الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد أبن باديس – مستغانم-
كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية
تخصص *التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير*

بعنوان

القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

من إعداد الطالبة :
دقي مليكة

إشراف الأستاذ :
بوشيخي بوحوص

لجنة المناقشة :

د.دواح بلقاسم	أستاذ محاضر –جامعة مستغانم- رئيسا
ا- بوضراف الجيلالي	أستاذ محاضر –جامعة مستغانم- مناقشا
ا-بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر –جامعة مستغانم- مشرفا

السنة الجامعية 2015/2014

تمهيد:

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة منذ أن عرف الإنسان مزاولة النشاط الإقتصادي، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة ملازمة لإتخاذ القرارت بشأن اختيار النشاط الإقتصادي المناسب وتسييره .

وتعتبر المحاسبة المالية أقدم فروع المحاسبة، حيث ظهرت نتيجة التطور الذي عرفته البيئة الإقتصادية من خلال التخصص في الإنتاج في شكل تنظيمات تعرف بالمؤسسات الإقتصادية ، وكذا انفصال الملكية عن الإدارة واختلاف فئة المدخرين عن فئة المستثمرين، مما أدى إلى بروز مؤسسات الوساطة المالية (بنوك ، بورصات ...إلخ) وكذا تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي وغيرها من العوامل ، كل تلك العوامل أفرزت عن أطراف جديدة ومتعددة من المتعاملين مع المؤسسة الإقتصادية ، وتعمل المحاسبة المالية على تزويد كل هؤلاء الأطراف بالإضافة إلى إدارة المؤسسة بالبيانات والمعلومات المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم بشأن تسيير علاقاتهم ومعاملاتهم مع المؤسسة، هذه المعلومات المالية التي توفرها المحاسبة المالية تتميز بعدة خصائص نوعية تجعلها ذات قبول وثقة من قبل مستخدميها وبالخصوص الأطراف الخارجية للمؤسسة، إلا أنه في الآونة الأخيرة عرفت البيئة الإقتصادية ملامح جديدة وهو ما يعرف بالعولمة الإقتصادية التي من أهم مظاهرها ظهور الشركات الدولية ، هذه الأخيرة تزاول نشاطاتها في دول متعددة ومختلفة في عدة عوامل من أهمها الممارسة المحاسبية.

المبحث الأول: المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية

إن المؤسسة الإقتصادية هي المحرك الأساسي للتنمية الإقتصادية، وهذه المكانة التي تحظى بها المؤسسة الإقتصادية تنبع من كونها المصدر الرئيسي لتلبية الإحتياجات المتعددة والمتنوعة للأفراد والمجتمعات، ويتسنى للمؤسسة الإقتصادية القيام بدورها من خلال مجموعة من الوظائف المتنوعة والمتكاملة فيما بينها، ومن أهمها المحاسبة، بحيث تنبع أهمية المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية من الحاجة إلى تقييم أداء هذه الأخيرة لإتخاذ القرارات بشأنه، بحيث توفر المحاسبة الأساس من المعلومات للقيام بهذا الدور.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الإقتصادية والمحاسبة

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة الإقتصادية[1]

بغية إعطاء مفهوم شامل للمؤسسة الإقتصادية سوف يتم تعريفها تبعا لمناظر مختلفة.

1. **المؤسسة وحدة إنتاج وتوزيع:**

تعرف المؤسسة على أنها تنظيم إقتصادي مستقل، يتكون من وسائل تمزج فيما بينها من أجل إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع.

إذن تعتبر المؤسسة عون إقتصادي يتضمن وظيفة أساسية تتمثل في إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع في الأسواق، ولتحقيق هذا الهدف تحوي المؤسسة عدة عناصر مثل المصانع، وكالات تجارية، مستودعات، مخابر....إلخ، وتتطلب العملية الإنتاجية عدة عوامل للإنتاج منها اليد العاملة، المواد الأولية والمنتجات نصف المصنعة، الطاقة، تجهيزات الإنتاج، براءة الإختراع، تراخيص الإنتاج، وموارد مالية لتمويل النشاط.

2.المؤسسة مركز لإتخاذ القرارات الإقتصادية والمالية:

تلعب المؤسسة أدوارا هامة في اقتصاد السوق، باعتبارها مركز قرار إقتصادي، حيث تمس قرارات المؤسسة جوانب مهمة في الحياة الإقتصادية، منها أنواع المنتجات، أسعار البيع، طريقة توزيع المنتجات...إلخ.

الفرع الثاني: تصنيفات المؤسسات الإقتصادية

يتم تصنيف المؤسسات الإقتصادية وفقا لمعايير مختلفة إلى ما يلي:

[1]- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي. التسيير المالي، الإدارة المالية، دروس وتطبيقات. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006،ص28؛
- نفس الرجع، ص29؛
- نفس المرجع، ص31؛
- نفس المرجع، ص ص32-33.

1. **تصنيف المؤسسات الإقتصادية وفقا لشكلها القانوني:**

تنقسم المؤسسات الإقتصادية وفقا لشكلها القانوني إلى:

1-1- **المؤسسات الفردية:** وتتكون من شخص واحد محدد، ولا تعتبر المؤسسة الفردية وحدة قانونية مستقلة عن مالكها، وتكون مسؤولية المالك غير محددة بمقدار رأس المال، وإنما تتجاوز ذلك إلى أحواله الشخصية، وتنتهي المؤسسة عادة بوفاة صاحبها إلا إذا انتقلت إلى الورثة، ويمكن التنازل عن ملكية المؤسسة الفردية برغبة مالكها الذي يديرها بنفسه، وتفرض الضريبة عليه لا على المؤسسة، لأنه لا يوجد استقلالية للمؤسسة عن مالكها[2].

1-2- **شركات الأشخاص:** وتشمل ثلاث صور من الشركات:[3]

أ -**شركات التضامن:** هي الشركات التي تكون مسؤولية الشركاء فيها بصفة شخصية بالتضامن والتكافل عن جميع التزاماتها في أموالها الخاصة، ويتألف عنوانها من أسماء جميع الشركاء فيها، أو من لقب أو كنية كل منهم، أو من إسم أو أكثر منهم أو لقبه، مع إضافة كلمة(وشركاؤه) أو (وشركاءهم) أو ما يفيد هذا المعنى، ويجب أن يكون عنوان الشركة متفقا دائما مع هيئتها القائمة، وتتألف شركة التضامن من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن اثنين•، وينتهي عمرها الزمني حسب الإتفاق بين الشركاء أو موت شريك أو أكثر أو انسحاب شريك أو بسبب الإفلاس.

ب -**شركات التوصية البسيطة:** وهي الشركة التي تقوم تحت عنوان، وتشمل نوعين من الشركاء، الأول شريك متضامن أو أكثر مسؤولين بصفة شخصية بالتكافل والتضامن عن جميع التزاماتها في أحوالهم الخاصة، والثاني شريك أو أكثر محدود المسؤولية، ولا يكون كل منهم مسؤول عن التزامات الشركة إلا بمقدار حصته في رأسمال الشركة، ويشمل عنوان هذه الشركة على أسماء الشركاء المتضامنين أو بعضهم، بالإضافة إلى كلمة(وشركاؤه)أو (وشركاؤهم) حسب مقتضى الحال.

ج - **شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة:**[4] في ظل هذا النوع يكون كل شريك مسؤولا على نحو غير محدد عن أنشطته المهنية الخاصة، ولكنه لا يعد كذلك عن تصرفات الشركاء الآخرين، وعلى عكس الحال مع شركات التوصية البسيطة، يكون لكافة الشركاء في شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة الفرصة في إدارة الشركة.

---

[2] حمزة بشير أبو عاصي. مبادئ المحاسبة. الأردن: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، الجزء الأول،ص16.

[3] نفس المرجع، ص16-17.

• عادة ما يتم تحديد الحد الأقصى للشركاء.

[4] روبرت ميجز وآخرون. المحاسبة أساس قرارات الأعمال. ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي، عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر،2005، ص320.

1-3- **شركات المساهمة** : تعد شركة المساهمة كيان قانوني له وجود مستقل ومميز عن الملاك، يسمى ملاك شركة المساهمة المساهمون (أو حملة الأسهم) ويتمثل دليل ملكيتهم في حصص قابلة للتحويل تسمى أسهم رأس المال[5].

تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية:[6]

أ -المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد(شركات أشخاص، شركات أموال...إلخ)

ب -المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع والقطاع الخاص.

ج المؤسسات العامة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاءوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

3. تصنيف المؤسسات وفقا للنشاط الإقتصادي:

أ -المؤسسات الصناعية: هي التي يتجسد نشاطها الإقتصادي في تحويل المواد الأولية إلى منتجات قابلة للإستهلاك المباشر أو الإستهلاك الوسيطي من قبل مؤسسات أخرى.

ب -المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي يتجسد نشاطها الإقتصادي في شراء البضاعة الجاهزة من أجل إعادة بيعها دون إحداث أي تغيير فيها.

بالإضافة إلى:[7]

ج - المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني.

د - مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات....إلخ.

4. تصنيف المؤسسات وفقا لحجمها:

هناك عدة معايير تستخدم في تحديد حجم المؤسسة الإقتصادية والتي من أهمها:[8]

- عدد العمالة في المؤسسة.
- حجم رأس المال المستثمر.
- المستوى التقني المستخدم .

---

[5]نفس الرجع، ص322-323.

[6]عمر صخري. إقتصاد المؤسسة. الطبعة الرابعة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص ص28-29.

[7]نفس المرجع، ص ص30-31.

[8]صالح صالحي.أساليب وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الإقتصاد الجزائري. المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الوطن العربي، الإشكاليات وآفاق التنمية،18-22 يناير 2004، القاهرة، ص167.

- طبيعة الملكية والمسؤولية الإدارية.
- حجم الإنتاج والقيمة المضافة.
- قيمة المبيعات والحصة السوقية.

ونظرا لتعدد معايير التصنيف نتج عنه اختلاف الدول في تصنيف المؤسسات الإقتصادية وفقا لحجمها بحيث كل دولة تختار المعايير والتصنيف الذي يناسبها، وعلى سبيل المثال أخذت الجزائر بالمعايير التالية: العمالة الموظفة، رقم الأعمال، والحصيلة السنوية، ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1) : معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر

المعايير / المؤسسة	العمالة الموظفة (عامل)	رقم الأعمال السنوي (مليون دينار)	الحصيلة السنوية (مليون دينار)
المؤسسة المصغرة	1 إلى 9	20	10
المؤسسة الصغيرة	10 إلى 49	200	100
المؤسسة المتوسطة	50 إلى 250	200 إلى 2000	100 إلى 500

المصدر: صالح صالحي. أساليب وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الإقتصاد الجزائري. المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الوطن العربي، الإشكاليات وآفاق التنمية، القاهرة، 2004، ص168.

ومن خلال الجدول رقم(1) نستنتج أن ما يفوق تلك الأرقام في الجدول لمعايير التصنيف تعتبر للمؤسسات الكبيرة الحجم.

المطلب الثاني: المحاسبة وفروعها في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الاول: مفهوم المحاسبة وفروعها

هناك عدة مفاهيم وردت بخصوص المحاسبة في المؤسسة من بينها.

❖ المحاسبة هي ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها[9].

❖ تعتبر المحاسبة نظام يهدف لجمع، تحليل، معالجة البيانات وتوصيل المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بمؤسسة معينة إلى أطراف مختلفة لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات، وهذا بغرض اتخاذ القرارات السليمة سواء تعلقت هذه القرارات بالتسيير الداخلي للمؤسسة أو تلك التي تتخذها الأطراف الخارجية قاعدة لإقرار تعاقدهم مع المؤسسة ولتسيير العقود السابقة التي تربطهم معها .

❖ 2 فروع المحاسبة:

هناك عدة فروع للمحاسبة في المؤسسة الإقتصادية وهي بمثابة حقول محاسبية من أبرزها:[10]

2-1- **المحاسبة المالية:** هي مجموعة القواعد والإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة في مجموعة من الدفاتر والسجلات، بهدف الوقوف على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وتحديد مركزها المالي • في نهاية فترة زمنية معينة.

2-2- **المحاسبة الضريبية:** وتهتم بتحضير القوائم المالية حسب قانون الضريبة من أجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة، كما تقوم بتحليل النتائج الضريبية المحتملة للقرارات المقترحة، وقد تشعبت قوانين الضرائب و تعددت، مما أدى إلى تخصص بعض المحاسبين في هذا الحقل لتقديم الآراء في القضايا الضريبية[11].

2-3- **محاسبة التكاليف:** محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة[12].

---

[9] نعيم دهمش،محمد ابونصار، محمود الخلالية. مرجع سابق، ص19.

[10] وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية(على الخط). الدانمارك الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25)،الجزء الأول، ص26.

• تعتبر قائمتي النتيجة والمركز المالي(الميزانية)القوائم الأساسية،وتوجد قوائم أخرى مكملة تهتم بها المحاسبة المالية.

[11] حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص19.

[12] درحمون هلال. المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة - .أطروحة دكتوراه.علوم إقتصادية.جامعة الجزائر،2004،ص107.

2-4- **المحاسبة الإدارية:** وهي من الفروع الحديثة في علم المحاسبة، وهي تتمثل في مجموعة من المبادئ العلمية والطرق العملية التحليلية التي لها صفة الشمول والتكامل الهادفة إلى توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية والتنفيذية في المؤسسة، لترشيد القرارات وتنفيذ السياسات المرسومة.

2-5- **محاسبة المؤسسات المتخصصة:** هي المحاسبة التي تهتم بأساليب وطرق تسجيل وتحليلالعمليات المالية الخاصة بمجموعة من المؤسسات ذات الأنشطة الإقتصادية المتخصصة،كالمؤسسات الزراعية أو المصرفية أو الخدمية، وكذلك مؤسسات استخراج النفط والمعادن..إلخ.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

إن الوظيفتين الأساسيتين للمحاسبة هما: وظيفة القياس ووظيفة الإتصال.

1. وظيفة القياس:

1-1- مفهوم القياس المحاسبي وأركانه[13]

أ - **مفهوم القياس المحاسبي:** يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

أما القياس المحاسبي فيتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.

ب -**أركان القياس المحاسبي:** تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية:

- الخاصية محل القياس.
- المقياس المناسب للخاصية محل القياس.
- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس .
- الشخص القائم بعملية القياس.

- **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة الإقتصادية هي محل القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو ربحها **مقياس المناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على محل القياس، بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية إذا كانت خاصية التعدد

[13] وليد ناجي الحيالي. نظرية المحاسبة(على الخط).الدانمارك: الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25)،ص ص100-102.

النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة(وحدة النقد)، أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

- **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المؤسسة هي محلا للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي(وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الجنيه مثلا أم الدينار، أم الدولار...إلخ.
- **الشخص القائم بعملية القياس:** يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب الذي لا يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

1-2- **أساليب القياس المحاسبية** :[14] في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن اتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منهما على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي:

- أساليب القياس الأساسية أو مباشرة.
- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة .
- أساليب قياس تحكمية.

- **أساليب القياس الأساسية أو مباشرة:** باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تتحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الإحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت في فاتورة الشراء.
- **أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:** عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، وتعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ، مثال على ذلك، إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر ، إذ بعد

[14] وليد ناجي الحيالي. نظرية المحاسبة(على الخط)، مرجع سابق، ص ص109-111.

تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتهما الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

- **أساليب القياس التحكمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وتكون أساليب القياس تحكمية إذا لم توجد قواعد منطقية (التي يمكن الإعتماد عليها) تتحكم في خطوات عملية القياس.

2. وظيفة الإتصال:

تبدأ مهمة الوظيفة الثانية(وظيفة الإتصال) بعد أن تنتهي الوظيفة الأولى(القياس)وذلك لتوصيل البيانات والمعومات إلى الفئات التي يهمها أمر هذه البيانات والمعلومات.

2-1- **مفهوم الإتصال:** [15] الإتصال هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الإستفادة منها أو استخدامها، ومن ثم فالإتصال هو فعل يهدف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها إلى من لا يعلمها.

2-2- **أركان الإتصال المحاسبي:** يمكن القول أن نموذج الإتصال المحاسبي يتكون من الأركان التالية:[16]

- **موضوع الإتصال:** هو الموارد التي تقع لدى الوحدة الإقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات، ويتم التعبير عن هذا الموضوع بالقياس عن طريق قياس القيمة الإقتصادية لتلك الموارد وما يطرأ عليها من تغيرات ويترتب على ذلك إنتاج المعلومات المحاسبية.
- **المرسل:** حيث تكون الإدارة مسؤولة أساسا على إعداد القوائم المالية والتقارير التي تحتوي على هذه المعلومات في صورة تلخيصية تجميعية، وحيث يكون المراجع الخارجي هو المسؤول عن التحقق من مصداقية هذه المعلومات في التعبير عن الخواص والعلاقات المرغوب عنها، فإن الإدارة والمراجع الخارجي بالتضامن يقومان بدور المرسل في نموذج الإتصال المحاسبي.
- **الرسالة:** هي مجموعة التقارير والقوائم المالية وما تنطوي عليه من معلومات محاسبية وتقارير ومعلومات عن الظروف البيئية.
- **القناة:** هي أي وسيلة يتم بها نقل المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للمستفدين منها.

[15] محمد سمير الصبان، عبد الحي مرعي، محمد الفيومي محمد. أصول القياس و الإتصال المحاسبي. بيروت: دار النهضة العربية، 1998، ص133.
[16] نفس المرجع، ص ص142-143.

المستقبل: هو كل من يستفيد بالمعلومات التي تتضمنها الرسالة، وتتعدد فئات المستفدين في نموذج الإتصال المحاسبي، حيث تشمل المستخدمين الحاليين والمحتملين، والدائنين والعاملين، والجهات الحكومية، وغيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة الإقتصادية.

المبحث الثاني:النظام والتوافق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية واهم معاييرها

المطلب الأول: النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الاول: مفهوم النظام المحاسبي ومقوماته

هو ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل وتبويب عمليات المؤسسة المالية من واقع المستندات المؤيدة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك فالنظام المحاسبي وسيلة لتحقيق إجراءات الرقابة على كافة عناصر الإنفاق والإيراد وأصول وخصوم المؤسسة وتوفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا لترشيد قراراتها الخاصة باستغلال الموارد المتاحة والرقابة عليها[17].

1. مقومات النظام المحاسبي:

تختلف مقومات النظام المحاسبي من مؤسسة لأخرى، ولكن هناك مجموعة من العناصر المشتركة التي تعد عناصر أساسية أهمها:

- المجموعة المستندية.
- المجموعة الدفترية.
- دليل الحسابات.
- نظام الرقابة الداخلية.
- المنفدون للنظام(المحاسبون وغيرهم)
- الآلات والأجهزة المساعدة.

2 1 -المجموعة المستندية:[18] المستند هو أداة لتدوين البيانات وحفظها ونقلها بين الأطراف المستفيدة منها، والمستند هو دليل إثبات أو وجود عملية مالية قد حصلت فعلا في المؤسسة، سواء تلك العمليات التي تمت بين المؤسسة والغير أو تلك التي ارتبطت بالحركة الداخلية المتعلقة بعناصر الإنفاق أو الصرف داخل المؤسسة، وبذلك يعتبر المستند الأساس والقرينة

[17] وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية. مرجع سابق، الجزء الأول، ،ص72.
[18] نفس المرجع، ص ص79-80.

الأولى لتسجيل القيود في الدفاتر المحاسبية وبيان أطراف العمليات ومبالغها، ومصادرها سواء كانت داخلية أو خارجية.

2 2 -**المجموعة الدفترية**: هي التي تسجل بها العمليات المالية، انسجاما مع متطلبات القانون وتسهيلا لمتباعة عمليات المؤسسة[19]، ومن أمثلتها، دفتر الأستاذ ودفتر اليومية ودفتر الجرد.

أ -**دفتر الأستاذ**:[20] دفتر الأستاذ هو السجل الذي يشمل العمليات التي تتم بين المؤسسة والغير والمبوبة في شكل حسابات، يثبت في كل حساب منها العمليات الخاصة به، وذلك بترحيلها من دفتر اليومية إلى هذا الدفتر، بحيث يمكن استخراج نتيجة هذه العمليات بسهولة في أي وقت.

أ-2- أنواع الحسابات: تصنف الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى خمس مجموعات هي:[21]

- **حسابات الأصول**: وتمثل جميع ممتلكات المؤسسة وموجوداتها كالأراضي والمباني والسيارات والأثاث والبضاعة والنقدية التي تمتلكها المؤسسة سواء في الصندوق أو البنك..إلخ.
- **حسابات الإلتزامات(الخصوم)**: وتمثل جميع التزامات المؤسسة ومطلوباتها تجاه الغير المتعاملين مع المؤسسة مثل القروض الطويلة الأجل وقصيرة الأجل...إلخ.
- **حقوق الملكية**: وتمثل التزامات المؤسسة تجاه المالكين.
- **حسابات المصاريف**: كأمثلة على المصاريف، مصروف الرواتب المدفوع لقاء خدمة العمل، مصروف الدعاية والإعلان لقاء التعريف بمنتجات المؤسسة...إلخ.
- **حسابات الإيرادات**: كأمثلة على الإيرادات، المبلغ المكتسب لقاء تقديم خدمة للغير، إيراد الأسهم لقاء استثمار الأموال في مشاريع الغير...إلخ.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن إضافة:

- **حسابات النتائج**: تستخدم هذه الحسابات لتحديد النتائج المختلفة للمؤسسة وصولا إلى النتيجة الصافية للمؤسسة.

أ-3- دفتر الأستاذ المساعد: [22] يحتوي دفتر الأستاذ المساعد على حساب مستقل لكل عنصر من العناصر التي يشملها رصيد الحساب بدفتر الأستاذ العام، وعلى سبيل المثال، تحتوي حسابات المدنين بدفتر الأستاذ المساعد على حساب مستقل لكل عميل يتعامل بالآجل.

فإذا كانت المؤسسة تتعامل بالآجل مع 500 عميل، سيوجد 500 حساب للمدنين بدفتر الأستاذ المساعد للمدنين، وسيتم إضافة هذه الحسابات إلى الرصيد في حساب المدنين بالدفتر الأستاذ العام.

---

[19] حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية. الطبعة الرابعة. الأردن:دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،2004، الجزء الأول، ص30.

[20] خيرت ضيف. في أصول المحاسبة. بدون طبعة. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون سنة النشر، ص ص83-84.

[21] حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور، مرجع سابق، الجزء الأول، ص ص39-40.

[22] روبرت ميجز، مرجع سابق، ص266.

ويوفر دفتر الأستاذ المساعد للمدنين معلومات يتم استخدامها في إعداد الفواتير ومراجعة موقفهم الإئتماني، ويشمل الحساب الواحد معلومات عن تواريخ وقيم التعاملات السابقة وما تم سداده، الرصيد الحالي المستحق على العميل، والعنوان الذي سيتم إرسال الفواتير للعميل عليه، وفي الواقع يوفر كل حساب سجل كامل عن عمليات الإئتمان بين المؤسسة والعميل الواحد.

وتحتفظ معظم المؤسسات بدفاتر أستاذ مساعدة مختلفة يوفر كل منها معلومات تفصيلية عن حساب مختلف بالدفتر الأستاذ العام، ويسمى دفتر الأستاذ العام الذي يلخص محتوى دفتر الأستاذ المساعد حساب المراقبة(أو الحساب الرقابي).

ب – **دفتر اليومية:**[23] يتم تسجيل العمليات المالية في هذا الدفتر وبالإستناد إلى أحد مصادر القيود التي تم التطرق إليها في المجموعة المستندية، والشكل الآتي يبين نموذجا من صفحات دفتر اليومية.

الشكل رقم(3): نموذج لصفحة من دفتر اليومية

المبالغ		البيان	رقم القيد	رقم صفحة الأستاذ	التاريخ
منه	له				

المصدر: حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية.

الطبعة الرابعة. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،2004، الجزء الأول، ص92.

وفيما يأتي شرح موجز لخانات دفتر اليومية:

- ✓ منه: هذه الخانة مخصصة لمبالغ الأطراف المدينة من القيد.
- ✓ له: هذه الخانة مخصصة لمبالغ الأطراف الدائنة من القيد.
- ✓ البيان: هذه الخانة مخصصة لـ:

الطرف المدين من القيد ويرمز له بـ: من حـ/

الطرف الدائن من القيد ويرمز له بـ: إلى حـ/

[23] حمزة بشير أبو عاصي.، مرجع سابق، ص78.

ويلاحظ بأن الطرف الدائن(إلى حـ/) يجب أن يكتب تحت الطرف المدين(من حـ/) وبعد إزاحته إلى اليسار قليلا هكذا:

من حـ/.....

إلى حـ/.....

شرح موجز للعملية

- ✓ رقم القيد: هذه الخانة مخصصة لرقم القيد المتسلسل في الصفحة.
- ✓ رقم المستند: هذه الخانة مخصصة لرقم المستند الذي كان مصدرا للقيد.
- ✓ رقم صفحة دفتر الأستاذ: هذه الخانة مخصصة لرقم صفحة دفتر الأستاذ الذي رحلت إليه طرف العملية، أو الحساب المعني في القيد.
- ✓ التاريخ: هذه الخانة مخصصة لتاريخ نشوء العملية وتسجيلها.

ب-1-دفتر اليومية المساعد: نشير إلى أن دفتر يومية واحد المعروف بدفتر اليومية العامة لا يكفي في المؤسسات الكبير التي تتميز بكبر حجم عملياتها، حيث تلجأ هذه الأخيرة لإستخدام دفاتر يومية مساعدة للعمليات التي تتكرر بكثرة وذلك لتقليص المجهود المبذول في الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، بحيث تسجل العمليات المتكررة بكثرة في دفتر يومية خاص(مثل دفتر يومية مساعد للمبيعات الآجلة) ثم يتم بعدها ترحيل المبلغ الإجمالي إلى دفتر اليومية العام ثم دفتر الأستاذ العام مرة واحدة أو على مرات قليلة على فترات متباعدة(شهريا مثلا)، وبالتالي يتم تجنب الترحيل اليومي الذي يأخذ وقت وجهد ويؤدي إلى حدوث أخطاء كبيرة أثناء الترحيل.

ج **دفتر الجرد**:[24] ويسجل في هذا الدفتر تفاصيل البضاعة الموجودة في مخازن المؤسسة في آخر السنة المالية الخاصة بها، وبيان إجمالها إذا كانت تفاصيلها موجودة بدفاتر أخرى مستقلة، وتعتبر الدفاتر المستقلة جزءا للدفتر الرئيسي.

2 3 -**دليل الحسابات**: هو عبارة عن جدول أو قائمة تضم أسماء جميع الحسابات التي وردت في العمليات المالية للمؤسسة والتي قد تنشأ فيما بعد، وقد تكون هذه الأسماء ممثلة في رموز أو أرقام ذات دلالة معينة، ومبوبة في مجموعات من الحسابات ذات الطبيعة المشتركة، فقد تأخذ كل مجموعة من الحسابات رقما رئيسيا معينا ليشير إلى مجموعة من الحسابات المتجانسة، وتتفرع منه أرقاما للحسابات الفرعية المرتبطة بالحسابات الرئيسية [25]، والدليل المحاسبي في المؤسسة هو مرشد المحاسب أو ماسك الحسابات نحو توجيه القيد المحاسبي إلى أي من عناصر

[24] وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق، الجزء الأول، ص90.
[25] نفس المكان.

القوائم المالية لغرض تسهيل إعداد البيانات والقوائم المالية بالسرعة والدقة والملائمة لمستخدميها، ولاسيما في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية[26].

2-4- **نظم الرقابة الداخلية:**[27] الرقابة الداخلية هي إحدى مقومات النظام المحاسبي في المؤسسة، تعني مجموعة من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بكيفية تصميم المستندات المحاسبية، والدورة المستندية الخاصة بتلك المستندات، وإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية والمتبعة للتأكد من صحة التسجيل بالدفاتر المحاسبية وضمان المحافظة على أصول المؤسسة.

2 5 -**مجموعة الأدوات والأساليب:**[28] وهي مجموعة الأدوات المستخدمة في العمل المحاسبي وأسلوب استخدامها وبخاصة العدد والآلات ومنها: الآلات الحاسبة والحاسوب الذي أصبح يتبوأ موقعا متقدما في أعمال المحاسبة.

2 6 -**المنفذون للنظام المحاسبي:**[29] وهم مجموعة المحاسبين الذين يتولون تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي في المؤسسة ومتابعة إجراءاته الخاصة بالمحافظة على أصول المؤسسة والرقابة عليها وأداء العاملين، ويشمل أيضا الموظفون العاملون على الآلات والأجهزة الخاصة بتنفيذ خطوات النظام.

3. الدورة المحاسبية للنظام المحاسبي:

المقصود بالدورة المحاسبية هي تتابع إجراءات تسجيل العمليات وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية ضمن مجموعة متكاملة من المستندات يتم تداولها داخل المؤسسة لتحقيق رقابة فعالة تكفل ضمان سير العمل بكفاءة عالية من الأداء [30]. وتبدأ هذه الدورة بالتسجيل الأولي لعمليات المؤسسة وتنتهي بإعداد القوائم المالية الرسمية[31]، ويشير مصطلح الدورة المحاسبية إلى الإجراءات التي يجب أن تتكرر على نحو مستمر لتمكين المؤسسة من إعداد وتحديث القوائم المالية في فترات زمنية ملائمة[32].

وتمر الدورة المحاسبية للنظام المحاسبي بالخطوات التالية:

3-1-**تحليل العملية المالية:** العملية المالية هي في الواقع نشاط أو حادثة يمكن قياسها بشكل نقدي وتحدث تغيرا على بعض عناصر القوائم المالية، كما يمكن وصفها أنها عملية تبادل بين عنصرين أو طرفين[33].

---

[26]نفس المرجع، ص92.
[27]نفس المرجع، ص93.
[28]حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص34.
[29]وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق، الجزء الأول، ص93.
[30]نفس المكان.
[31]روبرت ميجز، مرجع سابق، ص144.
[32]نفس المرجع، ص145.
[33]نعيم دهمش،محمد ابونصار، محمود الخلالية، مرجع سابق، ص45.

وعملية التحليل في الواقع عملية فهم واستيعاب للعملية المالية وبيان بما تحدثه العملية من تأثير على عناصر القوائم المالية[34].

يمكن تلخيص خطوات تحليل العملية المالية كما يلي:[35]

- ❖ تحديد أطراف العملية المالية أو العناصر التي تأثرت بها.
- ❖ تحديد إلى أي مجموعة ينتمي كل طرف(أصل، التزام(خصم)، حقوق ملكية، إيراد، مصروف).
- ❖ تحديد فيما إذا كان الطرف مدينا أو دائنا، ويتم تحديد ما إذا كان الطرف دائنا أو مدينا تبعا للقواعد الإرشادية التالية

الجدول رقم(2): القواعد الإسترشادية لتحليل العملية المالية.

الحسابات	الأثر: زيادة / نقصان	النتيجة: مدين / دائن
الأصول	زيادة نقصان	مدين دائن
الإلتزامات	زيادة نقصان	دائن مدين
حقوق الملكية	زيادة نقصان	دائن مدين
الإيرادات	زيادة نقصان	دائن مدين
المصروفات	زيادة نقصان	مدين دائن

المصدر: حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية،

مرجع سابق، الجزء الأول، ص49.

[34]نفس المرجع ، ص55.
[35]نفس المرجع، ص76.

3-2-**تسجيل العملية المالية:** تتم عملية تسجيل العملية بدفتر اليومية عن طريق ما يسمى بقيد اليومية أو القيد المحاسبي، وذلك طبقا لنظام القيد المزدوج.

تقوم فكرة القيد المزدوج أن لكل عملية طرفين أحدهما يكون مدينا والآخر يكون دائنا وبنفس القيمة، ولا تشذ أي عملية مالية عن هذه القاعدة ، فلا يوجد عملية لها طرف واحد فقط أو يكون الطرفان مدنين أو دائنين، فمثلا شراء معدات للمؤسسة ودفع قيمتها نقدا تؤثر على النقدية وتخفض من قيمتها وتؤثر على المعدات وتزيد من قيمتها[36].

وهناك نوعان من القيد المحاسبي:[37]

- **القيد البسيط:** وهو القيد الذي يتضمن جانبه المدين حسابا واحدا، وجانبه الدائن حسابا واحدا فقط.
- **القيد المركب:** وهو القيد الذي يتضمن أحد جانبيه أو كلاهما أكثر من حساب.

3-3-الترحيل إلى دفتر الأستاذ وترصيد الحسابات:[38]

أ -**الترحيل:** يعني نقل مبالغ عمود الجانب المدين من اليومية إلى الجانب المدين لحساباتها بدفتر الأستاذ، ثم يلي ذلك نقل مبالغ عمود الجانب الدائن من اليومية إلى الجانب الدائن لحساباتها بدفتر الأستاذ.

ب -**الترصيد:** تعرف عملية الترصيد بأنها إيجاد الفرق بين مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن لأي حساب، أي يتم جمع الجانب المدين والجانب الدائن لأي حساب ويستخرج الفرق بينهما، ويدرج هذا الفرق في الجانب الأصغر، وأمامه في خانة البيان كلمة رصيد مدين أو رصيد دائن حسب طبيعة الرصيد، ويجب أن يكون مجموع مبالغ الجانبين المدين والدائن متساويا ومحصورا من أعلى بخط نسميه خط الجمع، ومن أسفل بخطين نسميهما خطي الإقفال.

3-4-إعداد ميزان المراجعة:

أ - **تعريف ميزان المراجعة:** يمكن تعريف ميزان المراجعة بأنه كشف أو جدول يعده المحاسب في نهاية فترة مالية يتضمن مجاميع وأرصدة الحسابات أو كلاهما معا، بحيث تنقل المجاميع أو الأرصدة المدينة للحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ إلى الجانب المدين من هذا الكشف، وتنقل المجاميع أو الأرصدة الدائنة للحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ إلى الجانب الدائنة منه، هذا الكشف يجب أن يتوازن جانباه المدين والدائن، ومن هنا جاءت كلمة ميزان، أما إذا لم يتوازن فهذا إشعار [39]، بأن هناك

[36]نعيم دهمش،محمد ابونصار، محمود الخلالية، مرجع سابق،ص74.
[37]حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق،الجزء الأول، ص 49.
[38]حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص91.
[39]حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص ص143-144.

خطأ ما يلزمنا بمراجعة أعمالنا المحاسبية أو الحسابية لإكتشافه للتأكد من صحة التسجيل والترحيل بالدفاتر المحاسبية[40].

والشكل رقم(4) يوضح شكل ميزان المراجعة بالأرصدة والمجاميع.

الشكل رقم(4): ميزان المراجعة بالأرصدة والمجاميع

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الرصيد	
		منه	له	منه	له
		×××	×××	××	××

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص58.

ب – **أهداف ميزان المراجعة:** يمكن حصر أهداف ميزان المراجعة فيما يلي:[41]

- التحقق من صحة إثبات العمليات بدفتر اليومية وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ.
- التحقق من صحة استخراج أرصدة الحسابات.
- يساعد على اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على توازنه مما يؤدي إلى تصحيحها قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية[42].
- إعداد ملخص لحسابات دفتر الأستاذ تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية.

ج – **حدود ميزان المرجعة:** لا يعد التوازن دليلا قاطعا على عدم وجود أخطاء، لأن هناك العديد من الأخطاء التي يمكن أن تحدث دون أن تؤثر على توازن ميزان المراجعة.

3-5- أعمال نهاية الدورة: تتضمن أعمال آخر الدورة برنامج العمل الآتي:[43]

- جرد الإستثمارات، الإهتلاكات، التنازل على الإستثمارات.
- تسوية المخزونات.

[40] وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق، الجزء الأول، ص258.
[41] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص ص295-296.
[42] حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق،الجزء الأول، ص286.
[43] محمد بوتين، مرجع سابق، ص194.

- تسوية الحقوق، دراسة المؤونات.
- تسوية حسابات النفقات والإيرادات.
- إعداد ميزان المراجعة شامل لجميع الحسابات بالمبالغ والأرصدة.
- إعادة تصنيف حسابات النفقات والإيرادات: ترصيدها من أجل حساب النتيجة.
- إعادة تصنيف حسابات الميزانية: ترصيد الحسابات الجزئية والفرعية.
- إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة.
- القيود الختامية وإعداد الوثائق الشاملة والقيود الإفتتاحية بالنسبة للدورة الجديدة.

وفيما يلي شرح لأهم النقاط السابقة:

أ - **الجرد الطبيعي(المادي أو الفعلي)**:[44] يعرف الجرد بأنه حصر أصول وخصوم(التزامات) المؤسسة من حيث القيمة والكمية في نهاية كل مدة مالية[45].

يجرد عناصر الميزانية(الإستثمارات، المخزونات، الحقوق، الأموال الخاصة(حقوق الملكية)، والديون) جردا طبيعيا مرة في السنة على الأقل وتستخرج الفروق الناتجة عن مقارنة ما هو مسجل بالدفاتر(الجرد المحاسبي) بما هو موجود فعلا(الجرد الطبيعي).

من هذه الفروق نذكر:

- ✓ استثمارات مسجلة بالدفاتر ولكنها غادرت المؤسسة.
- ✓ استثمارات صنعتها المؤسسة لنفسها موجودة ومستعملة ولكنها غير مسجلة في الدفاتر.
- ✓ حقوق وديون ظاهرة بالدفاتر ولكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل أو الدفع.
- ✓ مخزونات أتلفت أو فسدت وأصبحت غير قابلة للإستعمال أو البيع.
- ✓ اهتلاكات الإستثمارات المسجلة لم تتم كما يجب(بعضها مبالغ فيه بالزيادة وبعضها مبالغ فيه بالنقصان).
- ✓ تدهور قيم بعض الأصول ولم تؤخذ بعين الإعتبار، وتدهور قيم البعض الآخر(سجل ولكن مبالغ فيه).
- ✓ خسائر محتملة الوقوع لم تؤخذ في الحساب أو أخذت في الحساب ولكن مبالغ فيها.
- ✓ نفقات تعود إلى الدورة ولم تدفع ونفقات لا تعود إلى الدورة ولكنها دفعت، وسجل نفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

تسوى الوضعية أي جعل الدفاتر توافق ما هو موجود في الواقع، حيث تسجل القيود اللازمة في اليومية، لترحل إلى دفتر الأستاذ وليتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد يتضمن جميع الحسابات

[44]نفس المرجع، ص191-192.

[45]حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية. الطبعة الرابعة. الأردن:دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،2004، الجزء الثاني، ص13.

بالمبالغ والأرصدة من أجل المراقبة.

تسجل قيود إعادة تصنيف الحسابات، حيث يتم إقفال الحسابات الفرعية في الحسابات الجزئية والحسابات الجزئية في الحسابات الرئيسية، ثم تحويل أرصدة حسابات النفقات والإيرادات إلى حسابات النتائج المناسبة، وإعداد قائمة الدخل.

بالإعتماد على ميزان المراجعة الأخير يمكن رسم الميزانية الختامية.

ب –تسوية الأخطاء:

ب-1- أنواع الأخطاء: هناك عدة أنواع من الأخطاء يمكن حصرها فيما يلي:[46]

ب-1-1- **الأخطاء التي يظهرها ميزان المراجعة:**

- وقوع أخطاء في الجمع بميزان المراجعة[47].
- الخطأ المعاكس، كنقل رقم جانب إلى جانب معاكس.
- حذف مبلغ معين في أحد جانبي ميزان المراجعة.
- الأخطاء في دفتر الأستاذ وأهمها:
  - الخطأ في جمع أحد طرفي حساب في دفتر الأستاذ.
  - الخطأ في ترصيد أحد حسابات دفتر الأستاذ.
  - الخطأ في الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ.
  - ترحيل المبلغ مرتين إلى أحد جانبي العملية، وترحيله مرة واحدة أو عدم ترحيله إلى الجانب الآخر.
  - إثبات مبلغ غير صحيح في أحد جانبي العملية.

ب-1-2-**الأخطاء التي لا يظهرها ميزان المراجعة:**

❖ أخطاء السهو:

- السهو عن تسجيل عملية بكاملها في دفتر اليومية.
- السهو عن ترحيل عملية بكاملها إلى دفتر الأستاذ.

❖ أخطاء الإرتكاب:

- تسجيل مبلغ غير صحيح في جانبي العملية في دفتر اليومية.
- ترحيل مبلغ غير صحيح إلى جانبي العملية في دفتر الأستاذ.
- تكرار تسجيل عملية بكاملها
- تكرار ترحيل عملية بكاملها.

[46] حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص ص159-160.
[47] روبرت ميجز، مرجع سابق، ص145.

- الخطأ في الترحيل لغير الحساب المقصود.

❖ الأخطاء الفنية: مثل هذه الأخطاء تظهر نتيجة قلة خبرة المحاسب أو جهله بقواعد ومبادئ المحاسبة ومسميات الحسابات[48].

❖ الأخطاء الحسابية المتكافئة: حيث يرتكب المحاسب خطأ في قيدين مختلفين غير أن الخطأ الأول يعوض من حيث القيمة الخطأ الثاني[49].

ب-2-طرق تصحيح الأخطاء:

ب-2-1- في دفتر اليومية:

- الطريقة المطولة:[50] من خلال هذه الطريقة يتم تسجيل قيدين:

الأول يسمى قيد إلغاء القيد الخاطئ: حيث يتم عكس القيد الخاطئ بأن يجعل الجانب المدين دائنا والدائن مدينا مع مراعاة عكس القيد كما هو وبأخطائه.

الثاني يسمى قيد التصحيح: حيث يتم إثبات العملية بشكلها الصحيح وفقا للمستند المرفق.

- الطريقة المختصرة: من خلال هذه الطريقة يتم تسجيل قيد واحد يتضمن إلغاء الخطأ الوارد في القيد المسجل في الدفاتر وإثبات ما هو صحيح.

ب-2-2-في دفتر الأستاذ:

- طريقة الشطب: تستعمل هذه الطريقة لتصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ، لأنه من الدفاتر غير القانونية(غير الإجبارية)، ويتم شطب الخطأ بلون يخالف اللون المكتوب به[51].
- طريقة الحساب المعلق:[52] عند عدم توازن ميزان المراجعة وتعذر اكتشاف الأخطاء التي أدت إلى عدم بسبب ضيق الوقت، وانشغال المحاسب بإعداد الحسابات الختامية والميزانية، يمكن في هذه الحالة فتح حساب في دفتر الأستاذ يسمى الحساب المغلق، ويرحل إليه الفرق في ميزان المراجعة، وبالتالي فإنه يدرج في الجانب الأقل في ميزان المراجعة كي تتحقق خاصية التوازن، ويظل هذه الحساب مفتوحا حتى يتم إكتشاف الخطأ أو الأخطاء، وبالتالي يتم إقفال هذه الأخطاء بواسطته، ومن الجدير بالذكر أن موقع هذا الحساب يكون في الميزانية في نهاية العام المالي، فإذا كان رصيده مدينا يوضع في أصول الميزانية، وإذا كان رصيده دائنا يوضع في خصوم الميزانية.

ج **إعداد القوائم المالية:** تشمل القوائم المالية أساسا قائمة الدخل والميزانية وقائمة التدفقات النقدية وغيرها، ويتم تحضير القوائم المالية من خلال الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة، أما بالنسبة لترتيب إعداد القوائم المالية، فيتم تحضير قائمة الدخل أولا، لأنه لا يمكن إعداد القوائم المالية الأخرى قبل تحديد

[48] حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق،الجزء الثاني، ص241.
[49] نفس المرجع، ص240.
[50] نفس المرجع، ص ص233-234.
[51] حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص 164.
[52] نفس المرجع، ص165.

مقدار ربح أو خسارة المؤسسة، لأن الربح أو الخسارة تدخل كأحد العناصر لإعداد القوائم المالية الأخرى[53].

د -**إقفال وإعادة فتح الحسابات والدفاتر:**[54]

- إقفال وإعادة فتح الحسابات: يقفل الحساب باستخراج الرصيد وتسجيله في الطرف الأصغر ونسبته للطرف الأكبر، يجمع الطرفان بعد ذلك و يكونان متساويان.

يفتح الحساب في بداية الدورة الجديدة بتسجيل الرصيد السابق في طرفه المدين إذا كان الرصيد مدينا، وفي الطرف الدائن إذا كان الرصيد دائنا بإضافة عبارة – الرصيد المرحل- .

- إقفال وإعادة فتح دفتر اليومية:

❖ **إقفال اليومية:** يجمع حقلا اليومية(منه،له) بوضع سطران متوازيان تحت المجاميع، تكتب المبالغ بالحروف وترفق بالتاريخ وإمضاء مسؤول الحسابات.

		المجموع	12345	12345

مجموع هذه اليومية هو اثني عشر ألف وثلاث مائة وخمس وأربعون دينار.

31/ديسمبر.....مسؤول قسم المحاسبة.

❖ **فتح اليومية:** تسجل على نفس السطر المجموع الظاهر بميزان المراجعة بعد الجرد.

01/02

مجموع ميزان المراجعة بعد الجرد 12345 12345

الفرع الثاني: العوامل المسببة لظهور التوافق المحاسبي الدولي

من بين العوامل التي ساهمت بشكل أو بآخر في تغيرات البيئة المحاسبية الدولية وبالتالي في بروز التوافق المحاسبي الدولي ما يلي:

[53]نعيم دهمش،محمد ابونصار، محمود الخلالية، مرجع سابق، ص1052.
[54]محمد بوتين، مرجع سابق، ص239.

1. اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية:

تبين وجود اختلافات جوهرية بين العديد من الدول، والتفسير العام لهذه الإختلافات المحاسبية هو أن أهداف المحاسبة ومعاييرها وسياساتها وأساليبها تتأثر بمجموعة العوامل البيئية السائدة في كل دولة، فإذا كان هناك اختلاف في العوامل البيئية فمن المتوقع أن تكون هناك اختلافات في المعايير والممارسات المحاسبية، ونحاول استعراض ومناقشة مجموعة من العوامل البيئية التي تؤثر على شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة، والتي كذلك تبرر الإختلافات في الممارسات والمعايير بين الدول، وحيث أن هذه العوامل عديدة سنكتفي بمناقشة العوامل التي لها أهمية خاصة في التأثير على الأنظمة المحاسبية لكل دولة.

1 1 – العامل الإقتصادي:[55] يشمل العامل الإقتصادي مجموعة من العوامل الفرعية الأخرى من أهمها:

أ- **نوع النظام الإقتصادي:** إن نوع النظام الإقتصادي المطبق بدولة ما له علاقة وتأثير على نوع الأنظمة والممارسات المحاسبية بتلك الدولة، ووفقا لنظام السوق الحر، توجد الملكية الخاصة وسيطرة القطاع الخاص، وتعظيم الأرباح للشركات، حيث أن نجاح الشركات الخاصة في ظل الإقتصاد الرأسمالي لا يعتمد فقط على إنتاج السلع والخدمات.

كذلك غالبا ما توجد في الدول ذات النظام الإقتصادي الحر أسواق رأسمالية نشطة، وهذه الأسواق تلعب دورا رئيسيا في التأثير على أشكال التقارير المالية والإفصاح المحاسبي بها، والتي تؤدي بالمحاسبة بأن تكون أكثر توجها لتلبية احتياجات الأسواق المالية، وهي غالبا تعكس احتياجات المستثمرين بدرجة أولى، أم المستخدمون الآخرون مثل الحكومة والعامة فإنهم يحظون بإهتمام أقل.

1 2 – التطور التكنولوجي:[56] إن مستوى التكنولوجيا في أحد البلدان يحدد إلى مدى كبير مستوى تعقيد نظامها المحاسبي، إن النظام المحاسبي لأحد البلدان ذو اقتصاد مرتفع التكنولوجيا سيكون مختلفا عن النظام المحاسبي لأحد البلدان الأخرى التي تعتمد بصفة رئيسية على الإقتصاد الزراعي، إن البنود غير الملموسة(على سبيل المثال فإن براءات الإختراع وحقوق الملكية الفكرية لها أهمية كبيرة بشكل جوهري في البلد الذي يتميز بأنه اقتصاد تكنولوجي مقارنة بذلك البلد الأقل تكنولوجيا).

1 3 – **النظام القانوني:**[57] إن الإعتراف بوجود اختلافات في الأنظمة القانونية بين الدول يعني بشكل أو آخر الإعتراف بوجود إختلافات في الأنظمة والممارسات المحاسبية بين تلك الدول.

إن قوانين الضرائب في أحد البلدان ذو تأثير عند قياس الربح بدرجات متباينة، ففي كثير من البلدان على سبيل المثال (اليابان وألمانيا وفرنسا فإن الربح الخاضع للضريبة هو نفس الربح المتضمن في التقرير

[55] مبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص152-154.
[56] أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص249.
[57] - مبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص163؛
- أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص250.

المالي، فإذا ما تمت معالجة عملية ما لأغراض الضريبة وبطريقة معينة فإنه يجب أن تعالج ذات العملية بنفس الطريقة بالتقارير المالية، في مثل تلك الحالات النظام المحاسبي يتوافق بشكل متزامن مع القوانين الضريبية، أما البلاد الأخرى على سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يتم حساب الربح الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقرير المالي.

1 4 – الإختلافات الفكرية: يعتبر الجدل الفكري هو أحد الأسباب الرئيسية في اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، بحيث يؤدي الإختلاف في الأفكار إلى اختلاف في التصور والتفسير وبالتالي سوف ينجم عن ذلك بروز مبادئ ومعايير محاسبية مختلفة تعالج نفس المسألة المحاسبية، وهنا العديد من القضايا المختلف في كيفية معالجتها. **أسواق رأس المال العالمية:**

لعب ظهور أسواق رأس المال دورا مهما ورئيسيا في زيادة الإهتمام بالتوافق المحاسبي الدولي، فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل الدولي، فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة للرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق رأس المال الوطنية، هذا بالإضافة إلى أن الحكومات والمؤسسات المقترضة قد تواجه فرص تمويل أو اقتراض داخلية محدودة، وحيث إن إحدى الوظائف المهمة للمعلومات المحاسبية هي المساعدة في التوزيع الأمثل لرأس المال فإن نمو أسواق رأس المال العالمية وما تتطلبه أعطى أهمية كبيرة لموضوع التوافق المحاسبي الدولي [58]، فإذا أرادت الشركة الحصول على رأسمال عن طريق بيع أو اقتراض أموال بالعملة الأجنبية فمن الضروري إعداد مجموعة من القوائم المالية المعدة حسب المبادئ المحاسبية في الدولة التي يتم تحويل رأس المال إليها، وهذا مكلف جدا، فمثلا حتى تستطيع الشركة الألمانية(دايمريتز) بإعداد قوائمها المالية حسب احتياجات بورصة رأس المال في نيويورك عام 1993 **اشتداد المنافسة العالمية:**

إن التوجه العالمي نحو إقتصاد السوق وما يفرضه هذا النظام من سيادة المنافسة و محاربة الإحتكار بكل أشكاله، أدى إلى اشتداد المنافسة الدولية، مما يفرض على الشركات الدولية أن تتصف بالكفاءة، وهذا ما زاد من حاجة هذه الشركات إلى معلومات مالية قابلة للمقارنة قصد تقييم الأداء ومراقبة المنافسين، إضافة إلى الحاجة إلى توحيد شروط المنافسة الدولية، بالإضافة إلى المنافسة بين الشركات الدولية، هناك منافسة بين الأسواق المالية الدولية نتيجة تنافس البورصات العالمية فيما بينها لإجتذاب أكبر وأهم المؤسسات.

2. أثر التبادل التجاري:[59]

أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين الدول وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري(الغات سابقا) إلى اهتمام الدول والشركات بتكاليف

[58] نفس المرجع، ص ص27-28.

[59] حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000،ص20.

الإنتاج بهدف تحديد الأسعار، واحترام قواعد المنافسة الشريفة، وهذا يعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية، فلا يجوز البيع بأقل من ثمن التكلفة بشكل عام.

البحث العلمي:

غالبا ما يستمد الباحث موضوع بحثه من خلال المشاكل العملية الناتجة من التطبيقات، فالكتاب والباحثون في المحاسبة غير مستثنون من ذلك، وموضوع التوافق المحاسبي الدولي كان أحد المواضيع التي تناولها الباحثون على مختلف المستويات، وقد نتج عن هذه الجهود العديد من المراجع والبحوث التي ساهمت في إثراء موضوع التوافق المحاسبي الدولي وكذلك المساهمة في إيجاد الحلول، هذه الجهود قد ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية مواضيع التوافق المحاسبي الدولي.

الفرع الثالث: فوائد التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لابد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود عل تلك الأطراف من وراء عملية التوافق، ومن أهم فوائد التوافق الدولي للمحاسبة ما يلي:[60]

- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الإستثمارية.

أما رجال المصارف فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللون الماليون فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية.

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا فيتوحيد قوائمها التي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة لأخرى.
- العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى معايير محاسبية معتمدة ومكتملة، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة سوف يوفر لها الوقت والمال لإنشاء نظم محاسبية في هذه الدول.
- إن طبيعة عمل المؤسسات التي تعمل في مجال المحاسبة، حيث تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها ، فهي كثيرا ما تواجه اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم

[60] حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص ص270-272.

- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عمليات الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها.
- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يسهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها.
- تسهيل عملية المراقبة بالنسبة لهيئات مراقبة الأسواق المالية، في حالة وجود توافق محاسبي وتجانس في القوائم المالية، وبالتالي وجود مصداقية أكبر في أعمال الرقابة[61].
- إذا ما تم الإتفاق على أساس ومبادئ وقواعد محاسبية موحدة عالميا، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلا من تركيزه حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموجودة[62].

المطلب الثاني: المعاير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية وأهدافها

1. مفهوم المعايير المحاسبية:

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعايير المحاسبية كونها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم ولكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما تهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[63]

[61] شعيبشنوف . الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة الجزائر، 2008، ص82.
[62] محمد ياسين غادر،"دور الهيئات الأكادمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية". مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(على الخط).حزيران2004، العدد 27،متاح على:<www.ascasociety.org>(2009/01/28)، ص9.
[63] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص ص45-46.

2. أهداف المعايير المحاسبية:

نلاحظ أن الحاجة إلى المعايير المحاسبية يأتي من خلال:[64]

- تحديد وقياس الأحداث المالية، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ونلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.
- عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار.

3. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

تعرف المعايير المحاسبية الدولية بأنها تلك المعايير المحاسبية التي تصدر من هيئة مختصة ذات طابع دولي، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية.

4. أهمية المعايير المحاسبية الدولية:[65]

- جاءت المعايير لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية.
- إن الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر.
- الإستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الإستشاريين الأكاديميين والمهنيين في هذا المجال.
- تساعد الدول إلى الأخذ بما يتلائم مع تلك الدول والقيام من قبل تلك الدول إلى إصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي، فمثلا فقد أوصت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتبني كل المعايير المحاسبية الدولية، وتبني ديوان المراجعة العامة في المملكة العربية السعودية المعيار الأول والخامس، وقد تبنى عدد من المعايير الدولية .
- **الفرع الثاني: التطور المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية**

نتيجة الحاجة الملحة لإيجاد توافق محاسبي دولي، تم تأسيس سنة 1973 لجنة محاسبة دولية أسند إليها عملية إصدار معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي، هذه اللجنة الدولية

[64] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص 46.
[65] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص ص54-55.

للمحاسبة مرت مؤسستها بمرحلتين، المرحلة الأولى وهو ما يعرف بلجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) والتي أعيد هيكلتها لتصبح في مرحلة ثانية تعرف بمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASCF).

1. لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC):

في عام 1973 تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية للمحاسبة لعشرة دول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، إيرلندا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، و تعتبر (IASC) لجنة قطاع خاص مستقلة في عملها تماما ولا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع معايير المحاسبة، كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر [66]، وفي 1982 أعضاء (IASC) شملوا كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)[67]، وعندما تم حل مجلس إدارة(IASC) في 2001، كان هناك 153 عضو في 112 بلد [68]، وتتضمن المنظمات الأعضاء حوالي 2 مليون محاسب عبر دول العالم، وتتمثل الأهداف المحددة للجنة معايير المحاسبة الدولية كما جاءت في دستورها م ايلي:[69]

- ✓ إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الإسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.
- ✓ العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية إعادة هيكلتها في سنة 2001 بإصدار 41 معيار محاسبي دولي(IAS)، كما أصدرت أكثر من 18 تفسير لتلك المعايير بواسطة اللجنة الدائمة للتفسيرات التابعة للجنة.

2. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASCF):

يختلف قليلون على أنه منذ نشأتها في 1973، حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) الكثير، ومع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من معايير المحاسبة المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس(IASC) أنه من الضروري إجراء تغييرات هيكلية لكي تتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفعالية[70].

---

[66]أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص372.

[67]Deloitte.THE IASB structure(on line). Deloitte, available on,<www.iasplus.com>(26/11/2008).

[68]طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الأول، ص5.

[69]يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس. المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،2002، ص22.

2-1-أهداف مؤسسة(IASC): تتمثل الأهداف المحددة لمؤسسة(IASC) ما يلي:[71]

- وضع في إطار المصلحة العامة، مجموعة واحدة عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتنفيذ من المعايير المحاسبية العالمية، التي تتطلب نوعية عالية، الوضوح، وقابلية مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية وغيرها من التقارير المالية المساعدة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال في العالم من اتخاذ القرارات الإقتصادية.
- تشجيع الإستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
- لتحقيق الأهداف المرتبطة بالنقطتين السابقتين، يتم الأخذ في الإعتبار، حسب الإقتضاء، الإحتياجات الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والإقتصاديات النامية.
- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية وفقا لحلول عالية الجودة.

2-2-مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)[72]

ب-1- مسؤوليات(IASB): المسؤوليات الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي:

- ❖ تطوير وإصدار معايير التقارير المالية الدولية ومسودات عرض .
- ❖ المصادقة على التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية.

ب-2- عدد أعضاء المجلس: 14 عضوا، من بينهم 12 عضوا بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا، إضافة إلى الأعضاء الإثني عشر(12) السابقين، هناك عضوين يعملان بوقت جزئي، بمعنى أنهم لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة إليهم مقابل أجر كذلك.

ب-3- المؤهلات الأساسية لأعضاء(IASB): الكفاءة المهنية والخبرة العملية، إضافة إلى مزيد من المعايير محددة على النحو المفصل في ملحق دستور مؤسسة(IASC) وهي كالتالي:

ب-4- المزيج الجغرافي لأعضاء(IASB): الأمناء يضمنون بأن(IASB) لا يسيطر عليها من قبل أي مصلحة جمهورية أو جغرافية معينة.

ب-5- خلفية مزيج أعضاء(IASB): المزيج المناسب من الخبرة العملية بين مراجعي الحسابات، معدي، والأكاديميين والمستخدمين.

ب-6- خطوات العملية القانونية: العملية القانونية الأساسية للمشاريع عادة، لكن ليس بالضرورة، تشمل الخطوات التالية•:

[72]Deloitte.THEIASB structure(on line),previous referenc.

- يطلب من الموظفين تحديد واستعراض المسائل •• المرتبطة بالموضوع والنظر في تطبيق الإطار ••• على المسائل.
- دراسة متطلبات الممارسة والمحاسبة الوطنية وتبادل وجهات النظر حول القضايا فيما يتصل بمحددات المعايير الوطنية.
- التشاور مع المجلس الإستشاري للمعايير حول استحسان إضافة الموضوع إلى جدول أعمال(IASB)*.
- تشكيل فريق استشاري(عموما يسمى فريق عمل) لتقديم المشورة إلى(IASB) وموظفيها على هذا المشروع.
- تنشر على الجمهور للتعليق ورقة مناقشة*.

ب-7- جدول أعمال(IASB): (IASB) لديه القدرة الكاملة على تطوير ومتباعة جدول أعماله الفني، المجلس الدولي لمعايير المحاسبة(IASB) ، من خلال تطوير معايير المحاسبة ذات جودة عالية، يسعى لمعالجة الطلب لتحسين نوعية المعلومات التي هي ذات قيمة لجميع مستخدمي القوائمالمالية، تحسين نوعية المعلومات سوف يكون ذا قيمة أيضا لمعدي القوائم المالية[73]

ب-8- تصويت أعضاء(IASB): لنشر معيار، مسودة عرض، أو التفسيرات النهائية للجنة تفسير التقارير المالية الدولية(IFRIC)، يتطلب موافقة نحو تسعة من الأعضاء(14) لـ(IASB).

ب-9- فريق عمل(IASB): (IASB) عادة يشكل فرق عمل أو أنواع أخرى من المجموعات الإستشارية متخصصة لتقديم المشورة بشأن المشاريع الكبرى.

ب-10- رئيس(IASB): يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل، كما يضطلع رئيس المجلس بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري للمجلس[74].

ب-11- إجتماعات (IASB): مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد عقد أول اجتماع رسمي في لندن في أفريل 2001، وأثناء الإجتماع وافق على قرار تبني مجموعة معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها القائمة والصادرة عن(IASC) السابق ولجنة التفسيرات الدائمة(SIC)

•الخطوات المطلوبة بدستور مؤسسة(IASC) يشار إليها بنجمة(*).

••مصدر المسائل يكون إما من مشروع بحث يمكن أن تقدمه هيئة وطنية واضعة للمعايير، أو يدخل ضمن جدول أعمال (IASB).

•••عبارة عن إطار فكري حول إعداد وعرض القوائم المالية تم إصداره من قبل(IASC)، ومن أهدافه الأساسية، مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير محاسبيةدولية في المستقبل بالإضافة إلى مساعدتها في مراجعة وتطوير المعايير المحاسبيةالدولية القائمة فعلا.

[73](IASB).Setting the agenda(on line), available on,<www.iasb.org>(17/12/2008).

[74]مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص130.

3. معايير المحاسبة الدولية(IASs) ومعايير التقارير المالية الدولية(IFRSs) الصادرة إلى غاية2009.

3-1 المعايير المحاسبية الدولية(IASs) ومعايير التقارير المالية الدولية(IFRSs) الصادرة إلى غاية سنة 2009

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) 41 معيار محاسبي دولي(IAS)، ألغي منها 12 معيار، أما مجلس معايير المحاسبة الدولي(IASB) فقد أصدر 8 معايير للتقارير المالية الدولية(IFRS).

المعيار المحاسبي الدولي رقم(1): عرض القوائم المالية

المعيار المحاسبي الدولي رقم(2): المخزون

المعيار المحاسبي الدولي رقم(7): قائمة التدفقات النقدية

المعيار المحاسبي الدولي رقم(8): السياسات المحاسبية،التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

المعيار المحاسبي الدولي رقم(10): الأحداث بعد فترة التقرير

المعيار المحاسبي الدولي رقم(11): عقود الإنشاء

المعيار المحاسبي الدولي رقم(12): ضرائب الدخل

المعيار المحاسبي الدولي رقم(16): العقار، المصانع والتجهيزات

المعيار المحاسبي الدولي رقم(17): عقود الإيجار

المعيار المحاسبي الدولي رقم(18): الإيراد

المعيار المحاسبي الدولي رقم(19): مزايا الموظفين

المعيار المحاسبي الدولي رقم(20): محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

المعيار المحاسبي الدولي رقم(21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات

المعيار المحاسبي الدولي رقم(23): تكاليف الاقتراض

المعيار المحاسبي الدولي رقم(24): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(26): المحاسبة والتقرير بخطط منافع التقاعد

المعيار المحاسبي الدولي رقم(27): القوائم المالية المدمجة و المنفصلة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(28): الإستثمارات في المنشآت الزميلة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(29): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المعيار المحاسبي الدولي رقم(31): الحصص في المشاريع المشتركة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(32): الأدوات المالية : العرض

المعيار المحاسبي الدولي رقم(33): الأرباح لكل سهم

المعيار المحاسبي الدولي رقم(34): التقارير المالية المرحلية

المعيار المحاسبي الدولي رقم(36): انخفاض قيمة الأصول

المعيار المحاسبي الدولي رقم(37): المخصصات ، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(38): الأصول غير الملموسة

المعيار المحاسبي الدولي رقم(39): الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

المعيار المحاسبي الدولي رقم(40): العقار الإستثماري

المعيار المحاسبي الدولي رقم(41): الزراعة

معيار التقرير المالي الدولي رقم(1): تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى

معيار التقرير المالي الدولي رقم(2): الدفع على أساس الأسهم

معيار التقرير المالي الدولي رقم(3): اندماج الأعمال

معيار التقرير المالي الدولي رقم(4): عقود التأمين

معيار التقرير المالي الدولي رقم(5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

معيار التقرير المالي الدولي رقم(6): استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

معيار التقرير المالي الدولي رقم(7): الأدوات المالية: الإفصاح

معيار التقرير المالي الدولي رقم(8): القطاعات التشغيلية

خلاصة:

إن التغيرات التي عرفتها البيئة الإقتصادية العالمية في اتجاه عولمة الإقتصاد العالمي، اصطدمت بعدة عوائق، من أهمها افتقار المعلومة المالية المتداولة خارج الحدود للخصائص النوعية التي من أهمها القابلية للمقارنة، وذلك نتيجة اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول وعوامل أخرى.

في ظل هذه الظروف انصبت الجهود الدولية وبخاصة من طرف الدول والشركات التي تسعى للسيطرة على الإقتصاد العالمي نحو إيجاد توافق محاسبي دولي كمرحلة أولية لإيجاد توحيد محاسبي عالمي إن أمكن ذلك، وهذا بهدف عولمة المعلومة المحاسبية المالية باعتبارها إحدى الركائز الأساسية لأي قرار إقتصادي داخلي وخارجي، وذلك من خلال إزالة الفوارق والتقريب بين الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة.

حيث أسفرت تلك الجهود الدولية في إيجاد هيئة محاسبية ذات طابع دولي تعرف بلجنة معايير المحاسبية الدولية(IASC)، التي أسند لها مهام التوفيق بين النظم المحاسبية المختلفة وهذا من خلال آليات عمل وآليات محاسبية تعمل على توفيق مخرجات النظم المحاسبية المختلفة، عن طريق إزالة الفوارق الممكن إزالتها وإيجاد توافق بين البدائل المتبقية من خلال الإفصاح وغيرها، إضافة إلى سعي الهيئة نحو توسيع نطاق تطبيق معايير المحاسبية التي تصدرها في كافة أنحاء العالم.

تمهيد:

بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، وتوجهها تدريجيا إلى اقتصاد السوق، أصبحت هناك استقلالية أفضل في التسيير لدى المؤسسات الوطنية وذلك من أجل التكيف مع المعطيات الجديدة التي اكتسحت السوق العالمية من انفتاح وتنافس كبيرين.

ومن أبرز هذه المؤسسات شركة صناعة الأغطية النسيجية لتيسمسيلت (صوفاكت) والتي تلعب الدور الفعال في الاقتصاد الوطني لسد حاجيات السوق من الأغطية النسيجية.

والغرض الرئيسي من دراسة هذه المؤسسة هو تقييم أدائها الاقتصادي المالي وقياس، ليكون ذلك عون ترشيد قراراتها، من خلال دراستنا لها في مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: تقديم شركة صناعة الأغطية النسيجية SOFACT.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.

المطلب الثاني: تأسس شركة صناعة الأغطية النسيجية.

المبحث الثاني: موقع الوظيفية المالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: الهياكل التنظيمي العام للمؤسسة.

المطلب الثاني: موقع الوظيفة المالية في الهياكل التنظيمي للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم شركة صناعة الأغطية النسيجية SOFACT.

سنحاول في هذا المبحث عرض صورة شاملة حول شركة صناعة الأغطية النسيجية بتيسمسيلت.

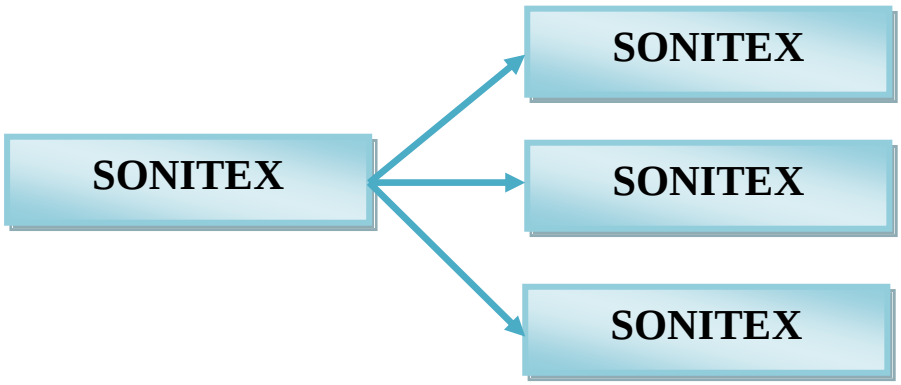
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.

- نشأة المؤسسة: بعد الاستقلال سنة 1966، أنشأت المؤسسة الوطنية (SONITEX) المتخصصة في الصناعة النسيجية والمشرفة على جميع المؤسسات عبر الوطن.

وفي سنة 1982م وقعن الهيكلة الأولى لمؤسسة (SONITEX)، واشتقت عنها مجموعة من المؤسسات المتخصصة ونذكر منها:

- ✓ Enadite هي مؤسسة متخصصة في توزيع المواد النسيجية.
- ✓ Cotitex هي مؤسسة متخصصة في الصناعات القطنية وخياطة الأقمشة وغيرها.
- ✓ Elatex هي مؤسسة متخصصة في الصناعات الصوفية.

الشكل 1.3: المؤسسات المشتقة عن Sonitex



المصدر: مديرية الموارد البشرية، المديرية التقنية

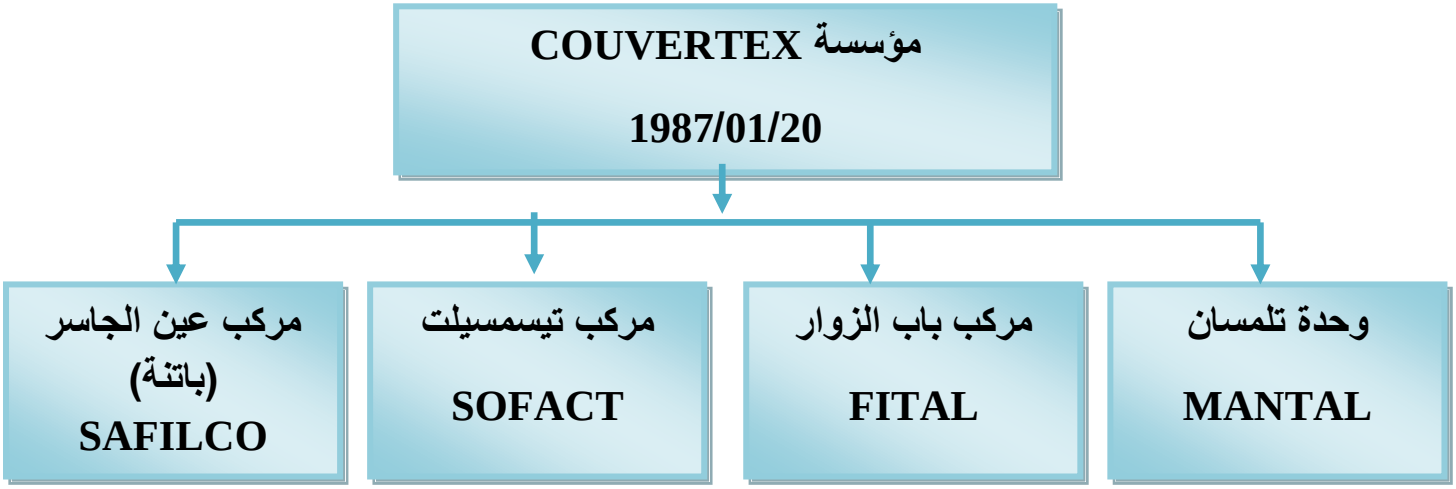
ونظرا للمهمة الكبيرة التي تقوم بها والعبء الكبير عليها وعجزها لتلبية الطلبات الكبيرة والمتزايدة، وفي إطار توسيع النشاطات الصناعية عبر الوطن أبرمت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية (Sonitex) سنة 1983م عقد مع المؤسسة (Pecstar) في مومباي بالهند لإنشاء مركب لصناعة الأغطية الصوفية والنسيجية والخيط الخشن (Couvertex).

وبقيت أشغال هذا المشروع في طور الإنجاز إلى غاية 1987م حيث قررت إعادة هيكلتها من جديد لتجنب الضغط الكبير.

فبموجب قرار رقم (2) لمجلس الصندوق القابض لصناعات التحويلية أربع شركات، والتي كانت عبارة عن مؤسسات فرعية لشركة الأم (COUVERTEX).

والتي أنشأة بتاريخ 1987/01/20 ونذكرها كما يلي:

الشكل 2.3: المؤسسات الفرعية للمؤسسة الأم.



المصدر: مكتب مجلس الإدارة للمؤسسة

لقد تقرر إنشاء شركة الأغطية النسيجية بتيسمسيلت (SOFACT) بموجب قرار (2) لمجلس صندوق القابض للصناعات التحويلية المنعقد في 1779/11/09 على إثر حل الشركة الأم (COUVERTEX-SPA).

المطلب الثاني: تأسس شركة صناعة الأغطية النسيجية.

2- التعريف بمؤسسة صوفاكت بتسيمسيلت:

2-1- تاريخ إنشاء شركة صوفاكت تيسمسيلت:

تم الإنشاء الرسمي لشركة (SOFACT) وهي شركة ذات أسهم بتاريخ 1998/03/15 برأس مال جماعي يقدر بمليون دينار جزائري بموجب توثيقي محرر وتم فتح سجل تجاري بتاريخ 1998/05/10 يحمل رقم 9807002021، وحساب بنكي لدى البنك الوطني الجزائري وكالة تيسمسيلت.

وقد تم الرفع من رأس مالها إلى 7000000دج بموجب قرار الجمعية العامة غير العادية، المنعقد بتاريخ 2000/06/24 وذلك مراعاة للنتائج الإيجابية التي حققتها الشركة، وفي 2012/01/01 صدر قرار ثاني مفاده يقضي بأن تكون هذه المؤسسة اقتصادية تابعة إلى جزائر المنتوجات (TEXALG) برأس مال قدره 5000000000دج.

2-2- الموقع الجغرافي: تقع شركة صوفاكت في المداخل الشمالي الشرقي لولاية تيسمسيلت حيث تبعد عنها حوالي 1كم بالقرب من الطريق الوطني رقم 14 الذي ربط غرب البلاد بوسطها، فهي تتربع على مساحة 10 هكتارات و 3آرات في حين تبلغ المساحة المغطاة 3 هكتارات ونصف، وفي ما يلي بطاقة شاملة حول المؤسسة:

⇐ **التسمية:** شركة صناعة الأغطية النسيجية (SOFACT).

⇐ **المقر الاجتماعي:** المنطقة الصناعية، طريق الجزائر العاصمة تيسمسيلت (38000).

⇐ **تاريخ الإنشاء:** 1998/03/15

⇐ **رقم السجل التجاري:** 98B07002021

⇐ **رقم الضمان الاجتماعي:** 3832463057

⇐ **رئيس المشروع:** مؤسسة الصناعة الصوفية (ELATEX).

⇐ **مؤسسة الإنجاز:**pec-star في الهند.

⇐ **عدد العمال عند الإنشاء:** 464 عامل.

⇐ **عدد العمال الحاليين:** 258 عامل.

2-3- نشاط المؤسسة:

تختص شركة (SOFACT) في إنتاج وتسويق الأغطية النسيجية، المصنوعة من مادة الأكريليك (ACRYLIQUE) المستوردة، كما أنها تنتج الخيط الخشن المستعمل في صناعة الزرابي التقليدية، التي تباع في الغالب إلى القطاع بالنسيج التقليدي. ظز

تبلغ قدرتها الإنتاجية المبرمجة ل 2013 على 234 يوم بـ 25300 وحدة غطاء و220000متر طول من القماش من إنجاز فوج واحد وبهذا واحد فهي تسعى من جهة إلى توفير متطلبات السوق الداخلية من الأغطية النسيجية والتقليل من عبء التكاليف المرتفعة للاستيراد، إذ أصبحت الشركة تمون نسبة كبيرة من السوق المحلية بالأغطية، نظرا لجودة منتجاتها وقدرتها الكبيرة على المنافسة، ومن جهة أخرى فهي تساهم في امتصاص البطالة وفك العزلة عن الولاية، وتحاول أن تعطي صناعي إلى جانب الطابع الفلاحي المميز لها.

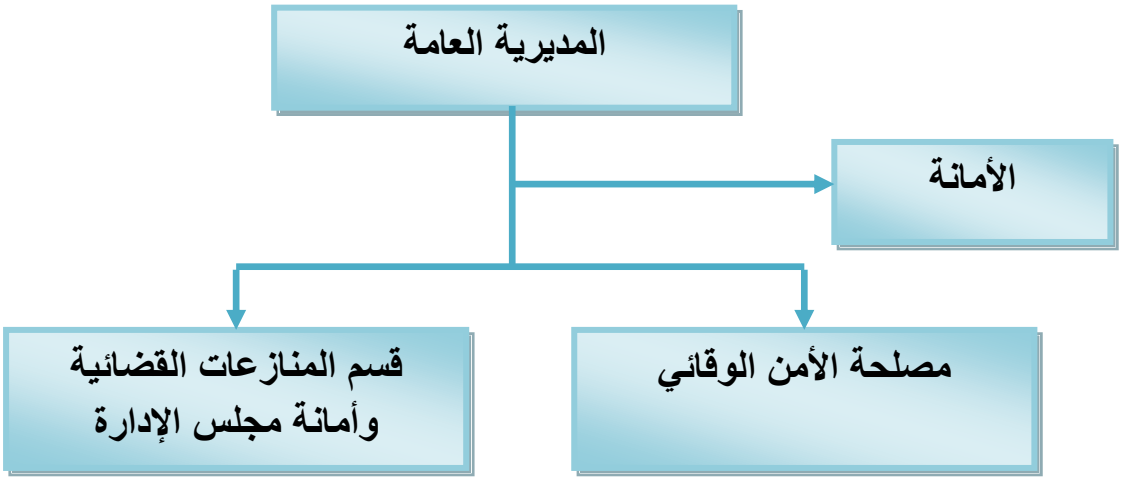
التحليل الوظيفي للهيكل التنظيمي العام للمؤسسة:

تقوم الوظائف الإدارية والهياكل الصناعية في المؤسسة، على أسس تنظيمية يميزها التنسيق والتعاون بين المديريات.

دراسة القسم المالي والإداري للمؤسسة: يعد القسم المالي والإداري من أهم الأقسام الموجودة على مستوى المؤسسة، بالنظر إلى كثرة المهام الموكلة إليه، فهو يأتي بعد المسؤول الأول عن المؤسسة والضامن الأساسي لنجاحها أو فشلها.

1- المديرية العامة (مديرية المركب): المديرية العامة تتكون من المدير العام الذي يرأس المديرية العامة ويشرف على قسم المنازعات القضائية وأمانة مجلس الإدارة الأمن الوقائي.

الشكل 4.3: هيكل المديرية العامة



المصدر: مديرية الموارد البشرية

1-1- المدير العام: يسهر على التسيير الجيد للمؤسسة وتطبيق البرنامج السنوي بأكثر نسبة ممكنة.

2-1- قسم المنازعات القضائية وأمانة الإدارية: فهو مكلف ببرمجة اجتماعات مجلس الإدارة للمؤسسة، ويقوم بتحرير الاستدعاءات لأعضاء مجلس الإدارة وإرسالها رفقة الملف المراد دراسته في أجل أقصاه 8 أيام على الأقل قبل موعد الاجتماع، وبعد الانتهاء يقوم بتحرير محضر للاجتماع ويمضي من طرف الرئيس وعضويين معا في نفس الاجتماع.

كما أنه مكلف بدراسة الإجراءات الإدارية بميدان القضاء في القسم الاجتماعي، القسم الاستعجالي والميداني.

3-1- مصلحة الأمن الوقائي: هذه المصلحة مكلفة بأمن المؤسسة والوقاية من الأخطار التي قد تنجم، كالحريق.

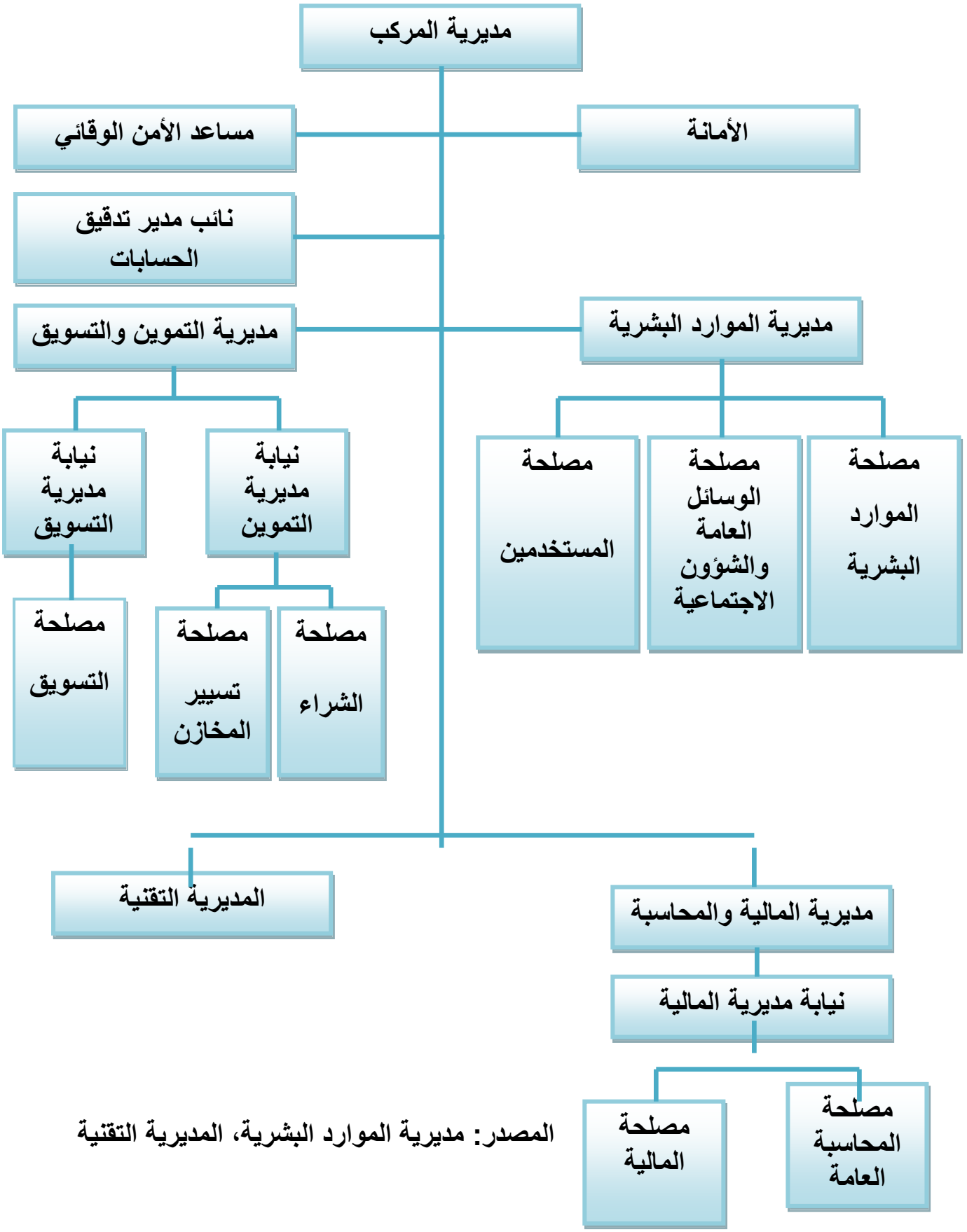
2- المديرية التقنية: تتشكل المديرية التقنية من سلم متدرج في صناعة المنتوج، ومجموعة من المصالح والمديريات الفرعية، ونوضح الأمر في المخطط التالي الذي يمثل الهيكلي لهذه المديرية.

المبحث الثاني: موقع الوظيفة المالية في الهياكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة.

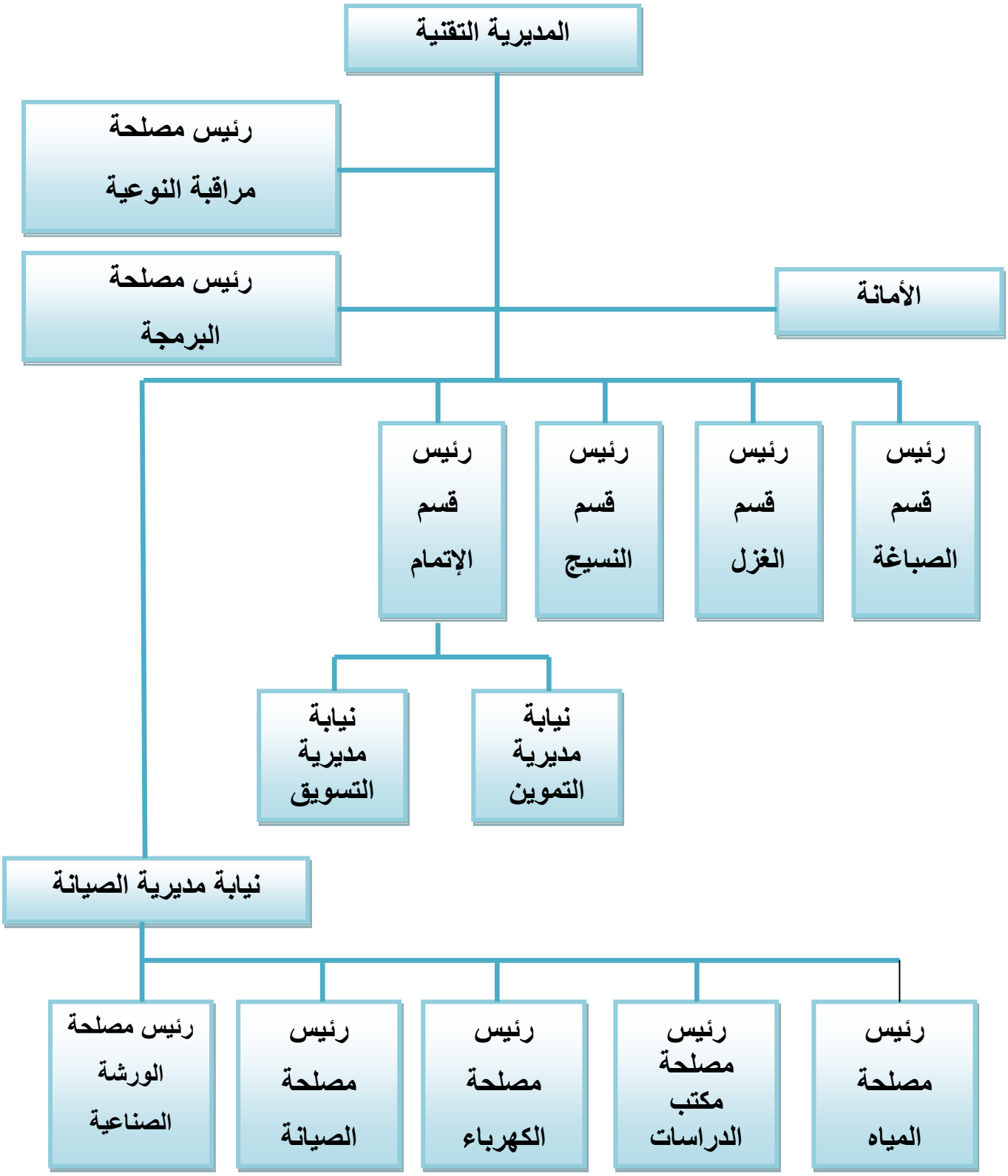
تسير مؤسسة صوفاكت نشاطاتها الإدارية والاقتصادية عبر سلم تنظيمي يحوي مجموعة من الهيئات الوظيفية تتوزع كما يلي:

الشكل 3.3: المخطط التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مديرية الموارد البشرية، المديرية التقنية

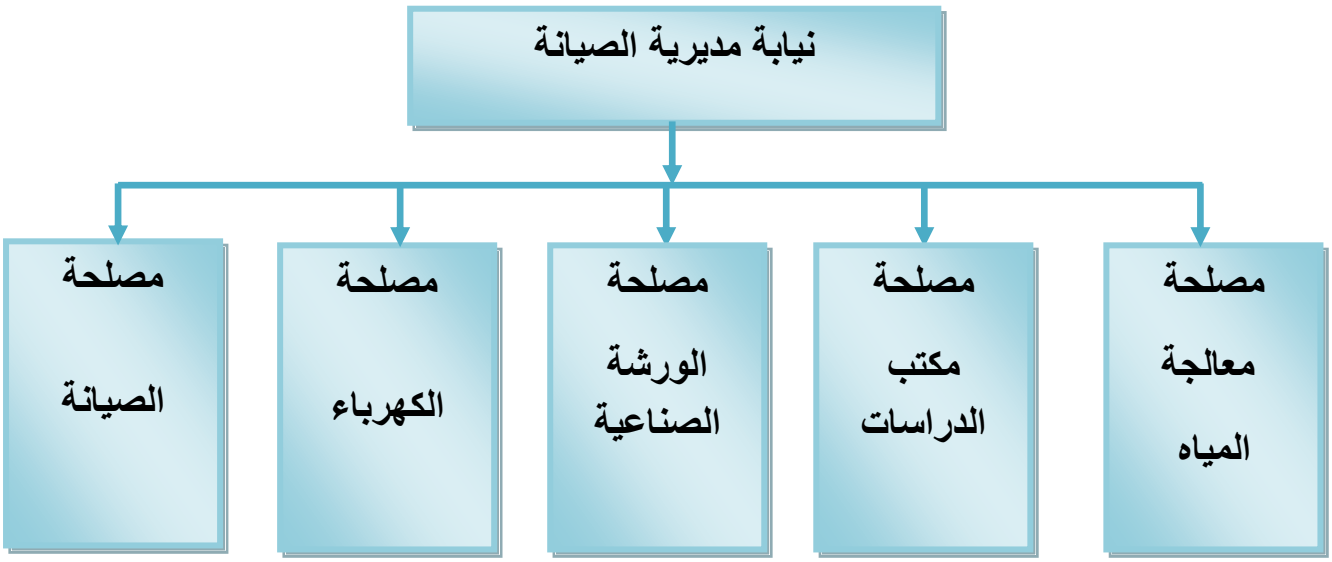
الشكل 5.3: هيكل المديرية التقنية



المصدر: المديرية التقنية

2-1- نيابة مديرية الصيانة: هذه النيابة تشرف على مختلف الورشات وذلك لتصليح أي عطب، أي القيام بدراسة معمقة تخص آلة ما أو عدة آلات، كما أنها عنصر فعال في التشاور لإبداء كلما أرادت المؤسسة، شراء آلات جديدة أو صيانة معداتها الإنتاجية.

الشكل 6.3: هيكل نيابة مديرية الصيانة.



المصدر: المديرية التقنية

2-2- مصلحة البرمجة: تقوم مصلحة البرمجة بتقدير كمية المواد الأولية اللازمة لإنتاج الكمية المسطرة في برنامج سنوي ويتم تقسيم هذا حسب الشهور.

كما أنها تجمع المعلومات الخاصة بالتعطلات والإنتاج والغيابات شهريا وهذا من أجل تقديم تقرير شهري.

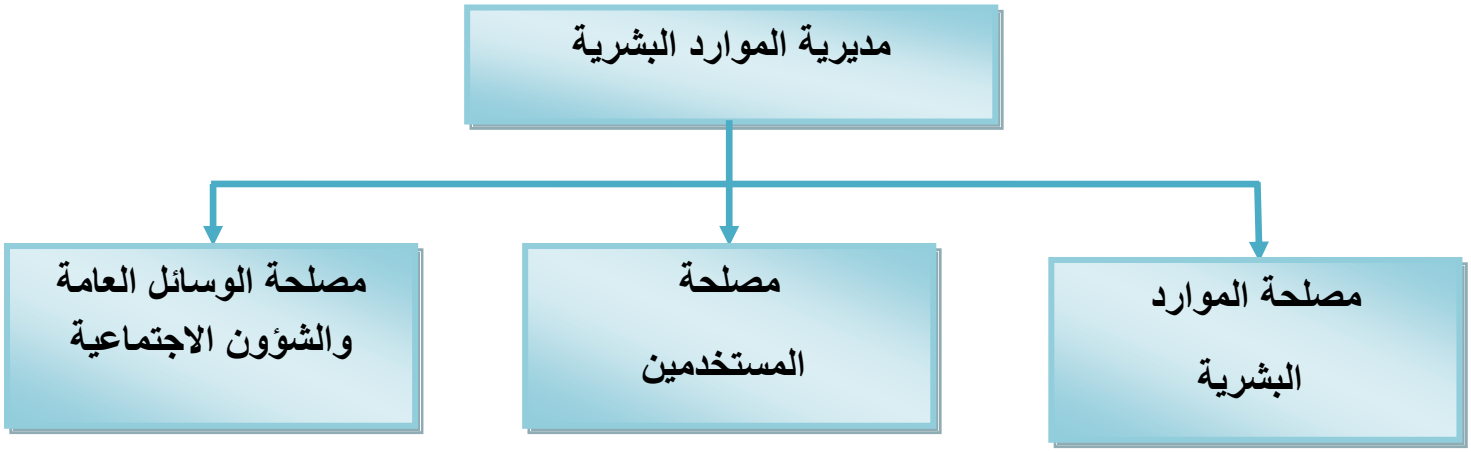
2-3- مصلحة مراقبة النوعية: إن هذه المصلحة يتم عملها على عدة مستويات قبل عملية الإنتاج، ولهذا الغرض فإن المصلحة على مخبرين.

- **المخبر الكميائي:** يوجد هذا المخبر على مستوى ورشة الصباغة، حيث يقوم المخبري باستعمال المواد الكيميائية والملونات من أجل استخراج والحصول على اللون المطلوب.

- **المخبر الفيزيائي:** يتم فيه مراقبة مقياس الخيط حسب ما تم طلبه من المديرية التقنية، وهذا في ورشة الغزل، وبعد التقطيع تتم المقاييس الجديدة، كما تتم مراقبة الوزن والطي وتغليف.

3- مديرية الموارد البشرية: تنقسم إلى ثلاث مصالح.

الشكل 7.3: هيكل مديرية البشرية



المصدر: مديرية الموارد البشرية

- مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بتحرير كشوفات الغيابات ومراقبة مواظبة العمال، بالإضافة إلى تسجيل العمال الجدد لمسك ملفاتهم وترقية العمال المخلصين لعملهم.

- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تشرف هذه المصلحة على المركز الصحي والمطعم، وبالإضافة إلى النقل، كما تقوم بتقديم سلفات للعمال عند الحاجة.

- مصلحة الوسائل العامة: تتكفل هذه المصلحة بصيانة وسائل النقل التي تستعمل في عملية التموين، كما تشرف على عملية تنظيف الإدارة والورشات.

وفيما يلي جدول يخص العمال ومصاريفهم، وتطور هذه المصاريف من سنة 2012 إلى 2013.

الجدول 1.3: مصاريف العمال لسنة 2012

الثلاثي	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
المصاريف	5.202.797.33	4.064.813.67	4.593.982.67	4.602.413.33

المصدر: مصلحة المستخدمين

الجدول 2.3: مصاريف العمال لسنة 2013.

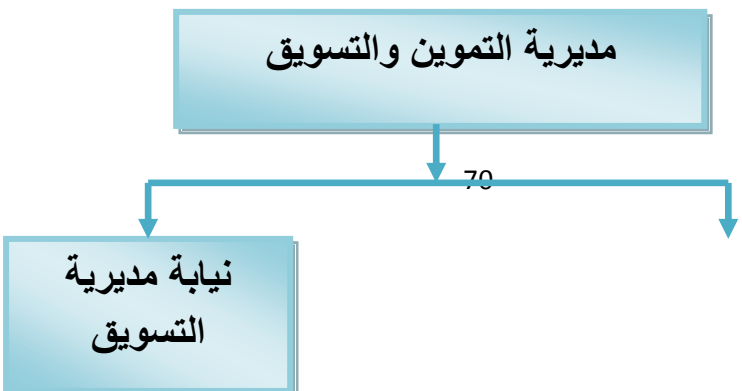
الأشهر	جانفي	فيفري
المصاريف	**8.856.200.52**	**12.000.000.00**

4- مديرية التموين والتسويق: تحوي مصلحتين.

- مصلحة مديرية التموين- مصلحة نيابة مديرية التسويق.

- والشكل التالي يوضح أهم فروع هذه المديرية:

الشكل 8.3: هيكل مديرية التموين والتسويق



المصدر: المديرية التقنية

4-1- نيابة مديرية التموين: تتفرع هذه المصلحة إلى مصلحتين، مصلحة تسيير المخزون ومصلحة الشراء، ويتمثل دورهما في توفير كل الضرورية اللازمة لعملية الإنتاج.

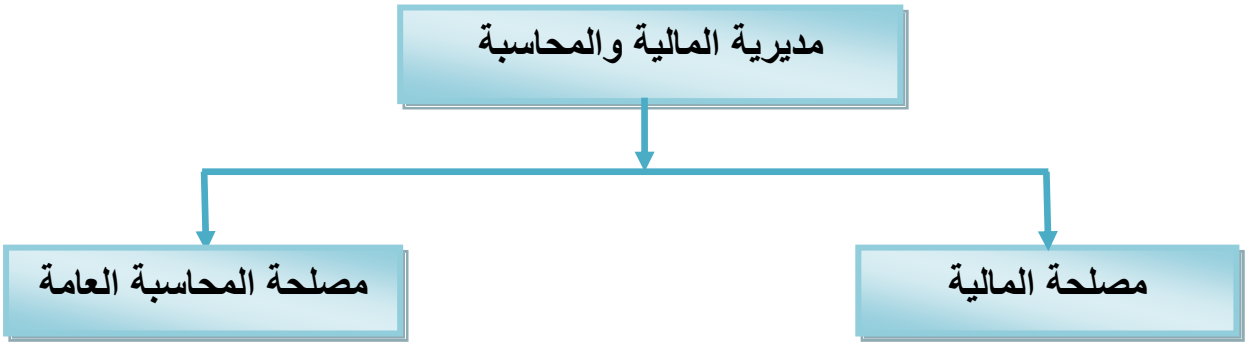
- مصلحة تسيير المخزون: يتم الاتصال بهذه المصلحة عند الحاجة إلى مواد تكون في المخازن.

- مصلحة الشراء: يتم الاتصال بهذه المصلحة عند الحاجة إلى مواد غبر متوفرة بإحدى المخازن، من أجل شرائها وتوفيرها الإنتاج.

- كما أن المديرية الفرعية للتموين مكلفة باتصال بمختلف الممونين خارج وداخل الوطن، كما إنها تدرس جميع المعلومات حول المواد التي تحتاجها المؤسسة من الناحية النوعية، الثمن، المدة التي تستغرقها في الوصول وغيرها....

4-2- المديرية الفرعية للتسويق: يتمثل دور هذه الوظيفة في مراقبة النوعية ومدى مطابقتها للموصفات المطلوبة، ويتمثل دورها الثاني في الاتصال بالمديرية لتقنية لإرشادها إلى الأنواع المطلوبة بكثرة في الأسواق، كما لها دور رئيسي في خلق الدعاية والترويج لمنتجاتها.

5- المديرية المالية والمحاسبية: تعتبر المديرية المالية والمحاسبية أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها الإدارة في هذه المؤسسة، بحيث فيها دراسة وتقييم مدى نجاح أو فشل الأهداف المسطرة، من خلال تسجيل مختلف العمليات المالية والمحاسبية، ومن تحليل هذه المعطيات للوصول إلى النتيجة النهائية.



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

5-1- مصلحة المحاسبة العامة: تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المعلومات الخاصة بمختلف الأقسام والمصالح، وكذلك تحديد النتيجة العامة للدورة كما تمثل قاعدة لتحليل المالي، كذلك تقوم هذه المصلحة بتزويد كل من يتعامل مع الوحدة بالمعلومات الكافية مثل البنوك والموردين، وتهدف المحاسبة العامة إلى استخراج النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع الوحدة، كما تقوم بتحديد الميزانية العامة لآخر السنة بعد تقييم التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، وتعتبر هذه المصلحة أداة هامة تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف كالتخطيط والرقابة، وتقييم الأداء وترشيد القرارات وتقديم المعلومات الضرورية لكافة المتدخلين سوءا خارج أو داخل المؤسسة.

- وتتضمن هذه المصلحة ثلاث أقسام:

- قسم الزبائن: يقوم القسم باستلام الفواتير المرسلة من مصلحة التجارة، ثم ترتيبها حسب نوع الزبائن (الخواص، الأحرار) والمناطق، وبعدها يراقب مدى مطابقة هذه الفواتير مع ما هو مسجل الدفاتير المالية، وبعد الانتهاء من هذه العملية يقوم رئيس القسم بتسجيلها في الإعلام الآلي.

- قسم المبيعات الآجلة والفورية: يتولى هذا القسم العمليات التالية:

- تسجيل عمليات التسديد التي تتم في البنك أو في الصندوق.
- استقبال الفواتير ووصلات التسليم من دائرة التسويق.
- مراقبة الفواتير وتسجيل عمليات البيع.

- قسم الموردين: يقوم هذا القسم بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة في نشاطها مع الموردين سواء كانوا موردين أجانب أو محليين في حسابات خاصة بهم.

وبالانفتاح الذي عرفه الاقتصاد الوطني وانتقاله من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، إضافة إلى التطور الحاصل في النظام المحاسبي، فإن مؤسسة صوفاكت تماشت مع هذا الواقع، وتم نقل نظامها المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد من أجل مواكبة التغيرات والتحولات الاقتصادية، والاتجاه نحو اقتصاديات السوق وتحرير التجارة.

5-2- المصلحة المالية: إن مصلحة المحاسبة العامة تخدم الأهداف المحاسبية، إلا أنها تخدم الأهداف المالية التي تطمح المؤسسة في تحقيقها من خلال التحليل المالي الذي يهدف إلى معرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تحقيق سيولة كافية أم لا.

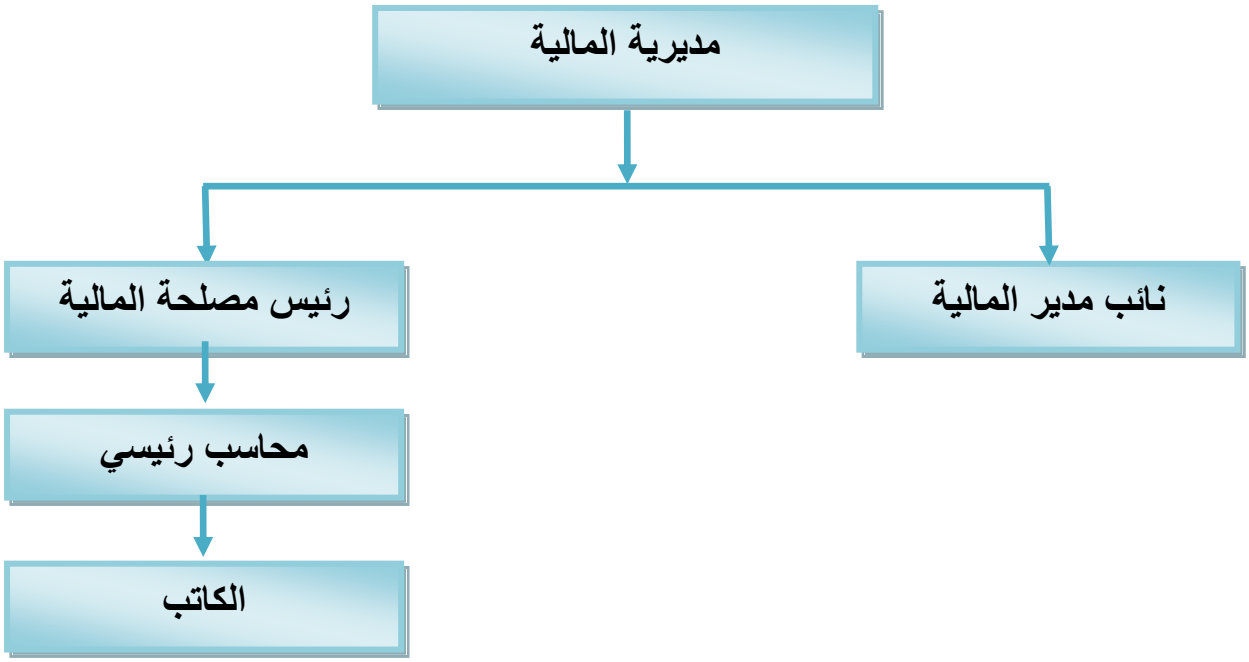
ولذلك فإن هذه المصلحة تعتبر حلقة وصل بين النظام المالي (البنوك، المؤسسات المالية الأخرى) وبين المؤسسة، كذلك تحاول التحكم في القرارات المالية المناسبة لنشاط المؤسسة الاقتصادي (إنتاج، تجارة، استثمار حقيقي).

المطلب الثاني: موقع الوظيفة المالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

تحتل القياس كتخصص وظيفي مكانة مهمة في الهيكل التنظيمي لشركة صوفاكت، برغم كون موقع الإدارة المالية في هذه الشركة هو بمستوى التخصصات القياسية الأخرى، إلا أن الإدارة المالية وبسبب طبيعتها وغرضها مهمتها تكون قريبة من قمة الهيكل التنظيمي، ويعود سبب ذلك إلى:

- نوع القرارات التي تمارسها وأهمية البيانات والمعلومات التي توفرها.
- بالإضافة إلى ذلك يظل الأسلوب المركزي هو الأساس المنظم للعلاقات الوظيفية داخل الشركة.

وتعتبر المديرية المالية ركيزة تقوم عليها المؤسسة صوفاكت، فهي المسؤولة عن تقييم نشاطها، كما أنها تسهر على تسجيل ومراقبة كل العمليات المحاسبية والمالية التي تقوم بها المؤسسة، لاسيما فواتير البيع اليومية.



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

هذه المصلحة لعبت أدوارا أساسية، فهي تقوم بتسجيل كل المعلومات المتعلقة بنشاط مختلف الأقسام كالتالي:

- حساب النتيجة العامة لمدة محددة من نشاط المؤسسة.
- استخراج النتائج العامة الإجمالية للسنة المالية.

خلاصة الفصل الثالث:

في محاولة منا لإبراز معالم وأهمية الدراسة النظرية، قمنا بدراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للمنتوجات المركب الصناعي تكسالق صوفاكت- تيسمسيلت حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة، ومعرفة طرق القياس المحاسبي المالي، وركزت الدراسة على الميزانية العامة التي تعطي صورة حقيقية بالنسبة للمؤسسة ومركزها المالي.

حيث قمنا بتطبيق الجانب النظري المتمثل في الفصل الأول والفصل الثاني على ميدان المؤسسة التي حققت نتائج مرضية من خلال العمل، إلا أننا نجد أن نتائج المؤسسة تبقى ضئيلة لأنه لا توجد مؤسسة منافسة لها.

تمهيد:

إن المعايير المحاسبية ما هي إلا إرشادات أو توجيهات تشكل المرجع الذي يستند إليه المحاسب عند التعامل مع الأحداث المالية من اعتراف وقياس وإفصاح ...إلخ، إلا أن تلك المعايير لا يمكن تطبيقها على الواقع العملي إذا لم تكن مستمدة من أساس منطقي يلقى قبولا عاما من قبل مستخدميها، ولهذا الغرض سعت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى وضع إطار فكري يتضمن مجموعة من المبادئ والفروض والمفاهيم....إلخ، والتي تشكل الأساس المنطقي والمرجع الأساسي التي يشتق منه أي معيار جديد أو تعديل لمعيار قائم، وذلك لضمان الوصول إلى معلومات مالية ذات نوعية عالية، و أيضا ضمان قبول واسع لمعايير المحاسبة الدولية.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى أهم العناصر الواردة في الإطار الفكري الصادر عن(IASC) تحت عنوان إطار لإعداد وعرض القوائم المالية، باعتباره المصدر الأساسي التي تشتق منه متطلبات القياس والمتطلبات الأخرى ضمن المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، وبما أن القوائم المالية هي العنصر الأساسي في أي تقرير مالي، والتي من خلالها يتم توصيل نتائج القياس المحاسبي في شكل معلومات أو بيانات مالية إلى مستخدميها، سوف نتطرق إلى كافة تلك القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: تقديم، اعداد وعرض القوائم المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية والقروض والاسس المتعلقة باعدادها

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

1. أهداف وفوائد القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول الوضع المالي، والأداء والتغيرات في الوضع المالي لمؤسسة، هذه المعلومات يجب أن تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين لغرض اتخاذ القرارات الإقتصادية.

وتكمن فوائد القوائم المالية فيما يلي:[1]

- تتطلب عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة مستخدمي القوائم المالية تقييما لمقدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك تقييما لتوقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها. وتحدد تلك المقدرة في النهاية إمكانية قيام المؤسسة بدفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين وسداد مدفوعات الفوائد وتسديد القروض ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين.
- يتأثر الوضع المالي للمؤسسة بمقدار الموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرتها وهيكلها التمويلي وما تتمتع به من سيولة ويسر مالي وبقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة بها.

وتفيد المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرة المؤسسة ومدى قدرتها على تطوير تلك الموارد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها في المستقبل.

- تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة وبصفة خاصة المعلومات الخاصة بالربحية في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل.

وتعتبر المعلومات حول تباين (تغاير) الأداء مفيدة في هذا الخصوص، فالمعلومات عن الأداء تفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد أيضا في الحكم على قدرة وفاعلية المؤسسة في توظيف موارد إضافية.

- تفيد المعلومات المتعلقة بالتغيرات في الوضع المالي للمؤسسة في تقييم الأنشطة الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم عنها إعداد التقارير المالية، وتفيد هذه المعلومات في تزويد

[1] معايير المحاسبة الدولية،الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية(على الخط). INFORMATION TECHNOLOGY ACCOUNTANTS، متاح على<www.infotechaccountants.com>(2007/07/25)، فقرات15-18.

المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وما يعادلهاواحتياجات المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات.

الفرع الثاني: مستخدموا القوائم المالية وإحتياجاتهم من المعلومات[2]

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، يستخدم هؤلاء القوائم المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل الإحتياجات ما يلي:

1) المستثمرون:

إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لإستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

2) الموظفون والمجموعات الممثلة لهم:

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

3) المقرضون:

المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق .

4) العملاء:

العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو الإعتماد عليها.

5) الحكومات ووكالاتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المؤسسات، كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل الوطني وإحصاءات مشابهة.

6) الجمهور:

[2] أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص ص459-461.

تؤثر المؤسسات على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها.

الفرع الثالث: عناصر القوائم المالية

1. عناصر قائمة الوضع المالي:

تتمثل عناصر قائمة الوضع المالي فيما يلي:

- الأصل:

هو مورد تحت سيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية والذي يتوقع منه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة

المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أم غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة، ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج[3].

ويتضح من التعريف السابق للأصول ما يلي:[4]

- أن الأصول هي موارد تسيطر عليها المؤسسة عن طريق الملكية أو أي حقوق قانونية مشابهة.
- أن الأصول تنتج من أحداث ماضية، فعلى سبيل المثال، فالنية لشراء البضاعة لا تجعل تلك البضاعة أصل.
- أن الأصول من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

يمكن أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها أي أصل من الأصول بالعديد من الطرق، مثلا يمكن للأصل أن:[5]

- يستخدم بشكل منفرد أو مع موجودات أخرى في إنتاج سلع أو خدمات تقوم المؤسسة ببيعها.

- الخصم:

هو إلتزام حالي للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى خروج منافع اقتصادية من المؤسسة

[3] معايير المحاسبة الدولية، الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية(على الخط)، مرجع سابق، فقرة53.
[4] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص ص47-48.
[5] معايير المحاسبة الدولية، الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية(على الخط)، مرجع سابق، فقرة55.

ويتضح من التعريف السابق للخصوم ما يلي:[6]

- الخصوم هي تعهدات حالية، بمعنى، المسئولية التي يترتب عليها التصرف أو الأداء بطريقة معينة، والتعهدات قد يلزم بتنفيذها القانون أو قد تنشأ من ممارسة النشاط العادي، والرغبة في المحافظة على علاقات تجارية جيدة.
- الخصوم تنتج من أحداث ماضية.
- الخصوم تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من المؤسسة لموارد، فتسوية التعهد الحالي في العادة ينطوي على تخلي المؤسسة عن أصول لكي تفي بحقوق الطرف الآخر.

- حقوق الملكية:

هي الحصة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كل الخصوم.

2. عناصر قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد الربح أو الخسارة للمؤسسة، بحيث يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

- **الدخل:**

هو زيادات في المنافع الإقتصادية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم، والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية(ماعدا الزيادات الناتجة من المساهمات من قبل المالكين).

- **المصروفات:**

هي نقصان في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ أصول أو نشوء خصوم، والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعاتللمشاركين في حقوق الملكية.

الفرع الرابع: أسس قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية التي سيعترف بها بعناصر القوائم المالية وتسجل في الميزانية وقائمة الدخل .وهذا يتضمن اختيار أساس معين للقياس.

تطبق عدة أسس قياس مختلفة وبدرجات وتداخلات متباينة في القوائم المالية، وتضم أسس القياس ما يلي:

[6]أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص48.

- **التكلفة التاريخية:**

تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شرائها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالإلتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

- **التكلفة الجارية:**

تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

- **القيمة القابلة للتحقق(قيمة التسوية):**

تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

- القيمة الحالية:

تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

أساس القياس الأكثر تبني من قبل المؤسسات عند إعداد قوائمها المالية عموما هو التكلفة التاريخية، والتي عادة ما تدمج مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يسجل المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، كما يمكن تسجيل الأوراق المالية المعروضة في السوق بالقيمة السوقية، وتسجل الخصوم المرتبطة بمعاش التقاعد بقيمتها الحالية، بالإضافة إلى ذلك، تستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الأصول غير النقدية.

المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وأسلوب عرضها

الفرع الأول: قائمة الوضع المالي

قائمة الوضع المالي هي قائمة تبرز استخدامات المؤسسة أي الأصول وكذا مصادرها المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية.

وفيما يلي متطلبات (IAS1) بخصوص قائمة الوضع المالي:

1. الفصل بين الأصول والخصوم المتدوالة والغير متدوالة:

المتطلب الأساسي في المعيار هو أن الأصول المتدوالة وغير المتداولة والخصوم المتدوالة وغير المتداولة ينبغي عرضها كتصنيفات منفصلة في صلب قائمة الوضع المالي، ولذلك فالتفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة، وينص المعيار على أن دورة تشغيل المؤسسة هي الوقت المنفصل بين اقتناء الأصل من أجل المعالجة وتحققها نقدا أو بما في حكم النقدية.

الإستثناء لهذا المتطلب هو عندما يوفر عرض قائم على السيولة معلومات موثوقة وملاءمة عندما يسري ذلك الإستثناء، يشترط في هذه الحالة عرض الأصول والخصوم حسب ترتيب السيولة، والسبب الذي يقدمه المعيار هو أن بعض المؤسسات(مثل المؤسسات المالية) لا تورد سلعا أو خدمات ضمن دورة تشغيلية يمكن تمييزها بوضوح، وبالنسبة لتلك المؤسسات يوفر عرض الأصول والخصوم معلومات موثوقة و أوثق صلة مما هو متداول وغير متداول[7].

وإضافة إلى ما سبق يسمح المعيار للمؤسسة أن تعرض بعض أصولها وخصومها مستخدمة التبويب المتداول والغير متداول والبعض الآخر طبقا لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات موثوق فيها وأكثر ملاءمة، وتظهر الحاجة إلى هذا التبويب عندما يكون لدى المؤسسة عمليات ذات طبيعة متنوعة[8].

1-1- الأصول المتداولة والغير متداولة:

ينص (IAS1) على أن يتم تصنيف الأصول كالأصول متداولة عندما:

- يتوقع تحقق الأصل، أو يقصد بيعه أو استهلاكه في دورة تشغيله العادية.
- يحتفظ بالأصل أصلا لغرض المتجارة.
- يتوقع تحقق الأصل خلال 12 شهرا بعد فترة التقرير.

[7] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق،الجزء الأول، ص302.

[8] معايير المحاسبة المصرية.المعيار المحاسبي المصري رقم (1) عرض القوائم المالية(الموافق لـ(IAS1))(على الخط)، متاح على:<www.cma.gov.eg>(2009/02/14)، فقرة55.

- يكون الأصل نقدا أو ما في حكم النقد ما لم يقيد من أن يتبادل أو يستعمل في تسوية خصم على الأقل 12 شهرا بعد فترة التقرير.

تصنف المؤسسة كل الأصول الأخرى كأصول غير متداولة.

1-2- الخصوم المتداولة والغير متداولة:

ينص (IAS1) على أن يتم تصنيف الخصوم كخصوم متداولة عندما:

- يتوقع تسديد الخصم في دورة التشغيل العادية.
- يحتفظ بالخصم في الأصل لغرض المتاجرة.
- ينتظر أن يسدد الخصم خلال 12 شهر بعد فترة التقرير.
- لا تمتلك المؤسسة حق غير مشروط لتأجيل تسديد الخصم على الأقل لمدة 12 شهر بعد فترة التقرير.

تصنف المؤسسة كل الخصوم الأخرى كخصوم غير متداولة.

1. المعلومات المتضمنة في صلب قائمة الوضع المالي:

ينص (IAS1) على أنه كحد أدنى، سوف تتضمن قائمة الوضع المالي عناصر سطرية التي تعرض المبالغ التالية:

أ - العقار،المصانع والتجهيزات.

ب - الإستثمار العقاري

ج - الأصول المعنوية(غير الملموسة).

د - الأصول المالية(باستثناء المبالغ الظاهرة في(هـ)،(ح)و(ط)).

هـ - الإستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

و - الأصول البيولجية .

ز - أصناف المخزون

ح - الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.

ط - النقدية وما في حكم النقدية(النقدية المعادلة).

ي - إجمالي الأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع والأصول المندرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة كمحتفظ بها للبيع بموجب(IFRS5): الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

ك - الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

ل - المخصصات.

م – الخصوم المالية(باستثناء(ك)و(ل)).

ن – الخصوم والأصول للضريبة الجارية حسب التعريف الوارد في(IAS12).

س –خصوم الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة حسب التعريف الوارد في(IAS12).

ع – الخصوم المندرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع طبقا لـ(IFRS5).

ف – حصة الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية.

ص – رأس المال المصدر والإحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم.

كما ينص(IAS1) على أنه سوف تتضمن العناصر السطرية المعروضة في صلب قائمة الوضع المالي أو في الملاحظات المتممة والتي يتم تصنيفها بشكل يتلاءم مع عمليات المؤسسة، على سبيل المثال:[9]

- عناصر العقار، المصانع والتجهيزات يتم تحليلها إلى فئات طبقا لـ(IAS16) إلى:[10]
  - الأراضي.
  - الأراضي والمباني.
  - الآلات.
  - السفن.
  - الطائرات.
  - السيارات.
  - الأثاث والتركيبات.
  - المعدات المكتبية
- يتم تحليل الذمم المدينة إلى:
  - مبالغ مستحقة القبض من العملاء التجاريين.
  - مبالغ مستحقة القبض من الأطراف ذات العلاقة.
  - مدفوعات مقدمة.
  - مبالغ أخرى.
- أصناف المخزون يتم تصنيفها فرعيا طبقا لـ(IAS2): المخزونات، إلى:
  - البضاعة.
  - توريدات الإنتاج.

[9]طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الأول، ص ص316.

[10]معيار المحاسبة الدولي 16. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(على الخط)،2002،تموز،العدد رقم8، متاح على<www.ascasociety.org>(2009/01/28)، ص16.

- المواد.
- الإنتاج قيد الإنجاز.
- السلع تامة الصنع.

- رأس المال والإحتياطات يتم تحليلها إلى فئات متنوعة مثل:
  - رأس المال المدفوع.
  - علاوة الأسهم.
  - الإحتياطات.

3. أسلوب عرض قائمة الوضع المالي:

لا يفرض(IAS1) أسلوب معين لعرض قائمة الوضع المالي، ولغرض التوضيح سنعرض مثال حول كيفية عرض قائمة الوضع المالي وفقا لتوجيهات التطبيق المرافقة لـ(IAS1) ولكن ليست جزء منه.

الشكل رقم(9): قائمة الوضع المالي كما هي في 31 ديسمبر 20X7.

الأصول		
الأصول غير المتدوالة		
العقار، مصانع وتجهيزات		
الشهرة		
أصول غير ملموسة	**20X6/12/31**	**20X7/12/31**
إستثمارات في شركات زميلة		
أصول مالية متاحة للبيع		
الأصول المتداولة		
المخزونات		

الذمم التجارية المدينة		
أصول متداولة أخرى		
النقدية ونقدية معادلة	××	××
	××	××
إجمالي الأصول	××	××
الخصوم وحقوق الملكية	××	××
حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم	××	××
أسهم رأس المال	××	××
أرباح غير موزعة		
مكونات أخرى لحقوق الملكية	××	××
	××	××
حصة الأقلية	××	××
إجمالي حقوق الملكية	××	××
الخصوم غير متداولة	××	××
القروض الطويلة الأجل		
ضريبة مؤجلة		
مخصصات طويلة الأجل		
إجمالي الخصوم غير المتداولة	××	××
	××	××
الخصوم المتداولة	××	××
ذمم دائنة تجارية وذمم دائنة أخرى	××	××
قروض قصيرة الأجل	××	××
الجزء الجاري من القروض الطويلة الجل	××	××
الضريبة الجارية الواجبة الدفع		
مخصصات قصيرة الأجل		
إجمالي الخصوم المتداولة	××	××
إجمالي الخصوم	××	××
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	××	××

المصدر: .International Accounting Standards Board International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), previous reference, PP945-946.

الفرع الثاني: قائمة التدفقات النقدية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم(7): قائمة التدفقات النقدية

توضح قائمة التدفقات النقدية التغير في النقدية وما في حكمها ما بين أول مدة وآخر مدة، بمعنى آخر لماذا زادت أو نقصت النقدية وما في حكمها خلال الفترة المالية[11].

1. مفاهيم أساسية:

أ - **مفهوم التدفقات النقدية:**

هي التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة للنقدية وما في حكم النقدية.

ب -**مفهوم النقدية:**[12]

تشمل النقد الجاهز والودائع تحت الطلب.

ج - **النقدية المعادلة(ما في حكم النقدية):**

تتكون من توظيفات قصيرة الأجل، سائلة جدا والقابلة للتحويل بسهولة إلى مقدار معروف من النقدية والتي تخضع إلى مخاطر تغير في قيمتها يمكن إهمالها.

2. محتوى قائمة التدفقات النقدية

ينص (IAS7) بأن تبين قائمة التدفقات النقدية التدفقات خلال الفترة مصنفة إلى الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية

2-1- التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:

أ - مفهوم أنشطة التشغيل:

هي الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد في المؤسسة، والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل

ومن أمثلة أنشطة التشغيل الواردة في المعيار الدولي رقم(7) ما يلي:[2]

- المتحصلات النقدية الناتجة من بيع السلع أو تقديم خدمات
- المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات والرسوم والعمولات وغيرها من الإيرادات.

[11]طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الأول، ص457.

.

- المدفوعات النقدية لصالح موردي السلع أو الخدمات[13].
- المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض.
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات و المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.
- الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم المحصلة، وكطريقة بديلة يمكن اعتبار الفوائد المدفوعة متعلقة بالأنشطة التمويلية لكونها تكاليف خاصة بالحصول على الأموال، ويمكن اعتبار الفوائد والتوزيعات المحصلة ضمن التدفقات النقدية للأنشطة الإستثمارية[14].

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية

المطلب الأول: قياس الأصول والخصوم المالية وفقا لـ(IAS39)

المعيار المحاسبي الدولي الذي يتناول متطلبات قياس الأصول والخصوم المالية ومتطلبات أخرى هوالمعيار المحاسبي الدولي رقم(39): الأدوات المالية، الإعتراف والقياس.

1. **مفاهيم حول الأصول والخصوم المالية:**

إن نطاق الأصول والخصوم المالية واسع ولكن سوف نقتصر في نطاق هذه الدراسة على الأصول المالية التي تمثل إما أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى أو حق تعاقدي لإستلام نقد، كما يقتصر نطاق الدراسة على الخصوم المالية التي تمثل إلتزاما تعاقديا لغرض تسليم نقد.

ويشمل نطاق الدراسة بالضبط الأصول والإلتزامات المالية التالية:

1-1-الإستثمارات في أسهم شركة أخرى: الأسهم هي أداة حقوق ملكية، وتعرف أداة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم(32): الأدوات المالية:العرض، بأنها عقد يثبت حصة متبقية في أصول مؤسسة بعد طرح جميع خصومه[15]، وهذا التعريف لا يتضمن حق حامل السهم في الأرباح المحققة ولكن يوضح(IAS32) بأنه من الرغم من أنه قد يحق لحامل أداة حقوق ملكية الحصول على حصة نسبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى فإن المصدر ليس لديه إلتزام تعاقدي لتنفيذ مثل هذه التوزيعات، لأنه لا يمكن مطالبته بتسليم نقدية لطرف آخر.

[14]المعيار المحاسبي الدولي السابع، قائمة التدفقات النقدية(على الخط).مرجع سابق، فقرة33.

[15]Bruno Colmant, Jean-François Hubin, François Masquelier. Application des Normes Comptables IAS32,IAS39,IFRS7.Bruxelles:Larcier, 2007, p27.

1-2-السندات: يعطي السند لحائزه الحق في دفعات ثابتة تسمى الفائدة كل سنة غالبا وذلك حتى تاريخ استحقاقه بالإضافة إلى القيمة الإسمية عند تاريخ استحقاقه، والقيمة الإسمية هي المبلغ المسجل في صك السند، هذا بالنسبة للسند ذو فائدة، وهناك سندات أخرى مثل السند المخصوم الذي يتم شراءه بقيمة أقل من قيمته الإسمية وعند تاريخ الإستحقاق يستلم صاحبه قيمته الإسمية، والخصم في هذه الحالة يمثل الفرق بين قيمة السند وقيمته الإسمية عند تاريخ الإستحقاق، كما يوجد نوع آخر من السندات، هو السند المستديم الذي له دفعات ثابتة كبقية السندات ذات الفائدة ، لكن ما يميزه أنه لا يمتلك تاريخ استحقاق وبالتالي لا يمكن استرداد قيمته الإسمية.

1-3-حسابات العملاء: ويطلق عليها الحسابات المدينة التجارية، وهي الحسابات التي تفتحها المؤسسة في دفاترها المحاسبية نتيجة بيع سلع أو تقديم خدمات بالآجل، بحيث تمنح المؤسسة فترة معينة للزبون عادة ما تكون قصيرة لكي يسدد ما عليه من ديون.

1-4-حسابات الموردين: ويطلق عليها الحسابات الدائنة التجارية، وهي الحسابات التي تفتحها المؤسسة في دفاترها المحاسبية نتيجة شراء سلع أو الحصول على خدمات بالآجل، بحيث يمنح المورد فترة معينة للمؤسسة عادة ما تكون قصيرة لكي تسدد ما عليها من ديون.

1-5-أوراق القبض وأوراق الدفع: تمثلأوراق القبض أحد الأصول المالية التي تنشأ أساسا من العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة خصوصا عند منح فترة ائتمان تجاري أطول.

وتشمل أوراق القبض أساسا نوعين من الأوراق هما: السندات الإذنية(سند لأمر) والكمبيالات، ويكون أطراف السند الإذني اثنان، الساحب والمسحوب عليه، على أساس أن السند الإذني يمثل تعهد من المسحوب عليه لدفع مبلغ معين للساحب، أما الكمبيالة فأطرافها ثلاثة، الساحب والمسحوب عليه والمستفيد، على أساس أنها تمثل أمر يصدره الساحب إلى المسحوب عليه لدفع مبلغ معين لطرف ثالث هو المستفيد، وتكون أوراق القبض قابلة للتحويل أو التظهير من شخص لآخر، ويترتب على ذلك امكانية تداولها بسهولة عن التحويل سدادا لبعض الإلتزامات أو خصمها لدى إحدى البنوك أو الإقتراض بضمانها، كما يترتب على استخدامها تحويل الدين الشخصي إلى دين ثابت بورقة تجارية قابلة للتداول[16]، وهذا ما يجعلها أكثر ثقة، أما أوراق الدفع التي تمثل أحد الخصوم المالية فلها نفس خصائص أوراق القبض إلى أن الطرف المدين يمثل المؤسسة.

1-6-القروض: لها نفس خصائص السندات ذات الفائدة لكن تتميز بأنها غير قابلة للتداول بين الأطراف عن طريق البيع والشراء، ويمكن أن تكون القروض في شكل أصول للمؤسسة سواء كانت في شكل قروض ممنوحة مباشرة للغير أو في شكل ودائع ثابتة لدى البنوك، كما يمكن للقروض أن تكون

[16]أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص302.

أحد خصوم المؤسسة سواء عن طريق الإقتراض مباشرة من الغير أو عن طريق البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، كما يمكن للقروض أن تكون ذات مدة طويلة أو قصيرة سواء كانت أصل أو خصم.

1-7-الحسابات المدينة الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى: تمثل كل الحسابات المدينة والدائنة باستثناء الحسابات المدينة والدائنة التجارية.

2قياس الأصول والخصوم المالية:

3-1-القياس الأولي للأصول والخصوم المالية: عند الإعتراف الأولي بأصل مالي أو خصم مالي تقوم المؤسسة بقياسه بالقيمة العادلة زائد، في حالة أصل مالي أو خصم مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف الصفقة(المعاملة) التي تنسب مباشرة لإكتساب أو إصدار أصل مالي أو خصم مالي.

وتعرف القيمة العادلة بأنها المبلغ الممكن مبادلته بأي أصل أو تسوية خصم بين أطراف واسعة الإطلاع وراغبة في إطار صفقة وفقا لآلية السوق، وتكون القيمة العادلة للأصل المالي أو الخصم المالي عادة هي سعر الصفقة(أي القيمة العادلة للمقابل المسدد أو المحصل)، ومع هذا إذا كان جزء من المقابل المسدد أو المحصل في مقابل شيء آخر خلاف أصل مالي أو خصم مالي، عندئذ يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم معين، على سبيل المثال يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو مديونية طويلة الأجل بدون فائدة كقيمة حالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام أسعار الفائدة في السوق لأداة مشابهة ذات تصنيف ائتماني مشابه.

كما يشير (IAS39) بأنه عندما تستخدم المؤسسة محاسبة تاريخ التسوية • بالنسبة لأصل مالي الذي يقاس لاحقا بالتكلفة المستهلكة، يتم الإعتراف بالأصل مبدئيا بقيمته العادلة في تاريخ المعاملة••

أما بخصوص كيفية معالجة تكلفة المعاملة، فتشير توجيهات التنفيذ المكملة لـ(IAS39) بأن تكاليف المعاملة يجب أن تكون متضمنة في القياس المبدئي للأصول والخصوم المالية ما عدا تلك التي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فبالنسبة للأصول المالية، التكاليف الإضافية المنسوبة مباشرة لإكتساب الأصل المالي على سبيل المثال، الرسوم والعمولات تضاف إلى المبلغ الأصلي المعترف به، أما بالنسبة للخصوم المالية، التكاليف ذات العلاقة مباشرة لإصدار الدين تطرح من مبلغ الدين الأصلي المعترف به.

3-2-القياس اللاحق للأصول والخصوم المالية: يشير(IAS39) إلى أنه بعد الإعتراف الأولي، تقيس المؤسسة الأصول المالية بقيمتها العادلة بدون أي خصم لتكلفة الصفقة الممكن تحملها عند البيع أو التخلص من الأصل، ماعدا الأصول المالية التالية:

•هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل من أو إلى المؤسسة.

••هو التاريخ الذي تلتزم فيه المؤسسة بشراء أو بيع أصل أي تاريخ الدخول في العقد.

القروض والمديونيات و الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق واللذان يتم قياسهما بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، وكذا استثمارات الأسهم التي ليس لديها سعر سوق متداول في سوق نشط، والتي قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق والتي يتم قياسها بالتكلفة.

كما يشير(IAS39) إلى أنه بعد الإعتراف الأولي على المؤسسة قياس الخصوم المالية بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، ما عدا الخصوم المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

أ – متطلبات حول القيمة العادلة والتكلفة المستهلكة:

بخصوص القيمة العادلة يوضح المعيار بأن وجود أسعار محددة منشورة في سوق نشط تكون أفضل دليل على القيمة العادلة [17]، ويعتبر الأصل المالي له سوق نشطة إذا كانت الأسعار المسجلة متاحة ودورية عند التبادل أو لدى تاجر أو سمسار أو مجموعة صناعية أو بورصة أو جهة تنظيمية، إلا أن المؤسسة تقوم بتسوية السعر في السوق لإظهار أي فروق في المخاطرة الإئتمانية للطرف المقابل بين الأدوات المالية المتداولة في هذه السوق والأداة التي يتم تقييمها، وعادة ما يكون السعر المعلن للأصل المحتفظ به هو سعر العرض الحالي، وبالنسبة للخصم المحتفظ به يكون سعر الطلب، وعندما تكون أسعار العرض والطلب غير متاحة فإن سعر أحدث معاملة تمت يقدم مؤشر على القيمة العادلة ما لم تحدث تغيرات اقتصادية هامة منذ تاريخ المعاملة[18].

أما إذا لم توجد أسعار السوق هذه، فيكون التقدير للقيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في هذه الظروف، وتقدير القيمة العادلة يدخل في الإعتبار أسعار الأصول والخصوم المماثلة ونتائج الأساليب الفنية في التقييم إلى الدرجة المتاحة في هذه الظروف، وتشمل أمثلة الأساليب الفنية للتقييم، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة، ونماذج تسعير الخيارات [19]، أما إذا وجدت تقنية تقييم مستخدمة على نحو عادي من قبل مشاركي السوق لتسعير الأداة، وتلك التقنية تبرهن توفير تقديرات موثوقة للأسعار المحصل عليها في معاملات السوق الفعلية، تستعمل المؤسسة هذه التقنية، ويجب أن تشمل أساليب التقييم الإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم العادلة[20].

أما بالنسبة للإستثمارات في الأسهم التي لا يوجد لها سوق نشطة فيشير المعيار إلى إمكانية قياس القيمة العادلة لها في حالة لم تكن قابلية التغير في نطاق أو مدى تقديرات القيمة العادلة المعقولة كبيرة

[18]معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم(26):الأدوات المالية،الإعتراف والقياس(الموافق لـ(IAS39))،مرجع سابق،فقرات أت71-72.
[19]طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الثالث، ص155.
[20]المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون،الأدوات المالية: الإعتراف والقياس،مرجع سابق، فقرة97.

بالنسبة للأداة، أو كان من الممكن تقويم واستخلاص احتمالات مختلف التقديرات الواقع ضمن النطاق في تقدير القيم العادلة[21].

أما بخصوص التكلفة المستهلكة فتعرف بأنها المبلغ الذي يقاس به الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الإعتراف المبدئي ناقص أي تسديدات أصلية، زائد أو ناقص الإستهلاك المتراكم لعلاوات أو خصومات الأداة، ناقص أي تخفيض في القيمة أو عدم القدرة على التحصيل

أما معدل الفائدة الفعلي المستخدم في تحديد التكلفة المستهلكة فهو المعدل الذي يخفض(يخصم) المدفوعات أو المتحصلات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية(أو إذا كان ذلك مناسب فترة أقصر) بالمبلغ المسجل الصافي للأصل المالي أو الخصم المالي.

وتوفر توجيهات التنفيذ المكملة لـ(IAS39) مثال حول كيفية تحديد التكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية .

ب – **الأرباح والخسائر**: الربح أو الخسارة الناشئة(منذ تاريخ المعاملة) من التغير في القيمة العادلة

لأصل مالي أو خصم مالي يعترف بها كالتالي:[22]

- ✓ الربح أو الخسارة عن أصل مالي أو خصم مالي مصنف بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يعترف به في الربح أو الخسارة.
- ✓ الربح أو الخسارة عن أصل مالي متاح للبيع يعترف بها في الدخل الشامل الآخر، ماعدا خسائر انخفاض القيمة، وذلك حتى إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، في ذلك الوقت الربح أو الخسارة المتراكمة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر يعاد تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة التصنيف، ومع ذلك الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية يعترف بها في الربح أو الخسارة، أما التوزيعات عن الأسهم المتاحة للبيع يعترف بها في الربح أو الخسارة عندما ينشأ حق للمؤسسة في استلام الدفعة.

ج **خسارة انخفاض قيمة الأصول المالية**: تقيم المؤسسة في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على أن قيمة أصل مالي منخفضة[23]، والأمثلة التالية هي لتلك الدلائل الموضوعية:[24]

- صعوبات مالية هامة لدى المقترض، أو تخلف عن دفع الفوائد أو المبلغ الأصلي.
- منح تسهيلات من قبل المقرض للمقترض لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية للمقترض، والتي المقرض لا يفكر فيها في ظروف أخرى.

[21]طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الثالث، ص313.

[22]IASC Foundation staff.IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement, Technical Summary(on line),previous reference.

[23]TheLocus self.

[24]Bruno Colmant, Jean-François Hubin, François Masquelier,Op. cit. pp65-66.

- إمكانية متزايدة لإفلاس أو إعادة هيكلة مالية للمقترض.
- اختفاء سوق الأصل بالنسبة لهذا الأصل بالتعاقب مع صعوبات مالية.
- معلومات ملاحظة تشير إلى انخفاض ممكن تقديره في التدفقات النقدية المستقبلية صادرة عن مجموعة أصول مالية عند الإعتراف الأولي بهذه الأصول، مع أن الإنخفاض لا يمكن ربطه على حدة بالنسبة لكل أصل من المجموعة، وتشمل:
  - ✓ تغيرات غير ملاءمة في قدرة المقترضين على سداد الديون في المجموعة(على سبيل المثال ارتفاع عدد التأخرات في الدفع)، أو
  - ✓ وضعية وطنية أو محلية ترتبط بضعف أصول المجموعة(على سبيل المثال ارتفاع معدل البطالة في المنطقة الجغرافية للمقترضين، انخفاض أسعار العقارات بالنسبة لقروض الرهن العقاري في المنطقة ذات العلاقة، انخفاض سعر البترول بالنسبة للأصول المالية لحساب منتجي البترول، أو تغيرات في غير ملاءمة في وضعية القطاع الخاص بمقترضي المجموعة).

بالإضافة إلى أنواع الأحداث السابق ذكرها تتضمن الأدلة الموضوعية على انخفاض قيمة الإستثمارات في الأسهم معلومات بشأن التغيرات الهامة التي لها تأثير معاكس والتي حدثت في البيئة التكنولوجية أو الإقتصادية أو القانونية أو السوقية التي تعمل فيها الجهة المصدرة، حيث يشير هذا الدليل على عدم امكانية استرداد تكلفة هذا الإستثمار في الأسهم هذه، ويعد الإنخفاض الهام أو المستمر في القيمة العادلة للإستثمار في أحد الأسهم من قبيل الأدلة والمؤشرات الموضوعية على انخفاض قيمة الإستثمار[25].

وفيما يلي توضيح لكيفية قياس انخفاض قيمة الأصول المالية المختلفة للأصول:

ج-1-الأصول المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة: إذا كان من المحتمل أن المؤسسة لن تكون قادرة على تحصيل كافة المبالغ المسجلة(المبلغ الأصلي والفائدة) حسب الشروط التعاقدية للقروض والمديونيات أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق المسجلة بمقدار التكلفة المستهلكة، فإن خسارة انخفاض القيمة هي الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المخصومة بسعر الفائدة الأصلي(أي سعر الفائدة المستخدم عند القياس اللاحق) للأصل المالي[26].

كما تقوم المؤسسة أولا بتقدير ما إذا كانت هناك أدلة موضوعية على انخفاض قيمة الأصول المالية التي تمثل أهمية نسبية بمفردها أو هناك أدلة انخفاض منفردة أو مجمعة بالنسبة للأصول المالية التي لا تمثل أهمية نسبية بمفردها، وإذا ما توصلت المؤسسة إلى عدم وجود أدلة موضوعية بالنسبة للأصل الذي تم

[25]معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم(26):الأدوات المالية،الإعتراف والقياس(الموافق لـ(IAS39))،مرجع سابق، فقرة61.

[26]Robert Obert.Op. cit. p 183.

تقييمه منفردا سواء كان هاما أو غير هام فإنها تقوم بإدراج هذا الأصل ضمن الأصول المالية ذات سمات مخاطر ائتمانية مشابهة وتقوم بإجراء تقييم مجمع لهم بشأن انخفاض القيمة[27].

ج-2-الأصول المالية المثبتة بالتكلفة: إذا كانت هناك دلالة على انخفاض في القيمة فإن مبلغ خسارة الإنخفاض في القيمة لهذا الأصل المالي يكون الفرق بين مبلغه المسجل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الساري في السوق لأصل مالي مماثل.

ج-3-الأصول المالية المتاحة للبيع: يشير(IAS39) بأنه عند انخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متاح للبيع اعترف بها في الدخل الشامل الآخر و يوجد دليل موضوعي بأن قيمة الأصل منخفضة، الخسارة المتراكمة التي أعترف بها في الدخل الشامل الآخر يعاد تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة بالرغم من الأصل لم يتم إلغاء الإعتراف به ويمثل مبلغ الخسارة المتراكمة المعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة ، تكلفة الحصول على الأصل(صافي من أي استهلاك أو تسديد أصلي) والقيمة العادلة الحالية ناقص خسارة انخفاض في القيمة لتلك

الأصول معترف بها سابقا في الربح أو الخسارة[28].

2. عكس خسارة انخفاض الأصول المالية: بعد الإعتراف بخسارة انخفاض في قيمة أصول مالية وفي حالة وقوع أحداث تدل بشكل موضوعي على تحسن قيمة الأصول المالية(مثل تحسن الملاءة المالية للمقترض)، يتم رد خسارة انخفاض قيمة الأصول المالية السابقة والإعتراف بها في الربح أو الخسارة وذلك بالنسبة لأدوات الدين، باستثناء أدوات الدين المتاحة للبيع والتي يتم رد خسارة قيمتها في الربح أو الخسارة في حالة ارتفاع قيمتها العادلة بالتزامن مع وجود دليل موضوعي على تحسن قيمتها.

أما بالنسبة للإستثمارات في الأسهم فلا يتم رد خسارة الإنخفاض في قيمتها بأي حال من الأحوال

المطلب الثاني: مقارنة بين متطلبات قياس الأصول والخصوم المالية وفقا لـ(IAS39) و(SCF)

1. متطلبات قياس الأصول والخصوم المالية وفقا لـ(SCF):[29]

- تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها ضمن أصول الكيان، بتكلفتها التي هي القيمة لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الإكتساب.

[27]معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم(26):الأدوات المالية،الإعتراف والقياس(الموافق لـ(IAS39))،مرجع سابق، فقرة64

[28]International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), previous reference, pp1960-1961.

[29]الجزائر.قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات(على الخط)، مرجع سابق.

- التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو الخصم المالي) عند إدراجه الأصلي فيالحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أوعدم قابلية التحصيل.
- تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة• كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:
  - بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها، بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
  - بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة.

  يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

  وما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية يدرج في الحسابات مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة، والمبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية:
  - عندما يكون الأصل المالي مبيعا، محصلا أو محولا.
  - أو إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل (وفي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة).
- يتم تقييم التوظيفات المالية المحتازة حتى حلول إستحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان ولا تكون محتازة لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لإختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.
- يتم إدراج الأصول المالية الجارية الممثلة في القيم المنقولة للتوظيف بتكلفة اقتناء السندات، أما بالنسبة لسندات التوظيف القابلة(أحد أصناف القيم المنقولة للتوظيف) للتفاوض فورا والمقيمة حسب قيمة السوق عند تاريخ وقف الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات الظاهرة في المحاسبة يتم إدراجها في حساب النتيجة، أما بخصوص القيم المنقولة للتوظيف فهي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير.

• هي موجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو آخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.

كما أن الأصول المالية الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال المدة تخضع إلى اختبار لخفض القيمة قصد التأكد من خسارة محتملة في القيمة.

- يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

وبعد الإقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم المحتازة لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم المحتازة لأغراض التعامل التجاري والتي تقوم بقيمتها الحقيقية.

- تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض.

2. نقاط الإختلاف والتشابه بينمتطلبات قياس الأصول والخصوم المالية وفقا لـ(IAS39) و(SCF):

هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول والخصوم المالية وفقا لـ(IAS39) و(SCF) فيما عدا ما يلي:

-هناك اختلاف في القياس المبدئي(عند الإدراج في الحسابات) للأصول والخصوم المالية،بحيث يتبنى(SCF) مدخل التكلفة بينما يتبنى(IAS39) مدخل القيمة العادلة.

-أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في(IAS39) مقارنة بـ(SCF) سواء الأصول المالية الجارية أو الثابتة.

-كما أن(SCF) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة وهذا المتطلب غير موجود في (IAS39).

- إن متطلبات (IAS39) بخصوص قياس القيمة العادلة للأصول المالية أكثر توضيح وشرح من تلك الواردة بخصوص تحديد القيمة الحقيقية في(SCF)، بالإضافة إلى ذلك لا يتضمن (SCF) أي متطلب بخصوص الأسهم التي لا توجد لها قيمة حقيقية(عادلة) والتي لا يمكن تقدير قيمتها العادلة بشكل موثوقوالتي تقاس بالتكلفة وفقا لـ(IAS39).

-كما لا يتطرق (SCF) عكس(IAS39) إلى المحاسبة في تاريخ التسوية وتاريخ المعاملةوتأثيرها على معالجة التغير في القيمة العادلة.

-أما بخصوص التكلفة المستهلكة(أوالمهتلكة) لا يتضمن(SCF) أي إشارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية بشكل واضح.

-إضافة إلى ما سبق وفيما يخص انخفاض قيمة الأصول المالية فينطبق عليها نفس المتطلبات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول ككل ضمن قواعد التقييم العامة وذلك وفقا لـ(SCF) وهذا عكس ما جاء في(IAS39) والذي أورد متطلبات خاصة بانخفاض الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاقه، كما أن

متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المالية تختلف فيما بين أصناف الأصول المالية فكيف إذا تم تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المالية وفقا لقواعد التقييم العامة، وهذا ما سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق بعض المتطلبات مثل القيمةالقابلة للتحصيل والقيمة المنفعية والتي يتطلب الأمر إعادة تكييفها لتتوافق مع خصائص الأصول المالية عن باقي الأصول الأخرى، بالإضافة إلى ذلك فإن قواعد التقييم العامة لإنخفاض قيمة الأصول تعتبر غير كافية بالمقارنة مع المتطلبات الواردة في (IAS39).

خلاصة:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مالية تساعد مستخديمها في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، بحيث تعتبر احتياجات مستخدمي القوائم المالية هي المنطلق لإعداد وعرض القوائم المالية، وتتجسد تلك الإحتياجات حسب (IASC) في معلومات حول الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية وكذا التغيرات في حقوق الملكية.

إلا أن المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تكون مفيدة لمدى واسع من المستخدمين إلا إذا كانت ذات نوعية عالية، وحسب(IASC) تكون المعلومات المالية ذات نوعية عالية إذا ما اتصفت بالملاءمة، القابلية للفهم، الوثوق و القابلية للمقارنة.

وللوصول إلى معلومات تتصف بالخصائص السابقة، لابد من مراعاة عند إعداد القوائم المالية فرض الإستحقاق والإستمرارية، وكذا احترام أسس الإعتراف والقياس الواردة في إطار(IASC).

وفي إطار ما سبق، ارتكز عمل(IASC) في وضع معايير محاسبية متكاملة تغطي كل منها جانب من جوانب وظيفة القياس والإتصال المحاسبي، فبالنسبة لعملية الإتصال أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة معايير بخصوص ذلك، من أهمها المعيار المحاسبي (IAS1) و (IAS7) اللذان يحددان محتوى القوائم المالية وأسلوب عرضها، قصد إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها في شكل مناسب، أما بخصوص جانب القياس، فهناك عدة معايير صدرت بخصوص ذلك والتي سوف تكون محل دراستنا في الفصل الثالث من هذا البحث.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1) أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية،2000.

2) أمين السيد لطفي.المحاسبة الدولية،الشركات متعددة الجنسيات. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.

3) إلياس بن ساسي، يوسف قريشي. التسيير المالي، الإدارة المالية، دروس وتطبيقات. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.

4) وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية(على الخط). الدانمارك: الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25)،الجزء الأول.

5) وليد ناجي الحيالي. أصول المحاسبة المالية(على الخط). الدانمارك: الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25)،الجزء الثاني.

6) وليد ناجي الحيالي. نظرية المحاسبة(على الخط).الدانمارك: الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25).

7) وليد ناجي الحيالي. المحاسبة المتوسطة(على الخط).الدانمارك: الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007، متاح على:<www.ae-academy.org>(2008/11/25).

8) حمزة بشير أبو عاصي. مبادئ المحاسبة. الأردن: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999،الجزء الأول.

9) حسام الدين الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور. أصول المحاسبة المالية. الطبعة الرابعة. الأردن:دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،2004، الجزء الثاني.

10) حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000.

11) حكمت أحمد الراوي. المحاسبة الدولية،النظرية والتطبيق للمعايير الدولية.عمان: دار حنين ، الكويت: مكتبة الفلاح،1995.

12) طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الأول.

13) طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الثالث،

14) طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الرابع.

15) طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الخامس.

16) محمد بوتين. المحاسبة العامة في المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية،1998.

17) محمد سمير الصبان، عبد الحي مرعي، محمد الفيومي محمد. أصول القياس والإتصال المحاسبي. بيروت: دار النهضة العربية، 1998،

18) مداني بن بلغيث. أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر–.رسالة دكتوراه،علوم إقتصادية.جامعة الجزائر، 2004.

19) محمد شريف توفيق. دراسة دولية مقارنة للإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية: مقارنة اختبارية بالتجارب الامريكية والدولية والخليجية(على الخط)،2006، متاح على: <www.mstawfik.bizhosting.com > (2008/11/24).

20) مأمون حمدان. مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية(على الخط). جمعية المحاسبين القانونيين السورية، متاح على: <www.kantakji.com>(2008/11/16).

21) مأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، المعيار السادس عشر،الممتلكات والمصانع والتجهيزات. الدورة التحضيرية للمتقدمين لإمتحانات المحاسبين القانونيين. دمشق(على الخط). جمعية المحاسبين القانونيين السورية،2008، متاح على:<www.jps-dir.com>(2009/01/11).

22) مأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، المعيار الثاني،المخزون. الدورة التحضيرية للمتقدمين لإمتحانات المحاسبين القانونيين. دمشق(على الخط). جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2008، متاح على: <www.jps-dir.com>(2009/01/11).

23) محمد ياسين غادر،"دور الهيئات الأكادمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية". مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(على الخط). حزيران2004، العدد 27، متاح على:<www.ascasociety.org>(2009/01/28).

24) نعيم دهمش،محمد ابونصار، محمود الخلالية. مبادئ المحاسبة. الطبعة الثانية. الأردن:دار وائل للنشر، 2005.

25) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية،الجزائر: دار المحمدية العامة،1999.
26) عبد الرزاق بن حبيب . إقتصاد وتسيير المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
27) عمر صخري. إقتصاد المؤسسة. الطبعة الرابعة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
28) صالح صالحي.أساليب وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الإقتصاد الجزائري. ملتقى المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الوطن العربي، الإشكاليات وآفاق التنمية. القاهرة، 2004.
29) روبرت ميجز وآخرون. المحاسبة أساس قرارات الأعمال.ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي، عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر،2005.
30) المعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض القوائم المالية(على الخط). INFORMATION TECHNOLOGY ACCOUNTANTS. متاح على:
<www.infotechaccountants.com>(2007/07/25).
.
31) المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون: المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة(على الخط). INFORMATION TECHNOLOGY ACCOUNTANTS ، متاح على<www.infotechaccountants.com>(2007/07/25).

خاتمة:

لقد تطرقنا في هذا البحث إلى أهم العوامل الدولية التي أدت إلى تزايد أهمية القوائم المالية المنشورة كمصدر للمعلومات بالنسبة لرجال الأعمال والطوائف الأخرى والذي يتخطى اهتمامهم بها من النطاق المحلي إلى النطاق الدولي، مما أدى إلى ظهور الإتجاه الذي ينادي بضرورة أن تكون المعلومات المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقا لمفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي، وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة التوافق المحاسبي الدولي من بين الإمكانيات المتاحة كخطوة أولى نحو تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي، وبدأ العمل على المستوى الجهوي ثم الإقليمي وصولا إلى مستوى دولي ثالثا، حيث ظهرت معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة كانت موضوع بحثنا ، حيث عالجت الإشكالية المطروحة جزء أساسي من مضمون المعايير المحاسبية الدولية، ألا وهو القياس المحاسبي، من خلال السؤال التالي: ما هي أسس وإجراءات القياس المحاسبي للأحداث المالية في المؤسسة الإقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟.

إن الهدف من الإجابة على هذه الإشكالية هو الوقوف على أهم سمات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ومحاولة إدراك الأسس والإجراءات المتبعة في عملية قياس الأحداث المالية، ومن خلال ما تم عرضه يتبين جليا أن متطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تتميز بالتحفظ، بحيث تهدف تلك المتطلبات إلى إظهار أصول المؤسسة بأقل قيمة لها من بين القيم الممكنة لقياسها، مع الحرص على رصد انخفاض قيمة الأصول، وتخفيض الربح، إضافة إلى تكوين المخصصات اللازمة، ويمكن تفسير الإتجاه نحو التحفظ إلى المخاطر التي يشهدها عالم الأعمال مما يجعل معلومات مالية متحفظة تفي باحتياجات المستخدمين في هذه الظروف وعلى رأسهم المستثمرين والمقرضين.

كما تتميز متطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بملامح التوافق المحاسبي، حيث نلاحظ أنه في عدة حالات نجد أكثر من متطلب يعالج قياس نفس الحدث المالي أو نفس العنصر من القوائم المالية، إلا أن الشيء الملاحظ هو انخفاض عدد البدائل المتاحة، بحيث نجد في أغلب المتطلبات بديلين لقياس نفس العنصر من القوائم المالية، وهذا ما يسهل عمل(IASB) في جعل المعلومات المالية المنشورة أكثر قابلية للمقارنة وذلك إذا ما تم أخذ بعين الإعتبار الأساليب الأخرى لتحقيق القابلية للمقارنة وعلى رأسها الإفصاح المحاسبي، كما يدل انخفاض عدد البدائل المتاحة للقياس توجه(IASB) نحو بلوغ مرحلة التوحيد المحاسبي الدولي والتي تقضي بعدم وجود أكثر من بديل لمعالجة الأحداث المتشابهة.

أما بخصوص أوجه التشابه والإختلاف بين كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية محل الدراسة، نجد أن متطلبات القياس وفقا لـ(SCF) مستمدة من معايير المحاسبة الدولية وإن كانت غير مستكملة، إضافة إلى بعض الفروق الناتجة أساسا عن بعض التعديلات التي تم عملها على معايير المحاسبة الدولية مع بقاء

المتطلبات الواردة في(SCF) دون تعديل منذ تبنيها، وهذا ما يعني أن متطلبات القياس المحاسبي الواردة في(SCF) لا تتوافق مع تلك المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية، بحيث مازال العديد من المتطلبات والتوضيحات الغير مستكملة والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من المعايير المحاسبية الدولية، بحيث تنص (IASB) على أن اعتبار أي معايير محاسبة محلية موافقة لمعايير المحاسبة الدولية لا يمكن أن يتأتى إلا إذا شملت تلك المعايير أو المتطلبات المحاسبية المحلية كل جزء من مضمون معايير المحاسبة الدولية.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الوصول إلى تأكيد بعض الفرضيات التي تم وضعها كإجابة مؤقتة و نفي بعضها الآخر وذلك كما يتبين من خلال التالي:

بخصوص الفرض الأول الذي ينص على أن المعايير المحاسبية الدولية هي مرادفة لمفهوم عولمة المعلومة المالية، ظهرت نتيجة الحاجة إلى توافق محاسبي دولي، تم تأكيده، بحيث أن عولمة المعلومة المالية تقتضي إحلال المنظمات المحاسبية المحلية الواضعة لمعايير المحاسبة بمنظمة محاسبية دولية محايدة تقود عملية إصدار معايير محاسبية دولية قصد توحيد المعلومة المالي المنشورة في القوائم المالية، وهذا ما تأتى من خلال لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) التي تم إنشاءها لهذا الغرض، كما أن الحاجة إلى تواقف محاسبي دولي نتيجة الفوائد الكبيرة المنتظرة من وراءه يعتبر السبب الرئيسي لظهور المعايير المحاسبية الدولية التي تجسد التطبيق العملي لهذا التوافق.

أما بخصوص الفرض الثاني الذي ينص على أن الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية يصب في توفير معلومات محاسبية مالية تفيد متخذي القرار خاصة على المستوى الدولي، تم تأكيده، بحيث تبين من خلال إطار (IASC) لإعداد وعرض القوائم المالية بأن توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية تتصف بالملاءمة والموثوقية والقابلية للفهم والمقارنة هو المنطلق الأساسي لإعداد وعرض القوائم المالية.

أما بالنسبة للفرض الثالث الذي ينص على أن القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يتميز بتغليب الواقع الإقتصادي مقارنة بالجوانب الأخرى، هذا الفرض تم نفيه، بحيث تبين من خلال الدراسة أن القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يغلب عليه جانب التحفظ عن الجوانب الأخرى، والتحفظ لا يعالج بالتساوي تأثير الظروف الإقتصادية السلبية والإيجابية على القياس المحاسبي، بحيث تبين من خلال الدراسة أن قياس عناصر القوائم المالية في الظروف الإقتصادية التي تؤثر سلبيا على المؤسسة يصاحبه غالبا انخفاض في قيمة الأصول وزيادة في قيمة الخصوم وبالتالي انخفاض قيمة الربح، في حين أنه في الظروف الإقتصادية ذات التأثير الإجابي على المؤسسة تختلف نتائج القياس المحاسبي عن سابقتها.

أما بالنسبة للفرضية الأخيرة التي تنص على أنه من المنتظر أن يكون هناك توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد ومعايير المحاسبة الدولية بما في ذلك جانب القياس المحاسبي، هذا الفرض تم نفيه، لأن متطلبات

القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تختلف عن تلك المتطلبات الواردة في النظام المالي المحاسبي وإن كانت متطلبات هذا الأخير مستمدة من معايير المحاسبة الدولية.

النتائج والتوصيات:

إن ما تم عرضه في البحث في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، قادنا إلى استخلاص بعض النتائج والتوصيات التي تعتبر استكمالا لما تم استخلاصه سابقا، وهي كالتالي:

النتائج:

- إن ظهور المعايير المحاسبية الدولية كان ضرورة حتمية فرضتها البيئة الإقتصادية العالمية المعاصرة والتي تتسم بالإتجاه نحو العولمة.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عبر العالم من شأنه أن يحقق عدة أهداف هامة على رأسها رفع أداء المعلومة المالية على المستوى الدولي.
- العديد من المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية وخاصة تلك المتعلقة بالقياس، يعتبر صعب التطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إذ ما قورنت تكلفة تطبيقها مقابل الفوائد المترتبة عنها، وبالتالي فمن المنتظر استكمال معايير المحاسبة الدولية بمعايير تغطي هذا الجزء الهام من المؤسسات الإقتصادية.
- إن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يفرض إشراك أطراف أخرى في العملية المحاسبية إلى جانب المحاسبين مثل الإحصائيين والخبراء الآخرين وذلك في إطار فريق عمل متكامل.
- إن متطلبات القياس الواردة في المعايير المحاسبية الدولية رغم درجة التوضيح العالية التي تتضمنها لا يلغي أحد العناصر الهامة من وظائف المحاسب ألا وهي الإجتهاد ، إذ أن الكثير من المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية تتطلب استخدام الإجتهاد عند التعاطي معها، على سبيل المثال تحديد العمر المفيد لأصل ما يحتاج إلى اجتهاد المحاسب لتحديده وذلك في ظل ما يدركه عن خصائص الأصل والظروف التي يعمل فيها وأثرها على العمر المفيد للأصل، وبالتالي فإن المعايير المحاسبية الدولية لا تلغي بل تدعم اللجوء إلى محاسبين أكفاء يعتمد اختيارهم على أساس معايير علمية ومهنية عالية مما يؤهلهم لتكوين اجتهادات موثوقة.
- يعتبر تقليص البدائل الممكنة إلى أدنى حد ممكن كهدف أساسي من قبل (IASB) رغم صعوبة ذلك، إلا أننا نجد بعض المتطلبات الكثيرة الجدل والإختلاف، تم حسمها من قبل(IASB) ووصل الأمر حتى إلى توحيدها، وفي المقابل الآخر نجد بعض المتطلبات الأخرى التي لا ترقب إلى الجدل والإختلاف والصعوبة التي تحظى بها سابقتها مازالت تعتبر مفتوحة لكل البدائل الممكنة ولم يتم حتى على الأقل تخفيض تلك البدائل المتعلقة بها رغم إمكانية تحقيق ذلك، ونذكر على سبيل المثال عملية تصنيف عقد إيجار ما كعقد إيجار تمويلي والذي يتطلب توافر أحد من مجموعة من المعايير من بينها أن تمثل مدة التأجير الجزء الأكبر من الحياة الإقتصادية للأصل المستأجر، وبما أن تحقيق المعيار السابق يعتمد على التقدير الشخصي، فإنه من الممكن لشركتين أن

يتوصلا إلى خلاصات مختلفة بالنسبة لتصنيف إيجار ما كإيجار تمويلي، في حين لو تم وضع حد فاصل لتم تجنب أي اختلاف،على سبيل المثال اشتراط تجاوز مدة التأجير 80% من العمر الإقتصادي للأصل لكي يتم تصنيف إيجار ما كإيجار تمويلي، وبالتالي فإن إعطاء الأولوية لتوفيق أو توحيد مثل هذه القضايا الممكنة سوف يزيد من مصداقية المعايير المحاسبية الدولية في المدى القصير و يسرع في مسيرة بلوغ التوحيد على المدى الطويل.

التوصيات:

- ✓ إن استكمال متطلبات الواردة في(SCF) وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يعتبر أمر ضروري للوصول بالإصلاح المحاسبي إلى مبتغاه.
- ✓ إن الإصلاح المحاسبي لا يتوقف فقط على كون المتطلبات الواردة في(SCF) مستمدة من معايير المحاسبة الدولية، بل يتعدى ذلك ليشمل إصلاحات أخرى على رأسها تطوير بورصة الجزائر قصد المساهمة في توفير سوق نشطة للأدوات المالية، بالإضافة إلى تنظيم الأسواق الأخرى كي ترتقي إلى مصاف الأسواق النشطة.
- ✓ إن نجاح عملية الإصلاح لا يتأتى إلا من خلال الكادر البشري المؤهل، ولهذا لابد من تطوير برامج التكوين بما يواكب عملية الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال اعتماد تدريس النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية كمادة تعليمية في المؤسسات الأكادمية، بالإضافة إلى توجيه الطلبة وتشجيعهم لتقديم الأبحاث الأكادمية حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية ودورها في ضوء البيئة الإقتصادية المعاصرة.
- ✓ تشجيع التنظيمات المهنية المحاسبية المحلية للإنضمام إلى عضوية(IASB) قصد الإحتكاك والإستفادة من التجارب الدولية في مجال المحاسبة من أجل رفع الأداء المحاسبي المحلي وخاصة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية ومواكبة التغيرات المحاسبية الدولية.

آفاق البحث:

إن مضمون المعايير المحاسبية الدولية يتعدى موضوع القياس المحاسبي، ولعل من أهم الموضوعات التي تعالجها المعايير المحاسبية الدولية هو الإفصاح المحاسبي والذي يعتبر أهم الأساليب المحاسبية في يد معدي القوائم المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق قابلية المقارنة للمعلومات المنشورة في القوائم المالية، وبالتالي يمكن أن يكون الإفصاح المحاسبي منطلقا لإشكاليات أخرى.

كما أن نطاق القضايا المحاسبية التي تعالجها المعايير المحاسبية الدولية واسعة ومتعددة وعلى رأسها المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار العامة وأسعار الصرف، وكذا المحاسبة في المؤسسات المالية والمتخصصة، بالإضافة إلى موضوع اندماج الشركات والتي من الممكن أن تكون منطلق لإشكاليات أخرى.

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل3-1	المؤسسات المشتقة صوفاكت	57
الشكل 3-2	المؤسسات الفرعية للمؤسسة الأم	58
الشكل 3-3	هيكل المديرية العامة	62
الشكل 3_4	المخطط التنظيمي للمؤسسة	65
الشكل 3-5	هيكل المديرية التقنية	66
الشكل 3-6	هيكل النيابة لمديرية الصيانة	69
الشكل 3-7	هيكل مديرية الموارد البشرية	70
الشكل 3-8	هيكل مديرية التموين و التسويق	69
الشكل3-9	هيكل المديرية المالية و المحاسبة	71
الشكل 3-10	هيكل المديرية المالية	73

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول **1-1**	معايير التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر	05
الجدول **1-2**	القواعد الإسترشادية لتحليل العملية المالية	15
الجدول **1-3**	قائمة الوضع المالي	42

الفهرس

الفهرس	رقم الصفحة
الإهداء.....	III
الشكر.....	IV
ملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول.....	IX
قائمة الأشكال البيانية.....	X
قائمة الاختصارات و الرموز.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
المقدمة.....	أ-هـ
الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي	
تمهيد.....	02
المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد.....	03
المطلب الأول: تعريف، استحداثات و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.....	03
المطلب الثاني: المبادئ و الفروض المحاسبية.....	04
المطلب الثالث: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي الجديد.....	06
المبحث الثاني: عرض مدونة و سير بعض الحسابات و تقديم القوائم المالية.....	13
المطلب الأول: بنية النظام المحاسبي المالي و سير حساباته.....	13
المطلب الثاني: سير الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجديد.....	14
المطلب الثالث: عرض الكشوفات المالية.....	16
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية.....	21
المطلب الأول: نشأة، تعريف و أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية.....	21
المطلب الثاني: أهمية و أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....	24
	26

المطلب الثالث: أهم المنظمات المشاركة في التوحيد.....	27
المطلب الرابع: عرض معايير التقارير المالية و المعايير الدولية للمحاسبة.....	30
خلاصة الفصل.....	32
الفصل الثاني: الشركات التجارية و معالجة تأسيسها محاسبياً	33
تمهيد.....	33
المبحث الأول: ماهية الشركات التجارية وأنواعها وأهم خصائصها.....	34
المطلب الأول:مفاهيملشركات التجارية.....	36
المطلب الثاني: أنواع الشركات التجارية.....	39
المطلب الثالث: خصائص الشركات التجارية.....	39
المبحث الثاني: تأسيس شركات الأشخاص (التضامن) محاسبياً.....	40
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تأسيس شركات التضامن...	42
المطلب الثاني: إجراءات تأسيس شركات التضامن.....	48
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتأسيس شركات الأشخاص (التضامن).....	48
المبحث الثالث: تأسيس شركات الأموال (المساهمة).....	49
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تأسيس شركات المساهمة.....	51
المطلب الثاني: اجراءات تأسيس شركات المساهمة	60
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتأسيس شركات المساهمة	61
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في شركة صناعة الأغطية النسيجية	61
تمهيد.....	63
المبحث الأول: تقديم مؤسسة صوفاكت لصناعة الأغطية النسيجية.....	64
المطلب الأول:التعريف بشركة صوفاكت.....	71
المطلب الثاني: منتجات مؤسسة صوفاكت.....	71
المطلب الثالث:التحليل الوظيفي للهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	

المبحث الثاني:تأسيس شركة صناعة الأغطية النسيجية.....	72
المطلب الأول: إنشاء شركة صناعة الأغطية النسيجية.....	78
المطلب الثاني:إجراءات تأسيس الشركة.....	79
المطلب الثالث:المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة صناعة الأغطية النسيجية.....	81
خلاصة الفصل الثاني.....	84
خاتمة عامة.....	88
المصادر و المراجع.....	
الملاحق.....	

مقدمة

تعتبر العولمة من أهم معالم العصر الحالي، حيث أخذت العولمة عدة مظاهر من أهمها العولمة الإقتصادية، هذه الأخيرة ظهرت بوادرها من خلال تحرير التجارة الخارجية ورؤوس الأموال وظهور الشركات المتعددة الجنسيات واشتداد المنافسة العالمية، وكذا تحول العالم إلى مجموعة من التكتلات الإقتصادية ...إلخ .

ومما سبق بات من الواجب على الدول الإستعداد لمواجهة ظاهرة العولمة الإقتصادية قصد الإستفادة من إيجابيتها وتجنب آثارها السلبية لخدمة التمنية الإقتصادية وخاصة في الدول النامية، وذلك بالعمل على مباشرة إصلاحات إقتصادية على كافة القطاعات والمستويات بصفة مستمرة لمواكبة التغيرات الدائمة والسريعة في البيئة الإقتصادية والناتجة عن العولمة، والهدف من وراء ذلك هو جذب الإستثمار الأجنبي وتنشيط الأسواق المالية والحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى جانب تنويع الصادرات والتخفيف من الواردات وتحويل التكنولوجيا إلى غير ذلك من عوامل التنمية الإقتصادية .

وتعتبر العوامل السابقة نتاج قرارات إقتصادية تتخذ خاصة على المستوى الدولي مبنية على معلومات ذات فعالية، وفي هذا الصدد ظهرت عدة مشاكل وصعوبات أمام الشركات والمستثمرين في الحصول على معلومات مالية تفيدهم في اتخاذ القرار، وذلك نتيجة اختلاف النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى مما يعيق عملية المقارنة وتقييم الأداء بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف التحويل المحاسبي وتأخر إعداد القوائم المالية إلى غيرها من المشاكل، ولذلك ظهرت الحاجة إلى عولمة المعلومات المالية حتى توفي بدورها على المستوى الدولي.

وفي هذا المسعى ظهرت هيئة ذات طابع دولي تعمل على إيجاد معلومات مالية موحدة و فعالة لإتخاذ القرارات الإقتصادية على المستوى الدولي، وذلك من خلال توحيد معايير إعداد تلك المعلومات المالية من خلال ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ، وذلك قصد تلبية احتياجات متخذي القرار على المستوى الدولي من المعلومات، وبالخصوص الشركات المتعددة الجنسيات التي تحاول السيطرة على الأسواق العالمية.

ولقد لقيت هذه المعايير قبولا من طرف عدد كبير من الدول ظهرت بوادره من خلال مباشرتها بإصلاح نظمها المحاسبية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية قصد مواكبة حاجات المستثمرين الأجانب من المعلومات للفوز بقدر أكبر من الإستثمارات الأجنبية وتفعيل دورها في التنمية الإقتصادية، وكذلك العمل على رفع كفاءة النظم المحاسبية المحلية لتلك الدول خاصة النامية منها والتي تفتقر إلى الخبرة والإمكانيات اللازمة في هذا المجال، وفي هذا الإطار أصبحت المؤسسات الإقتصادية في تلك الدول ملزمة على إعداد قوائمها المالية المعدة للأطراف الخارجية وفقا لما جاء في المعايير المحاسبية الدولية كأساس للقياس، وذلك من أجل الخروج بصورة مقبولة على نطاق واسع للوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

***ما هي أسس وإجراءات القياس المحاسبي للأحداث المالية في المؤسسة الإقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية *؟**

وقصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية يتفرع عن هذه الأخيرة الأسئلة التالية :

- ✓ ما هو مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وما هي أسباب ظهورها؟
- ✓ ما هو الإطار الفكري الذي تستمد منه المعايير المحاسبية الدولية ؟
- ✓ ما هي سمات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ؟
- ✓ ما هي أوجه التشابه والإختلاف بين القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري ؟.

وكإجابة مؤقتة سوف نضع الفرضيات التالية :

- المعايير المحاسبية الدولية هي مرادفة لمفهوم عولمة المعلومة المالية، ظهرت نتيجة الحاجة إلى توافق محاسبي دولي.
- يصب الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية في توفير معلومات محاسبية مالية تفيد متخذي القرار خاصة على المستوى الدولي.
- يتميز القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بتغليب الواقع الإقتصادي مقارنة بالجوانب الأخرى.
- إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر صادف الظروف الإقتصادية الجديدة التي تمر بها الجزائر، وذلك من خلال تبني نظام إقتصاد السوق وكذا الإنفتاح على الإقتصاد العالمي، وبالتالي فمن المنتظر أن يكون هناك توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد ومعايير المحاسبة الدولية بما في ذلك جانب القياس المحاسبي.

أهمية البحث :

- ❖ يستمد البحث أهميته من الدور الهام الذي تحضى به المحاسبة في تسيير المؤسسة الإقتصادية .
- ❖ كما يستمد البحث أهميته من تعاظم دور المعلومة المالية في تنشيط سوق المال.
- ❖ يستمد البحث أهميته أيضا من الدور الذي قد يلعبه الإستثمار الأجنبي في دفع التنمية الإقتصادية في الدول المستضيفة، وهذا الأخير يتطلب مناخ إستثماري ملائم من أهمه توفر نظام معلومات محاسبي مالي كفؤ وفعال.
- ❖ كما تكمن أهمية البحث في الحاجة إلى تطوير النظم المحاسبية ذات كفاءة وفعالية ، وهذا متاح في ظل الهيئات المحاسبية الدولية المدعومة بإمكانيات وخبراء في هذا المجال ، مما يمكن للدول النامية من الإستفادة منها في تطوير نظمها المحاسبية المحلية التي من الصعب تحقيقها فيما لو اعتمدت على إمكانياتها الذاتية.
- ❖ الحاجة إلى إصلاح محاسبي في الجزائر متقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في ظل المستجدات التي طرأت على بيئة الأعمال موازاة مع عجز المخطط المحاسبي الوطني على مواكبة حاجات مستخدمي البيانات المالية وعلى رأسهم المستثمر الأجنبي.

أهداف البحث :

- ✓ تسليط الضوء على أهم الأحداث المالية في المؤسسة الإقتصادية المعاصرة .
- ✓ إبراز البدائل المتاحة في ظل المعايير المحاسبية الدولية لقياس تلك الأحداث المالية.
- ✓ تقييم القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية .
- ✓ دراسة مضمون القياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري ومقارنته مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية.

المنهج المتبع في الدراسة :

لدراسة هذا الموضوع يتطلب الأمر استخدام منهج معين، ولهذا سوف نحتاج إلى استخدم المنهج الوصفي قصد إبراز كل العناصر التي لها أهمية في البحث، ولما كان الموضوع يتطلب التعمق في الدراسة سنحتاج إلى استخدام المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض .

أسباب اختيار الموضوع البحث:

- يعتبر موضوع المعايير المحاسبية الدولية أحد الموضوعات الأساسية في الفكر المحاسبي المعاصر، وبالتالي لابد من الخوض في مثل هذه الموضوعات.
- محاولة مواكبة مسيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بحيث يعتبر تناول موضوع الإصلاح المحاسبي في الأبحاث العلمية أحد الخطوات الرئيسية للدفع بمسيرة الإصلاح نحو التقدم والنجاح.
- يعتبر موضوع البحث قريب جدا من تخصص المحاسبة.

تحديد الإطار الزمني للدراسة:

نتيجة المرحلة التي تمر بها المعايير المحاسبية الدولية وهي مرحلة التوافق المحاسبي الدولي، هناك مجموعة من التعديلات والمراجعات التي خضعت لها المعايير المحاسبية الدولية ومازالت تخضع لها مع مرور الزمن، وذلك لتقليل البدائل المتاحة إلى أدنى حد ممكن، وذلك بغرض الوصول في المدى الطويل إلى مرحلة التوحيد المحاسبي الدولي كهدف منشود، وبالتالي سوف يتم الأخذ بعين الإعتبار تلك التعديلات والمراجعات في هذه الدراسة، والتي تصادف مرحلة البدء في هذا البحث وذلك بحدود نهاية عام 2008.

هيكل البحث:

لغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للبحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى خطة منسجمة ومتكاملة هي كالتالي :

الفصل الأول : المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية ومعاييرها الدولية

يتضمن هذا الفصل بعض المفاهيم والجوانب الأساسية التي تتعلق بالمحاسبة في المؤسسة الإقتصادية، كما يتضمن هذا الفصل تأصيل لموضوع المعايير المحاسبية الدولية ، والتي ظهرت نتيجة بروز ما يعرف بالتوافق المحاسبي الدولي، وذلك من خلال إبراز أسباب ظهور التوافق المحاسبي الدولي وفوائده ومعوقاته، وتعتبر النقاط المتضمنة في هذا الفصل أحد الجوانب الأساسية المكملة للموضوع الرئيسي للبحث.

الفصل الثاني : تقديم، إعداد وعرض القوائم المالية.

يتضمن هذا الفصل مدخل مقتبس من إطار لإعداد وعرض القوائم المالية الذي تم وضعه من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، والذي يوفر أساس منطقي لوضع وتعديل المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز قبولها على المستوى الدولي، كما يتضمن هذا الفصل مدخل حول جانب مكمل لما بعد مرحلة القياس المحاسبي وهو عرض القوائم المالية.
وذلك من خلال التطرق لأسس وإجراءات القياس المحاسبي وفقا لعينة من المعايير المحاسبية الدولية المختارة ، مع استكمال مقارنة تلك الأسس والإجراءات مع ما ورد في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في شركة صوفاكت لصناعة الأغطية النسيجية

سيكون الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية في شركة صناعة الأغطية والنسيج (شركة ذات أسهم)، نتطرق فيه للتعريف بالشركة وأهم خصائصها وأهدافها والهيكل التنظيمي لها، نهدف من خلال هذه الدراسة لمعرفة مدى فعالية القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفق للمعايير المحاسبية الدولية وقد أنهينا هذا البحث بخاتمة عامة حول الموضوع.

الملخص

يعالج موضوع البحث القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مع دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، ولغرض معالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية: ما هي أسس وإجراءات القياس المحاسبي للأحداث المالية في المؤسسة الإقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وفي هذا السياق تم تناول هذا البحث في ثلاث محاور أو فصول.

ففي **الفصل الأول** عالجنا المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية ومستحدثاتها الدولية، تم التطرق إلى بعض المفاهيم والجوانب الأساسية التي تتعلق بالمحاسبة في المؤسسة الإقتصادية،

أما **الفصل الثاني** الذي يعالج مدخل حول إعداد وعرض القوائم المالية، فيتضمن مدخل مقتبس من إطار لإعداد وعرض القوائم المالية الذي تم وضعه من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولي، والذي يوفر أساس منطقي لوضع وتعديل المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز قبولها على المستوى الدولي.

أما **الفصل الثالث** الذي يعالج قياس عناصر القوائم المالية، و الحصول على المعلومات من مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية لتسمسيلت

الكلمات المفتاحية:القياس المحاسبي،المؤسسة الاقتصاديةّ،المعايير المحاسبية الدولية ،النظام المحاسبي المالي.

ملخص المذكرة