MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد ا ميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

ملائمـــة النظـــام المحاسبـــي المالـــــي SCF

لحالة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من إعداد الطالبة :

سي علي حسيبة

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2015-2016

الإهداء

الحمد لله الذي أمر بشكره، ووعد من شكره بالمزيد، نحمده ونشهد أن لا إله إلا الله هو المبدئ المعيد، ونشهد أن محمدا عبده ورسوله الذي بعث بالقرآن المجيد، اللهم صل عليه وعلى آله وصحبه أئمة التوحيد.

أهدي عملي هذا، إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى أعز إنسان في الوجود وقدوتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي، إلي الصدر الحنون والقلب الرفيق إلي أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية، أمي.

إلى الإنسان الذي سعى جاهدا لتربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف بجانبي بكل ما أوتي أبي جزاه الله خيرا.

وإلى جميع إخوتي وإلى كل الأحباب و الأصحاب الذين رافقوني في مشواري الدراسي وإلى كل الذين عرفتهم وأحببتهم وإليكم أهدي من كل قلبي.

الشكر

الشكر الأول و الأخير للجليل رب العرش العظيم، العالم فوق كل عليم الذي مهد لنا السبيل و لما فيه الهدى و الخير العميم و فتح لنا الأذهان و العقول فله الحمد حتى يرضى.

أتقدم بعميق شكري و خالص إلى الأستاذ الفاضل: بوشيخي بوحوص الذي رغم انشغالاته الكثيرة أبى إلا أن يكون صاحب الفضل في متابعة هذا العمل،

كما أتقدم بشكري إلى الأستاذ الفاضل: بوظراف الجيلالي

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان إلى جميع من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

و الحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات.

قائمة المصطلحات:

APB	Accounting Principales board
GAAP	Commission Accounting Procédure
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagne National des Commissaires aux Comptes
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First in First Out
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
LIFO	List in First Out
ONECC	Ordre National des Expert Comptable
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système comptable financier
SEC	Securities Exchange Commission
SIC	Stearing Interpretation Committee
CAP	Generally Accepted Accounting principales

ملخص الفهرس

المقدمـــــة

الفصل الاول :الإفصاح المحاسبي المالي

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.....02

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة.....13

المبحث الثالث: الفروض المحاسبية.....23

خاتمة الفصل.....34

الفصل الثاني:التوحيد المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي.....38

المبحث الثاني: عرض المعلومة المالية.....46

المبحث الثالث: المحيط المحاسبي في الجزائر.....55

خاتمة الفصل.....69

الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية

المبحث الأول: متطلبات الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.....73

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول تطبيق SCF.....79

خاتمة الفصل.....94

الخاتمة

قائمة المراجع

الفهرس

الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	أهم مؤشرات القوائم المالية لنفس المؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية لسبع دول أوربية	39
02	جدول يبين نتيجة سنة 2000 لمجموعة من المؤسسات الأوربية	39
03	الاختلاف بين المدرسة الانقلوسكسونية و الفرانكفونية	44

المقدمة العامة

يشهد العصر الحالي تطورا هائلا في مجال تكنولوجيات الاتصال و انتقال و تبادل المعلومات ما أدى إلى تغيير ملامح اقتصاديات هذا العصر، كما كان الحال في القرن الماضي بفعل تأثيرات الثورة الصناعية .الأمر الذي أدى إلى صعوبة التواصل فيما بين الأفراد و المجتمعات و حتى بين المؤسسات، ما استدعى و دفع بالعديد من الهيئات و الدول إلى إعادة النظر في تنظيم العلاقات التي تحكم المعاملات بين المؤسسات و الدول، الأمر الذي نتج عنه النظام الاقتصادي العالمي الجديد في إطار ما أصبح يسمى بالعولمة الاقتصادية .إضافة إلى النمو السريع و كبر حجم المؤسسات وسعيها إلى تغطية مناطق و أسواق متعددة و جديدة من العالم أدى إلى ازدياد الحاجة إلى مصادر تمويل جديدة لمواكبة هذا التوسع و إلى معلومات أكثر جودة و شفافية، الأمر الذي كان وراء تطور الأسواق المالية بالدرجة الأولى، فصاحب ذلك مجموعة من الشروط لنشر و عرض المعلومات المالية و الاقتصادية للمؤسسات المسعرة في هذه الأسواق.

فالمحاسبة باعتبارها فرعا من فروع المعرفة لم تكن بمعزل عن هذه الأحداث و التغيرات الحاصلة في محيطها العام، فهي تعتبر انعكاس للتوجه الاقتصادي و للإطار القانوني و التشريعي للبلد من خلال المعاملات و الصفقات التي تحصل فيه .بل تعايشت و تطورت مع هذه المتغيرات للإجابة على احتياجات مختلفة من المعلومات التي تطلبها فئات مختلفة من المستعملين، لأن أهمية المحاسبة تكمن بالأساس في تلبية الطلب على المعلومات بشكل مستمر و بخصائص معينة سواء كان ذلك على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة على اعتبار أنها نظام ديناميكي دائم التغير و التحول لتفاعلها مع محيط اقتصادي معقد .فالمحاسبة تعتبر نظام أمان باعتبارها وسيلة إثبات تجاه الغير، وقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية الداخلية للمؤسسة بما يقدمه من معلومات تتميز بالموثوقية و الملاءمة.

تضمن و تكفل المحاسبة مهمة وصف و ترجمة الأحداث التي تحصل في حياة المؤسسة، لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل المحاسبة الحالية قادرة على مسايرة و مواكبة البعد الدولي للميدان الاقتصادي و المالي، بالأخذ بالحسبان تعدد وتنوع الأنظمة المحاسبية من دولة لأخرى سواء من حيث المحتوى أو من حيث التطبيقات، وحتى من حيث المبادئ المحاسبية المطبقة و المتبناة، لأن الأنظمة المحاسبية بالدرجة الأولى مكيفة لتلبية احتياجات و أهداف محلية داخلية لكل دولة، فعند محاولة الاتصال خارج محيط الدولة سوف تطرح مشاكل كثيرة و كبيرة مرتبطة بفهم و مقارنة و استغلال تلك المعلومات . الأمر الذي طرح صعوبة كبيرة في ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية للمؤسسات التي تنشط في مناطق مختلفة من العالم و ذات أنظمة محاسبية مختلفة خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات لاستعمالها لاتخاذ قرارات تسييرية تخص المؤسسة عبر مختلف فروعها في العالم أو لإجراء عمليات الرقابة و الاتصال و تبادل المعلومات بين فروع الشركات المنتشرة في مناطق متباينة من العالم، من هنا جاءت فكرة إرساء نظام محاسبي عالمي دولي جديد وموحد، و هو ما يظهر من خلال المحاسبة الدولية في إطار ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية.

فلا بد على المحاسبة أن توفر معلومات شفافة و نافعة لمختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي و في السوق المالي، حتى تظهر عملياتهم و أنشطتهم التي يقومون بها الصورة الصادقة .فالاتجاه السريع نحو تحرير أسواق رأس المال في السنوات الأخيرة اظهر حاجة كبيرة و متزايدة إلى استعمال المعلومة المالية و المحاسبية كوسيلة لضمان الاستقرار المالي للمؤسسات، ما استدعى التركيز على نوعيتها و مصداقيتها و ليس على كميتها فقط بشكل أساسي .فتوفير معلومة بهذا الشكل و ضمان انتشارها على مستوى واسع يستدعي وجود معايير محاسبية جيدة و منهجية ملائمة و مناسبة لنشرها و توزيعها، كما يستدعي ذلك نشر معلومات ملائمة و تتصف بالموثوقية سواء على المستوى الكمي أو الكيفي من خلال القوائم المالية الختامية بحيث يمكن تدعيم ذلك بقوائم مالية دورية خلال السنة دون إهمال تكلفة الحصول على ذلك فلا بد من الرجوع دائما إلى قيد التكلفة و العائد المنتظر من ذلك، بحيث أن الشفافية مرتبطة بتوفير محيط يسمح بتوفير شروط اتخاذ القرار و رد الفعل بشكل واضح و بدون أي لبس.

فالجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي كما يظهر ذلك من خلال السياسة المنتهجة منذ نهاية سنوات الثمانينات و بداية سنوات التسعينيات من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه من طرف الدولة إلى اقتصاد السوق و فتح المجال للمتعاملين الخواص سواء المحليين أو الأجانب، و أيضا سياسة تشجيع و استقطاب الاستثمار الأجنبي و سياسة الانفتاح الاقتصادي و إعادة هيكلة الاقتصاد الجزائري، و ما تبع ذلك من خوصصة العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف المجالات الأمر الذي طرح الكثير من المشاكل في عمليات تقييم و عرض مختلف المعلومات حول تلك المؤسسات لمختلف المستثمرين الراغبين في شراءها فهم يحتاجون إلى معلومات مالية معينة لاتخاذ قرار الحيازة من عدمه.

كما أن اتفاق الشراكة الذي أبرمته الجزائر مع الاتحاد الأوربي خلال سنة 2005 و الانضمام المرتقب للجزائر في المنظمة العالمية للتجارة يظهر الاتجاه العام و سيرورة الاقتصاد الجزائري نحو الاندماج في
الاقتصاد العالمي، و ما يستدعيه من ضرورة الالتزام بقواعده و هيأته و ضبط الاقتصاد الجزائري على أسس و مبادئ اقتصاد السوق استلزم إعادة النظر في العديد من جوانب الاقتصاد سواء من حيث النظام الضريبي أو النظام البنكي و المصرفي و نظام التأمينات و العديد من القوانين و التشريعات خاصة المرتبطة بالاستثمار و الشركات التجارية وصولا إلى النظام المحاسبي الذي استدعى إعادة النظر فيه، لأنه يعتبر الوسيلة الرئيسية للاتصال و لعرض و لتقديم المعلومة المالية و المحاسبية في شكل قوائم مالية حول نشاط المؤسسة لتسهيل عملية اتخاذ القرار لمختلف المستعملين خاصة المستثمر .فهيكلة النظام الاقتصادي السائد يؤثر على تحديد الاحتياجات من المعلومة وفقا للمتغيرات الجديدة الأمر الذي يستلزم تغيير بالضرورة في الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمستلزمات النظام الاقتصادي الجديد.

فهذا النظام جاء للإجابة و لتوفير مجموعة من المعلومات الموجهة بشكل أساسي للدولة و مختلف الهيئات الممثلة لها، لتزويدها بمختلف البيانات و المعلومات بما يتوافق مع السياسات و التوجهات الاقتصادية المنتهجة على أساس اقتصاد اشتراكي، مع إهمال حاجة المؤسسة الاقتصادية رغم أنها المعني الأول بالمعلومة المحاسبية سواء من حيث إنتاجها أو من حيث استعمالها، أيضا كان لزاما على الدولة الجزائرية تحقيق سيادتها من هذه الناحية لتكريس الاستقلال التام عن المستعمر الفرنسي.

و لكن مع كل هذه التحولات و التغييرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي الجزائري أصبحت المعلومة التي يقدمها النظام المحاسبي الجزائري موضع تساؤل و قاصرة على تلبية احتياجات مختلف المستعملين خاصة المستثمرين الحاليين و المحتملين، مما استدعى إعادة النظر في النظام المحاسبي الذي ينتجها في إطار السياسة العامة للإصلاحات المنتهجة.

إشكالية البحث:

ففي هذا الإطار جاء هذا العمل للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي :إلى أي مدى تتوافق أعمال الإصلاح و التوحيد المحاسبي في الجزائر مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية؟

الأسئلة الفرعية:

بعد كل هذه التغيرات و المستجدات يمكن طرح الأسئلة التالية:

1. كيف يتم عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية؟
2. ماذا نعني بالتوحيد المحاسبي و ما هي الجهود المبذولة لأجل ذلك؟
3. ما هي الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟

فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث و التساؤلات التي يطرحها نعتمد الفرضيات التالية:

1. إصلاح الإطار المحاسبي الجزائري عن طريق تبني المعايير المحاسبية الدولية ضرورة لاستكمال أعمال إصلاح النظام الاقتصادي و المالي الجزائري؛
2. التوحيد المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية يدعم شفافية وملاءمة المعلومات المالية؛
3. المعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي الجزائري لا تتمتع بالخصائص التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية؛

مبررات اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:

1. محاولة فهم و استشراف آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتبنى بشكل كبير المعايير المحاسبية الدولية؛
2. ارتباط موضوع البحث بتخصص الباحث ألا و هو المحاسبة و المراجعة و كون الباحث من ممارسي المحاسبة.

أهمية الموضوع:

تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال المستجدات التي يشهدها الاقتصاد الوطني خاصة من حيث انفتاحه على الاقتصاد العالمي، و السعي نحو تحقيق مجموعة من الإصلاحات التي تمس مختلف نواحي حياة المؤسسات، التي بدورها تتطلب مجموعة من الوسائل والأدوات و على رأس هذه الوسائل نجد المحاسبة باعتبارها نظام المعلومات الأول و الأساسي في المؤسسة الذي يقدم معلومات حول وضعية و نشاط المؤسسة، الأمر الذي يستوجب إصلاحها و تكييفها مع الظروف الدولية الجديدة خاصة مع معايير المحاسبة الدولية .كما تكمن أهمية الموضوع في ارتباطه بسعي الجزائر للانسجام و التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية لضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، و ذلك من خلال إقدام الجزائر على اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من شهر جانفي 2010

أهداف الدراسة:
تهدف هذه الدراسة إلى:

1. نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي و اختبار الفرضيات المتبناة؛
2. تحديد أبعاد عملية التوحيد و التقييس المحاسبي من خلال أولوياتها و مختلف نماذجها؛
3. دراسة الإطار المحاسبي الجزائري من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي و مدى فعاليته في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

منهجية الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، لقد اتبعنا لدراسة هذا الموضوع على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على الأسلوب الوصفي فيما يتعلق بعرض الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة و كذا التعرض إلى المحيط المحاسبي الدولي و حتى الواقع المحاسبي الجزائري، كما تم اعتماد الأسلوب التحليلي فيما يخص إعداد و عرض المعلومة المالية، بالإضافة إلى دراسة و تحليل النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى ذلك قمنا بدراسة الحالة فيما يتعلق بدراسة حالة تطبيقية حول مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي في تطبيقه على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أما فيما يخص نمط البحث وجمع المعلومات فقد اعتمدنا على أسلوب المسح المكتبي، وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات التي لها صلة بالموضوع، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، كما اعتمدنا على أسلوب المقابلات الشخصية مع مسؤولي بعض المؤسسات و الباحثين الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المجال المحاسبي والممارسين، للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع.

خطة البحث:

من أجل دراسة هذا الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول منه لدراسة الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة من خلال إظهار تطورها التاريخي و الوظائف التي تقوم بها و كذا أهميتها بالنسبة للمؤسسة و بالنسبة للاقتصاد ككل.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة أعمال التوحيد المحاسبي الدولي انطلاقا من التعرف على مفهوم و أهمية التوحيد المحاسبي و مختلف تيارات و مدارس التوحيد السائدة في العالم و كذا التطرق إلى عرض و تقديم المعلومة المالية و شروط تقييم و عرض عناصرها من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية من خلال طبيعة القوائم التي يجب عرضها و المحتوى الذي يجب أن تتوفر عليه.

إضافة إلى ذلك خصص الفصل الثالث إلى دراسة عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر بالرجوع إلى مختلف الهيئات المشرفة و التي تولت عملية التوحيد .

و خصص الفصل الثالث لدراسة حالة تطبيقية حول مدى فعالية تطبيق تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد، بالاستناد إلى المعيار المحاسبي رقم 01 لمعايير المعلومة المالية و ما يترتب عليه من تكييف مختلف مصالح المؤسسة و محيط المؤسسة مع ذلك، بالإضافة إلى محاولة تطبيق ذلك على مؤسسة اقتصادية جزائرية.

الفصل الاول

الإفصاح المالي المحاسبي

مقدمة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة خاصة على المستوى الإقتصادي، والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة و نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيهاالمعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها المحاسبة، كان لا بد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلالجانبها النظري من خلال مفهومها و ميدانها و معرفة دورها و أهدافها، فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة[1]

فيتبين أنه من الضروري الإجابة على العديد من النقاط الأساسية والضرورية في هذا الإطار، والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بعموميات حول المحاسبة و لإظهار كيف تطورت المحاسبة عبر الزمنو كيف سعت للإجابة على مختلف الاحتياجات لمستعملي المعلومة المالية و المحاسبية.

فالمحاسبة مرت من خلال مختلف التطورات التي حصلت في العالم الاقتصادي و التجاري بثلاث مراحل،بدأت بوظيفة العد أو الحساب التي كانت في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل في العصور الوسطى نظرالتوسع و تنوع المشاريع في هذه المرحلة، ثم وظيفة الاتصال من خلال تنوع المعلومات التي أصبح منالضروري أن تجيب عليها المحاسبة نظرا لكثرة و تنوع مستعملي المعلومات التي توفرها المحاسبة.

فالمحاسبة نشأت لتلبية احتياجات المؤسسات و الشركات المختلفة من حيث قياس و إيصال مختلف المعلومات حول نشاط و نتائج المؤسسة، فكلما نمت و توسعت المؤسسات في حجمها و ازدادت درجة تعقد أعمالها شهدت المحاسبة النمو و التطور الموازي لذلك و تعدد مجالاتها و المشكلات التي يجب أن تجيب عنها[2]

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:
المبحث الأول :التطور التاريخي للمحاسبة؛
المبحث الثاني :أهمية و دور المحاسبة
المبحث الثالث :الفروض و المبادئ المحاسبية؛

ومن ثم يتم إبراز الإطار التصوري و النظري للمحاسبة من خلال التعرف على أصولها والإلمام بأبعادها، ودورها ضمن مختلف أنشطة المؤسسة لتكون بمثابة مقدمة ودراسة تمهيدية للتطرق إلى المعايير المحاسبيةالدولية و عملية التوحيد المحاسبي في الفصل الثاني.

[1] حيدر محمد علي بني عطا، نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007 ، ص15
[2] عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 ، ص9

المبحث الأول :التطور التاريخي للمحاسبة

I. الإطار التاريخي للمحاسبة

ارتبط تطور المحاسبة بالتطور الاقتصادي و الاجتماعي عبر مختلف العصور، استجابة لمختلف التطورات التي حصلت في محيط و بيئة المؤسسة، فمحاسبة اليوم ما هي إلا نتيجة تطور تاريخي مستمر عبر مختلف العصور.

1- في العصور القديمة:

في هذه المرحلة كان ظهور المحاسبة مصاحبا للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية القديمة، حيث ثبت استعمال المحاسبة في شكل مبسط من خلال البحوث الأثرية .حيث تم اكتشاف جرات من الطين تعود إلى 3200سنة قبل الميلاد تحمل آثار تسجيل تم اكتشافها من طرف فرقة بحث أثرية تركية.

كذلك وجدت حفريات وآثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدلت تلك الآثار على أن هناك حضارات قديمة مثل الحضارة الآشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات[1] .

كما أظهرت بعض الحفريات عن الحضارة البابلية آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب[2] ، كما نجد أيضا قانون حامورابي الذي هو عبارة عن قانون مدني وقانون تجاري وقانون بحري و قانون جزائي الذي تضمن على نصوص تتعلق بأعمال الاقتراض و الودائع، و أيضا مما ميز هذا .القانون هو إجبارية الأطراف المتعاقدة على تسجيل تعاملاتهم[3] .

كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين، من خلال ما كان يعرف بمحاسبة المعابد . حيث كانت المعابد آنذاك تلعب دور البنوك من خلال استعمال الصكوك والإشراف على أعمال الإقراض و التحويل المالي، كما تشكلت في تلك الفترة ما يعرف بمحكمة المحاسبين التي مهمتها مراجعة الحسابات العامة للدولة.

أما في العهد الروماني فقد أجبرت الأسر على مسك سجلات لتدوين الحسابات، من أهمها ما يتعلق بالمقبوضات و المدفوعات بالإضافة إلى سجلات أخرى .حيث كان يتم التسجيل اليومي في سجلات خاصة و التي يتم ترحيلها شهريا إلى سجل خاص[4].

و في العصر الإسلامي ظهرت الحاجة إلى تسجيل مختلف التعاملات و المبادلات حيث حث القرأن الكريم على كتابة الدين من خلال آية الدين[5] ، كما كان الرسول" صلى الله عليه و سلم "يحاسب العمال الذين يرسلهم لجمع أموال الزكاة و يحاسبهم أيضا على كل المصاريف المرتبطة بذلك.

---

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان،2003

[2] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان،2004

[3] Nikitine mare et Regent M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000, p 06

[4] Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998, p16

[5] الآية 282 من سورة البقرة

أيضا كان للتوسع الذي شهدته الدولة الإسلامية آنذاك دور في زيادة الاهتمام بالمحاسبة لتسيير بيت مال المسلمين و ذلك نظرا لتنوع مصادر تحصيل أموال الزكاة التي تشكل المورد الرئيسي لبيت مال المسلمين.

2- في العصور الوسطى:

تم التركيز في هذه المرحلة بشكل أساسي على عملية حصر لثروات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون من خلال تسجيل نفقات و إيرادات هذه المزارع، غير أنه في هذه المرحلة لم يكن يعتمد على قاعدة التوازن الرياضي و لا تسجيل العملية في جانبين مدين و دائن[1]

كما كان لتطور الرياضيات في هذه المرحلة دور كبير نظرا لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية و التي يمكن اعتبارها النواة الأولى لتطور المحاسبة بشكلها الحالي .[2] كما كان الاعتماد على سجل واحد تسجل فيه جميع العمليات سواء مع الزبائن أو مع الموردين أو مع البنوك و لكن نظرا لتعقد و تنوع الأعمال ظهرت الحاجة فيما بعد إلى تقسيم هذا السجل إلى سجلات أخرى ثم ظهرت المحاسبة بالقيد الوحيد فيما بعد، وتم استعمال لأول مرة على مصطلحي دائن و مدين للدلالة على الزيادة و النقصان في أي عنصر.

كما هو معلوم تعتبر المحاسبة مرآة العالم التجاري، فهي تطورت بالتوازي مع التطور الاقتصادي و تطور التجارة بشكل عام .فالتحولات التي حصلت في القرنين الثاني عشر و الثالث عشر للميلاد من خلال الاكتشافات الجغرافية التي ساهمت بشكل كبير في التطورات التجارية و تعدد الأسواق و المعاملات التي أدت بدورها إلى تطور المحاسبة.

حيث اشتهرت ايطاليا في هذه المرحلة بمدنها كالبندقية و جينوفا التي شهدت تطورا كبيرا في عالم التجارة و المبادلات التجارية الدولية، فهي كانت مركز العالم في التجارة و المالية في ذلك الوقت فهي كانت معبرا للتجار بين المشرق و أوروبا خلال القرن الرابع عشر للميلاد

ففي القرن الرابع عشر صدرت موسوعة LUCA Pacioli التي تعالج مسائل مرتبطة بتسيير الأعمال و الرياضيات و الجبر و الهندسة التي نشرت في ايطاليا سنة 1494 م و التي تطرقت لأول مرة إلى طريقة القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي[3]

هذا و ترجع نشأة القيد المزدوج و إمساك الدفاتر المحاسبية نتيجة نمو و تطور التجارة و ما صاحبها من قيام عمليات الائتمان التجاري و المشاركة في العمليات التجارية في المدن الايطالية بشكل أساسي، حيث ظهرت شركات الأشخاص و شركات المحاصة حيث ظهرت الحاجة إلى تحديد نصيب كل شريك من الأرباح[4]

كما تم خلال القرن السادس عشر نشر مؤلف للكاتب SAVONNE الذي تطرق إلى طريقة التسديد بالمقاصة و التسديدات بالتحويل التي كانت مستعملة في سوق ليون آنذاك، إلا أنه خلال القرنين السابع عشرو القرن الثامن عشر اللذين شهدا ازدهارا أكبر للكتابات في ميدان المحاسبة حيث نشر الكاتب الفرنسي jaque SAVARY كتابا بعنوان "Le parfait négociant " كما قام الكاتب الفرنسي DELAPORTE

---

[1] Deroover R, la comptabilité à travers les ages, bibliothèque royale ALBERT, 1970

[2] حيدر محمد علي بني عطا؛ مرجع سابق، ص16

[3] Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2émé édition,dunond, paris 1972,pp 21-22

4عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988 ، ص130

أيضا قام بنشر كتابه "le guide de la négociant"ففي هذه المرحلة كان الاهتمام بتوضيح أصول و التزامات المالك[1]

3- في العصر الحديث:

كما هو معلوم أن الثورة الصناعية كانت نقطة التحول الكبير في الميدان الاقتصادي، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي، و ذلك من خلال النمو المتزايد للصناعة و إحداث حركية كبيرة في الاقتصاد، أيضا نتيجة لارتفاع المستوى العلمي و المعرفي للأفراد الذي نتج بعد ذلك.

رغم كل ذلك لم تعرف المحاسبة تطورا ملحوظا من حيث الأفكار و المبادئ إلا خلال القرن التاسع عشر، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل.

الذي كان يتميز بالخصائص التالية:

- نمو كبير للمؤسسات خاصة مؤسسات السكك الحديدية؛
- بناء مصانع جديدة على اثر الاكتشافات الصناعية الحديثة؛
- تطور المبادلات بين أمريكا و أوروبا خاصة بريطانيا؛
- ظهور الحاجة إلى رؤوس الأموال خاصة على المدى الطويل، مما أدى إلى تطور الأسواق المالية؛
- ضرورة تقييم أداء المسيرين خاصة على المدى الطويل

و من أهم العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة خلال القرن التاسع عشر هو ظهور شركات المساهمة في انجلترا، حيث كان العديد من الأطراف المساهمين فيها من خارج المجموعة التي تقوم بتسيير الشركة يحتاجون لمجموعة من المعلومات حول نشاط الشركة الأمر الذي استلزم إعداد مجموعة من القوائم المالية و توفير مجموعة من المعلومات، كما أن ظهور شركات المساهمة أدى إلى الفصل بين شخصية الملاك و الشخصية المعنوية للشركة[2]

أيضا من بين أهم الأسباب التي ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة الحاجة الكبيرة للأموال لتمويل متطلبات الثورة الصناعية التي ميزت هذه الفترة لاقتناء المواد الأولية أو التجهيزات و الآلات الجديدة أين تم اللجوء إلى شركات المساهمة التي تقوم ببيع أسهمها للأفراد، إذ أن المؤسسات الصغيرة و الفردية لم تعد تواكب مستجدات الثورة الصناعية.

لكن المساهمين في شركات المساهمة لم تكن تربطهم في معظم الحالات أية صلة فيما بينهم و أيضا نظرا لعددهم الكبير و عدم إمكانية تفرغهم لتسيير أمور الشركة، كل هذا أدى إلى انتخاب هيئة تتولى تسيير أمور الشركة التي تعبر عن شخصية مستقلة عن الأشخاص المالكين أو المساهمين فيها .و كان الاتصال يتم عن طريق مجموعة من القوائم المالية الختامية التي تقوم إدارة الشركة بإعدادها و نشرها التي تسمح للملاك و المساهمين من الوقوف على وضعية شركتهم و عوائد أموالهم و أيضا تسمح لهم باتخاذ قرارات مرتبطة بمستقبل المؤسسة، و بما أنه ليس بمقدورهم الاطلاع على مختلف الدفاتر و التفاصيل و التأكد من سلامة القوائم المالية الختامية فأوكلت هذه المهمة إلى مراجعين قانونيين مستقلين و خارجيين.

---

[1] Saci djelloul, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991, p27

[2] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006 ، ص26

لكن ما ميز هذه الفترة هو تزايد أعمال الغش و التلاعب بالحسابات و القوائم المالية نتيجة الصراع الذي ظهر بين الملاك و المساهمين و بين المسيرين لهذه الشركات، حيث كانوا يقومون بإعداد قوائم مالية مخالفة لواقع الشركة لتستجيب لمصالحهم و لتحقيق أهداف خاصة و هو ما أصطلح عليه بنظرية الوكالة، الأمر الذي صعب من مهمة المراجعين مما استدعى تشكيل منظمات خاصة بالمحاسبين لحماية مصالحهم و الدفاع عن أنفسهم.

و مع انتشار الثورة الصناعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و تطور شركات السكك الحديدية ما أدى إلى ازدياد الطلب على أسهم هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود محاسبة أكثر مصداقية و شفافية و إلى محاسبين أكثر أكفاء .حيث في سنة 1904 تم انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية للنظر في مشكلات المحاسبة آنذاك خاصة فيما يتعلق بما إذا كانت الميزانية هي الأهم أو جدول النتيجة، و تم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين باعتبارها التنظيم المهني للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية التي غير اسمها إلى معهد المحاسبين الأمريكي في سنة1916[1]

و في سنة 1916 تم أيضا تشكيل الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت على تطوير البرامج و المناهج الدراسية دون الاهتمام بمجال نظرية المحاسبة، و نتيجة لمجموعة من الانتقادات التي وجهت لمهنة المحاسبة من حيث أنها تسعى لخدمة إدارة المؤسسات و تقدم معلومات مضللة و مغلطة للأطراف الخارجية عن المؤسسة[2]

كما أنه في سنة 1932 اتفقت الهيئة الفدرالية الأمريكية المشرفة على عمليات بورصة الأوراق المالية SECمن خلال اتصالاتها مع مجمع المحاسبين الأمريكيين على ضرورة إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى القبول العام، و ذلك للقضاء على التباين و الاختلاف و عدم التناسق الذي كان سائد في ممارسة المحاسبة و يمكن استخدامها كأساس للمراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات.

كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939 بفرض توحيد حساب سعر التكلفة والنتيجة السنوية، و التي أدت فيما بعد إلى[3] :

- ظهور المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1942
- إنشاء مصف الخبراء المحاسبين في سنة 1947
- إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1947 الذي قام بتعديل المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1957 الذي سمح بظهور المخطط المحاسبي لسنة1982.

مما سبق يمكن استخلاص أن المحاسبة في بداية تطورها كانت أداة تساعد التاجر على تذكيره بالعمليات التي يقوم بها و ما له و ما عليه تجاه الغير باعتبار أنه في هذه المرحلة أي قبل القرن السادس عشر كان النشاط التجاري هو السائد في شكل مؤسسات فردية و عائلية، ولكن مع بداية القرن الثامن عشرو ظهور أولى المؤسسات الصناعية لكنها مع ذلك تبقى صغيرة الحجم فبقيت الإدارة من مهام المالك فلم تنشأ مشاكل اتصال فالإدارة كانت قريبة من مصالح التنفيذ و لم تتوسع نظرة المحاسبة إلا خلال القرن التاسع عشر و القرن العشرين عند ازدهار الصناعة و ظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد في متابعة و رقابة العمليات التي تحدث داخل المؤسسة ما أدى إلى تعقد عملية الاتصال نتيجة لاتساع نطاق العمل و الإدارة، كما أنه في هذه المرحلة أيضا نشأت فكرة حقوق الملكية بما يعني قيام المحاسبة بقياس ثروة المالك و ما يطرأ عليها من تغيرات[4] .

---

[1] ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص28

[2] ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص29

[3] Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1 – L'émergence des normes,universite paris dauphin, France, 2004

[4] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية، 2006 ، ص12

من هنا يمكن القول بأن المحاسبة نشأت و تطورت من الممارسة و العمل الميداني بشكل أساسي أكثر من البحث العلمي و الأكاديمي بل كانت نتيجة لوجود حاجات معينة في كل فترة من الفترات و في كل مرحلة، أي أن التقنية المحاسبية سبقت النظرية المحاسبية .كما نستنتج أن المحاسبة تطورت بالموازاة مع النمو و التطور الاقتصادي لذلك نجد أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات و العلوم الأخرى التي كانت موجودة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تطورت بالاعتماد على كل من الزاويتين التطبيقية و النظرية لكن ما يمكن قوله هو أن هيكلها النظري كان أبطأ .حيث تعتبر دراسة patton سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة التي اشتملت على العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي[1]. ثم بعد ذلك توالت البحوث في نظرية المحاسبة فقام مجمع المحاسبين الأمريكيين بنشر عدة بحوث و نشرات تتناول بالدراسة المجال النظري للمحاسبة فأصدر سنة 1936 منشورا يتطرق إلى المبادئ المحاسبية مع أنه مستوحى من الدراسة التي قام بها patton سنة 1922 ،فنتج عن مختلف هذه الدراسات العديد من النظريات لدراسة النظرية المحاسبية، لكن أشهرها و أكثرها انتشارا هي ثلاثة ألا و هي النظريات الوصفية، النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية[2] .

II .مناهج دراسة النظرية المحاسبية:

إن عملية التنظير المحاسبي جاءت لتعالج القصور في الممارسات المحاسبية نتيجة تطور هذه الأخيرة عبر الزمن، وهذا بوضع إطار متكامل للمحاسبة يستند إليه كمنهج لتبرير الممارسات وإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترضها، فبغض النظر عن النظرية المختارة للدراسة يجب أن تتضمن جميع النظريات المنهجية التي يمكن اختبارها بها .ومن أهم مناهج الدراسة منهج الاستنباط والاستقراء[3] ، فالمنهج الاستنباطي يبدأ بتحديد الأهداف والمسلمات التي يتم منها اشتقاق مبادئ منطقية تقدم كأساس للتطبيق العملي، فهو ينطلق من العمل نحو العلم ومن المبادئ نحو الفروض، أما منهج الاستقراء فهو يعتمد أساسا على التجربة والملاحظة لاختبار الواقع والتحقق من صحته .وهو ينطلق من العلم نحو العمل ومن المبادئ نحو الفروض وذلك بالاعتماد على العقل والمنطق.

فنظرية المحاسبية لها عدة تعار يف حسب آراء المختصين في مجال التنظير المحاسبي ، حيث يمك ن تعريفها بأنها" مجموعة من أفكار،ومفاهيم مجردة أكثر أو اقل تنظيم مطبقة في الممارسات المحاسبية"[4]. أي أنها مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما يستند إليه في عمل المحاسبة.

فمن بين النظريات الأكثر استعمالا نجد:

1. **المنهج الاستنتاجي :**هذا النوع من مناهج الدراسة يرتكز على الاستدلال و القياس عن طريق التدرج في التحليل من العام إلى الخاص .حيث تبدأ العملية المحاسبية من وضع الأهداف و الفروض المحاسبية التي تشتق منها المبادئ المحاسبية و المعايير التي تستند عليها التطبيقات المحاسبية وفقا لإجراءات و محددات قانونية و مهنية و اقتصادية .بما يكون تسلسل يبدأ من الأهداف و الفروض و المبادئ و تنتهي إلى الإجراءات و التطبيقات العملية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007 ، ص ص44-51

[2] Colasse Bernard: Théories comptables, edition Economica, Paris, 2000, p 1233

[3] كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل، ص ص 372-373، 2004

[4] -Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001, p 61

فهو من خلال صياغته للأهداف العامة يشتق المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالبيئة التي تحيط بالمؤسسة، و يضع المصطلحات و التعاريف المحاسبية التي سوف تستعمل للتعبير عن العمليات المالية والاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

إذن يمكن القول بأن هذا المنهج قوامه العقل و التفكير المنطقي لتكوين إطار شامل ومتكامل في بناء النظرية المحاسبية، لكن هذا لا يعني وجود دليل على سلامة و صدق النتائج المرتبطة خاصة بالقياس . أيضا هل من الممكن إثبات خطأ أحد الفروض أو الأهداف و إلا فان الإجراءات التي تأتي من بعد ذلك سوف تكون غير دقيقة .هذا يعني أنه يمكن الحصول بالاعتماد على هذا المنهج على العديد من الفروض و المبادئ المحاسبية لكن غير مجربة في الواقع الميداني مما يخلق كثرة كبيرة في المبادئ.

2. المنهج الاستقرائي :نقطة البداية لهذا المنهج في بناء النظرية المحاسبية تبدأ من المشاهدات للوصول إلى المبادئ و الفروض، و هو على العكس من المنهج الاستنتاجي ينطلق من الخاص إلى العام.
بحيث تتم ملاحظة و قياس مجموعة من الحالات ثم يتم تجميع ا لحالات ذات الصفات و الخصائص .و المميزات المتماثلة بما يقتضي بوجود علاقات تربط بينها[1].

لتتم ملاحظة و معاينة المعلومات المحاسبية المتوفرة ليتم تحليلها و تقييمها في مرحلة ثانية من أجل الوصول إلى تكوين المبادئ و الفرضيات التي سوف تخضع فيما بعد للاختبار من خلال البحث و التجربة و في حالة ما إذا أثبتت نجاحها و نجاعتها يمكن اعتمادها كمعايير مقبولة و يمكن استخدامها و اعتمادها في إعداد القوائم المالية.

و من الصفات المميزة لهذا المنهج هي الصبغة العملية التي يركز و يعتمد عليها إذ أن العديد من العمليات حتى تصبح مبادئ لا بد قبل ذلك أن تساير الحياة العملية و تستجيب و تجيب على واقع المؤسسات .لكن ما يعاب على هذا المنهج هو إمكانية وقوع الشخص الذي يقوم بالملاحظة وتتبع الأحداث التي تقوم بها مؤسسة معينة في الخطأ أو التحيز بالإضافة إلى إمكانية أن تكون الملاحظات أو المشاهدات التي قام بها قليلة، و التي نتج عنها خلاصات و استنتاجات قد تكون خاطئة أو لا تعبر بالضرورة عن الواقع لعدم تركيزها على العمليات المهمة .ما ينتج عنها عدم إمكانية تعميمها على مؤسسات أخرى.

3. المنهج العلمي: يرتكز هذا المنهج في عملية بنائه للنظرية المحاسبية بشكل أساسي على العقل و المنطق على أساس الاستدلال و الاستنباط المنطقي للمبادئ و المفاهيم المحاسبية .فيتبع أسلوب الاستدلال الذي يقود إلى استنباط الأفكار و المفاهيم و المبادئ و الإجراءات المحاسبية أو من خلال استقرائها.

فهو يتبع خطوات البحث و الاستقصاء العلمي من خلال تحديد المشكلة المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى حلها أي وضع مختلف الأهداف المنتظرة من المحاسبة ثم توضيح الفرضيات ثم يتم جمع المعلومات ليتم تحليلها و تقييمها وفقا للمنهجية العلمية للوصول إلى استنتاجات للمفاهيم والأفكار و الفروض والمبادئ و مختلف الإجراءات المحاسبية ثم يتم تعميمها بعد إثبات فاعليتها و .نجاعتها [2]

---

[1] حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص ص 258-260
[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص49

يمكن القول بأن النظرية المحاسبية ما هي إلا تفسير و شرح للقواعد المحاسبية بالتعبير عن الأفكار و المفاهيم الأساسية التي تشكل السند للقيام بالإجراءات و التطبيقات و القواعد المحاسبية، و أساس يتم الرجوع إليه في حالة وجود مشاكل محاسبية لم تكن لها حلول من قبل .حيث وراء كل تصرف لو عمل محاسبي تكمن فكرة معينة أو دافع معين، و ذلك كله بغية توفير خدمات نفعية للواقع العملي و الفلسفي و البحث العلمي في ميدان المحاسبية.

كما أن النظرية المحاسبية تقدم مجموعة من المبادئ و الأسس التي تشكل إطارا عاما يتم الرجوع إليه في عملية تطوير التطبيقات العملية للمحاسبة، و أنها أيضا تقوم بشرح التطبيقات المستخدمة للحصول على أكبرو أفضل فهم لها .أي يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هدفها هو إعطاء مجموعة من المبادئ التي تكون إطارا عاما يمكن الرجوع إليه في عملية التطبيق المحاسبي[1]

أيضا بفعل التطور العلمي انفتحت المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى العامل الذي ساهم بشكل كبير في تطور نظريتها، فهي تأثرت بمجموعة من النظريات العلمية التي تركت بصماتها على نظرية و فلسفة و طريقة عمل المحاسبة.

III. النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة

إن معظم المفكرين الأوائل في مجال المحاسبة كانوا من كبار المختصين في مجال الرياضيات مثل Paciola, cardan, baréme فاهتموا أيضا بالجانب العملي و التقني للمحاسبة بدل اهتمامهم بالأفكار النظرية و الفلسفية للمحاسبة .فنجد أن المحاسبة تأثرت و استعانت بعديد العلوم و النظريات العلمية. حيث من أهمها:

1. النظرية الرياضية:

يمكننا علم الرياضيات من وضع مجموعة من القوانين و القواعد التي تسمح لنا من برهنة أو إثبات أو نفي نظرية أو مبدأ معين، و المحاسبة هي أداة من أدوات التسيير لارتباطها بالحساب و توفير معلومات تستخدم في التسيير بشكل أساسي بحيث أن أول من كتب في المحاسبة هو رياضي كما أشرنا إلى ذلك من قبل.

فالمحاسبة تعتمد على العديد من الأساليب الرياضية و الإحصائية خاصة في مجال القياس المحاسبي و التأكد من صحة هذا القياس[2] ، فهي تستعين بمجموعة من الأساليب و الأدوات الرياضية في عمليات التسجيل و التقييم و حساب النتيجة.

حيث تعتبر المساواة القاعدة الرياضية الأكثر استعمال في المحاسبة، من خلال الحسابات في الميزانية أو جدول النتيجة وفي ميزان المراجعة فلا بد أن تتحقق المساواة بين الطرفين المدين و الدائن و بين الأصول و الخصوم الأمر الذي يسمح لنا بإجراء مراجعة أولية شكلية حول صحة التسجيلات المحاسبية.

---

[1] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية، مصر،2003/2002، ص 61

[2] جبرائل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997 ، ص37

كما أنه من الأمور المستوحاة من علم الرياضيات هي إشارة السلب و الإيجاب المعبر عنها محاسبيا بالدائن و المدين في عمليات التسجيل المحاسبي.
أيضا استخدام العمليات الرياضية و الحسابية المختلفة مثل الجمع و الطرح و القسمة و الضرب من تحديد و حساب مثلا النتيجة و مختلف المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية.

فمعظم العمليات المحاسبية و الحسابات و القوائم المالية تعتمد على مبادئ علم الحساب، و يمكن التعبير عنها في شكل معادلات رياضية، كما أن المحاسبة تعتمد في تصنيف و تبويب البيانات و المعلومات في مجموعات على علم الحساب.

أيضا المحاسبة تستمد أرقامها من علم الرياضيات حيث أن جزءا كبيرا من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ بشكل أساسي من علم الرياضيات[1].

2. النظرية القانونية:

المحاسبة في البداية كانت غايتها الرئيسية هي تحديد نتيجة الأعمال، ثم تحولت شيئا فشيئا إلى أداة للتعبير عن ذمة المؤسسة.

ففي هذه المرحلة ظهر مفهوم الذمة في المحاسبة و أصبحت المحاسبة ذممية أي أنها تعبر عن ذمة المؤسسة في أي لحظة بعد أن كانت فيما قبل عبارة عن مجموعة من العمليات التي تسعى لتحديد نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

فالميزانية هي الوسيلة التي يتم استعمالها للتعبير عن هذه الذمة في تاريخ معين معبر عنها بواسطة مجموعة من الحسابات التي تعطي خلاصة لحركات هذه الحسابات خلال الفترة المرجعية.

كما أن المحاسبة تعبر عن علاقات و روابط تحدث بين المؤسسة و مختلف المتعاملين معها من خلال تأثرها و تأثيرها في المحيط الذي تنشط فيه، و هو ما يمثل علاقة الدائنية و المديونية مثل عمليات الحيازة على الاستثمارات و عمليات الاقتراض و الإقراض و العمليات التي تخص رأس المال و الأموال الخاصة فالقانون يلزم المؤسسة على توفير مجموعة من المعلومات التي تسمح بحماية المتعاملين مع المؤسسة[2].

أيضا يلزم القانون التجاري المؤسسات على مسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المصادق عليها من طرف المحكمة، كما يفرض مجموعة القوائم و التقارير المالية الواجبة النشر و يفرض الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لفترة لا تقل عن 10 سنوات مثلا في القانون الجزائري .و يحدد القانون كذلك إجراءات تصفية و اندماج الشركات و الرفع أو التخفيض من رأس مالها و غيرها من المعاملات الأخرى التي تواجهها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها، إذن كل هذه الإجراءات تظهر العلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالقانون.
كما أن القانون الجبائي يعد من أهم فروع القانون التي يجب أن تلتزم بها المحاسبة من خلال ما توفره لمصالح الضرائب من معلومات لتحديد الوعاء الضريبي و شروط فرض مختلف أنواع الضرائب.

---

[1] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995 ، ص11
[2] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص ص 36-37

أيضا المحاسبة تساعد و تنير الطريق أمام رجال القانون بما يساعد على تطبيق النصوص القانونية فهي تزودهم بمعلومات في شكل تقارير و قوائم مالية، و ما تقدمه من خبرات و استشارات التي تعتبر أدلة إثبات حول مختلف النزاعات و نقاط الخلاف بين الشركاء و المساهمين و مختلف المتعاملين مع المؤسسة[1] .

3. النظرية الاقتصادية:

تعرف المحاسبة من هذه الزاوية على أنها أداة تسمح بتسجيل و قياس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث أن هذه العمليات تمثل أحداث اقتصادية .إذن فالمحاسبة تقوم بتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

فعلم الاقتصاد يسعى إلى تحديد أفضل طريقة لتوزيع الموارد و عوامل الإنتاج بين مختلف المؤسسات و داخل المؤسسة نفسها بهدف الوصول إلى أقصى منفعة ممكنة من استغلال هذه الموارد و تحقيق الرفاهية للمجتمع[2] ، فكل من المحاسب و الاقتصادي يقوم بدراسة المؤسسة و مختلف ما يرتبط بها .فالاقتصادي من خلال نظرية الاقتصاد الجزئي يدرس كل من الربح و رأس المال و العمالة و التكلفة و هذه النقاط يدرسها المحاسب أيضا و لكن من وجهة أخرى.

إذن حسب هذه النظرية تقوم المحاسبة بتسجيل مجموع التدفقات التي تقوم بها المؤسسة مع محيطها سواء كان الداخلي أو الخارجي، كما تقوم بتسجيل عملية تحويل هذه التدفقات داخل المؤسسة .فالمحاسبة تتولى عملية قياس و تصنيف الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة لتوفير قاعدة من المعلومات التي يمكن استخدامها عند تسطير السياسة الاقتصادية.

كما أن المحاسبة مرتبطة كثيرا بالنظريات الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بعمليات القياس و التقييم فهي تستخدم الوحدة النقدية للقياس و التعبير عن التدفقات المختلفة، لكن ما يعاب على المحاسبة في هذه النقطة هو أن وحدة القياس هنا قابلة للتغير مما يجعل القياس الذي تقوم به نسبيا[3]، و عليه لا بد من إعادة النظر بشكل مستمر في تقييم التدفقات التي تسجلها المحاسبة.

فتقييم التدفقات الداخلة و الخارجة من و إلى المؤسسة يكون على أساس أسعار السوق، و تقيم التدفقات الداخلية باستعمال سعر التكلفة .حيث تشمل هذه التدفقات عمليات الشراء و الإنتاج و الاستهلاك و البيع و التسديد.

حيث يمكن تصنيف التدفقات على أساس طبيعة التدفقات فنجد:

- تدفقات حقيقية
- تدفقات خدمية
- تدفقات نقدية.

أو على أساس وجهة التدفقات نجد:

- تدفقات داخلة؛
- تدفقات خارجية؛
- تدفقات داخلية أي عمليات التحويل داخل المؤسسة .

---

[1] خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990 ، ص-19 -21

[2] خالد أحمد أمين و آخرون، مرجع سابق

[3] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص35

إذن يمكن التوصل إلى أن القانون يجبر المؤسسة على إتباع مجموعة من الأسس و القواعد في عمليات التقييم و التسجيل و التصنيف، و يتطلب الاقتصاد مطابقة عمليات القياس و التقييم و التسجيل بما يعكس الواقع وتتبع ما يحدث في السوق من تغيرات .فعلى المحاسب الالتزام بالقانون مع تحليله بالموضوعية عند التسجيل والقياس و التقييم.

فنتج عن كل من النظرية القانونية و النظرية الاقتصادية محاسبتين متكاملتين:

- محاسبة ذات أساس قانوني و هي محاسبة ذممية (المحاسبة العامة)
- محاسبة ذات أساس اقتصادي و هي محاسبة التسيير

فالإطار الفكري و النظري للمحاسبة الذي يمكن من إرساء أهداف المحاسبة و يسمح بتحديد وظائفها فهو لم يتوفر و لم يكن موجودا في مختلف مراحل تطور المحاسبة منذ القرن الرابع عشر حتى القرن التاسع عشر فقد كان التركيز خلال هذه الحقبة على مسك الدفاتر المحاسبية على أساس طريقة القيد المزدوج التي كانت قد ظهرت، رغم ظهور فكرة حقوق الملكية التي كان يمكن أن تحدد أهداف المحاسبة في قياس الثروة ممثلة في ثروة المالك بشكل خاص ثم ما ينجر عنها من إرساء لمعايير القياس و الوسائل المناسبة للقيام بذلك.

يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية لم تنشأ من فكر نظري، و لكنها قامت على أساس تقني و عملي لما كان سائدا في المجال التطبيقي و الذي كان يلقى القبول العام . فهي لم تكن نتيجة لتحليل منطقي بقدر ما كانت نتيجة اعتقاد في صلاحيتها نتيجة رسوخها في الممارسة الميدانية.

إذن المحاسبة ترتكز على إطار فكري شأنها في ذلك شأن مختلف فروع المعرفة المختلفة الذي يحدد أهدافها و عناصرها و المبادئ التي تحكم عملها، رغم أن الكثير يعتبر أن المحاسبة هي مجرد مجموعة من الإجراءات التي يجب إتباعها من خلال مسك مجموعة من السجلات التي تقيد فيها العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة و تجاهلوا و أهملوا الجانب الفكري الذي تبنى عليه تلك الإجراءات و الممارسات و الذي بنيت على أساسه المحاسبة.

بحيث ترتكز و تعتمد المحاسبة على هيكل متكامل من المعرفة النظرية في شكل إطار يتكون من الأهداف و النظريات التي تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي و كل ما يرتبط بها من المفاهيم و القواعد و المبادئ و الفروض التي تحكم التطبيقات العملية للمحاسبة .لكن مع تعقد عالم الأعمال و التجارة أصبحت المؤسسات تقوم بعمليات أكثر تعقيدا و لم تكن موجودة أو مطروحة من قبل، الأمر الذي استدعى على المحاسبين إيجاد حلول و تحاليل موضوعية لهذه العمليات و المشاكل المحاسبية .ما نتج عن هذه الاجتهادات المتفرقة معالجات و تحاليل مختلفة و متباينة من شخص لآخر و من دولة لأخرى و من نظام محاسبي لآخر.

من هذه الزاوية وللحد من التباين الموجود بين مختلف الممارسات كان لا بد من وضع إطار شامل و كامل و متكامل يشتمل على مجموعة من المفاهيم و الفرضيات و المبادئ العامة التي يستند إليها في حالة وجود مستجدات في ميدان المحاسبة و لتوفير نوع من الانسجام و التوافق في التفكير و العمل المحاسبي على الأقل داخل البلد الواحد .بحيث يجب الالتزام بالقاعدة الأساسية للمحاسبة ألا و هي محاسبة الالتزامات أو التعهدات أين يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية و المالية و القانونية عند حدوثها و ليس عند حصول التدفقات النقدية المرتبطة بها، لكن هذا الأمر لا يعني الاستغناء نهائيا عن محاسبة الخزينة أو محاسبة الصندوق التي استعملت و ما تزال تستعمل في العديد من الدول و في العديد من القطاعات و الأنشطة على غرار المحاسبة العمومية و محاسبة

أنشطة المهن الحرة و محاسبة الجمعيات و غيرها من القطاعات و حتى في بعض الدول تطبق هذه القاعدة عوض قاعدة محاسبة التعهدات و أيضا الالتزام بالمبادئ و الفروض المحاسبية التي تلقى القبول العام لتوفير معلومات أكثر شفافية و مصداقية .و عليه سوف نتطرق في النقطة الموالية إلى الفروض و المبادئ المحاسبية الأكثر انتشارا و الأكثر استعمالا.

المبحث الثاني :أهمية و دور المحاسبة

لقد تطرقنا فيما سبق إلى معظم الفروض و المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام و التي تقوم عليها المحاسبة باعتبارها السند الذي تتكئ عليه في القيام بدورها و وظيفتها .فإن مجال المحاسبة هو تسجيل ما يترتب عن المعاملات بالنقود أو الثروة النقدية، فالمحاسبة تهتم بدراسة النشاط الذي تقوم به المؤسسة وقياس ما يترتب عنه، وعرض نتائجه وتحليلها وفقا للفروض و المفاهيم و المبادئ المحاسبية، وهذا ما سيتم التعرض له فيما يلي.

I . طبيعة المحاسبة :

قبل التطرق إلى طبيعة المحاسبة لا بد من التطرق إلى مختلف المفاهيم المفسرة للمحاسبة.

1. تعريف المحاسبة:

تعرف المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية بما يسمح بترتيب و تصنيف و تسجيل مختلف تعاملات المؤسسة مع محيطها سواء الداخلي أو الخارجي، ليتم فيما بعد معالجتها لتوفير مجموعة من المعلومات المنظمة و المتناسقة و التي تصلح للاستعمال، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي يمكن استعمالها في عملية التنبؤ و اتخاذ القرار[1].

و لضمان نوعية هذه المعلومات لا بد على المحاسبة احترام مجموعة من المبادئ و القواعد و إتباع مجموعة من الطرق و المناهج التي تسمح بتنظيم خاص لها بما يمكن من إجراء مختلف الرقابات عليها،كما يجب استعمال مصطلحات معروفة و مفهومة من طرف المستعملين.

فيوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

تعريف– LASSEGUE :

"المحاسبة تقنية كمية، تهتم بجمع و معالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية و القانونية و الإقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الإقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة .[2] "فهو يرى أن المحاسبة هي تقنية كمية مهمتها جمع و معالجة مختلف العمليات.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيينAICPA [3]:

"المحاسبة هي فن يهتم بتسجيل و تصنيف و تلخيص بطريقة منهجية و باستعمال و حدات نقدية، كل الصفقات و الحوادث التي لها أو لجزء منها طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج .[4] "فهذا التعريف يعتبرالمحاسبة أنها فن بحيث حصرها في نطاق ضيق جدا.

---

[1] Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998, p13

[2] Saci Djelloul; op.cit.; P 46

[3] American Institue of Certified Public Accountants

[4] Le site: www. Aicpa.org

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبينAAA:

فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية و ذلك لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب، فهذا التعريف يعتبر أشمل و أدق من التعريفين السابقين.

أيضا هناك من يعتبر المحاسبة على أنها تقنية كمية لمعالجة المعلومة، و هي تعمل على أساس نظام ديناميكي لمعالجة هذه المعلومة في إطار الاقتصاد الوطني ككل.

تعريف المخطط المحاسبي الوطني:

"المحاسبة هي في الأساس تقنية كمية للتسيير موجهة قبل كل شيئ لتنظيم و التحكم و التنبؤ حول نمو و تطور المؤسسة و أيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني"[1].

المحاسبة بالأحرى هي ذات طبيعة وصفية و رقمية شارحة و مفسرة المؤسسة على أساس لغة محاسبية متعارف عليها و متفق عليها من طرف مختلف ممارسي المحاسبة و مستعملي مخرجات المحاسبة .فالمحاسبة تستعمل مجموعة من المصطلحات المستعملة في الكثير من العلوم الأخرى مثل مصطلحات الافتراضات،المبادئ، الطرق... الخ ، و لكن استعمال هذه المصطلحات في المحاسبة له نفس المدلول في العلوم الأخرى أم هي فقط يسترشد بها المحاسب في قيامه بعمله.

2. مفهوم المحاسبة:

هناك من يعتبر أن البحث النظري في مجال المحاسبة هو مضيعة للوقت باعتبار أن تطور المحاسبة هونتيجة تلقائية لاستجابتها للمتغيرات الاقتصادية و القانونية و الإدارية و الجبائية فالمحاسبة لا تملك إلا أن تلبي كل تلك الحاجيات .و للإجابة على هذا السؤال لا بد من الرجوع إلى الصفات التي تتميز بها المحاسبة و هل هي ما تميز العلم.

نرى مما سبق الجدل حول اعتبار المحاسبة فن أم علم، غير أن هناك علاقة بينهما .حيث أن المحاسبة تطورت انطلاقا من اعتبارها فن يتطلب إتقانه ممارسة و تدريبا مستمرا، دفعت الحاجة إليه لمن يرغب في فهمه و احترافه .إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم باعتبارها علم من فروع العلوم الاجتماعية له مفاهيمه و مبادئه و قواعده التي يستند عليها ويتوجب الإلمام بها لاستيعاب هذا العلم و ترجمته عمليا من خلال الممارسة المحاسبية.

المحاسبة كما سبق هي تختص بدراسة المؤسسة ككيان قائم بذاته له شخصيته المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين أو شخصية الملاك، فهي تعتمد على مجموعة من المبادئ و الافتراضات التي يعتمد عليها للوصول إلى أهداف معينة يمكن اعتبارها كمجموعة من الإجراءات المتكاملة و المتناسقة التي تدرس وحدة متكاملة ممثلة في المؤسسة التي يفترض استمرارها و بقاؤها في النشاط و ذلك لتفسير مختلف التدفقات بين الأعوان الاقتصادية و المؤسسة، و هذا التفسير قد يتعدى التفسير الكمي إلى تفسير كيفي و إنشائي للأحداث.

إذن المحاسبة اليوم هي عبارة عن نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا للميدان الذي تنشط فيه المحاسبة ألا و هي المؤسسة باعتبارها مركز للأحداث الاقتصادية و القانونية، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تعتبر أساس للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسبها قوتها و مصداقيتها من طرف مختلف المستعملين و المتعاملين مع المؤسسة .فهي مبنية على مجموعة من الأسس النظرية و المفاهيمية المتشكلة من مجموع المبادئ و الفرضيات التي يسترشد بها في التطبيق العملي و تضمن للمحاسب استقلاليته تجاه مختلف

[1] الامر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني المحاسبي

الأطراف خاصة إدارة المؤسسة فهو يلتزم فقط بالمبادئ و القواعد المحاسبية لضمان بدرجة ثانية استقلالية المحاسبة.

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد و قياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية، و تصوير وضعيتها المالية في تاريخ معين .و توصيل المعلومات بطريقة مناسبة إلى الأطراف المعنية، و قد كان لتعقد و تنوع أنشطة المؤسسات الأثر البالغ على المحاسبة ما أدى إلى تعقد و ازدياد مشاكلها التي يجب أن تجيب عليها، لذلك لا بد من تحديد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية و كذا الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها.

II. المعلومة المالية و المحاسبية :

1. مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية:

بعد أن تطرقنا إلى طبيعة و الميدان الذي تنشط فيه المحاسبة فإننا الآن سوف نتطرق إلى مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية، يمكن تعريفهم على أنهم كل من تهمهم حياة المؤسسة و هم بحاجة لمعرفة وضعيتها أو بعبارة أخرى هم مستهلكوا المعلومة المالية و المحاسبية لأغراض و أهداف مختلفة . و يتمثلون بالدرجة الأولى في إدارة المؤسسة ثم مختلف المتعاملين مع المؤسسة ممثلين في الموردين و الزبائن و إدارة الضرائب و البنوك إلى غير ذلك من أجهزة الدولة و الإحصاء[1] .

قد يختلف مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية حسب درجة الحاجة إليها مما يبين تعدد و تنوع مصالح الأطراف المختلفة ما يبرز أهمية نظام المحاسبة .فتهتم مثلا إدارة الضرائب تهتم بدرجة الأمان في نتيجة المؤسسة التي تعتبر أساس حساب الضريبة.

حيث نميز العديد من المستعملين[2] :

- المستثمرين الحاليين و المحتملين و مستشاريهم، فهذه الفئة تبحث عن المعلومة النافعة لتقييم و قياس درجة المخاطرة و معدلات المردودية لاستثماراتهم بالنسبة للمستثمرين الحاليين .أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين تهمهم لقياس إمكانية وجود فرص لتوظيفات ذات أهمية في حالة اتخاذ قرار باستثمار أموالهم في المؤسسة؛
- العمال و ممثليهم فهم تهمهم درجة استقرارهم في أعمالهم و وظائفهم بالإضافة إلى مختلف الامتيازات التي يمكنهم الحصول عليها عن طريق المؤسسة؛
- مقرضو الأموال فما يهمهم من هذه المعلومات هو حصولهم على مستحقاتهم في الوقت المناسب و بالمقدار اللازم أي مقدار القرض الأساسي بالإضافة إلى الفائدة المترتبة عن ذلك؛ الموردون هم أيضا من المستعملين المباشرين و الأساسيين للمعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة عن طريق المحاسبة بما يضمن لهم إمكانية حصولهم على مستحقاتهم في الآجال المتفق عليها عن طريق المعلومات المتعلقة بوضعية الخزينة و الوضع المالي للمؤسسة ككل و استمرارية العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة بما يمكنهم من تصريف و بيع منتجاتهم و خدماتهم؛
- الزبائن فهم يستعملون هذه المعلومات في تحديد و قياس إمكانية استمرار العلاقة مع المؤسسة التي يجب أن تضمن استمرارية التموين بمختلف السلع و البضائع و الخدمات؛
- الدولة و مختلف أجهزتها فهم يهتمون بما يتعلق بتوزيع الثروة و تأثيرات النشاط الذي تزاوله المؤسسة على ذلك من أجل تسطير سياسة ضريبية ملائمة، أيضا استخدامها لأغراض التخطيط؛

[1] Robert obert; comptabilité approfondie et révision; édition dunod; paris; 2000; pp29-33

[2] Revue strategica, N°16, JANVIER 2006, pp 24-25

- إدارة المؤسسة التي تستخدم هذه المعلومات لأغراض التسيير و اتخاذ مختلف القرارات؛
- الجمهور العريض و كل من تهمه المعلومة المحتواة في القوائم المالية من بينهم الباحثون و الدارسون في ميدان المحاسبة.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة و نافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعمليها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس و تقدير مردودية المؤسسة و كذا الأخطار التي تحيط بها أو التي تواجهها .على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.
إذن كما رأينا فان مستعلوا المعلومة المالية و المحاسبية مختلفون و متباينوا الأهداف و ما يرجونه من هذه المعلومة متباين من أحد لآخر، و لكي تلبي مختلف هذه الاحتياجات لا بد أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط و الخصائص بما يضمن عدم تضليل مستعمليها.

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

ما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية هو أن تكون صحيحة و نافعة، أي أنها تخضع للقواعد و المبادئ المتعارف عنها خلال مختلف مراحل معالجتها حتى تكسب الثقة لمستعمليها .و يقصد بها جودتها و ملاءمتها للقرارات التي يتخذها مختلف الأطراف المستعملة لها و المهتمة بأمر المؤسسة.

كما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية مجموعة من الشروط الكيفية أو النوعية لتوفير معلومات ملائمة و يتم إيصالها لمستعمليها بطريقة يمكن فهمها .ومن أجل تحقيق ذلك و سعيا لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار خاصة الاقتصادي، و تحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد و عرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) في افريل 1989 ، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس(IASB) الجديد في 2001، فعلى هدا الاساس يمكن اختصار الخصائص النوعية للمعلومة المالية فيما يلي:

⇐ **الملائمة**[1]: يقصد بهذه الخاصية هو أن ترتبط المعلومة بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أي أنها تكون ملائمة لحاجات مستعمليها بأن تستجيب لمتطلباتهم .و يجب أن تكون متاحة و متوفرة بالشكل و الكم اللازم و أيضا في الوقت المناسب.
فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرار على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، بمعنى آخر إذا كان حذفها يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مناسبة و غير كاملة أو يؤدي إلى تضليل متخذ القرار.

⇐**القابلية للفهم و التحقق**[2] **:** هذا يعني أن المعلومة لها دلالتها الخاصة بغض النظر عن من قام بإعدادها أو من سوف يقوم باستعمالها، فلو قام عدة مراجعون بفحص هذه المعلومة باستخدام نفس الأساليب فإنهم لا بد أن يصلوا إلى نفس النتائج و إلا لا يمكن القول على أنها قابلة للتحقق.
كما يجب أن تكون قابلة للفهم بشكل مباشر عن طريق عرضها بشكل مبسط و استبعاد التعقيد في تقديم المعلومات، فضلا عن ذلك يجب عرض هذه المعلومة بأمانة و صدق دون تضليل أو تزييف .و يجب أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية تتميز بالحياد، بما يضمن عدم تحيزها لصالح مجموعة معينة

[1] خيرت ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981 ، ص ص 3-14
[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004 ، ص ص 25-35

على حساب أخرى، حيث انه يفترض في المستعمل لهذه المعلومة أن يكون ذو مستوى معين و لا بأس به في ميدان المحاسبة و المالية و التسيير حتى يتمكن من فهمها.

⇐**الموثوقية** :حتى تكون المعلومة تتصف بالموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية و يكون المستعملون يضعون ثقة كبيرة فيها لإظهار الصورة الصادقة لها .لكن هذا لا يعني عدم وجود أخطاء نهائيا لكنها أخطاء بسيطة و دون أهمية بالغة، لأنها تظهر نتيجة أن عمليات القياس التي تقوم بها المؤسسة غير دقيقة أو وجود بعض المعلومات غير مستعملة أو غير مستغلة كما يجب أيضا لا بد أن تكون حيادية و خالية من أي تحيز فبمفهوم المخالفة تكون المعلومة غير حيادية إذا كانت ينتظر منها مسبقا التأثير على اتخاذ القرار و توجيهه في اتجاه معين و مسطر مسبقا كما أنها لا بد أن تكون خالية من الاعتبارات الشخصية لمن قام بإعدادها أو إظهارها.

إذن حتى تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تكون تتصف بالموثوقية حيث أنه يمكن أن تكون ملائمة لكن غير موثوق فيها بشكل كبير أو بشكل ملائم، كما أنها يجب أن تمثل العمليات المالية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التي ينتظر منها أن تظهر بصدق كبير أو بدرجة معقولة لوضعية المؤسسة.

⇐**القابلية للمقارنة[1]:** لا بد أن يكون مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية قادرين على مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية سواء عبر الزمن للوقوف على تطور و تغير الوضعية المالية للمؤسسة و مستوى أدائها و مردوديتها .كما انه يكون بإمكانهم إجراء مقارنات ما بين مختلف المؤسسات، لذلك يجب أن تكون الطرق المحاسبية المتبعة في عمليات القياس و طرق العرض هي نفسها من دورة لأخرى و هو ما أصطلح عليه مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية، كما انه لا بد أن تكون هي نفسها عبر مختلف المؤسسات حتى تسمح بإجراء المقارنات اللازمة، لذلك نجد في الكثير من الأنظمة المحاسبية إلزامية إظهار المبالغ التي ترجع للدورة السابقة.

لذلك فانه عند حدوث أي تغيير في الطرق المحاسبية المنتهجة و المتبعة في تقييم و عرض عناصر موجودات و مطاليب المؤسسة فانه لا بد من الإبلاغ و الإشارة إلى ذلك التغيير و تأثيراته على محتويات القوائم المالية بالنسبة لكل من الدورة الحالية و السابقة على حد السواء.

أيضا ما يجدر الإشارة إليه في هذه النقطة هو أنه من غير الممكن أن تستمر المؤسسة في تطبيق طرق معينة تؤثر على ملائمة و موثوقية المعلومة و تكون عائقا لاعتماد معايير أكثر تطورا لأجل أن تكون أكثر قابلة للمقاربة.

كما أنه من المهم و من الضروري توفير المعلومات و البيانات المطلوبة في الوقت المناسب، لأنه إذا توقفت أو إذا تم نشرها في وقت متأخر قد تصبح بدون أية فائدة و لا تصلح لاتخاذ القرار ربما بالنسبة لبعض الأطراف .لكن يبقى على المؤسسة أن لا تستبق الأحداث في سبيل توفير معلومات و بيانات في أقرب وقت ما يؤثر على درجة الثقة فيها.

كذلك من بين النقاط المهمة جدا هي قضية التوفيق بين تكلفة الحصول عليها و المنفعة المنتظرة منها، إذ لا بد أن تكون المنفعة أكبر من التكلفة و هو ما يطلق عليه قيد تكلفة/عائد .بحيث تكون كاملة و شاملة لكل ما يتعلق بالمؤسسة خاصة عن طريق تفادي إغفال أي تسجيلات التي تعتبر قاعدة بيانات أساسية و رئيسية لتوفير هذه المعلومات.

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية، الأردن،2006

فالمعلومة المالية لا بد أن تكون ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد و تظهر بشكل شفاف للوضعية الاقتصادية للمؤسسة، بحيث تكون الميزانية هي الوثيقة الرئيسية لتوفير المعلومة المالية .كما أنها لا بد أن تتصف بالموضوعية إذا كانت تعبر عن الأحداث الاقتصادية بدون أي تحيز أو تحريف.

إذن لا بد أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية شاملة أي أنها كاملة و تحيط بكل الجوانب المرتبطة بإعدادها و تحضيرها، عن طريق تفادي الإغفال في تسجيل أي تدفقات .أيضا من النقاط الأساسية التي يجب أن توفرها المعلومة المالية و المحاسبية لمتخذي القرار هي أن تكون نافعة لهم، بحيث يتجسد ذلك من خلال صحة المعلومة و سهولة استخدامها.

III. وظائف و أدوار المحاسبة :

يتفق الكثير من المحاسبين أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات عن نشاط المؤسسة في صورة ملائمة لمستعمليها، حيث تقوم المحاسبة بقياس ثروة المؤسسة و عرض المعلومات المتعلقة بهذه الثروة بما يستجيب لمن يهمه أمر ذلك.

و نظرا لتعدد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية التي تتولى المؤسسة توفيرها فإنها قامت بتحديد إطار تحكمه مجموعة من الافتراضات التي تشتق منها المبادئ و مختلف الإجراءات التي في ظلها تؤدي المحاسبة دورها .على أساس ذلك فان هذه الافتراضات تمثل أساسا لتحديد ثروة المؤسسة التي يتكون موضوعا ينصب عليها القياس و الاتصال المحاسبي.

1. وظائف المحاسبة:

يمكن استنتاج وظيفتين رئيسيتين للمحاسبة ألا و هما وظيفة القياس المحاسبي و وظيفة الاتصال المحاسبي.

أ) وظيفة القياس المحاسبي:

قد يعتبر شرح" مونتز "في دراسته الصادرة سنة 1961 من أفضل التعاريف التي سردت و شرحت وظيفة القياس في المحاسبة[1]، حينما أصدر تعريفه الوظيفي للمحاسبة .حيث حصر أهداف المحاسبة فيما يتعلق بالقياس في النقاط التالية[2] :

- ⇐ قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة؛
- ⇐ قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات و مصالح الملاك فيها؛
- ⇐ قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد و الالتزامات و الحقوق؛
- ⇐ تخصيص هذه الموارد على فترات محددة؛
- ⇐ التعبير عن العمليات السابقة في شكل نقدي على اعتبار النقود وحدة القياس الموحدة.

قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية بحيث يقصد بالوحدة الاقتصادية المؤسسة التي هي محور اهتمام المحاسبة، مهما كان حجمها و مهما كان شكلها القانوني، و حتى التاجر كشخص طبيعي الذي يمارس تجارته بشكل فردي يدخل في هذا النطاق.

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000 ، ص53

[2] عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص23

فالموارد التي يرجى من المحاسبة قياسها قد تكون مالية كما يمكن أن تكون عينية مثل الأراضي و المباني و مختلف المعدات وغيرها مثل المخزونات و بشكل عام هي أصول المؤسسة.
أما قياس الحقوق فهي مرتبطة بحقوق المؤسسة تجاه الغير مثل الزبائن و أوراق القبض، أما الالتزامات فهي تمثل التزامات المؤسسة تجاه الغير أي المتعاملين مع المؤسسة ممثلين بشكل أساسي في مديونيتها خاصة الموردين و مختلف أوراق القبض.

بينما تمثل مصالح الملاك رأس المال المستثمر و الأرباح التي يعاد استثمارها ممثلة في الأموال الخاصة أو ما يصطلح عليه حقوق الملكية.

قياس التغيرات التي تطرأ على كل من الموارد و الالتزامات و الحقوق و مصالح الملاك، حيث عندما تقوم المؤسسة بنشاطها ينجر عن ذلك حدوث تغيرات سواء بالزيادة أو بالنقصان .تؤدي هذه التغيرات إلى زيادة في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى أرباح أو إلى نقص في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى خسائر .و عليه فان قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما تحققه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

أما تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة، حتى يمكن تحديد و تقييم نتائج المؤسسة خلال تلك الفترة و هو ما يصطلح عليه فرض الدورية .كما أن التعبير عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل نقدي باعتبار النقود وحدة القياس الكمي الموحد بين العناصر غير المتجانسة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تهدف إلى القياس النقدي لأصول المؤسسة بالإضافة إلى قياس خصومه الممثلة في مديونيتها، أما حقوق الملكية فهي ترجع للشركاء عن طريق تصوير الميزانية .و أيضا قياس مختلف التغيرات التي تطرأ على الأصول و الخصوم للوصول إلى تحديد نتيجة المؤسسة ممثلة في جدول النتيجة.

ب) وظيفة الاتصال:
كما رأينا سابقا أن وظيفة القياس هي الركيزة التي تقوم عليها المحاسبة، لذلك فانه بعد إجراء عملية القياس المحاسبي لا بد من إيصال و توصيل المعلومات الناتجة عن ذلك و جعلها في متناول كل من يهمه الأمر للوصول إلى الغاية الأساسية من إجراء عملية القياس.

فعملية الاتصال المحاسبي ترتكز على أربعة أركان ألا و هي الموضوع و المرسل و المرسل إليه و الرسالة في حد ذاتها، عن طريق توفير المعلومات الضرورية عن نتائج عملية القياس التي قامت بها في شكل معين قد يكون قائمة مالية أو في شكل تقرير لمن يرغب فيها .بحيث يجب أن تخلو من الحشو وذكر أي شيئ دون أن تكون له أهمية تذكر على سبيل التضليل و التشويش على المستعمل أيضا لا بد من عدم ذكر التفاصيل الدقيقة جدا هذا مع الالتزام بالقدر الكافي من التفاصيل[1].
بحيث ترتكز وظيفة الاتصال بشكل أساسي على القوائم المالية التي تعدها و تصدرها المؤسسة سواء دوريا أو في نهاية كل دورة .عن طريق[2] :

- جدول النتيجة الذي يبين مستوى أداء المؤسسة و حول نتائج أعمالها من خلال:
  - قدرتها على تحقيق نتائج ايجابية و مردودية عالية؛
  - الاستمرارية و تحسين مستوى الأداء الذي تحققه المؤسسة

[1] محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 ، ص35
[2] MS Abrous, le cadre conceptuel des IFRS, presse de France, septembre 2002

- الميزانية التي تظهر و تبين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال:
  - إظهار القيمة الحقيقية للموارد المراقبة من طرف المؤسسة؛
  - قدرتها على المحافظة على ثروتها التي حققتها في الماضي؛
  - هيكلتها المالية، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها و أيضا التوازنات المالية.

- جدول تدفقات الخزينة الذي يظهر و يبين تغيرات الوضعية المالية عن طريق تحديد مصادر الحصول على الأموال و كيف يتم استعمالها من خلال أنشطة الاستغلال و أنشطة الاستثمار و أيضا التمويل.

يمكن القول بأن المعلومة المالية و المحاسبية هي وسيلة للاتصال المحاسبي سواء داخليا أو خارجيا. داخليا من خلال مختلف مصالح و هياكل المؤسسة و خارجيا سواء المهتمين بمستوى أداء المؤسسة مثل المساهمين و المستثمرين و أيضا المتعاملين التجاريين كالزبائن و الموردين، الشركاء الماليين كالبنوك و المؤسسات المالية و مختلف مقرضي الأموال و مختلف المتعاملين الآخرين.

2. الأدوار الأساسية للمحاسبة:

للمحاسبة العديد من الأدوار التي تلعبها و أيضا العديد من الأهداف التي يجب أن تؤديها هي أيضا تطورت و تغيرت مع تطور المحاسبة من فترة زمنية لأخرى بما يستجيب و يلبي احتياجات تلك الفترة من المعلومة.

أ) أداة إثبات:

المحاسبة بشكل رئيسي ظهرت في بادئ الأمر كوسيلة لتسجيل مختلف العمليات التي يقوم بها التاجر ثم لحفظ تلك العمليات مع الأطراف المختلفة حتى تستعمل كأداة لإثبات تلك المعاملات في حالة حدوث نزاع أو وجود حاجة إلى الرجوع إليها.

فرغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة في الوقت الحالي إلا أنها ما زالت تؤدي هذا الدور بشكل أفضل بحكم التناسق و التكامل الموجود بين مختلف مكونات إطارها النظري و المفاهيمي و أيضا قدرتها على الاستجابة و التكييف بشكل جيد مع مختلف متغيرات محيط المؤسسات.

بحيث حتى تضمن المحاسبة صفة الإثبات في تسجيل العمليات و نشر المعلومات فان المشرع الجزائري قام بتحديد مختلف طرق التسجيل المحاسبي و طرق نشر المعلومات .فنجد أن المحاسبة في الجزائر تستمد قوة الإثبات من القانون التجاري و من المخطط الوطني للمحاسبة باعتبارهما مصادر القانون المحاسبي.

بحيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن كل تاجر سواء أكان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا على مسك سجلين هما[1] :

- دفتر اليومية الذي يقيد فيه كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء يوميا أو شهريا، مع إلزامية الاحتفاظ بمختلف الوثائق التي تثبت تلك العمليات و تسمح بفحصها و مراجعتها؛
- دفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية و جدول حسابات النتائج بعد جرد مختلف عناصر الأصول و الخصوم.

[1] القانون التجاري الجزائري، نسخة 2007، المواد 09،10،11

فحتى يكتسب هذين الدفترين قوتهما الاثباتية فانه يفرض القانون أن يوقعا من طرف قاضي المحكمة، أيضا توجد مجموعة أخرى من الدفاتر التي لا يفترض فيا التوقيع و المصادقة عليها من طرف قاضي المحكمة و هي بذلك اقل إثباتا.

كما يشترط أن تتوفر في كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد مجموعة من الشروط الشكلية المتمثلة في:

- أن يمسكا بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامس من أي نوع كان؛
- أن تحفظ الدفاتر لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

كما أن المخطط المحاسبي الوطني يفرض مجموعة من الشروط فيما يخص مسك السجلات و مسك المحاسبة بحيث:

- يجب أن يعتمد كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة و موقعة و تحمل ختم_ المسؤول؛
- لا بد من الاحتفاظ بمختلف المستندات و الوثائق المحاسبية لمدة لا تقل عن عشر سنوات

كل هذه الإجراءات الهدف منها إضفاء الصحة على المعلومات التي تقدمها المحاسبة، بغية توفير جو من الثقة و الأمان بين مختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي و التجاري.

ب) أداة لإجراء الرقابة:

المحاسبة هي نظام متكامل يسمح بإجراء مجموعة من الرقابات التي يفرضها القانون منها ما يقوم بها مجلس المحاسبة أو مصالح الضرائب و الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فكل هذه الرقابات يمكن اعتبارها خارجية .و أيضا رقابة داخلية التي يمكن أن تقوم بها مصلحة الرقابة الداخلية التابعة للمؤسسة و التي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحسين التسيير عن طريق تحسين نوعية المعلومة المالية و المحاسبية التي تعدها المؤسسة، أيضا تساعد على الحفاظ على ممتلكات المؤسسة باعتبارها تساعد على إجراء الرقابة الداخلية.

ج) أداة للتسيير و اتخاذ القرار:

هذا الدور يعبر عن الدور الحديث الذي تلعبه المحاسبة حديثا من خلال ما يسمى بمحاسبة التسيير أو مراقبة التسيير التي تستمد قاعدة عملها من المحاسبة المالية [1] بما يسمح بتحديد مختلف الإيرادات و النواتج للوصول إلى تقدير النتائج المحققة ممثلة في:

- النتيجة العادية التي تعبر عن نتيجة النشاط العادي للمؤسسة؛
- النتيجة المالية التي تبرز النتيجة المحصلة من العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة؛
- النتيجة العادية قبل الضريبة التي تمثل محصلة النتيجة العادية و النتيجة المالية فهي غير متأثرة بالعناصر غير العادية و الضرائب؛
- النتيجة الاستثنائية؛
- النتيجة الإجمالية .

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص38

كما أنها تسمح بإجراء مختلف التحاليل و دراسة تغيرات مختلف أرصدة التسيير و مختلف الحسابات من دورة لأخرى .بما يمكن المؤسسة من تسطير مختلف سياسات التمويل و الاستثمار بالاعتماد على المعطيات التي تعدها المحاسبة في شكل قوائم أو تقارير .أيضا تسمح بمتابعة و تسيير مختلف العمليات مع الزبائن و الموردين من خلال تحديد فترات التسديد و حجم التعاملات مع كل زبون أو مورد و تحدد وضعية المؤسسة تجاه المصالح الضريبية و الاجتماعية.

أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تقدم المعلومات اللازمة لحساب مختلف المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني و المحاسبة الوطنية، أيضا تقدم المعلومات الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة[1]

تهتم المحاسبة المالية أو العامة بتوصيل مجموعة من المعلومات إلى أطراف خارجية عن المؤسسة تسمح لهم بتقييم وضعية المؤسسة، لكن مع اشتداد حدة المنافسة كان عائقا أمام نشرها لتفادي استعمالها من طرف المنافسين .وهذه المنافسة هي التي أدت إلى ظهور محاسبة التسيير التي تستعمل داخليا في المؤسسة في القرارات التشغيلية التي قصرت المحاسبة العامة على الاستجابة لها و مع ذلك فإنها تعتبر المصدر الرئيسي الذي يمدها بالمعلومات لأداء عملها.

مع تطور المؤسسات الاقتصادية من حيث زيادة حجمها و أيضا انتقالها من مؤسسات فردية إلى مؤسسات عائلية ثم إلى شركات مساهمة، و زيادة و توسع نشاطها و تعقد عمليات و مراحل العملية الإنتاجية و انتشار المنافسة بشكل واسع ما أدى إلى ازدياد حاجة المؤسسة إلى معلومات أكثر كمية و أكثر نوعية كل هذا أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور و التغير للاستجابة لذلك باعتبارها المورد الرئيسي و الأول للمعلومات في المؤسسة التي يتم توزيعها بين مختلف مصالح المؤسسة لاستعمالها و توظيفها كل حسب حاجته.

هناك مجموعة من المستعملين للمعلومات المحاسبية قد يكونوا خارجيين عن المؤسسة و هم الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة و لكنهم لا يتدخلون في العمليات العادية أو التشغيلية لها، و عكس ذلك المستعملين الداخليين .بحيث لكل هؤلاء المستخدمين احتياجات خاصة من المعلومات حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم في ضوء المعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة، لكن من الصعب بمكان على المؤسسة توفير المعلومات التي تلبي .احتياجات كل هذه الأطراف المتنوعة و المتعددة و المتغيرة باستمرار[2]

تتلخص وظيفة المحاسبة في قياس و توصيل المعلومات عن نشاط و أداء المؤسسة لفترة زمنية معينة و محددة، إن هذه الوظيفة تتم من خلال مجموعة من القواعد و المبادئ العلمية[3] حيث يمثل منهج المحاسبة في الاستجابة لذلك في مجموعة الأساليب و الإجراءات التي تتبع لتجميع المعلومات المحاسبية و المالية و القانونية عن نشاط المؤسسة، فالمحاسبة تستنتج أهدافها من حاجيات مستخدمي مخرجاتها من المعلومات التي بدورها ترشد المحاسب على إتباع الأساليب و الطرق و الإجراءات السليمة لقياس تلك العمليات.

"يمكن تعريف المحاسبة على أنها نظام معلومات خاص الذي يعالج باستعمال مجموعة من الطرق الخاصة به لمعلومات ذات طابع كمي أو نقدي .و بذلك يعتبر للمحاسبة دورين مهمين هما:

- إعطاء و توفير عرض مهيكل لثروة المؤسسة.

---

[1] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص35

[2] روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة اساس لقرارات الاعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص ص 20-22

[3] عبد السميع الاسيوفي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن، 2002 ، ص8

- إعداد مجموعة من المعلومات في شكل مجمعات و أرصدة تلبي حاجيات التسيير، أي توفير_ قاعدة من المفاهيم النافعة في الميدان الاقتصادي[1] "

يمكن اعتبار المحاسبة على أنها الوسيلة أو الأسلوب المنظم لتسجيل الوقائع الاقتصادية و المالية و القانونية التي تمر أو تقوم بها المؤسسة خلال حياتها، بحيث مهما كان نشاط أو طبيعة هذه المؤسسات فانه لا بد و أن تتعامل مع أطراف مختلفة بالشراء و البيع و التسديد و التحصيل أو تقديم خدمات أو الحصول عليها ما يستلزم على المحاسبة تسجيلها و نشر نتائج عملياتها في شكل قوائم مالية و تقارير مختلفة.

المبحث الثالث:الفروض و المبادئ المحاسبية

ترتكز المحاسبة في عملها على مجموعة من المبادئ و الفروض، غير أن المبادئ المحاسبية المعروفة حاليا لم تنشأ كلها في نفس الوقت و إنما نشأ كل منها في سياق منفصل عن الآخر حسب الحاجة إليها ثم بعد ذلك انتشر استعمالها و لقيت القبول العام.

حيث تمثل المبادئ المحاسبية القواعد التي يسترشد بها المحاسب في سبيل إنجاز عمله، لذلك فإن المبادئ تعد قانون عام ليس قانونا طبيعيا يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم .والفرضيات، وبذلك تمثل المبادئ جوهر النظرية وقمة البناء الفكري[2]

I. الفروض المحاسبية :

تعرف الفروض على أنها "مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، لكنها تكون أساسا لإطار فكري يصلح للاستدلال و التوصل إلى نتائج محددة[3] ."حيث يمكن القول أنها بديهيات أو مسلمات عند إعداد المعلومة المحاسبية و المالية.

تتميز الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي[4] :

- لا بد أن تلقى القبول العام على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- لا بد أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- لا بد أن تكون على العموم قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

فالمحاسبة مبنية على أربعة فروض أساسية و هي فرض الوحدة المحاسبية و فرض الاستمرارية و فرض وحدة القياس النقدي و في الأخير فرض الدورية التي سوف نتطرق إليها لاحقا بشيء من التفصيل.

[1] Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner, Guilliame blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec.cnam, paris, 2008/2009, pp 14-15

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 42-45

[3] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص48

[4] -رضوان حلوة حنان, و اخرون, اسس المحاسبة المالية, و مكتبة حامد, عمان, 2004,ص34

1. فرض الوحدة المحاسبية:

ترتكز المحاسبة على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس و وظيفة الاتصال، فوظيفة القياس تتعلق بالأحداث و المعاملات المالية و التجارية و مختلف المعاملات الاقتصادية التي تحدث بين مختلف المتعاملين .أما وظيفة الاتصال فترتبط بإيصال نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف من يهمه الأمر.

حيث تعتبر المؤسسة كيان مستقل عن كل من الإدارة و الملاك التي أصبحت لها شخصية معنوية لها اسم و موطن و ذمة مالية مستقلة، فالمحاسبة ترتكز على الفصل بين الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف المرتبطة بالمؤسسة و ما يرتبط بالمساهمين في أموالها الخاصة أو الملاك[1] .

كما يرتبط هذا الفرض بالعمليات الواجب إثباتها و تقييدها بدفاتر المؤسسة التي تشمل العمليات المتعلقة بالمؤسسة و التي قامت بها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقامت بها باسمها و ليس باسم الملاك أو المساهمين .حيث تشمل جميع الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها المؤسسة داخليا و أيضا مختلف العمليات التي تحدث بين المؤسسة و المحيط الخارجي.

فالمشرع الجزائري أخذ هذا الفرض بعين الاعتبار عند التمييز بين ذمة المؤسسة و ذمة الشركاء، سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، حيث يعتبر الشركاء و المساهمين أطراف خارجية تسجل كل تعاملاتهم مع المؤسسة في حسابات الحقوق و في حسابات الديون:

2. فرض الاستمرارية:

على أساس هذا الفرض فان المحاسب في عمله يعتبر أن المؤسسة سوف تستمر في مزاولة نشاطها لمدة زمنية طويلة لتحقيق الغرض الذي وجدت أو أنشأت من أجله، ما لم يوجد أي دليل يثبت عكس ذلك بحيث يؤدي إلى تصفيتها أو ينهي استمرارها.

حيث يوضح فرض الاستمرارية أن التكلفة التاريخية هي أفضل بدائل القياس، فالمؤسسة سوف تستمر في استخدام أصولها بالطريقة التي سطرت منذ البداية، فعندما تكون وحدة النقد مستقرة فانه يمكن استخدام هذا العنصر بمقياس التكلفة التاريخية بشكل موضوعي[2] .

كما أن هذا الفرض يبرر طريقة ترتيب عناصر الميزانية إلى أصول ثابتة و أصول متداولة و إلى التزامات طويلة الأجل و التزامات قصيرة الأجل، إذ أنه في حالة التصفية يصعب التفرقة بين الالتزامات الطويلة و القصيرة الأجل[3]

رغم اعتماد فرض الاستمرارية، إلا أنه لا يجب أن يفهم أن قياس النتائج من ربح وخسارة سوف يؤجل إلى أن ينقضي أجل المؤسسة، بل يجب تقييم عمل و نشاط المؤسسة إلى فترات تختلف من مؤسسة إلى أخرى، بقصد تحديد المصاريف والإيرادات الخاصة بكل فترة بغرض تحديد نتائجها وإعداد القوائم المالية المتعلقة بها.

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 35-36
[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و آخرون، مرجع سابق، ص ص 36-38
[3] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص50

3. فرض ثبات وحدة القياس النقدي:

يتم الاعتماد على النقود كوحدة قياس أساسية عند إعداد القوائم المالية، و تمثل وحدة القياس النقدية وحدة مناسبة لتحديد أثر مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها[1]

فالمحاسبة بالاعتماد على هذا الفرض تهتم بشكل أساسي بالعمليات التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي، أما العمليات التي لا يمكن التعبير عنها في شكل نقدي مثل العلاقات الإنسانية و الاجتماعية بين أعضاء المؤسسة و أيضا كفاءات و إمكانيات العمال فإنها تخرج من إطار المحاسبة إلا إذا كان لها تأثير غير مباشر على محتوى القوائم المالية و لها تأثير على الصورة الصادقة للمعلومات التي تقدمها المحاسبة وجب إدراجها و ذكرها في الملحق، لكن في بعض الأنظمة المحاسبية خاصة منها الانقلوسكسونية فان العلاقات الإنسانية و إمكانيات و كفاءات العمال يمكن تكميمها و قياسها بشكل نقدي مما يمكن من إدراجها ضمن عناصر القوائم المالية الأساسية خاصة الميزانية و هو ما اصطلح عليه بالمحاسبة الاجتماعية.

حيث أن النقطة الرئيسية التي يعتمد عليها هذا الفرض هي كون وحدة النقد ثابتة القيمة بما يسمح بجمع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على فترات متباعدة، لكن الواقع غير ذلك لأن القوة الشرائية للنقود غير ثابتة على مدار الزمن حيث تنخفض مع حالات التضخم و ترتفع مع حالات الانكماش الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة عبر الزمن لأداء المؤسسة نفسها و بين المؤسسات الأخرى .فالإجراء التصحيحي الذي يتم اللجوء إليه بشكل مستمر هو عملية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة المادية الأمر الذي يحد من تأثير التقلبات في قيم النقود على القوائم المالية الختامية.

هذا ما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تفتقد إلى الكثير من دلالتها و مصداقيتها نظرا للتقلبات المستمرة في الأسعار .فهذا ما يطرح التساؤل حول ما إذا كانت النقود هي المعيار الوحيد المناسب لتصوير واقع المؤسسة و نشاطها و هل يمكن اعتبار الوحدة النقدية ثابتة في الزمن خاصة مع حالات التضخم التي تسود الاقتصاد بشكل كبير و مستمر في معظم الأحيان.

4. فرض الدورية:

كما رأينا سابقا فانه يفترض أن المؤسسة تستمر في القيام بنشاطها لأجل غير محدد، و لكن هذا الافتراض يطرح إشكالية أخرى في تقييم أداء المؤسسة لذا وجب تقسيم حياتها إلى فترات زمنية دورية بهدف إعداد مختلف التقارير المالية التي تسمح بتوفير المعلومات الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار على المدى القصير بشكل أساسي، و توفير مختلف المؤشرات التي تسمح بتقييم أداء المؤسسة.

فمن هنا جاءت أهمية فرض الدورية لحل مشكلة الانتظار إلى نهاية عمر المؤسسة و تقييم أدائها، و من الناحية العملية لا يمكن الانتظار حتى زوال المؤسسة للتعرف على نتائج نشاطها و تسديد الضرائب المستحقة و توزيع الأرباح و غيرها من العمليات الواجب القيام بها.

كما أنه من الناحية القانونية تم اعتماد هذا الفرض لعدة اعتبارات، حيث نجد مثلا في الجزائر أن المخطط الوطني للمحاسبة أكد على العمل بهذا المبدأ من خلال الأمر75 -35 بحيث:

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة16)
- ألزم المؤسسات على القيام في نهاية كل دورة محاسبية بجرد الاستثمارات و المخزونات (المواد 17 و20).

[1] أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ص44

إذن يواجه المحاسبون عدة مشاكل مرتبطة بالبيئة و ظروف نشاط المؤسسة، لهذا اضطروا إلى اعتماد مجموعة من الفروض التبسيطية للبيئة التي يعملون فيها لتسهيل العمليات المحاسبية بما يسمح من إعداد معلومات نافعة. فالفرض هو بمثابة شرط أو ظرف يتم العمل في ظله لتوسع المبادئ المحاسبية بالاستناد إليه[1].

II. المبادئ المحاسبية :

"تعكس الافتراضات الأربعة السابقة الشروط أو الظروف التي تحكم عمل المحاسب، و هي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ أو القواعد التي يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله"[2].

فالمبادئ المحاسبية تمثل الإطار العام الذي ترتكز عليه الممارسة المحاسبية و في الحكم على صدق القوائم المالية، ومن المصطلحات التي شاع استعمالها هي القول بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و حتى يكتسب المبدأ الخاصية لا بد أن يلقى القبول الواسع و العام في التطبيق العملي.

إن المبادئ المحاسبية بشكلها الحالي لم تظهر كلها في نفس الوقت لتوفر إطارا نظريا يحكم التطبيق، العملي و الممارسة المهنية. و إنما ظهر كل مبدأ في سياق منفصل عن الآخر عند ظهور الحاجة إليها[3] فهي تهدف إلى تضييق الخلاف الموجود بين المحاسبين عن طريق توحيد أسس قياس و تقييم و عرض عناصر القوائم المالية.

1) مبدأ القيد المزدوج:

يعتبر هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية منذ أن تناوله بالدراسة المفكر الايطالي LOCA PACIOLIو يلقى إلى وقتنا الحالي قبولا كبيرا من قبل الممارسين في كل مكان، حيث يقتضي هذا المبدأ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جانبين أحدهما المدين و الآخر الدائن مع تساوي مجاميع الجانبين الدائن و المدين.

2) مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة، حيث يتم الاعتماد عليه في قياس عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات. فالأصول تسجل في المحاسبة على أساس تكلفة الحصول عليها عند تاريخ حيازتها.

التكلفة التاريخية تعبر عن سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها ناتجة عن عملية تبادل بين المؤسسة و المتعاملين الخارجيين أو هو يعبر عن تكلفة الإنتاج في حالة الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة[4] ، فمثلا لو تمت حيازة آلة في بداية الدورة ب 100.000 دج و لكن في نهاية الدورة أصبحت قيمتها مساوية ل 125.000 دج فانه تبقى مسجلة في المحاسبة على أساس تكلفة الحيازة في بداية المدة.

هذا المبدأ يرتكز على فرض ثبات وحدة القياس أو الوحدة النقدية، و لكن باعتبار التغيرات التي تحصل في الأسعار ارتفاعا و انخفاضا بحسب حالات الكساد أو حالات التضخم التي تمس الاقتصاد فالمحاسب بالاعتماد على هذا المبدأ فانه يتجاهل هذه التغيرات.

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص34

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص41

[3] محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991 ، ص93

[4] F. engel et F. kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France, 2006, p57

لكن رغم ذلك فان هذا المبدأ يسمح بتوفير معلومات قابلة للتحقق لأنها تمت بأسعار محددة و مبررة

بوثيقة إثبات، و لكنها في نفس الوقت أقل ملائمة لأغراض اتخاذ القرار و لأغراض تقييم الأداء أو دراسة ربحية المؤسسة و تشخيص مركزها و وضعيتها المالية.

وهنا يرى العديد من المحاسبين أنه يجب إعادة النظر في قيم عناصر الأصول و الخصوم بشكل دوري و استخدام قيم سوقية جارية في السوق بدلا من التكلفة التاريخية، و ذلك لإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، لكن هذا لا يعني التخلي عن التكلفة التاريخية بشكل كلي و إنما تعديلها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

3) مبدأ الحيطة و الحذر:

يمكن تعريف هذا المبدأ على أنه تقدير عقلاني و رشيد للأحداث على أساس شك موجود لتفادي تحويل الخطر إلى دورات لاحقة بما يؤثر على نتيجة و ذمة المؤسسة أي أنه يسمح لنا بالأخذ بالحسبان مجموعة من الاحترازات و الاحتياطات خلال الدورة المحاسبية[1] ، أي الحذر وعدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر وعدم المبالغة بالنقصان في الخصوم والأعباء حالة تقديرها، وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان.

كما يرتكز هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا تحققت فعلا و العكس من ذلك بالنسبة للنفقات أي يمكن تسجيل أي نفقة محتملة الحدوث و الاحتياط لها بتسجيلها، فهو بذلك يعتبر عامل من عوامل الأمان [2].

فمن مظاهر تطبيق هذا المبدأ ما يتعلق بتسجيل مختلف مخصصات المؤونات لمقابلة النقص المتوقع في عناصر الأصول، كما أن تطبيق هذا المبدأ يسمح بتطبيق قيد قانوني فيما يتعلق بحماية المساهمين من توزيع أرباح وهمية.

4) مبدأ عدم المقاصة:

يرتكز هذا المبدأ على عدم السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول و الخصوم و بين حسابات الإيرادات و المصاريف، و هذا كله بهدف إظهار القوائم المالية و وضعية و نتيجة المؤسسة بشكل صادق و شفاف .و من أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون و حقوق على مورد أو زبون واحد.

5) مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

بالاعتماد على هذا المبدأ فان المؤسسة ملزمة على استعمال نفس الطرق المحاسبية في كل ما يتعلق بالتقييم و تقديم و عرض القوائم المالية من دورة لأخرى، حيث إذا كان هناك أي تغيير من دورة لأخرى لا بد من الإشارة إلى ذلك و تبريرها في الملحق[3].

إذن التنسيق و التوافق الذي يجب أن تظهره المعلومة المالية و المحاسبية خلال مختلف الدورات المتلاحقة يستلزم تطبيق هذا المبدأ، و ذلك بما يسمح بإجراء مختلف المقارنات سواء من دورة لأخرى بالنسبة لنفس المؤسسة أو بين المؤسسات من نفس النشاط.

---

[1] Orthodoxie comptable IASB, SITE:www.iasb.org

[2] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص35

[3] Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996, p 37

6) مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:

هذا المبدأ يرتبط ارتباطا وثيقا بفرض استمرارية النشاط، حيث يرغب مستعملوا القوائم المالية في تزويدهم بمعلومات دورية عن نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يستدعي تقسيم حياة المؤسسة إلى دورات محاسبية حيث تتألف الدورة المحاسبية عادة من 12 شهر و لكن قد تختلف عن ذلك في حالة ما إذا كانت المؤسسة جديدة أو حالة تصفية الشركة فان الدورة المحاسبية قد تختلف عن 12 شهر.

فمن نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تحديد المصاريف و الإيرادات المتعلقة و المرتبطة بالدورة الحالية، بحيث تتحمل كل دورة محاسبية أعباءها و تستفيد من إيراداتها .و لكن في حالة وجود أحداث لاحقة لتاريخ إقفال الدورة المحاسبية ذات أهمية كبيرة و لتأكيد ظروف معينة و تؤثر على صدق المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية فانه يمكن تعديل أو تسوية القوائم المالية الختامية بما يستجيب للأحداث الجديدة خدمة لمستعملي القوائم المالية و تفاديا لتضليلهم بإعطائهم معلومات كاملة و صحيحة عن وضعية المؤسسة.

7) مبدأ تحقق الإيراد:

إيرادات الدورة هي نتاج قيام المؤسسة بنشاطها العادي من خلال عمليات الشراء و البيع و تقديم الخدمات المختلفة التي تستمر و قد ترتبط بعدة دورات .الأمر الذي يستدعي وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب في تحديد الإيرادات المتعلقة بكل دورة محاسبية معينة.

حيث تختلف قواعد تحقق الإيراد باختلاف طبيعة الأنشطة المنتجة لتلك الإيرادات فنجد:

- تحقق الإيراد بإتمام عملية البيع و نجده في معظم المؤسسات التجارية و الصناعية، فبتاريخ البيع يكون بإمكان المؤسسة تحديد قيمة عملية التبادل و قد تحقق الحدث المسبب للإيراد ألا و هو عملية البيع؛
- تحقق الإيراد أثناء الإنتاج و نجده خاصة في مؤسسات البناء أين تستمر المشاريع لأكثر من سنة مما يستدعي تقسيم إيراد المشروع على مختلف دورات القيام به على أساس التقدم الحاصل في المشروع؛
- تحقق الإيراد عند الإنتاج يكون خاصة في المؤسسات الزراعية؛
- تحقق الإيراد عند التحصيل حيث يكون تحصيل الحقوق غير أكيد.

8) مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

على أساس هذا المبدأ فانه لابد من الاعتراف بالتكاليف في نفس الدورة التي تم خلالها الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بتلك التكاليف، و ذلك حتى يمكن تصوير نتيجة المؤسسة بشكل صحيح و دقيق حيث يستلزم تحديد إيرادات الدورة أولا ثم تحديد التكاليف المتعلقة بها ثانيا [1].

[1] عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991 ، ص59

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية السابقة و التي عرفت و تطورت منذ القديم و التي لاقت رواجا و قبولا من قبل السواد الأعظم من المنظرين و الممارسين للمحاسبة، إلا أنه لا يمكن اعتبارها قواعد طبيعية لا يمكن الحياد عنها أبدا .و لمواصلة المسيرة و بفعل التقدم الاقتصادي و المالي و بحكم الظروف الراهنة للميدان التجاري و المالي تطورت المبادئ المحاسبية من خلال الإطار التصوري لهيئة معايير المحاسبة الدولية للاستجابة على ذلك، و من بين المبادئ التي جاءت بها ما يلي:

9) مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الشكل القانوني:

حيث أن العمليات تسجل في المحاسبة و تظهر في القوائم المالية على أساس طبيعتها و حقيقتها المالية و الاقتصادية دون التركيز فقط على الجانب القانوني للعمليات، و ذلك دون إهمال هذا الجانب أي القانوني الذي يبقى ذو أهمية بالموازاة مع الطبيعة المالية و الاقتصادية للعمليات و هذا خدمة لمستعملي القوائم المالية و إيصالهم بمعلومات شافية كافية حول واقع المؤسسة.

فبعض الأنظمة المحاسبية تعتمد أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة على قاعدة الملكية للعناصر المكونة لذمة المؤسسة بحكم النصوص القانونية التي يعتمد عليها و التي يجب التقيد بها عند التسجيل المحاسبي، و لكن هذه المعالجة تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية فقد يحدث أن تستغل المؤسسة استثمارات عن طريق قرض إيجاري دون أن يكون هناك أثر لهذه الاستثمارات على ميزانية المؤسسة التي تقوم باستغلال و استعمال هذه الاستثمارات لأنه تظهر الأقساط الدورية التي يتم تسديدها في جدول النتيجة .فقط و قد تظهر تفاصيل العملية في الملحق إن كان يوجد ملحق أو تقرير التسيير الذي يتم إعداده سنويا[1].

10) مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي نفسها الميزانية الختامية للدورة السابقة مباشرة، حيث لا يمكن تغيير أو تعديل أو تبديل المعلومات الظاهرة بالميزانية الافتتاحية في أي حال من الأحوال حتى و لو كانت هناك أخطاء في تسجيل عمليات و تعاملات الدورة السابقة فإنها تصحح خارج الميزانية الافتتاحية .و لكن هناك عدة استثناءات لهذا المبدأ بحيث يمكن المساس بالميزانية الافتتاحية في حالة أول سنة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق و ما تنص عليه و للاستجابة لهذه المعايير، بالإضافة إلى حالات وجود أخطاء خلال الدورات السابقة لا بد من تصحيحها خلال تلك الدورات بما يؤثر على قوائمها المالية و بالأخص الميزانية الختامية التي تعتبر الميزانية الافتتاحية للدورة الموالية، أو في حالة تغيير الطرق المحاسبية المستعملة و المنتهجة فان ذلك يستدعي إعادة النظر في الطرق المحاسبية المتبعة خلال الدورة السابقة بما يضمن إجراء المقارنة عبر الزمن و التأثير و التعديل على الميزانية الافتتاحية، إذن هذا المبدأ لم يعد صحيحا % 100 مع المعايير المحاسبية الدولية.

11) مبدأ الصورة الصادقة:

ينص هذا المبدأ على أن القوائم المالية لابد أن تظهر الصورة الحقيقية و الصادقة للوضعية المالية و لأداء المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي عبارة عن هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه عن طريق المحاسبة بالتمثيل الصادق للعمليات المالية و مختلف الأحداث و التدفقات التي تقوم بها المؤسسة . فالصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية التي يتم إعدادها وفق معايير معتمدة و تلقى القبول العام في سوق المعلومات المالية [2].

[1] Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON 3, France, 2004

[2] Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000, p 790

عند احترام هذا المبدأ فان مستعملوا القوائم المالية يمكنهم بناء صورة أكثر صحة و أكثر مصداقية و شفافية حول الوضعية العامة للمؤسسة، حيث يمكن الاستعانة و الاعتماد على معلومات أخرى مكملة للقوائم المالية الضرورية التي يمكن أن تكون في شكل نثري أو جداول شارحة للقوائم المالية الرئيسية.

حيث أن هذا المبدأ يتعدى الالتزام بالنصوص القانونية كما هو سائد في الأنظمة القارية خاصة منها التي تنتهج المنهج الذي تتبعه فرنسا مثل الجزائر لإعطاء صورة موضوعية و شفافة حول المؤسسة المعنية بالاعتماد على القواعد و الإجراءات المحاسبية، كما يرتبط و يرتكز هذا المبدأ بشكل أساسي مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الواقع القانوني من خلال إعطاء صورة أقرب ما تكون من الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

12) مبدأ الأهمية النسبية:

تعتبر معلومة على أنها ذات أهمية إذا كان حذفها أو إهمالها له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوها بالاستناد إلى القوائم المالية .و على هذا الأساس فانه يتعين الإفصاح على أية معلومة ذات أهمية و أثر على محتوى القوائم المالية لتفادي تضليل مستعمل القوائم المالية دون الإفراط في التفاصيل مما يؤدي إلى إغفال المعلومات المهمة.

و لتحديد درجة الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من وجود مجموعة من الاعتبارات التي يجب التقيد و الالتزام بها منها ما هو كمي و منها ما هو وصفي، فالاعتبارات الكمية مثل الحجم النسبي للعنصر أو على أساس قيمة العنصر المعني، أما الاعتبارات الوصفية فلا ترتبط بأساس كمي أو نقدي و لكن لها تأثير هام غير نقدي على محتوى القوائم المالية.

يتميز هذا المبدأ بصعوبة التطبيق لأنه يختلف من محاسب لآخر و من مؤسسة لأخرى فما هو ذو أهمية نسبية عند المؤسسة أ قد يكون غير ذلك عند المؤسسة ب و العكس صحيح، مما يستدعي وجود دراية و إدراك كبيرين و واسعين من ناحية ممارسة المحاسبة.

إذن يمكن القول بأن الفروض و المبادئ المحاسبية تشكل القاعدة و الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة، فهي تعتبر بمثابة مصفاة للمعلومة المالية و المحاسبية التي يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط النوعية التي تسهر المحاسبة على احترامها و توفيرها لتفادي تضليل مستعمل هذه المعلومة و مختلف متخذي القرار.

III. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية

حتى يمكن الوفاء بتوفير معلومات ملائمة و تلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية لا بد من تحديد المفاهيم الأساسية للقوائم المالية، التي تهدف بشكل عام إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي و نتائج أعمال و نشاطات المؤسسة و أيضا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

فتصوير عناصر القوائم المالية هو نتيجة لآثار العمليات و الأحداث التي تمر بها أو تقوم بها المؤسسة عن طريق تبويبها في شكل مجموعات حسب خصائصها، و هذه المجموعات هي التي سوف تشكل العناصر المكونة للقوائم المالية و المتمثلة في الميزانية التي تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و جدول النتائج الذي يسمح بقياس أداء المؤسسة من خلال إظهار الإيرادات و الأعباء و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

العناصر الأساسية التي تبين و تظهر الوضعية المالية للمؤسسة هي الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و التي يمكن تعريفها كما يلي [1]:

1. **الأصول** :هي موارد مراقبة من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة أو ماضية و يتوقع أو ينتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية تعود للمؤسسة.
2. **الخصوم** :هي التزامات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة و يتوقع أن ينتج عن الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة ممثلة لمنافع أو مزايا اقتصادية.
3. **الأموال الخاصة :**هي عبارة عن الباقي من أصول المؤسسة بعد استبعاد جميع الخصوم.

عند تحديد ما إذا كان عنصر ما يتوافق مع التعاريف السابقة للأصول أو الخصوم أو الأموال الخاصة لابد من مراعاة أيضا جوهر العنصر و واقعه الاقتصادي و ليس فقط شكله القانوني .فعلى سبيل المثال في حالة التأجير التمويلي أو القرض الايجاري فان الجوهر و الواقع الاقتصادي هو حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية من خلال استخدام و استعمال الأصل المؤجر خلال الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل مقابل الالتزام بدفع و تسديد ما يساوي القيمة العادلة للأصل و المصاريف المالية المرتبطة بها، و عليه فانه يترتب على القرض الايجاري عناصر تستجيب لتعريف الأصول و الخصوم ما يستدعي تسجيلها في ميزانية المستأجر.

المنافع أو المزايا الاقتصادية المستقبلية التي تعتبر من أهم شروط التسجيل في عناصر الأصول أو الخصوم تعبر عن قدرة الأصل على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بشكل مباشر أو غير مباشر .حيث يمكن أن تكون مساهمة الأصل في تحقيق تدفقات نقدية من خلال مساهمته في النشاط الإنتاجي التي تشكل جزء من العمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة أو مثلا في القدرة على التخفيض و التقليل من تدفقات الخزينة إلى خارجة المؤسسة.

فالمؤسسة في الحالة العادية تستخدم أصولها لإنتاج سلع و خدمات لتلبية و إرضاء احتياجات و طلبات زبائنها، فعلى هذا الأساس أن منتجات المؤسسة تلبي احتياجات زبائنها فإنهم مستعدين على دفع مقابل ذلك و هو ما يحقق تدفق خزينة موجبة إلى المؤسسة .بحيث تدفقات الخزينة يمكن أن تحدث عن طريق العديد من العمليات مثل تبادل الأصول أو الوفاء بخصوم المؤسسة أو التوزيعات على ملاك المؤسسة و غيرها.

هناك العديد من أنواع الأصول مثلا التجهيزات المادية كالمعدات و الآلات الصناعية، لكن الخاصية المادية لا تعتبر شرط ضروري لاعتبارها من عناصر الأصول لذا تعتبر براءات الاختراع أو برمجيات الإعلام الآلي من الأصول رغم أنها غير مادية لاستجابتها لتعريف الأصول.

بحيث تنشأ أصول المؤسسة نتيجة عمليات و أحداث ماضية، حيث يمكن أن يحدث ذلك أيضا عن طريق حصول المؤسسة على تجهيزات من الدولة في شكل إعانات مادية أو عينية لتشجيع أو كدعم للمؤسسة أو أصول نتيجة اكتشاف المؤسسة لموارد طبيعية .مما يجدر الإشارة إليه هو أن العمليات المتوقع حدوثها في المستقبل لا يمكن تسجيلها ضمن عناصر الأصول مثل نية المؤسسة شراء بضاعة لأنها لا تستوفي الشروط الواردة في التعريف السابق.

أما فيما يتعلق بالخصوم فان الخاصية الأساسية له هو وجود التزام، و الالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل معين .و الالتزامات قد تكون واجبة الأداء بشكل قانوني كتوفر عقد معين يلزم المؤسسة مثل حالات إلزامية تسديد مقابل السلع و الخدمات المقدمة للمؤسسة لتوفر مستند قانوني يثبت ذلك.

[1] Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie, p58

لكن يجب التمييز بين الالتزامات الحالية و التعهدات المستقبلية، مثلا في حالة ما إذا قررت إدارة المؤسسة حيازة أصول معينة في المستقبل فان هذا القرار لا يشكل التزام حالي .بحيث ينشأ الالتزام فقط عند استلام الأصل أو حدوث اتفاق نهائي للحصول على الأصل و توقيع الوثائق الرسمية لذلك، فلو قررت المؤسسة التراجع عن الاتفاق فان عواقب ذلك لا تجنب المؤسسة تدفقات لمواردها نحو الطرف الآخر.

عكس ما رأينا فيما يتعلق بالأصول فان الوفاء بالتزام معين يعني خروج لموارد تتضمن منافع اقتصادية، و يمكن أن يحدث ذلك عن طريق التسديد بواسطة الخزينة مثلا .كما تنشأ الخصوم نتيجة مختلف الأحداث التي تمت في الماضي كالحصول على السلع أو الاستفادة من الخدمات التي لم يتم تسديديها على الفور أيضا عمليات الاقتراض تستدعي الوفاء بها تجاه المؤسسات المقرضة .أيضا هناك بعض الخصوم تتميز بخاصية التقدير في قيمتها خاصة فيما يتعلق بمخصصات المؤونات.

كما تعتبر النتيجة كأداة لقياس مستوى الأداء في المؤسسة أو كأساس لمعايير أخرى لقياس مستوى الأداء مثل عائد السهم أو مردودية الاستثمارات مثلا، و تمثل الإيرادات و المصاريف العناصر المرتبطة مباشرة بذلك و هي التي تسمح بقياسه .و بذلك يمكن تعريفها كما يلي:

1. **الإيرادات** :هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية، في شكل زيادة في عناصر الأصول أو في شكل تخفيضات لعناصر الخصوم .و التي ينتج عنها زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك الزيادات في الأموال الخاصة التي يقوم بها أصحاب المؤسسة.
2. **المصاريف** :هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل انخفاض في عناصر الأصول أو نشوء خصوم التي بدورها تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة.

يمكن عرض عناصر الإيرادات و المصاريف بطرق مختلفة من أجل تقديم المعلومات التي تلاءم عملية اتخاذ مختلف أنواع القرارات في المؤسسة، بحيث يتم الفصل بين عناصر الإيرادات و المصاريف بغرض توفير مجموعة من المؤشرات و الأرصدة التي تسمح بقياس مستوى الأداء في المؤسسة مثلا قد نجد الأرصدة التالية كالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال و النتيجة العادية و النتيجة المالية و النتيجة الاستثنائية، أيضا يمكن اعتبار أن الهدف الأسمى للمحاسبة هو إعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة، بحيث الصورة الصادقة تحترم عندما تعد المحاسبة على أساس القواعد و الإجراءات المعتمدة و المتعارف عليها و المحترمة للخصائص النوعية للقوائم المالية المعتمدة من قبل معايير المحاسبة الدولية[1].

فيظهر ذلك من خلال القوائم المالية الختامية و الحسابات الختامية التي تعدها المحاسبة بما يسمح بإظهار الصورة الصادقة بأكثر شفافية و واقعية حول الذمة المالية للمؤسسة و حول وضعية خزينتها و أيضا النتيجة التي حققتها من جراء قيامها بمختلف الأنشطة و العمليات خلال الدورة المحاسبية المعبر عنا في سنة كاملة أي 12شهرا.

فالصورة الصادقة هي بمثابة اختبار أخير، بحيث يسمح بمراقبة المعلومة المالية و المحاسبية التي تقدمها المحاسبة هل هي تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المالية و المتعارف عليها من حيث شموليتها و وضوحها و درجة اكتمالها و نفعيتها و دلالتها للأنشطة و العمليات و المبادلات التي قامت بها المؤسسة .فمن مسؤولية معدي هذه المعلومات و الحسابات الختامية تحسينها باستمرار عن طريق استعمال مختلف الطرق و الإجراءات و القواعد لاحترام الصورة الصادقة التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية و الحسابات الختامية، أو عن طريق

[1] Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005, pp48-54

تقديم إيضاحات و شروحات في الملحق المرفق حول المعلومات الواردة في القوائم المالية و حتى المعلومات غير المتضمنة فيها و يمكن أن تؤثر على إظهار الصورة الصادقة.

فمن خلال عمليات التبادل التي تقوم بها المؤسسة يمكن استخلاص دورين مهمين للمحاسبة عن طريق تزويد ذوي العلاقة التي تتعامل معهم المؤسسة بالمعلومات الضرورية و التي تعكس آثار و نتائج الأنشطة و التعاملات الماضية التي تقوم بها المؤسسة بالأساس معهم، و تفسير تلك المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار أي التسجيل و التحليل و التفسير .من خلال تسجيل الصفقات التي تحدث مع المتعاملين مع المؤسسة سواء .الداخلين أو الخارجيين، بحيث هذه المعاملات تأخذ شكل تدفقات سواء حقيقية أو مادية أو تدفقات نقدية [1].

[1] Marie christine bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner et Guilliaume blin, op.cit, p13

خاتمة الفصل:

كما رأينا فان المحاسبة قديمة جدا في التاريخ فهي ظهرت مع ظهور التجمعات البشرية، فالممارسة المحاسبية عرفت تسايرا و تعايشا كبيرا مع مختلف التطورات و المستجدات التي حدثت في محيط المؤسسات عبر مختلف الحقب التاريخية المتتالية .سواء في المجتمعات القديمة أو في ظل الواقع الاقتصادي الحديث المتميز بسرعة تحولاته و انتشار و اتساع رقعة التجارة و أيضا تعدد و تعقد العلاقات بين المؤسسات فيما بينهم.

كما أن المحاسبة نجحت إلى حد كبير في الإجابة و تلبية الاحتياجات من المعلومات المالية و المحاسبية المطلوبة من طرف كل من تهمهم حياة و وضعية و نتائج أعمال المؤسسة عبر كل مرحلة و في كل فترة من الفترات التاريخية، و ذلك راجع إلى وجود أساس نظري مرجعي أكثر فعالية و وضوح يستند إليه في مختلف العمليات و الاستشكالات التي تطرح لإعطائه مجموعة متكاملة من الطرق و الإجراءات و المفاهيم التي تسمح ببلوغ الإفصاح الشامل و الصادق لواقع المؤسسة.

المحاسبة كغيرها من العلوم لها دورها و أهميتها في المجتمعات، بحيث خصت بمجموعة من الدراسات المتخصصة في الجامعات و المعاهد و أسست لها جمعيات و منظمات محلية و دولية خاصة بها تحرص على تنظيمها و تحسين و تطوير الكفاءات و الممارسات و السلوك المهني للأفراد الذين يقومون بمهنة المحاسبة و ما يرتبط بها من فحص و مراقبة التي يقوم بها في العادة مراجع خارجي لضمان حيادهم و استقلاليتهم.

فمع التطور في العلاقات الاقتصادية و المالية، الأمر الذي أدى إلى جعل الاستثمار لا يبقى منحصرا في دولة ما أو في إقليم ما و إنما أصبح استثمار دولي و عالمي أي عولمة الاقتصاد .جعل كل مستثمر يحتاج إلى معلومات مالية أكثر منها محاسبية لمعرفة و دراسة المؤسسة أو القطاع الذي ينوي أن يستثمر فيه، إذن الهدف هو إعطاء معلومات مالية كافية و واضحة للمستثمر بالدرجة الأولى لكي تستعمل كوسيلة لاتخاذ القرار المرتبط بالاستثمار .بحيث أنه لا بد أن تكون هذه المعلومات معالجة و معدة و مقدمة بنفس المعايير و الطرق مهما كان البلد أو مهما كانت المؤسسة.

فهذا البعد الدولي للاقتصاد يقود إلى طرح إشكالية ما إذا كانت المحاسبة قادرة على مسايرة هذا الطرح و البعد الجديد، باعتبار التباين الموجود في الممارسات و التطبيقات المحاسبية و في الأطر القانونية التي تحكم ذلك، و أيضا في الثقافة و الذهنية المحاسبية من دولة لأخرى .هذا ما شكل عائقا أمام المؤسسات التي تنشط في دول مختلفة و ذات ممارسات محاسبية مختلفة من ضمان قراءة موحدة لقوائمها المالية بين مختلف فروعها في العالم، من هنا جاءت فكرة توحيد العمل و القواعد المحاسبية و هو ما أطلق عليه بالمحاسبة الدولية.

الفصل الثاني

التوحيد المحاسبي في الجزائر

مقدمة الفصل:

كما رأينا في الفصل الأول فان الهدف النهائي للمحاسبة هو توفير و إنتاج معلومة مفيدة و نافعة لاتخاذ القرار، بحيث ترتبط نفعية هذه المعلومات بدرجة إشباعها لحاجات معينة ومحددة في ظروف و محيط معين و محدد أيضا، كما تعتبر نظرة مستعمليها قيد رئيسي لتحديد درجة نفعيتها على أساس قوة ارتباطها بمواضيع اتخاذ القرار لهؤلاء المستعملين أو المنتفعين منها، فالإشكالية التي تطرح في هذا الإطار هي تعدد و تنوع الأنظمة و النماذج المحاسبية المستعملة و المتبعة في تقديم منتجات محاسبية مختلفة سواء من حيث المبادئ التي تستعملها أو من حيث طريقة تقديم و عرض القوائم المالية ذات الاستعمالات و الإغراض المختلفة و ذلك نتيجة التباين و الاختلاف سواء في البيئة الاقتصادية و المحاسبية من منطقة لأخرى و من دولة لأخرى، وفي طبيعة المعلومة المطلوب من المحاسبة أن توفرها في حد ذاتها.

فما يميز العصر الذي نعيش فيه ظاهرة العولمة التي حطمت كل القيود بين الشعوب و الأمم، ونتج عنها نمو سريع للتبادلات التجارية بين الدول المختلفة، حتى أصبح الأمر الغالب على الاقتصاد العالمي كما يظهر ذلك من خلال عدد الدول الموقعة على اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة الذي يشمل معظم دول العالم .ففي ظل هذا التوسع العالمي للتبادلات التجارية و المالية تعاظمت قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل مختلف مناطق العالم، إما بإنشاء فروع لها في مختلف دول العالم أو عن طريق السيطرة على شركات قائمة و تنشط في تلك الدول.

و لقد كان لتنامي وتطور حجم الأنشطة الاقتصادية وأسواق المال الدولية وبروز التكتلات الاقتصادية الدولية وتعاظم دورها في الاقتصاد العالمي أثرا بالغا على نشاط المؤسسات، التي أصبحت في بحث دائم عن مصادر التمويل اللازمة لتغطية احتياجاتها من الأموال، في سياق دولي يفرض استراتيجيات اتصال مالية موجهة لجمهور كبير غير متجانس، إضافة إلى مجموعات أخرى مهتمة بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسات منها على وجه الخصوص المحللين الماليين وبعض الهيئات الأخرى المهتمة بالاستثمار الدولي.

فنظرا لتنامي حجم الاستثمارات و العمليات التي تتم في الأسواق العالمية باستخدام عملات أجنبية مختلفة لطرفي العملية أو لأحدهما الأمر الذي يطرح مشكلة العمليات بالعملة الأجنبية أو بالعملة الصعبة، و نفس المشكلة تطرح على مستوى الشركات القابضة بالنسبة للحسابات المجمعة الخاصة ببعض الشركات التابعة في بعض الدول الأجنبية إضافة إلى مشكلة أخرى تتعلق بتغيرات الأسعار أو المحاسبة في حالات التضخم خاصة إذا تعلق الأمر بحالات التضخم الجامح.

كما أن التطور التكنولوجي و انتشار و توسع استعمال تكنولوجيات الإعلام و الاتصال التي ساهمت في تسهيل تدفقات المعلومات لمختلف المهتمين لأغراض اتخاذ القرار خاصة القرارات الاقتصادية و المالية في الوقت المناسب، فهذه المعلومات تشكل بالدرجة الأولى مخرجات النظام المحاسبي و المالي للمؤسسات الاقتصادية، و كما رأينا سابقا فانه حتى تكون نافعة لا بد أن تكون قابلة للمقارنة و حتى تكون قابلة للمقارنة لا بد أن تعتمد على نفس المعايير و قواعد القياس و العرض التي في الأساس تختلف من دولة لأخرى و من مؤسسة لأخرى من قطاع لآخر الأمر الذي قد يؤدي في بعض الحالات إلى تضليل متخذ القرار.

فلتفادي و التغلب على ذلك كان لزاما تبني سياسة و منهج جديد لتوحيد العمل المحاسبي و تبني نفس الأسس و المبادئ و قواعد التقييم و عرض القوائم المالية من خلال وضع معايير محاسبية دولية موحدة، فعلى هذا الأساس جاء هذا الفصل ليتناول عملية التوحيد المحاسبي من منظورها الدولي و يتناول بالدراسة المعايير المحاسبية الدولية، و الذي تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي
المبحث الثاني :عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية
المبحث الثالث :المحيط المحاسبي في الجزائر

المبحث الاول :مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي شكل من أشكال العولمة الاقتصادية في جانبها المحاسبي، بما يمكن من توفير المعلومة التي يحتاجها النظام الاقتصادي استجابة للتغير و التطور الجديد في الميدان المالي و الاقتصادي بشكل عام، لذلك فان التوحيد المحاسبي يعتبر ضرورة لمسايرة و مواكبة الوظيفة المحاسبية للتغيرات الاقتصادية و المالية الحاصلة لضمان تمثيل أكثر واقعي للميدان الاقتصادي و المالي للمؤسسة.

I. مفهوم التوحيد المحاسبي و أهميته :

يستدعي تحقيق الأهداف الجديدة للمحاسبة وجود إستراتيجية لعملية التوحيد المحاسبي حول مختلف طرق عمل المحاسبة خاصة طرق التقييم و القياس و التسجيل و التصنيف و العرض للمعاملات الاقتصادية و المالية التي تقوم بها المؤسسة، عن طريق سن قوانين جديدة ضريبية و مالية و تجارية أو بإصدار قوانين محاسبية مستقلة تماما عن القانون الجبائي يقوم بها هيئات يكون اختصاصها محاسبي بحت.

1. تعريف التوحيد المحاسبي:

التوحيد هو مصطلح كثير الاستعمال في ميادين متعددة خاصة في المجال الصناعي، و يقصد به توحيد أنواع و أشكال و أحجام منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتوج .أما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم و المصطلحات و استعمال تعاريف موحدة و توحيد المبادئ و حتى طرق العمل و إعداد المعلومات و الإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية و تصنيف و .ترتيب محتوياتها [1].

فحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فان التوحيد المحاسبي يتمثل في[2] :

1) التحديد :يتم ضمانه عن طريق توفير أكبر قدر من الدقة؛
2) الانتظام :أي تتبع طرق متماثلة أو نفس الطرق في ذلك الميدان؛
3) التبسيط :يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كل ما هو غير ضروري في ذلك الميدان.

في ميدان المحاسبة نجد عدة مجالات للتوحيد المحاسبي فمنها ما يخرج عن نطاق المحاسبة الدولية ليشمل مهنة المحاسبة بشكل عام، خاصة ما يتعلق بممارسي المحاسبة و المراجعة عن طريق اتخاذهم لمواقف معينة و محددة حول موضوع أو قضية محددة مثل الرأي القائل بضرورة حفظ السر المهني المرتبط بالمعلومات التي تخص الزبون و هي مرتبطة بالأساس بأخلاقيات مهنة المحاسبة، و منها ما يتعلق أيضا بتوحيد المهام فهي ترتبط بمهام محافظ الحسابات أو المراجعة القانونية بالأساس عن طريق توحيد طرق العمل و مختلف مراحل القيام و تنفيذ المهمة.

و هناك ما هو مرتبط بتوحيد الطرق و المبادئ العامة للمحاسبة و هو ما يهمنا أكثر و ما تنادي إليه المعايير المحاسبية الدولية عن طرق توحيد طرق التصنيف و التسجيل و التقييم و العرض، مثل توحيد طرق تقييم الاستثمارات و حساب الاهلاكات، لكن للوصول إلى هذا المستوى لا بد من توفر مجموعة مصطلحات شاملة و واضحة و دقيقة المعنى و الدلالة و ملائمة مع إمكانية تطبيق طرق التقييم المعتمدة دون إهمال وثائق عرض المعلومات التي لا بد أن تكون ذات دلالة و سهلة القراءة.

[1] B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001, p25

[2] Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967, p254

2. أهداف التوحيد المحاسبي:

يوجد اختلاف و تباين كبير بين مختلف المرجعيات المحاسبية[1] سواء من حيث المبادئ أو من حيث تقديم تقديم و عرض القوائم المالية، فيوجد ثلاثة مرجعيات محاسبية الأكثر انتشارا و استعمالا في العالم و هي[2] :

- المرجعية المحاسبية الأوربية التي ترتكز على التوجيه أو الأمر الرابع و السابع للاتحاد الأوربي
- المرجعية المحاسبية الأمريكية من خلال معايير المحاسبة الأمريكية المتعارف عليهاUS) (GAAP
- المرجعية المحاسبية الدولية ممثلة في معايير المحاسبة الدوليةAS I و من خلال معايير المعلومة الماليةIFRS)).

كما أن تطور العلاقات الاقتصادية و المالية بين مؤسسات من دول مختلفة ذات أصول و ثقافة مختلفة و انتشارها و قيامها باستثمارات في مناطق مختلفة من العالم ذات أنظمة و ثقافات محاسبية مختلفة، الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى إنتاج معلومات مالية و محاسبية مختلفة و متباينة الأمر الذي يصعب من عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهذه المؤسسات نظرا لصعوبة فهمها و مقارنتها.

مثلا في أوروبا يوجد اختلاف كبير بين الأنظمة المحاسبية المستعملة قبل سنة 2005 من طرف دول الاتحاد الأوربي كما يبينه الجدول التالي:

أهم مؤشرات القوائم المالية لنفس المؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية لسبع دول أوربية(ملايين أورو)

	الدنمارك	بلجيكا	اسبانيا	فرنسا	ايطاليا	هولندا	بريطانيا
نتيجة الاستغلال	261	274	250	264	243	264	289
النتيجة الصافية	133	135	131	145	174	140	192
الاستثمارات المعنوية	184	171	181	186	181	171	91
الاستثمارات المادية	298	431	418	401	361	401	431
مجموع الأصول	482	602	599	587	542	572	522
الأموال الخاصة	649	726	722	710	751	704	712
النتيجة الصافية الأموال الخاصة	20.5%	18.6%	18.2%	21.0%	23.2%	19.9%	27.0%

المرجع:séminaire sur les nouvelles normes comptables, Université Paris-Daufine,2004

أما من حيث الاختلاف الموجود بين الممارسة المحاسبية في بعض دول الاتحاد الأوربي، و بين الممارسة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية قبل سنة 2005 لمجموعة من المؤسسات نلاحظ وجود اختلاف واضح كما يبينه الجدول التالي:

جدول يبين نتيجة سنة 2000 لمجموعة من المؤسسات الأوربية الوحدة :و.ن

	المعايير المحلية	المعايير الامريكية	الفارق
Alcatel	1.3	0.5-	1.8-
Alstom	0.2	1.3-	1.5-
Deutsche Telekom	5.9	9.2	3.3
France Telecom	3.6	5.1	1.5
Glaxosmithkline	6.8	8.5-	15.3-
Vodafone	16.0-	11.6-	4.4

المرجع:Séminaire sur les nouvelles normes comptables, Université Paris-Dauphine,: 2004

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ الاختلاف و التباين الواضح فيما بين الممارسات المحاسبية بين دول أوربا الغربية من جهة و بين الممارسة المحاسبية الانقلوسكسونية، فهذا التباين راجع بالأساس إلى:[3]

[1] Un référentiel comptable regroupe l'ensemble des principes comptables, des normes comptables et des interprétations de ces normes

[2] Mireille et Christian zambotto, documentations sur la normalisation comptable, intec.cnam, France, 2006, p01

[3] Mireille et Christian Zambotto, Op. Cit, p 01

- المحاسبة في الدول الأوربية تستعمل و تركز على مخطط حسابات خاصة في فرنسا وألمانيا مما ينتج اختلاف بينها و بين نظيرتها الأمريكية التي لا تعتمد ذلك؛
- المحاسبة مكيفة حسب النظام الجبائي في دول أوربا الغربية على العكس من ذلك فهي مستقلة عن القانون الضريبي في الدول الانقلوسكسونية؛
- القوائم المالية موجهة لمختلف المستعملين في أوربا الغربية بينما في الدول الانقلوسكسونية فإنها موجهة بشكل رئيسي للمستثمرين والمساهمين؛
- شرط الملكية يعتبر قيد أساسي للتسجيل ضمن أصول المؤسسة مطبق في فرنسا مثلا بينما في الدول الانقلوسكسونية فإنهم يستعملون شرط الاستعمال للأصل؛

بالإضافة إلى التباين في الممارسات المحاسبية فان عولمة أسواق المال كان من الأسباب الأساسية التيسارعت في ضرورة تبني التوحيد المحاسبي من منظوره الدولي، فسوق رأس المال قد يجذب مستثمرين أجانب، فالمستثمر الأجنبي يعتبر من المستعملين الأساسين للقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة مما يستلزم عليه الالتزام بالممارسة المحاسبية المحلية و عرض قوائم مالية أخرى في موطنه الأصلي وفقا لممارسة محاسبية أخرى، وهذا بطبيعة الحال يكلف أموال كبيرة و ضخمة لإعداد قوائم مالية وفقا لمرجعيتين محاسبيتين مختلفتين أو أكثر خاصة إذا كانت الاستثمارات في عدة أسواق مالية أو في عدة دول، هذا ما يؤدي إلى تحمل المؤسسة تكاليف إضافية كبيرة قد يكون لها تأثير بالغ على نتائجها و وضعية خزينتها و مستوى أدائها بسبب التكلفة الكبيرة لاعتماد عدة مرجعيات محاسبية لإعداد و عرض القوائم المالية.

كما أن للتوحيد المحاسبي الدولي عدة أسباب، توجد أيضا عدة أسباب و غايات لأعمال التوحيد المحلي من بينها [1] :

- طمأنة أصحاب الحقوق و المقرضين الصغار عن طريق توفير معلومات منظمة و قابلة للمقارنة و شفافة؛
- السماح بإجراء رقابة جبائية أكثر صدقا لتصريحات المؤسسات؛
- تلبية احتياجات الهيئات الحكومية المشرفة على التخطيط في الدول التي تعتمد هذه السياسة؛
- السماح لأطراف داخل المؤسسة مثل العمال بالحصول على المعلومات المحاسبية.

فمن الأهداف الرئيسية لعملية التوحيد المحاسبي النقاط التالية[2]

- تحسين طرق مسك المحاسبة بما يمكن من إظهار الصورة الصادقة و أكثر واقعية؛
- توفير أفضل فهم للمحاسبة و سهولة أكبر لإجراء عمليات الرقابة عليها؛
- السماح بإجراء المقارنات عبر الزمن و بين المؤسسات؛
- تسهيل عمليات تجميع الحسابات؛
- إعداد الإحصائيات بشكل جيد حول أنشطة المؤسسات.

إن الرغبة في الحصول على معلومات متجانسة حول أنشطة المؤسسات من طرف الدولة من أجل فرض رقابة عليها و تنظيم الأنشطة الاقتصادية و التجارية في البلاد، و إرساء قواعد متماثلة لإعداد و نشر المعلومة، بما يؤدى إلى ضمان أكبر قدر من الشفافية و المصداقية حول أنشطة المؤسسات تفاديا لتضليل الأطراف المستعملة لتلك المعلومة، كون المعلومات المتدفقة كبيرة الحجم و لا بد أن تتميز بالموضوعية بما

[1] C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, dunod, paris, 2000, p 68

[2] Articles d'écho-gestion, les normes comptables internationales, pedagogie.ac-aix-marseille.fr/ecolyc/revue, le14/11/2008

يمكن من إجراء المقارنات عبر الزمن لنفس المؤسسة و بين المؤسسات المختلفة فيما بينها، كان من الأهداف و الغايات الرئيسية لعملية التوحيد المحاسبي المحلي.

فالهدف الرئيسي من التوحيد المحاسبي هو الاستجابة لأعمال التكامل و عولمة أسواق رؤوس الأموال و المعاملات التجارية العالمية، عن طريق توفير معلومات شفافة و واضحة و صادقة مشروحة بشكل مناسب و تأخذ نفس الشكل عبر جميع المؤسسات و متجانسة و قابلة للمقارنة و مصادق عليها للمستثمرين بالدرجة الأولى و المساهمين و المقرضين و أصحاب الحقوق نحو المؤسسة بدرجة ثانية.

II. تيارات التوحيد المحاسبي في العالم :

التوحيد المحاسبي يركز و يهدف بشكل أساسي و مباشر على توحيد طريقة عرض محتوى القوائم المالية، التي يترتب عليها بالضرورة إتباع طرق تقييم و تصنيف موحدة، لكن هذه العملية تبقى مرتبطة بمحيط اقتصادي و سياسي و اجتماعي و ثقافي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة ما ينتج عنها وجود عدة تيارات و نماذج للتوحيد المحاسبي في العالم منها ما هو مرتبط بالتيار الانقلوسكسوني و منها ما يرتبط بالتيار القاري.

فالاختلاف ناتج عن اختلاف التوجهات الاقتصادية بين مختلف الدول، إضافة إلى الثقل و الوزن الاقتصادي للدولة .و من الأسباب الرئيسية لهذا الاختلاف[1]:

- وجود محيط اقتصادي و اجتماعي و ثقافي مختلف من دولة لأخرى؛
- اختلاف في الأهداف المتوخاة من القوائم المالية؛
- اختلاف و تباين في المبادئ المحاسبية المستعملة؛
- اختلاف كبير في طرق التقييم و التسجيل والعرض لعناصر القوائم المالية؛
- اختلاف في فهم و تفسير المعلومة التي تقدمها المحاسبة.

1. التوحيد المحاسبي من وجهة التيار الانقلوسكسوني:

إن أهم ما يميز هذا التيار هو إسناد مهمة إصدار المعايير إلى القطاع الخاص عن طريق الشركات الكبرى و المجمعات و المنظمات المهنية العالمية .و من بين الدول التي تصنف ضمن هذا التيار هي الولايات المتحدة الأمريكية في المرتبة الأولى و بريطانيا و كندا و أستراليا بالإضافة إلى الدول التي تخضع .للتأثير الأمريكي[2].

فالمنظومة الانقلوسكسونية تسعى لتوفير معلومة جيدة حول الاستثمار و التمويل موجهة للمساهمين و المستثمرين بشكل عام، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يعود تاريخ التوحيد المحاسبي إلى سنوات الثلاثينات لجنة تداول الأوراق المالية بعد الهزة (SEC) عقب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929حينما تم تأسيس التي لقيتها ثقة المستثمرين في المعلومات التي تقدمها المؤسسات و قلتها أيضا، بحيث كان الاتهام الأول موجه للمحاسبة و المراجعة لتقصيرها في تقديم معلومات كافية و صادقة[3].

فبدأت هذه الهيئة بنشر مجموعة من القوانين التي تلزم المؤسسات التي ترغب الدخول إلى البورصة على إصدار قوائمها المالية وفقا لتلك القوانين، بحيث حددت مجموعة المبادئ المقبولة و مضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي لها تعاملات في سوق الأوراق المالية، لكن كانت مهمتها مقتصرة على الإشراف و الرقابة لتضييق و تقليل الاختلاف حول محتوى القوائم المالية بين المؤسسات و سمحت للقطاع الخاص تولي عملية تطوير المبادئ المحاسبية[4].

---

[1] Raffounier Bernard, Hailler Axel, Walton Peter, Comptabilité Internationale, Vuibert, 1997, p83

[2] نبية الجبر،محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية. الاطار الفكري و الواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، ص 79، 1998

[3] Raffounier Bernard, Haller Axel, Walton Peter, op. cit, P 69

[4] -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999 ، ص 19-21

تم تأسيس تنظيم جديد يتولى عملية تطوير نظرية المحاسبة الذي قام بدوره بتشكيل عدة لجان و مجالس تسعى لتطوير مبادئ المحاسبة، فكانت أولى هذه اللجان هي لجنة الإجراءات المحاسبية(CAP) تأسست سنة 1936 لتتولى عملية إصدار نشرات حول الإجراءات و الممارسات المحاسبية لكن هذه الإصدارات لم تكن ملزمة أو إجبارية التطبيق رغم حصولها على القبول العام، و ما يعاب على هذه اللجنة هو بطؤها في أعمالها و عدم ارتكازها على أسس نظرية مما أدى بها إلى إصدار معايير غير متناسقة فتم استبدالها بمجلس مبادئ المحاسبة (APB) سنة 1959 الذي كانت مهمته الأساسية هي تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها و توضيح مضمونها و السعي إلى تضييق الاختلاف في الممارسات المحاسبية، لكن بعض إصدارات المجلس لم تلق التأييد و القبول بالإضافة إلى عدم استقلالية أعضاءه التي أثرت بشكل كبير على أرائهم، كل ذلك أدى إلى تعجيل زواله و إلغائه و حلول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB محله سنة 1973التي ضمت ممثلين عن مختلف المنظمات المهنية الخاصة على سبيل التفرغ و بمقابل مادي(مالي) خلافا لما كان معتمدا في مجلس مبادئ المحاسبة، فهو يتولى عملية وضع و تحسين معايير المحاسبة فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية و معايير عرض و تقديم محتوى القوائم المالية .فقد نجحت هذه الهيئة في القيام بدورها و مازالت تنشط إلى يومنا هذا بحيث أن الإطار التصوري للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية قامت باعداه هذه الهيئة في شكل ستة دراسات قامت بها، فأصدرت كل هذه اللجان مجموعة من الإصدارات في موضوعات المحاسبة التي شكلت المصدر الرئيسي للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها التي تستند عليها المحاسبة اليوم[1].

فما يجدر الإشارة إليه حول هذا التيار للتوحيد المحاسبي هو الطابع الخاص للهيئة التي تتولى إصدار المعايير التي تمثل منظمة مهنية خاصة مع إشراف و رقابة الدولة، فهو يلعب دور هام لضمان موضوعية و مصداقية المعلومة المقدمة في شكل قوائم مالية التي تعتمدها الهيئة، كما أنه يقدم إطار مفاهيمي و نظري وتصوري يسمح بمواجهة أي حالات جديدة أو طارئة .فالتوحيد المحاسبي في هذا التيار يرتكز بشكل إجمالي :على النقاط التالية[2]:

- يقدم مقاربة اقتصادية للمؤسسة أكبر منها قانونية؛
- يجيب على احتياجات المستثمرين و المساهمين بالدرجة الأولى؛
- يرتبط بالمبادئ العامة و نشر القوائم المالية و ليس بالإجراءات المحاسبية اليومية و المصطلحات و قواعد التسجيل فهي لا تعتمد على قائمة حسابات؛
- يتم تولي عملية التوحيد المحاسبي من طرف هيئات مهنية تابعة للقطاع الخاص.

2. التوحيد المحاسبي من وجهة نظر التيار الفرانكفوني:

في ظل هيمنة الدولة في هذا التيار على التشريع القانوني في كل المجالات فهي أيضا المشرفة على تقنين عملية التوحيد المحاسبي و إصدار المعايير المحاسبية، فالهدف الأساسي بالنسبة لها هو الوصول إلى إنتاج حسابات ختامية شرعية أي أنها تتطابق مع القوانين المعمول بها، فالسلطات العمومية تعتبر التوحيد المحاسبي كمجال يسمح لها بمراقبة و توجيه الاقتصاد الوطني في الإطار و الطريق الذي تريده باعتبارها المسؤول على السياسة الاقتصادية للبلد، و من أجل توفير معلومة محاسبية تستجيب لهذه الأغراض فالدولة تتولى تحديد القواعد المحاسبية الواجبة الإتباع من طرف الجميع عن طريق فرض مجموعة مصطلحات و قواعد تقييم و طريقة عرض للقوائم الختامية موحدة يلتزم بها الجميع و التي تظهر عملية تغليب الواقع القانوني على الواقع الاقتصادي و المالي، كما أنه يحتم استعمال قائمة حسابات موحدة .فالتجربة الفرنسية في هذا المجال تعتبر مرجعا بحيث تستند عملية التوحيد المحاسبي على المخطط المحاسبي العام الفرنسي و يتم إعداد معايير.

---

[1] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، مرجع سابق، ص ص29

[2] CNCC, séminaire formation des formateurs: enjeux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone, Alger,février 2007

المحاسبة من قبل هيئات حكومية رسمية تجمع ممثلين عن هيئات الدولة بالإضافة إلى مجموعة من أصحاب المهنة الخواص و الباحثين و ممثلين عن بعض المؤسسات الاقتصادية، بحيث تخضع عملية القياس و الإفصاح المحاسبي إلى التشريع القانوني بحيث لقي هذا النموذج انتشار واسع خاصة في الدول التي كانت تستعمرها فرنسا [1].

ففي فرنسا توجد عدة هيئات عمومية كان لها تأثير كبير و مباشر على عملية التوحيد المحاسبي، فإدارة الضرائب عندما فرضت على المؤسسات الالتزام بنماذج الميزانية المحاسبية المعتمدة في المخطط المحاسبي العام عند التصريح بأرباحها السنوية ساهمت من خلال ذلك بشكل كبير في توحيد شكل التصريح و العمل المحاسبي للمؤسسات عند إعداد تصريحها الضريبي، كما أن مجلس المحاسبة الذي يعتبر الهيئة الاستشارية لمختلف هيئات الدولة و الذي تأسس سنة 1957 أوكلت إليه مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد بالإضافة إلى هيئات أخرى مثل لجنة القواعد البنكية و لجنة عمليات البورصة.

بالإضافة إلى ذلك فان القطاع الخاص من خلال الهيئات المهنية للمحاسبين كان لها أيضا دور بارز في عملية التوحيد و التقييس المحاسبي في فرنسا من خلال مصف الخبراء المحاسبين الذي يقوم بتقديم مجموعة من الآراء و الاقتراحات لأعضائه الممارسين للمحاسبة، لكن هذه الآراء غير ملزمة التطبيق من قبل المؤسسات و أيضا من خلال الهيئة المشرفة على محافظي الحسابات التي تهتم بتطوير مهنة محافظ الحسابات و تسعى لترقيتها و حماية أعضائها فهو يقوم أيضا بإصدار مجموعة من المنشورات و الآراء و الاقتراحات في ميدان المحاسبة و مهمة مراجعة الحسابات الختامية خاصة في جانبها التقني في شكر دورية يصدرها.

فالتوحيد المحاسبي وفقا لهذا التيار يتميز بالخصائص التالية:

- يقدم نظرة ذممية للمؤسسة؛
- الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تلبية احتياجات الإحصائيات و مصالح الجباية؛
- استعمال مخطط حسابات إجباري على كل المؤسسات؛
- مهمة إصدار المعايير موكلة لهيئة حكومية.

إن كلا من النظامين يختلفان بشكل كبير سواء من حيث إطار التطبيق أو توجيه أعمال التوحيد و التقييس، فالتوحيد المحاسبي الأمريكي يركز على المبادئ المحاسبية و معايير عرض محتوى القوائم المالية عكس ذلك التوحيد المحاسبي الفرنسي تركز على مسار العملية المحاسبية من خلال إجراءات التسجيل و التخزين و المعالجة للمعلومات و التدفقات المحاسبية و على المخرج النهائي هو القوائم المحاسبية الختامية [2].

[1] محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر و التوزيع، 2005 ، ص89

[2] Colasse B, Comptabilité générale, édition Economica, 5° édition, Paris, 1996, p 60

فالجدول التالي يلخص الاختلاف بين التيارين:
الاختلاف بين المدرسة الانقلوسكسونية و القارية

المدرسة النقلوسكسونية	المدرسة القارئية	
الأسواق المالية	البنوك	المصدر الاساسي للتمويل
القواعد المحاسبية معتمدة من طرف هيئات خاصة و المحاسبة و الجباية مستقلان تماما، فالقواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية	القواعد المحاسبية معتمدة من طرف الدولة و الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية البسيطة، بحيث يوجد ارتباط قوي بين المحاسبة ة الجباية	النظام القانوني و الجبائي
المستثمرين	إدارة الضرائب، أصحاب الحقوق، الموردين، العمال و المستثمرين	المستعملين الأساسيين
سنويا و سداسيا و ثلاثيا	سنويا و سداسيا	تواريخ نشر الحسابات
نظرة اقتصادية	نظرة قانونية	نظرة المؤسسة

المرجع: بتصرف Heem Grégory ; Lire les etats financiers en IFRS ; edition d'organisation ;2004 ;p13

ففي ظل الاختلاف الحاصل بين التيارين السابقين نظرا لتباين البيئة الاقتصادية و الثقافية لكل منهما، بحيث أن التيار الانقلوسكسوني رغم سيطرة القطاع الخاص على ذلك لم يخلو على الإطلاق من تدخل و ضغط جهات رسمية سياسية و حكومية لتحقيق أغراض أطراف معينة، فكان لزاما بعد ذلك وجود هيئة مستقلة تماما عن التيارين السابقين تتولى عملية إصدار معايير محاسبية ألا و هي مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB).

III. معايير المحاسبة الدولية :

1. لماذا المعايير المحاسبية الدولية؟:

إضافة إلى الاختلاف بين الممارسات المحاسبية في العالم شهد العالم في القرن الماضي أزمات مالية خطيرة جدا عصفت بالعديد من الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية و فضحت تواطؤ شركات محاسبة و مراجعة كبرى من خلال ممارسات مضللة أدت إلى انهيار الثقة في مهمة المراجعة و المحاسبة، بالإضافة إلى إتباع الشركات الكبرى في العالم لاستراتيجيات جديدة من خلال التكتلات و الاندماج و توحيد الجهود للسيطرة على أكبر قدر ممكن من الأسواق التجارية في العالم مما أدى إلى ظهور شركات ضخمة جدا و منتشرة في أسقاع الأرض، الأمر الذي استدعى ضرورة توفر معلومات حول مختلف فروعها المنتشرة في العالم موجهة لأطراف مرتبطة بالبلد الذي تنشط فيه و معلومات أخرى مختلفة عنها .للشركة الأم في البلد الأصلي لأغراض تسييرية و إدارية و إستراتيجية [1].

فكل ما سبق ذكره أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية موحدة تستجيب للاستعمالات الجديدة للمعلومة المحاسبية و المالية و لمتطلبات المستجدات الحاصلة العالم الاقتصادي و التجاري و المالي و تكون تتمتع بنوع من الحياد و الاستقلالية عن الهيئات الرسمية.

2. تعريف معايير المحاسبة:

فالمعايير المحاسبية يمكن تعريفها على أنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و إرشاد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق و مراجعة الحسابات"[2]، فهي تختلف عن الإجراءات التي تأخذ الصبغة التنفيذية لتطبيق المعايير.

[1]-ثناء القباني؛ المحاسبة الدولية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2002-2003, ص150
[2]حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2000 ، ص33

فالمعايير المحاسبية يمكن أن تعتبر على أنها مختلف القواعد و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة سواء أخذت الطابع الإجباري أو الاختياري، أي كل ما من شأنه أن يكون دليلا مرجعيا لعمل المحاسبة مهما كانت سواء نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن هيئات مؤهلة و ذات صلة مباشرة بالمحاسبة مهما كان طابعها عمومي أو خاص .كما يمكن اعتبار كل ما عرف انتشارا واسعا من الممارسات المحاسبية نتيجة الاستعمال المتكرر من قبل المؤسسات و الممارسين يمكن أن يدخل في نطاق المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى .ذلك فان كل القواعد التي يلزم تطبيقها من قبل المؤسسات لإعداد القوائم المالية[1] .

على هذا الأساس جاء مجلس معايير المحاسبة الدولية باعتباره هيئة مستقلة عن القطاع الخاص تم تأسيسها في سنة 1973 من خلال اتفاق هيئات و جمعيات محاسبية لتسع دول و هي :ألمانيا الفدرالية، استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية، انجلترا، المكسيك، هولندا، فهي الهيئة الرسمية الدولية التي تتولى إعداد معايير محاسبية في العالم [2].

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إعداد و نشر المعايير المحاسبية الدولية للصالح العام التي تتبع في إعداد و عرض القوائم المالية و السعي إلى قبولها من طرف الجميع و تطبيقها، بالإضافة إلى العمل على .تحسين القوانين و المعايير و الإجراءات المرتبطة بعرض و تقديم القوائم المالية الختامية [3].

فمجلس معايير المحاسبة الدولية يلعب دور التنسيق لتحقيق التوافق المحاسبي بين الممارسات المحاسبية في العالم للحد من الفروق و التباين الموجود بين الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول، و لقد أصدر واحد و أربعين معيار محاسبي منذ نشأته تحت تسمية معايير المحاسبة الدولية (IAS) و 24 توصية تحت تسمية،(SIC) و لقد شهد مجلس معايير المحاسبة إصلاحات جذرية فتحولت تسميته إلى لجنة معايير المحاسبة المالية (IASB) ابتداءا من 01 أفريل 2001 و المعايير التي يصدرها تسمى معايير المعلومة المالية (IFRS)فما يميز المعايير المحاسبية الدولية ما يلي[4]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع لمشاركة عدد كبير من الأطراف المهتمة بالمحاسبة في إعدادها؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف المستعملين؛
- غير الزاميتها لأنها لا تكتسب صفة القانون و قوتها تكتسبها من خلال التوافق بين الممارسات المحاسبية السائدة.

3. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تمر عملية إعداد معايير محاسبية دولية بعدة مراحل يمكن تلخيصها في أربعة مراحل رئيسية وهي[5]:

- يقوم المجلس باستدعاء مجموعة من الخبراء التقنيين لتشكيل مجموعة عمل لدراسة المشاكل المرفوعة من قبل المجلس في شكل اقتراح و إعداد ملخص للنقاط التي سوف تتم دراستها؛
- بعد حصول المجلس على الاقتراح يقوم بإعداد وثيقة تشاور (DSOP, draft statement of principles) لعرضها على المنظمات العضوة و مختلف الأطراف المهتمين للتشاور و التفسير و الشرح والإثراء
- بعد الحصول على الشروحات و الدلائل و مختلف الآراء حول مسودة أو مشروع المشكل و المسائل المطروحة للنقاش يطرح المجلس عملية سبر آراء بحيث يجب أن يلقى المشروع موافقة على الأقل 08 من صوت من أصل 14 صوت تمثل أعضاء المجلس حتى يقوم مقبولا و إلا يرفض و يلغى؛
- بعد الموافقة و إقرار المعيار يتم نشره و يصبح قابل للتطبيق.

[1] Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997, p 131
[2] Ross M. skinner, J. alex milburn, adaptation française: nadi chlala, jacques fortin, normes comptables: analyse et concepts, édition du renouveau pédagogique inc, canada, 2003, pp 66-67
[3] Gilbert Gélard, séminaire sur IFRS, Alger ESAA, mars 2008
[4] www.focusifrs.com- rubrique Historique de l'IASB
[5] Decock good.C et dosne.F, comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique, édition economica, paris, 2005, p13

لقد لقيت المعايير المحاسبية الدولية رواجا و انتشارا كبيرا في العالم و لقيت قبولا واسعا من قبل مختلف المؤسسات خاصة الشركات الكبيرة، ففي أوربا أصبح إلزاميا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حوالي 7000مجمع مسعر في البورصة و 30000 مؤسسة تابعة لها و أن تعد و تعرض قوائمها المالية وفقها ابتداءا من 01 جانفي 2005 ، و في الجزائر اعتمد نظام مالي و محاسبي جديد مبني أساسا على المعايير المحاسبية الدولية سارية المفعول إلى غاية 2004 و هو ملزم التطبيق على جميع المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الناشطة في الجزائر ابتداءا من 01 جانفي 2010 .

فالمعايير المحاسبية تفرض توفر مجموعة من الشروط في المعلومة التي تعدها و تنشرها المؤسسات بما يجيب على مختلف احتياجات المستعملين، و يفرض مجموعة محددة من القوائم التي تقدم تلك المعلومات.

المبحث الثاني :عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية

المعلومة المالية هي التي تسمح للرجل المالي و المستثمر باتخاذ وضعية محددة سواء الشراء أو البيع في السوق المالي عن طريق تحديد القيمة التي تكون نتيجة التركيبة بين:

- المردودية المنتظرة من الاستثمارات و التدفقات النقدية المنتظرة منها في المستقبل؛
- المخاطرة التي يمكن أن تنجم عن حالة الشك و عدم التأكد من تحقيق التدفقات النقدية المنتظرة و نتائج ايجابية.

بالإضافة إلى عامل الوقت و الزمن الذي يشكل قيد رئيسي يؤثر على تحقيق التدفقات النقدية و تفادي المخاطرة التي يمكن أن تحصل، بحيث أن الرجل المالي يمكن أن يكون مستثمرا يسعى إلى تعظيم ثروته و أمواله المستثمرة أو يمكن أن يكون مقرض لأمواله الذي يسعى إلى قياس قدرة زبونه أو المقترض على تسديد ديونه و فوائد الديون المنتظر تحقيقها .فبين هذين الوجهتين فان نظرة كل منهما إلى قيدي المردودية و المخاطرة و الوضعية المالية للمؤسسة مختلف لكن التفكير هو نفسه، فكل منهما يوجه اهتمامه إلى النقاط التالية[1]:

- التركيز على تحليل النتيجة العادية بالإضافة إلى دراسة مستوى المخاطرة عن طريق تحليل العمليات قليلة التكرار و مدى تأثيرها علة نتائج و الهيكلة المالي ة للمؤسسة مثل العمليات الاستثنائية على سبيل المثال؛
- فصل العمليات التي تأخذ شكل تدفقات نقدية عن العمليات التي ليس لها صبغة نقدية مثل الاهلاكات و المؤونات التي لها تأثير على النتيجة دون التأثير على خزينة المؤسسة و أيضا الإيرادات الناتجة عن عمليات الاندماج؛
- فهم و قياس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية موجبة؛
- تحديد و قياس المستوى الحقيقي للاستدانة في المؤسسة؛
- تحديد مستويات المردودية في المؤسسة مثل المردودية الاقتصادية و المردودية المالية و أيضا النتائج الاستثنائية.

فالمعلومة المالية لها دور مهم في عملية اتخاذ القرار بالنسبة لمختلف الأطراف الاقتصادية و المستعملين لها في شكل قوائم مالية التي تظهر وضعية المؤسسة خلال الفترة الزمنية المحددة، لكن لا بد أن تكون هذه المعلومة أكثر شفافية و مصداقية فالشفافية مرتبطة بخلق محيط يسمح بتوفير الشروط المناسبة لاتخاذ القرار السليم بالنسبة لجميع المتعاملين في السوق، كما أن انتشار و توزيع تلك المعلومة لا بد أن يكون بإتباع طرق و أساليب تمكن من توفيرها و إيصالها لكل من تهمه في الوقت المناسب.

[1] Philipe avare, Antoine roger; Cristophe torse, cour finance d'entreprise, INTEC-CNAM, paris, 2008/2009, p 15

فالمعايير المحاسبية الدولية تطرح أو تقدم مقاربة جديدة حول المعلومة المالية عن طريق تقديم منطق جديد و مختلف تماما على ما كان سائدا من قبل بما يمكن من إرضاء و تلبية احتياجات الأسواق المالية بشكل أساسي، و أيضا إرضاء ما أمكن المستثمرين عن طريق تقديم معلومة تظهر الواقع و الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة عن طريق إظهار صورة أكثر دقة و صحة حول المؤسسة في تاريخ معين، كما تسمح بإجراء المقارنات مع من يقومون بنفس النشاط في أي مكان من العالم.

و من أجل إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة تبنت المعايير المحاسبية الدولية مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أساسية و مرجعية للتقييم مع ضرورة إظهار الصورة الحقيقة لعناصر أصول و خصوم المؤسسة عن طريق اعتماد طرق تقييم أخرى و على رأسها مبدأ القيمة العادلة، حيث يمكن الانتقال من قاعدة التكلفة التاريخية إلى مبدأ القيمة العادلة عن طريق عدة طرق.

I. مبادئ عامة لعرض و تقديم القوائم المالية:

القوائم المالية التي تظهر و تقدم المعلومة المالية حددت عن طريق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الصادر في جويلية من سنة 1997 و الذي تم تعديله في الثلاثي الرابع من سنة 2003 ، حسب هذا المعيار فان المؤسسة ملزمة بعرض و تقديم معلومة مالية كاملة و متكاملة من القوائم المالية و التي تشمل[1]:

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق للقوائم المالية السابقة و عرض الطرق المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة.

فالقوائم المالية هي عبارة عن عرض مهيكل للوضعية المالية و الأداء المالي للمؤسسة بهدف أساسي وعام هو تقديم معلومات حول الوضعية المالية و الأداء المالي و تدفقات الخزينة المتعلقة بالمؤسسة بحيث تكون نافعة لعدد كبير من المستعملين تمكنهم من اتخاذ مجموعة مختلفة من القرارات.

بالإضافة إلى القوائم المالية السابقة الإلزامية حسب المعايير المحاسبية الدولية يمكن للمؤسسات تقديم قوائم مالية أخرى على غرار تقرير التسيير الذي يشرح الخصائص الأساسية المؤثرة على وضعية و أداء المؤسسة المالي و مختلف مؤشرات التوازن المالي و مصادر تمويل المؤسسة غير المدرجة في القوائم المالية الإلزامية، كما يمكن عرض معلومات أخرى حول قطاع نشاط المؤسسة و وضعيتها من خلال محيطها العام.

لا بد أن تقدم و تعرض بشكل منفصل القوائم المالية معلومات ذات دلالة سواء بشكل إجمالي أو كل جزء لوحده، بمعنى الأخذ بعين الاعتبار شرط الأهمية النسبية الذي يفترض أن المعلومة لا بد أن يكون لها تأثير قوي على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوا تلك المعلومة، بحيث أن حذفها أو إهمالها يؤدي إلى تقديم معلومة ناقصة تجر تضليل متخذ القرار و لكن المعايير الدولية لم تحدد مؤشر الدلالة بشكل دقيق أو في شكل رقمي [2].

[1] C.mailet-baudrier et A. le manh, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, 2006, p21

[2] Ayed Omar, Les états financiers contenus et construction pratique, édition C.L.E, Tunis, 2001, p23

كما أنه لا بد أن تسمح القوائم المالية الختامية أو التي تقوم المؤسسة بنشرها بشكل دوري بإجراء مقارنات مباشرة بالنسبة لجميع المعلومات ذات الطابع الرقمي المعروضة من خلال إظهار المعلومات الخاصة بالدورة السابقة في نفس القائمة، فالقوائم المالية التي تنشر بشكل دوري تخضع لنفس شروط القوائم المالية الختامية.

أما في حالة وجود تغيير في الطرق المحاسبية المستعملة بما يؤثر على قابلية عنصر من عناصر القوائم المالية على المقارنة فانه يجب تكييف قيمة ذلك العنصر للدورة السابقة حسب الطريقة الجديدة للتمكن من إجراء مقارنة عادية و صادقة، فالطرق المحاسبية حسب المعيار المحاسبي رقم 08 تشمل المبادئ و الأسس و القواعد و التطبيقات الخاصة التي تستعملها المؤسسة لإعداد و تحضير القوائم المالية و تغيير الطرق المحاسبية المنتهجة مسموح به في حالة السعي إلى الرفع من درجة صدق و شفافية القوائم المالية أو تغيير في المعايير المتبعة [1].

بالإضافة إلى تغيير الطرق المحاسبية يمكن أن تحصل أيضا أخطاء في تطبيق الطرق المحاسبية أو في الحساب أو نسيان تسجيل بعض العمليات، بحيث يتم تصحيحها بشكل رجعي للسنة السابقة سواء في النتيجة غير الموزعة كحالة نسيان تسجيل مبيعات مثلا بما يغير المعلومة المقدمة حول حساب الزبائن و المخزون إذا اعتبرت أخطاء غير جوهرية، أما إذا كانت أخطاء أساسية و جوهرية فان عملية التسوية و التعديل لا بد أن تتم على مستوى الأموال الخاصة و يفرض تقديم مجموعة من المعلومات حول عملية التعديل من خلال ذكر .طبيعة الخطأ و مبلغ التصحيح خلال الدورة و الدورات السابقة[2].

القوائم المالية تعد على أساس العملة الوطنية العملية إلا إذا سمح التشريع المعمول به إعدادها على أساس عملة أجنبية، و يمكن استعمال اختصار للمبالغ الواردة في القوائم المالية بآلاف أو ملايين الوحدات النقدية شرط أن لا يؤثر ذلك على لب و جوهر المعلومة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن في حالة وجود معلومات مكملة استعمال إحالات لشرح المعلومات الرقمية بأخرى تفصيلية حولها قد تكون رقمية أو نثرية، مع مراعاة المزايا التي يمكن أن تقدمها لمستعملها و التكلفة التي يمكن أن تنجم عن توفير تلك المعلومة التفصيلية فلا بد من مراعاة قيد التكلفة/عائد فلو كانت تكلفة الحصول أو توفير تلك المعلومة أكبر من المنفعة التي سوف تقدمها فلا حاجة لها.

II. القوائم المالية الواجب إعدادها و عرضها:

1. **الميزانية** :هي وثيقة ملخصة لنشاط المؤسسة في تاريخ محدد تظهر الوضعية المالية، فهي تقدم صورة فوتوغرافية حول ذمة المؤسسة و ديونها في ذلك التاريخ، بحيث تعتبر الميزانية الوثيقة الأساسية حسب المعايير الدولية فهي في قلب و جوهر فلسفة المعايير بدلا من جدول النتيجة من خلال إظهار عناصر الأصول و عناصر الخصوم (الخصوم الخارجية) بشكل منفصل[3].

المعايير المحاسبية الدولية تفرض حد أدنى من المعلومة الواجب عرضها و إظهارها في الميزانية بشكل منفصل يمكن حصرها فيما يلي[4]:

- **الأصول** :
  - الأصول غير الجارية غير المادية(المعنوية)؛
  - الأصول غير الجارية المادية؛
  - الأصول غير الجارية المالية؛

[1] J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, normes IFRS et PME, édition dunod, paris, 2004, p77

[2] J.F des robert, F. méchin, H. puteaux, op.cit, p119-120

[3] Claude thomassin, Robin gagnon, finance corporative, Claude Thomassin éditeur, canada, 2003, p43

[4] J.F des robert, F. méchin, H. puteaux, op.cit, pp106-107

- الأصول البيولوجية؛
- المخزونات؛
- الزبائن و المدينون الآخرون؛
- الخزينة و شبه الخزينة؛
- حقوق على مصالح الضرائب؛
- الضريبة المؤجلة.

➢ **الخصوم** :

- الأموال الخاصة قبل توزيع النتيجة مع الفصل بين رأس المال المحرر و غير المحرر، الاحتياطات و النتيجة الصافية للدورة؛
- الخصوم الخارجية؛
- الضرائب المؤجلة؛

- الخصوم المالية؛
- مؤونة الأعباء و الإيرادات المسجلة مسبقا؛
- الموردون و الدائنون الآخرون؛
- الخزينة السالبة.

أما في حالة عرض الميزانية المجمعة لا بد من إظهار ضمن عناصر الأصول المساهمة المسجلة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ و ضمن عناصر الخصوم نصيب الأقلية.
هناك أيضا معلومات أخرى لدى المؤسسة الحرية في عرضها في الميزانية أو في الملحق، يمكن حصرها فيما يلي[1]:

- شرح طبيعة و الهدف من كل احتياطي قامت به المؤسسة؛
- تحديد جزء الحقوق و الديون لأكثر من سنة؛
- المبالغ التي سوف يتم تسديدها أو تحصيلها مع المؤسسة الأم، المؤسسات الأخرى التابعة لنفس المجمع، المساهمين و المسيرين...؛
- بالنسبة لشركات الأسهم و بالنسبة لكل نوع من الأسهم :عدد الأسهم المسموح بها، المحررة، المحررة جزئيا، القيمة الاسمية للسهم و تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الدورة..؛
- نصيب السهم من الأرباح المزمع توزيعه، نصيب الأسهم التي تتمتع بامتيازات و شرح التعهدات المالية الأخرى.

إن عرض الأصول و الخصوم في الميزانية يفرض الفصل بين الأصول المتداولة)الجارية (التي تعبرعن كل ما ينجز أو يباع أو يستهلك خلال دورة الاستغلال التي لا تتعدى 12 شهرا أو 52 أسبوع و كل ما هو خزينة أو شبه خزينة، و الأصول الغير المتداولة)غير الجارية (و هي عكس الأصول الجارية و نفس الشيئ بالنسبة للخصوم أيضا لا بد من الفصل بين الخصوم الجارية التي تتضمن كل ما سيدفع خلال دورة الاستغلال و الخصوم غير الجارية، لكن يمكن عرضها حسب درجة السيولة في حال ما إذا كان ذلك يسمح بتقديم و إعطاء معلومة أكثر دلالة و مصداقية مع ضرورة عرض الضرائب المؤجلة سواء كانت في الأصول أو الخصوم ضمن العناصر المتداولة [2].

[1] -يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية: مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر، الاردن،2001،ص102-103

[2] Anne le manh, catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition foucher, France, 2005,p1 p16

المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نموذج محدد لإعداد الميزانية فهي تركت الحرية الكاملة للمؤسسة لتحديد الشكل النهائي للميزانية مع ضرورة التزامها بالحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها و المحددة من طرف المعايير في إطار المعيار المحاسبي رقم01.

2. **جدول النتيجة :**يمكن تعريفه على أنه جدول يشمل مجموع العمليات التي تؤثر على ذمة المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب أي بالزيادة أو بالنقصان لفترة زمنية محددة[1] ، فهي وثيقة تلخص الإيرادات و المصاريف التي ينتجها قيام المؤسسة بنشاطها بحيث يظهر على أساس محاسبة التعهدات و ليس على أساس محاسبة الخزينة .فتتجلى من خلال الفرق بين الإيرادات و المصاريف نتيجة الدورة من ربح أو خسارة.

المعايير المحاسبية الدولية تفرض حد أدنى من المعلومة الواجب عرضها و إظهارها في جدول النتيجة بشكل منفصل يمكن حصرها فيما يلي[2] :

- نواتج و مصاريف العمليات العادية؛
- نتيجة العمليات العادية؛
- النواتج و المصاريف المالية؛
- حصة النتيجة المتولدة من الفروع أو المؤسسات التابعة؛
- الضريبة على النتيجة؛
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية للسهم بالنسبة لشركات الأسهم.

هناك أيضا معلومات أخرى لدى المؤسسة الحرية في عرضها في جدول النتيجة أو في الملحق، يمكن حصرها فيما يلي[3] :

- تدهور أو نقص القيمة للأصول الثابتة و المخزونات و استرجاعها؛
- المؤونات أو استرجاع المؤونة؛
- التنازل على التجهيزات أو الاستثمارات الأخرى؛
- تحصيلات مع أطراف متنازع معها؛
- المؤونات الأخرى و استرجاعها.

ما يجدر الإشارة إليه هو عدم تبني المعايير المحاسبية الدولية للعناصر الغير عادية أو الاستثنائية لا في جدول حساب النتيجة و لا في الملحق التابع له، كما أن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نموذج لإعداد جدول النتيجة لكن حددت إمكانية عرضه حسب طريقتين إما وفقا للطبيعة أو حسب النشاط.

فالطريقة الأولى المرخص لها لعرض جدول النتيجة هي حسب الطبيعة، بحيث تركز هذه الطريقة على تجميع عناصر الإيرادات و المصاريف حسب عائلات مقسمة على أساس طبيعتها مثل عرض إيرادات الأنشطة العادية، الإيرادات الأخرى، تغيرات مخزون المنتجات التامة و الأشغال في طور الانجاز، المواد الأولية و الاستهلاكات، مخصصات الاهلاكات، مصاريف المستخدمين... الخ.

---

[1] Vernimmen.P, finance d'entreprise, édition dallouz, paris, 2002, p1095

[2] Jean-francois bosquet et thomas E. jones et eric delesalle, normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?,édition d'organisation, paris, 2005, p15

[3] Christian Prat Dit Hauret, Eric Ducasse, Normes comptables internationales – IAS/IFRS, édition de Boeck universitaire, France, 2005, pp22-23

و الطريقة الثانية ترتكز على الأنشطة أو الوظائف في المؤسسة بحيث يتم تصنيف المصاريف و

الإيرادات وفقا لتوجيهها أو استعمالاتها خلال دورة الاستغلال أو دورة الاستثمار و التمويل مثل إيرادات الأنشطة العادية، تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الإيرادات و المصاريف الأخرى، التكاليف الإدارية...الخ.

3. جدول تدفقات الخزينة:

جدول تدفقات الخزينة هو وثيقة مالية تسمح للمستعمل التعرف و قياس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية، بالإضافة إلى معلومات أخرى حول استعمالات المؤسسة للخزينة و شبه الخزينة التي هي بحوزتها و مختلف تفاصيل و مراحل تحقيقها[1].

فهو يسمح بتقديم معلومات لتقييم تغير صافي المركز المالي للمؤسسة و وضعيتها المالية من حيث توفر السيولة و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية الطويلة أو القصيرة الأجل، بالإضافة إلى قدرتها على تغيير مبالغ و تواريخ استحقاق التدفقات النقدية، كما يسمح بالتعرف على التدفقات النقدية المستقبلية.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 تعرف الخزينة أو المتاحات على أنها الأموال الموجودة في الصندوق و البنك بحيث يمكن إدراج ضمنها السحب على المكشوف الذي يمكن تسديده عند الطلب و مختلف تسهيلات الصندوق أما شبه الخزينة فهي تعبر عن التعهدات أو التوضيفات قصيرة الأجل في حدود ثلاثة أشهر التي يمكن تحوليها بشكل سريع إلى سيولة و التي تخضع لمخاطر ضعيفة جدا و يمكن إهمالها، أما تدفق الخزينة فهو ينتج عن التغير الحاصل بين دخول و خروج الأموال لفترة زمنية معينة.

إن عرض جدول تدفقات الخزينة يكون عن طريق تحديد تغيرات النقدية من حيث المدخلات و المخرجات خلال الدورة على أساس مصدرها أو الدورة المسؤولة عن التدفق النقدي التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة دورات أو مجموعات رئيسية هي دورة الاستغلال إلى الدورة العادية و دورة الاستثمار و دورة التمويل [2].

- التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة العادية [3] :

الأنشطة العملية أو المتعلقة بالاستغلال تعتبر المصدر الرئيسي المولد لإيرادات و خزينة المؤسسة، و هي كل الأنشطة المختلفة عن أنشطة الاستثمار و التمويل .فالمعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قدم مجموعة من الأمثلة حول الأنشطة العادية أو العملية منها:

- مدخلات الخزينة الناتجة عن بيع السلع أو تأدية الخدمات؛
- تحصيلات الأموال جراء أتعاب و النواتج الأخرى؛
- التسديدات لصالح موردين السلع و الخدمات و تسديد مصاريف العمال؛
- تسديدات الضرائب و الرسوم.

- التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الاستثمار[4]:

أنشطة الاستثمار هي عمليات الحيازة و التنازل على الأصول طويلة الأجل و مختلف التوضيفات الغير مدمجة في خانة أشباه الخزينة، فعلى سبيل المثال نذكر العناصر التالية:

- مدخلات و مخرجات الخزينة الناتجة عن عمليات الحيازة أو التنازل على الاستثمارات المادية أو المعنوية؛
- تسبيقات الخزينة أو الاقراض المحققة مع المتعاملين مع المؤسسة باستثناء المؤسسات المالية

[1] Bachy.B et simon.M, analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, dunod, paris, 2005, p78

[2] طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 ، ص311

[3] Anne le manh, catherine maillet, op.cit, p 25

[4] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002،ص175

- التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات التمويل :

أنشطة التمويل تتمثل في الأنشطة التي تسمح بتغير في تركيبة الأموال الخاصة و ديون المؤسسة، فيمكن إدراج الأمثلة التالية حول ذلك:

- مدخلات الخزينة عن عمليات إصدار الأسهم؛
- مخرجات الخزينة إلى المساهمين في المؤسسة من أجل إنقاذ أسهم المؤسسة؛
- تدفقات الخزينة عن تسديد إصدار قروض سندية أو قروض عادية أو سندات الخزينة و مختلف القروض الطويلة أو القصيرة الأجل.

بالنسبة لفوائد القروض و حصة السهم من الربح من الممكن إدراجها ضمن التدفقات المرتبطة بالاستغلال أو المرتبطة بالتمويل لأن المعايير الدولية لم تفرض طريقة معينة لعرضها، آما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فانه يتم حسابها بناءا على نتيجة الدورة الناتجة عن الأنشطة الثلاثة السابقة الذكر و لا يمكن تقسيمها بينهم لذلك فإنها تدرج ضمن الأنشطة العادية أو أنشطة الاستغلال[1] ، و فيما يتعلق بتسديد الضريبة على الأرباح فإنها تندرج ضمن تدفقات الخزينة العادية.

أما بالنسبة لطريقة عرض جدول تدفقات الخزينة توجد طريقتين مسموح بها إما على أساس الطريقة المباشرة أو على أساس الطريقة غير المباشرة، فالطريقة المباشرة تسمح بإظهار العناصر الأساسية لدخول و خروج (حركات) الأموال بشكل خام مثل الزبائن و الموردين و الضرائب..الخ لأجل الوصول إلى تدفق الخزينة الصافية مع إجراء مقاربة بينها و بين النتيجة الصافية قبل الضريبة، و الطريقة غير المباشرة تنطلق من إجراء مجموعة من التعديلات و التصحيحات على النتيجة الصافية للدورة عن طريق الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات العمليات التي لا تؤثر على الخزينة و التي ليس لها صبغة نقدية مثل الاهلاكات و المؤونات، تغير الزبائن و الموردين و المخزون، فوائض أو نقص القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات.

4. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

جدول تغيرات الأموال الخاصة يشكل وثيقة مهمة لدراسة الحركات التي حصلت في مختلف عناصر الأموال الخاصة خلال الدورة موضوع الإفصاح عنها .فالمعايير الدولية تحدد الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في هذا الجدول المتمثلة في التغيرات حول[2]:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء التي تأثير مباشر على الأموال الخاصة؛
- الإيرادات و المصاريف الأخرى المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة؛
- العمليات المتعلقة برأس المال من زيادة أو تخفيض..الخ؛
- توزيع النتيجة أو التخصيصات المقررة خلال الدورة.

[1] Decock good, frank dosne, op.cit, p29

[2]-امين السيد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الاسكندرية،2004، ص 504

5. ملحق القوائم المالية:

ملحق القوائم المالية يتضمن معلومات و شروحات و تفسيرات لتسهيل فهم و قراءة القوائم المالية الأساسية المعروضة و التي تم ذكرها سابقا حول الطرق المحاسبية المستعملة لإعداد و عرض تلك القوائم، فهو له دور مهم و جوهري لأنه يتوفر على بعض المعلومات غير متضمنة في أي من القوائم المالية السابقة الذكر التي قد يكون لها طابع نثري أكثر منه رقمي، فكل عنصر من عناصر الميزانية و جدول النتيجة و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة من الممكن أن يتوفر على إحالات إلى الملحق الذي يمكن أن يكون في شكل جداول رقمية أو في شكل نثري[1]

:يتوفر الملحق بشكل أساسي على النقاط التالية[2]:

- الطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد و عرض القوائم المالية؛
- الإشارة إلى المعلومات المفروض عرضها من طرف المعايير و غير واردة في القوائم المالية الرئيسية؛
- معلومات متعلقة بالمؤسسات الفرعية أو المؤسسة الأم و طبيعة العمليات بينها؛
- التوافق أو عدم التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و كل اختلاف مع المعايير الدولية لا بد من شرحه و تفسيره؛
- معلومات متعلقة بالمستقبل القريب المؤسسة فلا يقصد بها القوائم التقديرية و إنما معلومات غير متأكد منها يمكن أن تؤثر على المؤسسة؛
- تقديم معلومات إضافية و مكملة للقوائم المالية.

ففي حالة تغيير في طرق عرض أو تصنيف عناصر القوائم المالية أو تصحيح الأخطاء فانه لابد من شرح و تفسير ذلك كله في الملحق إذا كان لتلك المعلومة أهمية و تأثير على المعلومة التي تقدمها و قابليتها للمقارنة، بالإضافة إلى توفير معلومات حول الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في حالة ما إذا كان لها تأثير قوي على فهم و قراءة القوائم المالية من خلال تحديد طبيعة الحدث و درجة تأثيره على الوضع المالي و على قرارات المستعملين.

فكل الأحداث ما بعد إقفال الحسابات الختامية حتى و لو لم يتم تسجيلها و إدراجها ضمن القوائم المالية لابد من إدراجها في ملحق القوائم المالية، و ذلك لتوفير معلومات خاصة و ضرورية للمستعمل لفهم أشمل و أوفى لوضعية المؤسسة و لتقييم بشكل أفضل و أكثر شفافية و واقعية لمردودية وللمخاطر التي تواجهها.

بالإضافة إلى ذلك فانه حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 لا بد من توفير و عرض معلومات مختلفة حول القطاعات التي تمارسها المؤسسة في حالة تنوع و تعدد مناطق مزاولة لأنشطتها، فهذه المعلومات تتعلق بمختلف المنتجات و الخدمات التي تقدمها المؤسسة أو المناطق الجغرافية التي تنشط فيها، ففي الغالب يكون عرض المعلومة القطاعية حسب قطاع النشاط أو على أساس المنطقة الجغرافية، لكن هذا المعيار المحاسبي لا يطبق إلا على المؤسسات التي تلجأ علانية للادخار العام مع إمكانية تطبيقه على المؤسسات الأخرى[3]

فالمعايير الدولية تعطي أسبقية و أفضلية للميزانية على جدول النتيجة فالميزانية هي الراجحة و المتفوقة على جدول النتيجة الذي يعتبر وثيقة شارحة و موضحة و مفصلة للنتيجة الظاهرة في الميزانية، الأمر الذي يستدعي تدقيق طرق العرض و التقييم لعناصر الميزانية و مختلف القوائم المالية الأخرى.

---

[1] Jacqueline langot, Comptabilité anglo-saxonne: normes US GAAP et rapprochement avec les IAS/IFRS, édition économica, 2006, pp 69-70

[2] C.mailet-baudrier et A. le manh, op.cit, p36

[3] Vip groupe communication; Initiation aux normes comptables internationales, livret stagiaire, Alger, 2002, p08

III. قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

إن الأصول و الخصوم المدرجة في ميزانية أي مؤسسة هي عناصر تعبر عن ذمتها بحيث لها قيمة اقتصادية موجبة(الأصول) أو سالبة(الخصوم)، فالقيمة الواجب إعطاؤها لعناصر الأصول و الخصوم في تاريخ محدد هي التي تطرح مشاكل كبيرة يصعب على المحاسبة لوحدها الإجابة عليها، فعملية تقييم هذه العناصر تكتسي أهمية كبيرة لأن تأثير ذلك يكون مباشر على الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة و على نتيجة الدورة، لذلك من الأهمية بمكان تحديد بشكل دقيق قواعد و شروط تقييم مختلف عناصر الأصول و الخصوم المدرجة في ميزانية المؤسسة.

النقطة الأولى لهذه الإشكالية تتعلق بتاريخ إعطاء القيمة لتلك العناصر أو مكونات الأصول و الخصوم، بحيث نجد أربع حالات على هذا المستوى:

1. عند تاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة؛
2. عند تاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية بحيث يجب تحديد القيمة الواجب اعتمادها؛
3. عند تاريخ البيع أو التنازل أي عند الخروج من ذمة المؤسسة.

أما النقطة الثانية التي تطرح أيضا مشكلة متعلقة بالتقييم هي مرتبطة بالقيمة الواجب إعطاؤها لتلك العناصر في حد ذاتها سواء بالالتزام بقاعدة ثبات وحدة النقد بحيث يتم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية و عملية التقييم تكون فقط عند تاريخ دخول العنصر إلى ذمة المؤسسة و نقص القيمة تسجل لاحقا في شكل اهلاكات دورية، أما الحالة الثانية فهي إمكانية إعادة تقييم مختلف عناصر الميزانية بعد أول تاريخ تسجيلها حسب القيمة العادلة أو القيمة السوقية و هي الطريقة المفضلة و المعتمدة من طرف المعايير الدولية.

فعناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف تسجل محاسبيا إذا توفرت الشروط التالية[1]:

1. من المحتمل أن تعود جميع المزايا الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة؛
2. ذلك العنصر له قيمة أو تكلفة من الممكن على المؤسسة تقييمها بشكل صادق.

فطرق تقييم العناصر الواردة في الميزانية مبنية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية فهي الطريقة المرجعية، مع إمكانية الخروج عن هذه القاعدة و استعمال طرق أخرى للتقييم من بينها [2] :

1. القيمة العادلة أو القيمة الحالية؛
2. قيمة الانجاز؛
3. القيمة المستحدثة أو قيمة المنفعة.

فيما يتعلق بتقييم و تسجيل إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن عمليات بيع السلع أو تأدية الخدمات لا يتم تسجيلها إلا إذا توفرت الشروط التالية[3] :

1. المؤسسة حولت للمشتري المخاطر و المنافع المهمة المرتبطة بملكية السلعة؛
2. لا يبقى للمؤسسة أي تدخل في تسيير تلك السلع؛
3. مبلغ الإيرادات من الأنشطة العادية من الممكن تقييمه بشكل صادق؛
4. تكلفة تلك السلع أو المنتجات يمكن تقييمها بشكل صادق.

فهذه الإيرادات يجب تسجيلها على أساس القيمة العادلة للمبالغ المحصلة أو التي سوف يتم تحصيلها إذا كان التسديد يكون لأجل، بحيث لا بد أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الجزء المتعلق بسعر البيع و الجزء الأخر كإيراد مالي أو مصاريف مالية في حالة البيع أو الشراء لأجل .و بالنسبة للإيرادات العادية الناتجة عن تأدية الخدمات لا بد من تسجيلها على أساس درجة التقدم في الخدمات غير المنتهية في نهاية الدورة شرط إمكانية تقييم نسبة التقدم و الاعباء المتحملة بشكل صادق[4].

[1] Le cadre conceptuel des normes IAS/IFR, article N°83

[2] Pascal. B. Pierre, instruments financiers et IFRS, edition Dunod, paris, 2007, p16

[3] IAS 18 article N°20

[4] Christel Decock good, frank dosne, op.cit, p37

المبحث الثالث :المحيط المحاسبي في الجزائر

I. هيئات التوحيد المحاسبي في الجزائر :

لم يلق موضوع التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر الاهتمام اللازم عقب الاستقلال و لم يكن من أولويات السياسة الاقتصادية للدولة بحكم أن الجزائر بقيت تسير و تطبق المخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 و لم يلتفت إلى عملية التوحيد و التقييس إلا مع بداية سنوات السبعينيات من خلال مجموعة من الهيئات العمومية التي تشرف على تطوير المحاسبة.

1. المجلس الأعلى للمحاسبة:

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1971/12/29 بهدف تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب و تولي إعداد مخطط محاسبي جزائري خلفا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي لتحقيق استقلال الجزائر عن الاستعمار الفرنسي في كل المجالات.

يتكون المجلس الأعلى للمحاسبة من 18 عضوا دائمين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية الذي يترأس المجلس، فكان يضم من بين أعضائه المدير العام للضرائب، مدير الخزينة و القرض، مدير الشركة الوطنية للمحاسبة، مدير المدرسة العليا للتجارة بالإضافة إلى ممثلين عن مختلف الوزارات من بينها وزارة العدل، وزارة الفلاحة، وزارة الصناعة و التجارة...الخ إضافة إلى ثلاثة خبراء محاسبين و محاسبين اثنين.

فتم تشكيل ثلاثة لجان دائمة بالمجلس و فرق و مجموعات عمل متخصصة توكل لها مهام إعداد مشاريع القوانين و إعداد مختلف التقارير و الاقتراحات، بحيث تتمثل اللجان الثلاثة في :لجنة الاعتمادات و التأديب، لجنة التكوين و لجنة التقييس و التوحيد [1].

ترتبط مهام لجنة التقييس في التحضير لإعداد المخطط الوطني للمحاسبة و انجاز مختلف الدراسات و الأبحاث المتعلقة بتنظيم و مراقبة الحسابات إضافة إلى متابعة عملية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، فمهمة التقييس و التوحيد المحاسبي أوكلت في هذه الفترة كلها للمجلس الأعلى للمحاسبة نظرا للفراغ الذي كان حاصل في هذا الإطار و في ميدان العمل و التشريع المحاسبي بشكل عام.

كما قام المجلس بتنظيم مهنة المحاسبة و الخبرة المحاسبية من خلال منح الاعتمادات للمحاسبين و الخبراء المحاسبين و تسطير برا مج التكوين و الإعلام لهم إلى غاية سنة 1991 تاريخ إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، كما قام بعد إعداد المخطط الوطني للمحاسبة بالتخطيط لإعداد مجموعة من المخططات القطاعية منها مخطط القطاع الفلاحي، قطاع التأمين و إعادة التأمين، قطاع السياحة، قطاع الأشغال العمومية و قطاع البنوك و المؤسسات المالية.

و بعد إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات تم الفصل بين مهمة تطوير و تقييس المحاسبة التي بقيت من اختصاص المجلس الأعلى للمحاسبة و بين مهمة الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر التي أوكلت للمصف، رغم ذلك يمكن اعتبار أعمال المجلس الأعلى للمحاسبة ايجابية جدا في ميدان التوحيد المحاسبي بعد إعداد المخطط الوطني للمحاسبة و مجموعة المخططات القطاعية في سنوات السبعينيات و الثمانينات رغم تدني مردوده خلال سنوات التسعينيات.

[1] القرار المؤرخ في 14 جوان 1973 المتعلق بالتنظيم الداخلي للمجلس الاعلى للمحاسبة

II. الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

إن القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الأساسية، تطرق للجوانب ويتعرض للصورة العامة لهذا النظام من خلال تحديد مجال تطبيقه وكيفية تنظيم المحاسبة إضافة إلى الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية التي يتوجب العمل على احترامها، حيث سنتطرق لها في العرض التالي بشيء من التوضيح.

1. تنظيم المحاسبة ومجال التطبيق

بالرجوع إلى أحكام القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي ينص على أنه يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية مفصلة حسب القانون و التنظيم المعمول به، حيث يلزم الهيئات التالية بمسك محاسبة مالية[1] .

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري و التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون و المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة في عمليات متكررة؛
- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لذلك بموجب نص قانوني .

كما يمكن للمؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، ولم يحدد القانون هذا الحد الذي أدنى منه تمسك محاسبة مبسطة، حيث ستحدد شروط و كيفيات ذلك لاحقا عن طريق التنظيم.

أما فيما يخص تنظيم المحاسبة فإن النظام المحاسبي المالي يعتبر المحاسبة المالية نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها و الإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و وضعية خزينتها في نهاية السنة المالية [2] .

كما يجب أن تستوفي المحاسبة الالتزام بالانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية المسك المحاسبي ومعالجة المعلومات ورقابتها والإفصاح عنها، حيث تحدد المؤسسة الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، كما يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية وتحول العمليات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية التي تحددها المعايير المحاسبية.

أما التسجيل المحاسبي فيجب أن يمسك حسب مبدأ القيد المزدوج، أي كل تسجيل يمس على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والأخر دائن مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، حيث يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وكذا الوثيقة الثبوتية التي تستند إليها ذلك أن كل كتابة محاسبية يجب أن تكون مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية.

[1] القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 74 ، المادة 04 ، المؤرخ في 2007/11/25

[2] المادة . 03 القانون رقم 07-11مرجع سابق

يؤكد هذا القانون كذلك على أن أصول وخصوم المؤسسة تكون محل جرد من حيث العدد والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

ويشير النظام المحاسبي المالي إلى إمكانية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي حيث يشترط في مسك المحاسبة حسب هذا الأخير، أن تلبي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وسهولة استرجاع المعطيات.

2. .الإطار المفاهيمي

يحتوى النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي الذي يعتبر إضافة مهمة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث ينظم هذا المفهوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية، بحيث يتكون هذا الإطار حسب النظام المحاسبي المالي من[1]:

- مجال التطبيق و التعاريف؛
- المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- تعريف كل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء .

يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر، وفي هذا الصدد فان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حسب النظام تتمثل في محاسبة الالتزام، الاستمرارية، الاستقلالية، القابلية للفهم، الملاءمة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية و تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، و التي تم التعرض لها بالشرح في الفصل الأول من هذه الدراسة.

وفيما يخص خصائص المعلومات التي يشترطها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فإنها تتطابق مع والسابق التعرض لها فيما (IASB) الخصائص التي جاء بها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبية الدولية سبق، وفي هذا الصدد يجدر بنا الإشارة إلى المستعملين الداخليين و الخارجيين ذوي الأولوية بالنسبة للنظام المحاسبي المالي والذي يحددهم حسب الترتيب التالي[2] :

- المسيرون، أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- أصحاب رأس المال(المساهمون، البنوك، ومختلف موردي رأس المال)؛
- مختلف الإدارات(إدارة الضرائب، التخطيط ...)؛
- شركاء آخرون (موردون ، زبائن ، عمال ، شركات التأمين ...)؛
- مجموعات أخرى لها فائدة مثل الجمهور .

[1] Ministre des finances, CNC, séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau system comptable, 2007, p 20

[2] Ministre des finances, CNC, op.cit, p 6

من حيث مضمون الإطار المفاهيمي كذلك تم التطرق إلى تعريف كل من الأصول، الخصوم، الإيرادات و الأعباء و التي تتطابق مع التعريفات المعطاة في الفصل الأول، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، بقي أن نشير في هذا الصدد إلى تعريف كل من الأموال الخاصة، التي تمثل الفائض المسجل لأصول المؤسسة على الخصوم الجارية وغير الجارية [1]، أي الأموال الخاصة = الأصول – الخصوم، وهو تعريف الذي اعتبرها وسائل التمويل التي تحكمها و تتصرف فيها المؤسسة[1]

3. قائمة الحسابات وعرض القوائم المالية

يحتوي النظام المحاسبي المالي على قائمة حسابات جديدة و يلزم المؤسسات على مسك و العمل بتلك القائمة لأنها تساعد أكثر في إنتاج معلومات مالية وفقا للخصائص المشار إليها من قبل، إذن كل مؤسسة يجب أن تضع على الأقل مخططا للحسابات يكون ملائما لهيكلها واحتياجاتها من المعلومات للتسيير و لتلبية احتياجات مختلف الأطراف، فالحساب يعتبر أصغر وحدة يمكن بواسطته ضبط التصنيف حيث يحتوي (Classe) و التسجيل لحركة الحسابات، والحسابات هي مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما:

- قسم الحسابات الخاص بالوضعية؛
- قسم الحسابات الخاص بالتسيير .

كل صنف مقسم إلى الحسابات التي تحددها أرقام مكونة من رقمين أو أكثر وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات فتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجاتها.

العمليات المتعلقة بالميزانية مقسمة إلى خمسة أصناف وإطار الحسابات الخاصة بالميزانية هو كالتالي:

- الصنف رقم : 01 الأموال الخاصة؛
- الصنف رقم : 02 الأصول الدائمة(الموجودات)؛
- الصنف رقم : 03 المخزونات؛
- الصنف رقم : 04 حسابات الغير؛
- الصنف رقم : 05 الحسابات المالية؛

أما الحسابات المتعلقة بجدول حساب النتيجة فهي مقسمة إلى صنفين يتمثل في:

- الصنف رقم : 06 الأعباء؛
- الصنف رقم : 07 الإيرادات .

بالنسبة لأصناف الحسابات8،0 و9 فهي غير مستعملة في إطار قائمة الحسابات ويمكن استعمالها بحرية من طرف المؤسسات لمتابعة ورصد عملية التسيير و الحسابات غير المستعملة في الأصناف من 1إلى7 .

إن المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي[2] الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

[1] Ministre des finances, CNC, op.cit, p18

[2] المادة 25 ، القانون رقم-07-11 مرجع سابق

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، حيث تضبط وتعد القوائم المالية في أجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.

III. قواعد التقييم والتسجيل حسب النظام المحاسبي المالي :

سوف نتطرق في هذا العرض للمبادئ العامة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، والمتعلقة بتسجيل واثبات العناصر محاسبيا وكيفية تقييمها بالطرق المختلفة لتعكس الوضعية الحقيقة والصورة الصادقة للمؤسسة.

1. المبادئ العامة في التقييم

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع ما تنص عليه المعايير المحاسبة الدولية فانه ينبغي تسجيل كل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وكل الأموال الخاصة دون مبالغة لا بالزيادة ولا بالنقصان، وذلك اعتمادا على التكلفة التاريخية وقد يتم العدول عن هذه التكلفة وتصحيحها فيما بعد .حيث يجب مراعاة الشروط التالية:

- أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة .

وفيما يخص إيرادات الدورة العادية من بيع السلع والممتلكات يجب أن تكون مسجلة عند استيفاء الشروط :التالية [1]:

- المؤسسة تنقل إلى المشتري المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة حال امتلاك الشيء محل بيع؛
- أن لا تستمر المؤسسة في تسيير ولا في مراقبة السلع و الممتلكات كما هو متوجب عاديا على المالك؛
- مبالغ الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية يمكن تقييمها بموثوقية؛
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة تعود على المؤسسة؛
- التكاليف التي تتحملها أو التي سوف تتحملها والمتعلقة بالعملية يمكن تقديرها بصفة موثوق بها .

كما تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي سوف تقيد في القوائم المالية، وتظهر بها في الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد في عملية التقييم، فكما سبق الذكر فان العناصر تقيم عمومًا بالتكلفة التاريخية غير أن هذه الطريقة في التقييم يمكن مراجعتها وإتباع طرق أخرى للاعتراف بالعناصر في القوائم المالية مثل:

- القيمة العادلة (التكلفة الجارية)؛
- القيمة القابلة للتحقيق؛
- القيمة الحالية

[1] Projet 07, système comptable financier, ministère de finance, Alger, 2004, p 11

وتسجل الأصول بالتكلفة التاريخية بعد طرح مختلف الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية ومختلف العناصر المماثلة .ونميز حسب النظام المحاسبي المالي بين العناصر التالية[1] :

- بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها تقيم بتكاليف الحيازة؛
- الأصول الصادرة إلى المؤسسة كمساهمة عينية تقيم بقيمتها الحقيقية ؛
- الأصول التي يتم الحصول عليها مجانا تقيم بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها؛_
- الأصول المكتسبة عن طريق عملية التبادل تسجل بالقيمة العادلة والأصول المشابهة تسجل بالقيمة المحاسبية للأصل المقدم للمبادلة؛
- الأصول المنتجة من قبل المؤسسة تسجل بتكلفة الإنتاج .

2. مبادئ التقييم التسجيل المحاسبي

سوف نتطرق في هذه النقطة إلى بعض القواعد الخاصة وكيفية التسجيل المحاسبي الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي

الاصول الدائمة غير الجارية

فيما يتعلق بتقييم الأصول غير الجارية و غير المادية تعرف حسب النظام المحاسبي المالي على أنها" أصل قابل للتعيين غير نقدي وغير ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في أنشطتها العادية "[2] ومثال ذلك العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي ، تراخيص الاستغلال ، الامتيازات ... الخ، و يعترف بالأصول غير المادية وتسجل في جانب الأصول من الميزانية إذا توفر ما يلي:

- يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل .
- يمكن قياس تكلفة الأصل من طرف المؤسسة بشكل موثوق به .

أما إن كان هذا الأصل هو أصل غير مادي منتج داخلي، لذا على المؤسسة وحسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي أن تميز بين فترة البحث وفترة التطوير كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

فيما يتعلق بعملية تقييم الأصول نميز بين حالتين، التقييم الأولي عند الدخول لذمة المؤسسة و التقييم اللاحق للعملية:

التقييم الأولي :وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة لأصل كما تطرح كل الخصومات التجارية، ومن أمثلة التكاليف المباشرة، تكلفة إعداد المكان، تكاليف التوصيل المبدئية ، تكاليف التركيب ، الرسوم المهنية مثل المعماريين و المهندسين و التكلفة المقدرة لتفكيك و إزالة الأصل و استعادة الموقع.

[1] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 12
[2] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 15

أما فيما يتعلق بالتقييم اللاحق للتسجيل الأولي، وفي هذا المجال نميز بين معالجتين[1] :

المعالجة المفضلة :بعد الاعتراف المبدئي بالأصل يجب أن يظهر الأصل المادي بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم و أية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض في قيمة الأصل؛

المعالجة البديلة المسموح بها :بعد الاعتراف بالأصل يعترف به بقيم إعادة التقييم والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة ناتجة من الانخفاض في القيمة.

و فيما يخص إهلاك الأصول الغير جارية فانه يتم توزيع قيمة الأصول المادية وغير المادية القابلة للاهتلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم، بحيث لا بد أن تعكس طريقة الاهتلاك النمط الذي تستنفذ به المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل، و تحدد القيمة القابلة للاهتلاك بعد طرح القيمة المتبقية *للأصل، ويسجل قسط الاهتلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف إلا إذا كان مدرجة في تكلفة أصل أخر .وبالنسبة لطرق الاهتلاك فيكن استخدام طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة الوحدات المنتجة، و يتم اختيار إحدى الطرق على أساس درجة ملاءمته لتقييم استهلاك المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل وتطبق بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى، ويجب الإفصاح عنها في الملحق، كما يمكن مراجعة العمر الإنتاجي للأصول دوريا، فهي تتوافق مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

كما ينص النظام المحاسبي المالي على أنه إذا رأت المؤسسة في نهاية الدورة وجود أي مؤشر يدل على تدهور أو نقص قيمة أصولها غير الجارية لا بد عليها أن تجري اختبار لتدهور قيمتها و تسجلها في خانة تدهور القيمة كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية

.

المخزونات و الاعانات الحكومية

تسجل المخزونات ضمن الأصول إذا توفرت على الشروط التالية:

-عند الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال الجارية؛

-خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛

-إذا كانت في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو على أساس تكلفة الإنتاج، ويجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه وجعله في الحالة الموجود عليها.

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف المخزون تحدد باستعمال إحدى الطريقتين [2]:

- طريقة (FIFO) الصادر أولا الخارج أولا: :في هذه الطريقة نعتبر أن عناصر المخزون المشتراة أولا هي من تباع أولا والعناصر التي تبقى في المخزون هي المشتراة حديثا.
- التكلفة الوسطية المرجحة .

---

[1] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 17

*القيمة المتبقية :هي المبلغ الصافي المنتظر الحصول عليه من الطرف المؤسسة عند نهاية فترة استعماله وبعد طرح تكاليف خروجه.

[2] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 21

ما يمكن الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لا ينص على تطبيق طريقة(LIFO) الوارد أخيرا الصادر أولا التي كانت معتمدة ومطبقة في التقييم حسب المخطط الوطني المحاسبي و المنصوص عليها حسب المعايير المحاسبية الدولية، وتماشيا مع مبدأ الحيطة والحذر فان المخزونات تقيم بالقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل، وتتعلق هذه القيمة بسعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف الانجاز والتسويق، وفي ما يخص تدهور قيمة المخزونات فإنها تسجل في التكاليف وذلك عندما تكون تكلفة المخزون أعلى من القيمة الصافية القابلة للتحصيل للمخزون.

أما الإعانات الحكومية هي إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمؤسسة، أو لنطاق من المؤسسات مؤهلة طبقا لمعايير محددة، فهي مساعدة حكومية في شكل مصادر محولة للمؤسسة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي من طرف المؤسسة بخصوص بعض الشروط المتعلقة بالأنشطة التشغيلية و فيما يتعلق بتسجيلها فإنها في البداية تسجل في الميزانية ضمن الأموال الخاصة، و في جدول حساب النتيجة ضمن الإيرادات العادية للدورة وفقا لدرجة إهلاكها إذا كانت قابلة للإهلاك و إن لم تكن قابلة للإهلاك فانه يتم تحويلها ضمن الإيرادات في أجل أقصاه 10 سنوات.

بالإضافة إلى النقاط السابقة فان النظام المحاسبي الجديد قدم حلولا و معالجات للعديد من العمليات التي لم تكن لها معالجة حسب المخطط الوطني للمحاسبة على غرار كل من العمليات بالعملة الصعبة، عمليات القرض الايجاري...الخ التي تتوافق مع الممارسات التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية.

فمن بين الإضافات الكبيرة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ما يتعلق بمعالجة بعض العمليات الخاصة على غرار كل من الأحداث ما بعد الميزانية، المزايا الممنوحة للعمال، الضرائب المؤجلة، معالجة العقود طويلة الأجل.

الاحداث ما بعد الميزانية:

الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية هي عبارة عن الوقائع سواء الملائمة أو غير الملائمة أو المعاكسة لما كان متوقعا التي تحدث بين تاريخ إقفال الحسابات و تاريخ المصادقة على القوائم المالية و نشرها، حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الأحداث:

- الأحداث التي تسمح بتأكيد و إثبات المعلومات الموجودة بتاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية؛
- أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية .

الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية يمكن تقسيمها الى أحداث تسوجب التعديل و أحداث أخرى لا تستوجب التعديل، بحيث يجب على المؤسسة تعديل المبالغ المقرة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية الموجبة للتعديل[1] .

على المؤسسة ألا تعد قوائمها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة ما اذا قررت الإدارة بعد تاريخ اقفال الحسابات و اعدادا الميزانية، أنها تنوي تصفية المؤسسة أو إيقاف نشاطها، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل ذلك، كما أنه إذا كانت الإدارة مدركة أو لديها شك يتعلق بأحداث أو حالات يمكن أن تسبب ريب على قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها فان الأحداث أو الحالات التي تتطلب إفصاح ممكن أن تظهر بعد تاريخ الميزانية لا بد أن تشير اليها.

[1] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 41

المزايا المقدمة للعمال:

يمكن أن نجد أربعة أصناف من المزايا المقدمة للعمال[1] :

- منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والعطل_ السنوية المدفوعة والعطل المرضية المدفوعة و المشاركة في الأرباح و مختلف المكافآت، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية والسكن والنقل والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة للموظفين الحاليين؛
- المنافع لما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛
- منافع و مزايا تعويض نهاية عقد العمل؛
- منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى ما يلي إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة :المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة.

فيما يتعلق بالمنافع قصيرة الأجل المقدمة للعمال فانه يجب على المؤسسة أن تسجلها ضمن الأعباء و المصاريف العادية للدورة، أما المزايا اللاحقة فيمكن التفريق بين نوعين الأول يسمى بنظام الاشتراكات المحددة [2] و الثاني يسمى نظام الخدمات المحددة[3] .

نظام الاشتراكات المحددة يرتكز على أن رب العمل هو الذي يتعهد بتسديد اشتراكات دورية لهيئة تتولى الإشراف على عملية التقاعد)الصندوق الوطني للتقاعد مثلا (بما يسمح للعمال الحصول على معاشات التقاعد بعد انتهاء مدة العمل و المؤسسة ليست ملزمة بتسديد إلا مبالغ الاشتراكات، و التي تسجلها ضمن أعباء الدورة.

على العكس من ذلك فان نظام الخدمات المحددة يرتكز على أن رب العمل يلتزم بتقديم خدمات في شكل منحة أو تعويض بداية التقاعد على أساس أقدمية و الأجر الذي كان يتقاضاه العامل، ففي هذه الحالة لا بد على المؤسسة أن تسجل تعهد التقاعد.

فالمعايير المحاسبية الدولية على أساس المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 يفرض تسجيل تعهدات التقاعد على أساس سنوات العمل إلى غاية تاريخ التقييم، أيضا كل سنة عمل تسمح برفع الخدمة .كما أن تاريخ حساب التعهد هو على أساس تقدير الأجر بتاريخ نهاية عقد العمل، بحيث أن التدفقات المستقبلية المنتظرة لمواجهة هذا الدين المستقبلي لا بد أن يحين أو يستحدث.

[1] IAS 19, article N°09

[2] Régimes à cotisations définies

[3] Régimes à prestations définies

و لتوضيح ذلك يمكن أن نأخذ الحالة التالية [1] لمؤسسة تنشط في قطاع أين قانون التعاقدات الاجتماعية تفرض تقديم:

- شهرين لعامل لديه أقدمية 10 سنوات؛
- 03أشهر لعامل لديه أقدمية 15 سنة؛
- 04أشهر لعامل لديه أقدمية 20 سنة؛
- 05أشهر لعامل لديه أقدمية 25 سنة؛
- 06أشهر لعامل لديه أقدمية 30 سنة .

بتاريخ N/12/ 31 عامل يبلغ من العمر 51 سنة له أقدمية 21 سنة و يتحصل على أجر شهري قدره 3 000و.ن، قدرت المؤسسة أن هذا العامل سوف يخرج على التقاعد بعد 14 سنة كما أن احتمال حصوله على التقاعد قبل وصوله سن 65 سنة هي% 30 ، هذه النسبة تأخذ بعين الاعتبار معدل دوران العمال و احتمال أن يبقى العامل حيا إلى سن 65 سنة.

من أجل حساب تعويض التقاعد اعتمدت المؤسسة على فرضية ارتفاع الأجر بمعدل 03 % سنويا و معدل استحداث قدره 05 % سنويا و معدل الأعباء الاجتماعية بواقع 42 % إذن ما هي قيمة تعويض التقاعد المقدرة من طرف المؤسسة بتاريخN/12/ 31 من أجل هذا العامل؟

فهذه الحالة يمكن معالجتها على النحو التالي:

الحقوق الواجب تقديمها لهذا العامل بتاريخ N/12/31: 04 أشهر من أجل 21 سنة أقدمية .

فتعهد التقاعد الذي سوف يقدم لهذا العامل في نهاية عقد يحسب على أساس تقدير ارتفاع الأجر سنويا بمعدل 03%و أن هذا العامل سوف يأخذ تقاعده بعد 14 سنة، فنحصل على:

$3\,000 \times (1+0{,}03)^{14} = 3\,000 \times 1.5126 = 4.537{,}77$ و.ن

فالحقوق الواجب تقديمها لهذا العامل هي:

$4.537{,}77 \times 4 = 18.151$ و.ن

كما أنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار احتمال أن يبقى العامل في المؤسسة حتى سن التقاعد:

$18\,151 \times (1-0.3) = 12.705{,}70$

في حال لم يبقى العامل ضمن عمال المؤسسة حتى سن التقاعد فان المؤسسة لا تتحمل أي تعهد تجاه هذا العامل متعلق بتعويض التقاعد.

أيضا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عملية استحداث خدمات التقاعد الذي يمثل القيمة الحالية لتلك الخدمات التي سوف تقدم للعامل معدل الاستحداث هو 05% لمدة 14 سنة:$(1.05)^{-14} = 0.5051$

إذن تعويض التقاعد الواجب تسجيل مؤونة له من أجل هذا العامل:

$12.705{,}70 \times 0{,}5051 \times (1+0.42) = 9.113{,}06$

[1] ISGP, formation sur le SCF: Avantages du personnel, 2008

العقود طويلة الاجل:

العقود طويلة الأجل أو عقود المقاولة هي عقود يتم التفاوض فيها من أجل تشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الأصول ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو من حيث الاستخدام، كما يمكن أن تكون في شكل عقود محددة السعر أي عبارة عن عقد مقاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية[1] .

قد تتضمن العقود طويلة الأجل بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو طريق أو بناء السفن أو الأنفاق .وقد يتضمن عقد المقاولة تشييد عدد من الأصول ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم والتكنولوجيا، أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد المصافي ومعامل تكرير البترول وتزويدها بالمعدات اللازمة.

يمكن أن تتعدى العقود طويلة الأجل قطاع الإنتاج لتشمل قطاع الخدمات مثل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشييد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة و تسيير المشروع وعمل التصميمات الهندسية له، أو عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الأصول أو الاستثمارات.

فلم تحدد مدة معينة يمكن اعتبار على أساسها أن العقد طويل الأجل و إنما اشترط في العقد أن يشمل دورتين محاسبيتين مختلفتين حتى يمكن اعتباره كذلك، في الواقع نجد العقود طويلة الأجل خاصة في قطاعات البناء و الأشغال العمومية، الاليكترونيك و برمجيات المعلوماتية، قطاع الإنشاءات البحرية و صناعة الطائرات و السفن.

إن المعايير المحاسبية الدولية تفرض تسجيل العقود طويلة الأجل على أساس طويلة واحدة و هي طريقة تستند على درجة التقدم في الأشغال[2]، بحيث أن هذه الطريقة تمكننا من الحصول على نتائج الأشغال بشكل مستمر مع تطور الأشغال بدون الانتظار إلى الانتهاء الكلي من المشروع .على العكس من ذلك فان النظام المحاسبي المالي يسمح باستعمال طريقة أخرى و هي طريقة إتمام و نجاح المشروع في حال لم تتمكن المؤسسة من تحديد بشكل صادق إيرادات و أعباء المشروع [3].

إيرادات المشروع تتضمن الإيرادات الأولية المشار إليها في العقد و مختلف التعديلات التي تطرأ و مختلف العلاوات و المزايا إذا كان بإمكان المؤسسة تقييمها بشكل صادق و شفاف، حيث يجب تقييمها على أساس القيمة العادلة و من الممكن تعديلها و إعادة النظر فيها سواء بالزيادة أو بالنقصان من دورة لأخرى.

أما فيما يتعلق بأعباء المشروع فهي أيضا تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد مثل:

- مصاريف اليد العاملة؛
- تكاليف المواد و السلع المستهلكة؛
- إهلاك المعدات المستعملة أو مصاريف كراء المعدات و الآلات .

[1] IAS 11, article N°03

[2] IAS 11, article N°22/31

[3] La méthode a l'achèvement

بالإضافة إلى التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد مثل:
- المصاريف العامة للمشروع؛
- مصاريف التأمين؛
- تكاليف الاقتراض وفقا لمجموعة من الشروط .

أما المصاريف التي يجب استبعادها من التكلفة فهي:
- المصاريف الإدارية إلا التي تتعلق مباشرة بتسيير المشروع المنصوص عليه في العقد؛
- مصاريف البيع؛_
- مخصص إهلاك المعدات غير المستعملة أو غير الضرورية لانجاز المشروع؛
- مصاريف البحث و التطوير إلا إذا كانت تمثل بند واضح في العقد .

IV. نظام المحاسبة المبسط المطبق على المؤسسات المصغرة.

1. الإطار العام لنظام المحاسبة المبسط:

المؤسسات المصغرة يمكن لها أن تطبق نظام محاسبي مبسط، الذي يرتكز على تسجيل مدفوعات و تحصيلات المؤسسة أو ما يسمى بمحاسبة الخزينة .حيث أن المؤسسات المصغرة التي يمكن أن تطبق نظام المحاسبة المالية المبسط هي المؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد عمالها المؤشرات التالية لدورتين متتاليتين[1] :

- الأنشطة التجارية :
  - رقم الأعمال: 10 مليون د ج؛
  - عدد العمال : 09 عمال بشكل دائم.
- الأنشطة الإنتاجية و الحرفية :
  - رقم الأعمال : 06 مليون د ج؛
  - عدد العمال : 09عمال بشكل دائم.
- أنشطة تأدية الخدمات و الأنشطة الأخرى :
  - رقم الأعمال : 03مليون د ج؛
  - عدد العمال : 09عمال بشكل دائم.

يتعين على المؤسسات الخاضعة لهذا النظام أن تسجل بشكل منتظم و بشفافية و مصداقية مدفوعات و تحصيلاتها، حيث ترتبط مصداقية تسجيلاتها ب:
- وجود دعامة ممسوكة بشكل منتظم مثل دفتر الخزينة في شكل دفتر واحد أو دفترين الأول خاص بالمدفوعات و الآخر للتحصيلات؛
- حفظ و ثائق و سندات إثبات داخلية أو خارجية لتدعيم القيد في دفتر أو دفاتر الخزينة .

يجب أن تسمح طريقة تسجيل المدفوعات و التحصيلات خلال السنة المالية في دفتر أو دفاتر الخزينة التمييز بين العمليات التالية:
- حسب حسابات الخزينة المعنية (بنك، صندوق)، وعلى العموم يفتح دفتر واحد لكل حساب من حسابات الخزينة(أو دفترين عندما يقتضي تنظيم المؤسسة فتح دفتر للمدفوعات و آخر للتحصيلات),
- حسب طبيعة العمليات .

[1] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicable aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifié, p76

تكون طبيعة العمليات الواجب التمييز بينها بحسب نشاطات المؤسسة وحاجات مسؤول المؤسسة للمعلومات الخاصة بالتسيير، كما يجب أن يشمل هذا التمييز على الأقل العمليات الآتية:

- السحب الشخصي للأموال أو الدفع الإضافي لرأس المال الذي يقوم به المستغل،
- شراء سلع موجهة لإعادة بيعها على حالتها،
- أعباء أخرى (تكاليف المستخدمين والضرائب والتكاليف الإدارية و تكاليف التسيير وشراء المواد و اللوازم الأخرى)،
- تحصيلات البيع وأداء الخدمات،
- التحصيلات الأخرى (الإعانات والهبات...)،
- تحويل الأموال في حالة وجود حسابين للخزينة على الأقل (الإيداع أو السحب نقدا من البنوك مثلا)،
- الحيازة على أصول دائمة،
- الاقتراضات أو التنازلات .

2. مبادئ تصحيحات آخر السنة:

يجب أن يقوم المسؤول عن المؤسسة في آخر السنة المالية إذا كانت المبالغ المعنية معتبرة فقط بإجراء جرد خارج المحاسبة[1] لكل عنصر من العناصر التالية[2] :

- مبلغ الديون وقروض الاستغلال إذا لم تكن المبيعات والمشتريات قد سددت نقدا،
- مبلغ المخزونات (الإنتاج التام الصنع والمواد الأولية والمستهلكات ..) والأشغال الجارية،
- مبلغ الأصول الدائمة التي تمت حيازتها أو التي تم التنازل عنها خلال السنة المالية،
- مبلغ القروض المتحصل عنها أو المسددة خلال السنة المالية .

يجب أن تمسك المؤسسات التي لها أصول ثابتة دائمة سجلا تقيد فيه هذه الأصول وتبين فيه بالنسبة لكل عنصر تاريخ حيازته ومبلغه والمدة المفترضة لاستعماله وتاريخ التنازل عنه، كما يجب أن يكون كل أصل موضوع جدول اهتلاك (حساب يقوم على أساس اهتلاك خطي عن كل سنة مالية).

كما يجب أن تجري المؤسسة جردا للمخزونات حسب طبيعتها من حيث القيمة و الكمية بإتباع طرق تمكن من إثبات ذلك .بالإضافة إلى ضرورة إعداد جدول اهتلاك القروض يبين فيه بالنسبة لكل سنة مالية مبلغ رأس المال المقترض ومبلغ الفوائد المسددة.

ونتيجة لذلك تقوم المؤسسة عند الاقتضاء بإجراء العمليات التالية عند إقفال كل سنة مالية[3] :

- حساب الت ّ غير الجاري لقروض وديون الاستغلال عند بداية السنة المالية وعند نهايتها؛
- حساب ت ّ غير المخزونات والأشغال الجارية عند بداية السنة المالية وعند نهايتها؛
- حساب مخصصات اهلاكات السنة المالية المتعلقة بالأصول الدائمة الموجودة عند إقفال السنة المالية (العناصر التي تمت حيازتها خلال السنة المالية أو خلال السنوات المالية السابقة)؛
- حساب فائض القيمة أو نقص القيمة الناتج عن التنازل على الأصول الدائمة خلال السنة المالية (سعر البيع منقوصا منه القيمة الصافية المحاسبية في بداية السنة المالية للأصل المعني)؛
- حساب التغير في القروض عند بداية السنة المالية وعند نهايتها وتحديد المصاريف المالية المسددة خلال السنة المالية.

[1] Un inventaire extra-comptable

[2] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes

[3] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 115

3. .القوائم المالية السنوية[1]:

عند نهاية السنة المالية يجب مراجعة ما يلي:

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق والمبلغ الموجود فعلا في الصندوق؛_
- التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك والرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ إقفال السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات المقاربة؛
- عدم وجود الرصيد المؤقت على مستوى عمليات تحويل الأموال .

➢ **تحديد النتيجة**

تقدم نتيجة السنة المالية في القوائم المالية في شكل جدول يحدد على النحو الآتي:

+تحصيلات النشاطات (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل)

-مدفوعات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل)

- /+تغيرات الديون والقروض الجارية للمستغل (إذا كانت معتبرة)
- /+التغيرات بين مخزون بداية الدورة ومخزون الإقفال أي نهاية الدورة(إذا كانت معتبرة)
- /+التصحيحات المتعلقة بالأصول الدائمة (إذا كانت معتبرة)
- /+التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات (إذا كانت معتبرة)

[1] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes

خاتمة الفصل:

لقد كان في ظل السياق الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تميز بالتخطيط المركزي بعد الاستقلال، الأثر الكبير في الدفع بالقيام بإصلاح على النظام المحاسبي الجزائري من خلال إحلال المخطط المحاسبي الجزائري محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وبالتالي تبنى إستراتيجية توحيد محاسبي قادرة على الإجابة على احتياجات جديدة للدولة من المعلومات التي تساعدها في تحقيق أهداف التسيير على المستوى الكلي، بالإضافة إلى التحصيل الجبائي، الأمر الذي كان له انعكاسات قوية وكبيرة على الممارسة المحاسبية، التعليم وتكوين المحاسبيين ومختلف الهيئات ذات العلاقة بموضوع التوحيد المحاسبي.

كما تجلت التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي و التي شملت مختلف أوجه الميدان المحاسبي الذي تشكل وتظهر مع بداية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الذي ميزته و أثرت عليه التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال وحكمته طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي تطلبتها تلك الفترة التي حضي فيها كل من التخطيط الاقتصادي والجباية العادية بمكانة هامة، مع إحتفاظ المخطط بمنهجية التوحيد المحاسبي الفرنسي التي تضطلع الدولة بوظيفة إعداد معايير المحاسبة وتكون لها سلطة فرضها ومتابعة الالتزام بها أو تعديلها أو إلغائها.

يتجلى لنا من خلال ما سبق أن المخطط الوطني للمحاسبة يعاني من نقائص كثيرة وكبيرة، سواء من جانبه الشكلي و الهيكلي، أو من جانب مضمونه كالمصطلحات و قواعد التقييم، بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية، خصوصا فيما تعلق بالإفصاح عن المعلومات اللازمة، وذلك من خلال إفصاحه عن معلومات في كثير من الأحيان ليست بذات نفع لمختلف المستعملون، وكثرة الجداول المحاسبية دون فائدة، وإغفاله عن أهم قائمة وهي قائمة التدفق النقدي حسب ما هو منصوص عليه في المعايير الدولية.

بعد الاتجاه نحو انفتاح الاقتصاد الجزائري على العالم، بالشراكة مع الاتحاد الأوربي و السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث من ضمن أهداف هذا السعي جلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق تدفق رأس المال الأجنبي إلى الداخل، إذ تم إعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، عملية القياس والتقييم إضافة إلى محتوى القوائم المالية المفصح بواسطتها من طرف المؤسسة إلى المستعملين المعنيين عن المعلومات التي يرغبون الحصول عليها.

إن الخيار الجزائري بشأن إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقاته من طرف المؤسسات و الممارسين للمحاسبة، حيث يعتري هذا الخيار الكثير من الصعوبات، خصوصا في ظل تشبع المهنيين الجزائريين ومعايشتهم للمخطط المحاسبي الوطني لحوالي 32 سنة،
بالإضافة إلى التباعد المطروح بين النظام الجديد والعديد من التشريعات و القوانين لا سيما الجبائية، ما أوجد العديد من الصعوبات لأجل تطبيقه، وهذا ما بينه تأجيل تطبيق النظام الجديد إلى سنة 2010 ، بعد ما كان مقررا تطبيقه سابقا بداية من 2009/01/01

إن الممارسة و الأنظمة المحاسبية تختلف من بلد لأخر و حتى من مؤسسة لأخرى نتيجة لمجموعة من المؤثرات و المتغيرات منها ما يتعلق بالجانب القانوني و التشريعي لمزاولة الأنشطة الاقتصادية و التجارية و أيضا النصوص القانونية التي تحكم و تضبط العملية المحاسبية و شروط و كيفيات الإفصاح عن المعلومة المالية و المحاسبية لتلك المؤسسات و منها ما يتعلق بالجانب الضريبي الذي يطغى على الجانب المحاسبي و على الواقع الاقتصادي بما يكفل تحقيق مجموعة من أهداف الدولة و منها ما يرتبط بالنهج الاقتصادي الذي تتبناه الدولة التي تنشط فيها المؤسسة، و هذا كله أدى إلى اختلافات في التفكير و العمل المحاسبي الأمر الذي أدى إلى وجود مجموعة من الذهنيات و المرجعيات المحاسبية.

فمن المرجعيات السائدة و المنتشرة بكثرة و التي تلقى القبول و التطبيق من قبل الكثير من الأنظمة و المؤسسات المرجعية المحاسبية الأمريكية، المرجعية المحاسبية الأوربية و المرجعية المحاسبية الدولية، فكلها كانت نتيجة التباين في التفكير في الأهداف و الغايات فالمرجعية الأمريكية أو التيار الانقلوسكسوني فغايته الأساسية هو توفير معلومات موجهة بالدرجة الأولى إلى بورصة الأوراق المالية باعتبار تلك المعلومة هي المؤثر الرئيسي على تغيرات أسعار أسهم المؤسسات أما من وجهة نظر المرجعية الأوربية أو التيار الفرانكفوني فالمعلومة المالية و المحاسبية موجهة لعديد الأطراف و بالأخص المساهمين، بالإضافة إلى وجود اختلافات في طرق التمويل و في الأطراف المشرفة على أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي لذلك جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتقليص هذا الاختلاف و محاولة توحيد و تنميط العمل المحاسبي لتجنب الاختلاف و التكاليف الناجمة عن ذلك.

المعايير المحاسبية الدولية من خلال المحاسبة الدولية فرضت نفسها كبديل للتيارات المحاسبية السائدة بما أدى إلى تراجع استراتيجيات التوحيد المحاسبي الوطنية أمام هذا النموذج، و ذلك لمسايرة التحول الذي يعرفه العالم في المجال المالي و التجاري عن طريق رفع الحواجز عن تحركات رؤوس الأموال و البضائع بين الدول و زيادة وتيرة و حدة الأنشطة الدولية و العالمية للمؤسسات.

فالمحاسبة الدولية ليست عبارة عن مجموعة تقنيات تهدف فقط إلى توحيد لغة التعامل و قواعد التقييم و سير الحسابات و عرض و تقديم القوائم المالية الختامية، بقدر ما تسعى إلى تحقيق نوع من التوافق و الانسجام في أعمال التوحيد و التقييس بين كل مستعملي و معدي القوائم المالية لكي تصبح المحاسبة وسيلة اتصال أكثر فعالية بين المتعاملين الاقتصاديين و الماليين، لذلك لا بد من ضبط المحاسبة بمجموعة من المعايير لضمان نوع من التجانس و التناسق في عرض و تقديم المعلومة المالية بما يضمن فهم موحد و مبسط و لتسهيل عملية قراءتها و مقارنة مع المؤسسات و القطاعات الأخرى.

الفصل الثالث

دراسة حالة تطبيقية

مقدمة الفصل:

من خلال الفصلين السابقين حاولنا تقديم في مرحلة أولى الأساسيات و المفاهيم الأولية أو القاعدية التي ترتكز و تقوم عليها المحاسبة في شكل إطار نظري و مفاهيمي تستند إليه، كما حاولنا أيضا شرح عملية التوحيد المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية الدولية عن طريق شرح أهم النقاط الجديدة التي جاءت بها بالمقارنة مع المرجعية المحاسبية الجزائرية التي تستند على المخطط الوطني للمحاسبة الصادر في سنة1975 و خاصة التغيرات الجديدة التي تطرحها قراءة القوائم المالية الختامية حسب المعايير المحاسبية الدولية التي تختلف كلية عن الجداول الشاملة التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري.

فمن أجل إكمال هذه الدراسة ارتأينا التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد الذي دخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 2010، في سبيل تعزيز و تقوية الجانب النظري الذي تناولناه في مرحلة سابقة و من أجل إسقاط ذلك في حالة عملية و ذات صبغة رقمية للوقوف على الصعوبات التي يمكن أن يطرحها أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية.

فعملية الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية ليس عبارة عن تغيير بسيط للمعطيات من جانب لأخر و إنما تغيير لكل أنظمة المؤسسة مع كل المشاكل التي يمكن أن تطرحها عملية الانتقال هذه خاصة مع الخصوصية التي تكتسيها المحاسبة في الجزائر.

من أجل ذلك حاولنا في المبحث الأول من هذا الفصل التطرق إلى الشروط و المتطلبات التي يجب توفرها في المحيط الاقتصادي و المالي الجزائري سواء من حيث السوق الذي يحدد أسعار و تكاليف عناصر أصول و خصوم المؤسسات و المحيط العام من خلال التشريعات المحاسبية و المالية و الجبائية و الممارسين للمحاسبة أو من حيث المحيط الداخلي للمؤسسات و مختلف أنظمة المعلومات، بالإضافة إلى محاولة شرح منهجية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

و في هذا الإطار حاولنا إعداد القوائم المالية لنفس المؤسسة و بالاعتماد على نفس المعلومات الواردة فيها حسب المرجعية الدولية و حسب النظام المحاسبي المالي.
ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين وهما:

المبحث الأول :متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
المبحث الثاني :دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق **SCF**.

المبحث الأول **:**متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجزائري ابتدءا من 2010/01/01يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه، وذلك بتحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة وتوفير الشروط المناسبة لتطبيقه[1] ،إذ تتمثل عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بمثابة نقلة نوعية في الثقافة المحاسبية للممارسين الجزائريين، وتحديا كبيرا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد، حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين و الممارسين للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية لتتماشى مع النظام الجديد.

I. عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي :

إن عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تمثل تحديا كبيرا للمؤسسات الجزائرية، ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها، وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة بشكل جيد.

1. تحضير المؤسسات الجزائرية:

إن تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يخضع إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم و رأس المال و العمال، لأجل مراعاة قدرة و خصائص كل مؤسسة وذلك وفقا للتقسيم التالي:

- **المستوى الأول** :المؤسسات الكبيرة(*grand entreprise*) ؛
- **المستوى الثاني** :المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (*petites et moyennes entreprises*)
- **المستوى الثالث** :المؤسسات الصغيرة جدا(*très petites entreprises*).

لكن عملية التفريق بين هذه المؤسسات يتطلب وضع معايير محددة للفصل فيما بينها، ففي فرنسا مثلا المؤسسات الصغيرة جدا عدد عمالها يتراوح بين 6 و 50 عامل، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عمالها بين 51 و 250 عامل، لكن هذا التصنيف ليس بالضرورة صالحا لكل البلدان في تصنيف مؤسساتها.

إن التصنيفات السابقة الذكر لا تتطابق مع الواقع و التشريع الجزائري، حيث أن المشرع الجزائري حدد فقط المؤسسات المصغرة أو الصغيرة جدا على أساس رقم الأعمال و عدد عمالها الدائمين لدورتين محاسبيتين متتاليتين الملزمة بتطبيق نظام المحاسبة المبسط أو نظام محاسبة الخزينة كما تم التطرق إليه في الفصل السابق و المؤسسات الأخرى التي لا تتوفر على تلك الشروط فهي ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في نسخته العادية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب أن يسبقه تدريب و رسكلة معلومات مختلف الممارسين و المستعملين للمحاسبة ومخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم محاضرات وملتقيات، ولكن يخضع ذلك لتدرج زمني ويأخذ مدة من الوقت ويتوقف كذلك على تنظيم المؤسسة ومهارة وجدية عناصر الموارد البشرية، إذ أن التدريب ورفع كفاءة ومستوى المهنيين هي مهمة صعبة و كبيرة يجب أن تكون بالضرورة مبرمجة جيدا من حيث الوقت والمكان والطريقة .و يمكن أن يكون ذلك بالبدء ب :

[1]Djilali, A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale 24/09/-03/10/2005, kolea-Alger

- مسؤولوا المكاتب و المؤسسات الكبرى؛
- المديرون الماليون و المحاسبون للمجمعات الكبرى؛
- المسؤولون على المحاسبة في المؤسسات المتوسطة؛
- التكامل و توحيد الجهود في مجال التدريب سواء على المستوى الجامعي و غير ذلك من القطاعات (البرنامج المتعلق بالمعايير الدولية و تطبيقها في السياق الوطني).

2. تحديث الأطر التشريعية و الجبائية:

المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية كما رأينا في فصل سابق، وبالتالي فان الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها وتحديثها وفقا للمتغيرات الجديدة في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد و هذا في حد ذاته تحدي جديد بالنسبة لهيئات و إدارات الدولة، إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد و المالية و الجباية مركزا في كل من القانون التجاري، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية و التعليمات التنظيمية، كما يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يتعلق بما يلي[2] :

- الانفصال والتباعد الملحوظ بين القانون الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسات و قواعد النظام المحاسبي المالي الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي و المالي لتلك المعاملات، بالإضافة إلى الانفصال بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية .حيث قد يكون لها أثر يزيد في صعوبة استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛
- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية و البعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية .وكمثال على ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني؛
- تعديل مختلف المواد من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 1975/09/24 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المتعلقة بتنظيم و مسك المحاسبة و السجلات المحاسبية ، والتي تشمل القوانين والأحكام المتعلقة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم، قواعد إعداد الحسابات السنوية والرقابة الخارجية.

التشريع الجبائي و النظام المحاسبي المالي:

تماشيا مع متطلبات (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الذي جاء بمعالجات و طرق و قواعد تقييم و عرض جديدة مختلفة عما كان سائدا و ما كان معمولا به من قبل خاصة من ناحية الجباية، لذلك يتوجب على المؤسسات أن تتكيف مع هذه الوضعية باعتبار أن الجباية لم تتكيف بعد مع هذا النظام الجديد، و نظرا لوجود مجموعة من العناصر التي تؤدي إلى اختلاف في تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية .التي تميل عموما إلى التركيز على النقاط التالية:

- قواعد الاهلاك و نقص القيمة هناك تباين من حيث أن تعريف الأصل القابل للإهلاك على أن استعماله من طرف المؤسسة محدد و ليس على أساس استهلاك المنافع الاقتصادية له، مدة الإهلاك و أساس حساب قسط الإهلاك الذي لا يأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية المدة...الخ؛
- تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة انخفاض في القيمة، حيث أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛

[2] - MEROUANI .S, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère en sciences de gestion, option management, ESC, Alger, 2006, PP 106-107

- مصاريف تغيرات بين العملات عند تحويل الديون و الحقوق بالعملات الأجنبية؛
- معالجة عمليات القرض الايجاري لعقد الإيجار التمويلي؛
- تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة و التقييم اللاحق؛
- فائض القيمة في الأجل الطويل و النتائج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، أي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب؛
- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة؛
- الخصومات لبعض النفقات ذات الصلة أو الاستثمارات مصاريف التكوين، استثمار في البحث أو حماية المحيط.

3. تهيئة وتحضير المحترفين و الممارسين لمهنة المحاسبة:

منذ بدء الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر أواخر سنوات الثمانينات و بداية سنوات التسعينات، أصبح تنظيم مهنة المحاسبة وما يتعلق بالممارسين ومحترفي المهنة على عاتق هيئات خاصة بهذه المهنة، وهما المصف الوطني للخبراء المحاسبين محا فظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و المجلس الوطني للمحاسبة.

وفي هذا المجال فان حقيقة معايير المحاسبية الدولية المجسدة في اختيار المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) للنظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة و الإلمام بخبايا هذا النظام و التمكن العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، أما بالنسبة لمهنة المحاسبة و مراجعة الحسابات فانه من المهم أن تتجند لهذا الإصلاح و تحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية و ذلك بالعمل وفق لمجموعة من الإجراءات يمكن اختصارها في العناصر التالية[1] :

- بدء الأعمال التدريبية عن طريق التكوين الذي سوف يسمح بسد الثغرات والنقائص الموجودة على مستوى الإشراف على المتكونين؛
- القيام ببرنامج إصلاح على مستوى التعليم العالي وخصوصا في تخصصات المحاسبة إضافة إلى شهادة الخبرة المحاسبية، وزيادة الانفتاح نحو المهنة بتنظيم أيام مفتوحة الأبواب لمختلف الفئات الراغبة في معرفة المهنة و الاطلاع أكثر عليها؛
- تحديد الخصائص الجديدة للبيئة المالية و المحاسبية للاستجابة للمتطلبات على نحو لا يركز فقط على أعمال الخبرة والمحاسبة الكلاسيكية و محافظة الحسابات؛
- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمنافسة المهنيين الأجانب لاسيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لأن العولمة وتحرير مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة، و التي تتطلب تحديد الاستراتجيات التي تسمح بالتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي؛
- العمل على ضمان مقدرة المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية؛
- الانضمام إلى برنامج التدريب مع الاتحاد الدولي للمحاسبين(IAFC) بهدف كسب عن طريق هذا الأخير تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
- تشجيع التعاون بين المهنيين الجزائريين و المحترفين الأجانب؛

[1] Lamine Hamdi, M, "La profession comptable au Maghreb, (Algérie-Libye-Maroc-Mauritanie-Tunisie), document de séminaire, 2006, pp:12-13.

- تنظيم أيام دراسية، محاضرات، مؤتمرات وتظاهرات حول المواضيع ذات الصلة بالسياسات الاقتصادية و معايير المحاسبة الدولية والجباية.

ونتيجة لهذا التحول الذي سيمس بالمؤسسات من الناحية المحاسبية، يقع على عاتق مختلف الممارسين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين السهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي من خلال التحقق مما يلي[1] :

- التحقق من أن المعلومات المفصح عنها تعكس الواقع الاقتصادي و المالي للمؤسسة دون الالتزام بالشكل القانوني؛
- التحقق من احتمال وجود مزايا ومنافع اقتصادية في المستقبل تعود على المؤسسة؛
- التحقق من وجود علاقة بين التكاليف التي تكبدتها المؤسسة والمنتجات التي تم الحصول عليها؛
- الأخذ بعين الاعتبار عند فحص القوائم المالية الأهمية النسبية للعناصر الواردة في القوائم؛
- التحقق الدوري من القيم المسجلة، فترات المنفعة أو الاستخدام، طرق اهتلاك الأصول غير المراقبة من طرف المؤسسة.

II. منهجية الإنتقال إلى النظام الجديد

1. بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبية الدولية لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما مطبقة من قبل وذلك لضمان ما يلي (IFRS) :لو كانت المعايير الدولية للقوائم المالية

- معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية؛
- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس معايير المحاسبة الدولية للدورات اللاحقة؛
- إمكانية إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها .

فحسب ما ينص عليه محتوى المعيار(IFRS1) فان المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS)، حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي.

2. متطلبات عرض المعلومة عن الأحداث المصاحبة لعملية الانتقال:

إن عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تتطلب الإفصاح عن معلومات في الملحق تفسر الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وتبين أثر الانتقال على مختلف عناصر، حيث يمكن توضيح هذه المعلومات وفق ما جاء في محتوى (IFRS1) وبعض ممارسات المؤسسات في الاتحاد الأوربي فيما يلي :

- يجب على المؤسسة إصدار بيان يفصح من خلاله أن القوائم المالية معدة طبقا للنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى؛
- المعلومات التي لا يمكن تحويلها بسهولة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي يجب أن يشار إليها؛

[1] - Merouani.S.op.cit, pp .104.105.

- ينبغي على المؤسسة عرض الأثر الذي يمس بالوضعية المالية، ويجب أن تكون المعلومات مفصلة بصفة كافية حتى تمكن مستعملي القوائم المالية من معرفة أثر تغيير المبادئ والقواعد المستعملة؛
- عرض معلومات حول النتيجة الصافية الواردة في جدول حساب النتيجة و إجراء مقارنة مع النتيجة وفق المبادئ السابقة و تبيان أثر ذلك بكل تفصيل؛
- بالنسبة للقوائم المالية المرحلية فالمؤسسة ملزمة بإتباع نفس الإجراءات السابقة الذكر والخاصة بالمعلومات والقوائم المالية السنوية؛
- الإفصاح عن استعمال القيمة العادلة بدل التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول المادية أو غير المادية، ويجب عليها في آخر الدورة الإفصاح على القيمة العادلة وعن مبلغ التسوية الذي أحدثته على القيمة السابقة[1] .

وفيما يخص التطبيق بأثر رجعي الذي ينص عليه المعيار(IFRS1) فانه يراعي في ذلك الموازنة بين التكلفة والعائد للمعلومة، ما يترتب عنه عدد من الاستثناءات للمبدأ العام المتعلق بالتطبيق بأثر رجعي . فإذا كانت التكلفة التي سوف تتكبدها المؤسسة أكبر من العائد المتوقع للانتفاع بالمعلومات، فيمكن الاستغناء عن هذه المعلومات وتدخل في حيز الإعفاءات والاستثناءات المبررة والمسموح بها حسب ما ينص عليه(IFRS)

III. صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي :

إن العمل على التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات و تحديات عديدة، خصوصا على مستوى النظام التشريعي الجزائري خاصة الجبائي رغم ما يحققه هذا النظام الجديد من تأهيل للمؤسسات الجزائرية مع الممارسات الدولية وإمكانية جلب الاستثمارات.

1. عقبات تحقيق الانتقال الكلي:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتعلق بالجانب المحاسبي التقني فقط، بل يشمل مختلف الجوانب التنظيمية و الإدارية للمؤسسة وبالخصوص التنظيم الداخلي و الإطار العام لتنظيم السوق في البلاد، إذ نجد من بين الرهانات التي يواجهها النظام المحاسبي المالي على سبيل المثال ضرورة تحديث نظام المعلومات المالية وعملية الاتصال، وذلك لتسهيل وتحسين عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة، وبالتالي فعلى المؤسسات أن تتكيف مع المعطيات الجديدة من خلال قيامها بما يلي[2] :

- إعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات وعملية إعداد المعلومات و الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- إعادة تقييم الوظيفة المحاسبية داخل المؤسسة؛

إعادة النظر في البرامج المحاسبية وتقييم تكلفة تحديثها وذلك بالعمل على تحسينها أو إنتاج برامج موافقة للنظام الجديد؛

أما فيما يخص عملية الافصاح فالمؤسسة يجب أن تعمل على تكييفه حسب ما يفرضه النظام المحاسبي المالي، لا سميا فيما يخص القوائم المالية الختامية، تحسين والالتزام بوتيرة وتاريخ إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها.

[1] DFCG, op.cit, P.553

[2] Merouani .s.op.cit .p .122

بالإضافة إلى التحديات السابقة لتطبيق النظام الجديد التي يجب العمل على تجاوزها، يجب كذلك العمل على تحقيق التناسق و التقارب بين النظام المحاسبي الجديد و القواعد الجبائية المطبقة في الجزائر والتي تختلف عن متطلبات النظام الجديد، إذ نجد أن مفهوم الاهتلاك وطريقة حسابه تختلف في النظام الجديد عن ما يفرضه القانون الضريبي، حيث أصبح حسب مفهوم النظام الجديد يعبر عن التوزيع المنتظم لقيمة الأصل والقابلة للاهتلاك خلال عمره الإنتاجي بالإضافة إلى ظهور مفهوم الاهتلاك حسب المكونات أو الأجزاء وبالتالي فان هذه القواعد تختلف عن قواعد الاهتلاك المحددة حسب الإدارة الجبائية.

2. المزايا التي يمكن أن يقدمها النظام المحاسبي المالي:

بالرغم من وجود عدة مشاكل و معوقات تحد دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك ايجابيات يمكن تحقيقها في مجالات مختلفة منها[1] :

- النظام المحاسبي المالي يتيح حلول تقنية في عملية التسجيل المحاسبي للعمليات التي لم يتم معالجتها من طرف المخطط الوطني للمحاسبة؛
- يوفر النظام الجديد ثقة وشفافية أكبر في القوائم المالية خصوصا على المستوى الدولي ما من شأنه أن يعزز المصداقية في المؤسسة؛
- يسمح النظام بإعداد معلومات قابلة للمقارنة من حيث الوقت و المكان مع مؤسسات أخرى؛_
- يوفر للمؤسسة فرصة لتحسين تنظيمها الداخلي وذلك بتحسين نوعية الاتصال و تدفق المعلومات عن طريق الإفصاح عن المعلومات المالية؛
- يمكن أن يشجع على تدفق الاستثمارات بسبب وضوح الحسابات وإمكانية قراءتها ومقارنتها من قبل المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يشجع النظام الجديد في تحسين ظروف السوق المالي الحالي و ذلك بضمان سيولة رؤوس الأموال؛
- يسهل عملية المراجعة ومراقبة الحسابات لأنها معدة بالاستناد إلى إطار مفاهيمي محدد فيه كل المفاهيم والقواعد بوضوح.

إن عملية تطبيق النظام الجديد يجب أن يستند إلى خبرات ميدانية للعديد من البلدان، إضافة إلى تجربة المؤسسات الجزائرية في عملية الانتقال من المخطط العام الفرنسي لسنة 1957 إلى المخطط الوطني للمحاسبة لسنة1975

كما أنه من الضروري قبل و أثناء تنفيذ الأعمال المحاسبية الجديدة إنشاء فرق عمل من أجل إشراك الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومختلف السلطات المعنية) المديرية العامة للضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة و مؤسسات أخرى [2] (، بهدف التعمق ودراسة المعايير المحاسبية كما يجب خاصة فيما يخص متطلبات الإفصاح والعناصر الواجب ظهورها، وكذالك دراسة تأثير إتباع طرق وقواعد معينة على النظام الجبائي باعتباره يمثل موردا ماليا لا يستهان به من موارد الدولة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن مراعاة التطبيق التدريجي على مراحل للنظام الجديد، حيث يتوقف ذلك على مستوى التنظيم والموارد البشرية مقارنة بالمتطلبات التي يفرضها هذا النظام .كما حدث في فرنسا التي بدأت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداءا من 2005 فقط على المؤسسات الكبرى الناشطة والمقيمة في البورصة.

[1] محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية،مذكرة ماجيستر،جامعة يحيى فارس،المدية،2009/2008،ص109

[2] Djillali, A,op.Cit, p23

المبحث الثاني: :دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق SCF.

من خلال الفصلين السابقين حاولنا تقديم النظام المحاسبي الجزائري من خلال الإطار المحاسبي الدولي في إطار المعايير المحاسبية الدولية ثم انتقلنا إلى دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، عن طريق إظهار الاختلافات الأساسية الموجودة بين المعايير المحاسبية الدولية بحيث أظهرنا التغيرات و التحولات الجديدة التي يمكن أن تطرحها أول قراءة للقوائم المالية التي سوف يتم إعدادها وفقا للمرجعية الدولية.
لذلك من أجل إتمام هذه الدراسة من الأهمية بمكان إدراج دراسة حالة تطبيقية حول عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في سبيل تعزيز الجانب النظري و إبرازه، ففي هذا الإطار جاء هذا المبحث بهدف إعداد القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية جزائرية وفقا لما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية و لما جاء النظام المحاسبي المالي، فالمؤسسة موضوع الدراسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية.

تعريف شركة سوناطراك مع تنظيماتها و فروعها الأربعة:

تمهيد:

لطالما كانت الثروات الطبيعية هي عماد التقدم لأي دولة التي هدفها الأكبر النهوض باقتصادها و فرض سيادتها.

إن من أهم و اكبر الموارد الاساسة لانتعاش الاقتصاد الوطني هي الشركات الموجودة داخل الدولة الجزائرية و التي تتصدرهم أحد الشركات الوطنية للبحت و التنقيب و الإنتاج و النقل و التحويل و التسويق للمحروقات المعروفة ب "سوناطراك" و المتعددة بمعانيها نظرا لاقترانها بمجال العلوم كعلم الإدارة و كذا علم الاقتصاد و الاتصال و التسويق و التي يمكن تعريفها بعدة تعريفات و هي:

شركة سوناطراك: هي مرفق عام مزود بالشخصية المعنوية و لها نوع من الاستقلال المالي و الإداري لتمارس عملا من أعمال الدولة و تخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري و هدفها إشباع الحاجة العامة سواء كانت خدمة أو سلعة لتحقيق الرفاهية العامة.

شركة النفط و الغاز في الجزائر اسمها الكامل هو الشركة الوطنية للبحث و التنقيب و الاستغلال و النقل للمحروقات.

Société national de transport et de commercialisation des hydrocarbures

و هي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية و الغازية الهائلة في البلاد و كذا بيعها.

1. **النشأة :**

أنشأت المؤسسة الوطنية للبحث و التنقيب و الإنتاج و النقل و التحويل و التسويق للمحزونات بموجب مرسوم رقم 491/63 في 1963/12/31 و في سنة 1966 اتسع نشاطها و أصبح يشمل كل ما يتعلق بالنفط و الغاز الطبيعي.

تعتبر شركة سوناطراك المورد الأساسي لانتعاش الاقتصاد الوطني و جلب العملة الصعبة حيث تساهم المحروقات بنسبة 23% من الإنتاج الوطني الخام كما تمثل نسبة 50 % من الميزانية الوطنية و تحتل المرتبة العاشرة عالميا.

سوناطراك شركة ضخمة توظف 37000 عامل من بينهم 13280 إطار و إطار سامي الذين يمثلون 40% من المجموع العام.

- إن الرمز الأسود لسوناطراك يمثل البترول و رمز اللون البرتقالي يرمز إلى الصحراء.

2. التعرف على شركة سوناطراك و تنظيمها:

1.2. تعريف شركة سوناطراك:

سوناطراك هي مؤسسة وطنية بترولية و غازية و تمت بمرسوم قانون رقم (491/63 في 1963/12/31) من أجل مهمة تغطية جميع الميادين البترولية و الرئيسية من المنبع و المصب (الاستغلال، التنقيب و نقل الإنتاج عبر الأنابيب و التمييع و التسويق)

- تنظيم شركات سوناطراك "أفال AVAL":
- اجتماع عام
- مجلس إداري
- رئيس المدير العام
- سوناطراك تتكون من أربعة أنشطة:

1- نشاط المنبع"AMONT"ك و هي أول حلقة من السلسلة أو بمعنى أخر هي الإستخراج و البحث عن تحركات الغاز الطبيعي و المحروقات (البترول)
2- نشاط نقل الهيدروكاربون""Transport": نقل الهيدروكابونات سائل و غازي عن طريق القنوات
3- نشاط المصب "AVAL": هي أين توجد المركبات و تلعب دورا مهما قبل التسويق و هي منتشرة في جميع المستويات
4- النشاطات التجارية(التسويقية)"Commerciale": عنوانها يدل على معناها و هي نشاط ينشط التجارة في الغاز و البترول.

2.2 التنظيم

يتولى الادارة العامة للمجموعة السيد **عبد الحميد زرقين**، الرئيس المدير العام.

وقع الرئيس المدير العام يوم الاثنين 10 جانفي 2011 القرار أ-001 (ر-25)، المتضمن الهيكل التنظيمي الجديد للبنية الكبرى لسوناطراك و المعتمد من طرف مجلس الإدارة في 04 جانفي 2011.

تساق هذه الحركة في إطار تطوير قيادة نشاطات المؤسسة سواء من حيث تكييف إستراتيجية التنمية مع المستجدات الوطنية و الدولية و ذلك بصفة دينميكية مستمرة، أو من حيث تعزيز التنسيق بين مجمل النشاطات و موارد الشركة.

يفي المخطط الجديد للهيكل التنظيمي للبنية الكبرى لسوناطراك بالمتطلبات الآتية:

- تزويد سوناطراك بإنشاء مديرية تنسيقية للمجموعة للهندسة و التنمية بقدرة إدارية لإنجاز المشاريع التنموية الكبرى و ذلك بهدف توحيد و تنسيق جميع موارد الشركة و كذا جعلها مركز تفوق و تؤهلها للتحكم بالتكنولوجيات، تطوير الخبرة و البحث و التنمية.
- ضمان التنسيق، المتابعة و مراقبة ميزانية الفروع و المشاركات، في الجزائر و في الخارج و ذلك بإنشاء مديرية تنسيقية للمجموعة فروع و مشاركات و التي تسهر على تسجيل أهداف الميزانية في إطار إستراتيجية سوناطراك و الخروج بقرارات المديرية العامة لا سيما من الجوانب الإستراتيجية، التخطيط، المالية الموارد الإنسانية، الشؤون القانونية و التدقيق.
- تعزيز إجراء إبرام الصفقات لسوناطراك، بإنشاء مديرية مكلفة بإحياء و تنسيق هذا النشاط في ظل احترام الإجراءات الشرعية القانونية.
- إيلاء اهتمام خاص لمتابعة أنشطة المشاركات، في نشاط المنبع بمراعاة المسائل العلمية، الإستراتيجية و المالية لسوناطراك و ذلك بإنشاء مديرية تنسيقية تسييرها يعود مباشرة للمديرية العامة.

اتخد أيضا قرار إنشاء لجنات خاصة على مستوى المديرية العامة و هي:

- لجنة اختيار المشاريع (ل.أ.م) مكلفة بالنظر لقبول المشاريع الصناعية و التهيئة للإنشاء من طرف الشركة و اتخاد القرار لإطلاقها.
- لجنة التنسيق بين المشاريع الدولية (ل.ت.م.د) مكلفة بمتابعة و تنسيق المشاريع الدولية
- لجنة للأخلاقيات مكلفة بالسهر على احترام أحكام قانون الأخلاقيات و تعزيز الامتثال للممارسات الأخلاقية في المؤسسة

المبحث الثاني: المصب AVAL

1. الشركة المستقبلة:

تقع شركة سوناطراك فرع المصب بمنطقة حي جمال الدين بمدينة شرق مدينة وهران، و يعتبر نشاط المصب مسؤول عن تطوير و حدات تمييع الغاز الطبيعي و عن فصل غاز البترول المميع و عن التكرير، لدى سوناطراك من خلال نشاط المصب ما يلي:

- أربع (04) مجمعات من الغاز الطبيعي المميع، 03 بارزيو و 01 بسكيكدة، بطاقة انتاجية اجمالية قدرها 44 مليار م3 من الغاز الطبيعي المميع/سنة(تم ايقاف مجمع GL4/Z Camel) سابقا مند ابريل 2010.

- مجمعين (02) من غاز البترول المميع بأرزيو، بطاقة انتاجية اجمالية قدرها 10.4 مليون طن/سنة و أربعة مصافي:
- واحدة (01) بالجزائر العاصمة ذات قدرة على معلجة النفط الخام قدرها 22.7 مليون طن سنويا.
- واحدة (01) بسكيكدة ذات قدرة على معالجة النفط الخام قدرها 15 مليون طن سنويا.
- واحدة (01) بارزيو ذات قدرة على معالجة النفط الخام قدرها 2.5 مليون طن سنويا.
- واحدة (01) بحاسي مسعود ذات قدرة على معالجة النفط الخام قدرها 1.1 مليون طن سنويا.

برنامج اعادة تأهيل مصافي الشمال جار و ذلك لرفع القدرات كالأتي:

- مصفاة الجزائر العاصمة من 2.7 الى 3.45 مليون طن سنويا
- مصفاة ارزيو من 2.5 الى 3.8 مليون طن سنويا
- مصفاة سكيكدة من 15 الى 16.5 مليون طن سنويا
- مصفاة الكثافات (Topping) الى 5 مليون طن سنويا بسكيكدة

المشاريع الجارية

- قطار تمييع الغاز الطبيعي بسكيكدة بقدرة 4.5 مليون طن (9.978 مليون م3/سنة من الغاز الطبيعي المميع)
- قطار تمييع الغاز الطبيعي بأرزيو بقدرة 4.7 مليون طن (10.484 مليون م3/سنة من الغاز الطبيعي المميع)

مشاريع قيد التطوير

- إنجاز أربع مصافي جديدة داخل البلاد:
  - مصفاة سكيكدة ب 5 مليون طن سنويا
  - مصفاة تيارت ب 5 مليون طن سنويا
  - مصفاة غرداية ب 5 مليون طن سنويا
  - مصفاة حاسي مسعود ب 5 مليون طن سنويا

يقدر مشروع تحويل زيت الوقود بسكيكدة ب 4.5 مليون طن سنويا

2. أقسام فرع المصب:

1.2 . القسم المستقبل : قسم المالية:

تتكون إدارة الشؤون الملية من أربعة أقسام:

أ-إدارة التأمين و الضرائب:

هذه الإدارة مسؤولة عن المهام التالية:

- المساهمة في تطوير و تعريف السياسات و النظم المالية بما في ذلك الضرائب.
- تنفيذ سياسة الشركة في المسائل المتعلقة بالتأمين و توصيات شركات التأمين في نشاط المصب.
- المساعدة للهياكل في إدارة و رصد سجلات الكوارت.
- يتعلق بتنفيذ توصيات شركات التأمين.
- المساعدة للهياكل النشاط المصب في السنة الملية المقبلة.
- إنشاء و تحديث قاعدة البيانات على الأنظمة الضريبية و تطبيق البث لهياكل مختلفة من النشاط المصب للطلب.
- المشاركة في التفاوض و صياغة العقود للانشطة المنصبة في هذا المجال.

ت- الإدارة النقدية و التمويل

هذه الدائرة هي المسؤولة عن:

- المساهمة في تطوير و تعريف السياسات و النظم في مجال التمويل (تمويل و النقد).
- وضع تحت تصرف هياكل المصب من الموارد المالية و استخدامها الأمثل.
- المشاركة مع غيرها من هياكل الإدارة المالية لتطوير الخطة السنوية.
- تطوير جدول استهلاك كل الائتمان و حالات تقريب المستمر من الديون المادية مع محاسبة الديون.
- تخصيص المواعيد الرئيسية و مصالح الهياكل ذات الصلة.
- أما القضية من أوامر الدفع المواعيد النهائية وفقا لجدول الزمن للإطفاء المتعلقة بتمويل للنشاط اللامركزية، و رصد هياكل إدارة الحساب المصرفي.

ث- توطيد قسم المحاسبة:

و تتمثل مهمتها في تعزيز الميزانية العمومية، و إدارة الميزانية العمومية، و التوازن المالي و البيانات المالية، و تحقيق التوازن معقدة تحكم لتصحيح ممكن، مساعدة مع المشاكل المعقدة، و تطوير الإجراءات التي تخضع لإتجاه FIN الوسطى و إذا كان يوافق على ذلك، يتم تعميم هذا الإجراء.

الميزانية العمومية من خلال تطوير الدخل المحاسبي و الدخل الخاضع للضريبة عن طريق إضافة يعود مصروفات غير قابلة للخصم. يتم تدقيق البيانات المالية ثلاث سنوات (الاستثمارات).

ج- دائرة الموازنة و الرقابة الإدارية:

هذه الدائرة المسؤولة عن :

- المشاركة في وضع و تحديد السياسات و النظم في مجال التمويل، بما في ذلك ما يتصل منه الرقابة الإدارية.
- توحيد و نشر الهياكل و وسائل إعلام النشاط التكرير و التسويق لتطوير التقديرات.
- المركزية و ضبطها، و تشير التقديرات توطيد- تشغيل جميع المنشات المكونة لنشاط المصب.

- إدارة و توحيد و مراقبة تنفيذ الموازنة لنشاط المصب.
- إدارة و توحيد و مراقبة تنفيذ الموازنة لنشاط المصب- مكون التشغيل.

I. إجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة موضوع الدراسة :

على اعتبار أن عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي و الانقلاب إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة، هو عبارة عن مسار معقد و لا يتعلق فقط بالجانب التقني المحاسبي لدورة واحدة و يتعدى الوظيفة المالية و المحاسبية للمؤسسة.

فالوظائف الأخرى للمؤسسة على غرار الموارد البشرية و تسيير المستخدمين، العلاقة مع المستثمرين و الوظائف الأخرى المسؤولة على تطوير و توسيع حصة المؤسسة في السوق، فعلى هذا الأساس و لضمان الانتقال السليم و توفير نوع من الانسجام و التنسيق بين مختلف وظائف و هياكل المؤسسة اتبعت المؤسسة المنهجية التالية:

1. تكوين لجنة قيادة أي إنشاء فرقة مشروع النظام المحاسبي المالي؛
2. إجراء عملية تكوين و رسكلة معلومات مختلف العمال خاصة المساهمين في العملية؛
3. القيام بجرد و تحليل و تشخيص لمختلف عناصر أصول و خصوم المؤسسة؛
4. تحديد الطرق المحاسبية التي تتبعها المؤسسة و من الضروري إعادة النظر فيها بما يتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية؛
5. وضع تنظيم مهيكل حسب مستجدات المعايير المحاسبية الدولية من خلال:

تعريف و تحديد الإستراتيجية المثلى للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛

- ✓ تحديث برمجيات التسيير خاصة منها المحاسبية بما يتوافق مع الوضعية الجديدة أو بالأحرى اقتناء و حيازة برمجيات جديدة؛
- ✓ إعداد و اعتماد إجراءات تسييرية و تنظيمية جديدة و ضمان انتقالها و انتشارها بين مختلف هياكل المؤسسة مع ضمان الفهم السهل و الصحيح لها؛
- ✓ إعداد و تهيئة دليل إجراءات محاسبي خاص بعملية الانتقال و التطبيق لأول مرة للمعايير المحاسبية.

6. تحضير و إعداد أولى القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي.

فمن خلال إتباع هذه المنهجية في التحليل توصلت المؤسسة إلى وضع مجموعة من الوثائق التقنية تتعلق كل واحدة منها بمعيار محاسبي أو بموضوع معين بمجموعة من المعايير، حيث نجد أن كل وثيقة تشتمل على ثلاثة محاور رئيسية:

- شرح التطبيقات التي تتبعها المؤسسة في الوقت الحالي؛
- شرح المبادئ المحاسبية التي تعتبر جديدة بالنسبة للمؤسسة و التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي و التي سوف تعتمدها المؤسسة؛
- تأثير عملية تغيير الطرق و المبادئ المحاسبية على الحسابات .

الوثيقة الأولى :الأصول الدائمة المادية

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

عن طريق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الدائمة المادية و المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 الخاص بالتمويل الايجاري، فان التعديلات التي يمكن إدراجها على التطبيقات المحاسبية الحالية يمكن أن تشمل النقاط التالية:

- المصاريف و الأعباء المصرفية المتعلقة بحيازة أو إنتاج الأصول الدائمة المادية التي كانت تقيد ضمن الأعباء و المصاريف العادية للدورة فانه سوف تدمج ضمن تكلفة الأصل؛

- تسجيل عمليات القرض الايجاري ضمن الأصول الدائمة المادية حسب الحالة و يقابلها في ذلك تسجيل ديون على المؤسسة، و تقييد الجزء الخاص بالفوائد البنكية ضمن أعباء الدورة و يحمل ذلك على النتيجة المالية؛
- المصاريف الملحقة الأخرى غير المرتبطة بحيازة أو إنتاج الأصل فانه من الضروري أن تستبعد من التكلفة النهائية للأصل؛
- فيما يتعلق بالاهلاكات فانه لا بد من الأخذ بمدد المنفعة للأصول، و الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية الفترة بالإضافة إلى إعادة النظر بشكل دوري في معدل و جدول الإهلاك.

الأصول الدائمة المادية التي تظهر في الميزانية بتاريخ الانتقال و المقيمة على أساس تكلفة الحيازة او تكلفة الإنتاج، فان المؤسسة قررت إجراء عملية إعادة التقييم لها في سبيل إعطاء صورة أكثر واقعية و اقتصادية لميزانية المؤسسة و إظهار الصورة الصادقة و الحقيقية لذمة المؤسسة.

لذلك فانه يتعين على المؤسسة القيام بما يلي:

- الاستعانة من اجل إجراء عملية إعادة التقييم على الأصول من نفس الصنف بشكل دوري بخبير مهني يتولى هذه المهمة؛
- تكييف برمجيات الإعلام الآلي التي تستعمل في تسيير الأصول الدائمة؛
- ضرورة إنشاء لجنة تتكون من تقنيين و محاسبين و ماليين تتولى عملية إعادة النظر في جداول الإهلاك في حال تعديل معدلات الإهلاك و وجود مؤشرات تدل على نقص القيمة؛
- من اجل تحديد القيمة القابلة للتغطية لا بد من الدراية بمستجدات معطيات الاقتصاد الكلي على غرار معدلات الفائدة... الخ؛
- التركيز على محاسبين، ماليين و مراقبي تسيير أكفاء مع ضرورة التنسيق المباشر معهم، عن طريق الاعتماد على نظام معلومات داخلي فعال؛
- تحديث بشكل دوري لمعدلات الاستحداث .

الوثيقة الثانية :نقص القيمة للأصول الدائمة المادية و المعنوية

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 الذي يتعلق بتدهور قيمة الأصول، فانه يفترض أن قيمة منفعة الأصول لا بد من اختبارها و إعادة النظر فيها بشكل دوري في نهاية الدورة المحاسبية إذا كان هناك مؤشر يدل على نقص أو تدهور قيمتها، فهذا الاختبار لا بد أن يكون مرة واحدة على الأقل في الدورة المحاسبية.

لذلك في سبيل الوصول إلى ذلك لا بد من تحديد القيمة القابلة للتغطية التي تعبر عن أعلى قيمة بين سعر التنازل الصافي و قيمة المنفعة للأصل، فإذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أعلى من القيمة القابلة للتغطية فانه على المؤسسة تسجيل الفارق ضمن نقص القيمة للأصل المعني و العكس صحيح.

أما في حال ما إذا لم تستطع المؤسسة تحديد القيمة القابلة للتغطية فإنها تلجا إلى الوحدة المولدة للخزينة التي تعبر عن أقل مجموعة متجانسة من الأصول التي يمكن تعيينها و التي يمكن أن تحقق تدفقات نقدية، حيث أن قيمة المنفعة في هذه الحالة فانه يتم تحديدها بالاستناد إلى التدفقات النقدية الصافية المحينة أو المستحدثة فإذا كانت هذه القيمة اقل من القيمة المحاسبية الصافية فانه يتم تسجيل نقص قيمة بالفارق.

الوثيقة الثالثة :المخزونات و تعهدات التقاعد

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بالمخزونات فانه عند تقييم المخزونات لا يمكن إدماج جميع المصاريف ضمن تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج و إنما المصاريف المرتبطة و المتعلقة بشراء أو إنتاج ذلك الأصل كما يمكن للمؤسسة أن تدمج المصاريف و الفوائد المالية ضمن التكلفة وفقا لمجموعة من الشروط.

و فيما يخص تقييم تعهدات التقاعد حسب المعايير المحاسبية الدولية فانه يتم الرجوع إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 المتعلق بالمزايا المقدمة للعمال، فالاختلاف مع التطبيقات التي تطبقها المؤسسة يكون فقط في المزايا التي تقدمها المؤسسة لعمالها ما بعد العمل أي منحة التقاعد .بحيث أن المعايير الدولية للمحاسبة تفرض توزيع ذلك العبء على مختلف سنوات العمل من خلال تكوين مؤونة سنوية لذلك توزع على جميع السنوات و ليس فقط على الدورة الأخيرة.

تكاليف عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

إن عملية الانتقال إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري تكلف المؤسسة أموال كبيرة تمثلت في:

- تكاليف عملية إقرار المعايير المحاسبية الدولية؛
- تكاليف إعداد القوائم المالية لأول مرة على أساس مرجعية المعايير المحاسبية الدولية؛
- تكاليف عملية إعداد و نشر القوائم المالية للدورةN-1 حسب المرجعية الدولية لضمان المقارنة مع الدورة المحاسبيةN ،
- التكاليف المتعلقة بالاختيارات المحاسبية و المالية و التسييرية خاصة ما تعلق منها بتكييف نظام المعلومات المحاسبي و التسييري مع المستجدات الجديدة؛
- تكاليف مخطر نشر و إعلان المعلومة المالية الإستراتيجية عن المؤسسة .

بالإضافة إلى كل ما سبق فان المؤسسة سهرت على متابعة العملية من خلال:

- ضرورة وضع إستراتيجية مالية طويلة الأمد و تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية؛
- متابعة مستجدات و الإصدارات الجديدة للمعايير الدولية؛
- السهر على تطوير نظام المعلومات بشكل مستمر؛
- تحيين و تحديث نظام التبليغ و نشر المعلومة المالية و التسييرية .

ملحق القوائم المالية

الملاحظة رقم : 01 الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة معدة وفقا لمرجعية المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي ابتداءا من الفاتح جانفي . 2007 حيث أن هذه التعليمة تعرض و تقدم المبادئ العامة و طرق تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى التعديلات و التصحيحات الأساسية التي قمنا .بها و تأثير ذلك على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2006 و مختلف القوائم المالية لدورة2006

المبادئ العامة:

إن الميزانية المعدة بتاريخ 01 جانفي و 31 ديسمبر 2006 بالإضافة إلى حسابات النتائج المدرجة في هذا الملحق معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها و بالأخص معيار المعلومة المالية رقم 01

، بحيث أن تأثيرات تغيرات الطرق الناتجة عن التطبيق لأول مرة للنظام المحاسبي المالي تم تحميلها كلها على الأموال الخاصة ضمن الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي2006

كما أن معيار المعلومة المالية الأول01 IFRS يفرض تطبيق المعايير المحاسبية بأثر رجعي عند تطبيقها لأول مرة على جميع العمليات مع وجود بعض الاستثناءات كما رأينا سابقا، ففي هذا الإطار قامت المؤسسة بإعادة تقييم الأراضي و البيانات التي تمتلكها.

لقد تم اختيار تاريخ 01 جانفي 2006 كتاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بحيث أن الحسابات المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2007 سوف تقدم معلومات قابلة للمقارنة مع الدورة السابقة أي 2006وفقا لنفس الأساس و هو النظام المحاسبي المالي.
فملحق القوائم المالية الذي تم إعداده يتكون من العناصر التالية:

- تقديم و شرح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛
- المبادئ و الطرق المحاسبية التي تطبيقها و اعتمادها عند إعداد القوائم المالية بتاريخ 31 ديسمبر2007
- مختلف المعلومات الملحقة بالحسابات الختامية .

التغييرات و التعديلات الرئيسية لعملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

- **عرض القوائم المالية:**

القوائم المالية الواردة في هذا الملحق معدة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم : 01 عرض القوائم المالية، فيما يتعلق بجدول حسابات النتائج فان عرض الإيرادات و المصاريف حسب الطبيعة هي التي تم اعتمادها حيث أن الاختلاف الكبير الموجود بين المخطط الوطني للمحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية هو في النتيجة خارج الاستغلال بالإضافة إلى حسابات تحويل التكاليف .فحسابات النتيجة خارج الاستغلال غير معتمدة حسب المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن حسابات الإيرادات و المصاريف التي تكون هذه النتيجة تم إدراجها ضمن الإيرادات و المصاريف الأخرى بحسب طبيعتها.

أما فيما يتعلق بالميزانية فالمعيار المحاسبي الأول يفرض التفريق بين الأصول و الخصوم على أساس تاريخ الاستحقاق أي بصفة عامة ما هو أكثر و أقل من 12 شهر، بالإضافة إلى التصنيف على أساس العناصرالدائمة و العناصر غير الدائمة أو الجارية .إذن تم إعداد الميزانية بحيث تسمح بتصنيف مختلف عناصر الأصول و الخصوم وفقا للشرطين السابقين.
و فيما يتعلق بجدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة فإنهما غير معتمدين حسب المخطط الوطني للمحاسبة و المؤسسة موضوع الدراسة لا تقوم بإعدادهما لذلك لا يوجد تأثير و إنما يتم إعدادهما حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الأول و السابع.

- **الاصول الدائمة المادية:**

إن المعايير المحاسبية الدولية حسب ما جاء في معيار المعلومة المالية رقم 01 يسمح بتقييم الميزانية الافتتاحية على أساس طريقة تقييم أخرى غير التكلفة التاريخية على غرار كل من:

- القيمة العادلة بتاريخ إعداد الميزانية الافتتاحية؛
- على أساس القيم المعاد تقييمها من قبل بتاريخ الانتقال أو المرور إلى المعايير الدولية .

فبالنظر إلى صعوبة إجراء عملية إعادة تشكيل القيمة التاريخية على أساس قيمة معاد تقييمها لمختلف عناصر الأصول الدائمة المادية

.

الملاحظة رقم02: المبادئ المحاسبية و طرق التقييم

- **أساس أو قاعدة إعداد القوائم المالية :**

القوائم المالية معدة على أساس الدينار الجزائري، حيث تم اعتماد قاعدة التكلفة التاريخية كطريقة لتقييم عناصر الأصول و الخصوم باستثناء المباني و بعض معدات الإنتاج و معدات النقل التي تم تقييمها على أساس القيمة السوقية .كما أن المبادئ و الطرق المحاسبية التي أقرتها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري مطبقة بشكل دائم و باستمرار على جميع الدورات التي تظهر في القوائم المالية الختامية .كما أن مصاريف و تكاليف الاقتراض يتم تسجيلها ضمن المصاريف العادية للدورة حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 فيما يتعلق بالمعالجة المرجعية لهذه التكاليف.

- الأصول الدائمة المادية غير الجارية :

إن الأصول الدائمة المادية غير الجارية التي تظهر في القوائم المالية على أساس تكلفة الحيازة مطروح منها مجموع الاهلاكات المتراكمة، كما تم تطبيق طريقة التسجيل حسب الأجزاء بالنسبة للمباني كما جاء في نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

1. جدول رقم 2 : ميزانية مؤسسة سوناطراك فرع aval جانب الأصول

الأصول	2012			2011
	إجمالي	إهتلاكات و مؤونات	صافي	
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية	856436147.18	4575687.85	1860459.60	1742057.90
تثبيتات عينية				
أراض	4464985929.75		4464985929.75	12105711.45
مباني	1051519715.41	199073588.05	852446127.36	50822282.63
تثبيتات عينية أخرى	606742102.95	484369011.87	122373091.08	148628742.10
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجري إنجازها	1920336.22		1920336.22	1911636.22
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	12674469026.30	289460757.01	12385008269.29	11458597888.42
سندات أخرى مثبتة				
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	1384928.25		1384928.25	1579923.50
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصول غير الجارية	**18807458186.76**	**977479044.51**	**17829979142.25**	**11675388242.22**
أصول جارية				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	91906586.38	4652917.96	87253668.42	197662802.26
حسابات دائنة و استخدمات مماثلة				
الزبائن	4039658559.46	982880014.36	3056778545.10	4474539518.19
المدينون و الأخرون	497343288.57	604555.00	49738733.57	543162665.44
الضرائب و ماشابهها	13473709.28		13473709.28	11025760.31
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة				
الموجودات و ماشابهها				
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	18559989.19		18559989.19	18559989.19
الخزينة	1669027780.35	76896881.94	1592130898.41	947773806.35
مجموع الأصول الجارية	**6329969913.23**	**1065034369.26**	**5264935543.97**	**6192724541.74**
المجموع العام للأصول	**25137428099.99**	**2042513413.77**	**23094914686.22**	**17868112783.96**

2. جدول رقم 3 : ميزانية شركة سوناطراك فرع aval جانب الخصوم

الخصوم	2012	2011
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	2500000000.00	2500000000.00
رأس مال غير مستعان به		
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمج (1)	721204822.99	131728070.63
فوارق إعادة التقييم	11602578.93	11602578.93
فارق المعادلة (1)		
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع (1))	576783618.85	95287ن752.36
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	3478065.94	3478ن65.94
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية (1)		
المجموع 1	**3813069084.71**	**3599685467.86**
الخصوم غير الجارية		
قروض و ديون مالية	308097868.76	308097868.76
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	5608758514.99	111333287.29
مجموع الخصوم غير الجارية(2	**5916856383.75**	**419431156.05**
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	9284834200.35	9578703338.78
ضرائب	36821881.78	36971519.78
ديون أخرى	3753020706.79	3964393209.95
خزينة سلبية	290312428.84	268928091.54
مجموع الخصوم الجارية (3)	**13364989217.76**	**138489962160.05**
مجموع عام للخصوم	**23094914686.22**	**17868112783.96**

المصدر : تقرير مجلس إدارة سوناطراك ص :1

3. جدول رقم 4 : حساب النتائج لشركة سوناطراك فرع AVAL

العناصر	2012	2011
رقم الأعمال	9553016325.06	8130905421.75
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1 – إنتاج السنة المالية	**9553016325.06**	**8130905421.75**
المشتريات المستهلكة	9417210930.89	7527979421.22
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	252609855.55	267152103.99
2 – إستهلاك السنة المالية	**9669820786.44**	**7795131525.21**
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1–2)	**116804462.38**	**335773896.54**
أعباء المستخدمين	578362342.29	536060343.82
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	150950037.96	153215272.44
4 – الفائض الاجمالي عن الاستغلال	**846116842.63**	**353501719.72**
المنتجات العملياتية الأخرى	140323439.91	102864805.96
الأعباء العملياتية الأخرى	32216215.28	67643603.38
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	336049429.67	1041171536.54
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	419694868.63	367271710.14
5 – النتيجة العملياتية	**654364179.04**	**992180343.54**
المنتوجات المالية	1248461469.48	1962284279.46
الأعباء المالية	17313673.59	17227183.56
6 – النتيجة المالية	**1231147795.89**	**1945057095.90**
7– النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**576783616.85**	**952876752.36**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	11361496102.08	10563326217.31
مجموع أعباء الأنشطة العادية	10784712485.23	9610449464.95
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**576783616.85**	**952876752.36**
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)		
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)		
9– النتيجة غير العادية		
10– النتيجة الصافية للسنة المالية	**576783616.85**	**952876752.36**

المصدر : تقرير مجلس إدارة سوناطراك ص : 2

4. جدول رقم 5 : جدول سيولة الخزينة لشركة سوناطراك فرع AVAL

البيان	2012	2011
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	684239442.02	61975047.51
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	9271821762.50	8499637191.30
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	7974895560.91	8519616909.16
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	37504430.57	41945329.65
الضرائب عن النتائج المدفوعة	575182329.00	
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	1186707.40	1173603.78
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**6854226149.42**	**60801143.73**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	8250989.76	25751073.70
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	34375402.22	87802482.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	**26124412.46**	**62051408.30**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	55076421.87	52870235.11
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	**55076421.87**	**52870235.11**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات	210864.76	488987.88
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	656685004.77	5131282.66
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	644856861.61	695988144.27
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية	1301541866.38	644656861.61
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**656685004.77**	**51131282.66**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**566783616.85**	**952876752.36**

المصدر : تقرير مجلس إدارة سوناطراك ص :3.

5.جدول رقم 6 : جدول تغير الأموال الخاصة للشركة سوناطراك فرع AVAL

البيان	الملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2010		2500000000.00			11602578.93	485926136.57
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات						
في حساب النتائج						3500000000.00
الحصص المدفوعة						720000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين						
زيادة رأس المال						952876752.36
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 2009		**2500000000.00**			**11602578.93**	**1088082888.93**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات						
في حساب النتائج						3500000000.00
الحصص المدفوعة						900000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين						
زيادة رأس المال						12500000.00
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 2010		**2500000000.00**			**11602578.93**	**1301466505.78**

المصدر : تقرير مجلس إدارة سوناطراك ص :4.

خاتمة الفصل:

ما يمكن ملاحظته في الوقت الراهن هو التغيير الجذري في الممارسة المحاسبية في الجزائر عن طريق تغيير النهج المحاسبي من توفير معلومة محاسبية إلى إنتاج معلومة مالية، على أساس ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية و من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد مع إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة لسنة1975 جملة و تفصيلا .فهذا الأمر يقدم و يفرض تصورات جديدة لم يسبق و أن استعملت في الممارسة المحاسبية في الجزائر، لأجل هذا من الضروري انتهاج سياسة عاجلة للانتقال إلى تطبيق و استعمال الإجراءات الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي خلفا للمخطط الوطني للمحاسبة.

هذه السياسة تشمل العديد من المراحل و النقاط، أولاها أهمية وضع لجنة أو فريق قيادة و إرشاد تتكون من مسؤولي المؤسسات على اعتبار أنهم يمثلون المعني الأساسي و الرئيسي بهذا النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى بعض الخبراء و الممارسين للمحاسبة تكون مهمتهم مراقبة و متابعة التقدم في عملية التطبيق و يسهرون على ضمان الاتصال و التنسيق بين جميع الأطراف و الفاعلين في الميدان المالي و الاقتصادي، بحيث لا بد من وضع تحت تصرفهم جميع المعلومات و البيانات و الإمكانيات الضرورية.

ثم في مرحلة أخرى لا بد من تحديد الطرق المحاسبية الحالية التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة و الطرق المحاسبية الجديدة أو المستقبلية و التي من المفترض أن يتم تطبيقها لاحقا ابتداءا من الفاتح جانفي 2010، و التي يفرضها النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، عن طريق إجراء مجموعة من المقارنات و المقاربات فيما بينها للوقوف على مواطن التغيير و التعديل و التبديل و ذلك بإتباع منهجية واضحة من خلال:

- تحديد إستراتيجية متكاملة لعملية الانتقال عن طريق وضع ملخصات لإجراءات الانتقال و وضع قائمة الحسابات و ما يقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد لتسهيل عملية القراءة لها؛
- تحسين و تحيين برمجيات التسيير خاصة ما يتعلق ببرمجيات المحاسبة، بحيث يستحسن الاحتفاظ بالبرمجيات الحالية نظرا للتحكم بها من قبل الممارسين نظرا لطول فترة الممارسة عليها مع إجراء تعديلات عليها بما يتوافق مع الواقع الجديد للمعايير المحاسبية الولية؛
- إجراء ملخصات و تمارين تطبيقية لمختلف العمليات المحاسبية من أجل التعود عليها مع ضرورة مشاركة جميع المحاسبين و الممارسين من جميع المستويات للوقوف على نقاط الضعف لمعالجتها و تجاوزها فيما بعد.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة و تحقيق الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر عملية صعبة جدا و مكلفة أيضا ماديا، نظرا للتغير الجذري الذي يحدث في ميدان المحاسبة، بحيث يستدعي تضافر مختلف الجهود من ممارسين، أكاديميين، جهات وصية، مسيري المؤسسات و المشرعين بصفة عامة في سبيل تكييف مختلف مصالح المؤسسة الاقتصادية مع ذلك و إعادة تأهيل و ترتيب و ضبط السوق المحلية بما يمكن من الحصول على القيم السوقية لعناصر الأصول و الخصوم الجديدة منها أو القديمة لتسهيل عملية تقييم وضعية و نتائج المؤسسة بشكل صادق و شفاف.

الخاتمة العامة

الخلاصة العامة:

حاولنا من خلال تطرقنا لموضوع دراسة أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر مع دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى تلاؤم أعمال الإصلاح و التوحيد المحاسبي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، من خلال الفصول الأربعة لهذه المذكرة وانطلاقا من الفرضيات و التساؤلات الأساسية المشار إليها في المقدمة.

كما رأينا سابقا فان المحاسبة هي وسيلة لإنتاج و توزيع المعلومة حول نشاط و وضعية المؤسسة، فهذه الوسيلة تتأثر بالضرورة بالمحيط الاقتصادي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة .لذلك نجد أن المبادئ و الفروض المحاسبية تطورت بالموازاة مع التطور الاقتصادي و الاجتماعي للمجتمعات و الدول.

فالجزائر تبنت على غرار العديد من الدول، إستراتيجية توحيد محاسبي اعتمدت على مخطط محاسبي تم وضعه في ظروف سياسية واقتصادية معينة، طبعه التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، فلم تستند الممارسة المحاسبية خاصة من حيث عملية التوحيد إلى أي إطار نظري يكون مرجعا يستند إليه، في سبيل تحديد مسار و منهج عملية التوحيد التي تحكم الممارسة المحاسبية خاصة في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المحور الرئيسي لعملية التوحيد، من خلال الإجابة على مختلف الاحتياجات من المعلومات التي تطلبها مختلف الأطراف الطالبة لهذه المعلومات انطلاقا من اهتمامها بوضعية وأعمال المؤسسة.

إن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يعكس إرادة السلطات العمومية الجزائرية في احتكار عملية التوحيد المحاسبي كما هو معمول به في الدول التي تنتهج التيار الفرانكفوني في عملية التوحيد المحاسب ي، للاستجابة لمتطلبات النهج الاقتصادي المتبع خاصة في فترة الثمانينات، الذي كان يتطلب الإمداد بمعلومات معينة و ذات خصائص معينة عن المؤسسات بهدف فرض رقابة اقتصادية و جبائية على نشاطها، بالإضافة إلى تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات التي تطلبها و تحتاجها المحاسبة الوطنية وعملية التخطيط، من أجل إعدا د و حساب المجاميع الكلية للاقتصاد الوطني على المستوى الكلي بالدرجة الأولى، مع إهمال احتياجات باقي الفئات الأخرى المستعملة للمعلومات التي تنتجها المحاسبة عن نشاط و وضعية المؤسسة المؤسسات.

ونتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر منذ نهاية سنوات الثمانينات، والتي مست مختلف مجالات القطاع الاقتصادي و المالي من خلال سياسة الانفتاح الاقتصادي و تحرير عمليات التجارة الخارجية أمام المتعاملين الخواص و الأجانب، و على غرار إصلاح النظام البنكي و المصرفي و إنشاء بورصة الأوراق المالية .بالإضافة إلى تعديل مجموعة من التشريعات التي تمس المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسات على غرار القانون التجاري و القانون الضريبي،فمن خلال ذلك يتضح جليا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلاءم و يساير المتطلبات الاقتصادية و المالية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، كما أن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بنسخته الحالية في ظل هذه الظروف الجديدة، قد يؤخر تقدم عملية الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الوطني و المؤسسات الاقتصادية، ويزيد من صعوبة اندماجها في الاقتصاد العالمي ، أي ن أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات فيه تستند لإطار محاسبي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية.

حيث أن أنشطة المؤسسات أصبحت عالمية، بالإضافة إلى التطور الملحوظ الذي شهدته أسواق الأوراق المالية، بحيث أصبحت أموال المؤسسات عالمية، كان من الضروري تغيير الفلسفة و الممارسة المحاسبية لتتعدى الخصوصية المحلية لكل دولة إلى العالمية من خلال المحاسبية الدولية .فهذه الممارسة الدولية تستند على إصدار معايير محاسبية دولية من الممكن أن تطبق على المستوى الدولي، و التي تستجيب لاحتياجات المؤسسات المسعرة في العديد من الأسواق المالية في العالم.

فلقد أصبحت المحاسبة تلعب دورا فاعلا و مؤثرا في حماية المتعاملين مع المؤسسة، لارتباط العلاقة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها المتمثلة أساسا في القوائم المالية، ونظرا لكون المحاسبة وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، حيث نشأت وتطورت كنتاج طبيعي وضروري لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مختلف الفترات و العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى المعلومة بصفة عامة و إلى المعلومة المالية و المحاسبية بصفة خاصة، من أجل الوفاء و الالتزام بمتطلبات مستخدميها .من أجل ذلك نجد أن هناك حرصا من الجهات المختصة، على أهمية مواكبة المحاسبة للتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي و المالي الدولي، بحيث أنها تسعى لتفعيل دور هذه المهنة لخدمة الاقتصاد الوطني و ترقية المؤسسات المحلية، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضفي الطابع الدولي والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها.

وفي هذا الصدد وجب على الجزائر إتباع النهج الدولي عن طريق اعتماد معايير المحاسبة الدولية، كما يظهر من خلال اختيار المجلس الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا فيما يتعلق بتقديم و إظهار المعلومات في القوائم المالية الخمس، والخصائص الواجب توفرها في هذه المعلومات .وذلك بهدف إكمال مسار الإصلاحات الاقتصادية و توفير انسجام مع الاقتصاد العالمي، بما يمكن مؤسساتنا من الاتصال مع العالم الخارجي.

نتائج اختبار الفرضيات
بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التفصيلية التي تطرقنا إليها في مختلف فصول و أجزاء البحث توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

فيما يتعلق بالفرضية الأولى والمتعلقة بإصلاح الإطار المحاسبي الجزائري عن طريق تبني المعايير المحاسبية ضرورة حتمية لاستكمال أعمال إصلاح النظام الاقتصادي و المالي الجزائري .فقد تم إثبات هذا الفرض وذلك بالاعتماد على ما تطرقنا إليه في الجانب النظري من هذا البحث، حيث أن الجزائر بدأت مسار كبير للإصلاحات في شتى الميادين و من بينها الميدان الاقتصادي و المالي منذ سنوات الثمانينات مع تغيير التوجه الاقتصادي من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي و من خلال الانفتاح الاقتصادي على الاقتصاد العالمي .بالإضافة إلى خوصصة العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية و إصدار مجموعة من القوانين مثل قانون النقد و الصرف و القانون التجاري من اجل ترسيخ هذا التوجه الاقتصادي .كما أن المؤسسة باعتبارها البنية الأساسية للاقتصاد وجب الاهتمام بها و رعايتها و حمايتها و حماية المتعاملين معها، و على اعتبار أن المحاسبة تعتبر نظام المعلومات الرئيسي و الأول في المؤسسة الذي يقوم بترتيب و معالجة و تصنيف الأحداث التي تمر بها و تصنعا في سبيل توفير معلومات شفافة و كاملة حولها كان لزاما الاهتمام بهذا الجانب أيضا.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة و نافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعمليها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس و تقدير مردودية المؤسسة و كذا الأخطار التي تحيط بها أو التي تواجهها .على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.

من هنا جاءت ضرورة استكمال مسار الإصلاحات الاقتصادية و المالية التي شرعت فيها الجزائر بإصلاح الإطار المحاسبي الجزائري ممثلا في المخطط الوطني للمحاسبة الصادر في سنة 1975في ظروف و واقع اقتصادي معين يختلف عما نعيشه في الوقت الحالي، فوقع الاختيار بعد مجموعة الآراء و الاقتراحات على تبني المعايير المحاسبية الدولية.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بأن الجداول الشاملة التي تعدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تلبي احتياجات أغلب مستخدميها وخاصة المستثمرين .هذا الفرض لقد تحقق من خلال احتكار عملية التوحيد المحاسبي من طرف الدولة، الممثلة في سلطاتها الوصية وتماشيا مع النظام الاقتصادي الذي كان سائدا، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني أعد لأجل الإمداد بالمعلومات وبيانات عن المؤسسات لغرض فرض رقابة جبائية و خدمة لأغراض التخطيط .من أجل إعداد المجاميع الاقتصادية على المستوى الكلي دون الاهتمام بالاحتياجات الأخرى للمستعملين الآخرين مثل البنوك و الدائنين و بالأخص المستثمرين سواء على المستوى المحلي أو الدولي .حيث أن معظم هؤلاء المستثمرين بعيدون عن واقع المؤسسات و وضعيتها خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط.

ومن خلال ما ورد في البحث تبين لنا أن المعلومات التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطن ي لا تستجيب لاحتياجات مختلف المستخدمين خاصة المستثمرين، فهي قاصرة حتى على تلبية احتياجات التسيير الداخلي للمؤسسة، بحيث تسيطر على عملية إعدادها النظرة واحتياجات الإدارة الجبائية بحكم سيطرة التشريع الضريبي على المحاسبة، ونرى كذلك أن هذه المعلومات تطرح عدة مشاكل بالنسبة لمن يستخدمها سواء على مستوى الأكاديميين من خلال قيامهم بأبحاث في مجال المحاسبة، أو عند المهنيين وما تطرحه من مشاكل مرتبطة بممارساتهم المحاسبية.

فيما يخص الفرضية الثالثة والمتعلقة بمدى مساهمة التوحيد المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية في تدعيم شفافية و ملائمة المعلومات المالية، فقد تم إثباته ذلك باعتبار أن المعلومات التي يقدمها المخطط المحاسبي الوطني تؤثر على عملية إعدادها الدولة واحتياجات الاقتصاد الكلي، والمحاسبة الوطنية إضافة إلى التأثير القوي من الإدارة الجبائية في العديد من المعالجات المحاسبية، و بالتالي تمس شفافيتها و في عرض الصورة الصادقة على المؤسسة والعمليات التي تقوم بها.

كما أن القوائم التي تعد في إطار المخطط المحاسبي الوطني تفتقد إلى معلومات هامة منصوص عليها حسب معايير المحاسبة الدولية، و هي المعلومات الموجودة في قائمة التدفقات النقدية، التي من شأنها مساعدة مختلف المستخدمين للمعلومات والمهتمين بالمؤسسة، من معرفة كل التدفقات النقدية المحصلة و المسددة للمؤسسة وتحديد أنواعها، من تدفقات نقدية استثمارية و تمويلية وتشغيلية، نضيف في هذا الصدد افتقار مخرجات المخطط المحاسبي الوطني إلى تقديم إيضاحات مرفقة للقوائم المالية يتم من خلالها الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، وتحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في قوائمها المالية .إضافة إلى المعلومات التي من شأنها المساعدة في تحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة، ما من شانه أن يمكن متخذي القرارات من القدرة على المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة، لاتخاذ القرارات المختلفة انطلاقا من ملائمة المعلومة المتاحة ومساعدتها على توضيح الغموض الذي قد ينشأ عن وضعية المؤسسة.

أما بخصوص الفرضية الأخيرة والمتعلقة بأن المعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي الجزائري لا تتمتع بالخصائص التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية .حيث أن المعلومات التي يوفرها المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع المبادئ والأسس المحاسبية المحددة من طرف معايير المحاسبة الدولية، فهو لا ينص على الشروط و الخصائص التي يجب توفرها في المعلومة المحاسبية باستثناء فرضه استمرارية نشر و عرض المعلومة في نفس الشكل و نفس الترتيب حتى تتمكن السلطات المعنية من استغلال تلك الجداول و إمكانية مقارنتها مع مؤسسات أخرى محلية، على العكس من ذلك فان المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما ورد في إطارها المفاهيمي تشترط أن تكون هذه المعلومات ملائمة و موثوقية حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة من طرف مختلف المستعملين و الطالبين لها، بالإضافة إلى القابلية لفهم محتوى القوائم المالية لمن يتوفر على حد أدنى من المعرفة المحاسبية، كما أن للموثوقية التي تكتسبها المعلومة حسب المعايير الدولية تزيد من قوتها في الاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات، والخاصية الأخرى التي تفرضها المعايير الدولية هي الملاءمة أين يراعى في إعداد وتقديم المعلومة إمكانية مساعدتهم في الاختيار بين البدائل المتاحة.

ومن خلال ما ورد في البحث المتضمن في الفصول النظرية، تبين لنا أن المعلومات التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تستجيب للخصائص التي تنص عليها المعايير الدولية، على اعتبار أنها لا تلبي احتياجات مختلف الأطراف المستعملة لها .لذلك رأت الجزائر أنه من الضروري أن تسير على نهج الدول التي تسعى إلى تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، في سبيل إزالة الفوارق والاختلافات في الممارسات المحاسبية مع باقي دول العالم التي تتبنى المعايير الدولية، من أجل ترقية مؤسساتها و حمايتها و توفير معلومات أكثر شفافية و مصداقية حول واقع الأعمال في البلاد.

الخلاصة و النتائج

إن المفاهيم الخاصة بأهداف القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والعناصر التي يجب أن تحتويه او يتم الإفصاح عنها، تغير في إطار التوجه المحاسبي العالمي الجديد .حيث أصبحت المعلومة تخدم أطرافا داخلية وخارجية، ولم تعد تتمثل هذه الأطراف في الاحتياجات على المستوى المحلي فقط، كما أصبحت جودة المعلومات ضرورة لا مفر منها لترشيد متخذي القرارات، حيث نسجل كذلك أن الجداول المحاسبية الشاملة حسب المخطط المحاسبي الوطني لم تعد كافية للوفاء بالمتطلبات التي يفرضها الواقع الجديد، ما أدى بالاستجابة إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي ابتداءا من2010/01/01 إذ أن التوحيد المحاسبي في ظل التطورات الاقتصادية يجب أن يأخذ منحى آخر يتعدى احتياجات مستخدمي القوائم المالية المحليين، إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها.

بالإضافة إلى ما سبق فإن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، يجب أن يعتمد على مشاركة ، كل الأطراف الفاعلة في المجال المحاسبي من أكاديميين ومهنيين ممارسين وهيئات رسمي ة .وذلك بتبني إستراتيجية تأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول السابقة في التعامل مع المعايير الدولية و الاستفادة من أعمال وجهود الدول التي تسعى إلى تطبيقها، مع مراعاة خصوصية الواقع الاقتصادي و التجاري الجزائري من خلال التدرج في عملية التطبيق، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يتوافق و يتعارض في بعض الأحيان مع العديد من التشريعات والقوانين لاسيما الجبائية منها، بالإضافة إلى تأخر برامج التدريس و التعليم في المدارس و الجامعات في اعتماد برامج جديدة تساير الممارسات المحاسبية الجديدة لضمان و توفير الكفاءات اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية على أكمل وجه.

كما أنه لابد من إتباع مجموعة من الإجراءات الأخرى التي تمكن من تفعيل أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر،عن طريق إعطاء دور أكبر للمجلس الوطني للمحاسبة، كما انه من الضروري معالجة المشاكل المستجدة و نشرها في اقرب الآجال الممكنة، بالإضافة إلى ذلك لا بد من تحديد إستراتيجية واضحة في مجال التوحيد و التقييس المحاسبي على المدى الطويل، تسمح بمواكبة التغيرات التي تحدث ف ي ك ل المجالات، لتحقيق التحديث الدائم للنظام المحاسبي الجزائري.

أيضا إن تطبيق النظام المحاسبي و تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يطرح العديد من المشاكل خاصة فيما يتعلق بمهمة المراجعة و محافظة الحسابات و مراقبة التسيير نظرا لتعدد و تنوع التطبيقات المحاسبية، و طغيان الجانب الشخصي لمعد القوائم المالية .على غرار عملية إعادة التقييم التي تختلف من شخص لآخر بما يقدم معلومات مختلفة.

التوصيات

من خلال التطرق لموضوع الدراسة المبين في الفصول الثلاثة السابقة، وبناء على النتائج المتوصل إليها وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات التي ندرجها فيما يلي:

- لا بد على السلطات الوصية أن تشرك مختلف الفاعلين و المؤثرين في المجال المالي و المحاسبي من أكاديميين وممارسين للمهنة ومؤسسات رسمية و خاصة و بشكل عام كل المستخدمين و المهتمين بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، بحيث لا تأخذ عملية التوحيد اتجاه واحد موكل بالكلية لوزارة المالية فقط من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنه من الضرورة بمكان تفعي ل دور المجلس الوطني للمحاسبة؛

- العمل على اعتماد نهج توحيد واضح وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف التي تعنى باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة، ويرتكز على تعزيز العلاقة بين الهيئة المشرفة على عملية التوحيد والمؤسسات المعنية من خلال اعتماد قاعدة اتصال و تنسيق قوية، و تشجيع التعاون الخلاق للقيمة المضافة بين المهنيين والأكاديميين الجزائريين، والمحترفين الأجانب للارتقاء بمستوى المهنة والرفع من جودتها خاصة أمام مكاتب المحاسبة و المراجعة الأجنبية؛

- توفير الإمكانيات الضرورية وبذل الجهود اللازمة بغية إنجاح عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لتحسين ظروف التسيير و توفير المعلومات اللازمة للمؤسسات، ما يسمح باتخاذ القرار في الوقت المناسب و بالمصداقية المطلوبة، و للرفع من تنافسية المؤسسات الجزائرية أمام نظيراتها الأجنبي ة .و للسماح للمؤسسات المحلية من الحصول و الوصول إلى مصادر التمويل الدولية؛

- من الأهمية بمكان القيام ببرنامج عاجل لإصلاح معمق على مستوى منظومة التعليم العالي والثانوي، خصوصا في تخصصات المحاسبة و المالية و التسيير بشكل عام، في سبيل الرفع من الكفاءات و المهارات الجديدة التي تطرحها المعايير المحاسبية الدولية، و تغير النظرة من

المعلومة المحاسبية إلى المعلومة المالية التي تقدمها المحاسبة المالية و ليس المحاسبة العامة المبنية على قيم تاريخية .و ذلك بتنظيم أيام دراسية وملتقيات بمشاركة المتخصصين والأكاديميين و الباحثين في المجال لتفعيل دور مهنة المحاسبة وبيان أهميتها للمؤسسات ومختلف القطاعات، بالإضافة إلى العمل على إحداث هيئات مستقلة و متفرغة تتولى عملية السهر على تطبيق المعايير الدولية، والسهر كذلك على مراقبة الالتزام بها من طرف المؤسسات المعينة و متابعة أية مستجدات تحدث في المحاسبة الدولية للتكيف معها.

آفاق البحث

إن التعرض لموضوع ملائمة النظام المالي المحاسبي في الجزائر و موضوع معايير المحاسبة الدولية لا يمكن إحاطة كل جوانبه و حيثياته من خلال دراسة واحدة، ومنه فان هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في مجال معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد بالأخص، فمن هنا كل معيار محاسبي يمكن أن يكون موضوع بحث و دراسة مستقلة من خلال تطبيقاته و تأثيره على المؤسسات الجزائرية.

يمكن أيضا دراسة تأثير تطبيق المعايير الدولية على عملية المراجعة و فحص حسابات المؤسسات من خلال مهمة مراجع الحسابات، كما يمكن التطرق إلى دراسة مدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي في الدول النامية و السائدة في طريق النمو.

المراجع

المراجع باللغة العربية

قائمة الكتب

1. أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت

2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات؛ الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

3. بويعقوب عبد الكريم أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999

4. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999

5. ثناء القباني؛ المحاسبة الدولية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛2002 -2005

6. جبرائل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن،1997

7. حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان،1995

8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن،2000

9. حيدر محمد علي بني عطا، نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان،2007

10. خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن،1990

11. خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006

12. خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981

13. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان،2003

14. روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض،2006

15. طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006

16. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق مخطط المحاسبة الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003

17. عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت،1991

18. عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999

19. عبد الحي مرعي؛ محمد سمير الصبان؛ التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة؛ دار النهضة العربية؛ بيروت؛1988

20. عبد السميع الاسيوفي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن،2002

21. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999

22. محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر و التوزيع، 2005

23. محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999

24. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، احمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و، العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية، مصر،2002 - 2003

25. محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت

26. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2000

27. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان،2004

28. نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية .الإطار الفكري و الواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض،1998

29.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000

30. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004

31. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ دراسات متقدمة في المحاسبة المالية؛ دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية؛ 2006

32. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك،2007

33. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية:مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر، الأردن،2001

الوثائق الرسمية

34. القانون التجاري الجزائري، نسخة2007

35. القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 2007/11/25

36. القانون رقم08 /91 المؤرخ في 28 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المحاسب المعتمد

37. القرار المؤرخ في 14 جوان 1973 المتعلق بالتنظيم الداخلي للمجلس الأعلى المحاسبة

38. القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة

39. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

المذكرات

40. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ،أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر2004

المراجع باللغة الأجنبية

Ouvrages

41. Anne le manh, catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS,édition foucher, France, 2005

42. Ayed Omar, Les états financiers contenus et construction pratique, édition C.L.E, Tunis, 2001

43. B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001

44. Bachy.B et simon.M, analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, dunod, paris, 2005

45. C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglosaxons, dunod, paris, 2000

46. C.mailet-baudrier et A. le manh, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, 2006

47. CAILLIAU J. C. : Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996

48. Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967

49. Christian Prat Dit Hauret, Eric Ducasse, Normes comptables internationales – IAS/IFRS, édition de Boeck universitaire, France, 2005

50. Claude thomassin, Robin gagnon, finance corporative, Claude Thomassin éditeur, canada, 2003

51. Colasse B, Comptabilité générale, édition Economica, 5° édition, Paris, 1996

52. COLASSE Bernard: Théories comptables, edition Economica , Paris, 2000

53. Decock good.C et dosne.F, comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique, édition economica, paris, 2005

54. DEGOS-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998

55. DEROOVER R, la comptabilité à travers les âges, bibliothèque royale ALBERT, 1970

56. F. engel et F. kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France, 2006

57. GARNIER Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2émé édition, dunond, paris 1972

58. Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997

59. J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, normes IFRS et PME, édition dunod, paris, 2004

60. Jacqueline langot, Comptabilité anglo-saxonne: normes US GAAP et rapprochement avec les IAS/IFRS, édition économica, 2006

61. Jean michel palou, comptabilité approfondie et révision, groupe revue fiduciaire, paris, 2001
62. Jean-francois bosquet et thomas E. jones et eric delesalle, normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?, édition d'organisation, paris, 2005
63. Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998
64. Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000
65. M. Mehadjbia, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays: Le Plan Comptable National algérien, 1978
66. NIKITINE mare et REGENT M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000
67. Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, Normes IAS/IFRS; édition d'organisation, 2004
68. Pascal barneto, normes IAS/IFRS application aux états financiers, édition dunod, paris, 2004
69. Pascal. B. Pierre, instruments financiers et IFRS, édition Dunod, paris, 2007
70. Philippe T, Hubert T, comptabilité en IFRS, Editions d'Organisation, France, 2004
71. Raffounier Bernard, Hailler Axel, Walton Peter, Comptabilité Internationale,
Vuibert, 1997
72. Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005
73. Robert obert, comptabilité approfondie et révision, édition dunod, paris, 2000
74. Robert obert, DECF 6 comptabilité approfondie et révision, édition dunod, paris, 2003
75. Ross M. skinner, J. alex milburn, adaptation française: nadi chlala, jacques fortin, normes comptables: analyse et concepts, édition du renouveau pédagogique inc, canada, 2003
76. SACI djellou, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991
77. Vernimmen.P, finance d'entreprise, édition dallouz, paris, 2002

Textes législatifs et réglementaires

78. Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicable aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifié
79. Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes
80. CNC, Rapport sur les Travaux de la Commission de PCN, 2000
81. Conseil national de comptabilité; rapport sur l'évaluation du plan comptable national; Alger; 2000
82. Guide fiscal et comptable des amortissements, direction générale des impôts, Alger, 2008
83. Le cadre conceptuel des normes IFRS, ias01, ias02, ias07,ias11, ias16, ias17,
ias18, ias20, ias23, ias41, ias38.
84. Ministère des finances, CNC, document de travail, 2005
85. Ministère des finances, conseil national de la comptabilité: rapport d'évaluation de PCN, Alger, novembre 1999
86. Projet 07, système comptable financier, ministère de finance, Alger, 2004

Cours et Séminaires

87. ISGP, formation sur le SCF: Avantages du personnel, 2008
88. ISGP, formation sur les normes IAS: exercices d'application, Alger, juillet, 2008

Revues

89. Eric Delesalle, revue française de comptabilité: provision pour grosse réparations et amortissement par composants, R.C.F. 351, France, 2003
90. Revue strategica, N°16, JANVIER 2006

Mémoires

91. Bouraoui. N, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger .1998
92. MEROUANI .S. Le projet du nouveau système comptable financier algérien .mémoire de magistère en sciences de gestion ; option management. ESC, Alger, 2006

Site internet
www.iasb.org
www. Aicpa.org
www.focusifrs.com

الملاحق

الملحق رقم 05: نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

الأصول	N+1			N
	ملاحظة	المبلغ الإجمالي	الاهلاكـــــات و المؤونات	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية				
الأصول الدائمة المادية				
الأصول الدائمة المعنوية				
الأصول الدائمة قيد الانجاز				
الأصول الدائمة المالية				
مجموع الأصول غير الجارية				
الأصول الجارية				
المخزونات				
الزبائن و الحسابات المشابهة				
مدينون آخرون				
الضرائب				
الخزينة و شبه الخزينة				
مجموع الأصول الجارية				
المجموع الإجمالي للأصول				

الخصوم	ملاحظة	N+1	N
الأموال الخاصة			
رأس المال المحرر			
علاوات و احتياطات			
فرق إعادة التقييم			
مرحل من جديد			
نتيجة الدورة			
المجموع 01			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب			
ديون أخرى غير جارية			
إيرادات مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية 02			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خصوم الخزينة			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع الإجمالي للخصوم			

الملحق رقم 06: نموذج حسابات النتائج (حسب الطبيعة) حسب النظام المحاسبي المالي

	ملاحظة	N+1	N
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها			
إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج الدورة			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك الدورة			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
مصاريف العاملين			
الضرائب و الرسوم			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
الإيرادات العملية الأخرى			
المصاريف العملية الأخرى			
المخصصات الاهتلاكات و المؤونات			
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
الايرادات المالية			
المصاريف المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+7)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – الايرادات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المجمد			
و منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجتمع			

الملحق رقم 07: نموذج حسابات النتائج (حسب الوظائف) حسب النظام المحاسبي المالي

	ملاحظة	N+1	N
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
إيرادات أخرى عملية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملية			
النتيجة العملية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع			
(مصاريف العاملين المخصصات للاهتلاكات)			
إيرادات مالية			
المصاريف المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتجات الغير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المجمد			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

الملحق رقم 08: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N+1	السنة المالية N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية			
القسائم و الأقساط المقبوضة من الارباح			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات عن إصدار أسهم			
قسائم الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من الاقراض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
الخزينة و ما يعادل الخزينة عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و ما يعادل الخزينة عند إقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم 09: جدول تدفقات الخزينة(الطريقة غير المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N+1	السنة المالية N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات والمؤونات			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الديون الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين و الديون الأخرى			
– قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مدفوعات عن شراء الأصول الدائمة			
تحصيلات عن مبيعات الأصول الدائمة			
تأثير تغيرات محيط التجميد			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال نقدا			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

الملحق رقم 10: جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياجات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N.2						
تغيير الطرية المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N.1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

رقم : 07 قائمة بمعايير المحاسبة الدولية إلى غاية2008

AS 1	Présentation des états financiers
IAS 2	Stocks
IAS 7	Tableaux des flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IAS 10	Événements postérieurs à la date de clôture
IAS 11	Contrats de construction
IAS 12	Impôts sur le résultat
IAS 14	Information sectorielle
IAS 16	Immobilisations corporelles
IAS 17	Contrats de location
IAS 18	Produits des activités ordinaires
IAS 19	Avantages du personnel
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 23	Coûts d'emprunt
IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27	États financiers consolidés et individuels
IAS 28	Participations dans des entreprises associées
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes
IAS 31	Participations dans des coentreprises
IAS 32	Instruments financiers : présentation
IAS 33	Résultat par action
IAS 34	Information financière intermédiaire
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 38	Immobilisations incorporelles
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
IAS 40	Immeubles de placement
IAS 41	Agriculture
IFRS 1	Première application des normes d'information financière internationales
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions
IFRS 3	Regroupements d'entreprises
IFRS 4	Contrats d'assurance
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales
IFRS 7	Instruments financiers : informations à fournir
IFRS 8	Information sectorielle

فهرس المحتويات

الإهداء.....I
الشكر.....II
Iقائمة المصطلحات.....III
ملخص الفهرس.....IV
قائمة الجداول.....V
قائمة الأشكال.....VI
قائمة الملاحق.....

المقدمة العامة

المقدمة العامة.....أ
إشكالية البحث.....ب
الأسئلة الفرعية.....ب
فرضيات البحث.....ب
مبررات اختيار الموضوع.....ب
أهمية الموضوع.....ب
أهداف الدراسة.....ج
منهجية الدراسة.....ج
خطة البحث.....ه

الفصل الأول :الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة

مقدمة الفصل 02
المبحث الأول :التطور التاريخ للمحاسبة 03
I. التطور التاريخي للمحاسبة 03
1. في العصور القديمة 03
2. في العصور الوسطى 04
3. في العصر الحديث 05
II. مناهج دراسة النظرية المحاسبية 07
1. المنهج الاستنتاجي 07
2. المنهج الاستقرائي 08
3. المنهج العلمي 08
III. النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة 09
1. النظرية الرياضية 09
2. النظرية القانونية 10
3. النظرية الاقتصادية 11

المبحث الثاني :أهمية و دور المحاسبة 13
I. طبيعة المحاسبة 13
1. تعريف المحاسبة 13
2. مفهوم المحاسبة 14
II. المعلومة المالية و المحاسبية 15
1. مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية 15

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية 16
III. وظائف و أدوار المحاسبة 18
1. وظائف المحاسبة.....20
2. الأدوار الأساسية للمحاسبة 23
المبحث الثالث :الفروض و المبادئ المحاسبية23 23
I. الفروض المحاسبية 23
1. فرض الوحدة المحاسبية 24
2. فرض الاستمرارية 24
3. فرض ثبات وحدة القياس النقدي 25
4. فرض الدورية 25
II. المبادئ المحاسبية 26
1. مبدأ القيد المزدوج 26
2. مبدأ التكلفة التاريخية 26
3. مبدأ الحيطة و الحذر 27
4. مبدأ عدم المقاصة 27
5. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية 27
6. مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية 28
7. مبدأ تحقق الإيراد 28
8. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف 28
9. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني 29
10.مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية..... 29
11.مبدأ الصورة الصادقة..... 29
12.مبدأ الأهمية النسبية..... 30
III. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية 30
1. الأصول 31
2. الخصوم 31
3. الأموال الخاصة 31
4. الإيرادات 32
5. المصاريف 32
خاتمة الفصل..... 34

الفصل الثاني :التوحيد المحاسبي الدولي

مقدمة الفصل 36
المبحث الأول :مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي 38
I. مفهوم التوحيد المحاسبي و أهميته 38
1. تعريف التوحيد المحاسبي 38
2. أهداف التوحيد المحاسبي 39
II. تيارات التوحيد المحاسبي في العالم 41
1. التوحيد المحاسبي من وجهة التيار الانقلوسكسوني 42
2. التوحيد المحاسبي من وجهة نظر التيار الفرانكفوني 42
III. معايير المحاسبة الدولية 44
1. لماذا المعايير المحاسبية الدولية 44
2. تعريف معايير المحاسبة 44

3. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية 45

المبحث الثاني :عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية 46
I. مبادئ عامة لعرض و تقديم القوائم المالية 47
II. القوائم المالية الواجب إعدادها و عرضها 48
1. الميزانية 48
2. جدول النتيجة 50
3. جدول تدفقات الخزينة 51
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة 52
5. ملحق القوائم المالية 53
III. قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وفقا للمعايير الدولية 54
المبحث الثالث :المحيط المحاسبي في الجزائر 55
I. هيئات التوحيد المحاسبي في الجزائر 55
1. المجلس الأعلى للمحاسبة 55
2. المجلس الوطني للمحاسبة 55
3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين 55
II. الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي 56
1. تنظيم المحاسبة ومجال التطبيق 56
2. الإطار المفاهيمي 57
3. قائمة الحسابات وعرض القوائم المالية 58
III. قواعد التقييم والتسجيل حسب النظام المحاسبي المالي 59
1. المبادئ العامة في التقييم 59
2. مبادئ التقييم التسجيل المحاسبي 60
IV. نظام المحاسبة المبسط المطبق على المؤسسات المصغرة.....66
1. الإطار العام لنظام المحاسبة المبسط 66
2. مبادئ تصحيحات آخر السنة 67
3. القوائم المالية السنوية 68
خاتمة الفصل 69
الفصل الثالث :دراسة حالة تطبيقية
مقدمة الفصل 72
المبحث الأول :متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي .....73.
I. عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي 73
1. تحضير المؤسسات الجزائرية 73
2. تحديث الأطر التشريعية و الجبائية 74
3. تهيئة وتحضير المحترفين و الممارسين (مهنة المحاسبة)... 75
II. منهجية الانتقال إلى النظام الجديد..... 76
1. بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 76
2. متطلبات عرض المعلومة عن عملية الانتقال 76
III. صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 77
1. عقبات تحقيق الانتقال الكلي 77
2. المزايا التي يمكن أن يقدمها النظام المحاسبي المالي 78

المبحث الثاني :دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق.....79
I. تعريف شركة سوناطراك.....79
II. القوائم المالية حسب المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي.....89.
1. الميزانية 89
2. حسابات النتائج 90
3. جدول تدفقات الخزينة 91
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة 92
5. ملحق القوائم المالية 93
خاتمة الفصل..... 94

الخاتمة العامة

الخلاصة العامة..... 95
نتائج اختبار الفرضيات 96
الخلاصة و النتائج..... 98
التوصيات.....99
افاق البحث.....100
قائمة المراجع.....102
الملاحق.....111

الملاحـــق

الملحق رقم 01 : نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.....110
الملحق رقم 02 : نموذج حسابات النتائج (حسب الطبيعة) حسب النظام المحاسبي المالي.....111
الملحق رقم 03 : نموذج حسابات النتائج (حسب الوظائف) حسب النظام المحاسبي المالي.....112
الملحق رقم 04 : جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة).....113
الملحق رقم 05 : جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة).....114
الملحق رقم 06 : جدول تغيرات الأموال الخاصة.....115
الملحق رقم 07 : قائمة بمعايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2008.....116

الفهرس الإجمالي