جامعه عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة :المالية ومحاسبة **التخصص : التدقيق المجاسبي ومراقبة التسيير**

تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الأموال الخاصة

دراسة حالة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة :

تدلاوتي عبد الرحيم

زغيش محمد عادل

إشراف الاستاذ :

مخالدي يحي

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			مستغانم
مقررا			مستغانم
مناقشا			مستغانم

السنة الجامعية : 2022/2021

شكر وتقدير

الحمد الله والشكر له أولا ،الذي شرح لنا صدرنا ويسر أمرنا ،وخفف عنا وزرنا ووفقننا في إتمام هذا العمل المتواضع ،ملك الملوك به استعنا وعليه توكلنا فهو خير المتوكلين.

**لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير لكل من أسهم في إخراج هذه المذكرة إلى النور ؛ونخص بذلك أستاذنا المحترم

***مخالدي يحي ***

على تفضله قبول الإشراف على هذه المذكرة ،وعلى النصائح والتوجيهات القيمة والآراء السديدة التي يقيمها باستمرار،رغم. كثرة الارتباطات و الانشغالات فجزاه الله كل خير

**إلى كل من ساهم بمدنا بالمساعدة و العون ،ولو بالكلمة الطيبة من قريب أو من بعيد في سبيل إنجاز هذا العمل المتواضع.

إهداء:

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي هذا العمل إلى :

من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات و الدعوات،إلى أغلى إنسان في الوجود

أمي الحبيبة أدامها الله لي

إلى من عمل بكد في سبيلي و أوصلني إلى ما أنا عليه قدوتي في الحياة

أبي العزيز رحمه الله

إلى كل أصدقائي الذين تقاسمت معهم مشواري الجامعي

وكل من ساعدني من قريب وبعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع .

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نافعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وحصاد دراستي إلى الغالية التي جعلت بطنها وعاء أو ثدييها صفاء، وحجرها رثاء إلى التي هزت المهد بيمينها لتهز حياتي بيسارها إلى من هانت حياتها على نفسها ظلمة شعرها وتجعلني نصب عينها إلى أحلى كلمة نطقتها شفتاي إلى الروح التي عانقت روح إلى القلب الذي سكب أسراره في قلبي إلى اليد التي أوقدت شعلة عواطفي إلى المنبع الرفئ والحب والحنان إلى ماسحة الدمع والأحزان إلى من وضع الخالق الجنة تحت أقدامها إلى الصدور الحنون، أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها وأدامها تاجا فوق رؤوسنا.

إلى من علمني معنى الصمود والكفاح إلى الذي جعل من صحته سلما لكي ارتقى به إلى من كان لي مصباح نور أنار لي الطريق، وكان لي حصنا حماني من مساوئ الأيام ومن أطفأ شمعته من أجل أن ينير دربي وطريقي إلى من وفى ويوفي بواجبات الأبوة أبي العزيز أطال الله في عمره وجعله دخرا إلي على مر السنين

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الشكر و التقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
مقدمة	أ
الفصل الأول:مدخل حول المحاسبة	
تمهيد	02
المبحث الأول : المحاسبة	03
المطلب الأول : نشأة المحاسبة و تطورها	03
المطلب الثاني : تعريف المحاسبة و وظائفها	05
المطلب الثالث : أهمية المحاسبة:	07
المبحث الأول: الإطار العام القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي	08
المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	08
المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي	11
المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي	12
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية	13
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	13
المطلب الثاني :أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية	15
المطلب الثالث : هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية	16
خلاصة	19
الفصل الثاني : أثر المعايير المحاسبية الدولية على الأموال الخاصة	
تمهيد	21
المبحث الأول: الأموال الخاصة	22
المطلب الأول: تعريف الأموال الخاصة	22
المطلب الثاني : تعريف وخصائص القوائم المالية ومكوناتها	27
المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية	30

المبحث الثاني: مدرسة محاسبة القيمة العادلة	35
المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة اجابياتها، ومعاييرها	35
المطلب الثاني : أهمية القياس المحاسبي بالقيمة المعادلة	38
المطلب الثالث: مقومات القيمة العادلة وكيفية تحديدها	38
المبحث الثالث: تأثير المعايير الدولية على الأموال	40
المطلب الأول: معايير الأصول غير المالية (IFRS3/IAS36/IAS38):	40
المطلب الثاني: معايير الأصول المالية (IAS2/IAS32/IAS39)	46
المطلب الثالث: معايير الأصول المادية (IAS16/IAS17)	51
خلاصة	53
الفصل الثالث:دراسة حالة ميناء مستغانم	
المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم	55
المطلب الأول : لمحة تاريخية حول المؤسسة ميناء مستغانم	55
المطلب الثاني : أهداف و خصائص ميناء مستغانم .	59
المطلب الثالث : الهيكل التنظيم العام لمؤسسة ميناء مستغانم	61
المبحث الثاني :مديرية المالية والمحاسبة للمؤسسة	67
المطلب الأول :المحاسبة و المالية	67
المطلب الثاني :هيكل مديرية المالية والمحاسبة	68
المطلب الثالث :نشاطات المديرية	69
الخاتمة	71
قائمة المصادر و المراجع	
الملخص	

المقدمة

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري تغييرا وتعديلا من أجل رفع كفاءة الأنظمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية لخدمة الأطراف المهتمة والمستفيدة من التقارير المالية وعليه تبنت الجزائر المعايير المحاسبية الدولية من خلال القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

وتمثل المعايير المحاسبة الدولية في مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبي المطالب بوجود شفافية وقابلية للمقارنة في أسواق رأس المال العالمية. أن وضع معايير محاسبة دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة.

ورغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS/IAS)غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، على غرار الاتحاد الأوروبي سنة 2005 الذي لأزم كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS/IAS)وعلى غرار العديد من الدول، باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبيهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، لمواكبة الإصلا حات الاقتصاديةبهدف الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي الذي أصبح حقيقة وواقعا، يجب الرؤية إليه بإيجابية ويقين، بحيث لم يعد من الممكن لدولة تريد المشاركة في العصر والأخذ بأسبابه أن تنعزل عما يجري فيه. لذا عمد المشرع الجزائري إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS/IAS) من خلال: (القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 (المتضمن النظام المحاسبي الماليSCF) .

1. إشكالية الدراسة:

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف دول العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المحاسبية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت حتى وقت قريب مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض. لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولية، أو بعبارة أخرى تقارب عالمي حول لغة محاسبية مشتركة في العالم المالي.

وانطلاقا من هذا يمكن بلورة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة في السؤال التالي:

كيف تأثر المعايير المحاسبية الدولية على الأموال الخاصة؟

ولذلك بغية التعرف على نوعية التأثير على الأموال يمكن الاستعانة بمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالمعايير المحاسبية الدولية؟
- فيما تتمثل أهمية الأموال الخاصة في المؤسسات؟ وما هي العناصر المكونة لها؟
- فيما تتمثل آثار المعايير المحاسبية الدولية على تركيبة الأموال الخاصة؟

2. فرضيات الدراسة:

- المعايير المحاسبة الدولية هيمجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبي المطالب بوجود شفافية وقابلية للمقارنة في أسواق رأس المال العالمية؛
- تتجلى أهمية الأموال الخاصة في الهدف الأسمى للمؤسسات وهو المعرفة الحقيقية لقيمة المؤسسة عند انعدام سوق مالي؛
- يمكن ان تتحدد المعايير المؤثرة في الأموال الخاصة فيالمواضيع والمعالجات التي تحويها وعلاقتها بقيمة المؤسسة، كما أن الأثر المالي المحتمل لمعاير المحاسبة الدولية على حساب المؤسسة.

3. أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

أ. الأسباب والدوافع الذاتية:

- الميل للموضوعات التي لها علاقة بالنظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الفضول لاكتساب معلومات حول تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الأموال الخاصة؛
- الرغبة في الإلمام بمختلف المعايير المحاسبية التي تساهم في إعداد التقارير المالية؛
- كون هذا الموضوع من المواضيع التي لقت رواجا كبيرا نظرا لحداثته وحداثة إصلاحاته؛

ب. الأسباب والدوافع الموضوعية:وتتمثل بدورها في:

- انتشار مصطلح المعايير المحاسبية (القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 (المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF) ؛
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة بنوع من التفصيل والتطبيق؛
- كذلك لاحظنا بلورة أفكار جديدة حول مبادئ المعايير المحاسبية الدولية وانشغال العام والخاص بها.

4. متغيرات الدراسة:

المتغير التابع	المتغير المستقل
الأموال الخاصة	المعايير المحاسبية الدولية

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المزاوجة بين أثر المعايير المحاسبية الدولية والأموال الخاصة في المؤسسة من خلال أنها تتزامن مع بداية التطبيق الفعلي لمعاير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أهمية تحديد وتقييم الآثار والمضاعفات الناجمة عن تبني هذه المعايير خاصة المالية منها، وهذا ما يزيد من ضرورة معالجة هذا الموضوع من كل جوانبه.

6. أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف الأساسية لهذه الدراسة في العناصر التالية:

- معرفة مستوى التأثير للمعايير المحاسبة الدولية على الأموال الخاصة؛
- التعرف على مكونات الأموال الخاصة ومتطلباتها في المؤسسة وكيفية تأثر عناصرها بالمبادئ الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية؛
- الخروج بنتائج وتوصيات في هذا المجال؛
- تقديم مساهمة علمية وتطبيقية متواضعة لتطوير معايير المحاسبية الدولية وأثرها على الأموال الخاصة؛
- المساهمة في إثراء مكتبة الكلية بقيمة مضافة حول المعايير المحاسبية الدولية.

7. منهجية الدراسة:

استخدمت في هذه الدراسة المنهج الوصفي من خلال عرض المفاهيم الأساسية لكل من النظام المالي والمعايير المحاسبية وكذا الأموال الخاصة والعوامل المؤثرة فيها، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة -دراسة حالة

8. عرض الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى:للباحثة شناي عبد الكريم، بعنوان:" تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد لخضر باتنة، 2008-2009 ،وقد هدفت الدراسة إلى تحديد أوجه التقارب والاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي، و استنتاج الآثارالمحتملة، و توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

الدراسة الثانية: للباحث مداحي عثمان، بعنوان إعداد الميزانية داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000- 2001 وهدفتهذه الدراسة إلى التعريف بالميزانية المحاسبية ومراحل إعدادها ولإظهار أهميتها في عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

الدراسة الثالثة: للباحثة بورويسة سعاد، بعنوان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة،2009-2010 تستمد هذه الدراسة أهميتها من الاتجاه الدولي المتزايد نحوتطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي.

مناقشة الدراسة: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو أنها تخصصت في دراسة كيفيةتأثير المعايير المحاسبة الدولية على الأموال الخاصة بالإضافة إلىإبراز أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

9. صعوبات الدراسة:

لكل باحث صعوبات وعراقيل تواجهه وتؤول دون الإلمام بالموضوع والوقوف عليه من مختلف جوانبه، ومن الصعوبات التي واجهتنا نذكر:

- ☜ محدودية المراجع التي تتناول موضوع الدراسة بصفة خاصة؛

10. تقسيمات الدراسة

بغية الإلمام بالموضوع محل الدراسة، وعلى ضوء الإشكالية المطروحة فقط تم تقسيم البحث إلى .....فصل، فصلين نظريين وفصل تطبيقي على النحو التالي:

الفصل الأول: مدخل حول المحاسبة

الفصل الثاني: أثر المعايير المحاسبية الدولية على الأموال الخاصة

الفصل الثالث: دراسة حالة حول ميناء مستغانم

الفصل الأول:
مدخل حول المحاسبة

تمهيد:

المحاسبة المالية هي مجموع من القروض و القواعد و المبادئ العلمية المتعارف عليها و التي تحكم عملية التسجيل و التبويب العمليات المالية المتعلقة بمنشأة معينة اعتمادا على مجموعة من المستندات و الدفاتر و القوائم المالية و ذلك بهدف تحديد نتائج أعمال و نشاط المنشأة عن فترة معينة ،و تصوير المركز المالي لها في تاريخ محدد ، و تعد المحاسبة بمثابة وسيلة لتوفير المعلومات المالية للإدارة و للغير حتى يتسنى لهم بناء معلومات ، و عليها اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، و يتمثل الغير في أصحاب المنشأة و المستثمرين و المقرضين و الموردين ، خبراء سوق المال والاستثمارات المالية و المحللون الماليون و الهيئات الحكومية المختلفة كمصلحة الضرائب ، كما تفيد المحاسبة إدارة مشروع في مجالات شتى كالمساعدة في تخطيط و رسم السياسات و تحديد المراكز المالية للمتعاملين مع المنشأة وغيرها من الخدمات ، ولذا فهي تمثل بحق كما وصفها البعض بلغة الإعمال ، فالكيان المالي يشمل كل ما يعبر عنه بقيمة مالية ، أو يمكن تقييمه في الكيان المالي و الأعمال في المنشأة المالية و لتكن مصنع إنتاجي مثلا لحساب قيمتها المالية.

المبحث الأول : المحاسبة

المطلب الأول : نشأة المحاسبة و تطورها

قد اختفت تقسيمات مراحل تطور المحاسبة بين الكتاب والباحثين "و إن هذا الاختلاف في تحديد الزمن بدقة لا يقتصر علي التفاوت بحدود المائة سنة أو حتى الألف سنة، لكن في تفاوت واختلاف الحضارات الخاصة بكل فترة، لأن كل حضارة تختلف عن الأخرى ببعض الجوانب التنظيمية و الإدارية و الرقابة المالية و ممارسة الأنشطة الاقتصادية واهتماماتها العسكرية و السياسية وغيرها"[1]، ومن بين أهم الحضارات التي ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة نجد:

الحضارة الأشورية، البابلية، الحضارة الفرعونية، اليونانية، الحضارة الرومانية و الحضارة الإسلامية، و لمعل أهم تقسيمات المراحل تطور المحاسبة هو ذلك التصنيف الذي يرى أن الحياة المحاسبة مرت بثلاث حقبات تاريخية هامة.

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونيه مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى مختلف الأطراف المستعملة لها و لقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى إي منذ القرن 14نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت. فكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه. وفي ظل هذه الظروف كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفتريه ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة[2].

في أواخر القرن 18 ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعيه، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة

[1] اكمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، ص 25.

للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط. بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها.

ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والر قابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للجهات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع.

منذ أواخر19 وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم أفضل السلع والخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيله لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيله لخدمة المجتمع بصفه عامه، وترتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة قصد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

من دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها والمتمثلة في:

* المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة؛

*المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة ومكملة لبعضها البعض حيث تؤدي إلى زيادة مسؤولية وفعالية المحاسب في تقديم البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج إليها.

المطلب الثاني : تعريف المحاسبة و وظائفها

1.تعريف المحاسبة:

_ أن تعريف المحاسبة ينطلق من تحديد نطاق عمل المحاسبة وطبيعة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وحيث تتوفر للمحاسبة مفاهيم متعددة، لذلك فإنه برزت تعاريف متعددة لها أيضا المحاسبة هي وظيفة من وظائف المشروع في الهيكل الإداري، و يتمثل نظام من الأنظمة الفاعلة في المشروع في المعاملة المالية التي يمارسها خلال الفترة المالية، و التقرير عنها إلى أصحاب المشروع لبيان نتائج الأعمال المحققة و المسببات عن تلك النتائج.[1].

-المحاسبة هو ذاك النظام الذي يقوم بتجميع البيانات المالية و إجراء عمليات التشغيل عليها من قياس و تسجيل وتحليل و تلخيص و تقرير لغرض تقديم المعلومات إلى الجهات المستحقة داخل المشروع و خارجه[2].

- هي مجموعة الفروض و المبادئ المتعارف عليها المقبولة و التي تحكم تسجيل و تبويب و تحليل العمليات المالية المتعلقة بوحدة محاسبية قصد تحديد نتيجة النشاط من ربح و خسارة محققة و كذلك المركز المالي التي تتمتع به في نهاية الفترة المالي[3].
- حسب قانون 21/90 المؤرخ 15-08-1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية هي بكل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانية الملحقة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية[4].
- يعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 3 من القانون 11/07 المؤرخ في 25-09-2007 كون المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية و هذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية تضيفها ، تقيمها و

[1]-محمد المور، أساسيات المحاسبة الحكومية ،دار وائل للنشر ،عمان، الطبعة الأولى 1998،ص 07 .

[2]-إسماعيل حسين أحمدوه، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2003، ص35 .

[3]- محمد المور، أساسيات المحاسبة الحكومية ،دار وائل للنشر ،عمان، الطبعة الأولى 1998،ص 28 .

[4]-المواد 1،2 من قانون 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

تسجلها، و عرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أداءها ،ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية[1].

و من هنا يتضح لنا أنه يقع على عاتق المحاسبة مهمة إنتاج و توصيل البيانات و المعلومات المحاسبية اللازمة عن الوحدات الاقتصادية بغرض ترشيد عمليات توزيع الموارد الاقتصادية النادرة لتحقيق أهداف تلك الوحدات بفعالية و كفاءة إنتاجية عالية.

2.وظائف المحاسبة:

نجد أن المحاسبة تؤدي دورا هاما في هذا المجال فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية قصيرة و طويلة الأجل إلى تنظيم الموارد العامة و توجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد و كنتيجة لتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومة المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي بذلك تحديد الأولويات و من بين وظائفها:

- تحضير الدفاتر و السجلات و المستندات الملائمة للمشروع.
- تداول أصول المشروع من نقدية أو ما يعادلها و الرقابة عليها.
- أن يتضمن النظام المحاسبي الحكومي إجراءات فعالة للمراقبة الداخلية[2].
- التقرير عن نتائج الأعمال من ربح أو خسارة محققة خلال الفترة المالية و تحديد المركز المالي للمشروع
- تقديم المعلومات المالية عن النشاط و عن الموارد الاقتصادية لغرض اتخاذ قرارات سواء للعملية الإدارية أو للمستثمرين.
- رغم أن المحاسبة تقوم بتوفير المعلومات المالية للأطراف المختلفة إلا أنه يظل الغرض الرئيسي لها إعداد القوائم المالية بغية تحقيق:
- تحديد نتائج أعمال المنشأة سواء كانت ربحا أو خسارة في خلال فترة معينة ، و هذا يتطلب توافر معلومات فعلية عن الإرادات خلال تلك الفترة ، و توافر بيانات عن المصروفات المتعلقة بتلك الإرادات و يتحدد الربح أو الخسارة بمقابلة تلك الإرادات بالمصروف[3].

[4]-فؤاد ياسين، المحاسبة الحكومية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان 1990 ص 50 .

[1]المادة 3 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/09/25 المتعلق بالمحاسبة المالية

[3]- إسماعيل حسين أحمدوه، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2003، ص38

- تصوير الميزانية أو المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد حيث تظهر مصادر تمويل المشروع الممثلة في (رأس المال و الخصوم و الأرصدة الدائنة الأخرى)، و أوجه استخدامات الأموال المستثمرة في المشروع (متمثلة في الأصول الثابتة و الأصول المتداولة و الأرصدة المدينة الأخرى).
- تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة.
- تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات.
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضروري.
- المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع.

المطلب الثالث : أهمية المحاسبة:

تكمن أهمية المحاسبة في قياس العمليات المالية ، لكي يكون بالإمكان الاعتماد على المعلومات المحاسبية في الحكم على فعاليات المشروع والنتائج المترتبة عنها طبيعة الأنشطة المحاسبية

يعكس التعريف السابق للمحاسبة عدة أبعاد، يمكن على أساسها تفسير طبيعة الأنشطة المحاسبية، والتي يمكن عرضها كالآتي:

1) المحاسبة كنشاط خدمي **As a service activité**
2) المحاسبة كنظام للمعلومات **As an Information System**
3) التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي **Financial Reporting**
4) المحاسبة كمهنة **As a Profession**
5) المحاسبة كأحد فروع العلوم الاجتماعية **As a Social Science**
6) المحاسبة كقوة مؤثرة في المجتمع **As a Social Force**

المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعا ، فرديا ، أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها[1]:

[1]-مدخل النظرية المحاسبية – الدكتور رضوان حنان – جامعة حلب- جامعة عمان الأهلية.

- **أصحاب الملكية:** تهتم المحاسبة بتبيان نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة وتحديدالمركز المالي لان أصحاب المشروع في حاجة دائمة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المنشأةومعرفة درجة الفاعلية التي تستخدم بها موارد المشروع.
- **الإدارة:** تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمنشأة بصورة مالفيفمثلا ٍ في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حدا وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة وثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو إن استلزم الأمر اتخاذ قرار بإلغاء هذه القسم إذا كان ذلك ضروريا ٍ .

- **الدائنون وحملة السندات:** يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد، ومن هنا فان البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر سنه وذلك لدراستها. ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المنشاة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة.
- **إدارة الضرائب:** تهتم إدارة الضرائب بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم ألا إذا كانت المنشاة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات دورية وبعد تدقيق حسابات المنشاة من قبل مدقق للحسابات.
- **المحللون الماليون :**يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.

المبحث الأول: الإطار العام القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي

قامت وزارة المالية بعدة إصلاحات من أجل إحداث توافق وانسجام أكثر مع المعايير المحاسبية الدولية حيث أصدرت القانون رقم 07-1في 25 نوفمبر 2007 والذي تضمن النظام المحاسبي الجديد ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، والذي أحدث تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية للمؤسسات المطبقة له .

المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

1-مفهومه :

النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). وذلك بهدف إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما،والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة الديها، مما يسمح باتخاذ قرارات صحيحة وإجراء المقارنات.[1]

ويعرف أيضا على أنه: "نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية يتم تصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]"

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالأتي [3]:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية، بحيث دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداءا من 01 جانفي 2010 بموجب إطار قانوني بعدما كان من المفترض تطبيقه في 01 جانفي 2009 وتجسيد هذا الإطار يوضحه الشكل رقم (01) فيما يلي[4]:

1-الجريدة الرسمية لعدد 74 من القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25/11/2007 :المتضمن النظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة) جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 75/35، الموافق ل 29/04/1973 المتضمن لPCNإضافة إلى SCFوالذي يحوي على سبعة فصول.

---

[1] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب: المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و5، الملتقى العلمي الدولي حول"الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، 2011، ص 368.

[2] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، الجزائر، 2007،ص 11 .

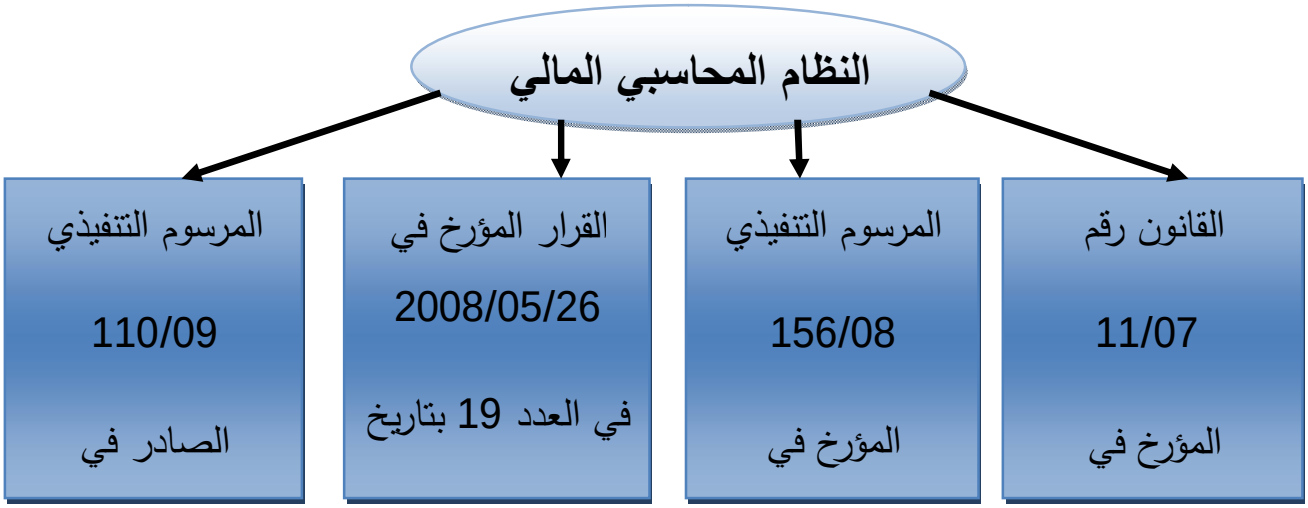
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر ف 12 ربيع الثني عام 1430هـ الموافق ل 8 أفريل 2009 م، ص 3.

[4] Samir Merouani, Le projet du nouveau sysème comptable financier, anticiper et préparer, le passage du PCN, aux noms IFRS, mémoire de magistère en sciences de gestion,ESC Alger, 2007-2008 , p94

2-صدور القانون المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المتضمن (44مادة) والذي يحوي: الإطار التصوري للمحاسبة المالية، تعريف الطرق المحاسبية تعريف عناصر القوائم المالية، المعايير المتعلقة بطرق القياس وعناصر الكشوف المالية مدونة الحسابات، تعريف القوائم المالية.

3-القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008: الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 .

4-المرسوم التنفيذي رقم: 110.09 الصادر في 07/04/2009: ويهدف هذا المرسوم لتحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي وفيما يلي شكل يوضح المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي .



المصدر: سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري،ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،يومي: 17/ 18/ 2010 ص06،

2-مجال تطبيقه:

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07 - 11، فوفقا المادة 2 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية .

أما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم[1]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقا للمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة .

المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم المبادئ فيما يلي :

- **محاسبة التعهد (الالتزام)"Comptabilité d'engagement"** حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق ،وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات الأحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند الاستلام أو دفع النقدية وما يعادلها كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية الإبلاغ عنها في القوائم المالية[2].
- **استمرارية الاستغلال (النشاط) :"Continuite d'exploitation"**يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك وعليه يفترض انه ليس لدي المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها، عموما يفترض المحاسبون دائما أن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة[3].
- **المعلومة الواضحة وسهلة الفهم :"Intelligibilit"**يقصد بالمعلومات القابلة للفهم هي المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية و المحاسبة، فالمعلومة تزود مستعمليها لأخذ رؤية واضحة على المؤسسة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 3.

[2] حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. الجزء الأول، 2010، ص 31.

[3] جمعة هوام، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 17

- **الملائمة :"Pertinence"** : الملائمة هي قدرة المعلومات على أحداث تغيير في اتجاه قرار معين، وعليه يجب أن تكون المعلومة المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار .
- **المعلومات ذات المصداقية :"La liabilite"** يقصد بالمعلومات ذات المصداقية هي تلك المعلومة المالية و المحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير وطرق عملية، وهي خالية من الأخطاء والمدروسة بشكل جيد وموثوق .
- **القابلية للمقارنة :"Comparabilite"** يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى، ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي ويمكن مقارنة أداء المؤسسة الاقتصادية بالوحدات الاقتصادية الأخرى .
- **مبدأ التكلفة التاريخية :"Principe de non compensation"** تعتبر التكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات وطبقا لهذا المبدأ تسجل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو تكلفة إنتاجها.[1]
- **عدم المقاصة :"Principe de non compensation"** ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والأعباء .
- **مبدأ الحيطة والحذر:"Principe de la prévoyanceet laprrudence"**يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة.
- **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني La prééminence de la** réalité économique sur la forme juridique**:** يقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي :

1-أهداف النظام المحاسبي المالي

تكمن أهداف النظام المحاسبي في ما يلي[2]:

- توافق النظام المحاسبي المالي مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق حسب النشاط.

[1] المادة رقم 6 من القانون رقم 7/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

[2] جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 2السادس، 2009م، ص17

- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير .
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية .
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة[1] .
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي
- يسمح بمراقبة الحسابات وضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها .
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فعالية في السوق
- السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات[2].

2-أهمية النظام المحاسبي المالي :

- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها؛
- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحوى الاقتصاد المعاصر؛
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام[1]؛

[1] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCFمع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، 2012م، ص121. -122

[2] عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية . دراسة حالة ولاية بسكرة . المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1 ،2014 ،ص 88.

- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الأجنبية.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

تكتسب معايير المحاسبة الدولية حاليا اعترافا عالميا لأنها توفر معلومات موثوقة إلى حد كبير وهو أيضا نتاج لجنة مهنية دولية مكرسة تضم في عضويتها حصل عدد كبير من خبراء المحاسبة ، بما في ذلك المتخصصون والأكاديميون ، حيث تلقى هذه المعايير القبول من مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

1-مفهوم المعايير المحاسبية الدولية : تعني كلمة معيار في اللغة أنها نموذج يوضع و يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين[2].

كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بموجبه يتم تحديد الوسيلة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب[3].

والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بفرع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة البضاعة أو غيرها[4].

ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات[5].

---

[1] براق محمد وقمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-06 ماي 2013م، ص8 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 ،ص310.

[3] توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر، 1987، ص 147 .

[4] صالح مرزاقة، فتيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب، الجزائر، ص 07

[5] حسن القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008 ، ص 103.

كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم[1].

2-أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية

لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها:

- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول .
- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية . مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية .
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

3-خصائص المعايير المحاسبية الدولية :

تتمثل الخصائص فيما يلي[2]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات المحاسبية الوطنية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية،حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير.
- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونيةأو التنظيمية .

[1] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الأنجلو مصرية،الطبعة الأولي،2000، ص 91.

[2] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم العدد الخامس مجلـ ـة البديل الاقتصادي الأسس المنهجية لجمع البيانات الإحصائية في البحوث الاجتماعية الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004 ،ص134.

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه؛

المطلب الثاني :أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية

1-أهداف المعايير المحاسبية الدولية

- ✓ إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.
- ✓ العمل على التحسين والتسويق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
- ✓ التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- ✓ إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

- ✓ إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية[1].

2-أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

تلعب المعايير دورا هاما في حياة الإنسان وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل انتظام الحياة وتطورها بدون وجود أي من هذه المعايير طبيعية كانت أو وضعية أو إلهية، يتم استخدام هذه المعايير كمقياس من قبل الفرد والدولة والعامة في مراقبة تنفيذ وتقييم الأنشطة المختلفة[2].

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، إن عدم وجود

[1] خالد عاشور علي صالح، مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية، مشروع كتابة البحث للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا كلية التعليم المفتوح، قسم المحاسبة والتمويل ، 2012 ،ص،29.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية إيتراك للنشر ، الطبعة الأولى ،عمان 2005 ، ص 61

المعايير المحاسبية سوف يكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية[1].

المطلب الثالث : هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت عدة محاولات و العديد من الجهود تمخض عنها عدة هيئات دولية و إقليمية للقيام بمهمة التنسيق و تقليل الاختلافات الموجودة بين النظم و التطبيقات المحاسبية و التي تم التطرق إليه باختصار في الفصل الأول من هذا البحث و الآن نحاول التركيز أكثر على أهم هيئة و هي لجنة معايير المحاسبة الدولية[2]

1- (IASC) هيئة معايير المحاسبة الدولية

في عام 1973 تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية بموجب اتفاقية وقع عليها(IAS) من 2000مندوبي 9دول و اتخذت، حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية سنة بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبة الدولية أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء بعضها فانخفض عددها إلى 30 معيار، و في عام 1977لبحث شكلت هذه اللجنة لجنة (SIC) القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو دائمة للتفسيرات غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التين شر ها حتى سنة 2000 أربعة و ثلاثين تفسيرا، تم فيها بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، و في عام 1998أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضو يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، حيث صدر 7 معايير ، (IFRS) مع تعديل مسماها لتصبح معايير الإبلاغ المالية الدولية منها إلى غاية سنة 2007 ، و أعيد مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية[3]

الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير المحاسبية

2- الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير المحاسبية

من أجل إضفاء المزيد من الشرعية والاستقلالية على المعايير المنشورة ، تمت إعادة هيكلة اللجنة وهيكليتها في أبريل 2001 ، مما أدى إلى إنشاء هيئة جديدة تضم[4]

3-مؤسسة معايير المحاسبة الدوليةIASCF

---

[1] رابح بوقرة، عربوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية (LAS/ IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والماليةJEFR ، العدد الأول، جوان 2014، ص ص 13- 14.

[2] رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة أم .البواقي، 2000 ،ص105

[3] لخضر علاوي ، معايير المحاسبة الدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012 ، ص26

[4] ريتشارد شرويدر، وآخرون ، نظرية المحاسبة،)ترجمة خالد علي كاحيكي(، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006 ، ص 123-ص122 .

تتشكل من 09 إداريا بحيث تكمن مهمتهم فيما يلي:

- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية ومدى فعاليته؛
- تعيين أعضاء المجلس وأعضاء لجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس
- الاستشاري للمعايير؛
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة، بعد التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير،
- ونشر مذكر ات العرض المبدئية للتعليق عليها.
- مراجعة القضايا الإستراتجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة الدولية، والدعاية

لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقو به، وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

4-مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتكون من 14 عضو يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي و مذكرات العرض المبدئية، وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي(IFRIC).

5-لجنة المعايير الدولية للمحاسبةIASC

International Accounting Standards Committee خرجت لجنة المعايير"

الدولية للمحاسبة إلى حيز الوجود عام " 1973 " يوم اتفقت الجمعيات و المعاهد في مختلف الدول (اليابان،المكسيك و هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية)على تأسيس هذه اللجنة بهدف وضع و نشر" معايير المحاسبة الدولية "لغايات تطوير المهنة و تعزيزها على المستوى و العالمي .

في ديسمبر " 1999 " وافق مجلس اللجنة على اقتراح تغييرات هامة في هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية شاملة إنشاء مجلس أمناء من أهم مهامهم زيادة دخل اللجنة ووضع مواعيد للمقابلات مع أعضاء بورصات الأوراق المالية[1] .

وقد لقيت اللجنة اعترافا دوليا واسعا، فبالإضافة إلى مؤسسيها التحق بها عدد كبير من في الجمعيات المنية في دول أخرى، كما اصدر اتحاد المحاسبين الدوليIFAC" في عام 1982 (ويضم في عضويته" 143 " من " 103 "

[1] ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر 2002/ 2003 ص171

دول من مختلف أرجاء العالم) قرار ينص على اعترافه بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار هذه المعايير و قد أصدرت اللجنة حتى عام " 2001 " إحدى و أربعين ' 41 ' معيارا .و هكذا لحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فأصبح لها معاييرها و قواعد سلوكها المتعارف عليها دوليا بحيث يمكن الر جوع إليها و الاحتكام إلى نصوصها و ضرورة التقيد بها

و في هذا السياق فإن لجنة الخبراء في معايير المحاسبة الدولية و التقارير نظمت ندوة في سنة " 1966 " لمناقشة إزالة الحواجز و العقبات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة المحلية و الدولية كأحد عوامل تحرير التجارة الخارجية في مجال الخدمات و تحقيق التوافق الدولي في مهنة المحاسبة.

كما يجب أن تتعامل المحاسبة المالية مع التحديات المترتبة على المتغيرات الاقتصادية العالمية، وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن المحاسبة المالية في ضل الوضع التقليدي.

تهدف أساسا إلى خدمة إدارة المؤسسة، أما في ضل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الاستراتيجي و السعي الدائم إلى توافق تدفقات المعلومات من الداخل إلى الخارج[1]

إن استخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد و تجهيز القوائم والبيانات المالية أصبح مطلبا أساسيا و ضرورة لمختلف الأطراف متمثلة في مراجع الحسابات نفسه، و المجتمع المالي و إدارة المشروع و الحكومة...الخ .لقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه ليسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، و في دول العالم الثالث على الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنة فيه.

خلاصة

يتضح لنا من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل أن المحاسبة ترتبط ارتباطا وثيقا بمختلف التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية، و أن أي نظام محاسبي مرجح أن يتغير استنادا إلى توقعات و احتياجات الأطراف الفعلة فيه وكذا العلاقات بينهم من صراعات و اتفاقات،

كما تجلى لنا أن اختيار تبني معايير المحاسبة الدولية ناتج عن رغبة مختلف الفاعلين السياسيين و الاقتصاديين في تسهيل قراءة القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسات المتمركزة في مختلف الأسواق العالمية، و هكذا كانت الرغبة في الجزائر حيث تم التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني "PCN" و النهج

[1] حسن سيد عويس، إطار مقترح لمهنة المحاسبة و المراجعة في مصر في ضوء الثقافة المنظمة العالمية للتجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة بجامعة الأزهر، 1999 مصر، ص32

الجبائي و القانوني الذي يعتمده، وحل محله النظام المحاسبي المالي"SCF" ذو النهج الاقتصادي الذي تنادي به معايير المحاسبة الدولية.

إن المحاسبة لم تعد مجرد وسيلة أو نظام ضروري لحساب الضريبة، بل أصبحت أداة لا غنى عنها تهدف إلى توفير معلومات مالية ملائمة و موثوق فيها و مفيدة، و هذه المعلومات موجهة بالدرجة الأولى إلى المستثمرين لمساعدتهم في قياس الأداء الاقتصادي و المالي للمؤسسة التي يستثمرون فيها، باعتبار أن أولى اهتماماتهم تدور حول لمكانية زيادة مردودية أموالهم الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، لدي فإن أي تقلبات أو تغيرات في مردودية هذه الأموال التي تعبر عن قيمة المؤسسة كذلك سيخلق حالة من الشك و عدم اليقين لدى المستثمرين و يزيد من ترددهم و ينقص من ثقتهم، وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل حول مدى تأثير الانتقال و التحول إلى معايير المحاسبة الدولية على الأموال الخاصة للمؤسسات.

الفصل الثاني:

أثر المعايير المحاسبيةالدولية على الأ موال الخاصة

تمهيد:

في ظل العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان والمؤسسات، التي أدت إلى عولمة المحاسبة، فتوسع نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل الذي لم يعد محدودا لا في الزمان و لا في المكان، ومواكبة لهذا التغير أصبحت المؤسسات تبحث عن أسواق خارجية، وكذلك البحث عن اليد العاملة الرخيصة، الأمر الذي جعل المؤسسات تفضل تواجدها في أكثر من منطقة كخيار استراتيجي يضمن لها أولا: التقرب من مصادر المواد الأولية واليد العاملة المؤهلة وثانيا: النفاد إلى الأسواق الأخرى وثالثا: الاستفادة من مختلف الامتيازات التي لا تتوفر في موطنها الأصلي، استوجب هذا التطور السريع توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة.

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

المبحث الأول: الأموال الخاصة

المطلب الأول: تعريف الأموال الخاصة

يمكن أن نميز بين تعريف الأموال لغة و اصطلاحا ، فالمال في اللغة هو ما يملكه الإنسان من كل شيء، و قد ورد استعماله بمعادن متعددة ، وحسب كتب اللغة فقد تحملت هذه الكلمة المال يعني المعاني التالية :

في الأصل أطلق المال على ما يملك من الذهب و الفضة ، ثم أطلق على ما يقتنى و يمتلك من الأعيان.

كما يطلق المال عند أهل البادية على الأنعام و المواشي كالإبل و الغنم ..... يقال خرج إلى ماله أي ضياعه أو إبله.

المال ما يملك من جميع الأشياء ، سواء كان من الأعيان أو المنافع.

و يظهر من ترتيب هذه الانطلاقات أمران:

أ – إن الكلمة طلت محتفظة بمعناها الأصلي ، و قد تدرجت بين أوسع المعاني.

ب- إن الأشياء التي لا يملكها الإنسان فعلا كالطير في الهواء و لا يطلق عليها إسم المال.

أما التعريف اصطلاحا: فهو كل ما يمكن أن يملكه الإنسان، وينتفع به على وجه معتاد، سواء كان مملوكا بالفعل أو كان قابلا للتملك كالطير في الهواء والسمك في الماء، وهذا يعني أن المال هو كل ما يملك قيمة اقتصادية تقدر بالنقود سواء كانت في حيازة شخص وفي ملكه أو كان غير مملوك لأي شخص مادام يقبل أن يحاز ويملك.[1].

و يستنتج من هذا أن المال يطلق على الأشياء التي تقوم به ، كالدار و القمح و الكتاب ، و هذا ما يسمى عند رجال القانون بالأموال المادية ، كما يطلق على الحقوق المالية التي تقع على تلك الأشياء ،كحق الملكية الذي يقع على الدار ، و حق الانتفاع بالحبس الذي يقع على الشيء المحبس ، و هذا ما يسمى بالأموال غير مادية ، وهذا المفهوم للمال هو الذي تمسك به رجال القانون منذ القديم ، أما المحدثون منهم فقد أصبحوا يفرقون بين الأموال و الأشياء ، حتى يقصرون المال على الحق الذي ينصب على الشيء وتكون له قيمة تقدر بالنقود ،أما المحل الذي ينصب عليه ذاك الحق المالي من عقار وغيره فيسمونه شيئا

[1] ساكبي الدينوري ئقة التدفقرت النقدية فظل اعتمرد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ،مدكرة ماجستـ ـير، تخصص مالية ، جامعة العقيد اغباج لخضر، باتنة 44ص ،2009/2008

لا مالا بمعنى أن حق الملكية الذي يقع على عقار مثلا يسمى حقا ماليا ، في حين أن ذلك العقار يسمى شيئا [1].

و ينبني على هذا أن كل مال يعتبر شيئا ، في حين أنه ليس كل شيء يعتبر مالا لأن هناك أشياء لا تكون مملوكة لأي شخص و لا تكون موضوع الحق المالي ، و ذلك كالشمس و الهواء و النور.

و قد اختلفت التعريفات الفقهية حول العناصر المكونة للمال المعتبر شرعا ، فصياغة بعضها تدل على أنها لا تعتبر المنافع و الحقوق مالا اقتصاديا ، مع أن المنافع قد تكون مقصودة لذاتها ، غير أن امتلاكها لا يتم إلا بسبب حيازة أصلها . و يكمن أن نرجح أن تعريف المال هو كل ما يمكن أن يملك و ينتفع به على وجه معتاد شرعي ، و يتضمن هذا التعريف شرطين جوهريين لابد من توفرهما في الشيء حتى يطلق عليه اسم مال في الإصطلاح الفقهي و هما:

أولا : يجب أن يكون الشيء قابلا للتملك ،أي يمكن حيازته و الإستئثار به للفرد و الجماعة ، كالمنزل و السيارة فالشيء الذي لا يمكن امتلاكه و إخضاعه لعملية التبادل بين الناس لا يعتبر مالا اقتصاديا ، و ليست له أية قيمة مالية.

ثانيا : أن يكون الشيء نافعا ، أي صالحا لقضاء حاجته ، أو إشباع رغبته ، لا في نظر صاحبه ، و لكن في نظر الشرع.

و هكذا يتضح بأن مفهوم المال ، و حكمه لا يكونان واضحين إلا بوضعهما في الإطار الفقهي المتكامل ، فنظرة الإسلام إلى المال نظرة موضوعية ، فهو وسيلة لا غاية ، وجد لتحقيق العدالة الإجتماعية التي ينشدها الإسلام مما يعني أن المال وظيفة اجتماعية هدفها إسعاد المجتمع و قضاء حاجياته و مصالحه.

و قد انقسم الفقه في تعريفه للمال العام إلى ثلاثة أقسام:

-فريق منهم اعتمد على عنصر الملكية ، فعرفوه بأنه كل شيء يحقق للإنسان منفعة ما ، و كونه قابلا للتملك الخاص.

-فريق ثاني اعتمد على عنصر الملكية ، فعرفوا المال بأنه كل شيء يصلح في ذاته لأن يكون محلا لحق مالي يدخل في تقدير ذمة شخص طبيعي أو اعتباري.

-فريق ثالث اعتمد على فكرة الذمة المالية ، فعرفوا المال بأنه سائر العناصر الإيجابية للذمة المالية

[1] بحث قانوني متميز حول تبديد الأموال العامة - استشارات قانونية ,ص34

و على الرغم من اختلاف التعاريف في صياغتها ، فهي تشترك في عدم حصرها للأموال فحسب و إنما تتناول الحقوق أيضا ، على عكس المنقول فإنه دائم الإختلاف و التحويل[1].

لتحقيق العدل الإجتماعي و التوازن بين حقوق الأفراد بعضهم بعضا و بينهم و بين حقوق الجماعة أو الأمة حث الإسلام على حفظ المال سواء كان خاصا أو عاما ، و دعا إلى تنميته و إعتباره أمانة في يد من أؤتمن عليه و كل من عمل على سرقته أو اختلاسه أو تبديده أو إتلافه أو تصرف فيه بطرق غير شرعية فإنه يعاقب بعقوبة مشددة محددة شرعا بغض النظر عن هذا المال إن كان خاصا أو عاما.

إن الأصل في شريعة الإسلام أن كل من كان أهلا للتملك فله أن يستعمل حقه في تملك ما يعتبر مالا مشروعا على أن يأتي تملكه بسبب مشروع من شراء أو قبول هبة أو إرث أو ما إلى ذلك.

و من هنا نلاحظ أن الإسلام يحمي حق التملك الشرعي في هذه الحدود ، قال تعالى :" فإن تبتم فلكم رؤوس أموالكم لا تظلمون و لا تظلمون " . و قال النبي محمد عليه الصلاة و السلام : [كل مسلم على المسلم حرام دمه و ماله و عرضه]. فالتملك الشرعي حق مقرر للفرد تحميه الدولة ، و دفاع المالك عن ملكه حق شرعي ، لأن المال الذي نشده الإسلام هو الذي يكسبه الإنسان بالطرق المشروعة بكده و اجتهاده و سعيه يقول الرسول : [إن أفضل الكسب كسب الرجل من يده].

و بما أن الإسلام اعترف بالملكية الفردية أو الخاصة فإنه منع أكل أموال هؤلاء الأفراد بالباطل ، قال الله تعالى : " و لا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل و تدلوا بها إلى الحكام لتأكلوا فريقا من أموال الناس بالإثم و أنتم تعلمون " . و أكل أموال الناس بالباطل على أوجه ، منها السرقة و منها الإختلاس و منها الرشوة.

و حفظ المال من مقاصد الشريعة الأساسية كما قرر الفقه لأن الأموال المتداولة بأيدي الأفراد تعود منافعها على أصحابها و على الأمة كلها و على هذا أوجب الحفاظ عليها ، و بذلك يتحقق العدل الإجتماعي ، و التوازن بين حقوق الأفراد بعضهم بعضا و بينهم و بين حقوق الجماعة[2].

و هكذا يتبين بان الإسلام لم يكتف باعترافه للفرد بحق تملك الأموال بل عمل على صيانة هذا المال و حفظه لصاحبه من السرقة أو النهب أو السلب ، أو الإختلاس بأية طريقة من الطرق أو المصادرة بوضعه الحد و الردعة لكل من يتعدى على مال الغير.

و كما أقر الإسملام منذ طهوره الملكية الفردية ، أقر في نفس الوقت الملكية الجماعية ، و جعلها تعيشان معا إلى جانب إلى جنب في انسجام كامل و توافق تام قصد إيجاد توازن اقتصادي داخل المعادلة

[1] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة EXPLORATION BP 1 LIMITED ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006-2007 ،ص 106

[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008 ،ص83

الإجتماعية بين مصلحة الفرد و مصلحة الجماعة . أو الأمة الإسلامية ، و لأجل ذلك بمجرد أن عم الأمن و أخذت التجارة تزدهر بادر الرسول إلى تأسيس بيت مال المسلمين ، إذ منذ ذلك الوقت أصبحت للمسلمين خزينة عامة تجمع بها موارد الدولة ، و تصرف من داخلها النفقات.

و إن كانت الموارد و النفقات التي تشكل ميزانية الدولة لم تكن على النمط المتعارف عليه في المفهوم المالي الحديث ، إذ كانت أموال الدولة الإسلامية –آنذاك- حرفة تستجيب لمتطلبات الأمة و ما تقتضيه مصلحة الدين الإسلامي.

و كانت موارد الدولة الإسلامية تشكل الخراج ، و الجزية ، و الفيء ، و الغنيمة ، و العشور ، و ميراث من لا وارث له ، و مداخيل الوقف ، و التبرعات الخصوصية و غير ذلك من المعادن و الركاز و هذه الموارد تدخل في ملك الدولة الإسلامية ، وتصرف في الأموال العامة ؛ و ليست للحكام أن يستأثر بها أحد.

الخراج : و هو ما وضع على رقاب الأرضيين من حقوق تؤدى عنها ن أو هو جزية الأرض و حق يتعلق برقبتها أم لم تزرع....

الفيء : هو ما غنمه المسلمون من أموال الكفار المنقولة و غير منقولة مما لا يؤجل عليه المسلمون بخيل و لا ركاب ، و ذلك مما يتركه الأعداء رعبا و خوفا عند فرارهم من المسلمين أو أنهم يحلون عنه و يتركونه.

الغنيمة : الغنائم هي الأموال التي جاءت من وراء قتال و حرب و هي ما غنمه المسلمون و غلبوا عليه.

العشور : هي الضرائب التي كانت تفرض على أموال التجارة الصادرة من البلاد الإسلامية و الواردة إليها ، و هذا ما يسمى في العصر الحالي بالضرائب الجمركية.

الركاز : هو ما وجد من أموال الجاهلية مدفونا بالأرض أو على ظهرها عينا كان أو عرضا من النحاس أو اللؤلؤ أو طيب أو غيرها . و يجب فيه الخمس لبيت المال ، و الباقي لمالك الأرض إن كان.

مال من مات و لا وارث له : جاء في الجواهر ، و إذا عدمت المعصوبة من جهة القرابة ...فالمال لبيت المال ، لأن بيت المال وارث من لا وارث له.

المال الذي ظل صاحبه و جهلت أربابه و المراد منه غير المطلقة : فأموال الغياب الذين ثبتت وفاتهم قضائيا أو احتملت و فاتهم بعد مرور ثمانين (80) سنة ففي هذه الحالات ، و في غياب ورثة معروفين لهؤلاء تفتح تركتهم و يتولاها بيت مال المسلمين.

أراضي الحبس: تعتبر جزءا من الملكية العامة فأملاك الحبس شأنها شأن الأملاك الجماعية تتمتع بنظام حمائي خاص من حيث عدم قابليتها للتفويت و التقادم بحيث إن هذا النظام الإستثنائي ، و على خلاف

نظام الأملاك الجماعية يضمن لأملاك الحبس – مبدئيا على الأقل – حماية قائمة بحكم تخصيصها بموجب عقد تأسيس الحبس الذي يضفي على المال المحبس صفة عدم قابليته للتفويت و التقادم[1].

و إذا كان الأمر كذلك ، فما الذي يميز إذن أموال الحبس عن أموال الدولة الخاصة ؟

نعتقد أنه بعد اضمحلال الغاية الأصلية للحبس المنصوص عليها في عقد تأسيس الحبس ذاته ؛ قد يصبح المال المحبس مع مرور الزمن حرا طليقا من إدارة المحبس ، و يصبح بإمكان إدارة الأحباس توظيف هذا المال في إطار أشمل و أرحب للنفع العام ، و هذا ما يغير جوهريا من نظام ميبال الحبس ، فمن مال غير قابل للتنفيذ و التقادم مبدئيا يصبح هذا المال أو على الأقل بعضا من عناصره قابلا للتفويت و التقادم.

الزكاة أو الصدقة : و تجبي في الأموال المرصدة للنماء ، إما بنفسها و إما بالعمل فيها ، و يقوم عمال الحكومة بجباية زكاة الأموال الظاهرة كالمواشي (الغنم ، و البقر) و المنتجات الزراعية (الزرع ، و الثمار) . أما زكاة الأمو ال الباطنة كالذهب و الفضة فتترك للفرد.

و من خلال ما ذكر يتبين أن كل الأموال ذات النفع العام تدخل تحت نفوذ الدولة حتى و إن وجدت بخلق الله تعالى كالمعادن و النفط و الأحجار و الماء و الكلأ و النار ، أو بفعل فاعل كالمساجد و المدارس و الطر قات و الأنهار و الترع و القناطر و الجسور و السكك الحديدية و خطوط النقل الجوية و البحرية و المتاحف و مكاتب الدولة و الحدائق العامرة و أملاك بيت المال.

فكل هذه الأموال و ما شبهها من أموال أخرى من المنافع العامة لا تؤدي غايتها إلا إذا كانت للجماعة أو الدولة ، وعلى هذا لا يصح بيعها أ تفويتها إلا لضرورة أو مصلحة رابحة كالحاجة إلى ثمنها أو الرغبة فيها بضعف الثمن و نحوها ، لأن أموال الدولة كأموال اليتيم عند الوصي لا يتصرف فيها إلا للحاجة ، ففي هذا الصدد قال عمر ابن الخطاب رضي الله عنه : أنزلت نفسي من بيت مال المسلمين بمنزلة وصي اليتيم .

الهبات : الهبات تبرعات ممنوحة لاعتبارات دينية أو اجتماعية أوسياسية أوشخصية من قبل أشخاص خاصة لفائدة أشخاص عامة ،والدولة كشخص عام مؤهلة بالدرجة الأولى لتلقي الهبات من القيم المنقولة والعقارات.

يتبين مما سبق أن الإسلام اعتبر الأموال لله : وأن الإنسان يتصرف فيها لأجل تلبية حاجياته ، وبتصرفه فيها تنمو وتزداد.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005 ،ص366

والأموال إما خاصة أو عامة ، أي للفرد أن يمتلكها ويتصرف فيها لنفسه ، وللدولة أيضا أن تملكها وتتصرف فيها ، وأموال الدولة باعتبارها أموالا عامة فهي غير قابلة للتفويت أو التصرف فيما لايخدم الصالح العام .والأموال التي يمكن أن تكون في ملك كل من الأفراد أو الدولة قد تكون منقولا أو عقارا.

ونظرا لما للأموال من أهمية فإن الإسلام أحاطها بسياج من القوانين الرادعة لكل من سولت له نفسه اختلاسها أو تبديدها أو سرقتها أو عمل على حيازتها بأي طريقة من الطرق الغير المشروعة[1] .

المطلب الثاني : تعريف وخصائص القوائم المالية ومكوناتها

تعتبر القوائم المالية منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين، فهي إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة؛ ولكي تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي لمشركة، و ضمان وصول المعمومات بشكل دقيق وملائم للفئات المستخدمة، ومساعدتهم على اتخاذ معظم القرارات بشكل كفء، لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص .

أولا: تعريف القوائم المالية:

هناك الكثير من التعاريف عن القوائم المالية، نذكر منها :

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعمومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية [2]."

كما يمكن القول بأنها عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة، حيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم لإتخاذ القرارات الإقتصادية الراشدة وتساعد أصحاب المنشأة في تقييم كفاءة إستغلال الإدارة لموارد المنشأة.

حيث تشكل القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية للمعلومات وذلك بعد أن يتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي ليتم الإعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الإقتصادية من قبل مستخدميها[1] .

[1] بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011 ، ص57

[2] طارق عبد العالي حماد,تقرير المالية,الدار الجامعية,مصر.2005, ص 35

كماتعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة خلال الفترة المالية، وتخضع عمليا إعدادها لعدد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذه المبادئ تحدد المعلومات التي يجب أن تشملها القوائم المالية .

يمكن القول أن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة، والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث هناك بعض المعلومات المهما التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية،و تحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية.

تشامل التقارير المالية بخلاف القوائم المالية العديد من الأشكال مثال: خطاب رئيس مجلس إدارة الشركة الموجهة للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة وبخصوص نشاط الشركة المالي والمستقبلي...إلخ، بينما القاوائم المالية فتمثل جزءا من عملية إعداد واصدار التقارير المالية.

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية ومكوناتها

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتيا ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيمية، ولكي تعبر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص، وقد نصت عمليا لجنة معايير المحاسبة الدولية.

1. الخصائص النوعية لمقوائم المالية:

هي صفات تجعل المعبومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، حيث أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظير بصورة صادقة وعادلة[2]،وتتمثل هذه الخصائص النوعية الأساسية في:

القابلية للفهم والاستيعاب[3]	الملائمة أو الدلالة[1]	المصداقية والعادالة[2]	القابلية للمقارنة[3]

[1] سمير محمد الشاهد و طارق عبد العالي حمادة,قواعد و اعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ,اتحاد مصارف غربية 2000, ص 20

[2] أمين السيد أحمد لطفي ,اعدادالقوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبة ,الدار الجامعة ,الاسكندرية,2008,ص50

[3] -bernard raffournier, les normes comptables internationales,economica, paris,1996,p 15

لا تكون معقدة. -يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.	-حتى تكون المعلومات مفيدة لابد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار. -تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.	يجب أن تكون موثوقا فيها ويعتمد عليا، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث. -أن تكون كاملة خالية من الأخطاء والحذف حتى لا تصبح مضلة، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل	قابلة للمقارنة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي.

2. مكونات القوائم المالية:

تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارسات والمفايم والمبادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم المالية الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع حتى بدايات القرن العشرين، باعتبار أنها تعكس المركز المالي للشركة بالصورة القانونية التي كانت سائدة ذلك الوقت، والتي كانت تعتقد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الإلتزامات اتجاه الآخرين، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح قائمة الدخل منذ تشكيل المعيد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، [4]وازدياد دور المنظمات والاتحادات المهنية المحاسبية. وقد أشارت لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعيد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن من المهم جدا عرض صافي الدخل بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان، دون زيادة أو نقصان في البيانات، ومع الأهمية المتزايدة لقائمة الدخل، أخذ ينظر إلى الميزانية العمومية كصلة وصل بين قائمتين متتاليتين. ومنذ ذلك الحين وحتى تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 1973 ، تم التعامل مع قائمة الدخل باعتباربا الأكثر أهمية لأنها تقدم معلومات ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح، وهو الضمان الأساسي لضمان سداد القروض وأعبائها، وتغير هذا الحال بجهود مجلس معايير المحاسبة المالية الذي أعطى درجة أهمية متساوية لمجموع القوائم المالية الأساسية الأربع المتمثلة في

[1] يحي محمد ابو طالب ,معايير التقارير الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية ,شركة ناس للطباعة مصر,2006, ص 101

[2] سمير كامل محمد و وصفي عبد الفتاح مكارم,مرجع سابق , ص 26

[3] أمين السيد أحمد لطفي ,اعدادالقوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبة,مرجع سابق,ص 83,84

[4] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005 ،ص366

الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية. ويجب أن تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة إذا أريد لها أن تؤدي دورا بالشكل الصحيح، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع لعملية القياس نفسيا، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية أو غيرها، ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المنشأة كافة، وهي مكملة لبعضها البعض، فهي تعكس معلومات متنوعة ومختلفة عن المنشأة الإقتصادية والعمليات المالية التي تخصها، وبالتالي فإن أية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع أن تعكس صورة واضحة عن حال المنشأة بمفردها، والمستخدم يحتاج لجميع هذه القوائم لتشكيل صورة واضحة عن هذه المنشأة[1].

يجب أن ينظر إلى تلك القوائم على أنها بدائل لبعضها البعض وأن هناك علاقة بينها، حيث خلال الفترة الزمنية تقوم المنشأة بإعداد قائمة المركز المالي "الميزانية " التي توفر رؤية ساكنة في ضوء الجوانب المالية لمركز المنشأة ، أما القائمتين " قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية"فإنهما يغطيان الفترة الزمنية البينية بين الميزانيتين ويساعدان في تفسير التغيرات الهامة التي حدثت خلال الفترة.

تحتوى القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى، على سبيل المثال يمكن أن تحتوى على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ويمكن كذلك أن تحتوى على إيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشأة، وأية موارد والتزامات غير معترف بيا في الميزانية العمومية "مثل احتياطات المعادن"، ويمكن أن توفر على شكل معلومات إضافية كذلك معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المنشأة نتيجة تغير الأسعار.

إن الأجزاء المكونة للقوائم المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، فمع أن كل قائمة تحتوى معلومات مختلفة عن الأخرى، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحد أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محـ ـددة للمستخدمين، فمثلا قائمة الدخل تعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم تستخدم بالاشتراك مع الميزانية وقائمة التغيرات في المركز المالي.

المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

[1] حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة 17 بومرداس، الجزائر، 2012-2013 ،ص 35

يستخدم بيانات ومعلومات القوائم المالية ومرفقتها عدد كبير من المستفيدين داخل وخارج الوحدة الإقتصادية، حيث يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الإقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت ومعرفتهم بها، كما يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، حيث أن المستفيدين الخار جيين ليست لهم سوى القوائم المالية كمصادر موثوق يتم الاعتماد عليه في الحكم على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومقدرتها على تحقيق الأرباح حاليا ومستقبلا، ودرجة نمو وتطور هذه الوحدة وتحسين نتائج أعمالها من سنة إلى أخرى، ويعتبر سوق الأوراق المالية والمستثمرين والمصارف والموردون والدائنون والموظفين والإدارة والعمال والمحاسبين الماليين و الاقتصاديين والمستشارين والسماسرة وضامن الاستثمار والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير او الباحثين من أهم المستخدمين أو المستفيدين من القوائم المالية[1]، وكل مجموعة لها مصالحها الخصاه ولها وجهة نظرها الخاصة وتركز على بيانات معينة تعنيها أكثر من غيرها في هذه القوائم.

أولا: تقسيم المستخدمون حسب المصلحة

لقد تم تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين، حيث القسم الأول يحتوي على مستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع أما القسم الثاني فإنه يظم المستخدمين ذوي المصلحات غير المباشرة [2] وقد تم تلخيصهم في الجدول التالي:

المستخدمون	احتياجات المستخدمين
ذوي المصلحة المباشرة: [الحالتين والمحتملي:] قصيرة وطويلة الأجل	القياس الشامل للأداء : أ- مقاييس مطلقة ب- بالمقارنة مع الأهداف والمعايير تقييم أداء الإدارة: أ- الأرباح و الكفاءة في استخدام الموارد ب- المسؤولية القانونية
ذوي المصلحة غير المباشرة:	التوقعات المستقبلية: أ- الأرباح ب- التوزيعات والفوائد

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج(أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي 20 للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013 ،ص6.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص30

	جا- الاستثمارات د- التوظيف الحكم عامى المركز المالي : أ- تقييم السير المالي ب- تقييم درجة السيولة جا- تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد تخصيص الموارد : تقييم الديون وحقوق الملكية تقييم الإلتزام باللوائح والقوانين تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة والإقتصاد القومي

ثانيا: تقسيم المستخدمون حسب طبيعة المعمومة المطلوبة:

ولقد تم تلخيصهم في الجدول التالي:

	نتائج المؤسسة	تقييم التسيير	افاق المؤسسة	تقييم المخاطر	التوازن المالي	تقييم السيولة	مقارنات بين المؤسسات	احترام القوانين	المساهمة في تطوير المجتمع
المستثمرون	+	+	+	+	+	+	+	+	+
المقرضون	+	+	+	+	+	+			
مكاتب	+	+	+	+	+	+	+		

استشارة									
الزبائن			+	+	+				
الموردون				+	+				
مصالح الضرائب	+					+			
عامة الناس	+								
المجموع	5	3	4	5	5	6	2	2	2
الترتيب	2	6	5	2	2	1	7	7	7

ثالثا: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية للبنوك

بالنسبة للبنوك يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية كالتالي[1]:

1. المودعون والمقرضون:

أصحاب الودائع والسندات يحصلون على عوائدهم التي تظل مقيدة بسار الفائدة المحدد في العقد أو الصك، إلا أنه إذا واجه المصرف خسائر أو ظروف سيئة فإن أصل الوديعة أو القارض وفوائده يتعرضان لاخطر،وبالتالي فإن القوائم المالية "قائمة المركز المالي " تمكن المودعين والمقرضين من التعرف على المركز المالي للبنك وربحيته والمخاطر المحيطة بأعماله و قبل إيداعهم الأموال فيه أو الإكتتاب في السندات التي يطرحها للجمهور[2].

2. المساهمون:

يعتبر المساهمين أكثر الأطراف المرتبطة بالبنك عرضة للمخاطر، في نفس الوقت أكثر الأطراف التي تجني مكاسب في حالة نجاح البنك، لذلك يحتاج المساهمون الحاليون والمرتقبون إلى المعلومات بصفة مستمرة ليتمكنوا من تقييم فرص الإستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الإستثمارية اوتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوظيف مواردهم بصورة ناجحة.

3. الإدارة:

[1] طارق عبد العال حماد,تقييم أداء البنوك التجارية,الدار الجامعية ,الاسكندرية مصر,2001, ص 05-25

[2] عبد الجابر سيد طه,الافصاح المحاسبي و دوره في تنشيط أسواق المال العربية ,مجلة صالح عبد الله كمال للاقتصاد الاسلامي ,جامعة الازهر,1999,ص 268

يمكن للإدارة من خلال تحميل القوائم المالية مراقبة ومسايرة وضع البنك دائم التغيير[1]،حيث تجري عملية التحميل بصفة مستمرة نظرا لقدرتها اللامحدودة في الإطلاع على السجلات المحاسبية الداخلية وغيرها لتمكنها من الرقابة على أعمال البنك.

4. الجهات الحكومية:

البنك يقدم بصفة دورية ومستمرة معلومات للجهات الحكومية وعلى رأسها البنك المركزي لتمكينه من القيام بدوره الرقابي والإشرافي على أكمل وجه.

5. مراقب الحسابات:

يحتاج مراقب الحسابات إلى الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى إظهار القوائم المالية للبنك لكافة الحقائق والمعلومات بعدالة وموضوعية، وأنها قاد أعادت في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمثل تقرير مراقاب الحسابات عنصر ثقة وتأكيد للقوائم المالية التي يعدها البنك.

في الأخير نقول أن القوائم المالية ذات أهمية كبيرة للعديد من الطوائف المختلفة المستخدمة لها، وعلى قدر دقة البيانات والمعلومات التي تحويها هذه القوائم تكون دقة القرارات التي تصدرها الطوائف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية.

ولهذا يجب أن تعد القوائم المالية على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين، والذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات وهم المستثمرون والدائنين[2].

حيث يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة[3]، والإدارة كذلك مهتمة بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية، حتى وان كانت قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة، حيث تستطيع الإدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات، وعلى أي حال فإن القوائم المالية المنشورة مبنية على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

إن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم، فمثلا يهتم المستثمرون بالمعلومات المالية التي

[1] عبد الجابر سيد طه,المرجع السابق,ص 273

[2] معايير المحاسبة الدولية,اصدارات لجنة المعايير المحاسبة الدولية,,1980,ص 56

[3] طارق عبد العال حماد,موسوعة المعايير المحاسبة ,الجزء الأول ,2003, ص 37

تتعمق بشكل مباشر بالمنشأة من ناحية قادرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة بالنسبة للمقرضين والموردين فإن المنشأة هي مصادر النقدية لهم، في شكل توزيعات أرباح وفوائد وربما في شكل زيادة في الأسعار السوقية للأسهم، وكذلك إعادة سداد القروض وسداد ثمن السلع والخدمات والرواتب والأجور، كما يهتمون بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية جيدة والمقدرة المالية للمنشأة على الوفاء بالتزاماتها، وتعتمد الإدارة للحكم على قوة وضعف المركز المالي والإنتاجي للمنشأة، فالتقارير المالية وتقارير التشغيل لها أهمية كبرى لهؤلاء القائمين بتوجيه أعمل المشروع ورسم سياسته طبقا لأهداف محددة مقدمة والرقابة عمى أعماله ،أما بالنسبة للموظفين والعمل فإنهم يركزون اهتمامهم على مقدار اطمئنانهم على وظائفهم وهذا يجعل كل موظف (حالي أو مستقبلي) يهتم بجمع معلومات عن مستقبل المنشأة التي يعمل فيها أو سيعمل فيها مستقبلا. أما إدارة المنشأة التي تعتبر الطرف المسؤول عن إعداد البيئات فإنها تنظر من ز اوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر رجال الأعمالمن ز اوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنياية ينظر كل طرف بحسب الاتجاه الذي يحقق هدفه ومصلحته، حيث ترتبط منفعة المعلومات من وجهة مستعمل معين بمقدار ارتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع.

المبحث الثاني: مدرسة محاسبة القيمة العادلة

المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة اجابياتها، ومعاييرها

مفهوم القيمة العادلة :

هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابلة، أو تسوية التزام بين أطراف مط ـ لعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري[1].

تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية من أطراف مط ـ لعة وراغبة في التبادل بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية ، مع استبعاد أثر التصفية، ويتم تقدير القيمة العادلة لأى سند من

[1] شعيب محزة، غاليب عمر، التقييم المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثالثآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايري المحاسبة الدولية وتأثريه على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17.18نوفمبر 2013،ص6

خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، في حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة كبند بشكل تقديري، وقد برر مجلس معايير المحاسبة المالية استخدام مصطلح القيمة العادلة لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن عليها من السوق[1].

نستنتج من التعريفين السابقين أن مفهوم القيمة العادلة يمكن تلخيصه بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة الأصل به أو تبال موجودات أو تسديد مطلوبات " دين بني الأطراف "وتكون الأطراف المتبادلة مطلعة وراغبة في المعاملة وعلى أساس تجاري بحت، دون وجود ضغوط.

*** إيجابيات القياس وفق القيمة العادلة:**

هناك عدة إيجابيات منها ما يلي[2]:

- ✓ تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادي.
- ✓ تعرب عن المفهوم الشامل للدخل، وتتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المالي الحقيقي والمادي
- ✓ يوفر هذا المنهج قياسا أدق للربح الاقتصادي والقيمة الاقتصادية للمؤسسة.
- ✓ توفر القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- ✓ تساعد في إجراء التحليلات المالية.
- ✓ تعتبر المعلومات التي توفرها القيمة العادلة مفيدة في اتخاذ القرارات وملائمة لمستخدمي البيانات المالية وأكثر حداثة للتنبؤ بالقرارات المستقبلية.
- ✓ إن معايري القيمة العادلة تساهم وبشكل كبير في إضفاء شفافية عالية الجودة على المعلومات المحاسبية للعمليات المالية والمنتجات وهذا ما يرغب به المستثمرون والمقرضون.
- ✓ تعتبر بالقيمةالعادلة أساس ومقياس هام لاء ِتراف والقياس والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية والمنتجات الزراعية والاستثمارات العقاري

هناك أيضا عدة ايجابيات أخرى[3] وهي :

- ✓ يساهم معيار القيمة العادلة بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الكافي.

---

[1] رضا إبراهيم صالح ، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، العدد2 ،المجلد رقم 46،جامعة الإسكندرية، 2009 ،ص23

[2] –زعيم باهية، تأثير معايير القيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المايل الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثريه على جودة المعلومة المحاسبية ، جامعة الوادي ، يومي 17-18 نوفمر 2013،ص11-12

[3] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية، مذكرة ماجستر، في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010 ،ص12

- ✓ حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم المؤسسة المالية، ومعرفة أنواع الاستثمارات التي تقوم بها من خلال الأدوات المالية.
- ✓ يوضح منهج القيمة العادلة في القياس والاعـ ـتراف والإفصاح الأسواق الجاهزة، الأسواق المالية الفعالة، وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة بكل كفاءة وفعالية.
- ✓ يوضح منهج القيمة العادلة في القياس الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة.

***اصدارات مجلس معايير المحاسبية الدولية للمعايير الخاصة بالقيمة العادلة:**

وهي كالآتي[1]:

IAS16 الصادر في1982

وهو المحاسبة عن الممتلكات والمؤسسات والمعدات والمعدة سنة 1993 وطبقا لهذا المعيار فإنه يحق للمؤسسة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة .

IAS 30في الصادر 1993

وهو الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة فإنه يجوز للمؤسسة أن تختار أساس القيمة العادلة أو أساس التكلفة كسياسة محاسبية وتطبق على جميع الاستثمارات العقارية بالمؤسسة. وأن أفضل تحديد للقيمة العادلة يكون من خلال الأسواق النشطة للعقارات المشاهبة في نفس الحالة والموقع والشروط الا جيارية أو التعاقدية مع مراعاة أي فروق في هذه النواحي وقد ألغي هذا المعيار سنة 2007 .

IAS32الصادر في 1995

وهو الأدوات المالية: الافصاح والعرض والمعدل سنة 2005 تضمن معيار المحاسبة الدولي العديد من جوانب الافصاح التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم مدى المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية كمخاطر السوق والانتمان والسيولة والتدفقات النقدية المتعلقة بسعر الفائدة بالإضافة الى متطلبات الافصاح عن القيمة العادلة تلك الأدوات المالية معيار.

IAS 38 الصادر في 1998

ويقصد به موجودات غير ملموسة للمؤسسة أن تختار أما نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم للقيمة العادلة كسياسة محاسبية للقياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة .

[1] لخضر العروس، المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة بين النظري والتطبيق ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة عمار ثليجي .2013,2012,ص 12

IAS 39 الصادر في 1998

وهو الأدواتالمالية الاعـ ـتراف والقياس، توسع معيار المحاسبة الدولي رقم 39 في قياس الادوات المالية على أساس القيمة العادلة. فلم يتوقف عند حد وجود أسعار متاحة بأسواق نشطة. وإنما امتد الأمر إلى تقدير القيمة العادلة من خلال نماذج وطرق تقييم، وبرمج إلغاء هذا المعيار وتعويضه بالمعيار IFRS9ابتداءا من سنة 2013.

IAS 41 الصادر في 2000

يقاس الاصل الحيوي والمنتجات الزراعية الناتجة عنه عند نقطة الحصاد في تاريخ الاعـ ـتراف الاولي وفي تاريخ اعداد القوائم مالية في نهاية كل فـ ـترة مالية ، بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

IFRS 7الصادر في 2005

الأدوات المالية :الافصاحات، وتم اصدار هذا المعيار لإزالة الافصاحات المتكررة وتبسيط الافصاحات حول تركيزات المخاطرة، ومخاطرة الائتمان، ومخاطر السوق.

IFRS9الصادر في 2009 الادوات المالية :

ووفقنا المعيار تقاس جميع المشتقات المالية باستخدام القيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر باستثناء المالية التي تمثل اداة تغطية مخصصة وفعالة او عقد ضمان مالي "وهو يلغي المعيار IAS22 من المفروض بداية 2013 الا انه تم تأجيل ذلك الى غاية جانفي 2015"

IFRS13 الصادر في2011

وهو قياسات القيمة العادلة، وصدر هذا المعيار كثمرة جهود توحيد المعاجلة المحاسبية الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة، ليدخل حيز التنفيذ اعتبارا من الأول جانفي2013 .

المطلب الثاني : أهمية القياس المحاسبي بالقيمة المعادلة

يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكية، مع ذلك مازال هناك الكثير من العمل بنفس القيام قبل ان تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للصحة وقد طالب المجلس الاستشاري للمعايير المحاسبة المالية الأمريكي المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر المقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية، لألنه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين

والمفوضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المايل الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل الوضع المايل الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية[1].

المطلب الثالث: مقومات القيمة العادلة وكيفية تحديدها

أولا:مقومات القيمة العادلة:

تقوم القيمة العادلة على مجموعة من المقومات يمكن عرضها فيما يلي:

تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، وتمثل القيمة العادلة التي تكمن المؤسسة من الحصول على الأصل، وتتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي[2]:

- الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه نقدية
- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مثماثلة أو غير مثماثلة وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.
- إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.
- أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل: الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار لإجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام، إن وجوب عملية تبادل حقيقية أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

ثانيا :كيفية تحديد القيمة العادلة :

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية[1]:

[1] محمد عبد الفتاح، الإفصاح عن القيم العادلة لبنود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية و موقف المراجع ،دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس 2002، العدد الثاني ، ص 125

[2] خالد جمال الجعرات، قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين، الأردن، 2004 ،ص06.

- الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل إلى القيمة العادلة، وتعتبر القيمة العادلة مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية "البورصة" أو تاجر أو وسيط أو مجلة منظمة مثل الجهات الحكومية ، وتعتبر القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلا من خلال عمليات التبادل بشكل منتظم، وعلى أسس تجارية .
- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالية عند إعداد القوائم المالية، يتم باعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ اعداد القوائم المالية هي القيمة العالة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ آخر عملية حيت تاريخ القوائم المالية، ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغييرات في الظروف الاقتصادية إذا أمكن ذلك .
- أما الأصول والالتزامات التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال أحد وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذج خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل المؤثرة على تحديد القيمة العادلة.

المبحث الثالث: تأثير المعايير الدولية على الأموال

المطلب الأول: معايير الأصول غير المالية (IFRS3/IAS36/IAS38):

1. المعيار "IFRS3" اندماج الأعمال (Business Combination)

صدر هذا المعيار سنة 2004 و اعتبر ساري المفعول في نفس السنة، وقد تزامن ظهوره مع إصدار النسخ المعدلة للمعيارين ias36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول و IAS38 المتعلق بالأصول غير الملموسة، باعتبار تعلقهما مباشرة باندماج الأعمال، و سنتطرق في هذا المعيار إلى الجزء المتعلق بالشهر Goodwill، لارتباطه المباشر بموضوعنا و لتفادي الخوض في معالجات لا تفيدنا في بيان اثر هذا المعيار على الأموال الخاصة للمؤسسة، و كذا الالتزام بحدود الدراسة.

[1] محمد أبو نصار، مجعه حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ لمالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2008 ،ص654

ينص المعيار المحاسبي الدولي "IFRS3" على وجوب اعتراف المشتري (الدامج)بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئيا في الزيادة في تكلفة الشراء على القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء (الاندماج)، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة[1] ، و قد زاد ارتفاع عمليات الاندماج و الحيازة بين المؤسسات خاصة تلك المتعلقة بقطاع تكنولوجيا المعلومات، إلى ارتفاع حصة الشهرة من ميزانياتها العامة، و هذا ما قد يظهر عدد من المخاطر مثل غموض الحسابات، والارتفاع الكبير في مخصصات اهتلاك الشهرة و الذي يؤثر بصفة مباشرة على جدول حسابات النتائج، فعلى سبيل المثال في مارس 2002 قدمت شركة " Vivendi Universal " - و هي شركة فرنسية متخصصة في الإعلام والترفيه . في حساباتها اهتلاك للشهرة بقيمة 15,7 مليار أورو، مما أدى في نهاية المطاف إلى خسائر صافية بلغت 13,6 مليار أورو.

إن نشر المعيار "IFRS3" جاء بهدف التقليل من تأثير الشهرة على حسابات المؤسسة و الحد من التقلبات في النتائج المتولدة عن الاهتلاكات و خسائر القيمة المتعلقة بالشهرة، و هذا بغية تقديم حسابات أقرب إلى الواقع الاقتصادي[2]. حيث اتخذت عدد من التدابير في هذا المجال و لعل أهمها ما يلي:

أثر المعيار على الأموال الخاصة :

إن تطبيق هذا المعيار له اثر مباشر و كبير على نتيجة المؤسسة و مردوديتها المالية، حيث يظهر من جهتين:

من خلال إيقاف اهتلاك الشهرة (Goodwill) الذي ينص عليه المعيار، حيث أن المؤسسات التي كانت تسجل هذا النوع من الاهتلاك ستتمكن من تخفيض التكاليف المتعلقة بها لترتفع بذلك نتيجتها و مردوديتها المالية بصفة مباشرة، و بالتالي قد يساعد هذا كثير من المؤسسات في تغطية عدد من الخسائر الناتجة عن تطبيق بعض المعايير المحاسبية و كذا التقليل من أثارها، فعلى سبيل المثال لما طبقت شركة " Alcatel " - شركة الهواتف للمحمولة و الاتصالات . المعيار "IFRS3" كان له الأثر المباشر على نتيجتها المالية، حيث ارتفعت بنسبة 113,52% بسبب إيقاف اهتلاك الشهرة و التي بلغت 409 مليون أورو، وكذلك الأمر بالنسبة لشركة "Axa" – شركة فرنسية للتأمينات – حيث ارتفعت نتيجتها بنسبة 48,39%ناتجة عن إيقاف اهتلاك الشهرة و التي بلغ 519 مليون أورو.

هدف هذا المعيار:

هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل

[1] Business Combinations a guide to IFRS, Deloitte Touche Tohmatsu, London, UK, 2004, p 19.

[2] AmelieVautravers, traitement des écarts d'acquisition selon la norme IFRS3, KPMG, 2010, P03.

بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها[1].

مجال تطبيق هذا المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الموجودات عدا ما يلي:

- المخزونات (أنظر معيار المحاسبة الدولي الثاني- المخزونات)؛
- الموجودات الناجمة عن عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر – عقود الإنشاء)؛
- موجودات الضريبة المؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر – ضرائب الدخل)؛
- الموجودات الناجمة عن منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر-منافع الموظفين)؛
- الموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون - الأدوات المالية – الإفصاح والعرض.

لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الموجودات الناشئة من عقود الإيجار أو موجودات الضريبة المؤجلة أو الموجودات الناشئة من منافع الموظفين لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الموجودات تحتوي على متطلبات محددة للاعتراف بهذه الموجودات وقياسها.

ينطبق هذا المعيار على الموجودات المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والإنشاءات والمعدات، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة[2].

التعريفات الواردة في المعيار

تستخدم المصطلحات التالية في هذا العيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي:

المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى.

القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره النافع.

صافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه بيع أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصا تكاليف التخلص.

[1] AmelieVautravers, traitement des écarts d'acquisition selon la norme IFRS3, KPMG, 2010, P03

[2] IAS2 Inventories, Pricewaterhousecoopers, United Kingdom, 2003, P02.

تكاليف التخلص هي التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل للتخلص من أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

خسارة الانخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته .

الاستهلاك (الإطفاء) هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل على مدى عمره النافع.

المبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعيض به عن التكلفة في القوائم المالية ناقصا قيمته المتبقية.

العمر النافع هو إما :

الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن تستخدم المنشأة الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل للمنشأة[1].

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى أو مجموعات الموجودات.

موجودات الشركة هي الموجودات عدا عن الشهرة والتي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي :تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.

السوق النشط هي السوق التي تضم جميع الحالات التالية :

1. يتم المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانسة؛
2. عندما من الممكن إيجاد مشترين و بائعين راغبان في أي وقت
3. الأسعار في متناول يد العاملة.

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

1. تحدد الفقرات من 7 إلى 14 متى يجب تحديد المبلغ القابل للاسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح "أصل " إلا أنها تنطبق بالتساوي على اصل مفرد أو وحدة توليد نقد.
2. تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد، وتبين الفقرات 9 إلى 11 بعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة انخفاض. إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه

[1] 1 www.ifrs.org/ias2.

يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. وفي حالة عدم توفر دليل على احتمال خسارة انخفاض فإن هذا المعيار لا يطلب من المنشأة اجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد.

3. يجب على المنشأة أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد.

لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلا قد تنخفض قيمته يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الدلائل التالية كحد أدنى[1]:

المصادر الخارجية للمعلومات:

1. خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي.
2. حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
3. زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي.
4. المبلغ المسجل لصافي موجودات المنشأة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقي.

<u>المصادر الداخلية للمعلومات</u>

- تتوفر الأدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه التغيرات خططا لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا.
- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

[1] Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walter, Comptabilité Internationale, Vuibert, Paris, France, 1977.

المعيار "IAS38 " التثبيتات غير الملموسة (Intangible Assets)

يبين معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون المحاسبة والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، ولا ينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على الموجودات المالية وحقوق المعادن والإنفاق على استكشاف وتطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة والموجودات غير الملموسة الناشئة في منشآت التامين من العقود مع حملة البوالص ، وينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب والبدء في عملية والبحث والتطوير.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالموجود غير الملموس (بمقدار تكلفته) في الحالات التالية فقط :

إذا كان من المحتمل أن تتدفق للمنشاة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للموجود.

إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق .

يحتوي معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على أحكام انتقالية تتطلب التطبيق بأثر رجعي عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة [1].

1. عندما يكون ذلك ضروريا لاستبعاد بند لم يعد يحقق شروط الاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون.
2. إذا خالف القياس السابق لموجود غير ملموس المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (مثال ذلك إذا لم يتم إطفاء موجود غير ملموس أو أعيد تقييمه ولكن بعدم الرجوع إلى سوق نشط).

الهدف من المعيار

هدف هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشاة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد

[1]) Financier Algérien «anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS », mémoire de Magistère ESC, 2007.

هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

النطاق:

يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء :

1. الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.
2. الموجودات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي الثاني و الثلاثون - الأدوات المالية، الإفصاح و العرض.
3. حقوق المعادن و الإنفاق على استكشاف أو تطوير و استخراج المعادن والنفط و الغاز الطبيعي و المصادر غير المتجددة المشابهة.
4. الموجودات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين من عقود مع حملة البوالص.

إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعا معينا من الموجودات غير الملموسة فانه يجب على المنشأة تطبيق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار.

أثر المعيار "IAS38" على الأموال الخاصة[1]:

تعتبر تكاليف البحث مهما كان نوعها، و المصاريف الأخرى المتعلقة بالتكوين و التدريب و تكاليف ما قبل التشغيل و التأسيس و تكاليف الإعلان و الإشهار كأعباء تتحملها المؤسسة نهائيا،" و هذا عكس ما كان معمول به في المخطط المحاسبي الوطني،حيث كانت تسجل ضمن الاستثمارات و يتم إطفاؤها في اجل أقصاه 5 سنوات، تحت اسم المصاريف الإعدادية، والتي اختفت تماما في النظام المحاسبي المالي"، حيث عرفت سابقا على أنها " تلك النفقات التي صرفت عند تكوين المؤسسة أو عند الحصول على وسائل الاستغلال الدائمة، أو التي صرفت على عمليات البحث و التنقيب و و الدراسات الدعائية، قصد تنميتها، توسعها و ازدهارها، أو التي صرفت قبل الانطلاق في النشاط العادي"[2]، و عادة ما يكون لها تأثير واضح على نتائج الدورة المالية الحالية، "لهذا أعطى المخطط المحاسبي المالي الوطني "PCN" للمؤسسة الحق في استرجاعها محاسبيا و إعادة توزيعها بصفة متساوية لأكثر من سنة، لأن هذا الاسترجاع يمكن المؤسسة من تقليل أثار حجم هذه المصاريف على نتائج الدورة المالية الحالية"[3].

---

[1] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصادية شمال افريقيا، العدد السادس، 2009، ص289.

[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص194.

[3] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص194، 195.

كما يمكن أن يظهر أيضا أثر المعيار"IAS38" من خلال نموذج إعادة التقييم و تسجيل خسائر القيمة، لأنه و كما ذكرناه سابقا لم ينص المخطط المحاسبي الوطني على أي إجراءات لإعادة تقييم التثبيتات سواء ملموسة أو غير ملموسة، وبالتالي و بتطبيق هذا المعيار يمكن ان تتأثر نتيجة المؤسسة و أموالها الخاصة سواء بالارتفاع أو الانخفاض من خلال المعالجات المتعلقة بفرق إعادة التقييم و خسائر القيمة، و التي تتم بنفس الطريقة التي ذكرها المعيار "IAS16"، وهذا ما يجعل المردودية المالية تتغير هي الأخرى وفقا للآثار السابقة.

المطلب الثاني: معايير الأصول المالية (IAS2/IAS32/IAS39)

المعيار "IAS2 " المخزون (Inventories)

يعتبر المخزون من أهم الأصول التي تملكها المؤسسة، فهو بمثابة محور العمليات التشغيلية التي تستمد المؤسسة منه قدرتها على الاستمرار، و يرتبط المخزون بالإيرادات التشغيلية التي تمثل التدفق الذي ينتج عن بيعة، حيث تختلف مكوناته من مؤسسة لأخرى وذلك حسب طبيعة النشاط، تجاري كان أم صناعي، و قد اقر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيارا خاصا بالمخزون هو IAS2 .

حيث يغطي كل المخزونات ماعدا :[1]

- الأشغال في طور الانجاز التي يعالجها المعيارIAS11 عقود البناء؛
- الأدوات المالية المتضمنة في المعيار IAS32 الأدوات المالية؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الفلاحية الظاهرة في المعيارIAS41 الزراعة.

و يدور المعيار حول المحاور التالية :[2]

- تحديد المعاملة المحاسبية للمخزون و كيفية الاعتراف به؛
- تقديم دليل حول تحديد التكاليف المتعلقة بالمخزون و الاعتراف الأحق لها كمصروفات، بما في ذلك أي تخفيضات في صافي القيمة البيعية (القابلة للتحقق) للمخزون (NetRealisable Value)؛
- تقديم دليل حول صيغ التكلفة المستخدمة لربط التكاليف بالمخزونات.

1. مكونات المخزون:

[1] Inventories, Pricewaterhousecoopers, United Kingdom, 2003, P02.

[2] www.ifrs.org/ias2

- الأصول تحت الانجاز الموجهة للبيع (إنتاج قيد التصنيع)؛
- المواد و الإمدادات التي تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛
- الأصول المقتناة لغرض البيع في سياق العم المعتاد للمؤسسة.

2. **قياس تكلفة المخزون:**

يجب ان تتضمن تكلفة المخزون ما يلي:

- تكاليف الشراء بما في ذلك الضرائب و مصاريف النقل و المناولة، وذلك بعد استبعاد الخصومات التجارية المكتسبة؛
- تكاليف التحويل، بما في ذلك التكاليف غير المباشرة و الثابتة و المتغيرة؛
- تكاليف أخرى يتم تحملها لإحضار البضائع لمكانها و وضعها الحالي؛

و يستبعد من تكلفة المخزون ما يلي :

- التلف غير الطبيعي؛
- تكاليف التخزين؛
- التكاليف الإدارية غير المباشرة و غير المتعلقة بالإنتاج؛
- تكاليف البيع؛
- فروقات صرف العملة الأجنبية التي تظهر مباشرة عند اقتناء البضاعة بالعملة الأجنبية؛
- تكلفة الفائدة عند شراء البضاعة بموجب شروط سداد مؤجلة(شراء على الأجل)؛
- التكاليف المتعلقة بضعف النشاط العادي للمؤسسة، و الاستهلاكات غير العادية في المخزونات و الأجور و العناصر الأخرى المكونة للتكلفة.

ترتبط عملية تقدير المخزون بأسس تقوم على كيفية تدفق المنصرف من المخزون، ومدى الدقة في تحديد تكلفته التي تم تحملها في سبيل اقتناءه، حيث يبذل مجلس معايير المحاسبة الدولية جهود مضنية للتقليل من البدائل المحاسبية في هذا المجال و قد حدد بعض الطرق التي ينصح باستخدامها و هي طريقة "FIFO" الوارد أولا الصادر أولا، وطريقة الكلفة الوسطية المرجحة "WAC"، أما بالنسبة لطريقة "LIFO" الوارد أخيرا الصادر أولا فقد توقف عن استخدامها، و حسب المعايير فان أقرب طريقة للحقيقة هي طريقة "FIFO".[1]

[1] محمد وندلوس، معايير المحاسبة الدولية دروس السنة الاولى ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010،

المعيار "IAS32" الأدوات المالية : العرض (Financial Instruments : Presentation)

هدف المعيار

أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة. ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

ويقدم المعيار توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الافصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد، ارباح الاسهم، خسائر ومكاسب وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية. ويتعرض الجزء الخاص بالإفصاح للمعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر في مقدار وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بالمنشأة والناتجة عن الأدوات المالية وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يحبذ الافصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ومدى استخدام المنشأة للأدوات المالية، وأغراض استخدامها والمخاطر المرتبطة بها وسياسات الإدارة في التحكم في تلك المخاطر[1].

نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكافة الأدوات المالية سواء كانت مثبتة أم غيرمثبتة بالدفاتر وذلك فيما عدا :

- الحصص في الشركات التابعة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون "البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن استثمارات في شركات تابعة".
- الحصص في الشركات الزميلة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة".
- الحصص في المشروعات المشتركة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون "التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة ".

[1] Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable

- المطلوبات الناتجة عن المزايا المتعلقة بكافة خطط تقاعد العاملين، ويتضمن ذلك منافع التقاعد كما وضعت بالمعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر "تكاليف منافع التقاعد" والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون "المحاسبة والتقريرعن خطط منافع تقاعد الموظفين".
- التزامات صاحب العمل الناتجة عن خيارات وخطط شراء الأسهم الممنوحة للعاملين كما في المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر.
- الالتزامات الناتجة عن العقود التأمينية .

المعيار "IAS39" الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (Financial Instruments Recognition: and Measurement)

يحدد هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون) مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالموجودات المالية والمطلوبات المالية وقياسها والإفصاح عنها، وهذا أول معيار شامل تصدره لجنة معايير المحاسبة الدولية حول هذا الموضوع بالرغم من أنه تم تناول بعض المواضيع ضمن نطاق هذا المعيار في معايير أخرى، فمعيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرين – "محاسبة الاستثمارات" غطى الاعتراف بالدين واستثمارات حقوق الملكية وقياسها وكذلك الاستثمارات في الأراضي والمباني والموجودات الأ خرى الملموسة وغير الملموسة المحتفظ بها كاستثمارات. ويلغي هذا المعيار - معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرين باستثناء ما يتعلق بالأراضي والمباني والموجودات الأخرى الملموسة وغير الملموسة المحتفظ بها كاستثمارات. وتقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية حاليا بتطوير معيار خاص بهذا الاستثمار في الممتلكات. ويلغي معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون – "الموجودات غير الملموسة" معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرون فيما يتعلق بالاستثمارات في الموجودات غير الملموسة، وهذا المعيار يكمل كذلك أحكام معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون - " الأدوات المالية : الإفصاح والعرض" وقد وضعت مختلف التعديلات على معايير المحاسبة الدولية المالية في نهاية هذا المعيار. يسري مفعول معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون على البيانات المالية للسنوات المالية التي تبدأ في الأول من كانون الثاني(يناير) 2001 أو بعد هذا التاريخ، ويسمح بتطبيق المعيار بشكل أبكر فقط ابتداء من أول السنة المالية التي تنتهي بعد 15 آذار (مارس) 1999 وهو تاريخ إصدار هذا المعيار[1] .

[1] Abbas Ali Mirza, Mangues Orrell, Graham J.Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, 2End edition, John wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008.

استعمال أكبر للقيم العادلة للأدوات المالية

يزيد هذا المعيار إلى حد كبير من استخدام القيم العادلة في محاسبة الأدوات المالية، وهذا يتفق مع الإرشاد الذي أصدره المجلس إلى مجموعة العمل المشتركة للاستمرار في إجراء مزيد من الدراسة لاستخدام محاسبة القيم العادلة بكاملها لطاقة الموجودات والمطلوبات المالية، ويغير هذا المعيار الممارسة الحالية بطلب استخدام القيم العادلة لما يلي:

1. تقريبا كافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية (حاليا كثيرا ما لا يتم حتى الاعتراف بها عدا عن قياسها بمقدار القيمة العادلة).
2. كافة الأوراق المالية للدين والأوراق المالية لحقوق الملكية والموجودات المالية الأخرى المحتفظ بها للمتاجرة (يسمح معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرون بالإبلاغ عنها بمقدار التكلفة، السوق أو التكلفة أيهما أقل، أو القيمة العادلة، والممارسة بشأنها حاليا مختلطة).
3. كافة الأوراق المالية للدين والأوراق المالية لحقوق الملكية والموجودات المالية الأخرى هي ليست محتفظ بها للمتاجرة إلا أنها برغم ذلك متوفرة للبيع (يسمح معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرون بالإبلاغ عنها بمقدار التكلفة، أو التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، أو القيمة العادلة، والممارسة حاليا ممنوعة).
4. مشتقات معينة مندمجة في الأدوات غير المشتقة (عادة لا يتم الاعتراف بها حاليا).
5. أدوات مالية غير مشتقة تحتوي على أدوات مشتقة مندمجة لا يمكن فصلها بشكل موثوق به من الأداة غير المشتقة (بشكل عام تقاس بمقدار التكلفة المطفأة في الوقت الحالي).
6. موجودات ومطلوبات غير مشتقة عرضة للتقلبات في قيمتها ويتم التحوط لها من قبل أدوات مشتقة (حيث أنه لا يوجد معايير محاسبة للتحوط حاليا فالممارسة تختلف بشكل واسع).
7. أدوات ذات استحقاق ثابت لا تحددها المنشأة على أنها "محتفظ بها حتى الاستحقاق" (يسمح معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرون بالإبلاغ عنها بمقدار التكلفة أو التكلفة أو السوق أيهما أقل، وحاليا يتم بشكل عام الإبلاغ عنها بمقدار التكلفة).
8. قروض مشتراة وذمم مدينة لا تحددها المنشأة على أنها" محتفظ بها حتى الاستحقاق" (يسمح معيار المحاسبة الدولي الخامس والعشرون بالإبلاغ عنها بمقدار التكلفة ، أو التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، أو القيمة العادلة، وحاليا يتم بشكل عام الإبلاغ عنها بمقدار التكلفة).

المطلب الثالث: معايير الأصول المادية (IAS16/IAS17)

المعيار "IAS16" الممتلكات والتجهيزات والمعدات (Property, Plant and Equipment)

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات. وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد. يشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقا لإطار إعداد وعرض البيانات المالية .

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

لا يطبق هذا المعيار على:

- الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.
- حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة.

ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في الفقرة (1) أو (2) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.

أثر المعيار "IAS16" على الأموال الخاصة

يمكن أن يظهر اثر المعيار المحاسبي"IAS16" على الأموال الخاصة للمؤسسة من خلال عنصرين هما:

- إعادة تقييم التثبيتات المادية؛
- الاهتلاكات.

المعيار "IAS17" عقود الإيجار (Leases)

عرف المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر الأصلي عقود الإيجار على أنه ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل بدل إيجار يستحق على المستأجر، ويعدل المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر (المعدل) التعريف باستبدال المصطلح "بدل الإيجار" بدفعة أو سلسلة دفعات".

الهدف من هذا المعيار

هدف هذا المعيار أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.

نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

1. اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن[1].
2. اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

تصنيف عقود الإيجار

إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية[2].

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص30 -3

[2] Business Combinations a guide to IFRS, Deloitte Touche Tohmatsu, London, UK, 2004.

خلاصة

تمكنا من خلال هذا الفصل إثبات أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية و في ضل ظروف معينة يؤدي إلى تقلبات في النتيجة و الأموال الخاصة و بالتالي تقلب في المردودية المالية، نتيجة للخيارات و الأبعاد الجديدة المتاحة و خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة و إعادة التقييم، إلا انه لمن الصعب بما كان تحديد هذا الأثر في الواقع و خاصة في السنوات الأولى من التطبيق، حيث يتطلب ذلك درجة عالية من التحكم و المعرفة العميقة لمعايير المحاسبة الدولية.

و تبين لنا نوع هذا الأثر و حجمه يختلف من معيار لآخر فهناك معايير أثرها شبه مؤكد لأنها واجبة التطبيق و ليس أمام المؤسسة خيار سوى اعتمادها، كما هو الحال فيما يتعلق الأمر بالمعايير و " "IFRS3 IAS19"IAS38" و أخرى يعتمد تطبيق المعالجات الواردة فيها على خيارات المؤسسة مثل نموذج إعادة التقييم و طرق و معدلات الاهتلاك الواردة في المعيار "IAS16"IAS36 ".

و في محاولة لإثبات ما تم التوصل إليه في هذا الفصل سنقوم بإسقاط ما تناولناه بشكل نضري على ارض الواقع خلال دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية.

الفصل الثالث

دراسة حالة ميناء مستغانم

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعتبر ميناء مستغانم جزء أساسي من النية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول المؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة، حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المسلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط .

1- نشأة الميناء :

كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة استخدامه القراصنة لاقتسام الغنائم، سمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 ب "مرسى الغنائم "، ومن هنا سميت المدينة " مستغانم ".

في سنة 1848، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881، حيث انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة، تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و 1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء، بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 وبداية 1959

2 - نشأة مؤسسة ميناء مستغانم :

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري ، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم EPM / EPE / Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982. في 29 فيفري 1989 شفت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 تحت الحيازة الكاملة الشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ"، تحمل للسجل التجاري رقم B.88.01 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات .

وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ سبتمبر 1988.

3-مهام المؤسسة :

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية.
- إنجاز أعمال صيانة و تهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية.
- إعداد برامج بناء وصيانة وهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين.
- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية.
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها.
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

4- الموقع الجغرافي :

يقع ميناء مستغائم في الجهة الشرقية لحليج أرزيو بين خطي عرض 35% و36° شمالا و خطي طول 00° و05° شرقا .

5-قدرات الاستقبال و معالجة البواخر :

❖ **كاسرة الأمواج:** بطول 1830م.

المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م الأحواض

- **الحوض الأول:** مساحة مائية تقدر ب 14 هكتار و عمق يتراوح بين 6,77م و 8,17 م (يحتوي على 06 محطات رسو)
- **الحوض الثاني :** مساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22م (يحتوي على 04 محطات رسو).

❖ **الأرصفة:** تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي:

❖ **الرصيف الشمالي الشرقي:** 117 متر خطي (المحطة 0).

❖ **رصيف المغرب:** 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و 3).

❖ **الرصيف الجديد:** 217 متر خطي (المحطة الجديدة 2,1). رصيف الاستقلال : 270 متر خطي (المحطة 4 و 5).

❖ **الرصيف الجنوبي الغربي:** 280 متر خطي (المحطة 6, 7).

6-المنشآت المتخصصة :

❖ **وحدات استقبال وعبور الزفت**

❖ NAFTAL : مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة إجمالية تقدر ب 4 200 طن.

Sarl Bitumes Ouest: مجهزة بوعاءين (حوضين) ذات سعة إجمالية تقدر ب 5000 طن

C.E . Sarl HA: مجهزة بوعاءين (حوضين) ذات سعة إجمالية تقدر ب 5000 طن.

❖ **وحدات استقبال وعبور الحبوب**

UCA O.A.I.C : سعتها 000 30 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب /ساعة لكل منهما.

Spa Comptoir du Maghreb: مجهز بثلاثة صوامع ذات سعة إجمالية تقدر ب 18000 طن

❖ **وحدات استقبال وعبور السكر الأحمر**

Spa SORASUCRE (Groupe Ouest Import): سعة استقبال تقدر ب 000 16 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور تصل إلى 000 150 طن سنويا.

7- التسهيلات المينائية :

❖ **إرشاد السفن :** تؤمنه ل 24 سا / 24 سا مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة و زورقي إرساء.

❖ **قطر السفن :** قطر السفن التجارية ليلا و نهارا باستخدام قاطرة ISSER 2 ذات قوة 1700 حصان.

8- عدد العمال 2014:

العمال الدائمون : 391 (20 امرأة + 371 رجلا) **والعمال المتعاقدون:** 319 (25 امرأة + و 294 رجلا)

- ينقسم عدد العمال الدائمين (391) من حيث التدرج في المسؤوليات إلى **69** إطارا و **62** مسيرا و **260**
- وينقسم نفس العدد أيضا أي **(391)** من الناحية السوسيو مهنية إلى **192** عاملا منتجا و **47** عاملا تقنيا و **152** إداريا. د

صومعة السكر:

أنشأت سنة 1971م على مساحة 5697م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي SOGEDIA(أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر SORASUCRE)، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 000 16 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 000 150 طن سنويا .

9- المشاريع المستقبلية :

- **مشروع إنشاء الحوض الثالث :** من أجل مواجهة معوقات الميناء من جهة ونظرا للنمو المشاريع للتبادل على مستوى الميناء من جهة أخرى، أصبحت تنمية الميناء وتطويره بإنشاء الحوض الثالث واقعا حتميا من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية في المستقبل القريب .
- **مشروع محطة بحرية :** أصبح إنشاء محطة بحرية للمسافرين من أهم انشغالات الميناء وكذا السلطات المحلية والمركزية، حيث أجريت عدة لقاءات ودراسات تناولت هذا الموضوع، حيث أن عدة شركات نقل بحري للمسافرين أبدت اهتمامها بفتح خطوط بحرية بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا أو جنوب فرنسا.
- **مشروع مرأب الحريق :** هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة عدة مواد منها المواد السائلة والصلبة القابلة للالتهاب والمواد المحرقة، المواد السامة، المواد المذيبة.
- **المراقبة عن بعد :** هو وضع نظام متكامل لمراقبة وتأمين الحركة البحرية كما يساعد على تبادل المعلومات المرقمة وحماية مداخل الميناء والمنشآت والمناطق الحساسة عن طريق مراقبتها عن بعد.
- **الميناء الجاف :** نظرا لتزايد المبادلات التجارية بشكل كبير ومن أجل منع تكديس الميناء تقدمت مؤسسة ميناء مستغانم بطلب من السلطات المحلية بغية الحصول على قطعة أرض تصلح كبنية أساسية الإنشاء ميناء جاف، يشار إلى أن الميناء الجاف هو عبارة عن محطة التخزين البضائع متصلة مباشرة مع الطرق أو السكة الحديدية الواصلة إلى الميناء الجاف .

المطلب الثاني : أهداف و خصائص ميناء مستغانم .

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص تميزها، مع العلم أن هناك عدة عراقيل التي تواجهها المؤسسة .

1- أهداف ميناء مستغانم

تسعى المؤسسة ميناء مستغائم إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور و معالجة و تخزين ذات كفاءة عالية).
- تسيير أملاك الدولة .
- تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم .
- استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية .
- تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتحديد البنيات الفوقية للميناء.
- إصدار برنامج أشغال الصيانة و التهيئة و خلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين. : تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية.
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسوم
- تنفيذ كل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، العقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي .

2- امتيازات وخصائص الميناء :

بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحية بين وهران، أرزيو والجزائر العاصمة، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات: مستغانم، شلف، غليزان، معسكر، تيارت، تيسمسيلت، سعيدة، .....، ومن جهة أخرى يعتبر ملتقى لأهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري (الأغواط، غرداية، بشار، عين الصفراء، ....).

كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تتقاطع فيه أهم شبكات المواصلات (طرق معبدة وسكك حديدية) من وإلى مختلف مناطق الوطن والتي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية والتجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق السكة الحديدية مستغانم - المحمدية (محطة الفرز) كما أنه يوفر إمكانية الوصل بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية

بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقته الخلفية (الجنوب والجنوب الغربي للجزائر إلى غاية تمنراست) وهذا من أجل نقل مختلف السلع والتجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية والأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول التي تنشط في الجنوب الجزائري.

ومن الامتيازات الأخرى التي تميز ميناء مستغانم هي وجود شبكة طريق بطول 885 4 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق وغرب وجنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم. الموقع الجيواستراتيجي لميناء مستغانم والشبكة الطرقية التي تربطه مع منطقته الخلفية المتكونة من 12 ولاية يعدان من أهم ما يقدمه الميناء المتعاملين الاقتصاديين من امتيازات كما أنه يوفر لمستعمليه أحسن الخدمات بأقل كلفة. الأداء الجيد والمتواصل للخدمات المينائية من حيث الإنتاجية، المردودية، معدلات الشحن والتفريغ، قصر مدة المكوث في الميناء والمحافظة الجيدة للبضائع يفسر اختيار ميناء مستغانم من قبل عدد كبير من المتعاملين الاقتصاديين ومجهزي السفن من مختلف الجنسيات.

3- معوقات الميناء

- ✓ محدودية عمق الأرصفة ب 8,22 م.
- ✓ عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.

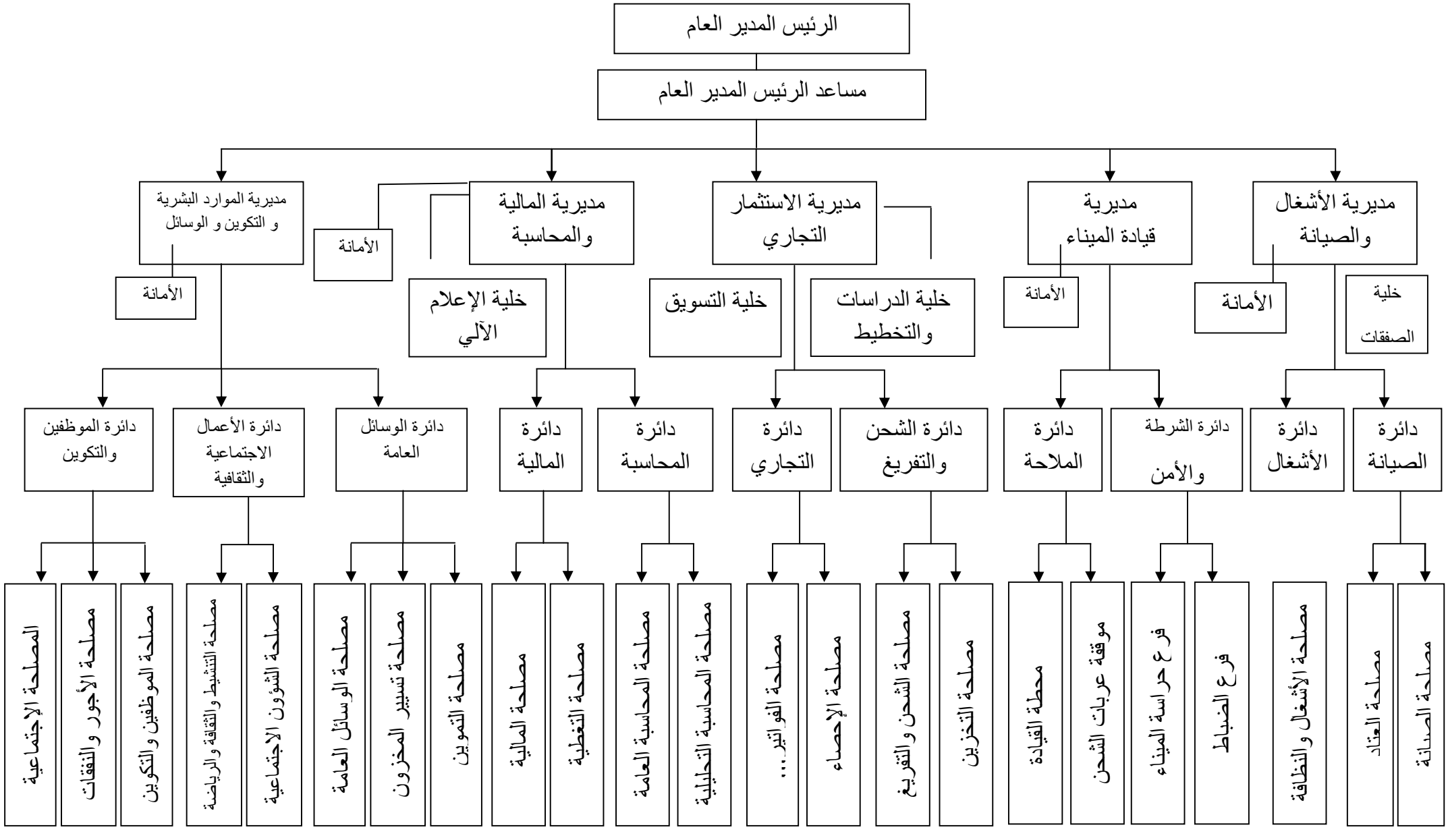
الجدول التالي يوضح طول الأرصفة و عدد محطات الإرساء

- ➢ غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010 - 2014)
- ➢ مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري.

3- **الانعكاسات السلبية:**

- ➢ طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.
- ➢ تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (Surcotts) إضافية.
- ➢ صعوبات على مستوى التخزين مسئولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل.
- ➢ اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيم العام لمؤسسة ميناء مستغانم



شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم :

1-المديرية العامة: وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم، والسير الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم.

1-1-رئيس مدير عام : هو الممثل الوحيد القانوني للشركة و المسئول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة .

2-1-مساعد مدير عام : حيث يعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة

3-1-مساعد الأمن الداخلي : وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي للشركة ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.

4-1- مكتب التنسيق العام : وهو الشخص الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن السكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.

5-1-خلية التدقيق : هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة وتتمثل مهامها في التأكد احترام إجراءات التسيير وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2-مديرية الأشغال و الصيانة : وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة وتعني بالأشغال كل الأعمال التي من شانها توفير الأجواء الملائمة السير الحسن للعمل والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تحدد السلامة للعمال.

أما الصيانة يقصد بها أن الشركة تمتلك عتاد وآلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب، فيقوم عمال مؤهلون بعملية الإصلاح لتلك الآلات.

2-1- قسم الصيانة : يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة فقط وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين :

2-1-1- مصلحة الصيانة : وهي مسئولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموفق السيارات والمعدات الميكانيكية

2-1-2- مصلحة العتاد : تتم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

2-2- قسم الأشغال : يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من مصلحة أشغال وصيانة .

1-2-2- مصلحة الأشغال و الصيانة : تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

3-مديرية قيادة الميناء : تأمين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها إلى آخر) وتأمين الحدود المينائية ، و تتكون من دائرتين :

1-3- دائرة الملاحة : وهي دائرة التي تشرف مباشرة على جميع البحارة النائبين لها والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئوليهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة يتولوا مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع مؤهلات كل بحار على حدة .

1-1-3- وقوف القاطرة : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة بما وأثناء العودة من تنفيذ هذه المهام، حيث لا يجوز بل يمنع باتا على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يخول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة .

2-1-3 -وقوف سفينة الإرشاد : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد (pilatine المخصصة لنقل (le pilote) أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء ، باعتباره المسئول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن و بدونه لا يمكن أن تتم العملية.

2-3- دائرة الأمن : وهي الدائرة المختصة في حفظ الأمن، و تعني بالأمن كل الأخطار التي من شانها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال.

1-2-3-ضابط الميناء : وهو الشخص الذي يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة.

4-مديرية الاستثمار التجاري : و تقوم ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن ، التفريغ ، التخزين).
- تسير أملاك الدولة المينائية.
- تسيير الإنشاءات المتخصصة.
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة

وتتفرع هذه المديرية إلى :

1-4-دائرة الشحن و التفريغ : تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين أما عمليات التصدير والاستيراد تتكون من مصلحتين :

1-1-4- مصلحة الشحن والتفريغ : هي الدائرة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود، وتعبر عملية الشحن التفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي تتطلب شحنها وتفريغها بذل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء العملية، كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن وما يميز ميناء مستغائم هو أنه ميناء مخصص لتفريغ البضائع بحجم أكبر عند الشحن

2-1-4- مصلحة التخزين : تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير

3-1-4-مصلحة الحاويات : و هي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ، ومعرفة محتوياتها وفرزها.

2-4-الفرع التجاري : ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، تسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به، و ينقسم إلى مصلحتين :

1-2-4-مصلحة الفوترة : هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن ، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

2-2-4-مصلحة الإحصائيات : إعداد الدوريات الإحصائية .

وتضم مديرية الاستثمار التجاري الخلايا التالية :

- **خلية الدراسات و التخطيط :** وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر، ومع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد، وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة ومقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات توضيح السنة المقبلة وتحدد فيها الأهداف والأرقام التي تهدف الشركة للوصول إليها، و هذا طبعا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.
- **خلية التسويق :** وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيو استراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري، كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري الوسط الجنوب الجزائري .

- **خلية المنازعات :** وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل ،فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع الشركة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية .

5- مديرية المالية و المحاسبة : وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة واحدة و مدى مطابقتها للأهداف المسطرة، إحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، إمساك الدفاتر التجارية المبين للنشاط التجاري .

1-5-قسم المحاسبية : إن المحاسبة العامة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.

2-5- مصلحة المحاسبة : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع عمليات الحسابية التي قامت بها الشركة والناتجة عن عمليات النشاط التجاري وتتمثل في قيد هذه العمليات سواء كانت مصروفات أو إيرادات أو أرباح في الدفاتر التجارية، وإعداد الميزانية السنوية ولمعرفة الأصول والخصوم ،وهل الشركة حققت أرباح أو خسائر، وإعداد تقرير سنوي يتولى الإشراف عليه الخبير الاقتصادي ويتولى هذه الأعمال عمال مؤهلين ومتخصصين في المحاسبة العامة وكل هذا تحت إشراف ومتابعة مدير المحاسبة والمالية للشركة .

3-5-مصلحة التحصيلات : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للشركة وذلك بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الالتزامات تجاه الشركة مع تحديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

6- مديرية الموارد البشرية : تم بالعمال وما يحتاجون إليه من تكوين كما أنها تنظم عملها اتجاه كامل بنية المؤسسة وتقوم بتطوير وتفتح العمال ولتحقيق الأهداف المرجوة كما أنها لها تنظيم خاص بها

1-6- مصلحة الأجر و التكاليف : وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور العمال وتكاليف العمل من منح ومكافئات نضير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطول مدة تواجده في الشركة، والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها الشركة ، وبمساعدة العمال وذلك بمنحهم كل الوثائق التي تبين ارتباطهم بالشركة ،

2-6- مصلحة الإعلام الآلي : ينحصر دورها في إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب العصر الحالي

3-6- مصلحة الوسائل العامة : وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات للمساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد، كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان الشركة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن ، كما تحرص وتضبط وتقيد جميع أملاك الشركة سواء كانت منقولة أو عقارات، وتقوم بعملية جرد لهذه الأملاك سنويا ،كما تقوم بتأمينها من كل الأخطار المحتملة التي قد تتعرض لها

4-6- مصلحة الخدمات الاجتماعية : وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية واستفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية .

5-6- مصلحة التكوين : تتم بتكوين وإعادة تأهيل الأشخاص المرشحين للتكوين في الخارج وتقوم بتوفير كل المستلزمات الخاصة بعملية التكوين ويقوم كذلك بوضع مخططات التكوين وإعداد الميزانية .

6-6-مصلحة النشاط الرياضي الثقافي : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برمجة رحلات سياحية خلال الأعياد الموسمية والموسم الاصطياف، أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم.

المبحث الثاني :مديرية المالية والمحاسبة للمؤسسة

المطلب الأول :المحاسبة و المالية

1-مصلحة المحاسبة

مكلفة بإتيان المحاسبة بموجب قانون المخطط الوطني للمحاسبة وإنها تتكون من الأقسام التالية:

أ مصلحة المحاسبة العامة :مكلفة بتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكشف الحالات الطورية من طرف الميزانية والوثائق الأخرى والملحقات وذلك عن طريق الجرد لمختلف السلع في المؤسسة وفي جميع الاتجاهات الأخرى المكلفة بالمراقبة ومتابعة تسيير المخزونات والفحص الحاسبي لمصاريف الإجراء مثلا : أرصدة المحاسبة والميزانية.

ب مصلحة المحاسبة التحليلية :قسم المحاسبة التحليلية مكلف بأخذ المحاسبة والتي تسمح بالتحكم في تقنيات التكاليف وسعر التكلفة في مختلف الأقسام أو وثائق التسيير ومراقبة الشروط الداخلية للاستغلال .والترتيبات الدورية على التسيير والتي تقترح على المقياس لتحسين المعطيات.

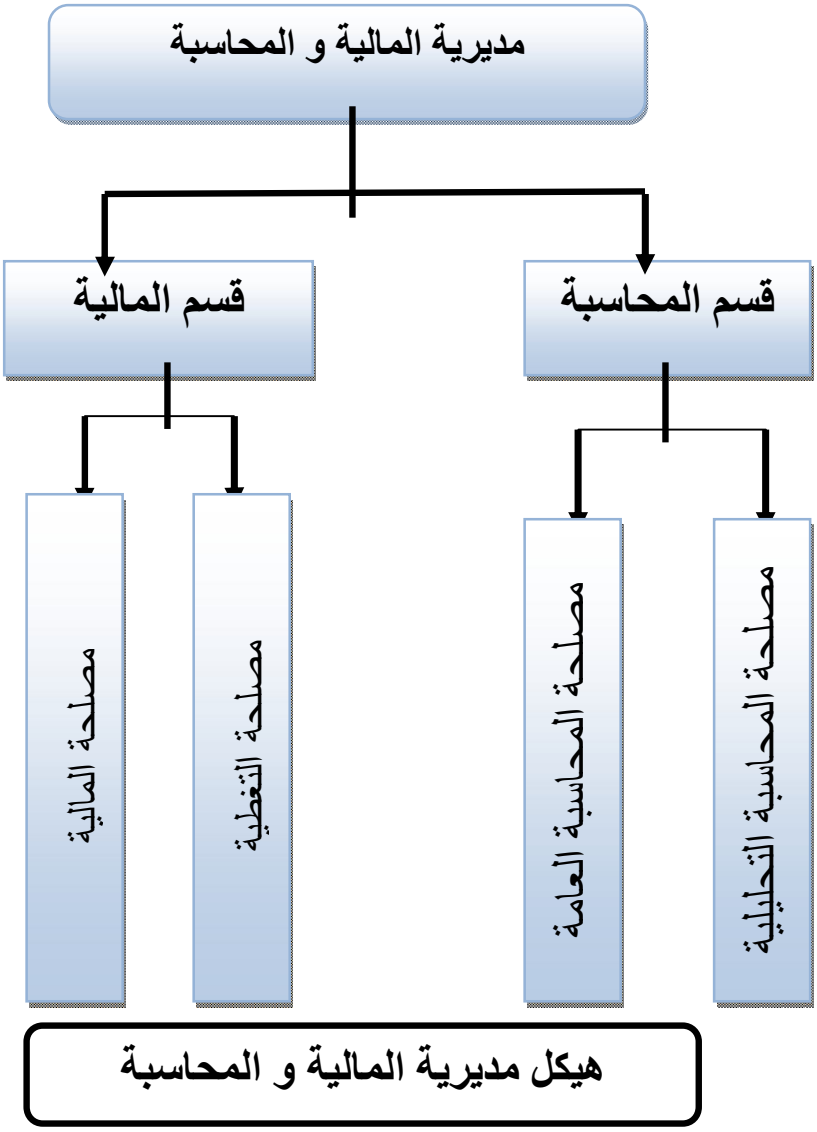
2- مصلحة المالية

تأكيد التسيير المالي وأخذ الوثائق المالية للمؤسسة .

تقييم ميزانيات المؤسسة .

أخذ تحميلات الميزانيات وتوزيعها وإنها تتركب من خدمات مالية وخدمات التغطية.

المطلب الثاني :هيكل مديرية المالية والمحاسبة



هيكل مديرية المالية و المحاسبة

المطلب الثالث :نشاطات المديرية

- ✓ مكلفة بمتابعة هذه الميزانيات وميزانية المالية للمؤسسة .
- ✓ تقديم ملفات للاستثمار ومتابعة الالتزامات القروض الممنوحة .
- ✓ تتحمل تسيير الخزينة ومتابعة حركة الماليين مع التأسيس .
- ✓ تمثل دورات الوضعية المالية .
- ✓ مكلفة بمجموع العمليات لتغطية ذمم المؤسسة .
- ✓ أخذ ملف الزبون وتثبيت حالة الذمم عند وضعية تغطية المؤسسة- .
- ✓ إنهاء تقترح على إنشاء المؤونة من أجل تدني المدينون
- ✓ مكلفة بمنازعات المؤسسة من أجل ذمم المنازعات- .
- ✓ حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة .
- ✓ تقييم عناصر أصول الميزانية
- ✓ تحديد النتيجة التحليلية للاستغلال .
- ✓ انجاز الدراسة التقديرية .
- ✓ تحليل المعطيات الداخلية لنشاط المؤسسة .
- ✓ تعطي حرية القرار وتبين أسلوب التسيير .

الخـاتمـة

لقد مرت المحاسبة بمراحل عديدة في تطورها ، ولكل منها نقاط قوتها وخصائصها ، وفي النهاية تنظر إلى المحاسبة كنظام مصمم لتزويد صانعي القرار الاقتصادي بالمعلومات اللازمة. وقد أدى هذا الاختلاف إلى ظهور أنظمة محاسبية مختلفة في العالم ، بعضها محلي والبعض الآخر إقليمي أو دولي ، حيث كانت هذه النظم المحاسبية في الماضي مقتصرة على تداول ومعالجة البيانات المحاسبية التاريخية لإعداد البيانات المالية. الكشوفات أدى التحول ، دون إعداد بيانات مالية موحدة لها ، إلى زيادة حجم المؤسسة ، وتدويل الأنشطة ، والتوسع والتشتت الجغرافي للأسواق ، والفصل بين الملكية والإدارة.

حيث نحاول معالجة تأثير معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS) على الأموال الخاصة فهو موضوع خاص يتناول القضايا المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر وتكييفها يتبنى برنامجها المحاسبي نظام محاسبة جديد ٍ ا ، وصناديق الأسهم الخاصة حساسة لهذه المعايير إن الافتقار إلى الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة والسيولة يقوم على الافتراضات الرئيسية و استخدم الأدوات والطرق .

تبنت الجزائر في إطار تطبيق معايير المحاسبة الدولية نظام المحاسبة المالية المشتق منه ، والغرض منه ليس الإصلاح بل التغيير ، لأنه قرار من السلطات العليا فقط ولا يفرضه الواقع الاقتصادي للبلاد ، خاصة لأن النظام الذي يقوم عليه الاقتصاد الجزائري لا يزال يفتقر إليه ، مثل صعوبة الحصول على المعلومات في مختلف المجالات ، مثل الإحصائيات الصحيحة التي تقوم عليها عملية التقدير ، ونقص. الأسواق المالية والتجارية النشطة التي تعكس الظروف التنافسية العادية.

وعلى هذا الأساس يرتكز مبدأ القيمة العادلة على القيمة السوقية للمؤسسة كقيمة محاسبية مسجلة من قبل المؤسسة ، لكن الخبراء والخبراء في مجال المحاسبة والمالية يرون أن الاقتصاد الجزائري غير جاهز لنظام المحاسبة المالية. ، إلخ. معايير متقدمة فيما يتعلق بالنظام الاقتصادي المتخلف والهش ، وكثرت الحكومة كثيرا عندما قررت تنفيذه ، لأن نظام المحاسبة المالية سيعرض الاقتصاد الجزائري بشكل دائم أمام الشركات الأجنبية والمؤسسات والمنظمات الدولية .

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الموسوعات:

1. طارق عبد العال حماد,موسوعة المعايير المحاسبة ,الجزء الأول ,2003.

الكتب:

2. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
3. إسماعيل حسين أحمدوه، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2003.
4. اكمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي, اعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبة , الدار الجامعة , الاسكندرية, 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
8. ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر 2002/ 2003 .
9. جمعة هوام، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
10. حسن القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
11. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. الجزء الأول، 2010.
12. خالد جمال الجعرات، قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين، الأردن، 2004.
13. ريتشارد شرويدر، وآخرون ، نظرية المحاسبة،)ترجمة خالد علي كاحيكي(، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.
14. سمير محمد الشاهد و طارق عبد العالي حمادة,قواعد و اعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ,اتحاد مصارف غربية 2000.
15. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الأنجلو مصرية،الطبعة الأولي،2000.
16. طارق عبد العال حماد,تقييم أداء البنوك التجارية,الدار الجامعية ,الاسكندرية مصر,2001.
17. طارق عبد العالي حماد,تقرير المالية,الدار الجامعية,مصر.2005.

18. لخضر علاوي ، معايير المحاسبة الدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر،2012 .
19. محمد أبو نصار، مجعه حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ لمالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2008.
20. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية إيتراك للنشر ، الطبعة الأولى ،عمان 2005 .
21. محمد المور، أساسيات المحاسبة الحكومية ،دار وائل للنشر ،عمان، الطبعة الأولى 1998.
22. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
23.مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج(أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي 20 للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
24. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007.
25. يحي محمد ابو طالب, معايير التقارير الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية ,شركة ناس للطباعة مصر,2006.

الرسائل الجامعية:

1. بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.
2. حسن سيد عويس، إطار مقترح لمهنة المحاسبة و المراجعة في مصر في ضوء الثقافة المنظمة العالمية للتجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة بجامعة الأزهر، 1999 مصر.
3. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة 17 بومرداس، الجزائر، 2012-2013.
4. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
5. رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة أم .البواقي، 2000 .
6. روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية، مذكرة ماجستر، في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
7. ساكبي الدينوري ,قائمة التدفقرت النقدية فظل اعتمرد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ،مدكرة ماجستـ ـير، تخصص مالية، جامعة العقيد اغباج لخضر، باتنة ،2009/2008
8. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

9. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة EXPLORATION BP 1 LIMITED، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2006.
10. لخضر العروس، المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة بين النظري والتطبيق ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة عمار ثليجي .2013,2012.

المجلات والمقالات:

1. بحث قانوني متميز حول تبديد الأموال العامة - استشارات قانونية .
2. توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر، 1987.
3. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 2السادس، 2009.
4. خالد عاشور علي صالح، مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية، مشروع كتابة البحث للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا كلية التعليم المفتوح، قسم المحاسبة والتمويل ،2012 .
5. رابح بوقرة، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية (LAS/ IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والماليةJEFR ، العدد الأول، جوان 2014.
6. رضا إبراهيم صالح ، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، العدد2 ،المجلد رقم 46 ،جامعة الإسكندرية، 2009.
7. عبد الجابر سيد طه,الافصاح المحاسبي و دوره في تنشيط أسواق المال العربية ,مجلة صالح عبد الله كمال للاقتصاد الاسلامي , جامعة الازهر,1999/
8. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية . دراسة حالة ولاية بسكرة . المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، 2014.
9. فؤاد ياسين، المحاسبة الحكومية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان 1990.
10. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصادية شمال افريقيا، العدد السادس، 2009.
11. محمد عبد الفتاح، الإفصاح عن القيم العادلة لبنود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية و موقف المراجع ،دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس 2002، العدد الثاني.

12. محمد وندلوس، معايير المحاسبة الدولية دروس السنة الاولى ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010.
13. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم العدد الخامسمجلـ ـة البديل الاقتصادي الأسس المنهجية لجمع البيانات الإحصائية في البحوث الاجتماعية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004.
14. مدخل النظرية المحاسبية – الدكتور رضوان حنان – جامعة حلب- جامعة عمان الأهلية.
15. مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCFمع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
16. معايير المحاسبة الدولية,اصدارات لجنة المعايير المحاسبة الدولية,,1980.

أعمال الملتقيات:

1. براق محمد وقمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-06 ماي 2013.
2. زعيم باهية، تأثير معايير القيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المايل الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثريه على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي ، يومي 17-18 نوفمر 2013.
3. شعيب محزة، غاليب عمر، التقييم المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثالث آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايري المحاسبة الدولية وتأثريه على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17.18نوفمبر 2013.
4. صالح مرزاقة، فتيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب، الجزائر.
5. عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب: المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و5، الملتقى العلمي الدولي حول"الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، 2011.

النصوص القانونية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر ف 12 ربيع الثني عام 1430ه الموافق ل 8 أفريل 2009 .
2. المواد 1،2 من قانون 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

3. المادة رقم 6 من القانون رقم 7/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
4. المادة 3 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/09/25 المتعلق بالمحاسبة المالية.

مراجع باللغة الأجنبية:

1. Abbas Ali Mirza, Mangues Orrell, Graham J.Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, 2End edition, John wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008.
2. AmelieVautravers, traitement des écarts d'acquisition selon la norme IFRS3, KPMG, 2010,
3. AmelieVautravers, traitement des écarts d'acquisition selon la norme IFRS3, KPMG, 2010,
4. Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walter, Comptabilité Internationale, Vuibert, Paris, France, 1977.
5. bernard raffournier, les normes comptables internationales,economica, paris,1996
6. Business Combinations a guide to IFRS, Deloitte Touche Tohmatsu, London, UK, 2004
7. Business Combinations a guide to IFRS, Deloitte Touche Tohmatsu, London, UK, 2004.
8. Financier Algérien «anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS », mémoire de Magistère ESC, 2007.
9. IAS2 Inventories, Pricewaterhousecoopers, United Kingdom, 2003,
10. Inventories, Pricewaterhousecoopers, United Kingdom, 2003.
11. Samir Merouani, Le projet du nouveau sysème comptable financier, anticiper et préparer, le passage du PCN, aux noms IFRS, mémoire de magistère en sciences de gestion,ESC Alger, 2007-2008
12. Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable
13. www.ifrs.org/ias2
14. www.ifrs.org/ias2.

الملخص

الملخص :

تهدف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومة مالية شفافة و موثوق بها و قابلة للمقارنة دوليا تعبر عن الوضعية المالية و الأداء في المؤسسات بحيث إن تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤثر من دون شك على الأموال الخاصة للمؤسسات، من خلال مختلف التقلبات و الناتجة عن الاختلافات بين القواعد المحلية و نظيراتها الدولية، ولكنه من الصعب جدا تحديد هذا الأثر بدقة نظرا للخيارات المتعددة المتاحة في المعالجات التي تجيزها المعايير، كما قد يختلف نوع الأثر و حجمه من مؤسسة لأخرى بحسب حجم هذه الأخيرة و خصائص نشاطها.

الكلمات المفتاحية :

المعايير الدولية –الأموال الخاصة –النظام المحاسبي- القيمة المعادلة –الأسهم

Summary:

IFRS aims to help international investors make investment decisions in global financial markets by providing transparent, reliable and internationally comparable financial information reflecting the financial position and performance of organizations so that the adoption of IAS will undoubtedly affect the institutions' own funds, Through various fluctuations resulting from differences between domestic rules and their international counterparts But it is very difficult to determine precisely this effect given the multiple options available in the standard's treatments, The type and size of the impact may vary from one institution to another depending on the latter's size and the characteristics of its

Keywords: International Standards - Private Funds - Accounting System - Equivalent Value - Shares