

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص تدقيق محاسبي وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص
تدقيق محاسبي وعلوم التسيير الموسومة بـ:

قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة تطبيقية بمؤسسة اقتصادية

تحت إشراف :

قادري

من إعداد الطالبة:

• مصراوي هاجر

السنة الجامعية: 2016/2015

إهداء

أولا وقبل كل شيء أحمد الله عز وجل على توفيقتي وعلى دعمه الكثيرة والسلاة على أشرف المرسلين سيدنا محمد عليه أفضل السلاة وأزكى التسليم .

أهدي ثمرة جهدي الى :

- إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه وجعله روضة من رياض الجنة
- إلى ملكي في الحياة إلى معني الحب والتفاني إلى بسمة الحياة وأغلى الأحباب أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها .
- إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها إليك وإخوتي الأجزاء - أسامة - وليد - وتوأم روجي ياسر و يسرى .
- إلى كل رفقتاتي الدرب وكل من جمعني بمو الأقدار .
- إلى كل من سقط من قلبي سموا.

كلمة شكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، فلك الحمد يأرب على توفيقك وامتنانك

لإتمامي هذا العمل ، ونصرتي على كل الصعوبات التي واجهتني في اعداده إلا أن

أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ المشرف قادري

وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وخاصة صديقتي

الغالية فتيحة

فهرس الجداول والأشكال

الأشكال :

- 01-مسار إعداد المعايير المحاسبية.....41
- 02-الهيكل التنظيمي للوحدة58

الجداول :

- 03-تصنيف معايير المحاسبة الدولية.....47
- 04-المخازن التي تتوفر عليها الوحدة.....57
- 05-عرض الميزانية.....72
- 06-المقارنة بين الميزانية.....76

الفهرس

أ..... المقدمة العامة

الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي

- 06..... مقدمة
- 07.....المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي
- 07.....المطلب الأول :أسباب تبني الجزائر للنظام المالي
- 10.....المطلب الثاني:مبادئ النظام المحاسبي المالي
- 12.....المطلب الثالث:أهداف النظام المحاسبي المالي
- 17.....المبحث الثاني: الإطار المحاسبي الجديد
- 17.....المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي وعملية التحضير لتطبيقه
- 22.....المطلب الثاني: شروط الإنتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي
- 23.....المطلب الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي
- 25.....المبحث الثالث: أحكام وآثار النظام المحاسبي المالي
- 25.....المطلب الأول:أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد
- 27.....المطلب الثاني:الآثار الإيجابية والمحاسبة التي تنجز عن تطبيق النظام الجديد
- 29.....المطلب الثالث:النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية
- 30..... خلاصة

الفصل الثاني:معايير المحاسبة الدولية

- 32.....مقدمة
- 33.....المبحث الأول:نشأة المعايير المحاسبة الدولية
- 33.....المطلب الأول:المفهوم والأسباب
- 36.....المطلب الثاني:خصائص المعايير المحاسبية
- 36.....المطلب الثالث:أهمية المعايير المحاسبية

37.....	المبحث الثاني:تطور معايير المحاسبة الدولية
37.....	المطلب الأول:أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية
39.....	المطلب الثاني:مسار إعداد المعايير المحاسبية
41.....	المطلب الثالث:هيئات معايير المحاسبة الدولية
44.....	المبحث الثالث:عوامل ومعوقات المحاسبة الدولية
44.....	المطلب الأول:تطوير معايير المحاسبة الدولية
49.....	المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في تبني الدول للمعايير
51.....	المطلب الثالث: معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية
53.....	خلاصة

الفصل الثالث:دراسة تطبيقية حول مؤسسة اقتصادية

55.....	مقدمة
56.....	المبحث الأول:عموميات حول المؤسسة
56.....	المطلب الأول:تعرف المؤسسة
57.....	المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمؤسسة
58.....	المطلب الثالث:أهداف المؤسسة ومواردها
60.....	المبحث الثاني:قائمة الميزانية وفق المعيار 1
60.....	المطلب الأول:عموميات حول الميزانية
61.....	المطلب الثاني:الميزانية العمومية وفق المعيار (IAS1)
65.....	المطلب الثالث:المعلومات المطلوبة في صلب الميزانية
69.....	المبحث الثالث:قائمة الميزانية وتطبيق النظام المحاسبي
69.....	المطلب الأول:بداية أول تطبيق للنظام
69.....	المطلب الثاني:المعالجة المحاسبية والميزانية
75.....	المطلب الثالث:دراسة مقارنة

79.....خلاصة

81.....الخاتمة العامة

المراجع

الملاحق

المقدمة العامة

مقدمة عامة:

تعرف الجزائر منذ التسعينات تغيرات جذرية في جميع مؤسساتها من الوحدات الصغيرة الى كبريات المؤسسات محاولة منها مواكبة التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم و التأقلم في وظائفها مع متطلبات الاقتصاد الحديث ليفرض عليها استخدام الوسائل الحديثة في أداء هذه الوظائف منها الوظيفة المالية حيث كان دورها مقتصرًا على القيام بالعمليات المالية التقليدية و أصبحت فيما بعد تؤدي دورا هاما في التخطيط المالي و إدارة الموجودات ومواجهة المشاكل الاستثنائية وهذا يعكس الأهمية المتزايدة لهذه الوظيفة كما أصبحت تشغل موقعا استراتيجيا حساسا يجعلها مسؤولة عن إجراء تشخيص مالي لتقييم الوضع المالي بالمؤسسة من خلال تحليل القوائم المالية.

لقد اهتمت الكثير من المنظمات و الهيئات بموضوع التوحيد و التوافق المحاسبيين الدوليين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاورات الرائدة، انتهت و انصهرت جميعها في نتيجة واحدة وهي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

وفي الوقت الذي يعاني فيه المخطط الخماسي الوطني المعتمد منذ عام 1975 في خدمة مستعملي المعلومات المالية و المحاسبية من مقرضين و مستثمرين و غيرهم تعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي انخرطت في هذا المسار، وباعتمادها سياسة جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي الى تبني نظام محاسبي جديد يتوافق و المتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية و المحاسبية.

لقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و الذي اصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي. 2010

من ضمن الاهداف الاساسية للمحاسبة المالية حسب (IAS/IFRS) هو إعداد القوائم المالية المختلفة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في رأس المال) وهذا بغرض إيصال المعلومات الى كل المعنيين

من مسيرين، مقرضين لإعداد تشخيص مالي للمؤسسة يتم على ضوءها اتخاذ القرارات وبالتالي يجب على كل المؤسسات إعداد ميزانية افتتاحية وفق نظام المحاسبي المالي و التي تمثل نقطة البداية للمحاسبة ،حيث يضع موضوع إعداد الميزانية الافتتاحية و الالتزام بالوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للأخذ بالنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى وعلى ضوء هذا يمكن طرح الاشكالية التالية:

كيف يتم إعداد ميزانية مؤسسة اقتصادية وفق النظام المحاسبي مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم1؟

الأسئلة الفرعية:

من خلال الاشكالية تمحورت عدة تساؤلات :

-ما هي الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه الى النظام المحاسبي الجديد ؟

-ما طبيعة النظام و الاستحداث التي جاء بها؟

-كيف تقوم مؤسسة اقتصادية بإعداد ميزانيتها وفق هذا النظام؟

-كيف أثرت المعايير المحاسبية على النظام المحاسبي بالجزائر؟

الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية:

1-محاولة فهم واستشراف اثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتبنى

بشكل كبير المعايير المحاسبية الدولية

2-يستند النظام المحاسبي المالي الى المعايير المحاسبية الدولية،وهو يسمح بتلبية

احتياجات مستعمليه من المعلومات المحاسبية و المالية

3- يتوقف نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على جملة من الإصلاحات التي يجب ان تتم بالموازاة مع المنظومة التشريعية (القانون التجاري و الجبائية).

4- تعتبر الميزانية من اهم القوائم المالية وتمثل نقطة البداية للمحاسبة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في انه يتعلق مباشرة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي تتأهب للدخول في نمط اقتصادي جديد و الذي يتطلب روح تسييري جديدة تمكن المؤسسة الجزائرية من رفع التحديات التي تواجهها بفعل الجو التنافسي الذي تم تعهده.

أسباب الدراسة:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي، وما هو موضوعي نوجزها في مايلي:

-بحكم التخصص الذي ادرس فيه.

-البحث عن نوع جديد من الدراسات المالية .

-كون الدراسة من المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية .

-الاطلاع على الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد فيما يخص القوائم المالية.

منهج الدراسة:

للإجابة على الاشكالية واثبات صحة الفرضيات ، نعتمد في دراستنا على

المنهج الوصفي:في استعراض نماذج للأنظمة المحاسبية في بعض دول العالم منها النظام المحاسبي المالي.

المنهج التحليلي: في تغيير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها، ونعتمد عليه عندما نكون في موضع مقارنة.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته فقد تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول :

الفصل الأول لدراسة الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثاني : في هذا الفصل تم التعرض للمعايير المحاسبة الدولية من خلال الإطار الفكري وتطور تلك المعايير وبيان مدى أهميتها والهيئات الخاصة بها وأخيرا تم بيان أهم المعوقات التي تتعرض إليها .

الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية حول الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بالاستناد إلى المعيار رقم 1 وقائمة ميزانية وفق هذا المعيار

الفصل الأول

مقدمة

يشكل إعداد النظام المحاسبي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، و ذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطرف عديدة من المعلومات و التي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئية المحاسبية الجزائرية مع مثيلاتها الدولية و قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

"يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب نص المحاسبة المالية و كذا شروط و كفيات تطبيقه وتليه مراسيم و قرارات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام، كالمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق احتكام القانون رقم 11/07 والمرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 و الذي يحدد شروط و كفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي .

المبحث الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي .

يسمى النظام المحاسبي المالي نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض قوائم تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعتها ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية .

المطلب الأول: أسباب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي.

إن الجزائر منذ و إن تبنت النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه لم تقم بأي تعديل يمس بمحتواه بغية تماشيه و التطورات و التحولات التي عرفها الاقتصاد و لا لسد الثغرات و النقائص مثل : التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية...إلخ .

و لهذا كان من الضروري تدارك الوضع و ذلك من خلال تبين نظاما جديدا يتماشى و التطلعات المستقبلية للإقتصاد الوطني .

و يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه الى النظام المحاسبي المجدد بما يلي :

-التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات .

- الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية و السماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر .

-النقائص و الثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم و النظام الاقتصادي السابق لاقتصاد السوق .

- إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة للنظام المعلومات مبني على محاسبة مسجلة .

-الاعتماد على مبادئ و قواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقسيمها، و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و الغير إداري بالقواعد و تسهيل مراجعة الحسابات .

-محاولة طلب المستثمرين الأجانب من خلال تحويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوفياتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات، أو من حيث إعداد القوائم المالية ¹.

-عدم تناسب النظام المحاسبي المالي مع استراتيجيات الشركات المتعددة الجنسيات .

-خلق اتفاقيات بين الجزائر و الإتحاد الأوروبي فالجزائر تتميز بقربها من الأسواق الأوروبية و انتقادها عليها خاصة .

-إبرام الشركات مع الإتحاد الأوروبي و انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة فكان احد الشروط للإنضمام (OMC).

-تعديل القانون يدخل ضمن تعديل القانون الداخلي الجزائري مع نظام القانون العالمي في نظام العولمة

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 سنة 2007¹.

الأسباب المحاسبية : تتمثل فيما يلي :

-محاولة تكييف تقنية المحاسبة و جعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي و بصفة دوريات .

-إيجاد إطار محاسبي يستوجب المعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية و تحرير الأسعار و إنشاء بورصة الجزائر .

الأسباب المالية : تتمثل فيما يلي :

-الحاجة إلى معلومة محاسبية و مالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية و على مستوى المتعاملين معها .

-إعطاء الثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين و المستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية¹

و كذا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها .

ليتم تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من أول جانفي 2010 و تطبيقا للأمر رقم 02/08 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و الذي أقر تأجيل دخول القانون 11/07 حيز التنفيذ إلى 2010/01/01 بعد ما كان من المنتظر تطبيقه بداية سنة 2009.²

التحليل المالي وفق النظام المحاسبي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية، سنة 2013- 2015 ص 5-6 .¹
² المادة رقم (1)، قانون رقم 11/07، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة في تاريخ 25 نوفمبر 2007 ص 03.

المطلب الثاني : مبادئ النظام المحاسبي المالي

يبين النظام المحاسبي المالي ضمناً مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هي :

1- الدورة المحاسبية :

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سن حيث تبدأ في N/02801 و تنتهي في N/13/31، كما يمكن للمؤسسة ان تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مفيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، و في الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كان تكون المؤسسة في حالة إنشاء او توقف، و في هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة و تبريرها¹.

و قد اتفق المحاسبون على ان الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري و كان الأساس هو ارتباط النفقات و الإيرادات بالمدة المحاسبية التي تقوم بقياس نتائجها .

2- إستقلالية الدورات :

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسم حياة المؤسسة المستمرة الى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة و اللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث و العمليات الخاصة بهذه الدورة فقط².

3-قاعدة الوحدة الإقتصادية :

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، اي ان لها شخصية معنوية عن الملاك

و الفكرة الاساسية لهذا المبدأ تمكن في تحديد و توضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاص الملاك

1 كروش عاشور، "المحاسبة العامة : أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ديوان المطبوعات .الجزائر، 2011، ص56

جامت احمد الراوي، نظام المعلومات المحاسبية و النظمة نظري مع حالات دراسية دار الثقافة الأردن ، 1999 ، ص 110.

"يجب ان تعتبر المؤسسة كتما لو كانت وحدة محاسبة مستقلة و منفصلة عن مالكيها، تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة و خصوم و أعباء و منتجات المشاركون في رؤوس أموالها الخاصة او مساهميتها يجب ان لا يأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها"¹

4-قاعدة الوحدة النقدية :

يعتبر المحاسبون ان النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد و تقرير تأثير العمليات المختلفة و غن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا ان يصدر في الميزانية و القوائم لابد ان يكون قابلا للقياس النقدي .

نصت المادة 12 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها الى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية .

" تلتزم كل مؤسسة باحترام الوحدة النقدية ،يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية ،لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا غير أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة لتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات أثر مالي "

-مبدأ أهمية النسبية : تكون المعلومة ذات معنى ،أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم ،لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة .

5-مبدأ الحيطة و الحذر :

مرجع سبق ذكره ص1.5

بقصد بذلك الالتزام بالدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي التقديرات إلى تضخيم أو إفراط في قيمة الأصول و الإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم و التكاليف يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة و الحذر، لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع و الأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون، إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن يؤدي إلى تكوين احتياطات أو مؤونات مبالغ فيها .

6-مبدأ استمرارية الطرق:

أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورة الحالية، ذلك لن انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة بقضي بدوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات .

المطلب الثالث : أهداف النظام المحاسبي المالي :

يساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات مجلس معايير المحاسبة الدولية بلا شك في تحسين جودتها و يساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي :¹

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .
 - تقديم ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية .
 - تمكين المؤسسات الإقتصادية من تقديم معلومة مالية ذات نوعية و أكثر شفافية .
 - تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ الصورة الوافية و العادلة .
- و يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة إستحداثات أساسية جديدة :

¹ جمال لعشيشي "محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)" بدون طبعة ، Pages Bleues internationales ص 11.

- 1- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي و الذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية و مبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد و إنتاج معلومة مفصلة .
- 2- توضح المبادئ و القواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعلومات تقييمها و إعداد القوائم المالية.
- 3- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية و المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة و تسمح بالمقارنة و اتخاذ القرار.
- 4- إمكانية المؤسسات الصغيرة لتطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة بسيطة .
- 5- كما يمكن أن تظهر بعض المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي في كونه قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة باعتباره متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- 6- سد الثغرات التي كان يعني منها المخطط المحاسبي الوطني، من خلال تطبيق نظام محاسبي مالي يرتبط بالواقع الاقتصادي للعمليات أكثر منها عن طبيعتها القانونية بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات و تحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات كما انه يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي بشكل عام و يعزز من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي و يساعد على إنشاء و ظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال و التمويل للمؤسسات من خلال تشجيع الاستثمار بعد إعطاء معلومات مطلوبة سهلة القراءة من المحليين الماليين .
- 7- قابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي و الدولي .
- 8- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.

- 9- جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبة لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية .
- 10- تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها ،خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى يضاف إلى ذلك :
- 11- يسهل مختلف المعلومات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية .
- 12- جعل القوائم المالية و المحاسبية وثائق دولية تسلم مع مختلف المؤسسات الأجنبية .
- 13- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و التغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة
- 14- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان المسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيتهَا
- 15- يساعد في فهم أحسن لإتخاذ القرارات و تسير المخاطر لكل الفاعلين في السوق
- 16- إعطاء معلومات صحيحة و كافية ،موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم¹ .
- 17- تكثيف الاتصالات مع المدارس الكبرى بهدف تنظيم تكوينات حسب الطلب بالتركيز على التقنيات المحاسبية الجديدة .
- 18- ضمان التواصل مع الجامعة بواسطة تبادل التجارب .
- 19- ضمان التواصل مع الخبراء و مدققي الحسابات عبر استدعائهم لتنشيط حصص تعليمية و تحسيسية .
- 20- تحسين المعنيين بالنظام المحاسبي المالي بضرورة التنسيق مع مختلف المستويات و تعميق و توطيد هذا الاتجاه .

1-أيت احمد مراد ،أبحري سفيان النظام المحاسبي المالي الجديد ، و اليات تطبيق في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS
جامعة سعد دحلب البليدة تاريخ : 13-14-15 اكتوبر 2009 ص 07.

1- على مستوى المؤسسات العمومية الخاصة من خلال :

- ضمان إعطاء تكوين دوري لمعدي الحسابات و القوائم المالية في مجال المعايير المحاسبية الدولية
- ضمان التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة .
- توثيق و شرح المبادئ المحاسبية الجديدة لرفع من ثقة المتكويين .
- إختيار برامج متطورة في الإعلام الآلي و التي تستجيب بشكل أفضل لمتطلبات المؤسسات و تستجيب لطبيعة نشاطها¹.
- تنظيم تربصات لاكتساب المعلومات و التخصص في الموضوع .
- تجديد و إعادة النظر في البرامج التعليمية و تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية .
- إثراء المكتبات باقتناء مراجع تعالج المعايير المحاسبية الدولية .
- إستدعاء خبراء دوليين لتنشيط ندوات و ملتقيات عمليات حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية .
- إستدعاء خبراء محليين في المحاسبة على مستوى المدارس و المدارس الكبرى لتخسيسهم بجدوى المعايير المحاسبية الدولية .
- تنظيم برامج تكوينية لفائدة المهنيين و المؤسسات العمومية و الخاصة .

2- على مستوى مكاتب الخبراء و مدققي الحسابات من خلال :

- تكثيف الندوات بالموازاة مع النشاط المهني في مجال تقنيات المحاسبة الجديدة .
- كما يجب رفع مستوى وظيفة المحاسب ، ووظيفة المكلف بالمالية ، حيث أصبح لا يكفي للشخص الذي يتكفل بهذه الوظيفة أن يتسم بالكفاءة المحاسبية و المالية لوحدها ، بل يجب أن تتوفر فيه قدرة التقييم و التفكير حتى يسمح له بمعرفة البيئة التي تنشط فيها مؤسسته .

مرجع سبق ذكره ص 18 .¹

نظرا للإلتزامات الدولية للجزائر و الرغبة في مواكبة التطورات الدولية في المجال المحاسبي المالي ،اصبح من الضروري العمل على أنجاح مرحلة وضع النظام المحاسبي المالي الجديد، و هذه المرحلة يجب ان تمر بنجاح او يجب توفير شروط نجاحها لأنها تمثل تحديا للسلطات العمومية في مجال التغيير النوعي نحو هذا النظام ،كما يجب على الجامعيين و المهنيين و مستعملي القوائم المالية المساهمة في رفع هذا التحدي لأنه يعتبر فرصة للتكيف و تحسين تنظيماهم و طرق العمل و نمط التسيير و نشر موسع للثقافة المالية على مستوى موقع عملهم ¹.

و النجاح في تبني المعايير الدولية من طرف المؤسسات المعنية يتوقف على التحضير الفعلي لعملية الانتقال ،بحيث أن الطريقة الواجب إتباعها شبه خطوات تسيير للمشروع الكلاسيكي و المتمثلة في الاستكشاف، و دراسة الحلول، و وضع مخططات العمل و تصحيح الأخطاء و هذا بالاستعانة بمختلف التجارب، و هذه العملية تعتبر ضخمة جدا لأنها تتطلب مراجعة عميقة للعمليات والإجراءات والتطبيقات الموجودة لضمان وضع أنجح للنظام المحاسبي المالي و لهذا الغرض نقترح مايلي :

1-على مستوى المدارس و الكليات و الجامعات : هذا من خلال :

2--تكوين المكونين في مجال المعايير المحاسبة الدولية .

3--المشاركة في الندوات و الملتقيات الدولية و الوطنية ².

المبحث الثالث : الإطار المحاسبي الجديد .

يتضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية و القوائم المالية كما يتضمن تصنيف الكفل المحاسبية و المجموعات و تحديد الحسابات بالإضافة إلى وضع القوائم المالية.

جمال العشيبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 ¹
1-جمال العشيبي ، مرجع سبق ذكره ، ص18-19

المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي و عملية التحضير لتطبيقه**1- طبيعة النظام المحاسبي المالي :**

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني ممولة من قبل البنك المركزي، بالتعاون مع العديد من الخبراء و المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، و جاءت هذه العملية استجابة الى تطوير المخطط الوطني المحاسبي الى نظام محاسبي مالي يتوافق و المعطيات الاقتصادية الجديدة (بيئة، متعاملون) من خلال ثلاث مراحل كانا على الترتيب : تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مع إجراء مقارنة بينية و بين المعايير المحاسبية الدولية، ثم تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة، و أخيرا وضع نظام محاسبي جديد

غير ان نهاية المرحلة الأولى كان قد سبق ان وضعت ثلاث خيارات للتطوير، تمثلت أولا في الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات، وذلك بتكيفه مع نشاطات المؤسسة القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة (حسب قرار اتخذ بموجب مرسوم وزاري رقم 42 الصادر في أكتوبر 1999) وكان الخيار الثاني يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، أما الخيار الثالث فهو إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصره شكله بالأخذ في الحساب المعايير المحاسبية الدولية، وقد تم تبني هذا الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 2001/09/05¹

وتمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية :

-بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي .

-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول والخصوم، رأس المال، الأعباء و النواتج .

-تحديد طرائق التقييم المحاسبي .

1 كتوش عاشور، "المحاسبة العامة" أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي 13 (ديوان المطبوعات الجامعية)، الجزائر بدون طبعة، 2011، ص 20-21.

-إعداد نماذج القوائم المالية ووضع جداول و إيضاحات خاصة بالمفاهيم و الجداول الملحقة .

-تحديد الحسابات والمجموعات .

-تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات .

يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط

المحاسبي الوطني و بناء الإطار ألقصوري يمكن ان يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة أكثر مما كانت عليه سابقا .¹

و استنادا إلى محتواه و طبيعته فإن الصنف ينقسم الى :

-حسابات رئيسية وتحتوي على رقمين .

-حسابات ثانوية وتحتوي على ثلاثة أرقام .

-حسابات فرعية و تحتوي على أربعة أرقام و أكثر.

و نهتم الحسابات الثانوية ذات الأرقام و الحسابات الموالية التي تحتوي على اكثر من ذلك في تحديد أعماق لطبيعة التسجيل او القيد الخاص بالصنف المعني .

ملاحظات : وتشمل ما يلي :²

-لا تستعمل أبدا في الحياة العملية أصناف ذات رقم واحد للقيد او التسجيل.

-تستعمل الحسابات الثانوية و التي تليها في عملية التسجيل و القيد .

1 شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج (1) ،مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ،الجزائر ،بدون طبعة ،2008 ،ص27،

طنوش عاشور ،مرجع سبق ذكره ص 61-62

-تستعمل الحسابات الرئيسية ذات رقمين في التسجيل والقيود المباشر للعمليات إلا إذا كان من غير الضروري تقسيمها، او تعذر ذلك لأسباب التعيين أو غيرها، فف¹ في هذه الحالة تلعب الحسابات الرئيسية نفس دور الحسابات الثانوية .

-تشكل الحسابات الرئيسية ذات رقمين عموما حسابات ذات طبيعة تجميعية، تظهر القوائم المالية في نهاية الدورة المحاسبية بقيمة مساوية لمجموع مبالغ الحسابات الثانوية ذات ثلاثة أرقام و أكثر لكل صنف.

2- عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تمثلت تحديا كبيرا للمؤسسات الجزائرية، ذلك ان هذا التحول يجب ان يضمن المؤسسات الوفاء بالتزاماتها نو كذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية في فهم و معرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة بشكل جيد .

أ-تحضير المؤسسات الجزائرية :

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

-المستوى الأول : المؤسسات الكبيرة (Grand entreprise)².

-المستوى الثاني : المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (Petit et Moyennes entreprise).

-المستوى الثالث : المؤسسات الصغيرة جدا (Très Petites entreprises)

لكن عملية التفريق بين هذه المؤسسات يتطلب وضع معايير محددة للفصل فيما بينهما، ففي فرنسا مثلا المؤسسات الصغيرة جدا عدد عمالها يتراوح بين 6 و 50 عامل،

طنوش عاشور، مرجع سبق ذكره ص 63²

و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عمالها بين 51 و 250 عامل ، لكن هذا التصنيف ليس بالضرورة صالحا لكل البلدان في تصنيف مؤسساتها .

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

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب أن يسبقه تدريب ورسكلة معلومات مختلف الممارسين و المستعملين للمحاسبة و مخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم محاضرات و ملتقيات ، و لكن يخضع ذلك لتدرج زمني و يأخذ مدة من الوقت و يتوقف كذلك على تنظيم المؤسسة و مهارة وجدية عناصر الموارد البشرية ، إذ أن التدريب و رفع كفاءة و مستوى المهنيين هي مهنة صعبة و كبيرة يجب أن تكون بالضرورة مبرمجة جيدا من حيث الوقت و المكان و الطريقة ، و يمكن أن يكون ذلك بالبداية —:

-مسؤولوا المكاتب و المؤسسات الكبرى .

-المديرون الماليون و المحاسبون للتجمعات الكبرى .

-المسؤولون على المحاسبة في المؤسسات المتوسطة .

التكامل و توحيد الجهود في مجال التدريب سواء على المستوى الجماعي و غير ذلك من القطاعات (البرنامج المتعلق بالمعايير الدولية و تطبيقها في السياق الوطني) .

ب-تحديث الأطر التشريعية و الجنائية :

المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف و متطلبات الاقتصاد المخطط و لاسيما الإدارة الجنائية ، و بالتالي فإن الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها

و تحديثها و فقا للمتغيرات الجديدة في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد و هذا في حد ذاته تحدي جديد بالنسبة لهيئات و إدارة الدولة ، إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد و المالية و الجنائية مركز في كل من القانون التجاري ، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، قوانين المالية و التعليمات التنظيمية ، كما يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي لاسيما فيما يتعلق بما يلي :¹

-الانفصال و التباعد الملحوظ بين القانون الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسات و قواعد النظام المحاسبي المالي الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي و المالي لتلك المعاملات بالإضافة إلى الانفصال بين المعالجة القانونية للمعاملة و المعالجة المحاسبية ، حيث قد يكون لها أثر يزيد في صعوبة استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات .

-الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية و البعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية ، و كمثل على ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني .

التشريع الجنائي و النظام المحاسبي المالي :

تماشيا مع متطلبات (IFRS/IAS) و النظام المحاسبي المالي الذي جاء بمعالجات و طرق و قواعد تقييم و عرض جديدة مختلفة عما كان سائد و ما كان معمولا به من قبل خاصة من ناحية الجنائية ، لذلك يتوجب على المؤسسات أن تتكيف مع هذه الوضعية باعتبار أن الجباية لم تتكيف مع هذا النظام الجديد ، و نظرا للوجود مجموعة من العناصر التي تؤدي إلى اختلاف في تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية و القواعد الجنائية .

1 جودي محمد رمزي ، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، دكتورة ، جامعة بسكرة ، 2009، ص 75.

المطلب الثاني : شروط الإنتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي .

سيؤدي هذا الإنتقال لا محالة الى تغيير ثقافي و تقني في الأداء المحاسبي مقارنة بما هو مطبق حاليا في الجزائر و سوف ينجر عن ذلك تكاليف لا يمكن الاستهانة بها فيما يتعلق بتكوين الأشخاص الذين تستند إليهم مهمة تجسيد مشروع وضع النظام المحاسبي المالي، إضافة لهذا سيعصب على المهنيين التخلي بسهولة على طرق العمل المكتسبة خلال فترة تطبيق الدليل المحاسبي الوطني (صيغة 1975) والتفكير بطريقة جديدة تتماشى والمعايير المحاسبية الدولية التي أصبح استعمالها في تزايد مستمر على المستوى الدولي

يتطلب وضع النظام الجديد إجراء تعديلات هامة في القوانين الدولة التي لها علاقة مع المحاسبة المالية وخاصة¹

-القانون التجاري .

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة .

-قوانين المالية و النصوص التطبيقية .

وللاستفادة أكثر من خبرة السبعينيات لوضع الدليل المحاسبي الوطني، وتفاذي تكرار نفس الأخطار ، يصبح من الضروري إنشاء هيئة تنظيمية تتكفل بالمتابعة ووضع النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التنفيذ، هذه الهيئة تعمل على تقديم حلول وتوصيات للإشكالية والتساؤلات المطروحة من طرف المؤسسات خلال فترة وضع النظام الجديد حيز التنفيذ و شرح التفسيرات و التقييمات الدولية المتاحة في هذا المجال .

كما يجب التفكير في وسيلة تسمح بالانتقال السليم و الفعال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد و يتطلب ذلك إشراك كافة المعنيين سواء كانوا مهنيين ، أو أساتذة او مؤسسات او مختصين في المعايير المحاسبية الدولية .

1-جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره ص 19

المطلب الثالث : بنية النظام المحاسبي المالي .

تعد كل من مؤسسة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائماً لهيكلها ونشاطها و احتياجاتها للمعلومات الخاصة بالتسيير ، ويعتبر الحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية ، كما تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعي الصنف (المجموعة) ، بحث توجد فئتان من صنف الحسابات .

- أصناف حسابات الوضعية (الميزانية) .

- أصناف حسابات التسيير (النتائج) .

و ينقسم كل صنف الى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين او أكثر في إطار تقييم عشري¹ .

وتمثل خلاصة حسابات التي تشكل بالنسبة لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين إثنين ، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات اي كان نشاطها وحجمها ، إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها ، وداخل هذا الإطار يمكن للمؤسسات ان تفتح كل التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها² .

ومنه يمكن القول أن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي تحتوي على سبعة أصناف مرقمة من "1" الى "7" يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات ذات دلالة أكثر تفصيلاً للعملية المالية ، و توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية بحيث يعطي الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية الأصناف التالية :

الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال .

الصنف الثاني : حسابات التثبيات .

-كتوش عاشور ،مرجع سبق ذكره ص . 59¹

-كتوش عاشور ،مرجع سبق ذكره ص60 .²

الصف الثالث : حسابات المحزونات و المنتوجات قيد التنفيذ .

الصف الرابع: حسابات الـغير.

الصف الخامس : الحسابات المالية .

كما توزع العمليات المتعلقة بحسابات النتائج على صنفين من الحسابات الموصوفة حسابات التسيير وهي :

الصف السادس : حسابات التكاليف (الأعباء)

الصف السابع : حسابات الإيرادات (المنتوجات)

و بإمكان المؤسسات استعمال بحرية الأصناف "0" و "8" و "9" غير المستعملة على مستوى الإطار المحاسبي ، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية وإلزامها المالية خارج الميزانية ، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد يكون لها مكان في حسابات الأصناف من "1" إلى "7" مع الإشارة إلا أن المتابعة الدائمة للإلزامات المالية خارج الميزانية تشكل أمرا إلزاميا في ظهور وضعيتها في نهاية الفترة في ملحق القوائم المالية 1 مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة .¹

الأصناف : يعتبر عن الصف عموما بالرمز الرقمي الأحادي، اي بواسطة رقم واحد فقط ، كما يمثل حسابات الصف ، الرقم الأساسي والأولي هو هذه الحالة ممثل بالرقم الأول

2.

كتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره ص 60-61¹
2 انظر القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سريها ، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادر في تاريخ 25 مارس 2009 ص 45-52.

المبحث الثالث : أحكام وأثار النظام المحاسبي

المطلب الأول : أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد .

حددت إحكام نظام المحاسبة المالية الجديد في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي قواعد تقييم ومحاسبة الأصول و الخصوم و الأعباء والمتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

و يقر النظام المحاسبي المالي الجديد حسب هذا القرار محاسبة الأصول والخصوم و الأعباء والمنتجات وكذا القواعد العامة للتقييم .

و بخصوص القواعد الخاصة بالتقييم و المحاسبة فقد تطرق النص الى التثبيات العينية والمعنوية والمخزونان والمنتجات قيد التنفيذ و الإعلانات و القروض بالإضافة الى تقييم الأعباء المنتوجات المالية¹.

وفيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد أشار النص الى عمليات منجزة بصفة مشتركة او لحساب الغير وشركات المساهمة و امتيازات المرفق العمومي .

كما حددت في هذا النص العقود طويلة الأجل والضرائب المؤجلة و عقود الإيجار و التمويل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين بالإضافة الى العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية .

و بالإضافة الى الكشوف المالية ، فقد تطرق نظام المحاسبة المالية الجديد الى الحصيلة وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة و غير المباشرة) بالإضافة الى جدول تغير الأموال الخاصة .

و يجمع النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى مدونة الحسابات و سيرها والمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة .

1-جريدة المساء : رابط الكتروني : <http://www.el-massa.com/rar/content/view/19696/>

و في هذا الإطار يحدد قرار وزاريا ثان صدر في نفس العدد من الجريدة الرسمية أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط الطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

المطلب الثاني: الآثار الجبائية والمحاسبة التي ينجز عن تطبيق النظام الجديد .

1-الآثار الجبائية :إذا كانت المحاسبة في النطاق السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية ،فإن النظام الجديد يفرض إستقلالية القانون المحاسبي بالنسبة القانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة و الجباية ،فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبار القيود الجبائية .

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة مثلا على ذلك يمكن ذكر ظاهرة امتلاك التثبيتات ففي النظام المحاسبي المالي يعتبر كتوزيع مباشر لقيمة وفقا لمدة الاستعمال (مدة منفعته) ،و يمكن للقسط السنوي للإهلاك أن يكون مخالفا وفقا للنظام المعمول به .

2-الآثر على القوائم و الكشوف المالية :

ينجز عن تطبيق نظام المحاسبة المالية بعض التغييرات التي تطرأ على الكشوف والقوائم المالية التي تحددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام .

وهذا توافقا مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية ،وجعل من هذه القوائم والكشوف ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين .

و لكن في المقابل وجدت المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم الى النظام الجديد و صعوبة في تكثيف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما خلق بعض الصعوبات في المقارنة و تقييم الأداء وخاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول و خصوم تحت مسميات أخرى و أرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط و إنما لكل الهيئات المعنية من مدققين ،مصلحة الجباية ،البنوكالخ

و لكي تتوافق الكشوف و القوائم المالية مع المتطلبات الدولية و جب مراعاة ما يلي :

-القوائم الضرورية التي يجب على المؤسسات عدا الصغيرة مسكها هي :

-الميزانية

-حسابات النتائج .

-جدول سيولة الخزينة .

-جدول تغير الأموال الخاصة .

-ملحق بين الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الحصيلة و حسابات النتائج .

و من الوهلة الأولى قد تبين ان هذه الكشوف و القوائم هي نفسها المستعملة سابقا ، لكن التشابه هو في المسميات و المبدأ المستعمل فقط أما من ناحية المحتوى فتختلف كليا عن الكشوف و القوائم المستعملة سابقا ، كما يتم في النظام الجديد تحديد محتوى و طرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم .

-يجب أن تعرض بصفة صادقة و شفافة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و أي تغير يطرأ على حالتها المالية ، كما يجب أن تظهر هذه الكشوف كل العمليات و الأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة اليومية و كذا آثار هذه الأحداث .

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين و تعد في اجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ قفل السنة المالية .

-توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة و تقييم مع السنة المالية السابقة او اي سنة مالية أخرى سابقة .

-يجب أن يتضمن قسم من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة، المبالغ المالية الحالية و مبالغ السنة السابقة .

-عند عدم التمكن من مقارنة قيم و مبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم و مبالغ السنة المالية السابقة مع القيم و المبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة و تقييم الأداء ممكنة .

-السنة المالية في 12 شهرا مطابقة للسنة المدنية غير انه يمكن السماح لبعض المؤسسات من غلق الحسابات في تاريخ غير 31ديسمبر في حالة ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية و في هذه الحالة يجب تبرير هذا الموقف ¹.

المطلب الثالث : النظام المحاسبي المالي و مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية.

بعد أن عرجنا على بعض خصائص النظام المحاسبي المالي و طبيعته ،سوف نحاول تبين مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية وواقع تطبيقه ،رغم أن الحكم على تقييم جدوى تطبيقه وكذا استدراك النقائص والعراقيل التي تعيق ذلك ما زال مبكرا بعد سنتين من التطبيق .

-نلاحظ من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق و المعالجة المحاسبية ،أن محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية قد يتفق او يختلف معها ،ففي حين أن النظام المحاسبي المالي يطبق إجباريا في كل المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات)، المعايير المحاسبية الدولية ،كذلك تطبق إجباريا في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى تبقى صغيرة نظرا لغياب القوى الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية، و بالتالي يوضح خضوع النظام المحاسبي المالي القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة .

¹مستخلص من الموارد من 25 الى 30 من القانون المتضمن قانون المحاسبة المالية الجديد

-النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعايير من ناحية الجهات المستعملة للمعلومات المحاسبية خاصة الفئات الرئيسة كالمستثمرين الحاليين المسيرين ،المقرضين و الحكومة ودوائرها المختلفة .

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية، غير ان طريقة التقييم وفقا للتكلفة التاريخية جعلت الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية ،أو وفق إعادة التقييم القانونية او يتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية .

من اجل خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية و مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية ،لقد حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستعملها تتطابق مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية ،غير أن كطريقة التقييم وفق التكلفة التاريخية جعلن الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية ،أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية .

من اجل خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية ،لقد حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستعملها تتطابق مع تلك المقررة لدى المعايير المحاسبية الدولية .

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على النظام المحاسبي الجزائري على اعتبار انه يجيب على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من خلال و وظيفة القياس ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية و المالية ،فعملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تقوم على أساس المبادئ المحاسبية لضمان التجانس في إعداد و تقديم المعلومات سواء بالنسبة للمؤسسة لتمكنها من القيام بعملية المقارنة الدورية من سنة إلى أخرى والمجموع المؤسسات بهدف ضمان صحة المقارنة فيما بينها و ما يمكن استنتاجه من خلال عرضنا للنظام المحاسبي المالي الجزائري هو :

-إلزامه وتقيدته التام بجميع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تحظى بصفة القبول والإجماع الدوري العام حيث تمت الإشارة إليها صراحة.

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر ،و يهدف إلى معالجة المشاكل و الانتقادات التي عرفتها الجزائر ،و يهدف إلى معالجة المشاكل و الانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات و المتعلقة خصوصا بضرورة تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الثانی

مقدمة :

تعمل منشآت الأعمال على إعداد تقارير مالية في نهاية كل دورة و تقديمها لكل من له علاقة بالمؤسسة لاستخدامها في عدة مجالات، تعد القوائم المالية من أهم مكونات التقارير التي لها علاقة و اهتمام بالمؤسسة، و حتى يمكن الإستفادة من هذه القوائم بكفاءة و فعالية و كذا تحقيق الهدف المنتظر منها يجب إعدادها بطريقة تمكن مستخدميها من قراءتها، فهمها و كذا الإعتماد عليها .

في ظل التغيرات و التطورات التي تحدث في بنية المؤسسات برز نوع جديد من مستخدمي القوائم المالية، و هم المستخدمين الأجانب الذين يمثلون المستثمرين الأجانب، هؤلاء المستثمرين يعملون على توظيف أموالهم في شركات و مؤسسات و مشاريع استثمارية بهدف تحقيق أرباح و فوائد اقتصادية، لكن هؤلاء المستثمرين تواجههم مشاكل من ضمنها صعوبة قراءة و فهم القوائم المالية المعدة في مؤسسة معينة ،بسبب أن هذه المؤسسة تعدد قوائمها المالية وفق مبادئ و معايير محاسبة محلية ،و التي بدون شك تختلف من دولة لأخرى، و هذا ما يعيق تحقيق الهدف المنتظر و القوائم المالية و نظرا لاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير والقواعد و الإجراءات المحاسبية، و كذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ و المعايير والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة، قامت العديد من الدول بتعديل أنظمتها المحاسبية من اجل تحقيق الأهداف المنتظر منها.

الجزائر من الدول التي قامت بإجراء إصلاحات على نظامها المحاسبي كاستجابة لحاجيات متعاملين جدد نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي لكن:

هل النظام المحاسبي المالي الجزائري يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ؟

المبحث الأول : نشأة المعايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: المفهوم والأسباب

1- تعريف المعايير: لقد جاءت كلمة معايير ترجمة لكلمة standard الانجليزية و هي تعني قاعدة المحاسبة و يميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي و يقصد بكلمة معيار في (المحاسبة) اللغة : بأنها نموذج يوضع يقاس علة ضوئه وزن شئ أو حلوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين، و المعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية وبنوع معين من أنواع العمليات و الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها .

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحقيق أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات والأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالهم و يرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية

المعيار المحاسبي الدولي **IAS** و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IFRS**، الذي أعلنه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة لقد بدأ الاهتمام منذ فترة بالمحاسبة الدولية للعديد من الأسباب منها:

- * تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
- * تضاعف وتطور و تنوع الشركات الدولية.
- * تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية
- * الحاجة إلى المعايير لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
- * العملات الأجنبية و سعر التبادل بين الدول العالم و الشركات الدولية.
- * ظهور المنظمات المحاسبية و الدولية و التفكير في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

لإعطاء صورة واضحة عن المعايير المحاسبية الدولية و معايير إعداد التقارير المالية IFRS/IAS سنحاول من هذا الفصل التطرق إلى هذه المعايير عن طريق عرضها و شرح محتواها مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية .

و تتضح خطورة الشكل و المضمون الذي بموجبه يتم قياس العمليات و الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي و نتائج أعمال المنشآت و إيصال نتائجها للمستفيدين عن تدني مستوى المهنة التي قد تؤدي إلى نقص الثقة في المعلومات المالية التي تظهر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها عن ذلك بالطبع نزوع المستفيدين إلى التحفظ المخل و البحث عن وسيلة أخرى لمعرفة حقيقة المركز للمنشأة ونتائج أعمالها و لمواكبة التطور الهائل في مجال الأعمال الهادفة للربح و جب إصدار معايير محاسبة مالية يحدد على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات و الأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها و اتصال نتائجها إصدار المعايير المحاسبية (الدولية) المالية لذا سارعت في إصدار مثل هذه المعايير لتكون الأساس¹.

الذي تتم على هذه عملية قياس تأثير العمليات و الأحداث و الظروف و إيصال نتائجها إلى كافة المستفيدين و لا جدال أن غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبي مباشرة على الاقتصاد الوطني ككل .

2-أسباب نشأة معايير المحاسبة :

أ-تسهيل عملية اتخاذ القرارات: قد يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية إلى اختلاف الأسس التي بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشأة المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهدف المنشآت و نتائج أعمالها و بالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات .

حامد داود طلحة ، معايير المحاسبة الدولية ، متيجة ، الجزائر . 2008 ص46¹

ب -**لاجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات** : يؤدي غياب معايير المحاسبة أحيانا إلى استخدام طرق محاسبة غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة و إيصال نتائجها الى المنشأة و إيصال نتائجها الى المستفيدين

ويترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدل مركزها المالي و نتائج أعماله كما ان المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ضمن معلومات أخرى عند اتخاذ قرارات الإقراض، ولذا فان الخطأ في إعداد تلك القوائم قد يؤدي إلى اتخاذ هذه القرارات.

ج - **لاجتناب التعقيد**: قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضية و معودة، حتى و أن صلحت المعالجة الحسابية، مما لا يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة عملية متميزة و كلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب و الحجم و المكان او الخبرة و المعرفة و بالتالي وجود حالة عدم الثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

من هنا تتبع أهمية إصدارها معايير المحاسبة المالية حيث تتضح أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية عند الأخذ بالإحسان اتجاه الاقتصاد الوطني في الآونة الأخيرة إلى تأسيس شركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الضخمة و اتجاه المواطنين إلى الإستثمار فيها .

و تتميز مثل هذه الشركات بانفصال أصحاب هذه المنشآت عن إدارة منشاتهم ,لذا أصبح من الضروري أن يتسع نطاق المحاسبة المالية و خاصة فيما يتعلق بإبلاغ أو توصيل المعلومات المحاسبية إلى المساهمين (مالكين) للوفاء باحتياجاتهم لمعلومات دورية تمكنهم من تقييم أداء المنشأة كي يتسنى لهم اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستثماراتهم وفيما يتعلق بمدى وفاء الإدارة بمسؤولية الوكالة عنهم، و قد أدى هذا التطور إلى زيادة الحاجة إلى معايير المحاسبة المالية إذ أن المالك الذي لا يباشر الإدارة بخلاف المدير لا يستطيع أن يربط بين المعلومات التي تصل إليه و بين معلومات مباشرة عن ظروف المنشأة و أنظمتها كما أن نوعية القرارات

التي يتخذها وتقييمه للإدارة يتوقف إلى حد كبير ضمن عوامل أخرى على مدى ثقته في المعلومات التي يتخذ ذلك القرارات على أساسها.¹

المطلب الثاني : خصائص المعايير المحاسبة

تتميز المعايير المحاسبة بمجموعات من الخصائص أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبة الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهمة بها دون إهمال

وجهاً نظر الهيئات الوطنية المؤهلة .

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ إن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية²

المطلب الثالث : أهمية المعايير المحاسبية

فعلى المستوى العالمي اتجه عدد كبير من دول العالم إلى تنظيم السياسة المحاسبية له من خلال عدة إجراءات أهمها إصدار معايير المحاسبة و المراجعة، و قد شملت تلك المعايير تحديد الإطار الفكري للمحاسبة بحسب الظروف

البيئية للدولة و قد ترتب على هذا التغيير مايلي:

- تحول اهتمام الاجهزة و الهيئات المحاسبية إلى الإهتمام بتحديد أهداف المحاسبة و مفاهيمها و حدودها و الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية، هذا إلى

حامد داود طلحة ،مرجع سبق ذكره ص 49¹

مداني بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ،ص 134²

جانب صياغة المعايير و الضوابط المنظمة اهم المعالجات المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف البيئية لكل دولة.

- تحول اهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة أداة تسجيل و تبويب و تلخيص عمليات المؤسسة الى اعتبار المؤسسة المحاسبية نظام معلومات متكامل، وسيلة قياس و إيصال معلومات متعددة عن نشاطات المؤسسة بحيث توفي الى اكبر حد ممكن باحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات متنوعة يحتاجونها لأغراض الإستثمار و التمويل و التقييم .

يلاحظ بأن الحاجة الى المعايير المحاسبية الدولية تأتي من خلال¹:

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمؤسسة .
- إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية .
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
- اتخاذ القرار المناسب و في الوقت المناسب .

و لذلك فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى :

- إستخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة .
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات و الأحداث المحاسبية للمؤسسة .
- صعوبة اتخاذ القرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين و المعنيين.
- تمكن مستخدمي القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة عند الإعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة .

المبحث الثاني: تطور معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية :

من أهداف إصدار المعايير المحاسبية نجد:

- إعداد و نشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على قبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عالميا .
 - العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية .
 - إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالتزام بمعايير المحاسبة الدولية .
 - إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال و المنظمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام .
 - العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول و تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- أما عن المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيما ان المحاسبة الدولية تهدف الى استعمال لغة محاسبة مشتركة و إزالة الفوارق و الاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية، و هذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد و المبادئ المحاسبية بين الدول، مما يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف المحاسبية الإدارية و درجة تقدمها و نوعية التقارير التي ترتبط بالشركات و مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية و طرف و أساليب إعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف و تباين المعايير من بلد إلى آخر¹.

رفيق يوسف ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق. مذكرة ماجيستر ،جامعة أم البواقي. 2011،ص55¹

المطلب الثاني : مسار إعداد المعايير المحاسبية .

تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، و أصبحت تسمى بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكله المجلس، تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي :

-تحديد طبيعة الشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل .

- بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASB) ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها .

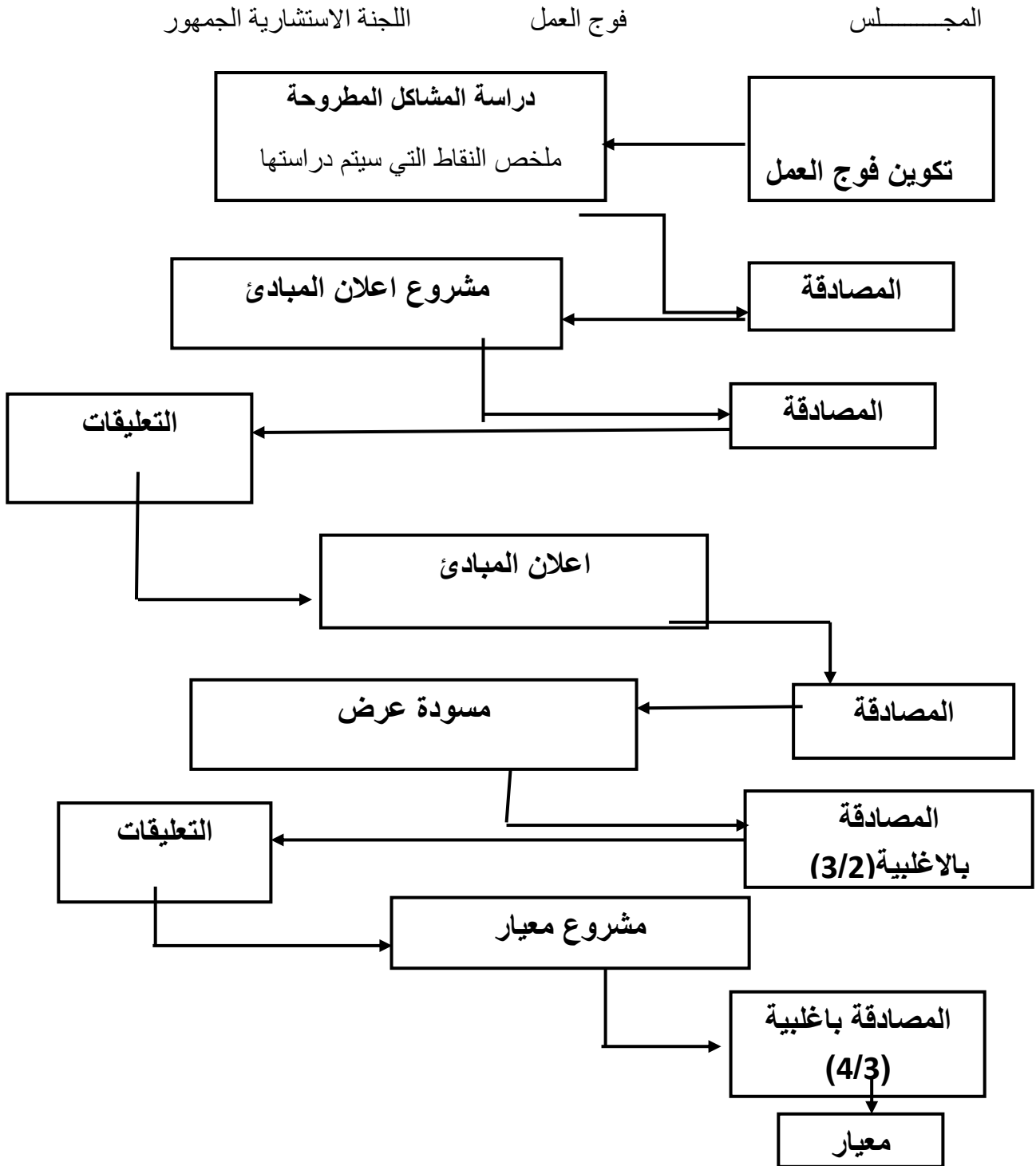
-بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة وتبريراتها.

-وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر .

-و بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ و يعرضها على المجلس للمصادقة .

-بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليها بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس

الشكل رقم 01



SOURCE: Bernard Raffounier et autres ,comptabilité internationale, libraire Vuibert ;France.1997 P36.

-بعد تلقي و درس الردود ومما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، وبعد عرضه يعتمد إذا قضى بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل¹.

المطلب الثالث : هيئات معايير المحاسبة الدولية .

1. هيئة إعداد معايير المحاسبة الدولية :

مع وجود العديد من الاختلافات والتباين في الممارسات المحاسبية بين الدول في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي يشهدها العالم. ومع بروز التكتلات الاقتصادية الكبرى وتعاضد دور الشركات متعددة الجنسيات وازدهار التجارة الخارجية في ظل العولمة أدت بالمهتمين بمهنة المحاسبة إلى بذل جهود حثيثة في سبيل الوصول إلى توافق دولي حول الممارسات المحاسبية، من خلال تبادل وجهات النظر حول السياسات المحاسبية السائدة محليا ،ومحاولة توفيقها من خلال الابتعاد عن الاختلاف، و لعبت عدة منظمات وجمعيات مهنية دورا بارزا في هذا المجال وفي مقدمتها هيئة معايير المحاسبة الدولية .

أ-هيئة معايير المحاسبة الدولية(IASC) :

تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بموجب اتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول و اتخذت من بريطانيا مقر لها ،تولت وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار الى غاية 2000، أين تم دمج بعض المعيير في معايير أخرى وإلغاء بعضها فأنخفض عددها الى 30 معيار ،و في عام 1977 شكله هذه اللجنة لجنة دائمة التفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل ان تخضع لمعالجة بديلة او غير مقبولة في غياب توجهات محددة ،يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعيار التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرتها حتى سنة 2000 أربعة و ثلاثين تفسيراً، ثم فيما بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1988 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143

عضوا يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل مسماها لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حيث صدارة سبعة معايير منها الى غاية 2007، و أعيد مراجعة 17 معيار من المحاسبة الدولية .

الهيئة الجديدة لهيئة معايير المحاسبة الدولية :

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبة الدولية مراجعة هيكله تمخض عنها تغير هيكله بدأ العمل بيها بتاريخ 01 أبريل 2001، وتقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، و انطلاقا من القانون الأساسي الجديد الذي ادخل بموجبها إصلاحات جذرية على هيكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية :

ب اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASC fondation:

تشكل هذه اللجنة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين نو يشترط في تركيبة الأعضاء ان تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية و التنوع في الأصول الجغرافية، حيث تتكون هذه اللجنة من 6 أعضاء من أمريكا الشمالية، 6 أعضاء من أوروبا 04 أعضاء من آسيا و 3 أعضاء من كل المناطق الجغرافية شرط إحترام التوازن الجغرافي الكلي، كما يترك تعيين 05 أعضاء من بين 19 عضو للفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFRC) شريطة التشاور مع لجنة التعيين و إحترام التوازن الجغرافي، و يتم تعيين الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة و يتمثل دورها الأساسي في :

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة .
- إعداد ونشر التقارير السنوية عن النشاط .
- تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) و اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC).

- تقييم إستراتيجية وفعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

ج-مجلس معايير المحاسبة الدولية : (IASB).

يعمل هذا المجلس تحت كنف اللجنة (IASB-F) ويشكل من 14 عضو يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحث يشغل 12 عضو منهم مهامهم و يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجراً، و يعين أعضاء المجالس لمدة خمس سنوات على الأكتل قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، و تمكن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي :

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية .
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبة الدولية الجارية .
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات .
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المختصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة .
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة للتأكد من قابلية المعايير للتطبيق .

د-المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضو على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يرأسهم رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية و تتمثل مهام المجلس¹ في توجيه الأعمال، كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئات التوحيد الوطنية و الأطراف الأخرى المهمة بالمعلومة المالية الدولية .

هـ - اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC):

حواس صالح ، مرجع سبق ذكره.ص 55¹

تتكون هذه اللجنة من 12 عضو يتم تعيينهم من طرف الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة و إعداد ونشر مشاريع تفاسير لأثرها بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير ،كما تنسق هذه اللجنة مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية .

المبحث الثالث : عوامل و معوقات المحاسبة الدولية

المطلب الأول : تطوير معايير المحاسبة الدولية .

تعتبر معايير المحاسبة الدولية بمثابة قواعد و أسس تضبط الأعمال و الممارسات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا إنها غير ملزمة وتمتاز بمرونتها و قابليتها للتغير استنادا الى التغير في الظروف الاقتصادية فوضع المعايير وتعديلها يعتبر عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية و تواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية بإعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمذ ظهورها عرفت حركية حيث تم تعديل الكثير منها و سحب بعضها وإدماج البعض الآخر في معيار مشابه .

التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية :

تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة وقابلية التعديل استنادا للتغيير في الظروف الاقتصادية فوضع المعايير وتعديلها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الاعمال الدولية وتواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية بإعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فتغير المعايير المحاسبية الدولية قد يحدث بسبب ظهور معايير محلية كالمعايير البريطانية أو الأمريكية يعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل في معالجة الانخفاض في قيمة الأصول والشهرة باستبدال معالجة الانخفاض استنادا الى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) السابق في طرح هذين الموضوعين وتبعه في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية ،ويمكن ان يكون التعديل استجابة لمطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات

والممارسات المحاسبية، زيادة إلى دور المنظرين في جعل الجهود الحثيثة البذولة لإثراء النظرية المحاسبية أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية

و أخيرا تظل مشكلة الإرتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية و الدقة في المعلومة المحاسبية من اهم أسباب التعديل و يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدماجها فيما يلي :

-تعديل المعايير : حيث يتم التعديل لبعض او معظم الفقرات في معيار معين ،والأمثلة على ذلك متعددة حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01 .

-إلغاء بعض البدائل المحاسبية : حيث يعتبر تعدد البدائل من اهم الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة ويؤدي الى إختلاق في النتائج المحاسبية و لعلى اهم هذه التعديلات تعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني في أساليب تقييم المخزون وتعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني و العشرون قبل ان يستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث ،اندماج الأعمال في طريقة المحاسبة عند الاندماج .

-تعديل التعريفات : من أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار .

-إلغاء بعض الممارسات المحاسبية : كما حصل في التعديل الأخير لمعيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل الى أعلى ومن أعلى لأسفل في تحديد الإنخاض في قيمة الشهرة ¹.

-دمج التغيرات في المعايير : و من أمثلة ذلك دمج التفسير(SIC18) في المعيار المحاسبي الأول ودمج(SIC145) في المعيار المحاسبي الثاني .

-دمج بعض المعايير : لوجود عوامل مشترك بينها مثل دمج المعيار المحاسبي الدولي الثالث في المعيارين السابع والعشرون و الثامن و العشرون و دمج المعيار المحاسبي الدولي الرابع في المعيار الأول .

حواس صلاح ، مرجع سابق ذكره .ص 61¹

سحب بعض المعايير : و ذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار الخامس عشر المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار .

-إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة :كما حصل مع المعيار الثاني و الثلاثون المتعلق بإدماج الاعمال حيث حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث بذات التسمية .

تصنيف المعايير المحاسبية الدولية :

لكي نتمكن من الإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية ،قمنا بتجميع المعايير في أصناف كل صنف متعلق بجانب او موضوع معين على النحو المبين في الجدول التالي :

جدول رقم (01) : تصنيف المعايير المحاسبية الدولية .

المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية		
الصنف الأول : المعايير المتعلقة بالقوائم المالية		
N°IFRS	N °IAS	إسم المعيار
	01	عرض القوائم المالية
	07	قائمة التدفقات النقدية
	08	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات والأخطاء
	10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
01		تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي
الصنف الثاني : المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية		
	14	التقارير حول القطاعات
	24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
	33	ربحية السهم
	34	التقارير المالية المرحلية

الصنف الثالث : البيانات المالية الموحدة		
N°IFRS	N °IAS	إسم المعيار
	27	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة
	28	الإستثمارات في الشركات الجمركية
	31	الحصص في المشاريع المشتركة
03		إندماج الأعمال
الصنف الرابع : المعايير القطاعية		
05		عقود التأمين
	26	المحاسبة و التقارير عبر برامج منافع التقاعد
	41	الزراعة
06		اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية (الطبيعية) (

الصنف الخامس : تقييم الأصول غير الملموسة		
N°IFRS	N °IAS	اسم المعيار
	02	المخزونات
	16	الممتلكات و المصانع و المعدات
	38	الأصول غير الملموسة
	36	الانخفاض في قيمة الأصول
	40	العقارات الإستثمارية
05		الأصول غير المتداولة المحتفظة بها للبيع

الصف السادس : تقييم الخصوم غير المالية		
N°IFRS	N °IAS	إسم المعيار
	17	عقود الإيجار
	19	منافع الموظفين
	23	تكاليف الإقراض
	37	المخصصات ، الإلتزامات ، و الأصول المحتملة
الصف السابع : تقييم الأصول و الخصوم المالية		
	32	الأدوات المالية (العرض)
	39	الادوات المالية (الإعتراف و القياس)
07		الأدوات المالية (الإفصاح)
02		المدفوعات على أساس السهم

الصف الثامن : تقييم النتائج		
N°IFRS	N °IAS	إسم المعيار
	11	عقود الإنشاء
	12	ضرائب الدخل
	18	إيرادات الأنشطة العادية
	20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح على المساعدات الحكومية
الصف التاسع : التغير في قيمة العملة و أسعار الصرف		
	21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية

	29	التقارير المالية في الإقتصاديات ذات الحجم المرتفع
--	----	---

1

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية .

يصعب في الوقت الحاضر تفهم أداء الشركات عندما تنشأ المعلومة المالية في مواقع جغرافية حيث العديد من هذه الشركات تعد قوائمها المالية باستخدام قواعد ومعايير و تشريعات محاسبية مختلفة، وبالتالي توجد قيم او مقاييس مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، ومن هنا جاءت الحاجة الماسة لوجود معايير محاسبية متجانسة

و إبلاغ مالي بلغة واحدة .

إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات وبروز اكبر للأسواق المالية الدولية، حيث نمت الشركات متعددة الجنسيات بشكل كبير خلال السنوات الماضية، و أصبح لها دور تأثيرها لجميع البلدان و الحكومات وحتى على الأفراد .

إن الافتقار في الوقت الحاضر لقواعد ومعايير محاسبية متنافسة يقف عائقا بالنسبة لعولمة أسواق المال و يحد من قدرة المستثمرين في اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة بالنسبة للبدائل الاستثمارية المتاحة، و قيام المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية الآخرين بعملية مقارنة الفرص الاستثمارية و بالمثل بالنسبة للشركات من اجل قياس وتقييم أوضاعها و أداءها مقارنة مع الشركات المنافسة .²

1 المصدر من إعداد البحث بالإعتماد على:

BOUBAKAIR ABDERRAHMANE ADNANE . Les normes comptables internationales perspectives de leur adoption en Algérie mémoire de magister es sciences de gestion option monnaie et finances ,faculté des sciences économiques et des sciènes de gestion , université d'alger 2006-2007

ومن النتائج الرئيسية التي تدعم تطور و انتشار معايير المحاسبة الدولية ما يلي :

- إن تبني الدول النامية لمثل هذه المعايير الدولية يهدف إلى اكتساب تمثيل عالمي للإبلاغ المالي :
- تساعد معايير المحاسبة الدولية في تحسين عملية المقارنة للقوائم المالية، وجعلها أسهل للاستخدام عبر البلدان المختلفة، خاصة مع تسارع نمو أسواق المال العالمية
- مفيدة للدول النامية التي تفتقر الى وجود معايير محاسبة خاصة بها ،حيث يصعب على تلك الدول تطوير معاييرها المحاسبية الخاصة بها نظرا المحدودية الإمكانيات المادية و الفنية لديها .
- مفيدة للشركات متعددة النشاط كخدمة عملائها الأجانب من جهة ،و توحيد القوائم المالية من جهة أخرى .
- تساعد المستثمر العالمي والذي يرغب في الإستثمار عالميا .
- من الصعب تبني دولة معينة معايير محاسبية لدولة أخرى بسبب السيادة الوطنية و لكن تبني معايير محاسبية صادرة عن جهة محايدة (مجلس معايير محاسبة عالمي) .
- إن وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موجودة عالميا يعطيها ثقة أكبر وملائمة وقابلية للمقارنة هذه البيانات .
- إن تبني معايير محاسبة دولية يحقق للبيانات المنشورة المعدة والمدققة بموجب تلك المعايير ،سمة الموثوقية و ذلك بالإضافة الى سمة القبول العام والقابلية للمقارنة .¹

2-حميدات ،جمعة فلاح محمد ،مدى الزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية ،اطروحة دكتوراه جامعة عمان العربية للدراسات العليا 2004 ص 92

المطلب الثالث : معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية :

بالرغم من وجود العوامل السابقة الذكر والتي تدعم تطور وغنت شار معايير المحاسبة الدولية، إلا ان هناك العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية والتي يمكن تلخيصها كما يلي :

- عوامل سياسية و اقتصادية تتعلق بكل دولة على حدة .
- صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية آخري .
- التضارب بين المعايير الدولية والتشريعات والقوانين الوطنية السائدة .
- صعوبة تطبقها على المؤسسات الصغيرة .
- صعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية في مختلف دول العالم .
- اختلاف اللغة و الثقافة و التقاليد ومستوى التعليم ودرجة التنمية الإقتصادية و الإجتماعية ونظام الضرائب وغيرها.
- تبني معايير محاسبة دولية إضافة الى معايير وطنية يخلق عبئا متزايدا بخصوص تطبيق المعايير .
- الحاجة لوجود جمعيات او هيئات مهنية قوية الإلزام مع تطبيق هذه المعايير بوجود الدعم الحكومي لها .
- و قد ظهرت آثار معوقات الإلتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في شكل فروقات واضحة في تطبيقها حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير و هي لجنة معايير المحاسبة الدولية ، بالإضافة الى التعاون الواضح في مقدار الإلزام بقواعد القياس و الإفصاح الشمولة في تلك المعايير و النتائج عن تعدد البدائل المسموه باستخدامها فبتطبيق تلك القواعد توجد فروقات و اختلاف ملموسة أيضا في تطبيق القاعدة نفسها .
- و لم يقف التعاون بين الدول أعضاء اللجنة عند عدم الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ،بل تجاوز ذلك الى حد الخروج عن القواعد المنصوص عليها في

المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، و ابرز دليل على ذلك مسلسل الفضائح المحاسبية التي حدثت في الدول الأكثر تقدما في مهنة المحاسبة هي الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال الانهيارات المشابهة التي أصابت عددا من الشركات العملاقة مثل world com ZEROX ENRON- وغيرها من الشركات. إضافة الى ما كشفته هذه الانهيارات من المستوى المتدني الذي وصلت إليه سلوكيات المهنة، (وهو اكبر المتورطين في تلك الفضائح جهة وبأداب وسلوكيات المهنة من جهة أخرى¹

مطر محمد ، المؤتمر العلمي المهني الرابع ، عمان ، 2002¹

خلاصة:

تم في هذا الفصل استعراض معايير المحاسبة الدولية حيث أدت تطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، وهذا الأمر يتطلب ضرورة وجود معايير محاسبية تحدد الطرق التي يجب إتباعها لقياس العمليات والأحداث .

إن اتجاه عدد كبير من دول العالم إلى تنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار معايير المحاسبة ومعايير التدقيق، حيث تنبع أهمية هذه المعايير من تبني معظم دول العالم لها .

الفصل الثالث

مقدمة:

لقد كانت الجزائر من الدول الرائدة في تصدير الحبوب سابقا وكانت مداخلها الأول إلا ان طمع وهمجية الاستعمار غير مسار يشل للعجلة الاقتصادية في الجزائر لتتحول بذلك الى أول الدول المستوردة لهذه المادة مما دفع الجزائر الى التفكير في إنشاء مؤسسات تتولى مهمة تنظيم عمليات جمع الحبوب بالتنسيق مع الفلاحين و العمل على توزيعها ،حيث جسدت هذه الفكرة بإنشاء تعاونيات الحبوب و الخضر الجافة التي يقدر عددها ب 42 تعاونية على المستوى الوطني تحت قيادة المكتب الجزائري المهني للحبوب O.A.I.C منها تعاونية الحبوب و الخضر الجافة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : تعريف المؤسسة

هي وحدة الحبوب و الخضر الجافة CCLS الكائنة ببلدية وادي رهيو و هي إحدى الوحدات التابعة للديوان الوطني المهني للحبوب OAIC توجد هذه التعاونية على الطريق الوطني رقم 04 يحدها شرقا مستشفى احمد فرانسيس لوادي رهيو يقدر رأس مالها بحوالي 70000000 دج و لها سجل تجاري رقم 443 أما رمزها الضريبي 22,969 توظف حوالي 117 عامل ما بين دائمين و مؤقتين موزعين على مختلف مصالح التعاونية ، فالتعاونية عبارة عن مخزن دوك سيلون بحيث نظم 5مخازن بسعة 217000 قنطار موزعين على مستوى ولاية غليزان و ما جاورها كما يلي :

المخزن	القدرة التخزينية	نوع المخزن	نوع المخزون
المخزن المركزي وادي رهيو SIEGE	80000	مسطح	بذور، بقول ، حبوب
DOCK SILO	70000	عمودي(خلايا)	بذور ،حبوب
المخزن المركزي بسيدي محمد بن علي	40000	مسطح	حبوب
مخزن سيدي علي	25000	مسطح	حبوب ، بذور
مخزن عمي موسى	20000	مسطح	حبوب

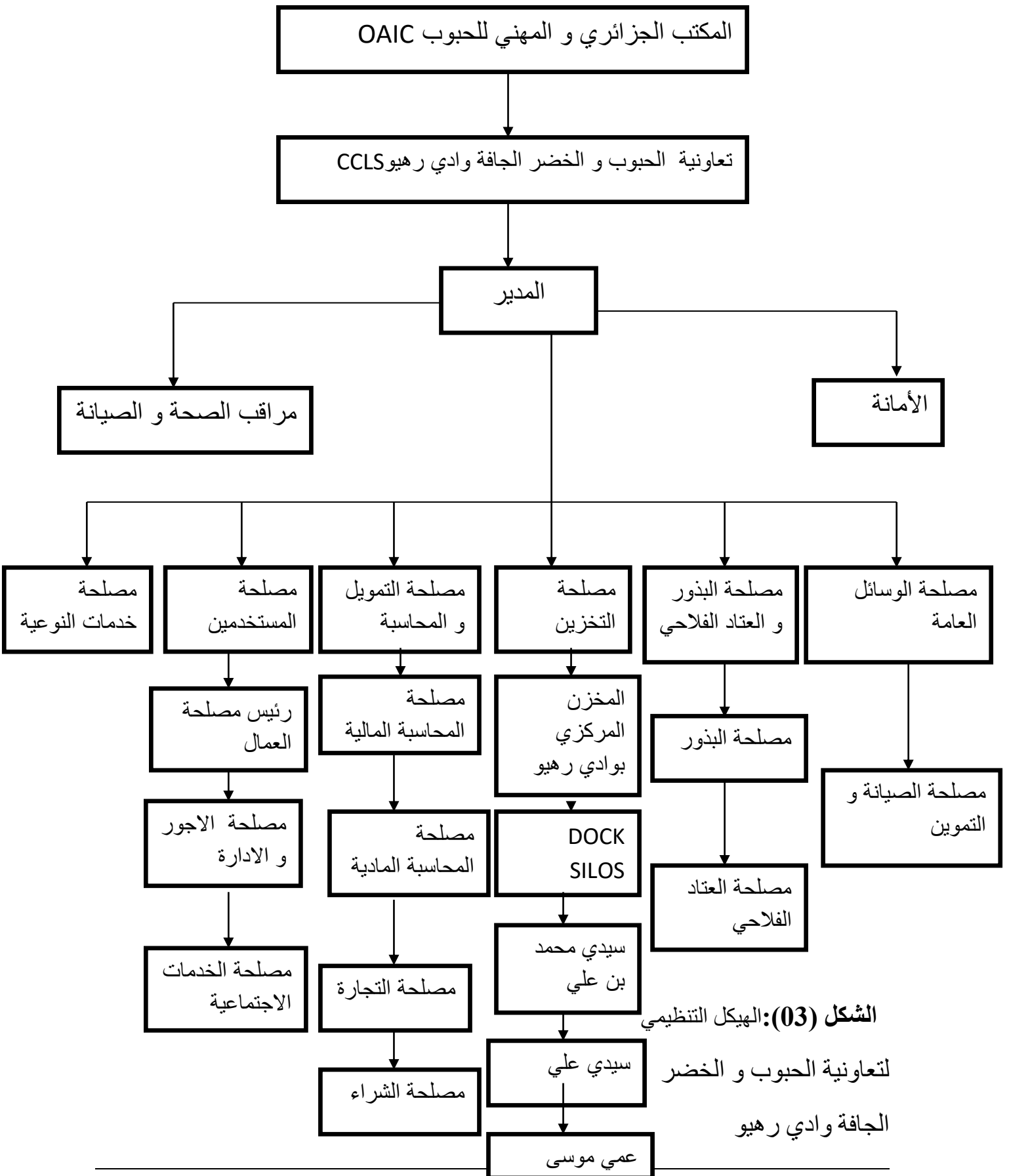
جدول رقم (02) : جدول المخازن التي تتوفر عليها الوحدة

و تتمحور مهام الوحدة في:

- ✓ تنظيم وتسهيل عملية توفير الحبوب للمطاحن.
- ✓ معرفة و تقدير الإنتاج الوطني.
- ✓ الالتزام بالسعر الوطني للحبوب.
- ✓ تزويد الديوان الوطني للحبوب بكمية المحصول و وضعية الإنتاج الفلاحي المحلي .
- ✓ تزويد الفلاحين بكافة أنواع البذور و الأسمدة و الآلات الفلاحية¹.

¹مصلحة المستخدمين ، تعاونية الحبوب و الخضر الجافة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للوحدة



الشكل (03): الهيكل التنظيمي

لتعاونية الحبوب و الخضر الجافة وادي رهيو

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة و مواردها

- ✓ تلبية حاجة المستهلكين من خلال توفير الحبوب و الخضر الجافة باستمرار عبر شبكة توزيع واسعة تشمل معظم المناطق الداخلية و المجاورة.
- ✓ باعتبارها ذات طابع عمومي فهي تسعى دوما إلى تحقيق الربح المادي و المردودية .
- ✓ تهدف إلى تخفيف العبء عن الوحدة الأم OAIC من خلال مساهمتها في عملية توزيع الحبوب في منطقة غليزان و المناطق المجاورة لها(مستغانم، وهران ، سعيد ، تيارت)
- ✓ التقليل من حجم البطالة من خلال توفير مناصب الشغل سواء كانت بصفة دائمة أو مؤقتة .
- ✓ العمل على تكوين العمال و تحسين أدائهم من خلال البرامج و الدورات الرامية إلى خلق يد عاملة مؤهلة.
- ✓ السهر على إعداد المخططات السنوية و البرامج التوزيعية و العمل على تحقيقها بالاتصال مع الهيئات المعنية بغية تغطية احتياجات السوق.
- ✓ تساهم في دعم التكامل الاقتصادي من خلال توفير الحبوب بالشكل الذي يضمن تحقيق الاكتفاء الذاتي و التصدير من جهة أخرى .
- ✓ توسيع و عصرنه وسائل التخزين و التكيف و المعالجة و تحويل الحبوب و الخضر الجافة و كل العمليات التجارية المتعلقة بالهدف الأساسي.
- ✓ تهدف إلى تخزين جميع الحبوب و الخضر الجافة قصد إعادة بيعها .
- ✓ تطبيق الأوامر التي تأتي من الهيئة الوصية المتمثلة في المكتب الجزائري المهني للحبوب مثل : البيع بأسعار معقولة للفلاحين.
- ✓حث الفلاحين على وضع إمكانياتهم لمساعدة فلاحين آخرين وهذا دوما تحت إشراف التعاونية
- ✓ تهدف إلى تسهيل العمليات الفلاحية عن طريق مساعدة الفلاح في البذور و الأدوية المعالجة للمحصول و مختلف الأسمدة ،كراء آلات الحصاد و الحرث ، تزويد المطاحن بكل أنواع الحبوب¹

¹مقابلة مع رئيس مصلحة العمال يوم أبريل 2016

مواردها (البشرية ، المالية ، المادية):

تتوفر الوحدة على موارد و إمكانيات متاحة لها تساعد على أداء نشاطها بسهولة و بدون عراقيل كما تسمح لها بتحقيق مختلف الأهداف التي تسعى إليها و يمكن تلخيصها فيما يلي :

- 1) الموارد البشرية: تضع الوحدة تحت تصرفها عددا من القوى بمختلف الفئات فهي تساهم في توظيف الأفراد بصفة دائمة أو مؤقتة بحيث تستفيد الوحدة في فصل الصيف ابتداء من شهر جوان إلى غاية شهر سبتمبر من خدمات عمال مؤقتين و ذلك تزامنا مع موسم الحصاد و تتعامل معهم بعقد قابل للتجديد .
 - 2) الموارد المالية: تتمثل الموارد المالية في كل الأموال اللازمة لأداء نشاط المؤسسة و تحقيق أهدافها و هذه الوحدة تتوفر على الموارد اللازمة التي تسمح لها بانجاز أعمالها و تعاملاتها باعتبار أنها تابعة لمؤسسة عمومية تقع كل معاملاتها مع بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR كما تملك حساب بنكي خاص بها في هذا البنك.
 - 3) الموارد المادية: تتمثل في المباني التي تتوفر عليها الوحدة وتشمل: مركز وادي رهيو(غليزان)
 - 4) مركز عمي موسى (غليزان)
 - 5) مركز سيدي محمد بن علي (غليزان)
- كما تتوفر كذلك على مخازن أخرى و هي : وحدة doock silo و وحدة سيدي علي بالإضافة إلى معدات و التجهيزات التي تتوفر عليها : 79 خلية ، 8 خلايا بسعة 1000 قنطار للخلية الواحدة و 71 خلية بسعة 2000 قنطار للخلية الواحدة
- 7cherche 6 monte
16 vice sansein
3 moissineuse batteuse
3 حاصدات ، 3 جرارات ، 5 آلات فلاحية.¹

¹ مصلحة المستخدمين بتعاونية الحبوب و الخضر الجافة .

المبحث الثاني : قائمة الميزانية وفق المعيار الدولي 1

المطلب الأول : عموميات حول الميزانية المالية

تعريف الميزانية :

هي جدول يتضمن جانبين جانب الأصول و جانب الخصوم و ترتب الأصول حسب درجات السيولة و مبدأ السنوية ، و ترتب الخصوم حسب تاريخ الاستحقاق و مبدأ السنوية الخصوم إن الميزانية المالية تأخذ بمبدأ الأصل الذي يبقى في المؤسسة لأكثر من سنة ، يصنف ضمن الأصول الثابتة حتى و ان كان عنصر من عناصر المحزونات أو الحقوق و الذي يبقى في المؤسسة لأقل من سنة و في المقابل العناصر الخصوم ، و نجد في المبدأ إذ يعتبر مالا دائما إذا كانت مدة استحقاقه لأكثر من سنة و لو كان من الموردين و غيرها.¹

و يعد دينا قصير الأجل كل عنصر من عناصر الديون و تاريخ استحقاقه لأقل من سنة .

¹ بوعقوب عبد الكرم، أصول المحاسبة العامة (ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1994 ص 10-11)

المطلب الثاني : الميزانية العمومية وفق المعيار (IAS1):

التفرقة بين الأصول و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة :

يشترط IAS1 ان تميز الميزانيات بين الأصول و الالتزامات المتداولة و الأصول و الالتزامات غير المتداولة ، و يستخدم المعيار مصطلح غير المتداولة ليشمل الأصول المادية و المعنوية و الأصول المالية ذات الطبيعة طويلة الأجل، و هو لا يحظر استخدام توصيفات بديلة طالما كان المعنى واضحا، و الوصف البديل الشائع الذي يشاهد في الممارسة العملية ، هو مصطلح الأصول الثابتة .

و بشرح المعيار يتطلب عرض البنود المتداولة و غير المتداولة بشكل منفصل ، مشيرا إلى أنه عندما ورد الكيان سلعا أو خدمات ضمن دورة تشغيلية مميزة بوضوح ، سوف يوفر التصنيف المنفصل للأصول و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة في صلب الميزانية العمومية معلومات مفيدة عن طريق تمييز الأصول الصافية المتداولة باستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل ، علاوة على ذلك فسوف يبرز التحليل أيضا الأصول المتوقع تحقيقها ضمن الدورة التشغيلية الحالية و الالتزامات واجبة التسوية خلال الفترة نفسها .

و لذلك فالتفرقة بين البنود المتداولة و غير المتداولة تعتمد على طول الدورة التشغيلية للكيان، و ينص المعيار على ان دورة تشغيل الكيان هي الوقت المنقضي بين اقتناء الأصول من اجل المعالجة و تحققها نقدا أو بما في حكم النقدية، و مع ذلك عندما لا يكون بالإمكان التعرف على الدورة التشغيلية العادلة للكيان و بوضوح، يفترض ان مدتها هي 12 شهرا.

و المتطلب الأساسي في المعيار هو أن الأصول المتداولة و غير المتداولة و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة ينبغي عرضها كتصنيفات منفصلة في صلب الميزانية العمومية ، و يعرف المعيار الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة، مع كون فئة الأصول و الالتزامات غير المتداولة المتبقية أو المتخلفة residual.

و الاستثناء لهذا المتطلب هو عندما يوفر عرض قائم على السيولة ، معلومات موثقة وملائمة عندما يسري ذلك الاستثناء ، يشترط في هذه الحالة عرض كل الأصول والالتزامات من منظور عريض حسب ترتيب السيولة ، و السبب الذي يقدمه المعيار لهذا الاستثناء هو ان بعض الكيانات (مثل المؤسسات المالية) لا تورد سلعا أو خدمات ضمن دورة تشغيلية يمكن تمييزها بوضوح و بالنسبة لتلك الكيانات يوفر عرض الأصول و الالتزامات بترتيب السيولة تصاعديا أو تنازليا، معلومات موثقة و أوثق صلة من عرض ما هو متداول / غير متداول .

كما يوضح المعيار أيضا ان الكيان مسموح له بعرض بعض أصوله و التزاماته باستخدام تصنيف المتداولة / غير المتداولة وتصنيفات أخرى وفق ترتيب السيولة، عندما يوفر ذلك معلومات يمكن الاعتماد عليها وفق ترتيب السيولة، عندما يوفر ذلك معلومات يمكن الاعتماد عليها و أوثق صلة ، ثم يمضي مشيرا إلى أن الحاجة إلى أساس مختلط للعرض قد تنشأ عندما يكون للكيان عمليات متنوعة .

و أيا كانت طريقة العرض المتبعة ، فان **IAS1** يشترط بالنسبة لكل بند سعر للأصل و التزام يتضمن مبالغ يتوقع استرجاعها أو تسويتها :

(أ) بعد تاريخ الميزانية العمومية بما لا يزيد على 12 شهرا .

(ب) بعد انتقاء أكثر من 12 شهرا على تاريخ الميزانية العمومية .

الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرجاعه أو تسويقه بعد مرور أكثر من 12 شهرا .

و يشرح المعيار هذا المتطلب بالإشارة إلى ان المعلومات عن التواريخ المتوقعة لتحقيق الأصول و الالتزامات تفيد في تقييم سيولة الكيان و قدرته على الدفع ومن هذا المنطلق يذكر **IAS1** بان **IAS32**¹.

الأدوات المالية : الإفصاح و العرض – يشترط الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية (بما في ذلك الذمم المدينة التجارية و غيرها من الذمم المدينة) والالتزامات المالية (بما في ذلك الذمم الدائنة التجارية و غيرها من الذمم الدائنة) .

و بالمثل يرى IAS1 أن المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترجاع و تسوية الأصول و الالتزامات غير النقدية مثل المخزون و المؤن مفيدة أيضا ، سواء كانت الأصول و الالتزامات مصنفة بأنها متداولة أو غير متداولة أولا ، و يضرب المعيار مقالا لذلك بقوله أن الكيان ينبغي أن يفصح عن أصناف المخزون المتوقع استرجاعها بعد مرور أكثر من 12 شهرا على تاريخ الميزانية العمومية .

الأصول غير المتداولة و مجموعات التصرف المحتفظ بها للبيع :

تعزز المتطلب العام الخاص بتصنيف بنود الميزانية العمومية إلى متداولة و غير متداولة (أو عرضها بشكل عريض حسب السيولة) ، متطلبات أخرى في IFRS5 بخصوص الأصول غير المتداولة المحتفظ بها من اجل البيع و مجموعات التصرف Disposal groupe و هدف IFRS5 هو ان الكيانات ينبغي ان تعرض و تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية لعمليات التصرف في الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف و سعيا لتحقيق هذا الهدف يشترط IFRS5:

-عرض الأصول غير المتداولة المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع و أصول مجموعة تصرف ما مصنفة بأنها محتفظ بها لبيع بشكل مستقل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية
-عرض الالتزامات في مجموعة تصرف ما مصنفة بأنها محتفظ بها من اجل البيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى في الميزانية العمومية .

و ينبغي عدم إجراء مقاصة OFFST بين هذه الأصول و الالتزامات و عرضها ك مبلغ واحد ، بالإضافة إلى ذلك :

أ) الفئات الرئيسية للأصول و الالتزامات المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع ينبغي بوجه عام الإفصاح عنها بشكل مستقل سواء في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات، و مع ذلك ليس هذا ضروريا بالنسبة لمجموعة تصرف ما إذا كانت شركة فرعية تابعة استوفت معايير التصنيف بأنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء .

ب) أي دخل أو نفقة تراكمية معترف بها مباشرة في حقوق الملكية و متصلة بأصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) مصنّف بأنه محتفظ به للبيع ، يجب عرضه بشكل منفصل .

و قد تم إدراج المتطلب (ب) استجابة لتعليقات قدمت إلى IASB أثناء صياغة المعيار، و يصف المجلس تطور عملية صياغة المعيار كالتالي:

-أشار المستجيبون لمسودة ED4 إلى ان العرض المنفصل ضمن حقوق الملكية للمبالغ المتصلة بأصول ومجموعات تصرف بأنها محتفظ بها للبيع (مثل المكاسب و الخسائر غير المحققة على الأصول المتاحة للبيع و تعديلات (سنويات) ترجمة العملات الأجنبية) سوف يوفر أيضا معلومات مفيدة و قد وافق المجلس و أضاف ذلك المتطلب إلى IFRS و على ذلك الأساس، ربما يعتبر ا ناي حصة أصلية متصلة بأصول غير متداولة (أو مجموعات تصرف) محتفظ بها للبيع ينبغي عرضها بشكل منفصل حيث سيبدو أنها تمثل معلومات مفيدة أيضا عن المبالغ ضمن حقوق الملكية .

و لم يذكر IFRS5 شيئا عما إذا كانت المعلومات المحددة في (ب) أعلاه ينبغي ان تكون في صلب الميزانية العمومية أم في الإيضاحات المتممة و مع ذلك فتوجيهات تنفيذ IFRS5¹

مرجع سبق ذكره ص309¹

المطلب الثالث: المعلومات المطلوبة في صلب الميزانية

لا يحتوي AS1 على شكل أو ترتيب محدد للميزانية العمومية ، بل يتضمن اليتين بيان معلومات معينة في صلب الميزانية العمومية :

أولا : يحتوي على قائمة بنود محددة مطلوبة على أساس أنها مختلفة بدرجة كافية من حيث الطبيعة أو الوظيفة بما يتطلب عرضا منفصلا .

ثانيا : ينص على وجوب عرض بنود سطريه و عناوين و مجاميع فرعية إضافية في صلب الميزانية العمومية عندما يكون مثل هذا العرض و يثق الصلة بفهم المركز المالي للكيان .

ومن الواضح ان هذا القرار يعتمد بدرجة كبيرة على تقدير واجتهاد الكيانات و يجب اتخاذه من جانبها عند إعداد ميزانية عمومية ما و يسمح بوجود مجموعة كبيرة و متنوعة من أساليب العرض المحتملة و ينبغي تأسيس التقدير (أو الاجتهاد).

بشأن ما اذا كان ينبغي عرض بنود إضافية على تقدير للعناصر التالية :

(أ) طبيعة و سيولة الأصول.

(ب) وظيفة الأصول داخل الكيان .

(ج) جمع مبالغ و طبيعة و توقيت الالتزامات .

و يشير IAS1 إلى استخدام أسس قياس مختلفة من اجل فئات مختلفة للأصول يوحى بأن طبيعتها أو وظيفتها و من ثم ينبغي عرضها كبنود سطريه منفصلة¹.

على سبيل المثال : الفئات المختلفة للأرض و المنشآت و المعدات ينبغي ان ترحل بالتكلفة أو مبالغ معاد تقييمها طبقا ل IAS16 الأرض و المنشآت و المعدات .

و كحد ادني ينبغي ان يتضمن صلب الميزانية العمومية بنودا سطريه تعرض المبالغ التالية

¹ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة ، القاهرة : الدار الجامعية ، 2006 ، ص 315

- أ- الأرض و المنشآت و المعدات .
- ب- الاستثمار العقاري.
- ج- الأصول المعنوية .
- د- الأصول المالية (مع استبعاد المبالغ المبينة في (هـ) و (ح) و (ط) .
- هـ- الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .
- و- الأصول البيولوجية .
- ز- أصناف المخزون .
- ح- الذمم المدينة التجارية و الذمم المدينة الأخرى .
- ط- النقدية و ما في حكمها .
- ي- الذمم الدائنة التجارية و الذمم الدائنة الأخرى .
- ك- المخصصات .
- ل- الالتزامات المالية (مع استبعاد المبالغ المبينة في (ي) و (ك))
- م- الالتزامات و الأصول للضريبة السارية حسب التعريف الوارد في 12IAS
- ن- التزامات الضريبة المؤجلة و أصول الضريبة المؤجلة حسب تعريف 12IAS.
- س- حصة الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية .
- ع- رأس المال المصدر و الاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم .
- ف- إجمالي الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع و الأصول المتدرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع طبقاً ل IFRS5
- ص- الالتزامات المندرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع طبقاً ل IFRS5.
- و البنود المذكورة في (ش) و (ص) ينبغي استبعادها من كل العناوين الأخرى .
- و يشير المعيار إلى ان البنود من (أ) إلى (س) أعلاه تمثل قائمة بنود مختلفة بدرجة كافية من حيث الطبيعة أو الوظيفة

تسمح بعرضها بشكل منفصل في صلب الميزانية العمومية (تم إدخال "ش" و "ص" بواسطة IFRS لنفس السبب) بالإضافة إلى ذلك :

أ) ينبغي إدراج بنود سطرية عندما يقتضي حجم أو طبيعة أو وظيفة بند ما أو مجموعة من البنود المتماثلة إجراء عرض منفصل لتسهيل فهم المركز المالي للكيان .

ب) يجوز تعديل التوصيف المستخدم و ترتيب البنود أو تجميع البنود المتشابهة طبقا لطبيعة الكيان و معاملاته ، لتوفير معلومات وثيقة الصلة بفهم المركز المالي للكيان على سبيل المثال : يعدل بنك التوصيفات المذكورة أعلاه لتطبيق المتطلبات الأكثر تحديدا الواردة في IAS30.

المعلومات المطلوبة إما صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات المتممة لها

ينص IAS1 على عرض المزيد من التصنيفات الفرعية للبنود السطرية المبينة في صلب الميزانية العمومية إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات و يعالج المعيار المتطلبات الخاصة بهذه التصنيفات الفرعية الإضافية بأسلوب مماثل لذلك المتبع بالنسبة للبنود السطرية في صلب الميزانية العمومية ، وتوجد قائمة إرشادية بالبنود المطلوبة و أيضا متطلب أكثر عمومية ، يوجب إجراء تصنيفات فرعية على نحو ملائم لعمليات الكيان و يذكر المعيار ان درجة التفصيل المطلوبة في التصنيفات الفرعية تتوقف على متطلبات IFRS5 (حيث ان هناك افصاحات عديدة مطلوبة بواسطة المعايير الأخرى) و على حجم وطبيعة و وظيفة المبالغ ذات الصلة¹.

و بغض النظر عن المتطلبات المحددة ، فان تقرير ماهية مستوى الإفصاح التفصيلي الضروري من الواضح انه يعتمد على الاجتهاد ، و كما هو الحال مع البنود في صلب الميزانية العمومية ، يشترط IAS1 ، أن يقوم الاجتهاد بشأن ما اذا كان ينبغي عرض بنود إضافية بشكل منفصل على تقييم العناصر التالية :

- (أ) طبيعة و سيولة الأصول .
- (ب) وظيفة الأصول داخل الكيان .
- (ت) مبالغ و طبيعة و توقيت الالتزامات .¹

المبحث الثالث: قائمة الميزانية وتطبيق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

إن الهدف من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS1) مطبقة من قبل وذلك لضمان مايلي:

-معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية

- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس معايير المحاسبة الدولية للدورات اللاحقة

- إمكانية إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها

فحسب ما ينص عليه محتوى المعيار (IFRS1) فإن المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للقوائم المالية حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي¹

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية و الميزانية الافتتاحية

يجب على المؤسسات إعداد ميزانية افتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي والذي تمثل نقطة البداية للمحاسبة ،حيث يضع موضوع إعداد الميزانية الافتتاحية والالتزام بالوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للأخذ بالنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى الآن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض العناصر في الميزانية الافتتاحية ،حيث نجد معيار التقرير المالي رقم 01 (IFRS1) ينص على التطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي للمعايير في تاريخ الانتقال إلى تطبيقها مع الترخيص ببعض الاستثناءات محددة في شكل إعفاءات وذلك لتجنب

¹ اسماعيل رزقي ، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة الجزائر 3 ،2009ص121

صعوبات الرجوع و فحص معاملات قديمة ، لذلك فان على المؤسسات عند إعداد الميزانية الافتتاحية و نشرها عنها ان تقوم ب:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي مع إظهار أرصدة الحسابات بما يسمح بإجراء المقارنة مع الفترة الماضية .
- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية و القوائم المالية المقارنة .
- تحميل رأس المال في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عرض في ملحق القوائم المالية شرح مفصل عن اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على وضعية و أداء المؤسسة المالي .

و وفقا لما ينص عليه المعيار (IFRS1) فانه يجب على المؤسسة ان تقوم بما يلي :

- ينبغي الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها و الإفصاح عنها .
- عدم الاعتراف بأي عنصر كأصل من الأصول أو خصم من الخصوم إلا إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف¹.
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي اعترف بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة وفق التصنيف الذي ينص عليه النظام المالي المحاسبي.
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم كل الأصول و الخصوم المعترف بها .

و من بين الأصول و الخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية و الإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي و كذلك شروط التسجيل المحاسبي المالي :

مرجع سبق ذكره ص 124¹

- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كمصاريف عادية للضرورة في وقت حدوثها ستصبح تعتبر كأصول معنوية تلحق بالأصل المعني حسب النظام المالي إذا توفرت شروط معينة .
- الأصول محل عقد الإيجار التمويلي و الخصوم المتعلقة به .
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم و مختلف الاستحقاقات الأخرى .

لذلك فان التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية يتضمن كذلك حذف بعض العناصر الواردة و التي لا تتفق مع القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من بينها :

- المصاريف الإعدادية المعتمدة حسب المخطط الوطني للمحاسبة .
- مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها و اي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب النظام المالي المحاسبي .

عرض الميزانية المالية

جدول رقم 03

1- عرض أصول الميزانية:

أصول	ملاحظة	إجمالي السنة N	اهتلاكات مؤونات السنة N	صافي السنة N	صافي السنة N-1
الأصول غير الجارية فارق الاقتناء (good will) التثبيات المعنوية التثبيات المادية - الأراضي - المباني - تثبيات مادية أخرى					

					<p>تثبيتات قيد الانجاز</p> <p>تثبيتات مالية</p> <p>-سندات مقومة حسب طريقة المعادلة</p> <p>-مساهمات أخرى و حقوق لدى الغير</p> <p>-سندات أخرى مثبتة</p> <p>-قروض و أصول مالية أخرى غير جارية</p> <p>-ضرائب مؤجلة على الأصول</p>
					<p>مجموع الأصول غير الجارية</p>
					<p>الأصول الجارية</p> <p>مخزونات قيد التنفيذ</p> <p>حقوق لدى الغير و استخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>مدينون اخرون</p> <p>الضرائب المؤجلة</p> <p>الأموال الجاهزة و ما يماثلها</p> <p>توظيفات و أصول مالية أخرى جارية</p> <p>أموال الخزينة</p>
					<p>مجموع الأصول الجارية</p>
					<p>مجموع الأصول</p>

2- عرض خصوم الميزانية المالية

جدول رقم 04

مبالغ السنة N-1	مبالغ السنة N	ملاحظة	خصوم
			<p>رؤوس الأموال الخاصة</p> <p>رأس المال الصادر (المستغل)</p> <p>رأس المال غير المطلوب</p> <p>العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)</p> <p>فارق إعادة التقييم</p> <p>النتيجة الصافية (النتيجة الصافية لحصة المجمع)</p> <p>رؤوس الأموال الخاصة الأخرى</p> <ul style="list-style-type: none"> - الترحيل من جديد - حصة الشركة المدمجة - حصة ذوي الأقلية
			مجموع رؤوس الأموال الخاصة
			<p>الخصوم غير الجارية</p> <p>الافتراضات و الديون</p> <p>ضرائب مؤجلة على الخصوم</p> <p>ديون أخرى غير جارية</p> <p>مؤونات و نواتج مسجلة سلفا</p>
			مجموع الخصوم غير الجارية
			<p>الخصوم الجارية</p> <p>الموردون و الحسابات الملحقة</p>

			الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم
			مجموع الخصوم الجارية
			مجموع الخصوم

1

¹ Source ; collection gestion . « Système comptable financier SCF » . BERTI édition . 2009 . p161.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة

جدول رقم 05

المقارنة بين الميزانية حسب النظام الحالي لـ "PCN" و حسب النظام الجديد لـ "IAS/IFRS":

الميزانية حسب المنظور الجديد	الميزانية حسب PCN
تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات:	تتكون الميزانية حسب PCN من 5 أصناف:
في الأصول نجد : الأصول غير الدورية	1- الأموال الخاصة
الأصول الدورية	2- الاستثمارات
في الخصوم نجد: الأموال الخاصة	3- المخزونات
الخصوم غير الدورية	4- الحقوق (1)
الخصوم الدورية	5- الديون
تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف :	تعتمد الميزانية حسب "PCN" على معيار
أولا : المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتمي إلى احد الجورات المالية التالية :	درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول و معيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا المعيار ليس محترما تماما ، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كمسندات المساهمة مثلا مرتبة في اسفل الميزانية بعد المخزونات على الرغم من ارتباطها بدورة الاستغلال.
دورة الاستثمار : أصول غير دورية	
دورة الاستغلال : أصول دورية	
خصوم دورية	
دورة التمويل : الأموال الخاصة	
خصوم غير دورية	

مقارنة القوائم المالية حسب PCN و النظام المحاسبي الجديد المطبق IAS/IFRS:

القيام بعملية المقارنة بين القوائم حسب "PCN" و حسب النظام الجديد المطابق للمعايير الدولية ، لا بد من التذكير بان القوائم المالية هي مخزونات النظام المحاسبي الناتج عن تطبيق مرجع ما¹.

فيما يخص الخزينة :

ففي المخطط المحاسبي الحالي "PCN" التصنيف هو في الأصول حسب درجة السيولة، و في الخصوم حسب درجة الاستحقاقية .

فأما في النظام الجديد فالتصنيف هو حسب الدوري و غير الدوري فالأصول غير الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في اجل يتجاوز "12شهرًا" بينما الأصول الدورية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في "12 شهرًا" التالية لتاريخ الإقفال ، و كذ لم الخصوم غير الدورية هي الخصوم التي تتم إطفائها في اجل يتجاوز 12 شهرًا أما الخصوم الدورية فهي التي تتم إطفائها خلال 12 شهرًا التالية لتاريخ الإقفال.

التغيرات التي مست قائمة الميزانية في النظام الجديد :

تعتبر قائمة الميزانية أهم القوائم المالية في المؤسسة و لقد مس النظام الجديد عدة جوانب فيها:

أ- الميزانية الافتتاحية :

- وجب إعداد ميزانية افتتاحية مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد لدورة الانتقال
- التطبيق بأثر رجعي على هذه الميزانية و القوائم المالية المقدمة بالنظام الجديد .
- تحميل كل التعديلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد للأموال الخاصة .

حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراة ، 2007،ص 131¹

- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول اثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية و الأداء و تدفقات الخزينة .

ب- الأصول و الخصوم

1- إدخال الأصول و الخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية :

التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول و الخصوم المتوافقة التعريف و شروط السجل المحاسبي و نذكر منها ما يلي :

- الأصول و الخصوم الخاصة بالتمويل الإيجاري
- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية) حسب المخطط الوطني المحاسبي ، تعتبر من القيم المعنوية حسب النظام الجديد.
- أصول و خصوم الشركات غير المجمعة ، باعتبار ان المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار جميع المؤسسات.
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول و الخصوم .

و يتم تحميل هذه التغيرات و الترتيبات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حساب الترحيل من جديد (report anouveau)

2- استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة :

التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية تطلب استبعاد الأصول و الخصوم غير المتوافقة مع التعريف و شروط التسجيل المحاسبي و نذكر منها ما يلي :

- * المصاريف الإعدادية و الأعباء المؤخرة .
- * مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات .
- * مؤونات التصليحات الكبرى و مؤونات الأعباء و الإخطار .

و يتم تحميل هذه التعديلات كذلك في الأموال الخاصة .

- الأحداث ما بعد الميزانية:

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

- الأحداث التي تسمح بتأكيد و إثبات المعلومات الموجودة بتاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية .
- أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية يمكن تقسيمها إلى أحداث تستوجب التعديل أو أحداث أخرى لا تستوجب التعديل ، بحيث يجب على المؤسسة تعديل المبالغ المقدرة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية الموجبة للتعديل .

ان النظام المحاسبي الجديد قدم حولا و معالجات للعديد من العمليات التي لم تكن لها معالجة حسب المخطط الوطني للمحاسبة على غرار كل من العمليات بالعملة الصعبة ، عمليات القرض الإيجاري ... الخ ، التي تتوافق مع الممارسات التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية .

فمن بين الإضافات الكبيرة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ما يتعلق بمعالجة بعض العمليات الخاصة على غرار كل من الأحداث ما بعد الميزانية ، المزايا الممنوحة للعمال ، الضرائب المؤجلة طويلة الأجل¹.

خلاصة:

يعد الهيكل التنظيمي والإداري رأي مؤسسة من بين النقاط الأساسية والمهمة لتسيير المؤسسات على أكمل وجه وكلما كان هناك تطور داخل هذا الهيكل كلما كان هناك درجة عالية في تحقيق المهام وبما ان تعاونية الحبوب والخضر الجافة تحتوي على مجموعة من المصالح حيث تختص كل مصلحة في عمل معين .

إن تطبيق المعايير محاسبية الدولية لأول مرة وتحقيق الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تعتبر عملية صعبة جدا ومكلفة أيضا مادية، نظرا للتغير الجذري الذي يحدث في ميدان المحاسبة .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

يعتبر التحليل المالي من أهم الأدوات لتقييم الأداء و اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية و هذا الأخير يعتمد على القوائم المالية (الميزانية و جدول حسابات النتائج) وبسبب تبني الجزائر المعايير المحاسبية أدى إلى إنتاج نظام محاسبي جديد أسمته نظام المحاسبي المالي و هذا الأخير أدى إلى تغيير في محتوى القوائم منها الميزانية فالشكل الذي جاء به هذا النظام للميزانية و طريقة ترتيب عناصر الأصول و الخصوم، أصبح يلبي و بشكل كافي احتياجات المحلل المالي، فلم تعد الحاجة إلى القيام بالتعديلات ، كما أصبح تقييم الأصول و الخصوم يعتمد على القيمة الأصلية (الخام و عليه، يسهل وظيفة المحلل المالي إذ يعتبر نظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر و يهدف إلى معالجة المشاكل و الانتقادات الموجهة من مخطط الوطني المحاسبي و خاصة من قبل الشركات المتعددة الجنسية و المتعلقة خصوصا بضرورة تكيفه مع المعايير المحاسبية.

النتائج المتوصل اليها :

- تعتبر الميزانية من اهم القوائم المالية للمؤسسة .
- النظام المحاسبي المالي يشكل تغيرا حقيقيا في ثقافة المحاسبة المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- لتحليل وضعية المؤسسة يعتمد المحلل المالي على الميزانية من بين القوائم المالية فكان المخطط المحاسبي الوطني ينتقل من الميزانية المحاسبية المالية، أما في النظام المحاسبي المالي اصبح يستعمل مباشرة الميزانية المالية ويقسمها حسب الوظائف المؤسسية.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال نظام المحاسبي المالي المتوافق معها والذي يأخذ بعين الإعتبار جزء كبير منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد تسجيل وتقييم .

التوصيات:

- بناء على النتائج التي تحصلنا عليها من هذه الدراسة المتعلقة بالتحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية بالنظام المحاسبي المالي يمكن عرض التوصيات التالية:
- على المؤسسات الجزائرية زيادة دورات تدريبية فيما يخص النظام المحاسبي المالي وذلك لفهم أكثر للحسابات التي جاء بها.
- توفير الامكانيات الضرورية وبذل الجهود اللازمة بغية النجاح عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لتحسين ظروف التسيير وتوفير المعلومات اللازمة للمؤسسات.
- بالإضافة الى ما سبق فان عملية الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق.
- على المؤسسات الإقتصادية التي صادفتها صعوبات وعراقيل أثناء لتطبيق النظام المحاسبي المالي أن تستعين بخدمات خبراء المحاسبين متمكنين من النظام المحاسبي المالي، ومن المعايير المحاسبية الدولية ضمن الأعمال المرافقة والتوضيح إلى حين زوال وانتفاء تلك الصعوبات والتعود والتمكن من الممارسة المحاسبية الجديدة .

المراجع

الملاحق