جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة:العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير التخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية سوناطراك GP2/Z

دراسة الحالة

مقدمة من طرف الطالب:

مصالي عبد القادر

تحت اشراف الاستاذ :

العيد محمد

مساعد المشرف :

براهيمي عمر

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	دواح بلقاسم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مقررا	العيد محمد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/ 2020

التشكرات

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد الأمين

نشكرونحمد الله عزوجل الذي ثبت خطانا وقدرنا على إنهاء هذا العمل المتواضع

أتوجه بجزيل الشكروالعرفان بالجميل للأستاذ الفاضل " براهيمي عمر " الذي أشرف على تأطيري ومساعدتي وتوجيهي ، وكذا لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته التي أفادتني طيلة فترة تحضيرهذه المذكرة.

كما أتوجه بشكري إلى كل من ساندني من قريب أو بعيد في إنجازهذا العمل ، دون أن أنسى بتقديم أخلص والاحترام والشكروالتقديرلكل أساتذتي الكرام .

الإهداءات

أهـدي ثمـرة جهـدي إلى مطلع قلبي وحجة وجـودي،" أمي الغـاليـة "

*****أطـال الله فـي عمـرها .*****

إلى سـندي أخـوتي : صلاح الدين و نور الهدى .

والى جميع الاهل والاقارب

******أطـال الله فـي عمـرهم ******

الى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا الفانية

وإلى الزملاء والزميلات، الذين لم يدَّخروا جهدًا في مدِّي بالمعلومات والبيانات

وأخيـرا إلى كل طلبـة السـنة الثالثـة مـاليـة ومحاسبة

دفعة 2019 – 2020

الفهرس

العنوان الصفحة

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الاختصارات

مقدمة..... أ - هـ

الفصل الأول: خلفية تاريخية عن نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية

تمهيد..... 8

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية..... 9

المطلب الأول : هيكل نظرية المحاسبة (فروض، مبادئ، محددات) 10

المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية 13

المطلب الثالث : الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية 20

المطلب الرابع : أهمية معايير المحاسبة الدولية وأهدافها..... 21

المبحث الثاني : تطبيق معايير المحاسبة الدولية وإعداد القوائم المالية..... 27

المطلب الأول : بنية المعيار وكيفية تطبيق المعيار..... 28

المطلب الثاني : تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية 31

المطلب الثالث : متطلبات تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة 38

خلاصة الفصل..... 40

الفصل الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية

تمهيد..... 42

المبحث الأول : تقييس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (محددات الأداء المؤسسة) 43

المطلب الأول : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الربحية المؤسسة الإقتصادية..... 44

المطلب الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تدفقات خزينة المؤسسة الإقتصادية..... 46

المطلب الثالث : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية..... 53

المبحث الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحيط الإقتصادي للمؤسسة الإقتصادية.... 58

المطلب الأول : تجارب الدول في تطبيق معايير المحاسبة المالية الدولية على المؤسسة الإقتصادية..... 59

المطلب الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التنمية الاقتصادية للمؤسسة..... 65

المطلب الثالث: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التنمية الاجتماعية والبيئية على لمؤسسة الإقتصادية. 67

خلاصة الفصل..... 71

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المقدمة الفصل..... 73

المبحث الأول: تعريف شركة سونا طراك..... 74

المطلب الأول: نشأة الشركة 74

المطلب الثاني: أهداف الشركة 75

المطلب الثالث: نشاطات الشركة 76

المبحث الثاني: مركب GP2/Z..... 77

المطلب الأول: التعريف و الموقع الجغرافي للمركب 77

المطلب الثاني: نشاط و بطاقة الفنية للمركب 78

المطلب الثالث: مخطط المركب 79

المبحث الثالث : المعالجة الداخلية للفواتير..... 81

المطلب الأول: معالجة الفواتير..... 81

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمعالجة..... 82

المطلب الثالث: جدول توضيحي لمعالجة الفواتير..... 83

خاتمة الفصل 89

الخاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجداول :

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	تبويب المعايير طبقا للقوائم المالية	37
(2-1)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	39
(3-2)	قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة	49
(4-2)	قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة	50
(5-2)	آثار المعيار الدولي رقم 07: IAS7	52
(6-2)	النقاط الرئيسية في تطبيق المعيار الدولي رقم 07 (IAS7)	52
(7-2)	الفرق بين الأصل المتداول والخصم المتداول	55
(8-3)	بطاقة الفنية لمركب **GP2/Z**	78
(9-3)	جدول توضيحي لمعالجة العمليات المالية	83

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية	26
(2-1)	مراحل تبني المعيار	29
(3-1)	ربط القوائم المالية بالفترة الزمنية	32
(4-1)	عرض القوائم المالية	36
(5-2)	مخطط مركب **GP2Z**	79
(6-2)	تنظيم المالية والقسم القانوني	80

قائمة الاختصارات

GP2/Z	GAZ du petrol 2/ARZEW	غاز البترول 2/ارزيو
Sonatrach	société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures	المؤسسة الوطنية للبحث، الإنتاج، النقل، التحول، والتسويق للهيدروكربونات
NAFTAC	Société nationale de raffinage du pétrole	المؤسسة الوطنية لتكرير البترول
SONALGAZ	Société nationale de l'électricité et du gaz	المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز
NAFTAL	Société nationale de distribution de produits pétroliers	المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات البترولية
BP	British Petroleum	بريتيش بتروليوم
GF	Gaz France	غاز فرنسا
LTH	Liquéfaction et Transformation des Hydrocarbures	إسالة وتحويل الهيدروكربونات
AVAL	activité liquidation , raffinage et pétrochimie	التصفية والتكرير والنشاط البتروكيماوي
GPL	Gaz de pétrole liquide	غاز البترول السائل

المقدمة

المقدمة

مقدمة:

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمي متين ودائن بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي ولقد نشأت المحاسبة تلبية لحاجات مشروعات الأعمال المختلفة، وكانت السياسات المحاسبية المتبعة في المشروع تعكس اتجاهات إدارة المشروع، وأن شعار الحرية الاقتصادية الذي انطلقت من خلاله الثورة الصناعية في المجتمعات الرأسمالية، لم يكن في حرية المنافسة بين المشروعات الاقتصادية مع بعضها البعض، بل كان يعني أيضا ترك الحرية للإدارة في أن تضع ما تشاء من السياسات الإدارية والمحاسبية أيضا.

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا أدى لإزالة الكثير من العوائق الاقتصادية بين الدول المختلفة، وامتداد نشاط كثير من مؤسساتها خارج حدود دولها، وهو ما نتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة وثورة الاتصالات الحديثة، حيث أصبحت تعرف المعاملات الدولية مفهوما وقواعد جديدة جعلت انتقال الموارد الاقتصادية من دولة إلى أخرى بثم على نحو سهل وبكفاءة وسرعة عالية، ذلك ما كان له بالغ الأثر على توسيع نشاطات بعض المؤسسات الاقتصادية وتخطي معاملاتها حدود الدولة الواحدة، فمثلا قيام السوق الأوروبية المشتركة والاتفاقيات التجارية بين الدول المختلفة، وإنشاء منظمة التجارة العالمية كل ذلك أدى إلى تطوير وتحسين التجارة الدولية، وقدم أيضا فرص لترابط وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية بفعل تزايد وشيرة انتشار الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر عبر العالم، مما مهد الطريق إلى تقلص العالم وجعله في شكل سوق عالمية واحدة أو قرية صغيرة متداخلة المصالح والعلاقات.

وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهتم بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي حيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة والتي خلصت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة في تبني المعايير المحاسبية الدولية سواء من مختلف الكيانات الدولية أو المجالس المحاسبية الوطنية في الكثير من الدول، وبذلك انتشر استخدام معايير المحاسبة الدولية سواء بصفة تامة أو بصفة استرشادية، فالمعايير هي الوسيلة التي تجعل المحاسبة لغة موثوقة تمثل القطاعات خير تمثيل وبدونها لن يكون بمقدور الأشخاص الذين يدرسون التقارير المالية أن يضمنوا سلامة هذه التقارير والاطمئنان إليها، وإنما تعطي صورة واضحة عن الوضع الفعلي للمنشأة التي يتحدث عنها،

أو أن يخرجوا بتفسيرات موثوقة لتلك التقارير دون معرفة الأسس التي تم الاستناد إليها عند إعداد هذه التقارير، وبالتالي فهدف المؤسسة من اتباع معايير محاسبية هو ضبط بدقة أسس إعداد القوائم المالية وطريقة عرض محتواها، مادامت مطالب المستثمرين كلها تدور حول زيادة منفعة المعلومات المحاسبية والمالية ورفع مستويات الافصاح والشفافية في القوائم المالية.

ولقد أدركت دول كثيرة أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية، لدا سارعت في إصدار مثل هذه المعايير لتكون الأساس الذي تتم على هذاه عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف وايصال نتائجها إلى كافة المستفيدين، ولا جدال أن غياب معايير محاسبية مالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل.

وفي هذا السياق تعتبر الجزائر واحدة من الدول التي عملت على تطوير نظامها المحاسبي من أجل مواكبة التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية، حيث أظهر المخطط المحاسبي الوطني الذي روعيت عند تصميمه التوجهات الاشتراكية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال، قصوره في الاستجابة لمتطلبات المرحلة الراهنة وما يميزها من اصلاحات باشرتها بهدف الانتقال إلى اقتصاد السوق، جعلت النظام المحاسبي الجزائري موضوع تغيير وتطوير نتج عنه نظام محاسبي مالي جديد .

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة لهذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

• ما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على نتائج المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها هذه الدراسة

1) ما هي العوامل الواجب توفرها لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟

2) ما هي المقاييس اللازم تطبيقها الدراسة أثر معايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

3) ما مدى تقدم الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟

فرضيات الدراسة:

كمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذا المبحث:

1/ إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يستند إلى إطار مفاهيمي كمرجعية فكرية شاملة تسترشد بها الممارسة العملية لمهنة المحاسبة.

2/ إن معايير المحاسبة الدولية تتحيز للمستثمر كطرف جوهري من بين الأطراف ذات الصلة وبالنسبة للمستثمر، مقاييس الأداء هي المردود المالي والحفاظ على رأس مال المستثمر.

3/ إن الجزائر لم تتبنى عملية المعايير المحاسبية الدولية واكتفت فقط بسياسة تكييف مرحلية كتطبيق تدريجي لمعايير المحاسبة الدولية.

أسباب اختيار الموضوع:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال:

- حداثة الموضوع وارتباطه بالتغيرات الاقتصادية الراهنة وقلة البحوث الأكاديمية والسعي الفتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.
- تعتبر المحاسبة الدولية أحد أهم مظاهر العولمة الاقتصادية والمالية والمحاسبية في آن واحد، كما أنها أحدث فروع علم المحاسبة.
- ضرورة فهم معايير المحاسبة الدولية ومالها من أهمية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا البحث في أن المحاسبة أصبحت لغة الأعمال على الدول أن تعمل على توحيدها من خلال تطبيق معايير محاسبة دولية تعمل على الحد من المشاكل والتطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي بهدف استخدام قوائم مالية معممة، وأيضا أهمية الوقوف على وجه الخصوص على الآثار المترتبة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة:

- التركيز على جهود لجنة معايير المحاسبية الدولية في إقامة توافق في التطبيقات المحاسبية
- انعكاسات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أقسام الدراسة:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول:

حاولنا من خلال الفصل الأول تقديم خلفية تاريخية عن نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية، حيث تعرضنا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، كما تناولنا من خلال هذا الفصل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإعداد القوائم المالية.

في الفصل الثاني تطرقنا إلى أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مختلف الاقتصاديات من خلال الوقوف على تقييس أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية (محددات الأداء).

ثم تناولنا أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحيط الاقتصادي للمؤسسة وهي: الأثار غير المباشرة التي تؤثر على المؤسسة على المدى المتوسط والبعيد.

وقد خصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية من خلال تقديم ورقة فنية عن مل الدراسة بولاية سكيكدة، كما قمنا في هذا الفصل بعرض الآثار الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في مؤسسة سوناطراك الأم.

المنهج المتبع:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، فيكون المنهج وصفيا عند تناول أو استعراض الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية ويتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية، ويكون المنهج تحليليا عن دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مختلف الاقتصاديات.

الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة لهذا الموضوع حسب استطاعتنا وما أمكن التوصل إليه وما سجلناه من صعوبة الحداثة الموضوع فإنه تم التركيز على الدراسات الأكثر قربا والأشد علاقة بموضوعنا من ألطروحات الدكتوراه أو رسائل الماجستير أو ملتقيات علمية أو مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة وهي مرتبة كالتالي:

- دراسة شعيب شنوف (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007)

عالج شعيب شنوف في أطروحته المعنونة " الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي" دراسة عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين وكذلك تحليل المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي.

- دراسة KARIM Mhedhbi

Analyse de' effet de l'Adoption des mornes comptables internationale sur le développement et la performance des Marchés Financiers Emergents

هذه الدراسة عبارة عن دكتوراه اقدمت في تونس سنة 2010، تناولت هذه الدراسة تحليل نتائج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تنمية وأداء السوق المالي في البلدان المتقدمة. - دراسة ديبون ساهل بوجمعة (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة سكيكدة،2010-2011)

عالج ديبون ساهل بوجمعة في رسالته المعنونة " إعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية " دراسة مدى استجابة القوائم المالية في النظام المحاسبي الوطني المتطلبات معايير المحاسبة الدولية وقام بإسقاط دراسته على الشركة الوطنية للصناعات البتروكيميائية.

- الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-25 نوفمبر 2014 للدكتور خالد جمال الجعارات الذي تضمن مختصر المعايير المحاسبية الدولية على شكل كتيب.

الفصل الأول

خلفية تاريخية

عن نشأة وتطور معايير

المحاسبة الدولية

تمهيد:

لم تعد المحاسبة وسيلة لتوفير الأدلة والحكم على شرعية وقانونية العمليات التي تقوم بها المؤسسة فحسب، بل أصبحت في ظل تطور الأسواق المالية أداة ضرورية الإعلام شفاف وملائم موجه أولا للمستثمرين في هذه الأسواق بما يمكنهم من اتخاذ القرار بشأن محافظ الأوراق المالية، وثانيا الكل الأطراف الأخرى المستعملة للمعلومات المحاسبية من مساهمين في الشركات ومديرين للمؤسسات وزبائن وموردين وبنوك وكل المتعاملين الآخرين مع المؤسسة، وهكذا جاءت فكرة معايير المحاسبة الدولية التي عرفت بدايتها الحقيقية على إثر تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية ثم فرض تطبيق تلك المعايير التي تقوم بإصدارها.

وعلى أساس ما تقدم سوف نقسم الفصل الأول إلى مبحثين، نعالج في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية حيث نستهل هذا المبحث بهيكل نظرية المحاسبة ثم نتطرق إلى أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.

وفي المبحث الثاني نتناول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإعداد القوائم المالية من خلال التطرق إلى بنية المعيار وكيفية تطبيقه، تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية، تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

المواكبة التطور الهائل في مجال الأعمال الهادفة للربح، وجب اصدار معايير محاسبية مالية يحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وايصال نتائجها إلى المستفيدين.

ولقد أدركت دول كثيرة أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية، لذا سارعت في اصدارها لتكون الأساس الذي تتم على هداه عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف وايصال نتائجها إلى كافة المستفيدين، ولا جدل في كون غياب معايير محاسبية مالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل، ويكمن هذا في جوانب متعددة منها: صعوبة عملية اتخاذ القرارات، الخطأ في عملية اتخاذ القرارات، تعقيد عملية اتخاذ القرارات.[1]

[1] مفيد عبد اللاوي: النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية، الإطار التصوري، ط1، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص ص 20-21.

المطلب الأول: هيكل نظرية المحاسبة (فروض، مبادئ، محددات)

تعريف المحاسبة: المحاسبة هي نظام الإعداد التقارير المالية تسمح ب:

- تصنيف وتسجيل العمليات التجارية والمالية للشركة وتتبع كل التحولات المتعلقة بها.
- توفير مجموعة من الوثائق.

تقوم بوضع ليس فقط حسابات حقيقية وعادلة لكن أيضا أن تكون مصدر المعلومات للأطراف ذات المصالح يمكن التحقق منها.

يجب أن تعطي المعلومات المحاسبية المستخدميها وصفا كافيا، نزيها ودقيقا لكامل الأحداث والمعاملات.[1]

يمكن تعريف أيضا المحاسبة على أنه علم يبحث في القواعد والمبادئ العامة للعمليات التجارية من حيث تسجيل وتصنيف وتلخيص واستخراج النتائج وبيان المركز المالي في النهاية[2] فالمحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها، بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد ايراداتها، وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ومن تم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.[3]

فالمحاسبة تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية عن طريق تصنيفها وتسجيلها من أجل عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

[1] Alain Fayel, Daniel Pernot, Comptabilité générale de l'entreprise, 8ème édition, Paris, France, 1995, 29.

[2] حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر، ص 11. د

[3] خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، مصر، 2009، ص 8.

الفروض المحاسبية:

فرض الوحدة المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أساس أن أية وحدة محاسبية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين، لذلك فإن الإقرار عن ملكيتها يتم بواسطة إعداد القوائم المالية التي لا علاقة لها بالعمليات الشخصية التي يقوم بها المالكين وبصفتهم الشخصية، مما يجعل القوائم المالية التي تقوم الوحدة المحاسبية بإعدادها تختص بالعمليات التي تقوم بها بصفتها الشخصية المستقلة.[1]

فرض الاستمرار:

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن الوحدة المحاسبية التي تعد عنها التقارير المالية المختلفة مستمرة في العمل وأداء الوظائف نفسها التي تم استثمار الأموال فيها من أجلها، فالاستمرارية هي التوقع المقبول إلا إذا اضطر المشروع أن ينهي أعماله، فعندها القوائم المالية التقليدية غير ممثلة الواقع حال المشروع.[2]

فرض القياس النقدي وتباث وحدة النقد

يفرض هذا المبدأ على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية. [3]

فرض التوازن المحاسبي:

يعتبر القيد المزدوج بمثابة المقدمة العلمية في المحاسبة الولادة فرض التوازن المحاسبي والذي مفاده أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساسا من توازن طرفي أي قيد محاسبي.[4]

المبادئ المحاسبية:

مبدأ التكلفة التاريخية: يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو إنتاجها.؟[5]

[1] وليد ناجي الحيال، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 57.

[2] خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مرجع سابق، ص 149.

[3] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الجزائر، 2010، ص 14.

[4] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 60.

[5] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 13.

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: يهدف هذا المبدأ بتحديد نتيجة أعمال الدورة المالية اثر مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة بالنفقات المستنفدة خلالها، حيث يلتزم المحاسب عند إصدار القوائم المالية بأن تكون إيرادات المؤسسة المباشرة وغير المباشرة مرتبطة بما يقابلها من تكاليف هذه المقابلة.[1]

مبدأ تحقيق الإيرادات : يمثل الإيراد في الفقه المحاسبي إجمالي النفقات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي أصول الوحدة الاقتصادية، أو إلى نقص إجمالي الخصوم أو كليها معا. ووفقا لمبدأ تحقق الايراد، فإن الإيراد يعتبر متحققا متى توفر الدليل للاعتراف به دفتريا.[2]

مبدأ الإفصاح الشامل: ينص مبدأ الإفصاح المحاسبي على البيان التام والشامل لجميع البيانات والمعلومات المحاسبية قدر الإمكان لتحقيق الفائدة لمستخدميها، وبمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدفا في حد ذاته تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه.[3]

محددات المحاسبة (القيود): هي في مجملها خمسة محددات تتوزع كالتالي: محددين أساسيين بينهما مجلس معايير المحاسبة المالية، وتسمى محددات التقرير المالي.[4]

- محد (المنفعة > التكلفة) أي الموازنة بين تكلفة انتاج المعلومة وبين منفعة المعلومة. - محدد الأهمية أو كما سماها مجلس معايير المحاسبة المالية عتبة الاعتراف.

وهناك ثلاثة محددات أخرى انبثقت عن مهنة المحاسبة باعتبارها جزء من بيئة التقرير المالي وهي:

- الممارسة السائدة في الصناعة.

- سياسة التحفظ أو قاعدة الحيطة والحذر.

- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

[1] حواس صالح، مرجع سابق، ص 16.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق ص 66.

[3] نفس المرجع، ص 72.

[4] ديبون ساهل بوجمع، إعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة عن الشركة الوطنية للصناعات البتروكيميائية ENIP مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة 2011 - 2010 ، ص 17.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية:

1 التوحيد على المستوى الدولي:

لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية على المستوى القطري، إذ كان للاتحادات الاقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات الأثر في اتساع قاعدة مستخدمين آخرين على نطاق دولي، ومن أولى المحاولات لتلبية هذا الهدف انعقاد المؤتمر المحاسبي في باريس عام 1951م بهدف تنمية الاتحاد الاقتصادي الأوروبي، وتولد عنه دليل اللحسابات قابل للاستخدام على نطاق دولي.

وقد قام الاتحاد الأوروبي لجماعة المحللين الماليين منذ عام 1963م بمحاولة توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية شائعة الاستخدام بين المحللين الماليين لتسهيل استخراج المؤشرات والنسب المالية لتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات.[1]

من خلال عملية التنسيق المحاسبي والتوافق الدولي، يمكن أن نقول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية، وإزالة الاختلاف الموجود والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية، ومن خلال المجهودات المبذولة يمكن أن نجد نموذجين رئيسيين وكلهما يخص النظام الرأسمالي.

النموذج الأوروبي (نموذج الاقتصاد الكلي):

رغم أن الدول لا تتدخل في الاقتصاد من خلال منهج الاقتصاد الرأسمالي، إلا بالقدر المحدد الها، فإننا نجد من خلال احتياجها للمعلومات المحاسبية والمالية، تعتمد الدول على وضع مخطط محاسبي يكون في خدمة احتياجات الجهاز المركزي بالدرجة الأولى من خلال مؤشرات الاقتصاد الكلي .

وبدرجة أقل بعض الجهات الأخرى، وفي هذا الاطار تعمل الدولة على وضع قواعد ومبادئ للممارسة المحاسبية وذلك بهدف ضبط مهنة المحاسبة بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي.

وعلى هذا الأساس تقوم الدولة بتوجيه عملية التوحيد المحاسبي من خلال المنظمات والهيئات التابعة لها.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص34.

النموذج الأنجلو أمريكي:

و هو النموذج المحاسبي للبلدان الأنجلو سكسونية، ويمتاز هذا النموذج بالمرونة والديناميكية وأهم البلدان التي تعتمد هذا النموذج: بريطانيا، كندا، وهم إ، إيرلندا، هولندا، أستراليا، حيث يتم العمل على توجيه الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ والإجراءات المحاسبية.

بحيث نجد الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية البريطانية (ASB) يقوم بوضع معايير محاسبية تتلاءم مع احتياجات الأسواق المالية.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن خلال الإطار التصوري لمجلس المعايير المالية (FSB) نجد جملة من القواعد والمبادئ كحل للمشاكل المحاسبية، ودليل العملية التوحيد المحاسبي ومهنة المحاسبة.

كما يمثل إطار لكيفية إعداد القوائم المالية وحدودها، وعموما فإن هذا النموذج يعتمد على المعايير المحاسبية التي من خلالها يمكن أن توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات في إطار الشفافية والافصاح المحاسبي، أما دور الدولة في هذا النموذج يقتصر فقط على دور التنظيم في العلاقات ما بين المتعاملين في الأسواق المالية.

يمكن القول أن هذا النموذج يعتمد على دعم الشركات متعددة الجنسيات التي كانت السبب الرئيسي في ظهور ما يسمى بالعولمة المحاسبية أو المحاسبة الدولية.[1]

2 أهمية إجراء توحيد دولي للمحاسبة:

لقد واجهت المؤسسات التي تبحث عن رؤوس الأموال خارج أسواقها المالية المحلية، وكذلك المستثمرين الراغبين في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة للفوارق المحاسبية بين الدول من حيث المعايير المحاسبية وعناصر الافصاح والمراجعة، وعليه فإن ضرورة حماية هذه الاستثمارات والحفاظ على ثقة المستثمرين عبر العالم، كانت دافعا أساسيا لإحداث توافق محاسبي

[1] اشعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، الجزائر، 2008، ص 121، 122.

دولي يؤدي إلى تبني مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية الموثوق بها والمعترف بها عالميا، تجعل من القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة بغض النظر عن دولة المؤسسة المصدرة لها.[1]

وعلى هذا الأساس أدى التوجه المحاسبي الدولي إلى اختيار مرجع محاسبي معترف به عالميا يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) والمعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS) التي تصدر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) ومجلس المعايير الدولية (IASB) وهي معايير تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسعرة في البورصة والتي تقدم من خلال المؤسسات معلومات تبين حالة الوضعية المالية للأطراف المتعاملة معها، هذه المعلومات تتميز بالمصداقية والشفافية وموثوق بها وسهلة القراءة من جميع المستفيدين.[2]

المعايير المحاسبية:

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية، والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقيين، والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية، تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، والتدفقات النقدية، وايصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

لكن اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد أدت إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية أدت أيضا إلى زيادة الضرورة والحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية.[3]

[1] ابكيحل عبد القادر: أهمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية (IFRS /IAS)في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008-2009، ص 36.

[2] بلحوزين علي، كتوش عاشور: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IFRS/IAS)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009/ 12 / 14 / 13 ، ص 14.

[3] شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration limited أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007 ص 76.

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا فكرة ليست بجديدة، فهي ترجع إلى منتصف القرن 19م في بريطانيا عند ظهور المنظمات المحاسبية، ثم انتقلت هذه الفكرة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وتضاعف التوحيد المحاسبي بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929م الذي كشف عن الكثير من التلاعبات في الافصاح المحاسبي، فظهرت هيئات محاسبية دولية، وعقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض ايجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1937م اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا.[1]

وعموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904م وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين، وهذا بمدينة سانت لويس بأمريكا، بحيث تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية وحتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم.

ومنذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة.

وفي سنة 1972م انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عام 1973م وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .[2]

لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

نشأ (IASC) سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية المهنية لتسعة دول: ألماني، هولندا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية فرنسا، اليابان، المكسيك، انجلترا، يتكون من 19 شخصية تسمى (Les Trustees) مكلفة بتحديد الترجمات الاستراتيجية، التطوير، والعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وتحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشئات الأعمال، وتعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

[1] هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص 4.

2 شعيب شنوف: المرجع السابق، ص ص 128، 129.

وزاد عدد المشتركين في الاتحاد وتم إعطاء (IASC) صفة التنظيم العالمي في الفترة الممتدة من سنة 1973 إلى سنة 2000 بدلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي غطت أغلبية المواضيع المحاسبية.[1]

لقد اعتبرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) أهم جهة دولية في دفع مجال التوافق المحاسبي الدولي، وبالأخص في السنوات الأخيرة بعد إعادة هيكلة هذه اللجنة وتحويل اسمها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**.

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هو منظمة دولية للمعايير المحاسبية الدولية، ولد نتيجة لجنة معايير المحاسبة الدولية في 2001.[2]

ويهدف المجلس إلى:

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعي عند إعداد القوائم المالية وتشجيع العمال بموجبها على مستوى العالم.

- العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي.

ويتبع المجلس الاستراتيجية التالية:

- تشجيع الدول الأعضاء لدعوة مجلس IASB للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير التقارير المالية الدولية. ,
- تشجيع الدول التي لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.
- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتكيف مع معايير التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية.

[1] شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص المحاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008،2009، ص 8.

[2] حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/ IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009، 2010، ص 87.

- مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معاير التقارير المالية الدولية المائية وإلغاء أي فروقات جوهرية.
- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.1

الاتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضوية 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة، يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.

ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.

- معايير دولية لمراقبة الجودة.

-قواعد دولية الأخلاقيات المهنة.

-معايير التأهيل الدولية.

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل: البحرين ومصر، والعراق ولبنان، والمغرب، والسعودية، وتونس.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

• لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة الموافقة المجلس.

[1] خاد جمال الجعارات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014، ص 7.

- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير أداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر ايجادالبيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.

- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.

- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجمعيات الأخرى المهتمة.[1]

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 110، 111

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB

إن تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، يعتمد على الأسواق التي تعتبر العامل المؤثر الأكبر في النظام المحاسبي، بحيث أن عملية الإعداد والالتزام وتطبيق المعايير المحاسبية يخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية sec وتم الاعتراف بالمبادئ المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية GAAP من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية، بالإضافة إلى المعايير والمحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهذا بعد الانتقادات التي وجهت في 1973 للإجراءات الصادرة من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية، مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.[1]

تعد المعايير الصادرة عن FASB جزء من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (USGAAP) والمعترف بها من طرف SEC ولم تعر كل من FASB و SEC اهتماما كبيرا للبعد الدولي بمعايير المحاسبة، حيث اتخذ هذا الموقف ايمانا منها بجودة معايير المحاسبة الأمريكية واكتمالها، واعتبروها الأفضل على المستوى الدولي وما على باقي دول العالم سوى الارتقاء إلى مستواها.

غير أن عولمة الاسواق المالية جعلت المنافسة بينهما تشتد، وأثرت هذه المنافسة بصورة خاصة على الأسواق المالية الأمريكية، مما جعل أسواق المال في باقي دول العالم تبدو أكثر جاذبية بسبب الشروط المشددة التي تعرضها SEC للدخول إلى الأسواق المالية الأمريكية من حيث الكم الهائل من المعلومات التفضيلية التي تعرض على المتعاملين تقديمها وبضغط من الأسواق المالية الأمريكية طور FASB أول مخطط استراتيجي يتعلق بالنشاطات الدولية سنة 1991، وتم تعديل هذا المخطط سنة 1994 ومن خلاله عرف FASB وجهة نظر جديدة في أهدافه تتمثل في عدالة المعاملة بين الشركات الأمريكية والشركات الأجنبية، وسرعان ما أصبحت القضايا الدولية من ضمن أولويات المجلس، حيث أقام مشاريع مشتركة مع كندا، المكسيك، والتشيلي بهدف تحديد سبل تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأربعة.

[1] اشعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 91.

في 18 نوفمبر 2002 وعلى اثر انعقاد اجتماع بين الطرفين في مكتب FASB بنيويورك أصبح التزام FASB و IASB رسميا من أجل تحقيق توافق بين المعايير الدولية و (USGAAP) وتقليص الفروقات بينهما، وتم الإمضاء على بروتوكول الاتفاق وبموجب تلتزم الجهتين بما يلي:

- ✓ جعل المعايير الصادرة عن الجهتين متناسقة وذلك في أسرع وقت ممكن.
- ✓ تنسيق برامج عملها المستقبلية من أجل ضمان التحكم في توافق إصدارات الطرفين مستقبلا.[1]

المطلب الرابع: أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها

يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال:[2]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشآت، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

- ايصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الأيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.

- عملية اتخاذ القرار وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عملية اتخاذ قرار مناسب.

ويمكن إبراز أهم ايجابيات المعايير المحاسبية الدولية كالآتي:

- المعايير المحاسبية الدولية تتمتع بالقبول الدولي ومعترف بها عالميا.

- تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية، الأمر الذي يشجع التبادلات والاستثمارات بين هذه الأسواق، وإرضاء المستثمرين وبخاصة الدوليين منهم، كما تؤدي هذه الثقة إلى تخفيض تكلفة رأس المال وزيادة تداول الأسهم.

[1] بوروسية سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، عينة من المؤسسة الاقتصادية بولاية قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2009-2010، ص 67.

[2] فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 70.

- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة دقيقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية.

- توفر لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا، لتوحيد المعالجات الحسابية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم، يجعل من المحاسبة وسيلة أخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية منسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئاتعديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية.

- معايير تعالج كل العمليات، أي أنها معايير مكتملة أكثر من اي مرجع آخر.

- متوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار.

- تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيلمحاسبين قادرين على العمل في الأسواق الدولية.

- توفر معايير محاسبية دولية تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات متعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة وبتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنظمتها وأنشطة فروعها.

- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول، بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات، والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.

أهداف معايير المحاسبة الدولية:

يمكن إرجاع نشوء معايير المحاسبة الدولية إلى احتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة فالمحاسبة أساسا هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والاقليمية والدولية. يمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة الدولية:

ابكيحل عبد القادر، مرجع سابق، ص ص 46، 47.

أولا: الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير وعلم المحاسبة نفسه:

1) ظهرت في منتصف سبعينات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة) ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي.

2) ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بين القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد، باختصار كانت بيانات تلك القوائم مضللة وتؤذي إلى قرارات خاطئة.

ثانيا: انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا:

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة واصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال، وخلال سنوات 1994-1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية IOSCO على عدد من المعايير الشاملة الواجب اصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية.[1]

لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها محدد في الآتي:[2]

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي، تأثير الأزمة المالية العالمية على المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة أربد، الأردن، 28-29 أفريل، 2010، ص ص 207، 208.

[2] مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات ومتطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص 3.

- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية والمرونة.

- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

وقد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهدافها والتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذل مساعيهم من أجل :[1]

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والافصاح عن حقيقة هذه المطابقة.

- اقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي المهمة.

- اقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية أن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.

- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي.

[1] أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، االأردن، 2010، ص ص 11، 12.

يمكن تلخيص التطور التاريخي ل IASB كالآتي:1

1973: تأسيس TASC هيئة خاصة.

من 1973 إلى 1988: تطوير أول هيئة معايير لانضمام المزيد من الدول (العديد من الخيارات)

من 1989 إلى 1993 مراجعة المعايير لتحقيق أكبر قدر من المقارنة بين القوائم المالية (الحد من الخيارات)

1994: OICV ترفض المعايير IAS التي تعتبره قليل الإلزام.

1995: IASC يؤسس بالاشتراك مع OICV برنامج عمل.

من 1995 إلى 2000: تطوير نظام شامل للمعايير.

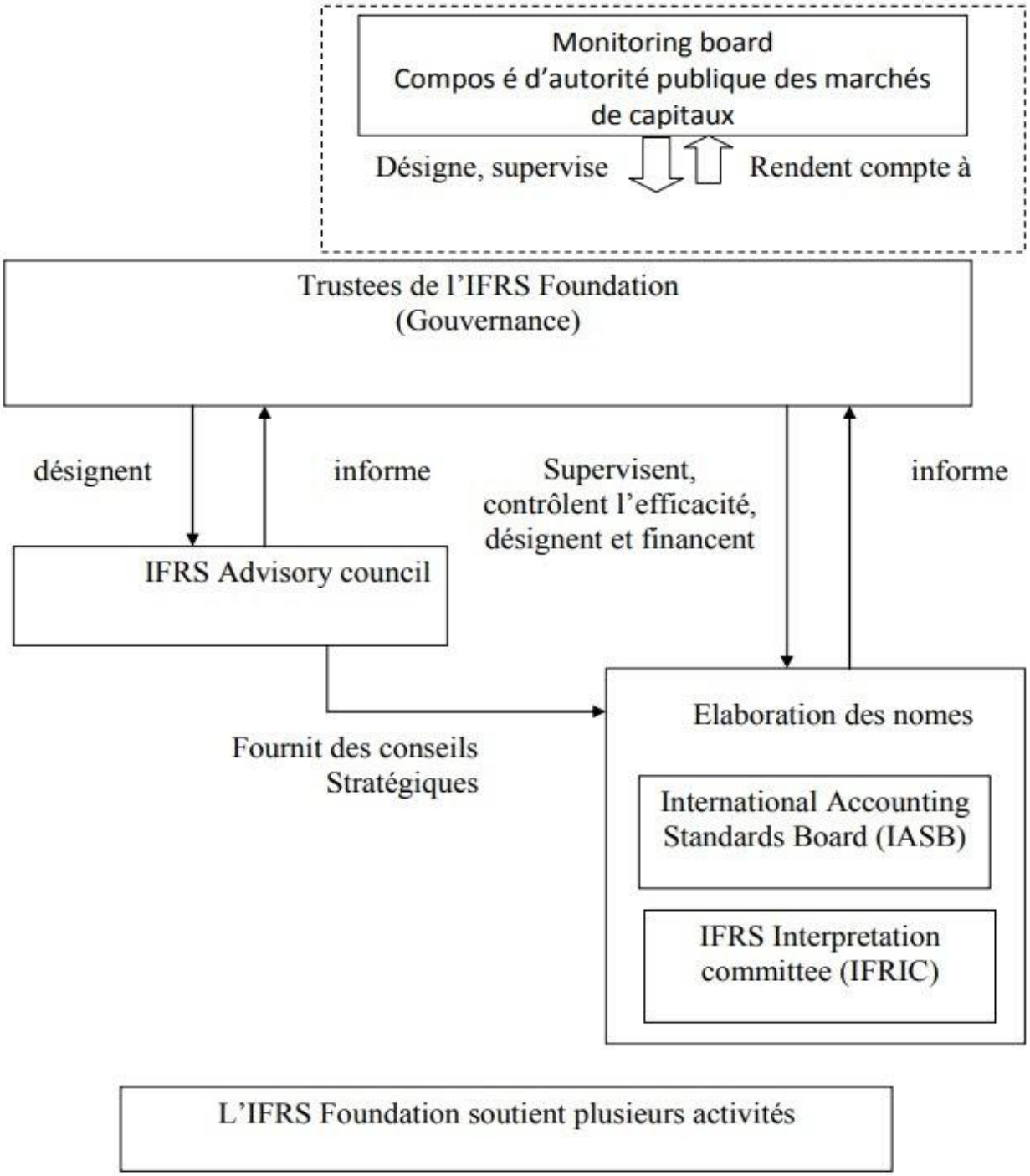
2001: IASC أصبح IASB، تم إعادة تسمية المعايير ب IFRS .

2012: أكثر من 120 دولة توجب أو تسمح باستخدام المرجع IFRS .

اليوم أكثر من نصف من أكبر الشركات العالمية وهذا حسب مجلة Fortune Magazine تقدم قوائمها المالية حسب IFRS.

[1]Laurent Didelet, Odile Barbe, maîtriser les IFRS, 7eme édition, groupe revue fiduciaire, Paris, France, 2014, p19.

شكل رقم (1-1) هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية:



Source : Laurent Didelet, Odile Barbe, maîtriser les IRS, 7ème édition, groupe revue fiduciaire, Paris, France, 2014, P20.

المبحث الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإعداد القوائم المالية

لا يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العمل المحاسبي، إلا أنها تعد نقطة البداية الضرورية لدراسة المحاسبة، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي لأي وحدة اقتصادية.

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينهما تسببت فيها ظروف البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي تؤذي في النهاية إلى صياغة النظام المحاسبي مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي إعطاء أسس مختلفة للقياس.

ولا بد الإشارة إلى الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط1، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 77.

المطلب الأول: بنية المعياروكيفية تطبيق المعيار

أولا: تعريف المعيار المحاسبي

يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية Norme والتي تستعمل بشكل عام للدلالة على قاعدة يتم الاستناد عليها ونموذج يتم الرجوع إليه عند الحاجة[1]

ولقد جاءت كلمة معيار ترجمة الكلمة standard الانجليزية وهي تعني الكفاءة المكتسبة ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي.[2]

كما يعرف المعيار حسب ISO على أنه: « وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين ».[3]

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والافصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الايرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة.[4]

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلقي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى الممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في

[1] ابوقفة علاء، حميداتو صالح، زاسي رياض، دور معايير المحاسبة الدولية IFRS - IAS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص16.

[2] بودلال علي، لمريني سمية، واقع تنظيم النظام المحاسبي المالي الجزائري، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، تلمسان، 1314 ديسمبر 2011، ص .04

[3] بوقفة علاء، حميداتو صالح، زاسي رياض، مرجع سابق، ص 160.

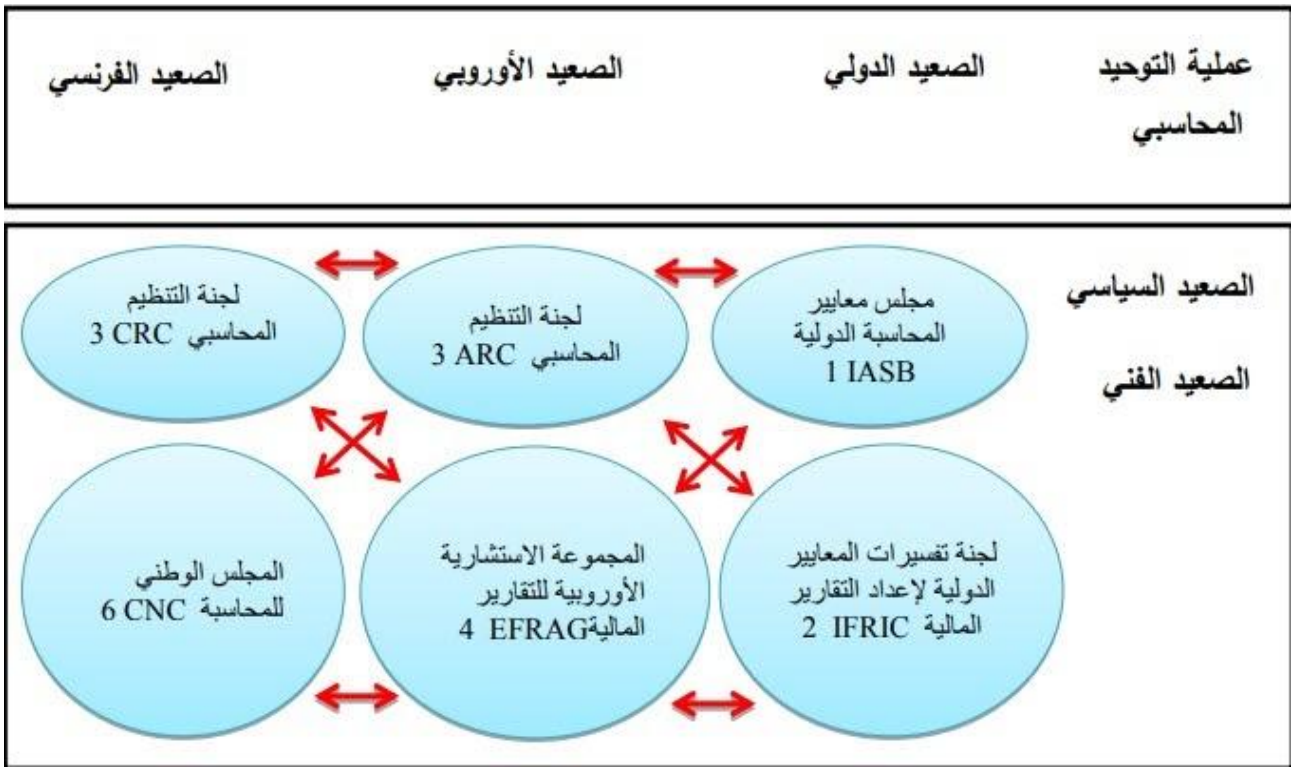
[4] www.al79n.com consulté le 19/05/2015a 19h

التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام التقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

تعد عملية تبني معيار ما من معايير المحاسبة الدولية أوروبيا بالمراحل التالية: أولا: تبني لجنة التنظيم المحاسبي المعيار، ثم تصدر قرار يسمح أو يعارض تطبيقه، ثم يترجم إلى

جميع اللغات الرسمية، وأخيرا ينشر على شكل قانون في الجريدة الرسمية للمجموعات الاقتصادية الأوروبية.[1]

شكل رقم (1-2) مراحل تبني المعيار



المصدر: بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية IFRS -IAS ، الجزائر، 2009، ص 13.

[1] بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية IFRS -IAS ، الجزائر، 2009، ص 13.

1- إعداد المعايير الدولية.

2- تفسير المعايير الدولية

3- اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي.

4- الخبرة الفنية المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية.

5- اللجنة الفرنسية للتنظيم المحاسبي.

6- المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة.

تتمثل مهمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS- IFRS التي حلت محل لجنة التغييرات القائمة SIC التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في تفسير المعايير التي يقوم بإعدادها مجلس معايير المحاسبة الدولية، تتكون هذه اللجنة من اثنتي عشرة عضوا يعينهم الأوصياء لمدة 3 سنوات متجددة.

أما المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG فهي المسؤولة عن الخبرة الفنية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الصعيد الأوربي، بينما تنحصر مهمة لجنة التنظيم المحاسبي المتألفة من ممثلي الدول الأعضاء في إبداء الرأي حول مقترحات اللجنة واعداد رزنامة السريان مفعول المعايير.[1]

ثانيا: كيفية تطبيق المعيار

إن نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نجده في نصوص تتطلب المعايير ذاتها، بحيث عندما نتكلم على المحاسبة الدولية، فإننا نقصد بذلك معالجة الموضوعات والمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي والتي تخص الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات.

حسب إجراءات العمال المتفق عليها فإنه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض الموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض، يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى.

[1] ابحار حسنة، مرجع سابق، ص14.

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

أولا: أهداف القوائم المالية:

الهدف من القوائم المالية IFRS هو تقديم معلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، الذي يمكن أن يكون مفيدا لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما أن القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقديات وما يعادلها، مستخدمي القوائم المالية لهم القدرة على تقييم تلك النقديات إذا كانت القوائم المالية تقوم بتزويدهم المعلومات التالية:

- معلومات عن المركز المالي الموردة أساسا في " الميزانية "
- معلومات عن الأداء وعلى وجه الخصوص الربحية الموردة أساسا في "حساب النتائج "
- معلومات عن التغيرات في المركز المالي، مفيدة لتقييم الاستثمار والتمويل والتشغيل الموردة بشكل رئيسي في " جدول تدفقات الخزينة " .
- ومعلومات إضافية في شكل ملاحظات وجداول ملحقة.

المكونات المختلفة للقوائم المالية مترابطة لأنها تعكس جوانب مختلفة من نفس المعاملات أو غيرها من الأحداث.[1]

وللمعايير المحاسبية الدولية دور في تحقيق أهداف القوائم المالية ونعرض في ما يلي أهمها: [2]

- يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بما يحقق العدالة في العرض.
- الافصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تعرضه معايير المحاسبة الدولية وتطبق كل معيار ينطبق عليها.
- الافصاح عن أي مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

[1] Isabelle Andermak, L'essentiel des IFRS, la source d'or France, 2013, p30.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 275.

- يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة.

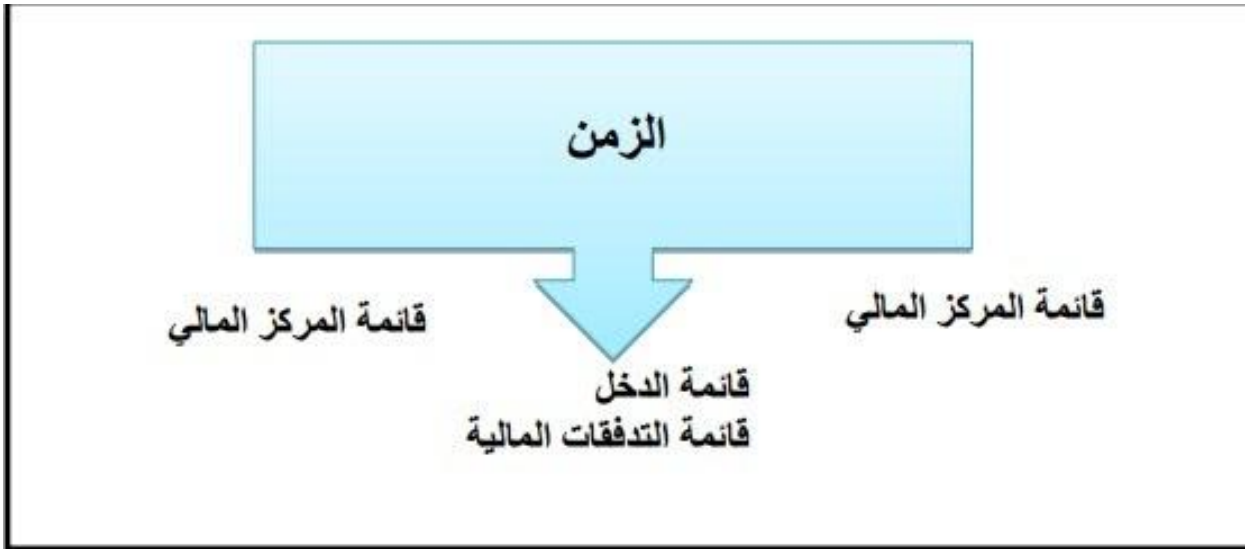
ثانيا: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية:[1]

الميزانية، قائمة الدخل، في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية الايضاحات المتممة متضمنة ملخصا الأهم السياسات وأية مذكرات ايضاحية أخرى.

وتعرض كل قائمة منها رؤية مختلفة للمنشأة، إلا أنه يجب أن ينظر إلى تلك القوائم على أنها بدائل لبعضها البعض، بل أن هناك علاقة بين تلك القوائم، ويفسر الشكل التالي كيف ترتبط القوائم المالية الثلاث بالفترة الزمنية التي تغطيها، حيث يوضح الخط الأفقي الزمن، وفي بداية نهاية النقطة، تعد المنشأة قائمة المركز المالي (الميزانية) وتغطي القائمتين الأخيرتان - قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية - الفترة الزمنية البينية بين الميزانيتين وتساعدان في تفسير التغيرات الهامة التي حدثت خلال الفترة.[2]

شكل رقم (1-3) ربط القوائم المالية بالفترة الزمنية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط1، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص80.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 79.

[2] المرجع نفسه، ص 80.

الميزانية (المركز المالي):

إن الميزانية هي المرأة العاكسة للحالة المالية للمؤسسة، إذ أنها تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة، وقوتها ودرجة تطورها، كما تحتوي على موجودات (أصول) وحقوق المؤسسة من جهة والتزامات (الخصوم) من جهة أخرى، فالميزانية تبحث عن قياس ثروة المؤسسة والافصاح عنها وقت معين.1

الاصل: هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة الأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداد تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

حق الملكية: هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.2

قائمة الدخل: يشار إلى قائمة الدخل أحيانا بقائمة الربح، فهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المشروع وخلال فترة زمنية معينة (عادة سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح وعادة ما يهتم المستخدمين بهذه القائمة للحكم على ربحية المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون فهي تقدم للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم في التنبؤ بكمية ووقت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية.

وتساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة : أولا- فإن المستثمرين والدائنين يمكنهم استخدام المعلومات في قائمة الدخل لتقييم الأداء الخاص بالشركة في السنوات السابقة، ثانيا- فإن قائمة الربح تساعد المستخدمين على تحديد درجة المخاطرة (عدم التأكد) بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية.3

قائمة التغيرات في حقوق الملكية: (تغيرات الأموال الخاصة)

إن عرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة يمكن المستعملين من معرفة الأسباب التي أدت إلى التغير في الأموال الخاصة، وعليه فالتغير في الأموال الخاصة يكون ناتجا عن مجموعة الأنشطة التي

[1] احساني عبد الكريم، مرجع سابق، ص 129.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 83.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 57، 58.

قامت بها المؤسسة خلال الدورة سواء عادية كالإنتاج والبيع أو عمليات أأخرى تتعلق برأس المال كزيادة رأس المال أو توزيع الأرباح.[1]

ويجب على المؤسسة أن توضح في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:[2]

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- كل بند من بنود الايرادات والمصروفات والأرباح والخسائر، والتي تم اثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلب معايير أخرى مجموع هذه البنود.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.
- يجب أن يتم أيضا عرض ما يلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الايضاحات.
- المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية بصفتهم المالكين مع الافصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة.
- رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وتاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة.
- تحليل ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بنود الاحتياطات في أول وأخر الفترة مع الافصاح المستقل عن حركة كل منها.

قائمة التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة):

تهدف قائمة تدفقات الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات، بحيث يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها كالآتي:3

- تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال(الأنشطة العملياتية).
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

[1] احساني عبد الكريم، مرجع سابق، ص 131.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 144.

[3] بكيحل عبد القادر، مرجع سابق، ص 76.

الايضاحات المتمة أو الملاحق:

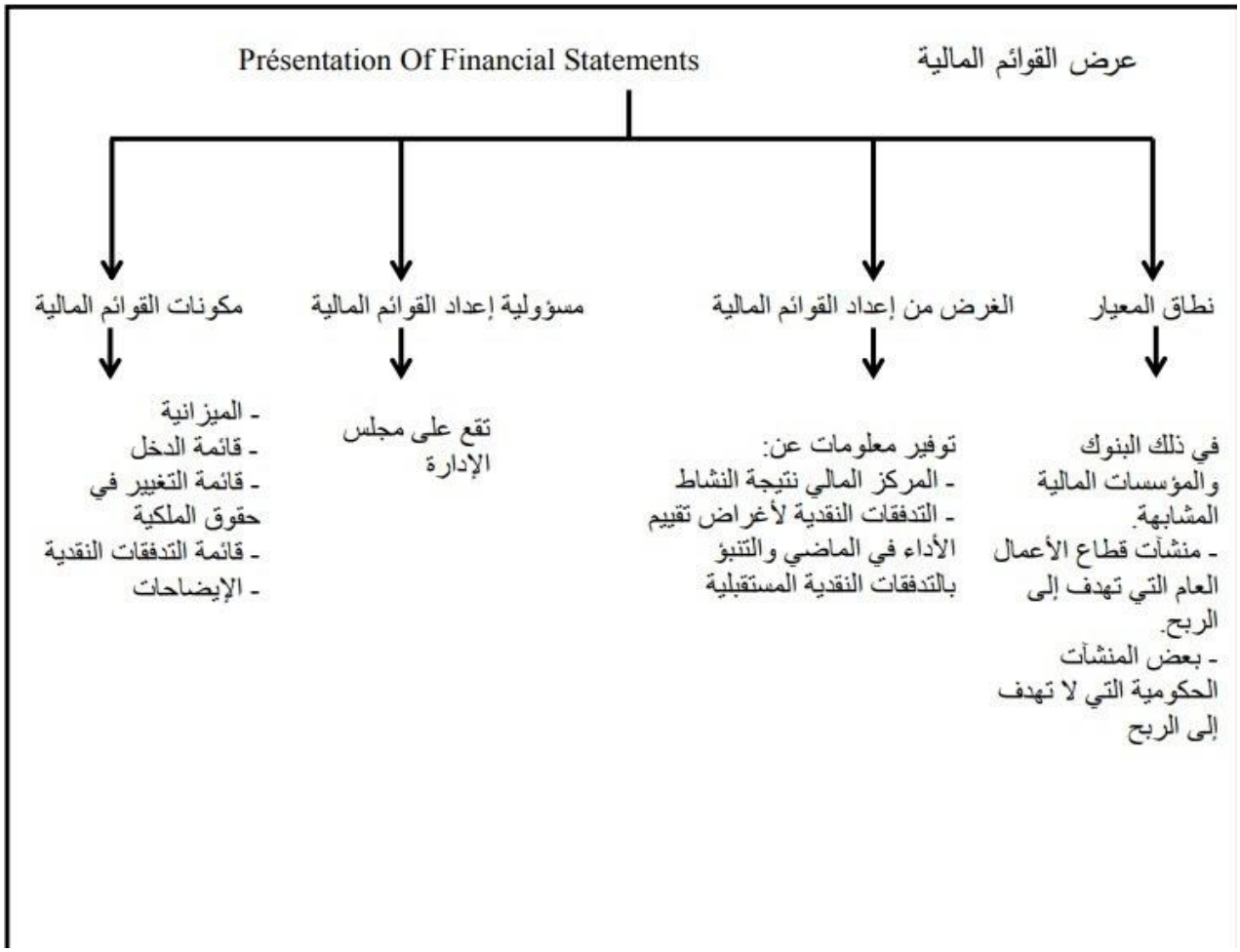
يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتقيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وتكون مكملة لها، بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة واعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حسب نتائج جدول تدفقاتالخزينة، وجدول تغيرات رؤوس الأاموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

المصدر نفسه، ص*ص76-77.*

يمكن تلخيص عرض القوائم المالية في الشكل الموالي:

شكل رقم (1-4) عرض القوائم المالية



المصدر: أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، ط، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص32.

يمكن تبويب المعايير طبقا للقوائم المالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1) تبويب المعايير طبقا للقوائم المالية

نوع القوائم المالية	المعايير
1/ الميزانية (المركز المالي)	المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات عن الاستثمارات في الشركات الزميلة، الحصص في المشاريع المشتركة، الأدوات المالية: الافصاح والعرض، انخفاض قيمة الأصول، المخصصات والالتزامات الطارئة، الأصول غير الملموسة، الأدوات المالية: الاعتراف، والقياس، الاستثمارات العقارية
2/ قائمة الدخل	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، الضرائب على الدخل، عقود الايجار، الايرادات، آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، تكاليف الاقتراض.
3/ قائمة التدفقات النقدية	قوائم التدفق النقدي

المصدر: إعداد الطالب بناء على عدة مراجع.

المطلب الثاني: متطلبات تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة:

أولا: هدف المعيار الدولي IFRS1:

يهدف المعيار إلى ضمان نوعية عالية للمعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية المعدة لأول مرة حسب المعايير المحاسبية الدولية والتي يجب أن تتميز بالخصائص التالية :

- تتميز بالشفافية لمستعمليها وقابلية المقارنة بين السنوات السابقة.
- تمثل نقطة انطلاق للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية، وتسمح بمقارنة المؤسسة مع مؤسسات أخرى وتخضع المبالغ المحتواة في القوائم المالية لنفس المعالجة السارية المفعول في المعايير عند تاريخ تطبيقها لها لأول مرة.

لقد صدر هذا المعيار لتمكين الشركات المدرجة في الإتحاد الأوربي من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى بعد أن تم الزامها بوجوب تطبيق هذه المعايير اعتبارا من مطلع عام 2005 ، إضافة إلى غيرها من الشركات التي تقوم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى .

ثانيا : نطاق المعيار

يتم تطبيق المعيار من قبل المنشآت التي توصف بأنها مطبقة للمرة الأولى لمعايير التقارير المالية الدولية لإعداد وعرض قوائمها المالية ذات الاستخدام العام وتعتبر المنشأة مطبقة للمرة الأولى إذا أعدت في السنة السابقة قوائمها المالية استنادا الى :

- معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى لا توافق مع معايير التقارير المالية الدولية.
- معايير التقارير المالية الدولية ولكنها لم تتضمن وجود عبارة واضحة وصريحة وغير متحفظة على ذلك.
- بعض ولكن ليس كل معايير التقارير المالية الدولية.
- معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية، ولكن تم استخدام بعض معايير التقارير المالية الدولية لمعالجة بعض البنود التي لم تتطرق اليها المعايير المطبقة.

- معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية، ولكن تم اعداد تسويات لقيم بعض البنود لتتوافق مع ما هو معمول به وفق معايير التقارير المالية الدولية.

- معايير التقارير المالية الدولية ولكن الاستخدام الإدارة الداخلي، ولم يتم تزويد هذه القوائم للملاك أو أصحاب العلاقة الخارجيين مثل المستثمرين أو الدائنين. أما إذا تم تزويد القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية لأي سبب لطرف خارجي في السنة السابقة فلا تعتبر المنشأة مطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية ولا يطبق بذلك المعيار.

- معايير التقارير المالية الدولية لغايات التوحيد ولكن ليس لإعداد قوائم مالية كاملة.

الجدول رقم (1-2) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

1	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.	First – time adoption of international Financial reperting standards
2	الدفع على أساس السهم.	Shau- based payments
3	اندماج الأعمال	Business Combination
4	عقود التأمين	Insurance Contracts
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة.	Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
7	الأدوات المالية، الافصاح.	Financial Instruments: Disclosures

المصدر: مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السورية كلية الاقتصاد- قسم المحاسبة - جامعة دمشق، ص 13.

خلاصة الفصل:

إذا كانت المحاسبة الدولية بدأت كأداة تذكيرية يعتمد عليها الفرد في التعرف على حقوقه والتزاماته فقد أصبحت اليوم نظاما للمعلومات يؤثر على مجرى الأحداث الاقتصادية في أي مجتمع كونها مرتبطة بالمشكلة الاقتصادية التي تواجه كل فرد وكل مجتمع إلا أنها تخضع للتقدير الشخصي المحاسب الأمر الذي أدى إلى التفكير في وضع المحاسبة الدولية وهذا ما تطرقنا إليه في محاور الفصل الأول حيث قمنا بإظهار أهمية إجراء توحيد دولي للمحاسبة والذي يليه إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي هذا المجال كان لابد لنا التطرق إلى أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها وكذا التطرق أيضا إلى تطبيق المعايير وإعداد القوائم المالية.

الفصل الثاني

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية

تمهيد:

رغم الإجماع على ضرورة تطبيق المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية بهدف زيادة فرصها في الحصول على نصيب من رؤوس الأموال المحدودة، إلا أنه من الخطأ الاعتقاد بأن المؤسسة ستكون بمعزل عن الآثار التي تسببها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وانطلاقا مما سبق سوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

نتطرق في المبحث الأول إلى تقييس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر محددات الأداء من خلال إظهار أثر تطبيق المعايير على الربحية وتدفقات الخزينة والمركز المالي للمؤسسة. في المبحث الثاني سنتناول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحيط الاقتصادي للمؤسسة وهي بمثابة الآثار غير المباشرة التي تؤثر على المدى المتوسط والبعيد للمؤسسة حيث نتطرق إلى أثر تطبيق المعايير على التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ولاسيما تجارب الدول في تبني معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: تقييس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (محددات الأداء المؤسسة).

تحدد عموما محددات الأداء المتأثرة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أساس أهمية ودور هذه المحددات في سيرورة الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، ولكي تكون المؤسسة في المستوى الذي يؤهلنا الإنتاج قوائم مالية تتميز بالسلامة المالية ينبغي عليها توفير معطيات دقيقة خاصة للمستثمرين حسب درجة احتياجاتهم من المعلومات، لكن دون إهمال احتياجات المؤسسة بوصفها المتأثر الرئيسي بالانعكاسات الممكنة والناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لأن عبء تطبيق المعايير الدولية يقع على المؤسسة بالدرجة الأولى.

المطلب الأول: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الربحية المؤسسة الإقتصادية.

تعد الربحية الهدف الأساسي لجميع المؤسسات، الأمر ضروري لبقائها واستمراريتها والغاية التي يتطلع إليها المستثمرين، ويتحقق هذا الهدف من خلال قرارين مهمين، هما: قرار الاستثمار وقرار التمويل، فقرار التمويل هو القرار المتعلق بكيفية اختيار بكيفية المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة التمويل في موجوداتها، بشكل يمكن أصحاب من الحصول على أكبر عائد ممكن وذلك من خلال الاستفادة من ميزة التوسع في الاقتراض الثابت الكلفة، لكن دون تعرضهم للأخطار التي يمكن أن تنتج عن المبالغة في الاقتراض، أما قرار الاستثمار وفقا لنظرية تسلسل مصادر التمويل، فإن الأرباح المحتجزة تأتي في مقدمة مصادر التمويل، ثم تتبعها القروض، ثم إصدار أسهم جديدة، وبناء عليه يصبح من المتوقع أن تتجه المنشأة التي تتميز بارتفاع معدل ربحيتها وتتاح لها فرصة احتجاز الأرباح إلى الاعتماد أقل على الأموال المقترضة، ولدرجة أكبر على حقوق الملكية المتمثلة في الأرباح المحتجزة.[1]

وتجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الربح والربحية، فالربح له مفهومان أحدهما محاسبي والآخر اقتصادي، ويعني المفهوم الاقتصادي للربح نسبة التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، أم المفهوم المحاسبي للربح فهو يعني الفرق بين الدخل الذي حققته الوحدة الاقتصادية والمصروفات التي تكبدتها خلال فترة زمنية معينة، بينما الربحية فهي تعني العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح.[2]

وبمعنى آخر الربح يعبر عن المحصلة النهائية للجهد المبذولة في مختلف العمليات من (شراء، إنتاج، بيع والتي تمكن المؤسسة أن تقوم بها، بينما الربحية فهي تعبر عن الربح الكافي المحقق من كل دينار من رقم الأعمال والذي يمثل حاصل مقارنة الربح (النتائج المحققة أو الفوائض المحققة من الإيرادات عن تغطية المصروفات) برقم الأعمال.[3]

---

[1]- فهد محمد سعد المحجان، تحليل العلاقة بين خصوصية السيولة والربحية والمديونية السابقة وبين المزيج التمويلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 36.

[2] A Yonacademy-com consulté le 27/25/2015 à 17h 30.

[3] اخديري دلال، دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، حاسي مسعود، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، وقلة، 2014 / 2013 ، ص 23.

معايير تقييم المشروعات:

عند تقييم المشروعات لابد أن تستند على معايير دقيقة من بينها :[1]

- الأخذ بعين الاعتبار الأهداف التي تساعد على تعظيم الأرباح، والتركزيز على عناصر التكاليف والإيرادات المباشرة على مستوى المشروع.
- التركيز على قياس الآثار المباشرة للمشروع والتي تتمثل بمنافع المشروع وتكاليفه.
- الاعتماد على الأسعار الجارية في السوق في تقدير التكاليف والعوائد المباشرة.
- المعايير التي تتجاهل القيمة الزمنية للنقود أي التي تتعامل مع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة دون القيام بخصم.
- المعايير التي أخذ القيمة الزمنية للنقود بعين الاعتبار.

لدينا أيضا معيار المعدل المتوسط للعائد فهو المعيار الذي يعتمد على نتائج الأرباح والخسائر في القيود المحاسبية، وبالتالي فهو عبارة عن النسبة المئوية بين المتوسط العائد السنوي إلى متوسط التكاليف الاستثمارية وبعد سعر خصم الضريبة، والمهم في هذا المعيار هو فيما يتعلق بضرورة مقارنة النتيجة المتحصلة مع سعر الفائدة السائدة في السوق، فيعتبر المشروع مقبولا عند ما تكون النتيجة أكبر من هنا سعر الفائدة السائدة في السوق والعكس صحيح، ولابد الأخذ بعين الاعتبار أحد المعايير الدولية التي تستخدم في تقييم المشروعات وحتى على مستوى مؤسسات التمويل الدولية وهو معيار صافي القيمة الحالية الذي يتصف بالدقة والموضوعية لأنه يعتمد على خصم التدفقات النقدية وصولا إلى القيمة الحالية، إلا أن تغطية الضعف فيه، أنه ينظر إلى العوائد المحققة، دون الأخذ بعين الاعتبار مقدار رأس المال المستثمر الذي استخدم في تحقيق تلك العوائد.

[1] جهاد فراس الطيلوني، دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 83-84

ولا سيما معيار العائد الداخلي الذي يعتبر مهما جدا في معظم مؤسسات التمويل الدولية خاصة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، فهو يعرف بأنه معدل الخصم الذي تتساوى عند قيمة التدفقات النقدية الداخلة مع قيمة التدفقات النقدية الخارجة.[1]

المطلب الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تدفقات خزينة المؤسسة الإقتصادية.

أولا: عموميات قائمة التدفق النقدي (تدفقات الخزينة)

يجب على المؤسسة إعداد قائمة تدفقات الخزينة وفقا لأحكام المعايير المحاسبي وفقا لأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 (IAS7) يوجب تقديمه على أساس جزء لا يتجزأ من القوائم المالية لكل الفترة التي يتم عرض القوائم المالية.[2]

1/ نشأة المعيار:

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية ISAC في مارس 1976 المعيار المحاسبي رقم 07 والخاص بجدول التمويل والقابل للتطبيق في 01 / 01 / 1979، هذا المعيار في البداية لقي صعوبة كبيرة في التطبيق بالرغم من الإلزام بتطبيقه لكل دورة لها جدول حسابات النتائج، وفي سنة 1990 تم تغيير تسمية جدول التمويل بجدول تدفقات الخزينة من طرف IASC.

ثم في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1987 إصدار المعيار المحاسبي رقم 95 والذي أصبح نافدا سنة 1998، وتبع ذلك في بريطانيا إصدار المعيار FRSO1 سنة 1991 الذي وضع المعايير مختلفة كليا لإعداد جدول تدفقات الخزينة.[3]

تم البدأ في تطبيقه على القوائم المالية التي تغطي الفترات السنوي التي تبدأ من أو بعد 1 جانفي1994.[4]

2/هدف المعيار:

[1] - جهار الطيلوني، مرجع سبق ذكره، ص 88-92.

[2] Laurent Didelet, Odile Barbe op.cite, p 643.

[3] بلعور سليمان، علي بن الطيب، مداخلة حول قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع، بناء وتحليل تدفقات الخزينة دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة ورقلة، ص 1.

[4] Ghettat Ghanem, passage ver IAS/IFRS, Numidia de presse, édition et distribution, Alger, 2009, p36.

يهدف IAS7 إلى الإفصاح وتوفير المعلومات المستخدمي القوائم المالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة جدول التدفقات النقدية الذي يصنفها بدوره إلى ثلاث دورات رئيسية هي: استغلال، استثمارات، تمويل.[1]

3/ نطاق تطبيق المعيار:

يجب على المؤسسة إعداد قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) على النحو المنصوص عليه في المعيار الدولي رقم IAS7 07 كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي فترة يتم فيها تقديم القوائم المالية.

ثانيا: مبادئ أساسية حول قائمة التدفق النقدي:

1/ أهمية قائمة التدفق النقدي:

تظهر أهمية الاعتماد على معلومات التدفقات النقدية من قبل مستخدمي القوائم المالية فيما يلي:[2]

- توفير معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، وتعتبر وسيلة للتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية بالإضافة إلى تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة م حيث الربحية والسيولة.

- تساعد محللي القوائم المالية في تقييم التغيرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة في ذلك مقدرتها على استرداد ديونها.

- تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية.

- أيضا تمكن أهمية إعداد قائمة التدفق النقدي في أن البعض يرى أن الدليل على أن المؤسسة تحقق أرباحا من عدمه وهو صافي التدفق النقدي الناتج من النشاط التشغيلي وليس صافي

[1] بلعور سليمان، علي بن الطيب، مرجع سابق، ص 02 .

[2] سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)، مذكرة مكملة لنيل تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009 / 2008 ، ص 82.

الربح من المتولد من قائمة الدخل إذ قد تحقق المؤسسة أرباحا ومع ذلك يكون لديها تدفقات نقدية سالبة أي التدفقات النقدية الخارجية أكثر من التدفقات النقدية الداخلة مما قد يؤدي إلى مواجهة المؤسسة الصعوبات مالية تؤثر على كل من التزاماتها النقدية وعلى أسعار أسهمها المطروحة في البورصة كما هو الحال في الشركات التي تبيع منتجاتها بالتقسيط.

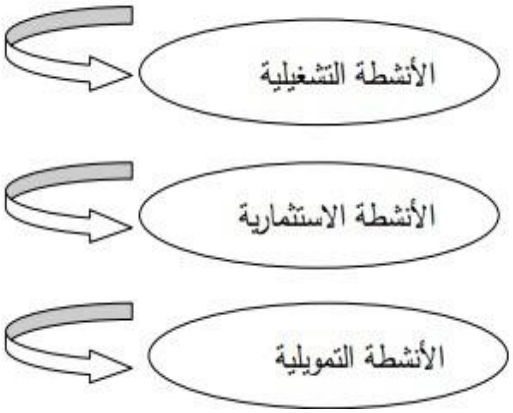
2/عرض التدفق النقدي:

قائمة التدفقات النقدية مبنية على المعادلات الجبرية التالية:

خزينة نهاية الفترة – خزينة بداية الفترة	=	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	+	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	+	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	=	التغير في الخزينة للفترة

Source : Laurent Didelet, Odile Barbe op. cite, p 645.

الشكل رقم (2-5) تقسيمات قائمة التدفقات النقدية



Source :. Laurent Didelet, Odile Barbe op. cite, p646.

الأنشطة التشغيلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمشروع من بيع وشراء السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع.

الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية الأسهم والسندات للشركات الأخرى).

الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم.[1]

يمكن إعداد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بطريقتين:

الطريقة المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ابتداءا من تبيان كل نوع للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية التشغيلية بشكل منفصل.

الطريقة غير المباشرة: تركز هذه الطريقة على الفروق بين الربح المحاسبي والمبلغ الصافي للتدفقات النقدية، وتبدأ هذه الطريقة بصافي النتيجة مضافا إليها أو مخصوما منها التغير في حسابات الأصول والخصوم المتداولة والمرتبطة بالتشغيل ما عدا النقدية وما يعادلها هذا وبفضل IAS7 اتباع الطريقة المباشرة في إعداد القائمة لأنها توفر معلومات أكثر ملائمة وتقدم المحلل المالي في اشتقاق النسب والمؤشرات المالية.

قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

الجدول رقم (2-3) قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة

تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية تحصيلات الزبائن
- نفقات الموردين ومصارف المستخدمين
= تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية .
- الفوائد المدفوعة - الضرائب على الدخل المدفوعة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية (A)
تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية
- حيازة شركة تابعة تحت خصم النقدية المكتسبة

[1] اكمال مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 156.

- حيازة تثبيتات عينية
+ التنازل عن التثبيتات العينية
+ الفوائد المحصلة
+الأرباح المحصلة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية (B)
+ مقبوضات ناتجة من إصدار أسهم
+ مقبوضات ناتجة من قروض طويلة الأجل
- تسديدات ناتجة من قروض طويلة الأ أو عقود التأجير التمويلي
- الأرباح الموزعة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة (C)
صافي التغير في الخزينة أو ما يعادلها (A + B + C) = D
رصيد الخزينة أو ما يعادلها في أول الفترة (E)
رصيد الخزينة أو ما يعادلها في آخر الفترة (D +E)

Source : Laurent Didelet, Odile Barbe op. cite, p 647.

قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة:

الجدول رقم (2-4) قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية
النتيجة قبل الضريبة
+ الاهتلاكات قبل الضريبة
+ أعباء مالية
- نواتج مالية
+/- نتيجة الصرف

+/- التغير في احتيار رأس المال العامل
- فوائد مدفوعة
الضرائب على الدخل المدفوعة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية (A)
تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية
- حيازة شركة تابعة تحت خصم النقدية المكتسبة
حيازة تثبيتات عينية
+ التنازل عن التثبيتات العينية
+ الفوائد المحصلة
+ الأرباح المحصلة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية (B)
تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية
+ مقبوضات ناتجة من إصدار أسهم
+ مقبوضات ناتجة من قروض طويلة الأجل أو عقود التأجير التمويلي
- تسديدات ناتجة من قروض طويلة الأجل أو عقود التأجير التمويلي
- الأرباح الموزعة
صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية (C)
صافي التغير في الخزينة أو ما يعادلها (A + B + C) = D
رصيد الخزينة أو ما يعادلها في أول فترة (E)
رصيد الخزينة أو ما يعادلها في أخر فترة (E+ D)

Source : Laurent Didelet, Odile Barbe, op. cite, p 648.

آثار المعيار الدولي رقم 07: IAS7

الجدول رقم (2-5) آثار المعيار الدولي رقم 07: IAS7

	الأثر على الحسابات	الأثر على الأنظمة	وظائف المؤسسة
مستوى التأثير	ضعيف	متوسط	الإدارة العامة معالجة المعلومات المحاسبة النقدية مراقبة التسيير
الأثار	تاثير غير مباشر على قراءة المؤشرات المالية	تحديد رصيد التدفقات النقدية (مصدر وغرض المعلومات)	التعاون على تدفق المعلومات المطلوبة

Source : Stéphane Brun, guide d'applicatuin des nomes IAS/IFRS, berti édition, Alger, 2011, p115.

النقاط الرئيسية في تطبيق المعيار الدولي رقم 07 (IAS7).

الجدول رقم (2-6) النقاط الرئيسية في تطبيق المعيار الدولي رقم 07 (IAS7)

الرقم	النقاط المفتاحية
01	اختيار الطريقة المباشرة الأكثر وضوحا أو غير المباشرة للعرض
02	مراجعة مواصفات البرمجيات المستخدمة للقوائد المالية
03	الموازنة في تصنيف التدفقات
04	دليل التجميع
05	أعداد التحليل المالي من المؤشرات المقترحة

Source : Stéphane Brun, op. cite, p115.

المطلب الثالث: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المركز المالي عرض قائمة المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية:

لابد التذكير بأن الميزانية تعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المشروع أو المستفيدين منها لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمشروع في تاريخ إعدادها.

ووفقا للمعيار الدولي رقم IAS1 01 تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة بحيث تعكس الميزانية الوضع المالي للمؤسسة.[1]

أهمية قائمة المركز المالي:

تحقق قائمة المركز المالي الميزات التالية:[2]

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تبين ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- القيام بعمليات التحليل المالي ممثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها.
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.

[1] عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2009، ص 110 .

[2] نفس المرجع، ص 111

شكل الميزانية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS101 فإن المبادئ التوجيهية العملية تكون كما يلي:[1]

- لا شكل إلزامي مطلوب.
- إدراج حد أدنى من المعلومات.
- تمييز رئيسي بين متداول، وغير متداول.
- مبدأ الأهمية النسبية
- لا تعويض للأصول والخصوم.
- معلومات المقارنة عن الفترة السابقة.
- استبدال مصطلح "رأس المال" و " رأس المال الاجتماعي"، "برأس المال المساهم"
- ينبغي تقديم البنود والعناوين والملاحظات عند الضرورة لفهم الوضع المالي للشرك.

القواعد العامة لعرض الميزانية:

يجب تقديم الميزانية قبل قائمة الدخل، ويتم عرض الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد تاريخ غلق الميزانية (الميزانية الختامية)

يتم العرض على أساس معايير السيولة والسداد في حالة توفر معلومات أكثر موثوقية وأكثر صلة، مثلا (المؤسسات المالية).

[1] Laurent didelot, odile barbe, op.cite, p 623.

الجدول رقم (2-7) الفرق بين الأصل المتداول والخصم المتداول

الأصل المتداول هو الأصل الذي تجتمع فيه أحد الشروط الأربعة التالية	-سوف يتحقق أو بيعه أو استهلاكه خلال دورة الاستغلال العادية للشركة. - يقام أساسا في ترتيب الصفقة. - تتوقع المنشأة أن تحققه في غضون 12 شهرا من نهاية الدورة. - يمثل النقدية أو ما يعادلها.
الخصم المتداول هو الخصم الذي تجتمع فيه أحد الشروط الأربعة التالية	- يجب تسوية ضمن إطار دورة الاستغلال العادية للشركة. - يقام أساسا لغرض التداول. - يجب تسوية في غضون 12 شهرا من نهاية الدورة. - لا يتوفر للمنشأة حق غير مشروط لتأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهرا على الأقل من نهاية الدورة.

Source : Laurent didelot, Odile barbe,op. cite, p 623.

مثال عن ميزانية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS101 (الخصم)

الخصم
الأموال الخاصة - رأس المال الاجتماعي - الاحتياطات - مكونات أخرى من الأموال الخاصة - مراقب حقوق الأقلية الخصوم غير المتداولة - قروض طويلة الأجل - ضرائب مؤجلة - مؤونات غير متداولة - خصوم أخرى مالية الخصوم المتداولة - قروض قصيرة الأجل - جزء متداول من القروض طويلة الأجل -ضرائب متداولة للدفع -موردين ودائنين أخرون - مؤونات على المدى القصير

Source : Stéphane Brum, op.cite, p 98.

مثال عن ميزانية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS101 (الأصل)

الأصول
الأصول غير المتداولة
- شهرة المحل
- أصول أخرى معنوية
- استثمارات عقارية
- أصول أخرى مادية
- الأصول البيولوجية
- استثمارات في شركات زميلة
- أصول أخرى مالية
الأصول المتداولة
- المخزونات
- حقوق العملاء
- أصول أخرى متداولة
- الخزينة

Source : Laurent didelot, odile barbe, op.cite, p 624.

المبحث الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحيط الاقتصادي للمؤسسة الإقتصادية **(الآثار غير المباشرة)**

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عددا من النجاحات افي تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية من قبل مختلف الدول وتبنيها إما بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة معها تجعل الاختلاف بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية ضئيلة جدا.

المطلب الأول: تجارب الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسة الإقتصادية

تطبق معايير المحاسبة الدولية في الدول الأوروبية:

| في الاتحاد الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام 2002 والذي طاب الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 800 شركة تقريبا باتباع المعايير الدولية ابتداء من 1 جانفي 2005، وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير، هذا بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى.[1]

مسار تبني المعايير من طرف الاتحاد الأوروبي:[2]

- تقديم رأي استشاري من طرف اللجنة التقنية المحاسبية الذي يمثل المستوى التقني.
- إعطاء قرار الموافقة من طرف لجنة التنظيم المحاسبي الذي يمثل المستوى السياسي.
- قرار اللجنة الأوروبية.
- الترجمة إلى اللغات الرسمية.
- النشر في الجرائد الرسمية الخاصة بدول الاتحاد.

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية:

في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق تم مجلس مبادئ المحاسبة، ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن.

[1] - منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقى العلمي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي2010، ص 7.

[2] - سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، 13-14 جانفي 2013، ص 5.

ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن وكذلك النقد الموجه للمعايير الأمريكية US GAAP والمتمثل في [1]

- كثرة الاستثناءات والتي تجعل بعض الحالات تخرج عن القاعدة، إما بسبب الرغبة في تقليل مجال تطبيقها أو بسبب التقليل من أهميتها.

- كثرة التفسيرات ذلك ما أدى إلى تعدد القواعد المحاسبية.

لذلك بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية من خلال اتباع استراتيجية مزدوجة تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية. ففي عام 2002 توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك حول العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق والتنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.[2]

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اليابان:

تتم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية في ما يلي: [3]

- الابقاء على المعايير الوطنية.

- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

- ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة

- إن الاتجاه المستقبلي هو الابقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في بريطانيا:

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للبحث معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني

[1]- بورويسة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[2]-منصوري الزين، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3]-نفس المرجع.

للمحاسبة، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية، حيث بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام وأصدر هذا الأخير ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية، لذلك فإن استراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الابتعاد عن المعايير البريطانية وأن ادخال المعايير الدولية البريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني[1]

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية:

كانت مشاركة الدول النامية في الهيئة المسؤولة عن اصدار المعايير الدولية منذ البداية جد محدودة، فمن بين مؤسسي IASC توجد دولة نامية هي المكسيك، ومنذ ذلك الحين لم ترتفع مشاركة الدول النامية إلا أنه بسبب ظهور أسواق مالية في بعض الدول النامية إضافة إلى زيادة تعامل بعض المؤسسات المحلية في الأسواق المالية الأجنبية ارتفعت نسبة الدول النامية الطبقة مؤسساتها المعايير الدولية كليا أو جزئيا إلى 26 دولة سنة 2006، ويرجع اقبال هذه الدول على تطبيق المعايير الدولية بتعديلات أو حتى دون تعديلات إلى الضعف الذي تعاني منه في المجال المحاسبي لذلك فإن الاعتماد على معايير محاسبة جاهزة سيوفر عليها كلفة إعداد معايير وطنية، وعموما فإن استخدام المعايير الدولية في هذه الدول ساعد على تدعيم نجاح IASC على المستوى الدولي وسهل عمل الشركات متعددة الجنسيات التي تنشط كثيرا في هذه الدول.[2]

فنجد في مصر وجود معايير محاسبية مصرية متوافقة مع المعايير الدولية وملزمة لجميع الشركات الأمر الذي سوف يؤذي بالضرورة إلى ارتفاع جودة القوائم المالية.

ويبلغ عدد معايير المحاسبة المصرية 35 معيارا يتضمن عدة معايير لم تكن صدرت بعد لتكتمل منظومة معايير المحاسبة المالية لتصبح متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، وقد أصدرت تلك

[1] نفس المرجع، ص 08.

[2] بورويسة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 70.

المعايير لتتماشى مع التغيرات الاقتصادية والتقدم العلمي والتقني سواء على مستوى أداء الأعمال في الشركات أو على مستوى النظم المحاسبية فيها[1]

كما نجد في عمان أن النظام الداخلي لبورصة عمان قد أوضح المعايير المحاسبية المطبقة في الشركات المدرجة في بورصة عمان التي نص فيها النظام على ما يلي:

- تلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

- في حالة تعارض أي من هذه المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات المعمول بها في المملكة تسري التشريعات المحلية ويتعين على الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة الافصاح عن ذلك وتأثيره على القوائم المالية.

وتعتبر تونس الدولة الرائدة في اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية حتى قبل العديد من البلدان المتقدمة بما في ذلك أوروبا، ومن بين الاسهامات التي جاء بها النظام المحاسبي التونسي نذكر منها ما يلي:

- وجود قاعدة تصورية دولية لهذا النظام مع اعتماد بعض أوجه المقاربة.

- تحرير المحاسبة ولو شكليا من وصاية الجباية لأن طريقة تفكير المسيرين تظهر أن المحاسبة الم تحرر فعلا من الجباية.

- تحرير المحاسبين من تقنياتهم وحثهم على البحث والتفكير العلمي.

- مضمونه شامل يحتوي على تعريفات للمفاهيم، اتفاقات الفرضيات الأساسية، وبالنظر إلى التغيرات الاقتصادية الدولية والانفتاح الاقتصادي لتونس على العالم والعمل على جلب المزيد من الاستثمار الأجنبي الأمر الذي جعلها تواصل اعتمادها المعايير المحاسبية الدولية من الأجل الارتقاء بنوعية البيانات المالية وجدب فرصة جريدة الشراكة مع المستثمرين المحليين والدوليين.

[1] دشاش أم الخير، متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009-2010، ص 40.

أما في ما يخص الجزائر فقامت بتبني النظام المحاسبي المالي في 25 نوفمبر 2007 والعمل على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلاله ابتداء من 01 جانفي 2010، حيث جاء في القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:

المادة الأولى: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص " المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

المادة السادسة: يتضمن انظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما: محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

المادة الثامنة: تحدد المعايير المحاسبية: قواعد تقييم وحساب الأصول والخصم والأعباء والمنتجات، محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، يحدد المعايير عن طريق التنظيم.

وتحتوي المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى الأولى عام 1924 الموافق ل 26 ماي سنة 2008 ما يلي:[2]

ويهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير
- تحضير الكشوف المالية
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية
- ابداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

[1] ارضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ع2، جوان 2009، ص 04.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى الأول 1429 الموافق ل 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ع 27، ص 11.

أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:

يمكن عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال النقاط التالية:[1]

- التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر: إن تبني الجزائر اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية بالإضافة إلى سعيها إلى الريادة والمنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني وتطبيق النظم والممارسات العالمية في هذا المجال.

- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله، فالتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يقود إلى طمأنة المجال المستثمرين المحليين والأجنبيين.

- فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي.

- سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات.

- سهولة الإندماج في الاقتصاد العالمي: إن توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وما ينجر عنه من فتح مناطق للتبادل الحر في الجزائر وتوقع انضام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة (OMC) الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية المعدة بلغة محاسبية عالمية وموحدة.

- إعداد القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة: من أهم مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات.

- تطوير بورصة الجزائر: فالشركات المقيدة فيها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لضمان مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين المحتملين.

[1]- مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح: مرجع سبق ذكره، ص 80

المطلب الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التنمية الاقتصادية للمؤسسة .

منذ إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، حاولت البلدان تحسين حساباتهم من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بعد أن وضعت عن طريق هيئة المعايير المحاسبية الدولية وتهيمن بشكل كبير هذه المعايير المستوحاة من وقائع معينة الدولة المتقدمة.

في الواقع من خلال دراسة تكوين وهيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية، يبدو بوضوح أن الدول المتقدمة هي على الغالب المسيطرة والمهيمنة أكثر من البلدان النامية.

الأمر الذي يؤكد أن التنمية المحاسبية لم يتم فصلها عن التنمية الاقتصادية، فهناك من يعتبر أن التنمية الاقتصادية هي في الواقع المتغير الأساسي الذي يؤثر بشدة على وضع نظام للمحاسبة وترى أن ذلك يؤثر على وظائف أخرى في المجتمع.[1]

فالتنمية الاقتصادية في الجانب المادي الذي تعمل الدولة على تنميته، حيث تعتبر العملية التي يتم من خلالها الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم من خلال إحداث تغير في الهياكل الاقتصادية كزيادة الطاقة الإنتاجية للموارد الاقتصادية.

على المستوى الأكاديمي، فإن النتائج تسلط الضوء على العلاقة بين IFRS مع النمو الاقتصادي والتي تعتبر مثيرة للجدل. ففي الواقع أثبتت بعض الدراسات أن اعتماد IFRS هو أكثر احتمالا في البلدان النامية مع ارتفاع النمو الاقتصادي فيها. وقد لوحظ أنه في السياق الأسيوي لا توجد اختلافات كبيرة من حيث IFRS والنمو الاقتصادي ذلك لتطبيق المعايير المحلية بدلا من المعايير الدولية.[2]

من ناحية أخرى وجدت بعض الدراسات انعدام أي ارتباط بين التنمية الاقتصادية ومتطلبات الإفصاح الصادرة عن البورصات العالمية بالإضافة إلى ذلك أظهرت دراسات أخرى وجود علاقة سلبية صغيرة نسبيا بين النمو الاقتصادي واعتماد معايير المحاسبة الدولية في البلدان النامية، وثمة تفسير محتمل هو أن الاقتصادات مع الموارد الداخلية المحدودة قد تستخدم معايير التقارير المالية الدولية كآلية الإشارات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية لتوليد النمو لذلك من المتوقع أن تؤثر اعتماد

[1]. Chokri Zahri, Asma Abdelbaki, Does adoption of International accounting promote economic growth in developing countries, International open journal of Economics, nol, july 2013, p04.

[2] - Chokri Zahri, Asma Abdelbaki, Op.cite ,p04.

معايير التقارير المالية الدولية على مستوى التنمية الاقتصادية ولكن يتم تحديد الاتجاه من خلال النتائج التجريبية.[1]

و لا يمكن أن يتم النظر في الظواهر الاقتصادية المعقدة على حساب بعض التعقيد لمعيار المحاسبة، فالطابع الدولي لتلك المعايير يؤذي إلى وضع تصور وتحليل وإجابات لأن المعيار الدولي لا يستطيع الإجابة بطريقة مفصلة جدا لظروف كل بيئة اقتصادية.[2]

فدراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية قد جذبت اهتمام العديد من الباحثين في التعامل مع مختلف جوانب هذا الموضوع، فهؤلاء يتشاركون عموما أن فكرة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لها آثار اقتصادية مختلفة، وهم يرون أن هذه المعايير لها تأثيرات خاصة على الوضع المالي وأداء الأعمال، والقادة السياسيين وخيارات وقرارات المستثمرين ونشاط السوق المالي.

وفقا لهذا المنطق، استخدام معايير المحاسبة الدولية في سياق البلدان النامية قد يؤثر على مختلف المناطق الحساسة للتغيرات في قواعد المحاسبة، تحليل كل العواقب المحتملة تنفذ معايير المحاسبة الدولية في هذه البلدان هو هدف يصعب تحقيقه لعدة أسباب منها الصعوبة في قياس أثر هذا الاختيار على بعض المتغيرات وإيجاد قاعدة نظرية لدراسة الروابط وتفسير الاختلافات الملاحظة.[3]

---

[1] - Karim Mhedhbi, analyse de l'effet de l'Adoption des normes comptable Internationales sur le développement et la performance des marchés financiers 2mergentn thèse pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptable, université de la manouba Tunisie, Janvier 2010,p110.

[2] - Isobelle Andermack, Op.cite, p05.

[3] - Kim M Shima and David C. yang, Factors Affeting the Adoption of IFRS international of business, , p6.17/03/2012.

المطلب الثالث: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التنمية الاجتماعية والبيئية.

التنمية الاجتماعية هي عمليات تغير اجتماعي تلحق بالبناء الاجتماعي ووظائفه بغرض إشباع الحاجات الاجتماعية للفرد والجماعة بمعنى أنها عملية تغير اجتماعي لكافة الأوضاع التقليدية ن أجل إقامة بناء اجتماعي جديد ينشق عنه علاقات جديدة وقيم مستحدثة تشبع رغبات وحاجات الأفراد وتطلعاتهم ولا يتم ذلك إلا عن طريق دفعة قوية لتعبئة كل الطاقات والإمكانيات الموجودة في المجتمع للوصول إلى تطور المجتمع اقتصاديا واجتماعيا.[1]

فالشعب المثقف يتطلب نظم محاسبية تتميز بدرجة عالية من التطور لتلبية احتياجات معلوماتها، وبما أن المعايير والممارسات المحاسبية أصبحت أكثر تعقيدا، فنجد أن القدرة على تطبيق وتفسير تلك المعايير والممارسات سوف تعتمد على المستوى التعليمي للسكان، فالبلدان ذات النظم التعليمية الأقل تطورا قد نجد الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية أكثر تكلفة للتنفيذ مقارنة بالدول الأخرى مع أنظمة تعليمية أفضل، لذا يجب أن يكون التعليم ذات صلة بشكل إيجابي في اعتماد تلك المعايير الدولية.[2]

والموضوعات التي تقدمت بها المعايير المحاسبية الدولية تنبع عموما من الكفاءات المهنية والآراء فضلا عن الخبرات العملية من مختلف أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، وفي الواقع هذه المعايير هي معقدة للغاية وفهمها يتطلب معرفة عميقة ومفصلة ليس فقط للمحاسبة ولكب أيضا في غيرها من التخصصات المالية وغيرها، ودرجة قبولها تتطلب مستوى متقدم من الخبرة بالنسبة ببلدان الملتزمة بهذه المعايير وفي هذا الصدد فإن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يعتبر قرارا إستراتيجيا اجتماعيا، وفي الواقع فهم وتفسير وتطبيق هذه المعايير يتطلب مستوى معين من التعليم والتدريب في الجامعات.[3]

ويشار أيضا إلى أن مستوى الحرية الاقتصادية والمدنية يمثل عاملا رئيسيا في تطوير الممارسات المحاسبية، فإذا كان البلد لديه مستوى متدني من الحرية السياسية والمواطنين ليس لديهم القدرة على اختيار أعضاء الحكومة نظرا لغياب الديمقراطية، ونتيجة لذلك فإنه من غير المعقول أن هؤلاء الناس يمكن أن يعملوا على السياسات المحاسبية، لكن في وجود سياسة ديمقراطية تقوم على نحو منصف، ينبغي من المرجح أن يسود تطور أفضل للمعايير المحاسبية.[4]

[1] - ثروت محمد شبلي: برنامج دراسة المجتمع تنمية اجتماعية، جامعة بنها، 199، ص 18.

[2] -Kim M Shima and David C. yang, op.cite p07.

[3] -Chokri Zahri, Asma Abdelbaki, op.cite ,p04.

[4] - ibid, p05.

فالتكيف مع معايير المحاسبة الدولية يساعد على:

- تشجيع الشركات على زيادة جهود تعليم الموظفين وجعل أنشطتهم عنصرا مهما في تنمية المجتمع.
- تعطي للشركات حافزا للكشف عن عملياتها البيئية والتي لها آثار إيجابية أو سلبية.
- تعطي للشركات حافزا لإعداد البيانات الاجتماعية.

تسليط الضوء أكثر على الدور الاجتماعي للشركات.

- تعطي للشركات حافزا لقبول المحاسبة الاجتماعية.
- تخفف السلوك المحافظ للمستثمرين.
- تعطي للشركات حافزا للمشاركة في تطوير المؤسسات الاجتماعية.
- تجعل الشركات تقوم بتوظيف أشخاص من فئات مختلفة وهو نوع من العدالة الاجتماعية.
- تحسين العلاقات الاجتماعية بين المحاسبين ودقيقي الحسابات والباحثين.
- تعطي للشركات حافزا لتضمن مسؤولية اجتماعية أكثر بين أصحاب المصلحة للشركة.

أثبتت عن الاهتمام بالشأن البيئي ومن ثم ظهور مصطلح التنمية المستدامة منهج جديد لإدارة المنشأة هو الإدارة البيئية، وهي مصدر أساسي لتحسين صورة الأنشطة الصناعية بيئيا وتحقيق الميزة التنافسية، وأدى الاهتمام بالمشاكل البيئية إلى أن بعض الشركات اعتبرت حماية المستهلك استثمار طويل الأجل، وأن الإضرار بالبيئة أصبح مشكلة غير مقبولة بالنسبة لأي منظمة مسؤولة وأخلاقية، وأصبحت القضايا البيئية جزء لا يتجزأ من نظام تقييم الأداء.[2]

بناءا على ذلك نشأ نظام محاسبي جديد لا يزال في طور التكوين عرف بالمحاسبة الخضراء أو المحاسبة البيئية، وأي كان التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، التي تمارسها المؤسسات للرفأة باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع.

ولقد عرفت المحاسبة البيئية من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) على أنها "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية".

---

[1] - Saied, Jabberzadeh Kangardlouei, Marhossien Agababa and Morteza motavassel, assessment of social economic and politicol impact of Adopting international accounting standards in Iran, world applied sciences Journal, n02,21/02/2013, p04.

[2] - عمر إقبال توفيق المشهداني، علي خلف الركابي: دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة، ملتقى دولي ثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 498.

كما عرفتها أيضا وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) على أنها امتداد للمحاسبة المالية والتي يتم خلالها إعداد قوائم وفق المعايير والأسس المحاسبية بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات اللآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.[1]

تعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي نلخصها فيما يلي:[2]

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة.

- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة لضمان الاستمرارية.

إظهار المنافع البيئية التي خصصتها الشركة في كل فترة مالية.

ولقد وضعت المنظمات والهيئات الدولية العديد من التنظيمات والتشريعات قصد حماية البيئة والمحافظة عليها والتي سنعرضها في النقاط التالية:[3]

دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية: لقد صارت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات، ولكن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي لم يتناول القياس والإفصاح عن البنود الاحتمالية.

دور مجلس معايير المحاسبة الدولية: أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير الدولية من بينهما معيار المحاسبة الدولي رقم 01 (عرض البيانات المالية والذي نص على تقديم العديد من المؤسسات خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل: التقارير البيئية، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة.

كما أضاف المعيار رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أنه يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة.

---

[1]- بزمعران فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/ 2013 ، ص 12.

[2]- عمر إقبال توفيق المشهداني، علي خلف الركابي، مرجع سبق ذكره، ص 500

[3]- مهاوات لعبيدي: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالي لتحسين الأداء البيئي، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015 / 2014 ، ص ص 34-35.

دور الاتحاد الدولي للمحاسبين: أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيارا دوليا للمراجعة بعنوان اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" متضمنا مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية.

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي اهتمت بتقييم الأثر البيئي في مشروعاتها الرئيسية وسياساتها البيئية نظرا لزيادة الوعي البيئي والثقافة البيئية لأفراد مجتمعها.

خلاصة الفصل:

تعتبر المؤسسة المعايير المحاسبية الدولية أداة من شأنها تعزيز فرصها في الوصول إلى مصادر التمويل الأجنبية والمحلية ذلك ما يفرض على المؤسسة تقييس أثر تطبيق المعايير على محددات أدائها والتي تعتبر الآثار المباشرة من أجل إظهار الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وكذلك الإشارة إلى تجارب الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وعدم إهمال المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

مقدمة

تعتبر سوناطراك من اهم الشركات البترولي في ال جزائر و افريقيا ، هي تشارك في التنقيب ، الانتاج والنقل عبر الانابيب ،تحويل و تسويق المحروقات و مشتقاتها . معتمدة على استراتيجية التنويع ، سوناطراك ، تطور نشاطات توليد الكهرباء ،الطاقات الجديدة و المتجددة ،تحلية مياه البحر ،وكذلك البحث و استغلال الطاقة المنجمية .

بهدف مواصلة إستراتيجيتها العالمية ،تنشط سونا طراك في الجزائر وعدة بلدان في العالم : إفريقيا (مالي،النيجر، ليبيا،مصر) في أوروبا (اسبانيا ،ايطاليا البرتغال ، بريطانيا العظمى) في أمريكا اللاتينية (البيرو) و كذلك الولايات المتحدة الأمريكية .

برقم اعمال يقارب 56,1 مليار دولار محقق خلال سنة 2010 ، تحتل سوناطراك المرتبة الاولى في افريقيا ، الثاني عشر في العالم ، هي ايضا رابع مصدر عالمي لغاز البترول المميع وخامس مصدر للغاز الطبيعي .

وتعتبر :[1]

- ✓ أول شركة افريقية;
- ✓ رابع عشر شركة بترولية عالمية
- ✓ تالث عشر شركة عالمي للمحروقات السائلة (الاحتياطات)
- ✓ سادس شركة عالمية في ما يخص الغاز الطبيعي (الاحتياطات والانتاج)
- ✓ خامس و عشرون شركة بترولية من حيث عدد الموظفين (المصدر PIW top 50/2008)
- ✓ خامس مصدّر عالمي للغاز الطبيعي
- ✓ رابع مصدّر عالمي للغاز الطبيعي المميّع
- ✓ ثالث مصدّر عالمي للغاز البترول المميّع

[1] شركة سوناطراك وثائق داخلية 2018

المبحث الأول: تعريف شركة سونا طراك:

المطلب الأول : نشأة سوناطراك :

تعتبر سوناطراك من اول المؤسسات التي تم انشاؤها بعد الاستقلال بحيث كان لابد للدولة الجزائرية من استرجاع السيادة الكاملة عبلى محروقاتها لذلك كان عليها ان تتزود باداة اقتصادي قادرة ان تحل محل الشركات الاجنبية وقد مرت هذه العملية بعدة مراحل والتي من خلالها سنت سوناطراك أهدافا استراتيجية و التي سنعالجها من خلال العناصر التالية :

1- مرحلة الانشاء :

أنشات شرك سوناطراك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 491/63 المؤرخ في 1963/12/31 بحيث في البداية لم تسلم لها الا مهام النقل والتسويق التي كانت تحت السيطرة الاجنبية ، وقد اول انجاز حققته سوناطراك هو انجاز خط الانوب البترولي الذي يربط حوض الحمراء بميناء أرزيو والذي يصل طوله حوالي 805 كلم

وقد تم توسيع صلاحيات شركة سوناطراك بفضل المرسوم رقم 296/66 الصادر في 1966/09/22 بحيث اصبحت تشمل :

1. معالجة وتحويل المحروقات
2. امتلاك منشاة المعالجة الصناعي للمحروقات
3. تسوسق الصناعة البتروكيماوية

2- مرحلة التاميم :

رغم التطور الهائل الذي عرفته شرك سوناطراك الا ان اهميتها لم تتاكد الا بعد التاميم الذي تم بتاريخ 1971/02/24: ومنذ ذلك التاريخ اصبحت تعمل على تعزيز عملية الاسترجاع الكامل لثرواها البترولية والغازية ، واخذت تكسب اهمية كبيرة على الصعيدين الوطني و الدولي ، ذلك بتلبي الحاجيات الطاقوية المحلية ، وكذا تصدير اكبر قدر ممكن لجلب العملة الصعبة من اجل تنمية الاقتصاد الوطني .

وفي بداي الثمانينيات ، تم تطبيق قانون إعادة الهيكلة حيث نتج عنها 17 مؤسس وطنية من اهمها نذكر اهمها:

1- المؤسسة الوطنية التكرير البترول NAFTAC
2- المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ
3- المؤسسة الوطني لتوزيع المنتجات البترولية NAFTAL

ونظرا لتطور الانشطة التي تقوم بها هذه الشركة ، تغير معها اسمها لتصبح "الشركة الوطنية للبحث ،الانتاج، نقل ،تحويل وتسويق المحروقات " واصبحت توظف اكثر من 120.000 عاملا .

فرغم كل الصعوبات والتحديات التي تواجهها سوناطراك على المستوى الدولي الا انها استطاعت ان تحقق لنفسها مرتبة مرموقة على الساحة العالمية باحتلالها للمرتبة 12 ضمن اكبر الشركات البترولي العالمي

المطلب الثاني : أهداف الشركة :

اهداف مجمع سوناطراك ملخص فيما يلي :

1- التنقيب على المحروقات واستغلالها
2- تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين، شحن، استغلال و تسيير هذه الشبكات
3- تمييع الغاز الطبيعي ومعالجته
4- تحويل وتكرير المحروقات و تسويقها
5- تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر و في الخارج مع شركات جزائرية واجنبية ، والاشتراك في راس المال و في القيم المنقول الاخرى
6- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط والبعيد
7- دراسة كل نشاط له علاق مباشر بصناع المحروقات وكل عمل يترتب عنه فائدة على مجمع سوناطراك.

المطلب الثالث : نشاطات سوناطراك:

ان تحقيق الاهداف المذكور سابقا استوجب من سوناطراك القيام بعدة نشاطات هي :

1/ التنقيب والاستكشاف:

وتعبتر هذه الاخيرة من اهم المراحل في الصناعة البترولية حيث شهدت اول اشغال التنقيب سنة 1980 بحوض الشلف وذلك باللجوء الى عقود الشراكة مع الشركات الاجنبي نظرا لضخامة المشروع ، بينما عملي الاستكشاف فهي تتم سنويا حيث تم استكشاف سنة 2001 ستة ابار منها ثلاث ابار للبترول والاخرى للغاز .

2/ الانتاج :

تعتبر هذه العملية كمرحلة موالي لعملية التنقيب والاكتشاف ،فعملية انتاج الغاز انطلقت 1961 بينما عملية انتاج البترول انطلقت سنة 1985 ،فعرفت عملي الانتاج تطورا هاما خاصة بعد المشاركة الاجنبية بحيث ان انتاج الغاز سجل 113 مليون م^3 في 1995 أما في سنة 2000 فقد وصل الى غاية 134 مليون م^3

3/ النقل عن طريق الانابيب :

وتهدف الى ربط الحقول ومراكز الانتاج بمصانع التحويل والتوزيع المحلية والاجنبية وهو نشاط يتم بالاستعانة بشركات اجنبية كشركة بريتيش بتروليوم (BP) (*) ، غاز فرنسا (GF) (**) وغيرها من الشركات الاجنبية.

4/ تمييع الغاز الطبيعي:

تملك سوناطراك حاليا اربع مراكز او مركبات للتمييع ، اذ تملك خبرة معتبر في الصناعات الغازية ويظهر ذلك باحتلالها المرتبة الرابعة في سلم اكبر الشركات الممونة للغاز في العالم ، كما تجدر الاشار الى ان اول مركب للتمييع في العالم تم انشاؤه في الجزائر بأرزيو .

5/ التسويق:

بعد تاميم مؤسسات التوزيغ في 1980 تحملت سوناطراك عملية توزيع المنتوجات النفطية ومضاعفة نقاط البيع لرفع صادراتها في الاسواق العالمية .

المبحث الثاني: تقديم مركب GP2/Z

لمحة تاريخية عن مركب GP2/Z

في إطار التصنيع داخل البلد و تطوير الاقتصاد المحلي سعت المؤسسة إلى إنشاء مركب GP2/Z الذي كان انجازه في سنة 1970 من اجل تكثيف غاز البوتان والبروبان وفي 17 مارس 1973 انطلق المركب GP2/Z بكمية قدرها ملايين طن في سنة لمعالجة

1. في جويلية 1984 تم إيقاف المركب عن العمل لمتابعة خدمات التمييع على مستوى منطقة الرمل وحاسي مسعود وكذلك افتتاح مركب جديد كذلك للصيانة
2. في نوفمبر 1990 تم إعادة تشغيل المركب من جديد بعد عدة تعديلات وبلغ معدل الإنتاج 0.6 مليون طن.
3. في 1993 قررت مديرية تطوير المصانع تطوير المركب حتى يصل معدل إنتاجه إلى حوالي 1.2 مليون طن .
4. في سن 1996 تضاعف الإنتاج حيث أصبح يعالج 1.2 طن من الغاز .
5. في سنة 1999 تم تكثيف المجهودات وإعادة التهيئة لرفع الإنتاج.
6. في سنة 2003 إعادة التجديد لوصول إلى معدل 3.5 مليون طن سنويا .
7. في سن 2004 أصبح 2.5 مليون طن في السنة .

المطلب الأول : التعريف و الموقع الجغرافي لمركب GP2/Z :

1- تعريف لمركب GP2/Z :

إن مركب GP2/Z واحد من ستة مركبات لجدع LTH خاص بالتمييع وتحويل الغاز الهيدروكربونات التابع لنشاط AVAL لمؤسسة سوناطراك مستوحى من طبيعة نشاطه فهو ثاني المركبات التي تقوم بمعالجة غاز البترول لهذا سمي GP2 (GAZ du petrol) إما حرف Z فيدل على منطقة ارزيو ، أنشئ مركب ارزيو منذ 47 عاما وكان مشروع إنشاءه 1970 وتأسس من طرف شركة يابانية .

حيث تم تدشين المركب لاول مرة في 17 مارس 1973 حيث يعالج حمولة 4 مليون طن سنويا مركب من GPL والهيدروكربونات الثقيلة .

2- الموقع الجغرافي GP2/Z:

المركب يقع بالمنطقة الصناعية بأرزيو هذه الأخيرة تقع على بعد 40 كلم شرق ولاية وهران حيث تقدر مساحته بـ 13.5 هكتار ممتد على ساحل بين الطريق الوطني رقم 11 وشاطئ البحر الأبيض المتوسط ، يبعد حوالي 1 كلم عن مدينة أرزيو يحده شمالا مركب وجنوبا وحد إنتاج امونياك .

المطلب الثاني: نشاط وبطاقة الفنية لمركب GP2/Z :

1- نشاط مركب GP2/Z :

إن المهام الأساسية لمركب GP2/Z هي انتاج البوتان والبروبان وهما غازان يتم استخراجهما من غاز البترول ،يبعث للمركب عن طريق قنوات اتي مباشرة من الصحراء حتى يتم معالجته مرورا بمراحل عديدة وبعد ذلك تبريده وتخزينه وبعدها يتم بيعه محليا او عالميا إما عن طريق قنوات او عن طريق السفن .

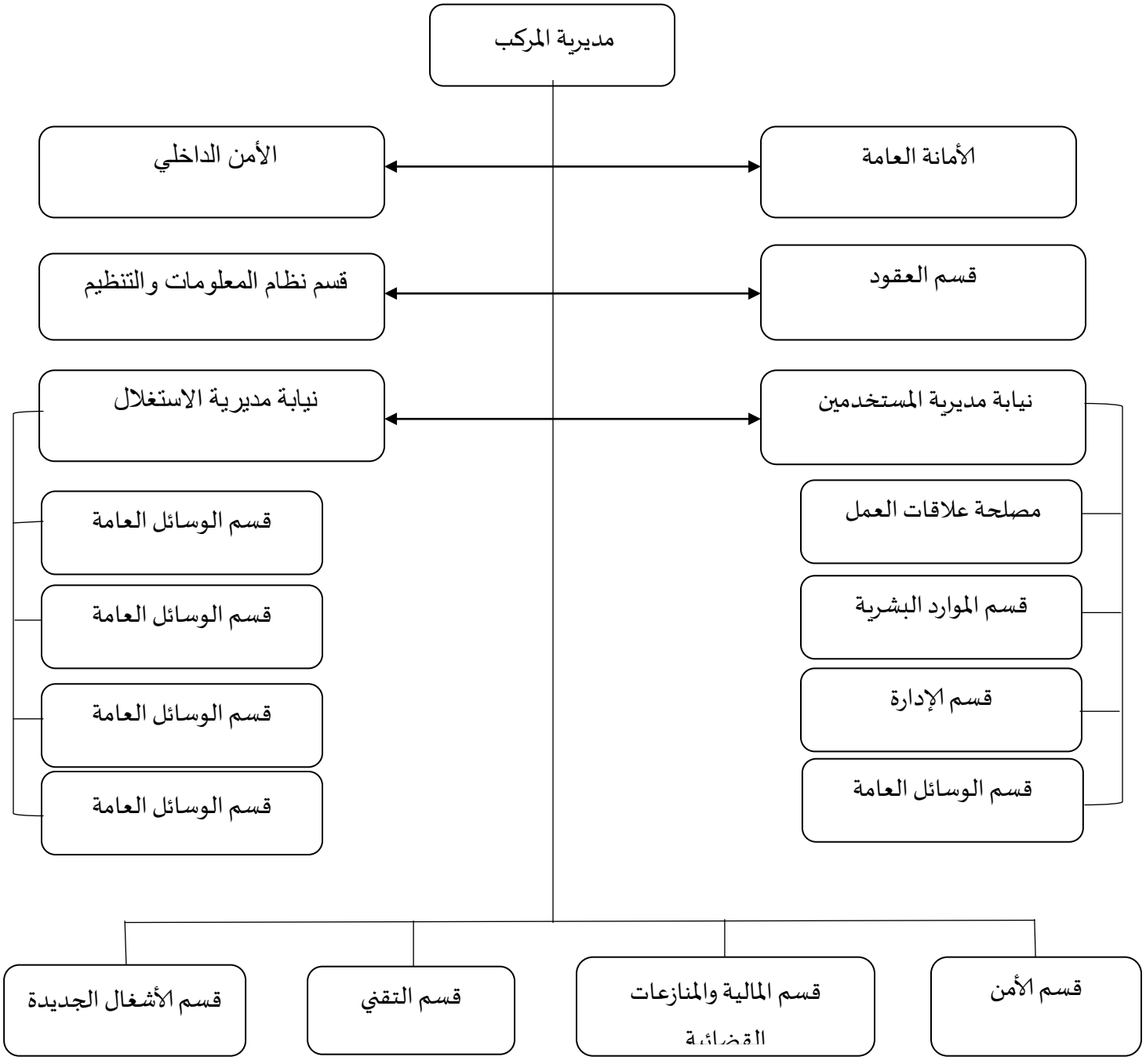
1- بطاقة الفنية لمركب GP2/Z :

جدول رقم (3-8): بطاقة الفنية لمركب GP2/Z

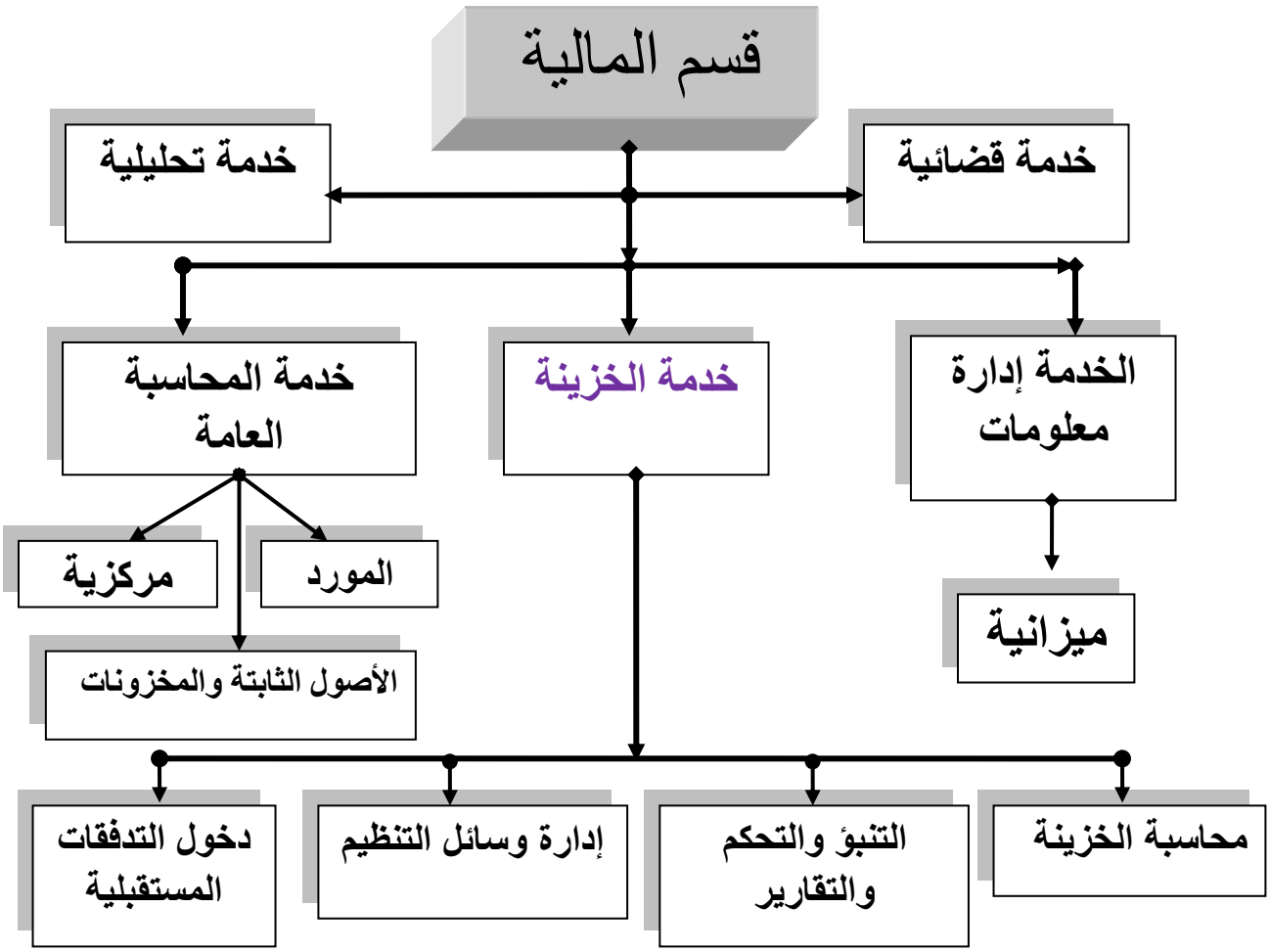
المكان	يقع مجمع غاز البترول 4 كلم من مدينة ارزيو و 40 كلم شرق وهران
المساحة	يتربع المجمع بـ 13.5 هكتار .
الموضوع:	صمم للتمكين من المكثفات وفصل غازات البترول .
المنتجات :	البوتان والبروبان التجاريين
الطريق المستعمل	طريق التقطير تحت الضغط
المشيد	أنجز المركب مجمع شركة CJB كانسترو و كتور جون برون .
تاريخ الانطلاق	مارس 1973 .
قدرة الإنتاج	1.4 مليون طن غاز بترول مميع .
التطورات	2005 عرف تطور ملحوظ وصل الى 3.5 مليون طن في العام.

المطلب الثالث : مخطط مركب GP2Z:

الشكل رقم (2-5) : مخطط مركب GP2Z



الشكل رقم (2-6) : **تنظيم المالية والقسم القانوني**



المصدر : وثائق داخلية GP2/Z (2018)

المبحث الثالث: تسجيل العمليات الحسابية

المطلب الأول : معالجة الفواتير

1- الهدف:

- ✓ الغرض من هذا الإجراء هو وصف عملية معالجة الفواتير و الموافقة عليها من طرف المديرية

2- مجال التطبيق :

- ✓ ينطبق هذا الإجراء على جميع الفواتير لشراء السلع أو الخدمات

3- لمستندات المرتبطة :

- ✓ الإجراء A408 (R16)
- ✓ نظام SYGEF
- ✓ نظام KTP
- ✓ النظام F النظام الفرعي للمورد جزء (1)
- ✓ المرسوم رقم 07/05 بشأن الفاتورة النموذجية

4- التسجيلات

- ✓ الفاتورة
- ✓ الوثائق المرفقة
- ✓ طلب التسجيل
- ✓ ترتيب الخدمة
- ✓ عقد
- ✓ أمر الشراء
- ✓ ورقة المرفق
- ✓ أمر الدخول إلى المخزن
- ✓ أمر الخروج من المخزن
- ✓ أمر بيان المخزون
- ✓ ملف الإرسال

المطلب الثاني : المبادئ الأساسية للمعالجة

تتم معالجة الفواتير في سياق العقود والاتفاقيات الموقعة مع الشركاء فيما يتعلق بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها.

يجب أن تكون جميع نفقات ومشتريات السلع أو الخدمات التي يتم تنفيذها بدون عقد أو اتفاق محل اتفاق استثنائي من المدير على أساس خطاب الفرص المتحمسين، الذي يحدده هيكل المستخدم و يتم تقديمهم سبقًا لختم استثنائي و ختم القبول.

يجب إرفاق هذه الرسالة التي تحمل علامة "ختم استثنائية" ويوقعها المدير بسجل الدفع عند تصفية الفاتورة.

لا تتأثر بهذا المقياس:

- ✓ شراء تذاكر الطائرة.
- ✓ دفع الشحن والشحن البحري والجوي.
- ✓ شراء الوقود ومواد التشحيم من NAFTAL وNAFTEC .
- ✓ دفع الرسوم الجمركية.
- ✓ دفع رسوم المرافقة للأمن الداخلي.
- ✓ دفع تكاليف الشحن من قبل شركة "ديإتش إلوروم" البريدية.
- ✓ رسوم الهاتف.
- ✓ إطارات النيتروجين الغازية من المورد ENGI .
- ✓ خدمات الميناء من NAFTEC .
- ✓ حلقات دراسية وتدريبات قصيرة الأجل تغطيها الميزانية.
- ✓ استهلاك الكهرباء و الغاز.

ملاحظة: أيام المعالجة في هذا الإجراء هي أيام تقويمية.

المطلب الثالث : جدول توضيحي للمعالجة :

جدول رقم (3-9): جدول توضيحي لمعالجة العمليات المالية

المكتب	العمل	الوثائق
مكتب التنظيم العام	-استلام الفاتورة و وضع الختم مع ذكر رقم BOG وتاريخ الوصول -تحويل الفاتورة إلى أمانة العامة خلال (01) يوم	- الفاتورة - وثيقة مرافقة
الأمانة العامة	إرسال الفاتورة مع شروح المديرية إلى الإدارة المالية و القانونية "F" خلال (02) يوم	- استمارة التسجيل
	تحديد الفاتورة بتقرير عبر المورد	- الفاتورة

الخزينة	أدخل الفاتورة على نظام KTP نقل الفاتورة إلى خدمة المحاسبة العامة المرافقة "F / FC" خلال (01) يوم	- وثيقة مرافقة
المحاسبة العامة	قم بإجراء الفحص الحسابي وتحقق من مطابقة الفاتورة . تأكد من توافق الفاتورة مع خطة النموذج (الامتثال للمعلومات الإلزامية) 1 -في حالة مطابقة النموذج: أحفظ الفاتورة وأرسلها إلى الهيكل المعني للتحقق والموافقة 2 -في حالة عدم مطابقة النموذج: رفض الفاتورة إلى الهيكل المعني ،مشيرا إلى الخلل .	

	إبلاغ وزارة الخزينة "F / FT"لتحديث أو إلغاء التوقعات علىKTP خلال (03) يوم	
البنية ذات الصلة	- تحقق من مضمون الفاتورة مقابل الالتزام والشروط التعاقدية : 1- في حالة عدم مطابقة النموذج (و/أو) أسفل الفاتورة: أدخل المورد لإخطاره بالتحفظات و إرجاع الفاتورة لتصحيحها أرسل نسخة إلى الإدارة المالية و القانونية 2- في حالة مطابقة النموذج و أسفل الفاتورة: ✓ لصق ختم المستخدم ✓ أكمل الملف بجميع المستندات المطلوبة للنشر والدفع يجب تحديد التأشيرات المطلوبة على المستندات بالمعلومات التالية: اللقب ،الاسم الأول، وظيفة كل موقّع وتاريخ التوقيع يجب ختم الخانات "التحقق" و "المصفي" من قبل الشخص المسؤول عن الهيكل المعني.	-فاتورة - طلب خدمة - عقد - أمر الشراء - ورقة المرفق - امر الدخول الى المخزن - امر الخروج من المخزن - امر بيان المخزون - ملف إرسال

	✓ نقل الملف الكامل عن طريق إرسال قسيمة إلى قسم المحاسبة العامة F / "FC" في حالة تطبيق أو عدم تطبيق عقوبات التأخير و / أو تخصيص تكاليف التقاضي في الرسوم الجمركية (و / أو) رسوم التخزين الخاصة بـ CX * إرفاق الملف الذي تم إرساله إلى قسم المحاسبة العامة "F / FC "،وهو عبارة عن خطا بفرصة موقعة من الإدارة "D" خلال (07) يوم كحد أقصى	
محاسبة العامة	-التحقق من وجود جميع المستندات الداعمة المطلوبة (وثائق الالتزام ، والاستلام ، وشهادة الخروج ،شهادة الخدمة المقدمة ، المرفقات ، مذكرة التسليم) -التحقق من مطابقة الفاتورة و العملية -إجراء فحص شامل وفحص الفاتورة فيما يتعلق بالبنود التعاقدية -التحقق من جميع التأشيرات المطلوبة على الوثائق المختلفة (وفقا للسلطات المفوضة واحترام قواعد ومتطلبات الرقابة الداخلية) -المحاسبة للعملية -إرسال ملف إلى قسم الخزينة "F / FT" خلال (07) يوم	-فاتورة - طلب خدمة -- عقد - أمرالشراء - ورقةالمرفق - امر الدخول الى المخزن - امر الخروج من المخزن - ملف إرسال

المالية	- في حالة استلام إخطار التحفظات من قبل الهيكل المعني: -تحويل الإخطار إلى قسم المحاسبة العامة F / FC مع نسخة إلى إدارة الخزينة F /FT لتحديث أو إلغاء توقعات KTP .	- امر بيان المخزون
	--------o0o--------	- الفاتورة - تبريرالوثائق
الخزينة	-بعد التحقق من الفاتورة المعتمدة وجميع المستندات الداعمة ، حدد وسائل الدفع وفقا لشروط العقد (و / أو) القواعد المعتمدة في شروط الدفع. خلال (07) يوم	- وسيلةالدفع
المالية	-التأكد من مطابقة العملية ،الموافقة على الدفع وتقديم الملف إلى المدير للحصول على تأشيرة "حسن الدفع" والتوقيع على وسائل الدفع. خلال (01) يوم	

الإدارة (D)	*قم بتوقيع" جيد و تدفع "على الفاتورة وطلب الدفع عن طريق توقيع وسائل الدفع. خلال (01) يوم --------o0o-------- قد يطلب " D" أي معلومات أو مستندات إضافية يراها ضرورية --------o0o--------	- الفاتورة - تبريرالوثائق - وسيلةالدفع

الخاتمة

خلال فترة تربصنا ، لدينا الفرصة للعمل على جوانب مختلفة.

لقد كان العمل الذي تم إنجازه مجزياً للغاية لخبرتنا المهنية من حيث الجانب التقني والجانب الإنساني.

لقد قدم لنا العمل في شركة تابعة لشركة Sonatrach عرضًا مفصلاً لإدارة الدفع والرقابة الدوليين.

إن العمل في فريق واستخدام التطبيقات الحالية سمح لنا بالاندماج في مجموعة عمل ومعرفة عمل الممول في هيكل مثل sonatrach

سهلت سياسة التعريف هذه اندماجي في فرق العمل والمجمع بشكل عام.

هذا سمح لي بمعرفة تاريخ المجمع ، ومنتجاته (عملية فصل جي بي إل على مستوى العملية في الموقع) وكذا الاطلاع على عبملية المحاسبة في برنامجه من التنظيم الى التشخيص الى المحاسبة من ناحية ، وكل ما يتعلق بالتحكم وتقسيم الموظفين من ناحية أخرى.

الخاتمة

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الاقتصادية، معالجة إشكالية البحث التي تمثل في ما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟ وذلك من خلال الفصول الثلاثة لهذه الدراسة التي وضعت في ظل الفرضيات الأساسية التي تم فرضها وباستخدام المناهج المشار إليها في المقدمة.

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى تناولنا في الدراسة النظرية فصلين وجمعت بين شقي الموضوع، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الخلفية التاريخية عن نشأة وتطوير معايير المحاسبة الدولية، وفي حين خصصنا الفصل الثاني لتناول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مختلف الاقتصاديات نتيجة لتنامي وشمولية نشاطات المؤسسة ورغبتها في احتواء الأسواق الدولية، أما في الدراسة الميدانية وقد حاولنا إسقاط بعض بنود معايير المحاسبة الدولية على التقارير المالية لمؤسسة سوناطراك الأم.

اختبار الفرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدناها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة ومحاولة الدراسة الميدانية التي واجهنا فيها العديد من الصعوبات والمشاكل الميدانية توصلنا إلى اختبار الفروض إلى مايلي:

- ليس هناك نضج في تطبيق الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية وذلك لعدم التحكم في المصطلح وعدم القدرة على صياغة المفاهيم إضافة إلى نظام المحاسبة المالية قام بالتبني الشكلي للإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية.

من أهم الانتقادات الموجهة لمعايير المحاسبة الدولية ومن ورائها الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية هو التحيز الواضح للمستثمرين كطرف جوهري واهمال حاجة الأطراف الأخرى الصلة وهذا يعتبر إهمال للمؤسسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لمعايير المحاسبة الدولية ومن ورائها مهنة المحاسبة ولتدارك هذا النقص فقد تم اقتراح قوائم مالية إضافية كنوع من رد الاعتبار ولو أخلاقيا لمهنة المحاسبة وبناء عليه وقد تم اقتراح ستة قوائم مالية إضافية أهمها القيمة المضافة وقائمة مالية خاصة بحقوق العمال وقائمة مالية خاصة بالبيئة وقائمة مالية خاصة بالضرائب...

إن الجزائر مازالت بعيدة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية حتى على مستوى التكيف المرحلي فإن واقع مهنة المحاسبة في المؤسسات الوطنية لم يرقي بعد حتى إلى تطلعات الإصلاح المحاسبي الواردة الواردة في نظام المحاسبة المالية فمعظم مستجدات نظام المحاسبة الوطنية المرتبطة بالسياسات والطرق المحاسبية وأساليب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي التي جاءت بها sfc مازالت غير مطبقة إما بسبب عدم توفر المعطيات نظرا لجمود الحوافز وكذلك تحرر مهنة المحاسبة في الجزائر من الوصاية الرسمية لمجلس المحاسبة ومن ورائه وزارة المالية ما أدى إلى قتل روح المبادرة وإحداث شرخ (فصل) بين الأطر الأكاديمية والأطر المهنية كفيلة بتطوير مهنة المحاسبة.

النتائج:

- معايير المحاسبة الدولية تتسم بجانب نظري واسع يتطلب معلومات مفصلة سواء من جانب التسيير أو الجانب التقني. - توفيق معايير المحاسبة المحلية مع المعايير المحاسبية الدولية سيكون له أثر هائل على التدفقات الرأسمالية والاندماج الموجودة حاليا.

- عدم تهيئة المحيط الاقتصادي الذي يجب أن يواكب التغيرات الطارئة على النظام المحاسبي المالي وإمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- عدم جدية الإدارة المالية في المؤسسات الوطنية في إسقاط الإطار المفاهيمي والسياسات والطرق المحاسبية على الواقع العملي، وعدم الإلمام باستحداثات ومستجدات العمل المحاسبي الواردة في scf ومن ورائه المعايير المحاسبية الدولية على اعتبار أن التحكم في نظام المحاسبة المالية هو مدخل الولوج في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

التوصيات:

- خلق مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق المعايير ودراسة متطلبات وتطبيقاتها وكذلك من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح من خلال عقد الدورات التكوينية والتدريبية.

- إعطاء المحاسبة الدولية الأهمية اللازمة من خلال إدراجها ضمن المقرر الدراسي الجامعي كأحد المقاييس الرئيسية.

- الاستناد إلى أسس قانونية وتعديل النظام الداخلي للمؤسسة ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية.

- الاستفادة من تجارب بعض الدول الأجنبية في تطبيقها للمعايير والاستعانة بالخدمات الأجنبية للتوفيق بين الجانب النظري والعملي لمهنة المحاسبة.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه المذكرة موضوع أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الاقتصادية، وأثناء هذه الدراسة لاحظنا أن هذا الموضوع خصب ويحتوي على جوانب مهمة لم يكن بوسعنا التطرق إليها كلها لذلك اعتقدنا أن يمكن أن يكون موضوع دراسة في بحوث مستقبلية.

المصادر و المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1 - الكتب:

1. أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

2. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط1، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، 2008.

3. بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية IAS IFRS ، الجزائر، 2009.

4. ثروت محمد شبلي: برنامج دراسة المجتمع تنمية اجتماعية، جامعة بنها، 1999.

5. جهاد فراس الطيلوني، دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

6. حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

7. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 110، 111.

8. حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون سنة نشر.

9. خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر 2008.

المصادر و المراجع

10. شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، الجزائر، 2008.

11. فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

12. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، الإسكندرية، مصر، 2009.

13. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الجزائر، 2008.

14. مفيد عبد اللاوي: النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية، الإطار التصوري، ط1، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

15. وليد ناجي الحيالي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007.

2- الرسائل والاطروحات:

1. بزمعران فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

2. بكيحل عبد القادر: أهمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية (IAS / IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008-2009.

3. بوروسية سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، عينة من المؤسسة الاقتصادية بولاية قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،2009-2010.

4. حسياني عيد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS / IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009، 2010، ص 87

5. خديري دلال، دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، حاسي مسعود، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/ 2013 .

المصادر و المراجع

6. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration limited أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص76.

7. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص المحاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

8. فهد محمد سعد المحجان، تحليل العلاقة بين خصوصية السيولة والربحية والمديونية السابقة وبين المزيج التمويلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

9. مهارات لعبيدي: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالي لتحسين الأداء البيئي، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

3- الملتقيات:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي، تأثير الأزمة المالية العالمية على المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة أربد، الأردن، 28-29 أفريل، 2010.

2. بلحوزين علي، كتوش عاشور: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009 / 12 / 14 / 13 .

3. بلعور سليمان، علي بن الطيب، مداخلة حول قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع، بناء وتحليل تدفقات الخزينة دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة ورقلة.

4. بودلال علي، لمريني سمية، واقع تنظيم النظام المحاسبي المالي الجزائري، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، تلمسان، 13-14 ديسمبر 20111.

5. بوقفة علاء، حميداتو صالح، زلاسي رياض، دور معايير المحاسبة الدولية IAS - IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

المصادر و المراجع

6. خاد جمال الجعارات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014.

7. دشاش أم الخير، متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة النيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009-2010.

8. سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، 13-14 جانفي2013.

9. عمر إقبال توفيق المشهداني، على خلف الركابي: دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة، ملتقى دولي ثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011.

10. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات ومتطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 1718 جانفي 2010.

11. منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقى العلمي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

12. هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

4- الجرائد الرسمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الحاملة للمرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى

الأول 1429 الموافق ل 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15

ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27.

2. الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية الحاملة للقنون 07-11 المؤرخ في 15 دي القعدة 1428

الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74.

المصادر و المراجع

5- المجلات

1. رضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة **الاسكندرية، ع2، جوان، 2009. - المواقع الالكترونية:**

1- AYonacademy.com 2- WWW.al79n.com

المصادر و المراجع

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Alain Fayel, Daniel Pernot, Comptabilité générale de l'entreprise, geme édition, 1995.

2- Chokri Zahri, Asma Abdelbaki, Does adoption of International accounting promote economic growth in developing countries, International open journal of Economics, nol, july 2013.

3- Ghettat Ghanem, passage ver IAS/IFRS, Numidia de presse, edition et distrubition, Alger, 2009.

4- Isabelle Andermak, L'essentiel des IFRS, la source d'or France, 2013.

5- Karim Mhedhbi, analyse de l'effet de l'Adoption des normes comptable Internationales sur le développement et la performance des marchés financiers mergentn thèse pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptable, université de la manouba Tunisie, Janvier 2010.

6- Kim M Shima and David C. yang, Factors Affeting the Adoption of IFRS international of business, 17/03/2012.

7- Laurent didelet,Odile Barbe, Maitriser les IFRS, 7eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, France, 2014, p20.

8- Saied, Jabberzadeh Kangardlouei, Marhossien Agababa and Morteza motavassel, assessment of social economic and politicol impact of Adopting n02,21/02/2013,

الملاحق

سوناطراك
sonatrach

FICHE D'ENREGISTREMENT

ACTIVITE LRP

DIVISION LQS

COMPLEXE GP2/Z

FOURNISSEUR : SOMIZ

CODE CARTE F R 3 0	NUMERO FE	PERIODE	CODE TIERS	COMPTE GENERAL
	117342	02/2018	G13420	4010005
				MONTANT DINARS
				52 988,00

CODE CARTE F R 3 2	REFERENCE DOCUMENT FOURNISSEUR			REF.DOCUMENT D'ENGAGEMENT	
	nat	N° Document	Date	TYPE	N° Document
	8	1810068	28/01/18	OS	650/4617/7

GENERAL	C.ANALYTIQUE	DEBIT	CREDIT
408010	G13420	52 988,00	

COMPTABILISE PAR	
NOM	hbenhamou
DATE	02/03/18
VISA	

CONTROLE PAR	
NOM	Bouyy
DATE	
VISA	

VALIDE PAR	
NOM	
DATE	
VISA	

Totaux	52 988,00	52 988,00

Chèque / Virement :

Date :

OBSERVATION

FOURNITURE ET POSE FORFAITAIRE DU CIMENT REFRACTEURE 401/6201D/C

ACCUSÉ DE RÉCEPTION
TRÉSORERIE
Reçu Le ....04/03/18....

صوميز

SOMIZ

SOCIETE DE MAINTENANCE INDUSTRIELLE D'ARZEW

SPA Au Capital Social de 2.900.000.000 DA

Filiale du groupe Sonatrach

Facture

N° 1810068 — AIN EL-BIA LE 28/01/2018

Code inspection : 31 063 703 101

Code structure : 922000

Code affaire : 922038F

Situation n° : 01

V/Réf : O S N° : 650/4617/7

Mois: 9/2017

Objet : RÉGULARISATION DE LA FOURNITURE ET POSE FORFAITAIRE DU CIMENT RÉFRACTAIRE POUR LES FOURS 401/6201D/C

Mode de règlement :

A terme dans les 30 jours

Doit :

Code client : 31S0053
Client : SONATRACH GP2/Z (17507)
Adresse : BP N°23 ARZEW ORAN
RC : 16/00-0013767B00
IDF : 000016001376744930O6

ITEM	DESIGNATION	U.M	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT
1	Fourniture et pose forfaitaire du ciment réfractaire pour les fours 401/6201D/C	Sacs	13.00	4 076.00	52 988.00

N.B: Attachement original
Copie ordre de service
Copie offre commerciale
B.I.G.

Montant hors taxes	**52 988.00**
Retenue avance	
Retenue de garantie s/reception provisoire	
Retenue de garantie s/reception definitive	
Total hors taxes	52 988.00
TVA 19% 10 067.72 Exonérée	
Net a payer HT	**52 988.00**

ARRETE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :

CINQUANTE-DEUX MILLE NEUF CENT QUATRE-VINGT-HUIT DINARS

Le Responsable

Mme N.BENCHOULA
Chef Service Créances

Direction Finances - Service Facturation

sonatrach

ACTIVITE LIQUEFACTION, RAFFINAGE ET PETROCHIMIE - DIVISION LQS

COMPLEXE GP2Z

ORDRE DE SERVICE

N°: 650/4617/7
Date: 03/12/2017

A l'Entreprise : SOMIZ

BP 28 ROUTE D'EL MAHGOUN-
ARZEW ORAN ALGERIE

Structure émettrice : MAINTENANCE/COMPLEXE GP2Z

En application du Contrat/Contrat-Cadre Sonatrach-LRP/Division-LQS et Somiz spa du 24/10/2016 nous vous demandons d'honorer les prestations définies ci-dessous :

Description des prestations

Régularisation de la fourniture et pose forfaitaire du ciment réfractaire pour les fours 401/6201D/C

Documents joints :

Référence Devis : DCC/0730/17 du 12/11/2017

Date de réception: 24.12.17

Délai de réalisation : CINQ (5) jours
Début des travaux : 16/09/2017
Fin des travaux : 20/09/2017
Durée de garantie : 0 jours
Retenue de garantie : 0%

Avenant Délai du: au:
Avenant Coût:

Montant estimatif des prestations :

- En Dinars : 52 986.00 DA/HT

CINQUANTE-DEUX MILLE NEUF CENT QUATRE-VINGT-HUIT DINARS /Hors Taxes.

- En Devises : /HT

Contrôle budgétaire

Le Chef de Département Utilisateur

Date et signature

Accusé de réception

Date et signature

Le Directeur du COMPLEXE GP2Z

ANNEXE FINANCIERE

ITEM	Désignation	U	Qté	P.U	Montant
1	Fourniture et du ciment réfractaire pour les fours 401/6201D/C	Sacs	13	4 076,00	52 988,00
				Montant Total en DA/HT	52 988,00

Montant de la prestation : CINQUANTE-DEUX MILLE NEUF CENT QUATRE-VINGT-HUIT DINARS /Hors Taxes. (52 988.00 DA/H.T

Modalités de payement : Le payement des prestations se fera par le Client dans les trente (30) jours qui suivront la Réception de la facture suivant les conditions suivantes :

- 100% à la fin des travaux.

SOMIZ SPA
Société de Maintenance industrielle d'arzew
SPA Au Capital Social de 2.900.000.000 DA
Holding Sonatrach d'Investissements & Participations

ATTACHEMENT

Client: GP2/Z

Réf. Client: 650/4617/7 **Du :** 03/12/2017

Code Affaire: 922038F

Edité le : 31/12/

Mois : **Septembre**

Code Att. : A 9220381

Description Des Travaux: Régularisation de la fourniture et pose forfaitaire du ciment réfractaire pour les fours 401/6201D/C

					Antérieur	Réalisation		Cumul	
N°	Désignation	Qte	PU	Montant Item	Montant (DA)	Taux	Montant(DA)	Taux	Montant(
1	Fourniture et pose forfaitaire du cment réfractaire pour les fours 401/6201D/C	13.00	4 076.00	52 988.00	0.00	13.00	52 988.00	13.00	52 98
	TOTAUX			**52 988.00**	**0.00**		**52 988.00**		52 9

Responsable de la Prestation		Responsable Client	
Nom: S. DAHMANI	Signature:	Nom: Dpt GP/Z	Signature:
Fonction: DPO - DIS/R		Fonction: A. HAMIDADA Chef de Service Planning et Méthode	
Date: 31/12/2017		Date:	

Chef de Division Ouvrages
S. DAHMANI

SOMIZ
SOCIETE DE MAINTENANCE INDUSTRIELLE D'ARZEW
SPA Au Capital Social de 2.900.000.000 DA
Holding Sonatrach d'Investissements & Participations

SONATRACH LRP
Pôle LQS
Complexe GP2/Z

À Monsieur le Chef
Département Maintenance.

Arzew, le 12 Novembre

N/ Réf: DCED/CRC/SR/mg/ N° 8930 /2017

Offre N°: DCC/0730/17.
(A rappeler dans toute correspondance)

Objet : Offre financière.
Travaux de fourniture et pose de ciment réfracteur au niveau du complexe GP2/Z.

Monsieur,

Nous avons le plaisir de vous transmettre notre meilleure offre financière relative aux t
précités en objet.

Nous restons à votre disposition pour toute information complémentaire.

Veuillez agréer, Monsieur, nos salutations distinguées.

Le Directeur Commercial et Relations Clients/Pi
SOMIZ AZ

OFFRE FINANCIERE

1. OBJET :

La présente offre financière concerne les Travaux de fourniture et pose de ciment réfracte niveau du complexe GP2/Z.

2. MONTANT DE L'OFFRE :

Le montant global de la présente offre s'élève à Cinquante Deux Mille Neuf Cent Quatre Vi Huit Dinars en Hors Taxes (52 988,00 DA/HT), Selon la décomposition ci-dessous :

Item	Désignation	Unité	Qté	Prix U	Montant
1	Sac de ciment réfracteur de 40Kg	Sac	13	4 076,00	52 988,00
	Montant Total en DA/HT				**52 988,00**

3. MODALITES DE PAIEMENT :

Le règlement des montants des travaux s'effectuera comme suit :

- 100% à la fin des travaux.

Les sommes dues seront réglées par ordre de virement à l'ordre de SOMIZ Spa au comp B.E.A./ARZEW numéro 002 00070 70 041 6050 902 ou par chèque libellé au nom de SOM Spa au plus tard dans les Trente (30) jours qui suivront la date dépôt des factures.

4. VALIDITE DE L'OFFRE :

La validité de notre offre est d'Un (01) mois. Passé ce délai, SOMIZ se réserve le droit réviser son Offre.

5. FACTURATION :

La facturation sera établie sur la base des attachements dûment approuvés par les deux partie

ACTIVITE AVAL / DIVISION LQS

COMPLEXE GP2Z
DEPARTEMENT DES APPROVISIONNEMENTS

BON DE RECEPTION

Nom Fournisseur:	LINDE GAS EX ENGI OR
Adresse:	
	31000
	ORAN
	ALGERIE

No.BR:	354103
No.Commande:	514358
No. BL:	103/2014
Date livraison:	25/12/2014
No. BA:	
Date BA:	

	Réceptionnaire	Agent de valorisation	Inspecteur	Comptabilité
Signature	BOUALEM	AHMED NASSIBA		
Date	29/12/2014	28/12/2014		

Liste Des Articles

Item	Code Sonatrach	Description	Unité	Qté. Commandée	Qté. Receptionnée	Prix Unitaire	Valeur	Emplacement	Ecart
001	248160000	ACETYLENE	BLE	4,00	4,00	3250	13000,00	PARC.H GAZ	0,00
002	262110005	OXYGENE	BLE	7,00	7,00	1190	8330,00	PARC.H GAZ	0,00
003	262120005	AZOTE	BLE	4,00	4,00	1400	5600,00	PARC.H GAZ	0,00

Total : 26930,00

No Facture	C058822 LINDE
VALEUR DINARS :	26 930,00

Gatior 1.4
CODE: GBONRECE

BoD: 216063

Sonatrach

1 BON | **R** | **S** | **MAGASIN**

D.I. N° 3 : 0001049349 1

N° : 09/12/2014

N° IMPUTATION 4 : 2W00

DATE DE SORTIE

Qté 8	ARTICLE Code Sonat 9	Unité Symb	Casier N°	OK	Qantités Sortié Unités	PRIX UNIT DA	VALEUR SORTIE DA
1	GRAISSE TESSALA EP3 BIDON DE 18 KGS 246ZZ0000		NSR33	K	01	7125,00	7125,00

D.L.P. 10	DATE 5	NOM 6	SIGNATURE 7
Demandeur	25.11.14	HAMIANE	
Distributeur	"	Benhaou	
Fichiste	27.11.14	Hamiane	

OBSERVATION

Pour régularisation

BSS N° 693441

ARTICLE NOMBRE	totale classe	
	TOTAUX	7125,00

Bon D. 216058

Sirtem — Sonatrach

BON S 1 5 2 **MAGASIN**

DT N° 3 — N° 693563

N° IMPUTATION 4 — DATE DE SORTIE

Qté	ARTICLE Code Sonat	Unité Symb	Casier N°	OK	Qantités Sortié Unités	PRIX UNIT DA	VALEUR SORTIE DA
8	9						
01 Tube CAF 4	246220006		NCL 63		01	1685,20	1685,20

Chef de Département Maintenance
B. KRIM

D.L.P. 10	DATE 5	NOM 6	SIGNATURE 7
Demandeur	24.12.14.	[illegible]	
Distributeur	-	[illegible]	
Fichiste	25.12.14	[illegible]	

OBSERVATION

Travaux démontage des organes internes du compresseur GP30/61016

ARTICLE NOMBRE	totale classe	
	TOTAUX	1685,20

216065

الملخص :

إن الملاحظ للأنظمة المحاسبية للدول يتبين له وجود اختلافات جوهرية بينها، ويعود هذا لاختلاف أهدافها، أدواتها وأساليبها التي تتأثر بمجموعة من العوامل البيئية السائدة في كل دولة، يعتبر هذا الاختلاف من أهم العقبات التي تواجه المؤسسات، وعلى هذا الأساس ظهرت معايير المحاسبة الدولية وانتشر تطبيقها من طرف دول عديدة عبر العالم من أجل فهم وتفسير الممارسات المحاسبية بطريقة موحدة.

وبموجب معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسة بتقييس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الذي يؤدي الى الإفصاح عن وضعيتها المالية ورفع مستوى الشفافية، كما تأخذ المؤسسة في الاعتبار المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر على محيطها على المدى المتوسط والبعيد.

جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة للوقوف على واقع مهنة المحاسبة في المؤسسة الوطنية الجزائرية من خلال تبني نظام محاسبي مالي يستند للمعايير المحاسبية الدولية ولهذا جاء موضوع بحثنا الذي نحاول من خلاله معالجة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على نتائج المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الكلمات المفتاحية : المؤسسة، التوافق المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية النظام المحاسبي المالي.

Summary :

The observation of the accounting systems of the states shows that there are substantial differences between them, this is due to the differences in objectives, tools and methods which are affected by a series of environmental factors prevailing in each country, this difference is considered the most significant obstacles for institutions, on this basis international accounting standards have emerged and are now applied in many countries in order to understand and interpret accounting practices in a uniform manner.

Under these standards, the company is committed to measuring the impact of the application of these standards in the form of a disclosure of its financial situation and increasing the level of transparency, the company also takes into account economic responsibility. , social and environmental standards that affect its environment in the medium and long term.

The practical study that we carried out aimed at trying to discover the reality of the accounting profession in the Algerian national foundation through the adoption of a financial accounting system based on international accounting standards and the theme of our research. on which we are trying to address the impact of the application of these standards on the results of the Algerian economic enterprise.

Keywords: The company, Accounting harmonization, International accounting names, Financial statements, Financial accounting system.