نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين،

625 التنقلات و المهمات والاستقبالات،

626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية،

627 الخدمات المصرفية وما شابهها،

628 الاشتراكات و المستجدات،

629 التخفيضات و التنزيلات، و المحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

تتم معالجة هذا الحساب 62 مثل الحساب 61 "خدمات خارجية".

حساب 63: أعباء المستخدمين.

تسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتركات الاجتماعية المرتبطة بالأجور. و المكافئات حسب طبيعتها تسجل في حساب 638 " أعباء المستخدمين الأخرى" مقابل جعل حساب 758 " المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري" دائناً، أو حساب الأعباء المعني مباشرة.

631 أجور المستخدمين،

634 أجور المستغل الفردي،

635 الاشتركات المدفوعة للهيئات الاجتماعية،

636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي،

637 الأعباء الاجتماعية الأخرى،

638 أعباء المستخدمين الأخرى.

حساب 64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

يضم هذا الحساب الضرائب و الرسوم المماثلة، المدفوعة للدولة و الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة إجتماعية، إقتصادية. من خلال التسجيل في الحسابات التالية:

641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور،

642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال،

645 الضرائب و الرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج).

لا تسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب بل يتم تسجيلها في الحساب 695 "الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج النشطة العادية".

حساب 65: الأعباء العملياتية الأخرى.

يضم هذا الحساب، الحسابات الفرعية التالية:

651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات و البراءات و الرخص وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) و الحقوق والقيم المماثلة،

652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية،

653 أتعاب حضور،

654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل،

655 قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة،

656 الغرامات والعقوبات و الإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات،

657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري،

658 أعباء أخرى للتسيير الجاري.

حساب 66: الأعباء المالية.

يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء كالأتي:

661 أعباء الفوائد،

664 الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات،

665 فوارق التقييم عن أصول مالية –نواقص القيمة-،

666 خسائر الصرف،

667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية،

668 الأعباء المالية الأخرى.

الحساب 67: العناصر غير العادية –الأعباء-.

يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية الخاصة غير العادية مثل أعباء الكوارث الطبيعية غير المتوقعة. فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي و مبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدا.

الحساب 68: المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة.

يجعل هذا الحساب مديناً مقابل جعل حسابات الاهتلاك أو المؤونات أو تدني القيمة دائناً.

681 المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة و الأصول غير الجارية،

682 المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضوع الامتياز،

685 المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة -للأصول الجارية ،

686 المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة –العناصر المالية-.

الحساب 69: الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

يقيد في الجانب المدين لهذا الحساب المبالغ المستحقة باسم الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق الشركة حتي يتم تسديدها. و يتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

692 قرض الضريبة المؤجلة عن الأصول،

693 قرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم،

695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية،

698 الضرائب الأخرى على النتائج.

❖ حالة تصنيف الأعباء حسب وظيفتها:

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بتسيير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء الكيان أو منتوجاته محل تقسيم حسب الوظيفة وليس فقط حسب الطبيعة، ويتم تصنف الأعباء حسب الوظيفة حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط و الحجم، كالآتي [44] ص72:

- تصنيف الأعباء حسب الوظيفة الاقتصادية بحيث نجد: وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية و المالية.
- تصنف الأعباء حسب وسيلة الاستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب....الخ.
- التصنيف حسب المنتوج أو الخدمات بحيث نجد: المنتوج أ، المنتوج ب....الخ.
- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة و المالية، المديرية التجارية، المديرية التقنية....الخ.
- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب...الخ.

الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

تكون أرصدة حسابات المنتوجات (الإيرادات) عادة دائنة. و تشمل الحسابات التالية:

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

تسجل المبيعات في الجانب الدائن لحساب المبيعات حسب طبيعتها بسعرها الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA) و الحسومات و التخفيضات إن وجدت.

يقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية وفقاً لاحتياجات الكيان كما يلي [37]:

700 المبيعات من البضائع،

701 المبيعات من المنتجات التامة المصنعة،

702 المبيعات من المنتجات الوسيطة،

703 المبيعات من المنتجات المتبقية،

704 مبيعات الأشغال،

705 مبيعات الدراسات،

706 تقديم الخدمات الأخرى،

708 منتوجات الأنشطة الملحقة،

709 التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة.

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة، منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم، النقل، السكن....).

الحساب 72: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن.

يستعمل هذا الحساب لتسجيل تغيرات الإنتاج المخزن.

723 تغير المخزونات الجارية،

724 تغير المخزونات من المنتجات.

في حالة استعمال طريقة الجرد المتناوب (Intermittent) يجعل حساب 72x مديناً بالنسبة لمخزون أول المدة، و يجعل دائناً بالنسبة لمخزون آخر المدة. و في نهاية السنة عند الإقفال يمكن أن يكون رصيد هذا الحساب مديناً أو دائناً حسب حركة المخزون.

الحساب 73: الإنتاج المثبت.

يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي و عناصر الأصل العيني، التي أنشأها الكيان (المؤسسة) و المسجلة في الأصول غير الجارية.

731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية،

732 الإنتاج المثبت للأصول العينية.

الحساب 74: إعانات الاستغلال.

يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات التوازن و الاستغلال التي تحصلت عليها المؤسسة، مقابل جعل حساب الغير أو الخزينة مديناً.

741 إعانات التوازن،

748 إعانات أخرى للاستغلال.

الحساب 75: المنتوجات العملياتية الأخرى.

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة.

يضم هذا الحساب، الحسابات الفرعية التالية:

751 الأتاوى عن الامتياز و البراءات والتراخيص و برامج المعلوماتية و القيم المماثلة،

752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية،

753 أتعاب الحضور و أتعاب الإداريين أو المسير،

754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية،

755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة،

756 المدخلات عن الحسابات الدائنة المهتلكة،

757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير،

758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

الحساب 76: المنتوجات المالية.

يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة للغير. من خلال التسجيل في الحسابات الفرعية التالية:

761 منتوجات المساهمات،

762 عائدات الأصول المالية،

763 عائدات الحسابات الدائنة،

765 فارق التقييم عن الأصول المالية،

766 أرباح الصرف،

767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية،

768 المنتوجات المالية الأخرى.

الحساب 77: العناصر غير العدية –المنتجات-.

يسجل في هذا الحساب المنتجات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل بهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية.

الحساب 78: الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المئونات.

يجعل هذا الحساب دائناً مقابل جعل حساب خسائر أو نقص قيمة المؤونات المعنية مديناً عند تخفيض قيمة المؤونة المكونة أو إلغائها نهائياً. من خلال التسجيل في الحسابات الفرعية التالية:

781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات –الأصول غير الجارية ،

785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات –الأصول الجارية-،

786 الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات.

و كخلاصة لما سبق عرضه مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني PCN السابق يمكن استنتاج ما يلي:

- يضم الصنف الأول حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الأموال الخاصة والديون، عكس المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي كان يضم الأموال الخاصة فقط، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 و الحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون فتسجل في الحساب 16 و الحساب 17 و ما يتفرع عنهما.

- هناك بعض الحسابات غير رقمها، واحتفظ بمحتواها على سبيل المثال:

PCN	SCF
حـ/ 18 نتائج قيد التخصيص، حـ/ 28 استثمارات قيد الانجاز، حـ/ 88 النتيجة المالية،	حـ/ 11 تحويل من جديد، حـ/ 23 مثبتات قيد الإنجاز، حـ/ 12 نتيجة السنة المالية،

- هناك بعض الحسابات ألغي محتواه لعدم توافقه مع تعريف الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج، حسب النظام المحاسبي المالي SCF مثل:
  - حساب 20 المصاريف الإعدادية،
  - حساب 75 تحويل تكاليف الانتاج،
  - حساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال.
- على رأس هذه التغيرات، دمج الصنف 4 الحقوق مع الصنف 5 الديون في صنف واحد و هو الصنف 4 حسابات الغير، و عليه لم تعد أرصدة حسابات الصنف 4 ذات طابع مدين كما جرت به العادة حسب PCN، بل يمكن أن تكون مدينة أو دائنة حسب الحساب.
- تم تخصيص الصنف 5 للحسابات المالية (البنوك، الصندوق، و المؤسسات المالية وما يماثلها).
- هناك بعض الحسابات تم تجميعها في حساب واحد مثل:

PCN	SCF
حساب 70 مبيعات البضاعة حساب 71 منتجات مباعة حساب 74 خدمات مقدمة	حساب 70 المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة.

- هناك حسابات تم تقسمها إلى عدة حسابات نظراً لتنوع محتواها مثل:

PCN	SCF
حساب 62 خدمات.	حساب 61 خدمات خارجية. حساب 62 خدمات خارجية أخرى.

4.2.4.3. القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد كل كيان (مؤسسة) يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنوياً إعداد كشوف مالية تشمل[50]:

- الميزانية،
- جدول حساب نتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.

وهي نفس القوائم المالية التي حددها المعيار المحاسبي الدولي IAS1 «عرض القوائم المالية».

و وفق المادة 8 من القانون 07 – 11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، تحدد المعايير المحاسبية:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم و الأعباء و المنتجات،
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

و حسب المادة 26 من القانون 07-11 يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان (المؤسسة) و نجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف (القوائم) مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان (المؤسسة) و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

يتم إعداد القوائم (الكشوف) المالية تحت مسئولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون مميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان (المؤسسة).

فيما يخص إعداد القوائم المالية وطرق عرضها و الإفصاح عن المعلومات المالية، تم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل (2.3 عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 1).

خلاصة الفصل

تناولنا من خلال هذا الفصل الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بمكوناتها والإفصاح عنها حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية IAS-IFRS ، حيث أستخلصنا النتائج التالية:

- بالرغم من وجود محاولات للفصل بين معايير المحاسبة و المعايير المتعلقة بالإفصاح، إلا أنهما مرتبطان ببعضهما إلى حد كبير، فالمعايير المحاسبية صممت لتسجيل الأحداث الاقتصادية، بينما الإفصاح صمم لعرض هذه الأحداث الاقتصادية وتقديمها للمستخدمين.
- إن عملية الإفصاح بالقوائم المالية ليست عملية عشوائية بل تحكمه مجموعة من الضوابط والمحددات وفق متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة والمالية الدولية.
- إن القوائم المالية المعدة حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين من خلال طرح قوائم مالية جديدة و زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي سواء في صلب القوائم المالية أو الملاحق، و تركزها على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

من خلال تناولنا للنظام المحاسب المالي الجزائري الجديد SCF و الذي بدأ تطبيقه بداية من 01 جانفي 2010 ، أدى إلى تغيير جذري في المحاسبة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني PCN من خلال:

- اختياره للبعد الدولي لمطابقة الممارسات المحاسبية مع الممارسات العالمية لضمان التكيّف مع الاقتصاد المعاصر و إنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة.
- احتوائه على نصوص صريحة و واضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، وطرق التقييم و إعداد القوائم المالية، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية، واللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة و أخذ القراررت، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم و المستقبليين.

الفصل 4

الدراسة الميدانية

تطرقنا في الفصول الثلاثة الأولى من هذا البحث إلى العديد من الجوانب النظرية فيما يخص الإفصاح المحاسبي حسب معايير المحاسبية و المالية الدولية، وفي هذا الفصل التطبيقي سنحاول دراسة القوائم المالية لشركة جي ليند الجزائر المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبة و المالية الدولية.

سنحاول من خلال ذلك عرض القوائم المالية للشركة المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد و مقارنتها مع المخطط المحاسبي الوطني، وكيفية تبني الشركة لهذا النظام. كل هذا من أجل استخراج أهم الفروقات المتواجدة بين القوائم المالية ومدى ملائمتها للمستخدمين.

1.4. أدوات و وسائل الدراسة

يمكن حصر أدوات و وسائل الدراسة الميدانية في العناصر التالية:

- الوثائق و البيانات: اعتمدنا على جمع الوثائق الموجودة بالشركة وكان أهمّها القوائم المالية، القانون الأساسي للشركة، الدفاتر المحاسبية، اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، بالإضافة إلى المخطط المحاسبي الخاص بالشركة حسب المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي.
- المقابلات الشخصية: اعتمدنا في العديد من النقاط التي لاحظنا فيها غموض على مقابلة مدير الإدارة و المالية بالمؤسسة، وبعض الخبراء المحاسبين.
- الملاحظة المباشرة: من خلال العمل الميداني يمكن ملاحظة العديد من الجوانب التي تساعدنا في استنتاج العديد من الملاحظات التي تساعدنا في هذا البحث.
- شبكة المعلومات المستعملة: اعتمدنا على شبكة المعلومات الداخلية للشركة و نظام الإعلام الآلي المستعمل: PC COMPTA (c) DLG المعد وفق SCF.
- العمل الميداني: من خلال القيام بعدة مهام في العديد من المؤسسات الجزائرية (عمومية و خاصة).
  - مراقبة الحسابات (Commissariat aux Comptes)، من بينها الشركة محل الدراسة.
  - الجرد (Inventaire)،
  - المراجعة (Audit)،
  - التصفية (Liquidation)،
  - حالياً تطبيق النظام المحاسبي المال SCF .

2.4. تقديم شركة جي ليند الجزائر

تأسست شركة جي ليند الجزائر بتاريخ 28 أكتوبر 2000 بين:

- المؤسسة الوطنية لإنتاج وتوزيع الغازات (Entreprise Nationale de Production et de Distribution des Gaz Industriels)، مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 900 مليون دينار جزائري، يتواجد مقرها بالجزائر، 23 نهج جيش التحرير الوطني، حسين داي، الجزائر. مقيدة بالسجل التجاري تحت رقم: 85.ب.611.
- الشركة المسماة (LINDE AG Process Engineering and Contracting division) رأسمالها 063.04 311 305 أورو، شركة بحقوق ألمانية لمجلس

المراقبة و المديرية مقرها الاجتماعي: ويستبادن، ألمانيا (WESTBADEN-Allemagne).

حسب الاتفاق المبرم بين الطرفين بتاريخ 06 جوان 2000، الذي ينص على تأسيس شركة مشتركة بين الشركتين.

1.2.4. الشكل القانوني

حسب المادة الأولى من القانون الأساسي للشركة، تعتبر شركة جي ليند الجزائر، شركة ذات أسهم خاضعة للقانون التجاري الجزائري برأس مال قدره ثلاثمائة واثنان وسبعون مليون دينار جزائري (372 م. دج) و هو متشكل في مجموعه من مساهمات نقدية:

- الطرف المقيم بحدود .....223,2 مليون دينار جزائري.
- الطرف الغير مقيم بحدود.....148,8 مليون دينار جزائري.
- الجموع.....372 مليون دينار جزائري.

وفي أكتوبر 2004 تم رفع رأس مال الشركة حسب قرار الجمعية العامة غير العادية للمساهمين ليصبح: 00. 000 000 570 دج. بزيادة تقدر بـ 00. 000 000 198 دج موزعة كما يلي:

- 00. 000 800 118 دج للشريك الجزائري (ENGI).
- 00. 000 200 79 دج للشريك الألماني (LINDE).

2.2.4. الموضوع

حسب المادة الثانية من القانون الأساسي للشركة، تهدف شركة جي ليند الجزائر إلى:

- إنتاج وتسويق غازات الهواء.
- تقديم الخدمات المتعلقة باستعمال غار الهواء.
- المساهمة في كل شركة مماثلة و في العموم كل العمليات التجارية و المالية و الصناعية و العقارية و المنقولة التي ترتبط بشك مباشر أو غير مباشر بموضوعها الاجتماعي.

3.2.4. التسمية

تتخذ الشركة تسمية جي ليند الجزائر (GI/LINDE ALGERIE).

و حسب المادة الثالثة من القانون الأساسي للشركة، و التي تنص على أنه يجب أن تظهر هذه التسمية في كل عقود و وثائق الشركة المرسلة للغير، متبوعة بعبارة شركة ذات أسهم أو باختصار "ش. أ" وقيمة رأسمالها كما يلي:

جي ليند الجزائر ش.أ برأسمال 00. 000 000 372 دج

GI/LINDE ALGERIE SPA Capital 372 000 000 .00

4.2.4. المقر الاجتماعي

حسب المادة 4 من القانون الأساسي للشركة، يحدد المقر الاجتماعي للشركة بمدينة الجزائر.

كما يمكن نقل مقر الشركة في حدود نفس المدينة (الجزائر)بمجرد صدور قرار عن مجلس الإدارة. و تملك الجمعية العامة في حالة الضرورة، حق اتخاذ قرار نقل المقر خارج حدود مدينة الجزائر. كما يمكن إنشاء فروع و وكالات بالتراب الوطني أو خارجه بمجرد موافقة أعضاء مجلس الإدارة.

5.2.4. المدة

– حسب المادة 5 من القانون الأساسي للشركة، حددة مدة الشركة بـ 25 عاماً انطلاقاً من تاريخ تقييدها بالسجل التجاري (28 أكتوبر 2000).

يمكن تمديد تلك المدة في حالة اتفاق الأطراف، أو إذا قرر أحد الشركاء الاستمرار في استغلالها بمفرده أو بالاشتراك مع شركاء آخرين سواء كانوا شركاء مؤسسين أم لا، تماشياً مع المادة 11 من القانون الأساسي الخاصة بـ «إعادة الشراء التنازل – تحويل الحصص».

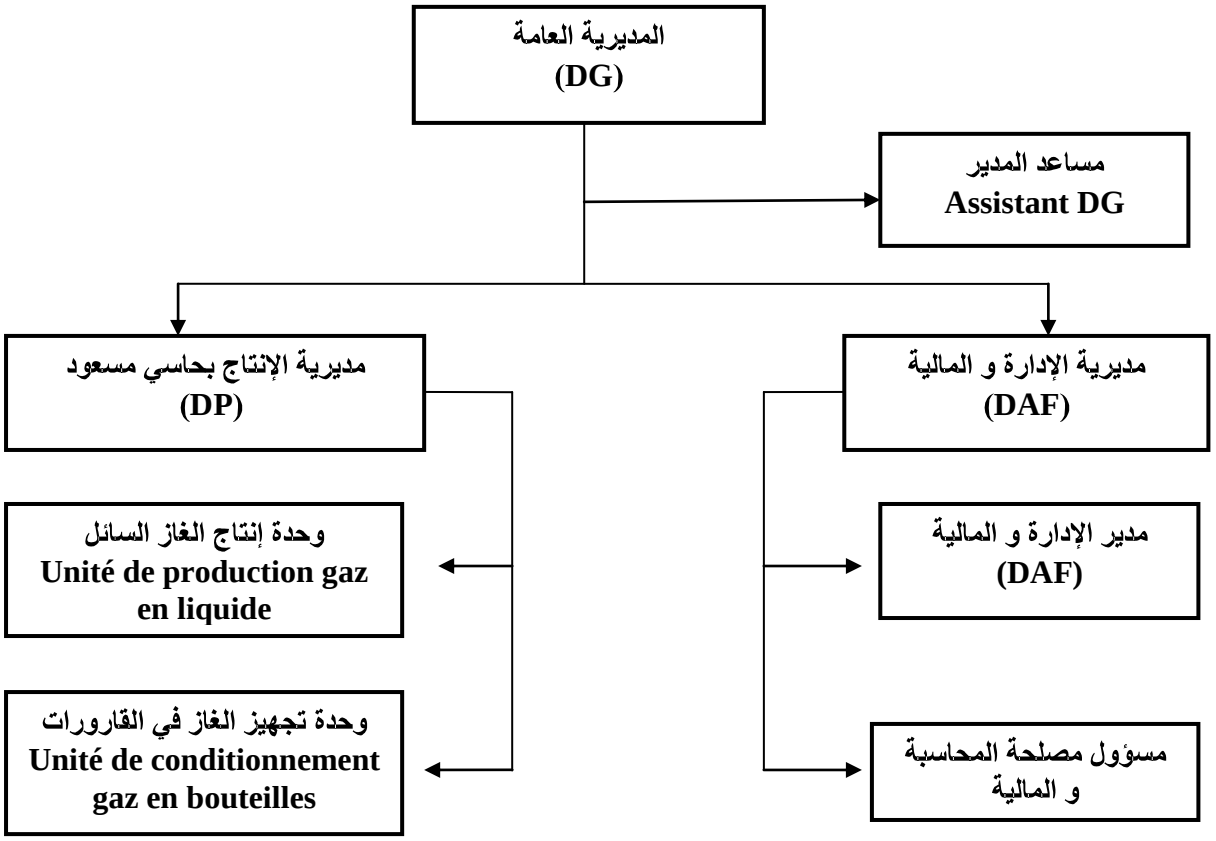
3.4. هيكل شركة جي ليند الجزائر

تضم شركة جي ليند 17 عاملاً يتوزعون على ثلاثة مديريات:

- المديرية العامة بالجزائر العاصمة: تضم المدير العام ومساعديه،
- مديرية الإدارة و المالية بالجزائر العاصمة: تضم مدير الإدارة و المالية و رئيس مصلحة المحاسبة و المالية،
- مديرية الإنتاج بحاسي مسعود: تضم مدير الإنتاج بالإضافة إلى 12 عاملاً بين مهندسين و مساعدين يتوزعون على وحدتين لإنتاج الغاز (السائل، و القارورات).

ومما سبق يمكن تصور هيكل لشركة جي ليند كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم 10: هيكل شركة جي ليند الجزائر.



المصدر: من تصور الطالب حسب وثائق المؤسسة.

4.4. الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

تحدد التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن وزارة المالية الإجراءات اللازمة للإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. و التي تتمثل فيما يلي:

- إعداد جدول تطابق حسابات المخطط المحاسبي الخاص بالشركة حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN مع حسابات النظام المحاسبي المالي SCF،
- إعادة تصنيف الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- إعادة معالجة حسابات سنة 2009 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي،
- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010، وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية.

1.4.4. إعداد جدول تطابق حسابات المخطط المحاسبي الخاص بالشركة مع حسابات النظام المحاسبي المالي

من أجل تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، استعانت المؤسسة ببرنامج معلوماتي (PC COMPTA DLG) يحتوي على حسابات المخطط المحاسبي الوطني و ما يقابلها من حسابات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد. [انظر الملحق رقم 1]

عند مطابقة حسابات المخطط المحاسبي الخاص بالشركة المعد حسب PCN مع النظام المحاسبي المالي SCF، وفق البرنامج المعلوماتي --PC COMPTA DLG تبين لنا ثلاثة حالات:

- هناك حسابات جاءت مطابقة لحسابات البرنامج المعلوماتي المعد وفق SCF،
- هناك حسابات تحمل علامة (*) و هي حسابات مقترحة من قبل البرنامج المعلوماتي،
- هناك حسابات لم يتعرف عليها البرنامج المعلوماتي PC COMPTA DLG .

بالنسبة لحسابات المخطط المحاسبي الخاص بالشركة المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والتي جاءت مطابقة لحسابات البرنامج المعلوماتي PC COMPTA DLG المعد وفق SCF لا يوجد إشكال .

فيما يخص الحسابات التي تحمل علامة (*) فإنه بإمكان المؤسسة الاحتفاظ بها على حالها، كما يمكنها تغيرها وفق المخطط المحاسبي الخاص بالشركة المعد حسب النظام المحاسبي المالي الجديد مثل الحسابات التالية: [انظر الملحق رقم 1]

حسب PC COMPTA DLG		حسب المخطط المحاسبي الخاص بالشركة	
*1532	مؤونة الخسائر المحتملة -قرض ليند	153200	مؤونة الخسائر المحتملة -قرض ليند
*274031	قروض للمستخدمين	425002	قروض للمستخدمين
*138	مصاريف مسجلة مسبقاً	486	مصاريف مسجلة مسبقاً

بالنسبة للحسابات التي لا تتوافق مع حسابات البرنامج المعلوماتي -- PC COMPTA DLG قامت المؤسسة بإنشائها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي كما يلي: [انظر الملحق رقم 2]

PCN		SCF	
195	مؤونات الخسائر الواجب توزيعها على عدة سنوات	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي
29	اهتلاك الإستثمارات	28	اهتلاك التثبيتات
623100	التقاول العام -- SOUS TRAITANC	611	التقاول العام SOUS - TRAITANC
66100	تأمين المصنع	616100	تأمين المصنع
66200	تأمين السيارات	616200	تأمين السيارات

66300	تأمين سفر	616300	تأمين سفر
692	القيمة المتبقية للإستثمارات	652	نوافص القيم عن خروج أصول متبتة غير مالية
696	مصاريف السنوات السابقة	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي.
698	مصاريف استثنائية	657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
699	إهتلاكات استثنائية	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي.
711001	مبيعات OXYGENE GAZEUX	701004	مبيعات OXYGENE GAZEUX
711002	مبيعات ARGON GAZEUX	701005	مبيعات ARGON GAZEUX
72	إنتاج مخزن	724	تغيّر المخزونات من المنتجات
74	أداءات متممة	706	تقديم الخدمات الأخرى
75	تحويل تكاليف الإنتاج	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي
77	منتوجات مختلفة	76	منتوجات مالية
779	منتوجات أخرى مختلفة	758	منتوجات أخرى مختلفة
78	تحويل تكاليف الاستغلال	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي
796	استرجاع تكاليف سنوات السابقة	-	لا وجود لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي
798	منتوجات استثنائية	757	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير
88	نتيجة السنة	12	نتيجة السنة المالية

2.4.4. إعادة تصنيف الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

بعد إعداد جدول تطابق الحسابات قامت المؤسسة بإعادة تصنيف الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد حسب الأصناف التالية:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

3.4.4. إعادة معالجة حسابات سنة 2009 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

وفقاً لمتطلبات التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 الخاصة بتحديد كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، قامت المؤسسة محل الدراسة بمعالجة حساباتها بتاريخ 2009/12/31 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد وفيما يلي عرض لأهم المعالجات التي قامت بها المؤسسة:

1.3.4.4. القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 2009/12/31

تشمل القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني ما يلي:

- الميزانية الختامية Bilan.
- جدول حسابات النتائج Compte de résultat.
- الجداول الملحقة (15 Tableaux).

1.1.3.4.4. الميزانية الختامية

حسب المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 13: الميزانية الختامية حسب PCN. [انظر الملحق رقم 3]

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهـ/مؤ	المبلغ الصافي
الإستثمارات				
20	مصارف إعدادية	126 589 251 .40	126 589 251 .40	0 .00
24	تجهيزات الإنتاج	1 663 292 694 .71	856 424 056 .49	806 868 638 .22
25	تجهيزات اجتماعية	564 318 .79	438 636 .96	125 981 .83
	مجموع 2	**1 790 446 564 .90**	**983 451 944 .85**	**806 994 620 .05**
المخزونات				
31	مواد و لوازم	47 220 284 .63		47 220 284 .63
35	منتجات تامة	2 175 292 .54		2 175 292 .54
	مجموع 3	**49 395 577 .17**		**49 395 577 .17**
الحقوق				
42	مدينو الاستثمارات	777 495 .40		777 495 .40
45	تسبيقات على الحساب	705 863 .11		705 863 .11
46	تسبيقات الاستغلال	5 655 797 .08		5 655 797 .08
47	ديون على الزبائن	142 944 245 .73		142 944 245 .73
48	نقديات	201 174 970 .38		201 174 970 .38
	مجموع 4	**351 258 371 .30**		**351 258 371 .30**
	مجموع الأصول (2+3+4)	**2 191 100 513 .37**	**983 451 944 .85**	**1 207 648 538 .52**

رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
الأموال المملوكة		
10	أموال جماعية	570 000 000 .00
130	الاحتياط قانوني	902 431 .61
18	نتائج رهن التخصيص	16 246 200 .57
19	مخصصات الخسائر و التكاليف	15 386 631 .80
	مجموع 1	**602 535 263 .98**
الديون		
521	قروض بنكية	363 616 419 .14
538	فواتير قيد الاستلام	9 314 575 .34
54	محجوزات للغير	11 644 837 .22
562	دائنو الخدمات	268 050 .23
563	العاملون	2 146 850 .31
564	ضرائب الاستغلال المستحقة	1 762 482 .99
565	دائنو المصاريف المالية	3 288 997 .59
568	هيئات اجتماعية	853 067 .03
	مجموع 5	**392 895 280 .85**
88	نتيجة الدورة	**212 218 023 .69**
	مجموع الخصوم (1+5)	**1 207 648 568 .52**

2.1.3.4.4. جدول حسابات النتائج .

حسب المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 14: جدول حسابات النتائج حسب PCN. [انظر الملحق رقم 4]

رقم الحساب	البيـــان	مـــدين	دائـــن
70	بيع البضاعة		
60	بضاعة مستهلكة		
80	**الهامش الإجمالي**		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		549 228 631 .00
72	إنتاج مخزن	4 412 094 44	
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		
74	أداءات الخدمات		3 637 000 .00
75	تحويل تكاليف الإنتاج		161 407 .93
61	مواد و لوازم مستهلكة	90 632 332 .68	
62	خدمات	15 800 610 .60	
	المجموع	**110 845 037 .72**	**553 027 038 .93**
81	**القيمة المضافة**		**442 182 001 .21**
81	القيمة المضافة		442 182 001 .21
77	منتوجات مختلفة		2 802 384 .84
78	تحويل تكاليف الاستغلال		1 175 629 .40
63	مصاريف المستخدمين	21 287 525 .53	
64	الضرائب و الرسوم	2 774 304 .03	
65	مصاريف مالية	35 889 968 .34	
66	مصاريف مختلفة	5 485 020 .09	
68	مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	202 791 530 .14	
	المجموع	**268 228 948 .13**	**446 160 015 .45**
83	**نتيجة الاستغلال**		**177 931 667 .32**
79	منتوجات خارج الاستغلال		77 878 2821 .53
69	تكاليف خارج الاستغلال	43 586 926 .16	
84	**نتيجة خارج الاستغلال**		**34 291 356 .37**
83	نتيجة الاستغلال		177 931 667 .32
84	نتيجة خارج الاستغلال		34 291 356 .37
880	النتيجة الإجمالية للسنة المالية		212 223 .023.69
889	ضرائب على الأرباح	5 000 .00	
88	**نتيجة السنة المالية**	**201 841 070 .23**	**201 841 070 .23**

3.1.3.4.4.الجداول الملحقة.

تضم الجداول الملحقة 15 جدولاً مفصلة كما يلي:

رقم الجدول	تعيين الجدول
01	حركة رؤوس الأموال
02	الإستثمارات
03	الإهتلاكات
04	المؤونات
05	الحسابات الدائنة
06	الأموال الخاصة
07	الديون
08	المخزونات
09	إستهلاك البضائع، المواد واللوازم
10	مصاريف التسيير
11	المبيعات و الخدمات المؤداة
12	المنتجات الأخرى
13	نواتج التنازل عن الاستثمارات
14	إلتزامات مقبولة و إلتزامات مقدمة
15	المعلومات المتنوعة

يخضع تصنيف الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني إلى التصنيف الطبيعي للعمليات بغض النظر عن وجهتها. فقد تم تصنيف عناصر الأصول و الخصوم حسب طبيعتها (استثمارات، مخزونات،... الخ) كما تم تصنيف حسابات الأعباء و الإيرادات كذلك حسب طبيعتها (خدمات، مصاريف العمال، ضرائب ورسوم، مصاريف مالية، ... الخ).

أما من جانب ترتيب الحسابات في القوائم المالية فقد رتبت على أساس معيار درجة السيولة و الاستحقاق:

- حيث ترتب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها المتزايدة: بمعنى كلما كان من السهل تحويل الأصل إلى سيولة يكون في أسفل الميزانية و العكس.

- ترتب عناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها المتزايدة، بمعنى كلما كانت درجة استحقاق الدين ذات مدة طويلة يكون الدين في أعلى الميزانية و العكس.

2.3.4.4. المعالجات المحاسبية اللازمة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي

تحدد التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، الإجراءات اللازمة لمعالجة حسابات سنة 2009 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي و التي تتمثل فيما يلي:

- الاعتراف بكل الأصول و الخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها،
- التخلي عن الأصول والخصوم التي لا تخضع لشروط النظام المحاسبي المالي،
- إعادة تصنيف الأصول والخصوم طبقاً للنظام المحاسبي المالي،
- إعادة تقييم الأصول والخصوم طبقاً للنظام المحاسبي المالي.

وهي نفس الإجراءات التي ينص عليها معيار التقارير المالية الدولية IFRS1، كما هو موضح في الفصل الأول (المبحث الرابع ص39).

1.2.3.4.4. معالجة الأموال الخاصة (رؤوس الأموال الخاصة)

من خلال الميزانية المحاسبية لسنة 2009، المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني نلاحظ أن رأس مال الشركة يضم الحسابات التالية:

رقم الحساب	البيـــــــــــان	المبلغ الإجمالي
10	أموال جماعية	570 000 000 .00
130	الاحتياطات القانونية	902 431 .61
18	نتائج رهن التخصيص	16 246 200 .57
19	مخصصات الخسائر و التكاليف	15 386 631 .80
	المجموع	**602 535 263 .98**

أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فتضم رؤوس الأموال الخاصة ما يلي:

البيـــــــــــان	الحسابات المعنية
رأس مال تم إصداره	101، 108
رأس مال غير مطلوب	109
علاوات واحتياطات /احتياطات مدمجة	103، 106
فوارق إعادة التقييم	104، 105
فارق المعادلة	107
نتيجة صافية /نتيجة صافية حصة المجمع	12
رؤوس أموال خاصة اخرى/ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة	
حصة ذوي الأقلية	

فيما يخص معالجة الأموال الخاصة (رؤوس الأموال الخاصة) اقتصرت على حـ/19: مخصصات الخسائر و التكاليف و الذي خصص لتكوين مئونة لمواجهة فوارق الصرف (Ecart de change)، خاصة بقرض بالعملة الأجنبية تحصلت عليه الشركة من قبل بنك الألماني (AKA BANK) سنة 2001، بمبلغ 16. 756 894 11 أور.

حسب متطلبات المخطط المحاسبي الوطني PCN، على الشركة تخصيص مئونة لمواجهة فوارق الصرف الخاصة بالقروض بالعملة الأجنبية، مع إعادة النظر فيها حسب سعر الصرف في نهاية كل سنة. أما وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد فتضاف أو(تنقص) فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملة الأجنبية من أصل القرض [37].

و عليه تم ترصيد هذا الحساب (حـ/1901: مئونة الخسائر المحتملة / AKA BANK) في الحساب الأصلي للقرض حـ/ 164100: قرض AKA BANK، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد كما هو موضح.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
1901		مئونة الخسائر المحتملة/ AKA BANK	15 386 631 .80	
	164100	قرض AKA BANK الانتقال من PCN إلى SCF		15 386 631 .80

بالنسبة للحسابات الأخرى تمت مطابقتها مع الحسابات المقابلة لها وفق جدول تطابق الحسابات كما يلي:

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
10		أموال جماعية	570 000 000 .00	
130		احتياط قانوني	902 431 .61	
18		نتائج رهن التخصيص	16 462 200 .57	
	101	رأس مال تم إصداره		570 000 000 .00
	106	احتياط قانوني		902 431 .61
	11	ترحيل من جديد		16 462 200 .57
		الانتقال من PCN إلى SCF		

2.2.3.4.4. معالجة الإستثمارات (التثبيتات)

وفق للميزانية المحاسبية الختامية لسنة 2009، المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني تضم إستثمارات المؤسسة الحسابات التالية:

رقم الحساب	البيـــــــــان	المبلغ الإجمالي
20	مصارف إعدادية	126 589 251 .40
24	تجهيزات الإنتاج	1 663 292 694 .71
25	تجهيزات اجتماعية	564 618 .79
29	إهتلاكات	- 856 862 693 .45
209	إطفاء مصاريف إعدادية	- 126 589 251 .40
المجموع		**806 994 620 .05**

أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فتضم التثبيتات ما يلي:

البيـــــــــان	الحسابات المعنية
فارق الإقتناء (goodwiill)	207
تثبيتات معنوية	20 (عدا 207)
تثبيتات عينية	21 و 22 (خارج 229)
تثبتات يجري انجازها	23
تثبيتات مالية	
سندات موضوعة موضوع معادلة	265
مساهمات أخرى وحسابات دائنة أخرى	26 (خارج 265، 269)
سندات أخرى مثبتة	271، 272، 273
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	274، 275، 276
اهتلاك التثبيتات	28
خسائر القيمة عن التثبيتات	29

من خلال ميزان المراجعة المعد وفق المخطط المحاسبي الوطني نلاحظ أن المؤسسة تتوفر على كفالات مدفوعة للغير حـ/ 421، والتي يجب أن تصنف ضمن التثبيتات المالية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
275		الودائع و الكفلات المدفوعة	217 495 .00	
	426	كفلات مدفوعة		217 495 .00
		الانتقال من PCN إلى SCF		

فيما يخص الحسابات الأخرى تم التركيز على إعادة تصنيفها وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
20		تثبيتات معنوية (نظام تسيير آلي)	52 500 .00	
21		تثبيتات عينية	1 663 804 813 .50	
	24	تجهيزات الإنتاج		1 663 240 194 .71
	245400	نظام تسيير آلي		52 500 .00
	25	تجهيزات اجتماعية		564 618 .79
		الانتقال من PCN إلى SCF		

كذلك بالنسبة للإهتلاكات

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
29		إهتلاكات	856 862 693 .45	
	28	إهتلاكات		856 862 693 .45
		الانتقال من PCN إلى SCF		

فيما يخص المصاريف الإعدادية تنص التعليمة رقم 02، على ضرورة التخلي عنها لأنها لا تتوافق مع تعريف التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بترصيدها في الحسابات المعنية من حسابات الصنف 6 المصاريف.

إلا أنه من خلال الميزانية الختامية للمؤسسة نلاحظ أنه قد تم إطفاء المصاريف الإعدادية كلية (القيمة المحاسبية الصافية = 0)، وبالتالي تم إلغائها كما يلي:

مدين	دائن	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
209	20	إطفاء المصاريف الإعدادية مصارف إعدادية إلغاء المصاريف الإعدادية	126 589 251 .40	126 589 251 .40

فيما يخص تقييم الاستثمارات أعتمدت الشركة على التكلفة التاريخية، حيث أنها لم تتمكن من إعادة تقيم استثماراتها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي:

- كون تجهيزات الإنتاج مستوردة كلياً من الخارج (ألمانيا).
- عدم توفرها على الإمكانيات (البشرية و التقنية) اللازمة للتقييم.
- عدم وجود أخصائيين في تقييم الاستثمارات بالجزائر.
- عدم وجود بورصة عقارات بالجزائر.

3.2.3.4.4. معالجة المخزونات (المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ)

من خلال الميزانية المحاسبية لسنة 2009 نلاحظ أن مخزونات المؤسسة تتكون من ما يلي:

الحساب	البيـــــــان	المبلغ
31	مواد و لوازم	47 220 284 .63
35	منتجات تامة	2 175 292 .54
المجموع		**49 395 577 .17**

أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فتضم المخزونات ما يلي:

البيـــــــان	الحسابات المعنية
مخزونات البضائع	30
المواد الأولية واللوازم	31
تموينات أخرى	32
سلع قيد الإنتاج	33

خدمات قيد الانتاج	34
مخزونات المنتجات	35
المخزونات المتأتية من التثبيتات (الاستثمارات)	36
المخزونات في الخارج	37
المشتريات المخزنة،	38
تدني قيمة المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	39

فيما يخص المخزونات لا توجد هناك فروق جوهرية بين المخطط المحاسبي الوطني PCN و النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF. لذا اقتصرت معالجة المخزونات على إعادة تصنيفها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد كما هو موضح.

فيما يخص حـ31: المواد و اللوازم يتكون هذا الحساب من ما يلي:

المـــــادة	**المبلغ**
قطع غيار خاصة بالمصنع (Pièces de rechanges usine)	42 116 137 .28
زيت (Huiles)	4 462 623 .00
مواد أخرى مستهلكة	457 524 .35
حساب 31	47 220 284 .63

وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يجب التفرقة بين المواد الأولية حـ /31 و المواد الأخرى التي تدخل في عملية الإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر حـ / 32: تموينات أخرى كما يلي:

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
322		اللوازم القابلة للاستهلاك	47 220 284 .63	
	31	مواد و لوازم		47 220 284 .63
		الانتقال من PCN إلى SCF		

يعتبر الهواء الموجود في الطبيعة المادة الأولية للإنتاج الغازات التي تنتجها المؤسسة ، لذا لا تتوفر الشركة على حساب المواد الأولية (حـ/31)لأنها تتحصلها عليه بالمجان.

فيما يخص حـ/ 35 منتجات تامة، يضم المنتجات التالية:

المنتوج	المبلغ
منتوج LIN	637 565 .94
منتوج LOX	221 333 .60
منتوج LAR	1 283 241 .00
منتوج GAR	0.00
منتوج GOX	33 152 .00
حساب 35	2175292.54

فيما يخص معالجة حـ/ 35 منتجات تامة، اقتصرت على إعادة تصنيفه وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
355001		منتوج LIN	637 565 .94	
355002		منتوج LOX	221 333 .60	
355003		منتوج LAR	1 283 241 .00	
355004		منتوج GAR	0.00	
355005		منتوج GOX	33 152 .00	
	351	منتوج LIN		637 565 .94
	352	منتوج LOX		221 333 .60
	353	منتوج LAR		1 283 241 .00
	354	منتوج GAR		0.00
	355	منتوج GOX		33 152 .00
		الانتقال من PCN إلى SCF		

4.2.3.4.4. معالجة الحقوق و الديون (حسابات الغير)

كما ذكرنا سابقاً من أهم التغيرات التي مست المخطط المحاسبي الوطني هو دمج الصنف4 الحقوق، مع الصنف5 الديون، في صنف واحد وهو الصنف الرابع4 حسابات الغير، حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، في حين خصص الصنف5 للحسابات المالية (البنوك، الصندوق، و المؤسسات المالية وما يماثلها). وفيما يلي عرض للأهم المعالجات التي مست هذه الأصناف.

- الصنف 4 الحقوق: وفق للميزانية المحاسبية لسنة 2009 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني تشمل حقوق المؤسسة فيما يلي:

رقم الحساب	البيـــــــــــان	المبلغ الإجمالي
42	مدينو الاستثمارات	777 495 .40
45	تسبيقات على الحساب	705 863 .11
46	تسبيقات الاستغلال	5 655 797 .08
47	ديون على الزبائن	142 944 245 .73
48	الموجودات	201 174 970 .38
	الصنف 4	**351 258 371 .30**

أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فتضم حسابات الغير ما يلي:

البيـــــــــــان	الحسابات المعنية
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	
الزبائن	41 (عدا 419)
المدينون الآخرون	409 مدين [42 و 43 و44 (عدا 444 إلى 448) و45 و46 و 486 و 489]
الضرائب و ما شابهاها	444 و 445 و 447
حسابات دائنة أخرى	تدين 48
خسائر القيمة عن حسابات الغير	49
الموجودات وما شابهاها	
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	50 (عدا 509)
الخزينة	519 و غيرها من المدينين (51 و 52 و 53 و 54)
خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	59

فيما يخص معالجة الحقوق، من خلال قراءتنا للقوائم المالية للشركة نلاحظ أنه لا توجد إختلافات جوهرية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن الشركة لا تحتوي على تثبيتات مالية مثل: سندات المساهمة (حـ/421)، التي يجب إدراجها في حسابات التثبيتات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.

لذا اقتصرت معالجة الحقوق على إعادة تصنيفها وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

حساب 42: تسبيقات على الحساب: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	البيـــــــــــان	المبلغ
424	قروض المستخدمين	560 000 .00
426	كفلات مدفوعة	217 495 .00
	حساب 42	777 495 .00

تعتبر الكفلات المدفوعة للغير من بين التثبيتات المالية، لذا يجب أن تصنف ضمن حسابات الصنف2، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي كما هو موضح:

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
425002 275		قروض المستخدمون الودائع و الكفلات المدفوعة	560 000 .00 217 495 .00	
	424 426	قروض المستخدمين كفلات مدفوعة		560 000 .00 217 495 .00
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 45: تسبيقات على الحساب: يضم هذا الحساب، حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي تمت معالجته كما يلي :

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
442		الرسم على القمة المضافة TVA	705 650 .14	
	457	الرسم على القمة المضافة TVA		705 650 .14
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 46: تسبيقات الاستغلال: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	البيـــــــــان	المبلغ
462	تسبيقات الخدمات	900 000 .00
468	مصاريف مسجلة مسبقاً	4 755 797 .08
	حساب 46	5 655 797 .08

اقتصرت معالجة هذا الحساب على إعادة تصنيفه وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

SCF	PCN	البيـــــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
409001		تسبيقات الخدمات	900 000 .00	
486		الأعباء المعاينة مسبقاً	4 755 797 .08	
	462	تسبيقات الخدمات		900 000 .00
	468	مصاريف مسجلة مسبقاً		4 755 797 .08
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 47: ديون على الزبائن: وفق للجداول الملحقة يخص هذا الحساب، حساب الزبائن والذي تمت معالجته كما يلي:

SCF	PCN	البيـــــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411		الزبائن (GI)	142 944 245 .73	
	470	الزبائن (GI)		142 944 245 .73
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 48: الموجودات: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	البيـــــــــــان	المبلغ
485	حسابات بنكية	201 142 529 .38
487	الصندوق	32 441 .00
	حساب 48	201 174 970 .38

كم ذكرنا سابقاً خصص الصنف5 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد للحسابات المالية، لذا اقتصرت معالجة هذه الحسابات على إعادة تصنيفها وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما هو موضح:

SCF	PCN	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حسابات بنكية	201 142 529 .38	
53		الصندوق	32 441 .00	
	485	حسابات بنكية		201 142 529 .38
	487	الصندوق		32 441 .00
		الإنتقال من PCN إلى SCF		

- الصنف 5 الديون: وفق للميزانية المحاسبية لسنة 2009 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني تتمثل ديون المؤسسة فيما يلي:

الحساب	البيـــــــــــان	المبـــلغ
521	قروض بنكية	363 616 419 .14
538	فواتير قيد الاستلام	9 314 575 .34
54	محجوزات للغير	11 644 837 .22
562	دائنو الخدمات	268 050 .23
563	العاملون	2 146 850 .31
564	ضرائب الاستغلال المستحقة	1 762 482 .99
565	دائنو المصاريف المالية	3 288 997 .59
568	هيئات اجتماعية	853 067 .03
	الصنف 5	**392895280.85**

أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فتضم حسابات الخصوم ما يلي:

البيـــــــــــان	الحسابات المعنية
الخصوم غير الجارية	
قروض وديون مالية	16 و 17
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	134 و 155
ديون أخرى غير جارية	229
مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقاً	15(عدا 155) 131 و 132
الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	40 (عدا 409)
ضرائب	دائن (444 و 445 و 447)
ديون أخرى	419 و 409 و دائن[42 و 43 و 44 (خارج 444 إلى 447) و 45 و 46 و 48]
خزينة سالبة	519 وغيرها من الديون 51 و 52

فيما يخص معالجة الخصوم، يتطلب النظام المحاسبي المالي الجديد تصنيف الخصوم إلى متداول وغير متداول، بمعني حسب درجة استحقاقها أي كلما كانت مدة استحقاق الدين طويلة يصنف في أعلى الميزانية و العكس. كما هو الحال بالنسبة للقروض و المؤونات الطويلة الأجل.

حساب 521: قروض بنكية: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	البيـــــــــــان	المبلغ
521100	قروض AKA BANK	73 645 618 .06
521200	قرض BEA	289 970 801.08
	حساب 521	363 616 419 .14

وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تصنف القروض ضمن حسابات الصنف1 كما هو موضح:

PCN	SCF	البيـــــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
521100		قروض AKA BANK	73 645 618.06	
521200		قرض BEA	289 970 801.08	
	164100	قروض AKA BANK		73 645 618.06
	164200	قرض BEA		289 970 801.08
		الانتقال من PCN إلى SCF		

فيما يخص الحسابات الأخرى تم إعادة تصنيفها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:

حساب 538: فواتير قيد الاستلام.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
538		فواتير قيد الاستلام	9 314 575 .34	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		9 314 575 .34
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 54: محجوزات للغير: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	**البيـــــــــان**	**المبلغ**
543200	IRG أتعاب الحضور	2 000 .00
543300	IRG عمال حاسي مسعود	134 873 .84
543400	IRG عمال الجزائر	118 606 .27
545100	CNAS عمال حاسي مسعود	124 667 .41
545200	CNAS عمال الجزائر	66 104 .30
	حساب 54	11 644 838 .22

تم إعادة تصنيف هذه الحسابات وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
543200		IRG أتعاب الحضور	2 000 .00	
543300		IRG عمال حاسي مسعود	134 873 .84	
543400		IRG عمال الجزائر	118 606 .27	
545100		CNAS عمال حاسي مسعود	124 667 .41	
545200		CNAS عمال الجزائر	66 104 .30	
	447200	IRG أتعاب الحضور		2 000 .00
	447300	IRG عمال حاسي مسعود		134 873 .84
	447400	IRG عمال الجزائر		118 606 .27
	431101	CNAS عمال حاسي مسعود		124 667 .41
	431201	CNAS عمال الجزائر		66 104 .30
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 562: دائنو الخدمات.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
562		دائنوا الخدمات	268 050 .23	
	4016	دائنوا الخدمات		268 050 .23
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 563: العاملون.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
563		العاملون	2 146 850 .31	
	421	المستخدمون – الأجور المستحقة		2 146 850 .31
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 564: ضرائب الاستغلال المستحقة: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	**البيـــــــــان**	**المبلغ**
564200	الرسم على النشاط المهني TAP	72 740 .00
564300	الرسم على التكوين taxes sur la formation	64 742 .00
564400	الضريبة على الأرباح IBS	5 000.00
564500	الرسم على المحيط taxes environnement	1 620 000 .00
	حساب 564	1 762 482 .99

تم إعادة تصنيف هذه الحسابات وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
564200		الرسم على النشاط المهني TAP	72 740 .00	
564300		الرسم على التكوين taxes sur la formation	64 742 .99	
564400		الضريبة على الأرباح IBS	5 000 .00	
564500		الرسم على المحيط taxes environnement	1 620 000 .00	
	445100	الرسم على النشاط المهني TAP		72 740 .00
	447005	الرسم على التكوين taxes sur la formation		64 742 .99
	444100	الضريبة على الأرباح IBS		5 000 .00
	447006	الرسم على المحيط taxes environnement		1 620 000 .00
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 565: دائنو المصاريف المالية.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
565		دائنو المصاريف المالية	3 288 997 .59	
	518	دائنو المصاريف المالية		3 288 997 .59
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 568: هيئات اجتماعية: وفق للجداول الملحقة يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب	**البيـــــــــان**	**المبلغ**
568100	المساعدات الاجتماعية droit des œuvres social	301 949 .31
568200	CNAS الجزائر	360 150 .10
568300	CNAS حاسي مسعود	190 967 .62
	حساب 568	853 067 .03

تم إعادة تصنيف هذه الحسابات وفقاً لجدول تطابق الحسابات كما يلي:

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
568100		المساعدات الاجتماعية	301 949 .31	
568200		CNAS عمال حاسي مسعود	360 150 .10	
568300		CNAS عمال الجزائر	190 967 .62	
	422000	المساعدات الاجتماعية		301 949 .31
	431102	CNAS الجزائر		360 150 .10
	431202	CNAS حاسي مسعود		190 967 .62
		الانتقال من PCN إلى SCF		

حساب 880: نتيجة الدورة المحاسبية.

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
880		نتيجة الدورة المحاسبية	212 218 023 69	
	12	نتيجة السنة المالية		212 218 023 69
		الانتقال من PCN إلى SCF		

5.2.3.4.4. معالجات خاصة.

فيما يخص حـ/ 15: المؤونات للأعباء – الخصوم الجارية . حسب النظام المحاسبي المالي الجديد والتعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب على المؤسسات تكوين مؤونة خاصة بمعاشات العمال المستقبلية، وعلى هذا الأساس قامت المؤسسة محل الدراسة بتكوين مؤونة في هذا الصدد كما هو موضح:

PCN	SCF	البيـــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
682		مؤونة المعاشات	10 376 953 .42	
	153	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		10 376 953 .42
		الانتقال من PCN إلى SCF		

3.3.4.4. القوائم المالية المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي بتارخ 2009/12/31

بهدف إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، يتطلب إعادة تبويب عناصر الميزانية وفقاً لما هو متداول وغير متداول، من خلال التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة و التزامات المتداولة وغير المتداولة. وفقاً للشروط التي ذكرناها في الفصل الثالث (ص 82، 83).

تشمل القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ما يلي:

- الميزانية.
- جدول حساب نتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغيرات رؤوس الأموال،
- الملاحق.

1.3.3.4.4. الميزانية

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 15: الميزانية الختامية حسب SCF. [انظر الملحق رقم 5]

الأصول	ملحق	ن	ن	ن	ن-1
		م/ إجمالي	إهـ/مؤ	م/صافي	م/ ص
أصول غير جارية					
فارق الإقتناء (goodwiill)		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات معنوية	-	52 500.00	52 500.00	0.00	0.00
تثبيتات عينية	-	1 663 804 813 .50	856 810 193 .45	806 994 620 .05	0.00
تثبتات جاري انجازها		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة		0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات أخرى وحسابات دائنة أخرى		0.00	0.00	0.00	0.00
سندات أخرى مثبتة		0.00	0.00	0.00	0.00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	-	217 495 .00	0.00	217 495 .00	0.00
مجموع الأصول غير الجارية		**1 664 074 808 .50**	**856 862 693 .45**	**807 213 069 .18**	**0.00**
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	-	49 395 577 .17	0.00	49 395 577 .17	0.00
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن	-	142 944 245 .73	0.00	142 944 245 .73	0.00
المدينون الأخرون	-	6 921 660 .19	0.00	6 921 660 .19	0.00
الضرائب و ما شابهاها		0.00	0.00	0.00	0.00
حسابات دائنة أخرى		0.00	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهاها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى		0.00	0.00	0.00	0.00
الخزينة	-	201 174 970 .38	0.00	201 174 970 .38	0.00
مجموع الأصول الجارية		**400 436 453 .47**	**0.00**	**400 436 453 .47**	**0.00**
المجموع العام للأصول		**2 064 511 261 .97**	**856 862 693 .45**	**2 064 511 261 .97**	**0.00**

الخصـــــــــــــوم	ملاحظة	ن	ن-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		570 000 000 .00	0 .00
رأس مال غير مطلوب		0 .00	0 .00
علاوات واحتياطات /احتياطات مدمجة		902 431 .61	0 .00
فوارق إعادة التقييم		0 .00	0 .00
فارق المعادلة		0 .00	0 .00
نتيجة صافية /نتيجة صافية حصة المجمع		201 841 070 .23	0 .00
رؤوس أموال خاصة اخرى/ترحيل من جديد		16 246 200 .57	0 .00
حصة الشركة المدمجة		0 .00	0 .00
حصة ذوي الأقلية		0 .00	0 .00
مجموع رؤوس الأموال الخاصة 1		**788 989 702 .41**	0 .00
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		379 003 050 .98	0 .00
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		0 .00	0 .00
ديون أخرى غير جارية		0 .00	0 .00
مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقاً		10 376 953 .42	0 .00
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**389 380 004 .40**	0 .00
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		9 582 625 .57	0 .00
ضرائب		13 216 549 .50	0 .00
ديون أخرى		3 190 689 .05	0 .00
خزينة سالبة		3 288 997 .59	0 .00
مجموع الخصوم الجارية 3		**29 278 861 .71**	0 .00
مجموع عام للخصوم (1+2+3)		**1 207 648 538 .52**	0 .00

2.3.3.4.4. جدول حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 16: جدول حساب النتائج حسب SCF. [انظر الملحق رقم 6]

البيـــــــــــــــــــــــــان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال		552 865 631 .00	-
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع		- 4 412 094 .44	-
الإنتاج المثبت		0 .00	-
إعانات الاستغلال		8 885 345 .48	-
1- إنتاج السنة المالية		**557 338 882 .04**	-
المشتريات المستهلكة		-90 632 332 .08	-
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		- 24 746 717 .90	-
2- استهلاك السنة المالية		**- 115 379 050 .58**	-
3--القيمة المضافة للإستغلال (1 2)		**441 959 831 .46**	-
أعباء المستخدمين		- 31 664 478 .95	-
الضرائب والرسوم و المدفوعات المشابهة		- 2 774 304 .03	-
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**407 521 048 .48**	-
المنتجات العملياتية الأخرى		42 969 386 62	-
الأعباء العماليةاتية الأخرى		- 10 703 955 .26	-
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات		- 202 791 530 .14	-
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		3 678 774 .39	-
5- النتيجة العملياتية		**240 673 724 .29**	-
المنتوجات المالية		816 437 .73	-
الأعباء المالية		- 39 644 091 .79	-
6- النتيجة المالية		**-38 827 654 .06**	-
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**201 846 070 .23**	-
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 5 000 .00	-
الضرائب المؤجلة (مغيرة) عن النتائج العادية		0 .00	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**604 803 480 .98**	-
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**- 402 962 410 .75**	-
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**201 841 070 .23**	-
العناصر غير العادية /المنتوجات (يطلب بيانها)		0 .00	-
العناصر غير العادية / الأعباء (يطلب بيانها)		0 .00	-
9- النتيجة غير العادية		**0.00**	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**201841070.23**	-
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية		0 .00	-
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج		0 .00	-
منها حصة ذوي الأقلية		0 .00	-
حصة المجمع		0 .00	-

3.3.3.4.4. جدول سيولة الخزينة

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 17: جدول سيولة الخزينة حسب SCF الطريقة المباشرة - . [انظر الملحق رقم 7]

البيـــــــــــــــــــــــان	ملحق	السنة ن	السنة ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		637 131 049 .36	-
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		-177 392 684 .80	-
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-42 800 227 .25	-
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-23 476 .00	-
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		416 914 661 .31	-
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		0 .00	-
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		416 614 661 .31	-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-5 066 610 .31	-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		0 .00	-
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		0 .00	-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		0 .00	-
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		0 .00	-
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		0 .00	-
صافي تدفقات أموال الخزينة المتآتية من أنشطة الاستثمار (ب)		-5 066 610 .31	-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		0 .00	-
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		0 .00	-
التحصيلات المتأتية من القروض		0 .00	-
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		-251 808 879 .47	-
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		-251 808 879 .47	-
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		816 437 .73	-
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		**160 039 171 .53**	**-**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		62 032 147 .26	-
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		197 885 972 .79	-
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة		**135 853 825 .53**	**-**
المقارنة مع النتيجة المحاسبية		**0 .00**	**-**

4.3.3.4.4. جدول تغيرات رؤوس الأموال.

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بتاريخ 2009/12/31، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 18: جدول تغيرات رؤوس الأموال حسب SCF.

البيـــــــــــــــان	ملحق	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن – 2		**570000000.00**	**-**	**-**	**-**	**-86163027.28**
تغيير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-	-
تصحيح الأخطاء الهامة	-	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات	-	-	-	-	-	-
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-	-
زيادة رأس المال	-	-	-	-	-	-
صافي نتيجة السنة المالية	-	-	-	-	-	4011027.73
الرصيد في 31 ديسمبر ن–1		**570000000.00**	**-**	**-**	**-**	**-82151999.55**
تغيير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-	-
تصحيح الأخطاء الهامة	-	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات	-	-	-	-	-	-
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-	-
زيادة رأس المال	-	-	-	-	-	-
صافي نتيجة السنة المالية	-	-	-	-	-	100200631.73
الرصيد في 31 ديسمبر ن		**570000000.00**	**-**	**-**	**-**	**17148632.18**

المصدر: من إعداد الطالب

5.3.3.4.4. الملاحق.

فيما يخص الملاحق لم نتمكن من دراستها لأن الشركة لم تقم بإعدادها.

4.4.4. تحليل القوائم المالية

مما سبق يمكن تلخيص أهم الإختلافات المتواجدة بين عناصر القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN ، و النظام المحاسبي المالي SCF ، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 19: مقارنة عناصر القوائم المالية حسب PCN و SCF.

	حسب SCF	حسب PCN	الفرق
الأموال الخاصة	788 989 702 .41	602 535 263 .98	186 454 438 .43
الاستثمارات	1 664 074 808 .50	1 663 857 313 .50	217 495 .00
المخزونات	49 395 577 .17	49 395 577 .17	-
الحقوق	149 865 905 .17	150 083 400 .92	- 217 495 .00
الخزينة	201 174 970 .38	201 174 970 .38	-
الديون	418 658 866 .11	392 895 280 .85	25 763 585 .26
النتيجة الصافية	201 841 070 .23	212 218 023 .69	-10 376 953 .42

تحلل الفروقات الظاهرة في الجدول أعلاه كما يلي:

يرجع الفرق في رؤوس الأموال 43. 438 454 186دج، إلى تحويل مبلغ المؤونة الخاصة بسعر الصرف (écart de change) إلى أصل القرض و نتيجة السنة المالية:

مؤونة سعر الصرف	- 15 386 631 .80
نتيجة السنة المالية	201 841 070 .23
	186 454 438 .43

فيما يخص الاستثمارات و الحقوق الفرق (الموجب و السالب) المسجل 217 495.00دج، ناتج عن إعادة تصنيف الكفلات المدفوعة (حـ/426)، ضمن التثبيثات المالية (حـ/275).

بالنسبة للديون تم إعادة تصنيفها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد إلى خصوم غير جارية (طويلة الأجل)، وخصوم جارية (قصيرة) الأجل.

خصوم غير جارية	389 380 004 .40
خصوم جارية	29 278 861 .71

أما الفرق 26. 585 763 25دج، المسجل بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجديد، ناتج عن :

إرتفاع قرض AKA BANK بـ :	15 386 631 .80
ناتج عن تحويل مؤونة سعر الصرف	
تكوين مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة بـ :	10 376 953 .42
	25 763 585 .26

من أهم الاختلافات بين النظامين انخفاض نتيجة السنة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بمبلغ 10 376 853.42دج، مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني. والذي يمثل مئونة المعاشات السابقة الذكر.

النتيجة الصافية حسب SCF	201 842 024 .6
النتيجة الصافية حسب PCN	212 218 023 .69
	10 376 953 .42

ومن خلال تحليلنا للقوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني PCN و النظام المحاسبي المالي الجديد SCF توصلنا إلى ما يلي:

- فيما يخص الميزانية: يساعد ترتيب عناصر الميزانية إلى متداول وغير متداول حسب النظام المحاسبي المالي الجديد على تسهيل تحليل الوضعية المالية للشركة من خلال حساب رؤوس الأموال و النسب المالية مباشرة من الميزانية، دون الحاجة إلى إعادة تصنيف عناصرها كما كان عليه الحال حسب النظام المحاسبي الوطني (الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية). وكمثال على ذالك ما يلي:

	حسب SCF	حسب PCN	تعلق
رأس المال العامل			
(أصول متداولة – خصوم متداولة)	400 653 948 .47 - 29 278 861 .71 = 371 375 086 .76	**لا يمكن حسابه مباشرة من الميزانية**	**هذا يعني أن الشركة تتمتع بقدرة عالية على سداد التزاماتها القصيرة.**
نسبة السداد السريع			
(القيم الجاهزة وما يعادلها / مجموع الخصوم المتداولة)	201 174 970 .38 / 29 278 861 .71 = 6.87	**لا يمكن حسابها مباشرة من الميزانية**	**بما أن النسبة > 1 هذا يدل على أن المؤسسة تتمتع بسيولة جاهزة عالية لتغطية خصومها المتداولة.**

- عدد القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN ثلاثة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة وعددها 14 جدولاً)، أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF، فعددها خمسة (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق وعددها غير محدود حسب حاجة المؤسسة).
- تصنف حسابات الأعباء و الإيرادات وفق المخطط المحاسبي الوطني حسب طبيعتها (خدمات، مصاريف العمال، ضرائب ورسوم، مصاريف مالية، ... الخ). أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فهنا طريقتان لعرض عناصر جدول حسابات النتائج (حسب طبيعة المصروف و حسب وظيفة المصروف).

حيث يساعد تصنيف حسابات الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي على التعرف على مصدر نتيجة المؤسسة من خلال التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية وغير العادية. وهذا يعطينا مؤشراً على نوعية النتيجة.

فمن خلال جدول تغير الأموال الخاصة، نلاحظ أن نتيجة المؤسسة في تطور مستمر و متسارع من سنة لأخرى كما هو موضح:

السنة	النتيجة الصافية
2007	4 011 027 .73
2008	100 200 631 .73
2009	201 841 070 .23

- يساعد جدول تدفقات الخزينة المستخدمين على معرفة مصادر نقدية المؤسسة و صرفها بشكل مباشر دون اللجوء إلى الشركة، من خلال تمييزه بين صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) للمؤسسة. كما يلي:

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	416 614 661 .31
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	-5 066 610 .31
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	-251 808 879 .47

نلاحظ أن صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية) للمؤسسة، موجب وهذا مؤشر جيد على أن الأنشطة العملياتية (التشغيلية) للمؤسسة منتجة للنقدية وليست مستهلكة لها. كما أن لديها القدرة على تسديد قروضها القصيرة الأجل دون اللجوء إلى مصادر أخرى.

كما أن صافي تدفقات أموال الخزينة المتآتية من أنشطة الاستثمار سالب، هذا يشير إلى احتمالات نمو مستقبلية و احتمالات زيادة في الأرباح لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة.

أما صافي تدفقات الخزينة السالب المتأتية من أنشطة التمويل، فهو ناتج عن تسديد القروض وهذا مؤشر على أن المؤسسة تتوفر على قروض. إلا أن المؤسسة تتمتع بسيولة موجبة تكفي لسداد هذه القروض.

مثل هذه المعلومات لا يمكننا الحصول عليها بشكل مباشر من خلال القوائم المالية التقليدية، وهذا دليل على أن إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبة و المالية الدولية، يساعد مستخدموا القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة دون طلب معلومات إضافية من المؤسسة.

خلاصة الفصل.

من خلال هذه الدراسة اتضح لنا أنه بالرغم من أن القوائم المالية للشركة المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد لا تتوافق مع معايير المحاسبة و المالية الدولية فيما يخص تقييم عناصر القوائم المالية، إلا أنها تقدم معلومات مفيدة للمستخدمين مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني. ويرجع ذلك إلى:

- عدم توفير القواعد الهيكلية من قبل الدولة لتطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يخص تقييم التثبيتات،
- ضيق الوقت لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد،
- نقص المعرفة بمعايير المحاسبة و المالية الدولية،
- نقص الإمكانيات المادية و البشرية المؤهلة لتطبيق هذا النظام.

بالرغم من كل هذا فإننا ندعوا الشركات الجزائرية إلى الإسراع في تطبيق هذا النظام لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

خـــاتمـة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع الإفصاح المحاسبي حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية، معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي هو كيف يمكن أن تساهم معايير المحاسبة و المالية الدولية في تقديم الإفصاح المقبول لمعلوماتها المالية في المؤسسات الإقتصادية ؟

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية المطروحة، وباستخدام الوسائل و الأدوات المشار إليها في المقدمة، يمكن عرض خلاصة هذا البحث، ونتائج اختبار الفرضيات، ونتائج هذه الدراسة، والتوصيات المقترحة، وآفاق البحث فيما يلي:

1. خلاصة البحث:

يستخدم الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، ومن تم اعتبر الإفصاح المحاسبي بأنه أحد أدوات الاتصال الرئيسية و أنه بدون اتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي.

إن المحاسبة بكونها نظاماً للمعلومات، أدت إلى أن تكون النظرة المعاصرة للمحاسبية بأنها نشاطاً خدمياً يحقق نتائج متمثلة في المعلومات المحاسبية و التي تقدمها لمستخدميها بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات وتقييم الأداء. حيث تشكل القوائم المالية إحدى مصادر المعلومات المحاسبية.

إن القوائم المالية المعدة حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، حيث أولت معايير المحاسبة و المالية الدولية عناية كبيرة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال تركيزها على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية و الملاحق، و بأشكال مختلفة سواء بإصدار معايير خاصة بالإفصاح أو طرح قوائم مالية جديدة.

2. نتائج اختبار الفرضيات:

بناءاً على النتائج العامة التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث بجانبه النظري و التطبيقي، توصل الباحث أثناء اختبار الفرضيات إلى ما يلي:

- الفرضية الأولى: و التي تنص على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة و المالية الدولية ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية، تحققة هذه الفرضية و ذلك من خلال تركيز معايير المحاسبة و المالية الدولية على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة و المالية الدولية تستوفي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تجعلها ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

- الفرضية الثانية: تنص على إن إعداد القوائم المالية وفقا معايير المحاسبية والمالية الدولية يكسبها صفة القبول العام، تم تأكيد هذه الفرضية ويتضح ذالك من خلال النجاحات التي حققتها معايير المحاسبة و المالية الدولية في تحقيق إعتراف واستخدام دولي واسع لمعايير المحاسبة و المالية الدولية نظراً لمساهمتها في توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

- الفرضية الثالثة: و التي تنص على إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية يساهم في زيادة قيمة المعلومات المقدمة في القوائم المالية. تم تأكيد هذه الفرضية، فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن معايير المحاسبة و المالية الدولية أولت عناية كبيرة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال إصدار معايير خاصة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية، في صلب القوائم المالية و الملاحق.

- الفرضية الرابعة: تنص على أن القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد متوافقة مع معايير المحاسبة والمالية الدولية. هذه الفرضية يمكن القول أنها قابلة لتتحقق، مستقبلاً فمن خلال الدراسة الميدانية نلاحظ أن هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة و المالية الدولية فيما يخص تقييم بعض عناصر القوائم المالية.

3. عرض نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال بحثنا هذا لرصد مجموعة من النتائج تتجلى فيما يلي:

- تتحقق الغاية من المحاسبة عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين على شكل قوائم وبيانات مالية تختلف باختلاف الأهداف المنشورة وتتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من جهة وبالمستوى الثقافي و معرفة هذه الأطراف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية.
- تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة في عملية اتخاذ القرارات.
- تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي و الوحيد لفئة واسعة من مستخدمي القوائم المالية.
- لا بد من تبني الدول لمعايير المحاسبة و المالية الدولية لما تتسم به من المصداقية و القبول العام لبياناتها المالية.
- بتطبيق معايير المحاسبة و المالية الدولية نقلل من فجوة الاختلاف بين المحاسبات الوطنية.
- إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية يساهم في زيادة محتوى المعلومات المحاسبية.
- يتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد إطاراً تصورياً للمحاسبة يتوافق مع معايير المحاسبة و المالية الدولية.
- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، يكسب الشركات الجزائرية صبغة دولية.
- نستنتج من الدراسة الميدانية وجود فوارق كبيرة بين فيما يخص القوائم المالية بين المخطط المحاسبي الوطني السابق و النظام المحاسبي المالي الجديد.

4. التوصيات:

بناءاً على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- نوصي المؤسسات الجزائرية بضرورة الإسراع في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية لدى المؤسسات وصناع القرار، من خلال عقد المؤتمرات و المحاضرات المتعلقة بمعايير المحاسبة و المالية الدولية.
- يجب على القائمين على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) بالعمل على صياغة برامج تدريبية متكاملة لكل من المحاسبين ومدراء المالية في الشركات، لتزويدهم بالمعارف الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

- ضرورة التركيز على إبراز إيجابيات تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية سوءا بالنسبة للمؤسسة أو الجهات المستفيدة من التقارير المحاسبية.
- زيادة الإهتمام بالتدريب و التعليم للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و الخبراء المحاسبين المتربصين، لمواكبة التطورات الحديثة في مجال المحاسبة و التدقيق.
- ضرورة إعداد برامج تعليمية على جميع المستويات التعليمية (ثانوي، جامعي) تتوافق مع معايير المحاسبة و المالية الدولية.
- ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة و بين مسألة تطبيق المعايير المحاسبة و الملية الدولية.
- ينبغي ربط مجالات البحث العلمي في مجال المحاسبة و التدقيق في الجامعات أو غيرها بالتحديات المعاصرة التي تواجه عملية إنتاج وتوصيل المعلومات للمستخدمين و إيجاد الحلول لها.

5. آفاق البحث:

تناولت هذه الدراسة الإفصاح المحاسبي حسب معايير المحاسبة و المالية الدولية، ولم تتناول بعض الجوانب المهمة مثل القياس المحاسبي و الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية حسب معايير المحاسبة والمالية الدولية، و التي يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث أخرى ، خاصة مع تبني الجزائر لمعايير المحاسبة و المالية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، كل هذا يهدف إلى التعريف بمعايير المحاسبة و المالية الدولية و تقديم اقتراحات لتسهيل تطبيقها.

قائمة المراجع

1. ثناء القباني، المحاسبة الدولية الإسكندرية مصر : الدار الجامعية 2002 2003.
2. محمد رضوان حلوة حنان، المعايير المحاسبية أهميتها ومجالات تطبيقها، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونين فرع حلب ألقيت في غرفة تجارة حلب، يوم: 2007/07/02.
3. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.
4. حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، ط1؛ عمان الأردن : دار الثقافة للنشر والتوزيع 2008.
5. Copyright EURL Pages Bleues Internationales, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Bouira Algérie, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation collection gestion. septembre 2008.
6. Wolfgang Dick et Franck Missonier – piera ; Comptabilité Financière en IFRS France : PEARSON Education 2006.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسية، الإسكندرية مصر: الدار الجامعية 2004.
8. Catherine Maillet et Anne Le Manh , Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; Alger : BERTI Editions 2007.
9. http://www.focusifrs.com, Consulté le 22 mars 2010.
10. http://www.iasb.org , Consulté le 22 mars 2010.
11. حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و آثره على مهنة التدقيق، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، سنة 2008.

12. عزو خليف عزيز، المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد ، (رسالة ماجستير)، جامعة حلب كلية الإقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2006.

13.طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، ج1، الإسكندرية مصر -:- الدار الجامعية ———— 2003/2002.

14. Odile Dandon et Laurent Didelot; Maitriser les IFRS (Paris : Groupe Revue Fiduciaire 2005).

15. Stéphan Brun, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Paris : Gualino éditeur 2004.

16.Ministre des Finances, Instruction n°02 du 29 octobre 2009, portant première application du système comptable financière 2010.

17.جمعة فلاح محمد حميدات، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية و تعليمات هيئة الأوراق المالية، (أطروحة دكتوراه)، جامعة عمان العربية للدراسات العاليا الأردن .سنة 2004.

18.من إعداد الطالب وفق معايير المحاسبة والمالية الدولية (IAS – IFRS).

19.يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، ط1؛ عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2002.

20.من إعداد الطالب.

21. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ط4؛ عمان الأردن : دار وائل للنشر، 2007.

22. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة (ط1؛ عمان الأردن : دار وائل للنشر، 2004).

23. جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العامة في الأردن (أطروحة دكتوراه)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، سنة 2005.

24. علي أحمد أبو الحسن و محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997.

25. عبد الوهاب نصر على، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2004/2003)، ج1.
26. لطيف زيود وآخرون، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم30، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28)، العدد (2) (24 أوت 2006).
27. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، (ط1؛ مصر الجديدة: ايتراك للنشر والتوزيع، 2005).
28. محمد مطر و موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، ط2؛ عمان الأردن : دار وائل للنشر، 2008.
29. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الإسكندرية: دار الجامعية الجديدة، بدون تاريخ.
30. لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29) العدد (1)، 04 مارس2007.
31. http://www.arayadh.com/selection.econ, Consulté le 25 mars 2009.
32. طارق عبد العال، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها (ج2، الاسكندرية: الدار الجامعية 2008.
33. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، ط1، عمان الأردن : إثراء للنشر و التوزيع، 2008.
34. يامن خليل الزغبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة و أهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية (رسالة ماجستير)، جامعة اليرموك كلية الإقتصادية و العلوم الإدارية قسم المحاسبة، سنة 2005.
35. Groupe Revue Fiduciaire, Code IFRS Normes et interprétations, Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2007.
36. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية ،عمان الأردن : دار وائل للنشر، 2008.
37. قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الصادر حسب الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009.

38. http://www.focusifrs.com / Normes et Interprétations / Textes des Normes et Interprétations / IAS8 "Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs " . consulté le 25/04/2010.
39. http://www.focusifrs.com / Normes et Interprétations / Textes des Normes et Interprétations / IAS24 "Informations relatives aux parties liées". consulté le 25/04/2010.
40. http://www.focusifrs.com / Normes et Interprétations / Textes des Normes et Interprétations / IAS29 "information financière dans les économies hyper inflationnistes". Consulter le 25avril 2010.
41. شعيب شنوف، الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سنة 2007.
42. حسب المادة 1 و 3 من القانون 07 11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007. المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.
43. قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد أسقف رقع الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة. الصادر حسب الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009.
44. شعسب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ج1.
45. حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008، حسب الجريدة الرسمية العدد 27، الموافق لـ 28 مايو 2008. والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
46. حسب المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008، حسب الجريدة الرسمية العدد 27، الموافق لـ 28 مايو 2008. والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
47. BERTI Editions, système comptable financier (SCF) -nouveau plan comptable algérien-, BERTI Editions, Alger, 2009.

48.Conseil National de La Comptabilité, Note méthodologique Réf : 341/MF/CNC/ 2010 du 19 Octobre 2010, portant modalités d'application de l'instruction de première application du système comptable financière.

49.بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزائر: دار هومه، 2010، ج1.

50.القانون رقم 07–11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي. الصادر حسب الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

الملحق رقم 01: جدول تطابق الحسابات حسب نظام المحاسبة PC COMPTA DLG

PCN-CO	PCN-LIBELLE	NSCF-COMF	NSCF-LIBELLE
102.	APPORTS ACTIONAIRES GI	101.	APPORTS ACTIONAIRES GI
103.	APPORTS ACTINAIRES LINDE	101.	APPORTS ACTINAIRES LINDE
130.	RESERVES LEGALES	106.	RESERVES LEGALES
18.	RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECT	11.	RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECT
190.1	PERTE SUR PRÊT AKA BANK	153.1*	PERTE SUR PRÊT AKA BANK
190.2	PERTE SUR PRÊT LINDE	153.2*	PERTE SUR PRÊT LINDE
195	PROV.P.CHARGES A REPARTIR + EX		
200.	FRAIS RELATIFS AU PACTE SOCIAL	62.*	FRAIS RELATIFS AU PACTE SOCIAL
201.	FRAIS D'EMPRUNT	169.	FRAIS D'EMPRUNT
204.	FRAIS DE FONCT.ANTER.DEMARRAGE	1x.*	FRAIS DE FONCT.ANTER.DEMARRAGE
209.0	RESORPTION FRAIS PACTE SOCIAL	6x.0	RESORPTION FRAIS PACTE SOCIAL
209.1	RESORPTION FRAIS D'EMPRUNT	6x.1	RESORPTION FRAIS D'EMPRUNT
209.4	RESORPTION FRAIS ANTER.DEMARR.	6x.4	RESORPTION FRAIS ANTER.DEMARR.
240.0	BATIMENTS INDUSTRIELS	213.0	BATIMENTS INDUSTRIELS
240.1	BATIEMENTS ADMINIST. & COMM.	213.1	BATIEMENTS ADMINIST. & COMM.
240.2	Batiment U.Conditionnement	213.2	Batiment U.Conditionnement
240.3	Abris U.Conditionnement	213.3	Abris U.Conditionnement
241.1	LIGNE SONALGAZ	213.1	LIGNE SONALGAZ
241.2	REALISATION FORAGE	213.2	REALISATION FORAGE
242.0	INSTALLATIONS COMPLEXES	215.0	INSTALLATIONS COMPLEXES
242.2	EQUIPEMENT UNITE CONDTIONNEME	215.2	EQUIPEMENT UNITE CONDTIONNEMET
242.3	Atelier Conditionnement Argon	215.3	Atelier Conditionnement Argon
242.4	Atelier Conditionnement Oxygèn	215.4	Atelier Conditionnement Oxygèn
242.5	Atelier de réepreuve	215.5	Atelier de réepreuve
243.09	Bouteilles Extincteur 02 KG	215.09	Bouteilles Extincteur 02 KG
243.10	TRANSFORMATEUR 100 KVA	215.10	TRANSFORMATEUR 100 KVA
243.11	ASPIRATEUR	215.11	ASPIRATEUR
243.12	CRATCHEUR	215.12	CRATCHEUR
243.13	BOUTELLES FRAIYON	215.13	BOUTELLES FRAIYON
243.14	Bouteilles extincteur CO2 6 kg	215.14	Bouteilles extincteur CO2 6 kg
243.15	TABTEAU ABB	215.15	TABTEAU ABB
243.16	Bouteilles extincteur chariot	215.16	Bouteilles extincteur chariot
243.17	GROUPE ELECTROGENE	215.17	GROUPE ELECTROGENE
243.18	ECHELLE	215.18	ECHELLE
243.19	Tableau blan	215.19	Tableau blan
243.20	tableau a tre pied	215.20	tableau a tre pied
243.21	CONTENAIRES	215.21	CONTENAIRES
243.22	Panneau publicitaire	215.22	Panneau publicitaire
243.23	Popmpe a graisse	215.23	Popmpe a graisse
243.24	Chauffage	215.24	Chauffage
243.25	Talkie walkie	215.25	Talkie walkie
243.26	GROUPE EAU GLACE	215.26	GROUPE EAU GLACE
243.27	Panier porte bouteilles	215.27	Panier porte bouteilles
243.28	Transpalettes Lynx	215.28	Transpalettes Lynx
243.29	Poste à souder TENES 160	215.29	Poste à souder TENES 160
243.30	Tandeuse à gazon	215.30	Tandeuse à gazon
244.000	MATERIEL DE TRANSPORT	218.000	MATERIEL DE TRANSPORT
245.100	MOBILIER DE BUREAU	218.100	MOBILIER DE BUREAU
245.200	MATERIELS DE BUREAU	218.200	MATERIELS DE BUREAU
245.300	MATERIELS INFORMATIQUES	218.300	MATERIELS INFORMATIQUES
245.400	LOGICIEL INFORMATIQUE	218.400	LOGICIEL INFORMATIQUE
247.000	Agensement et installation DG	212.000*	Agensement et installation DG
247.100	LIGNE TELEPHONIQUE	212.100*	LIGNE TELEPHONIQUE
247.110	BACHE A EAU	212.110*	BACHE A EAU
247.120	TRAVEAU ESPACE VERT	212.120*	TRAVEAU ESPACE VERT

655.200	FRAIS ETABLISSEMENT CH BQ	627.200	FRAIS ETABLISSEMENT CH BQ
655.400	COMMISSIONS SUR VIREMENTS	627.400	COMMISSIONS SUR VIREMENTS
655.500	COMMISIONS DIVERSES	627.500	COMMISIONS DIVERSES
66100	Assurance Usine		
66200	Assurance Véhicules		
66300	Assurance Voyages		
669.	AUTRES FRAIS DIVERS	628.*	AUTRES FRAIS DIVERS
669.1	COTISATIONS ET DONS	628.1*	COTISATIONS ET DONS
669.2	FRAIS DE CONSEILS ET ASSEMBLEE	628.2*	FRAIS DE CONSEILS ET ASSEMBLEE
682.000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	681.000*	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS
685.	DOTATIONS AUX PROVISIONS	681.*	DOTATIONS AUX PROVISIONS
692	VALEUR RESIDUELLE DES INVESTIS		
696	CHARGES DES EXERCICES ANTER.		
698	CHARGES EXCEPTIONNELLES		
699	DOTATIONS EXCEPTIONNELLES		
710.001	VENTES AZOTE	701.001*	VENTES AZOTE
710.002	VENTES OXYGENE	701.002*	VENTES OXYGENE
710.003	VENTES ARGON	701.003*	VENTES ARGON
711001	VENTES OXYGENE GAZEUX		
711002	VENTES ARGON GAZEUX		
72	PRODUCTION STOCKEE		
74	PRESTATIONS FOURNIES		
75	TRANSFERTS DE CHARGES DE PROD.		
77	PRODUITS DIVERS		
779	AUTRES PRODUITS DIVERS		
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOIT		
790.	SUBVENTIONS RECUES	741.*	SUBVENTIONS RECUES
796	REPRISE S/CHARGES EXERC.ANTER.		
798	PRODUITS EXCEPTIONNELS		
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		
889.	IMPOTS SUR LES BENEFICES	695.	IMPOTS SUR LES BENEFICES

621.004	LOCATION TERRAIN	613.004*	LOCATION TERRAIN
621.005	PARKINGS AUTOMOBILES	613.005*	PARKINGS AUTOMOBILES
621.006	LOCATION VEHICULES / TRANSPORT	613.006*	LOCATION VEHICULES / TRANSPORT
621.007	LOCATION GRUE	613.007*	LOCATION GRUE
621.008	Location Logement DFC	613.008*	Location Logement DFC
621.009	Location boite postal	613.009*	Location boite postal
622.002	ENTRETIEN USINE	615.002	ENTRETIEN USINE
622.003	REPARATION VEHICULES	615.003	REPARATION VEHICULES
622.004	LAVAGE VEHICULES	615.004	LAVAGE VEHICULES
622.005	REPARATION MAT.INFORMATIQUE	615.005	REPARATION MAT.INFORMATIQUE
622.006	ENTRETIEN MENAGERS	615.006	ENTRETIEN MENAGERS
622.007	DIVERS ENTRETIEN & REPARATION	615.007	DIVERS ENTRETIEN & REPARATION
623000	SOUS TRAITANCE		
624.000	DOCUMENTATION	618.000	DOCUMENTATION
625.100	HONORAIRES	611.100*	HONORAIRES
626.	PUBLICITE	623.	PUBLICITE
627.001	TRANSPORT PERSONNEL	625.001	TRANSPORT PERSONNEL
627.002	FRAIS DE HEBEGEMENTS	625.002	FRAIS DE HEBEGEMENTS
627.003	FRAIS DE RESTAURATIONS	625.003	FRAIS DE RESTAURATIONS
627.004	FRAIS DE MISSION EN ALGERIE	625.004	FRAIS DE MISSION EN ALGERIE
627.005	FRAIS DE MISSION A L'ETRANGER	625.005	FRAIS DE MISSION A L'ETRANGER
627.006	FRAIS ASSEBLEE ET CONSEILS	625.006	FRAIS ASSEBLEE ET CONSEILS
628.001	Frais Téléphoniques	626.001	Frais Téléphoniques
628.002	Abonnement ADSL	626.002	Abonnement ADSL
628.003	Autres Frais Postaux	626.003	Autres Frais Postaux
630.000	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	631.000	REMUNERATIONS DU PERSONNEL
630.002	P.V.C.	631.002	P.V.C.
630.003	P.V.V.	631.003	P.V.V.
630.034	CONGES PAYES	631.034	CONGES PAYES
630.040	Congés Acquis Non Pris	631.040	Congés Acquis Non Pris
630.1	HEURES SUPPLEMENTAIRES	631.1	HEURES SUPPLEMENTAIRES
630.230	PRIME DE VEHICLE	631.230	PRIME DE VEHICLE
630.261	I.E.P.	631.261	I.E.P.
630.281	INDEMNITE DE NUISANCE	631.281	INDEMNITE DE NUISANCE
630.291	INDEMNITE DE RESPONS.& DISC	631.291	INDEMNITE DE RESPONS.& DISC
630.301	P.R.I.	631.301	P.R.I.
630.311	P.R.C.	631.311	P.R.C.
630.391	IFRI SUD	631.391	IFRI SUD
630.395	Prime de travail de nuit	631.395	Prime de travail de nuit
630.396	Prime d'encouragement	631.396	Prime d'encouragement
630.522	PRIME DE PANIER	631.522	PRIME DE PANIER
630.525	PRIME DE RESTAURATION	631.525	PRIME DE RESTAURATION
630.532	PRIME DE TRANSPORT	631.532	PRIME DE TRANSPORT
632.389	I.F.R.I.	638.389	I.F.R.I.
632.714	SALAIRE UNIQUE	638.714	SALAIRE UNIQUE
635.000	COTISATIONS SOCIALES	635.000*	COTISATIONS SOCIALES
635.100	COTISATIONS OEUVRES SOCIALES	635.100*	COTISATIONS OEUVRES SOCIALES
641.	TAXE SUR ACTIV.PROFESSIONNELLE	642.	TAXE SUR ACTIV.PROFESSIONNELLE
644.	TAXES SPECIALES	645.	TAXES SPECIALES
646.2	DROITS DE TIMBRES	645.2	DROITS DE TIMBRES
646.8	AUTRES IMOTS ET TAXES	645.8	AUTRES IMOTS ET TAXES
646.9	AUTRES TAXES(TAXE S VEH..ext)	645.9	AUTRES TAXES(TAXE S VEH..ext)
65	FRAIS FINANCIERS		
650.001	INTERETS DES EMPRUNTS AKA	661.001	INTERETS DES EMPRUNTS AKA
650.002	Intéret pret BEA	661.002	Intéret pret BEA
655.100	COMMISSION 2% gestion	627.100	COMMISSION 2% gestion

294712	Amortissement espace vert	
294713	Amortissement indicateur pont	
294720	Amortissement trx BATIGEC	
294730	Amortisement reseau electique	
294740	Amortssement raillonage	
294750	Amortissement groupe frigorifi	
294760	Amortissement poteau incendie	
294770	Amortissement climatiseurs	
294780	Amotissement reseau internet	
294790	Amortissement agenc unite cond	
294791	Amortissement gurette	
294792	Amortissement trx agen condit	
294793	Amortissement reseau incendie	
294794	Amortissement systeme de clim	
294795	Amortissement trx bardage et	
295100	AMORTIS.MATERIEL	
31.001	FOURNITURES DE BUREAUX	31.001* FOURNITURES DE BUREAUX
31.002	PICES DE RECHANGES LINDE	31.002* PICES DE RECHANGES LINDE
31.003	Stoks produit menagères	31.003* Stoks produit menagères
31.004	FREON	31.004* FREON
31.005	OUTILLAGES	31.005* OUTILLAGES
31.006	STOCKS Produit chemique	31.006* STOCKS Produit chemique
31.007	STOCKS MAT DROGUERIE	31.007* STOCKS MAT DROGUERIE
31.008	STOCK CARBURANT	31.008* STOCK CARBURANT
31.011	Achat habiment	31.011* Achat habiment
31.014	Stock Graisse	31.014* Stock Graisse
31.015	Stock Huilles	31.015* Stock Huilles
31.017	Stocks Pneumatiques	31.017* Stocks Pneumatiques
35.1	STOCK LIN	355.1 STOCK LIN
35.2	STOCK LOX	355.2 STOCK LOX
35.3	STOCK LAR	355.3 STOCK LAR
35.4	STOCK GAR	355.4 STOCK GAR
35.5	STOCK GOX	355.5 STOCK GOX
38.001	ACHATS FOURNITURES BUREAU	38.001 ACHATS FOURNITURES BUREAU
38.002	Achats piece de rechange	38.002 Achats piece de rechange
38.003	Achat produits ménagèrs	38.003 Achat produits ménagèrs
38.005	ACHAT OUTILLAGES	38.005 ACHAT OUTILLAGES
38.007	ACHAT DROGUERIE	38.007 ACHAT DROGUERIE
38.011	Achats habiments	38.011 Achats habiments
38.014	Achats Craisse	38.014 Achats Craisse
38.015	ACHAT HUILES	38.015 ACHAT HUILES
38.017	ACHAT PNEUS	38.017 ACHAT PNEUS
424.031	Pret aux personnels	274.031* Pret aux personnels
426.	CAUTIONNEMENTS VERSES	275. CAUTIONNEMENTS VERSES
457.001	TVA A RECUP/ BIEN & SERVICE	442.001 TVA A RECUP/ BIEN & SERVICE
457.004	TVA A RECUP/ FRAIS DE BANQUE	442.004 TVA A RECUP/ FRAIS DE BANQUE
457.5	AVANCE POUR COMPTE DE LINDE	442.5 AVANCE POUR COMPTE DE LINDE
462.000	AVANCES SUR SERVICES	409.000 AVANCES SUR SERVICES
462.002	AVANCE SONELGAZ	409.002 AVANCE SONELGAZ
462.003	AVANCE LINDE	409.003 AVANCE LINDE
463.0	AVANCES SUR SALAIRES	425.0 AVANCES SUR SALAIRES
468.	FRAIS COMPTABILISES D'AVANCE	138.* FRAIS COMPTABILISES D'AVANCE
469.2	Dépense en attente d'imput bq	47.2 Dépense en attente d'imput bq
470.1	CREANCES GI	411.1* CREANCES GI
485.001	BANQUE EXPLOITATION	512.001 BANQUE EXPLOITATION
485.002	BANQUE INVESTISSEMENTS	512.002 BANQUE INVESTISSEMENTS

247.130	INDICATEUR PONT BASCULE	212.130*	INDICATEUR PONT BASCULE
247.200	TRAVAUX GCB	212.200*	TRAVAUX GCB
247.300	CABLE ELECTRIQUE	212.300*	CABLE ELECTRIQUE
247.400	RAILLONNAGE	212.400*	RAILLONNAGE
247.500	GROUPE FREGORIFIQUE	212.500*	GROUPE FREGORIFIQUE
247.600	POTEAUX INCENDIE	212.600*	POTEAUX INCENDIE
247.700	FOURNITURE ET POSE CLIMATISEUR	212.700*	FOURNITURE ET POSE CLIMATISEUR
247.800	RESEAU INTERNET	212.800*	RESEAU INTERNET
247.900	TRAVAUX BATIGEC	212.900*	TRAVAUX BATIGEC
247.920	Installation U.Conditionnement	212.920*	Installation U.Conditionnement
247.930	Reseau Incendie UConditionneme	212.930*	Reseau Incendie UConditionneme
247.940	INSTALLATIN ESEAU CLIMATISATIO	212.940*	INSTALLATIN ESEAU CLIMATISATIO
247.950	Traveau eclect. bardage abris	212.950*	Traveau eclect. bardage abris
247.951	Guerite Metallique	212.951*	Guerite Metallique
251.000	EQUIPEMENT SOCIAUX	218.000	EQUIPEMENT SOCIAUX
29400	AMORTIS.BATIMENTS INDUSTRIELS		
29401	AMORTIS.BATIMENTS ADM.COMMERC.		
29402	Amortissement batiment Bdelta		
29403	Amortissement Abris		
29411	AMORTIS.OUVRAGES D'ART		
29412	AMORTIS FORAGE		
29420	AMORTSIEEMENT EQUIP PRODUCT		
29422	Amort. autres equip condit		
29423	Amorti atelier argon gaz		
29424	Amort atelier oxygene		
29425	Amort. atelier rreprouve		
294309	Amort bouteilles extincte02 kg		
294310	Amort.Transformateur		
294311	Amort. Aspirateur		
294312	Amort. Cratcheur		
294313	Amort. Boutelles freon		
294314	Amort. bouteilles extict 6 kg		
294315	Amort. tableau ABB		
294316	Amort. extincteur chariot		
294317	Amort. groupe electrogene		
294318	Amort. echelle		
294319	Amort. tableau blan		
294320	Amort. tableau a tripied		
294321	Amort. contenaire		
294322	Amort panneaux publicitaire		
294323	Amort. pompe a graisse		
294324	Amort. chauffage		
294325	Amort.talkie walkie		
294326	Amort. groupe eau glasse		
294327	Amort.paniers porte bouteilles		
294328	Amort transplettes lynx		
294329	Amortissement groupe à souder		
294330	Amortissement tandeuse		
294400	AMORTIS.MATERIEL AUTOMOBILE		
294510	AMORTIS.MATERIEL DE BUREAU		
294520	AMORTISSEMENT MAT.BUREAUX		
294530	AMORTISSEMENT EQIUIP.INFORMAT		
294540	AMORT LOGICIEL		
294700	AMORTIS.AGENC.ET INSTALLAT.		
294710	Amort. linge telephonique		
294711	Amortissement bache a eau		

485.003	CPT DEVISES	512.003	CPT DEVISES
487.001	CAISSE DG	53.001	CAISSE DG
487.002	CAISSE HASSI MESSAOUD	53.002	CAISSE HASSI MESSAOUD
489.	VIREMETS DE FONDS	581.	VIREMETS DE FONDS
49.62	Provision creance de service	296.62*	Provision creance de service
49.69	Provision Creance dépenses	296.69*	Provision Creance dépenses
521.100	EMPRUNTS AK BANQUE	164.100	EMPRUNTS AK BANQUE
521.200	EMPRUNTS BANCAIRES BEA	164.200	EMPRUNTS BANCAIRES BEA
522.	CREDITS D'INVESTISSEMENTS	404.	CREDITS D'INVESTISSEMENTS
522.000	CREDITS D'INVESTISSEMENTS	404.000	CREDITS D'INVESTISSEMENTS
524.007	RETENUE GARENTIE ENAGEO	404.007	RETENUE GARENTIE ENAGEO
530.	FOURNISSEURS	401.	FOURNISSEURS
538.	FACTURES A RECEVOIR	408.	FACTURES A RECEVOIR
543.100	RETENUE A LA SOURCE LINDE	447.100	RETENUE A LA SOURCE LINDE
543.200	IRG JETONS PRESENCE	447.200	IRG JETONS PRESENCE
543.300	IRG HMD	447.300	IRG HMD
543.400	IRG ALG	447.400	IRG ALG
545.000	RETENUE DE SECURITE SOCIALE	431.000*	RETENUE DE SECURITE SOCIALE
545.100	CNAS ALG	431.100*	CNAS ALG
545.200	CNAS HMD	431.200*	CNAS HMD
547.1	TVA COLLECTEE	445.1	TVA COLLECTEE
552	PRÊT LINDE		
562.	CREDITEURS DE SERVICES	401.*	CREDITEURS DE SERVICES
563.	PERSONNEL	421.*	PERSONNEL
563.1	Personnel - Congés Payés	421.1*	Personnel - Congés Payés
563.2	Partie variable cadre dirigean	421.2*	Partie variable cadre dirigean
564.100	AUTRE CREDIT IMPOTS	444.100*	AUTRE CREDIT IMPOTS
564.200	TAP	444.200*	TAP
564.300	TAXES SUR LA FORMATION	444.300*	TAXES SUR LA FORMATION
564.400	IBS	444.400*	IBS
564.500	Taxes environnement	444.500*	Taxes environnement
565.	CREDITEURS DE FRAIS FINANCIERS	518.	CREDITEURS DE FRAIS FINANCIERS
566.0	CREDITEURS DE FRAIS DIVERS	443.0*	CREDITEURS DE FRAIS DIVERS
566.000	ASSURANCES	443.000*	ASSURANCES
568.000	ORGANISMES SOCIAUX	431.000*	ORGANISMES SOCIAUX
568.100	DROITS OEUVRES SOCIALES	431.100*	DROITS OEUVRES SOCIALES
568.200	CNAS ALG	431.200*	CNAS ALG
568.300	CNAS HMD	431.300*	CNAS HMD
588.	AVANCES BANCAIRES	519.	AVANCES BANCAIRES
610.001	CONS.fourniture de bur.	601.001*	CONS.fourniture de bur.
610.002	CONS.PIECES DE RECHANGE	601.002*	CONS.PIECES DE RECHANGE
610.003	CONS.ART MENAGE	601.003*	CONS.ART MENAGE
610.004	Consommation Freon R22	601.004*	Consommation Freon R22
610.005	CONSOM.OUTILLAGE	601.005*	CONSOM.OUTILLAGE
610.007	Consommation drogrie	601.007*	Consommation drogrie
610.008	CONS. CARBURANT	601.008*	CONS. CARBURANT
610.009	AUTRES MAT.CONSOM.	601.009*	AUTRES MAT.CONSOM.
610.010	CONSOMMATION ELECTRIQUE	601.010*	CONSOMMATION ELECTRIQUE
610.011	Consommation habiments	601.011*	Consommation habiments
610.012	FRAIS DE RECEPTION	601.012*	FRAIS DE RECEPTION
610.015	Consommation Huilles	601.015*	Consommation Huilles
610.016	CONSOMMATION EAUX	601.016*	CONSOMMATION EAUX
610.017	Consommation Pneumatiques	601.017*	Consommation Pneumatiques
621.001	LOCATION LOGEMENTS HMD	613.001*	LOCATION LOGEMENTS HMD
621.002	LOCATION LOGEMENT DG	613.002*	LOCATION LOGEMENT DG
621.003	LOCATION SIEGE	613.003*	LOCATION SIEGE

الملحق رقم02: قائمة الحسابات التي لا تتوافق مع النظام PC COPMTA DLG

GI LINDE ALGERIE 23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

LISTES DES COMPTES PCN SANS CORRESPONDANTS NSCF

Nombre=79

COMPTE	LIBELLE	OBSERVATION
195	PROV.P.CHARGES A REPARTIR + EX	
29400	AMORTIS.BATIMENTS INDUSTRIELS	
29401	AMORTIS.BATIMENTS ADM.COMMERC.	
29402	Amortissement batiment Bdelta	
29403	Amortissement Abris	
29411	AMORTIS.OUVRAGES D'ART	
29412	AMORTIS FORAGE	
29420	AMORTSIEEMENT EQUIP PRODUCT	
29422	Amort. autres equip condit	
29423	Amorti atelier argon gaz	
29424	Amort atelier oxygene	
29425	Amort. atelier rreprouve	
294309	Amort bouteilles extincte02 kg	
294310	Amort.Transformateur	
294311	Amort. Aspirateur	
294312	Amort. Cratcheur	
294313	Amort. Boutelles freon	
294314	Amort. bouteilles extict 6 kg	
294315	Amort. tableau ABB	
294316	Amort. extincteur chariot	
294317	Amort. groupe electrogene	
294318	Amort. echelle	
294319	Amort. tableau blan	
294320	Amort. tableau a tripied	
294321	Amort. contenaire	
294322	Amort panneaux publicitaire	
294323	Amort. pompe a graisse	
294324	Amort. chauffage	
294325	Amort.talkie walkie	
294326	Amort. groupe eau glasse	
294327	Amort.paniers porte bouteilles	
294328	Amort transplettes lynx	
294329	Amortissement groupe à souder	
294330	Amortissement tandeuse	
294400	AMORTIS.MATERIEL AUTOMOBILE	
294510	AMORTIS.MATERIEL DE BUREAU	
294520	AMORTISSEMENT MAT.BUREAUX	
294530	AMORTISSEMENT EQIUIP.INFORMAT	
294540	AMORT LOGICIEL	
294700	AMORTIS.AGENC.ET INSTALLAT.	
294710	Amort. linge telephonique	
294711	Amortissement bache a eau	

294712	Amortissement espace vert	
294713	Amortissement indicateur pont	
294720	Amortissement trx BATIGEC	
294730	Amortisement reseau electique	
294740	Amortssement raillonage	
294750	Amortissement groupe frigorifi	
294760	Amortissement poteau incendie	
294770	Amortissement climatiseurs	
294780	Amotissement reseau internet	
294790	Amortissement agenc unite cond	
294791	Amortissement gurette	
294792	Amortissement trx agen condit	
294793	Amortissement reseau incendie	
294794	Amortissement systeme de clim	
294795	Amortissement trx bardage et	
295100	AMORTIS.MATERIEL	
552	PRÊT LINDE	
623000	SOUS TRAITANCE	
65	FRAIS FINANCIERS	Existe dans le Grand-Livre avec Total Mouvements=0
66100	Assurance Usine	
66200	Assurance Véhicules	
66300	Assurance Voyages	
692	VALEUR RESIDUELLE DES INVESTIS	
696	CHARGES DES EXERCICES ANTER.	
698	CHARGES EXCEPTIONNELLES	
699	DOTATIONS EXCEPTIONNELLES	
711001	VENTES OXYGENE GAZEUX	
711002	VENTES ARGON GAZEUX	
72	PRODUCTION STOCKEE	
74	PRESTATIONS FOURNIES	
75	TRANSFERTS DE CHARGES DE PROD.	
77	PRODUITS DIVERS	
779	AUTRES PRODUITS DIVERS	
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOIT	
796	REPRISE S/CHARGES EXERC.ANTER.	
798	PRODUITS EXCEPTIONNELS	
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	

الملحق رقم 03: الميزانية الختامية حسب PCN

GI LINDE ALGERIE TABLEAU N°:1

23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN EDITION_DU26/08/2010 12:21

EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

COMPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORT/PROV	MONTANT NET	COMPTE	PASSIF	MONTANT
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	FRAIS PRELIMINAIRES	126 589 251,40	126 589 251,40	0,00	10	FONDS SOCIAL	570 000 000,00
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	1 663 292 694,71	856 424 056,49	806 868 638,22	130	RESERVES LEGALES	902 431,61
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	564 618,79	438 636,96	125 981,83	18	RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECT	16 246 200,57
	TOTAL 2	**1 790 446 564,90**	**983 451 944,85**	**806 994 620,05**	19	PROVISIONS P. PERTES & CHARGES	15 386 631,80
	STOCKS						
31	MATIERES ET FOURNITURES	47 220 284,63		47 220 284,63		**TOTAL 1**	**602 535 263,98**
35	PRODUITS FINIS	2 175 292,54		2 175 292,54		**DETTES**	
	TOTAL 3	**49 395 577,17**		**49 395 577,17**	521	EMPRUNTS BANCAIRES	363 616 419,14
	CREANCES				538	FACTURES A RECEVOIR	9 314 575,34
42	CREANCES D'INVESTISSEMENT	777 495,00		777 495,00	54	DETENTIONS POUR COMPTE	11 644 838,22
45	AVANCES POUR COMPTES	705 863,11		705 863,11	562	CREDITEURS DE SERVICES	268 050,23
46	AVANCES D'EXPLOITATION	5 655 797,08		5 655 797,08	563	PERSONNEL	2 146 850,31
47	CREANCES SUR CLIENTS	142 944 245,73		142 944 245,73	564	IMPOTS D'EXPLOITATION DUS	1 762 482,99
48	DISPONIBILITES	201 174 970,38		201 174 970,38	565	CREDITEURS DE FRAIS FINANCIERS	3 288 997,59
	TOTAL 4	**351 258 371,30**		**351 258 371,30**	568	ORGANISMES SOCIAUX	853 067,03
						TOTAL 5	**392 895 280,85**
					88	RESULTAT DE L'EXERCICE	212 218 023,69
	TOTAL GENERAL	**2 191 100 513,37**	**983 451 944,85**	**1 207 648 568,52**		**TOTAL GENERAL**	**1 207 648 568,52**

الملحق رقم 04: جدول حسابات النتائج حسب PCN

GI LINDE ALGERIE TABLEAU N°:2

23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

N° D'IDENTIFICATION:

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS EDITION_DU26/08/2010 12:21

EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		
60	MARCHANDISES CONSOMMEES		
80	**MARGE BRUTE**		
80	MARGE BRUTE		
71	PRODUCTION VENDUE		549 228 631,00
72	PRODUCTION STOCKEE	4 412 094,44	
73	PRODUCTION DE L'ENT./ELLE-MEME		
74	PRESTATIONS FOURNIES		3 637 000,00
75	TRANSFERTS DE CHARGES DE PROD.		161 407,93
61	MATIERES ET FOURNIT.CONSOMMEES	90 632 332,68	
62	SERVICES	15 800 610,60	
	TOTAL	110 845 037,72	553 027 038,93
81	**VALEUR AJOUTEE**		**442 182 001,21**
81	VALEUR AJOUTEE		442 182 001,21
76			
77	PRODUITS DIVERS		2 802 384,84
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOIT		1 175 629,40
63	FRAIS DE PERSONNEL	21 287 525,53	
64	IMPOTS ET TAXES	2 774 304,03	
65	FRAIS FINANCIERS	35 889 968,34	
66	FRAIS DIVERS	5 485 020,09	
68	DOTATIONS AU AMORTIS.ET PROVIS	202 791 530,14	
	TOTAL	268 228 348,13	446 160 015,45
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**177 931 667,32**
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		77 878 282,53
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	43 586 926,16	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**		**34 291 356,37**
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		177 931 667,32
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		34 291 356,37
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**212 223 023,69**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**	**5 000,00**	
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		**212 218 023,69**

الملحق رقم 05: الميزانية الختامية حسب SCF

GI LINDE ALGERIE
23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER
N° D'IDENTIFICATION

TABLEAU N°:1

ACTIF DU BILAN

EDITION_DU23/09/2010 14:55
EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

ACTIF	NOTE	N	N	N	N-1
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (goodwill)		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		52 500,00	52 500,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		1 663 804 813,50	856 809 239,32	806 995 574,18	0,00
Immobilisations encours		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisation financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		217 495,00	0,00	217 495,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 664 074 808,50	856 861 739,32	807 213 069,18	0,00
ACTIF COURANTS					
Stocks et encours		49 395 577,17	0,00	49 395 577,17	0,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		142 944 245,73	0,00	142 944 245,73	0,00
Autres débiteurs		6 921 660,19	0,00	6 921 660,19	0,00
Impôts		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibiltés et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		201 174 970,38	0,00	201 174 970,38	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		400 436 453,47	0,00	400 436 453,47	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		2 064 511 261,97	856 861 739,32	1 207 649 522,65	0,00

GI LINDE ALGERIE

23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

N° D'IDENTIFICATION:

TABLEAU N°:1

PASSIF DU BILAN

EDITION_DU23/09/2010 14:58

EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPORES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		570 000 000,00	0,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves(Réserves consolidés)		902 431,61	0,00
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net du groupe)		201 842 024,36	0,00
Autres capitaux propores - Report à nouveau		16 246 200,57	0,00
Part de la société consolidante		0,00	0,00
Part des minoritaires		0,00	0,00
TOTAL I (N)		788 990 656,54	0,00
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		379 003 050,98	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avances		10 376 953,42	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		389 380 004,40	0,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		9 582 625,57	0,00
Impôts		13 216 549,50	0,00
Autres dettes		3 190 689,05	0,00
Trésorerie passif		3 288 997,59	0,00
TOTAL PASSIFS COURNATS III		29 278 861,71	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF		1 207 649 522,65	0,00

الملحق رقم 06: جدول حساب النتائج حسب SCF

GI LINDE ALGERIE TABLEAU N°:1

23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN-TCR EDITION_DU26/08/2010 12:44

EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

TCR	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		552 865 631,00	0,00
Variation stocks produits finis et en cours		-4 412 094,44	0,00
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		8 885 345,48	0,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		557 338 882,04	0,00
Achats consommés		-90 632 332,68	0,00
Services extérieurs et autres consommations		-24 746 717,90	0,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-115 379 050,58	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		441 959 831,46	0,00
Charges de personnel		-31 664 478,95	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 774 304,03	0,00
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		407 521 048,48	0,00
Autres produits opérationnels		42 969 386,82	0,00
Autres charges opérationnelles		-10 703 955,26	0,00
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-202 791 530,14	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 678 774,39	0,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		240 673 724,29	0,00
Produits financiers		816 437,73	0,00
Charges financiers		-39 644 091,79	0,00
IV-RESULTAT FINANCIER		-38 827 654,06	0,00
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		201 846 070,23	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-5 000,00	0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		604 803 480,98	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-402 962 410,75	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		201 841 070,23	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		201 841 070,23	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		0,00	0,00
RESULTAT DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE		0,00	0,00
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE Dont part des minoritaires		0,00	0,00
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE PART DU GROUPE		0,00	0,00

الملحق رقم 07: جدول سيولة الخزينة حسب SCF

GI LINDE ALGERIE TABLEAU N°:3

23 AVENUE DE L'ALN HUSSEIN DEY ALGER

N° D'IDENTIFICATION:

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE EDITION_DU26/08/2010 12:44

EXERCICE:01/01/2009 AU 31/12/2009

	NOTE	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		637 131 049,36	0,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-177 392 684,80	0,00
Intérêts et autres frais financiers payés		-42 800 227,25	0,00
Impôts sur les résultats payés		-23 476,00	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		416 914 661,31	0,00
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		416 914 661,31	0,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 066 610,31	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00	0,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		0,00	0,00
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-5 066 610,31	0,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectuées		0,00	0,00
Encaissements procenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-251 808 879,47	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-251 808 879,47	0,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		816 437,73	0,00
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		160 039 171,53	0,00
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		62 032 147,26	0,00
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la clôture de l'exercice		197 885 972,79	0,00
Variation de la trésorerie de la période		135 853 825,53	0,00
Rapprochement avec le résultat comptable		0,00	0,00