الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة :

عملية معايرة (توحيد) المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية

"عرض القوائم المالية"

دراسة حالة مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية UCA

من إعداد الطالبة :
فلاحي لويزة أ.

تحت إشراف:
بن زيدان الحاج

لجنة المناقشة

رئيسا

مقررا

مناقشا

السنة الجامعية 2014-2015

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة :

عملية معايرة (توحيد) المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية

"عرض القوائم المالية"

دراسة حالة مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية UCA

من إعداد الطالبة :
فلاحي لويزة أ.

تحت إشراف:
بن زيدان الحاج

لجنة المناقشة

رئيسا

مقررا

مناقشا

السنة الجامعية 2014-2015

إهـداء

إلى شمعة عمري التي لا تعرف انطفاء إلى بحر العطاء الذي ما دونه عطاء إلى من علمتني معنى الحب و السخاء

إلى من تسهر الليل إذا ما مسني هواء إلى من جعلت الجنة تحت قدميها إليك أمي "رمز الوفاء"

إلى من لبس راحتي عباءة العناء إلى من سقى عمري فرحا وهناء إ أبي "أعظم الآباء"

إلى من ترعرعت معهم في بيت واحد إخوتي حفظهم الله

إلى زوجي سندي في السراء والضراء لطروش عبد الله

إلى كل صديقاتي وكل من ساهم في إنجاز هذا العمل ن قريب أو بعيد

إلى كل من حفظهم قلبي ولم يذكرهم لساني

لويزة

الشكر و التقدير

الحمد لله ذي الفضل والإحسان ، حمداً يليق بجلاله وعظمته . وصَلِّ اللهم على خاتم الرسل ، من لا نبي بعده ، صلاةً تقضي لنا بها الحاجات ، وترفعنا بها أعلى الدرجات ، و تبلّغنا بها أقصى الغايات من جميع الخيرات ، في الحياة وبعد الممات . ولله الشكر أولاً و أخيراً ، على حسن توفيقه ، وكريم عونه.

كما أَدِينُ بعظيم الفضل والشكر والعرفان بعد الله سبحانه وتعالى في إنجاز هذا البحث ؛ إلى المشرفة على المذكرة: الأستاذ بن زيدان الحاج الذي منحني الكثير من وقته وجهده، وتوجيهاته، وإرشاداته، وآرائه القيمة، سائلة المولى القدير أن يجزيه عني خير الجزاء ويثيبه الأجر إن شاء الله.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير و الاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذي تقبلوا تقييم هذا العمل.

كما أتقدم بخالص شكري و تقديري إلى عمال جناح المحاسبة في مؤسسة إتحاد التعونيات الفلاحية، خاصة مزاري مصطفى الذي منحني الكثير من الوقت و الجهد.

كما يسرني ويشرفني أن اسطر كل عرفان بالجميل إلى أساتذتنا بقسم العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير و العلوم التجارية.

الفهـــرس

العنوان **الصفحة**

المقدمة العامة ..... أ

الفصل الأول : المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS **1**

تمهيد 2

المبحث الأول : معايير المحاسبية الدولية النشأة و المفهوم.... 3

المبحث الثاني : المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية 14

المبحث الثالث :المعايير الخاصة بتقييم النتائج و التغيرات في إطار العملات 29

خلاصة الفصل 55

الفصل الثاني : القوائم المالية **56**

تمهيد 56

المبحث الأول : نظرة حول القوائم المالية 58

المبحث الثاني :القوائم لمالية وفق النظام المحاسبي المالي 64

خلاصة الفصل 93

الفصل الثالث : عرض القوائم المالية للمؤسسة إتحاد التعونيات الفلاحية.....**94**

المبحث الأول : تقديم مؤسسة 95

المبحث الثاني :عرض القوائم المالية للمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية 99

خلاصة الفصل 109

الخاتمة العامة **110**

المراجع **115**

الملاحق **122**

قائمة الجداول

العنوان **الصفحة**

جدول رقم (01) – تصنيف المعايير المحاسبية الدولية 11

جدول رقم (02) – منتوجات و أعباء حسابات النتائج 19

جدول رقم (03): المنتوجات والأعباء العملياتية 20

جدول رقم (04): المنتوجات والأعباء المالية 22

جدول رقم 05 : الانتقال من الأعباء حسب الطبيعة إلى الأعباء حسب الوظائف. 23

جدول رقم (06) : المعلومات الموجودة في الملحق 91

جدول رقم(06): ميزانية مؤسسة UCA أصول 98

جدول رقم(07): ميزانية مؤسسة UCA خصوم 100

جدول رقم (08): حسابات النتائج لمؤسسة UCA..... 103

جدول رقم (09): جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة UCA..... 105

جدول رقم (10): تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA..... 106

قائمة الأشكال

العنوان **الصفحة**

شكل رقم(01) : حسابات النتائج حسب الوظائف وحسب الطبيعة. 81

شكل رقم(02): التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة. 85

شكل رقم(03): المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة. 90

قائمة الملاحق

العنوان الصفحة

ملحق رقم (1): الميزانية 122

ملحق رقم (2): جدول حسابات النتائج 124

ملحق رقم (3): جدول التدفقات النقدية 125

ملحق رقم (4): جدول تغيرات الأموال 126

ملحق رقم (5): جدول نفقات الموظفين، ضرائب، مدفوعات المماثلة، خدمات أخرى و جدول نفقات الأخرى، منتج التنفيدي 127

ملحق رقم (6): جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة وجدول أصول المنشأة أو مكتسب، دمم المدينة.....128

ملحق رقم (7): جداول الممتلكات 129

ملحق رقم (8): جداول كشف خسائر القيمة.....131

ملحق رقم (9): جدول النهائيات النتيجة الجبائية.....132

ملحق رقم (10): جدول تحويل النتيجة و الحجز.....133

ملحق رقم (11): جدول عمولات و سمسرة، الإتاوات، التعاقد، مختلف المكافئات، مقعد جديد، ضريبة على المهن الاحترافية..... 134

ملحق رقم (12): جدول تفصيلي للزبائن 135

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصارات/الرموز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
IAS	International Accounting Standard	المعيار المحاسبي الدولي
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية للتقارير المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	هيئة المعايير المحاسبية الدولية
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة دائمة للتفسيرات
SAC	Standards Advisory Council	مجلس الاستشاري للمعايير
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين العموميين إنجلترا و ويلز
AICPA	American Institut of Certificat Public Accountants	معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي
IASC-F	International Accounting Standards Committee Foundation	اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبية الدولية
UCA	Unité coopératives agriculture	اتحاد التعاونيات الفلاحية

ملخص:

يوجد علاقة متكاملة بين المعايير المحاسبية الدولية و القوائم المالية،حيث تكمن أهمية المعايير الدولية في محاولة الابتعاد عن الممارسات المحاسبية المتباينة و إيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم المالية قابلة المقارنة، وتتضمن معلومات تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد على اتخاذ قرارات راشدة من قبل المستخدمين .

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية.

Résumé :

Il ya une relation intégrée entre les normes comptables internationales et les états financiers , Où se situe l'importance des normes internationales dans une tentative de se déplacer loin de pratiques comptables disparates et une recherche d'un consensus international sur les moyens d' obtenir les états financiers sont comparatives , et contient les informations caractérisé par la stabilité et la fiabilité et l'aide à prendre des décisions d' adultes par les utilisateurs .

Mots clés : Normes comptables internationales , états financiers

مقدمة عامة

تمهيد :

شهد العالم تطورات إقتصادية متلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي كان لها إنعكسات واضحة على بيئة الأعمال و التنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فامتدت نشاطات بعض الوحدات الاقتصادية لتتجاوز الحدود الإقليمية وإنتشرت فروعها في مختلف أنحاء العالم، وظهرت تكتلات إقتصادية عملاقة وتزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي خاصة في الدولة النامية، كل هذه العوامل بالإضافة إلى إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، وما ينتج عنها من مخاطر أدت إلى تزايد الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الذي يؤدي إلى توحيد اللغة وتبني مفاهيم ومصطلحات وتعاريف واحدة، وتوحيد المبادئ وطرق العمل و إعداد المعلومات والإفصاح عنها وتوحيد أشكال القوائم المالية، وإنتاج معلومات مفيدة، ذات مصداقية قابلة للمقارنة، تساعد مستخدميها على إتخاذ القرار، وتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا، من خلال تطبيق معايير المحاسبية الدولية من طرف الكيانات و التكتلات الاقتصادية والدول التي ترغب في تطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العصر.

وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهم بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين 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 هي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

أخذت هذه المعايير مكانا لها في العديد من دول العالم .وباعتبار أن الجزائر لم تكن بمنأى عن هذه التطورات، خاصة وأنها تسعى إلى مواكبة الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية منذ تبنيها الاقتصاد الرأسمالي في نهاية ثمانيات القرن الماضي، مما توجب عليها أن تتفاعل مع البيئة الدولية بالقيام بالعديد من الإصلاحات .حيث مست هاته الإصلاحات العديد من الجوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بتغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط ولتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وإحلال محله النظام محاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي شرع في تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 2010 ، وذلك بغرض توفير قوائم مالية لصالح كل من الملاك في المؤسسة، المستثمرين والمقرضين من داخل وخارج الجزائر لكي تمكنهم من الحصول على معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة على الوضعية المالية للمؤسسة.

انطلاقا مما سبق، وفي ظل التغيير الذي سيمس مخرجات النظام المحاسبي نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،و توحيد القوائم المالية فإن ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس هذا التغيير على عرض للقوائم المالية، وهذا من خلال معالجة موضوع :

"عملية معايرة (توحيد)المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي 'عرض القوائم المالية IAS1 ' "

و تماشيا مع كل ما ذكر يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية لدراستنا هذه كالآتي:

كيف يتم تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أهمية المعايير المحاسبية الدولية ؟
- الى مدى قسمت المعايير المحاسبية الدولية ؟
- فيما يكمن هدف القوائم المالية ؟
- ماهي القوائم المالية الموجودة في النظام المحاسبي المالي ؟

فرضيات البحث:

إن التساؤلات المطروحة أعلاه أسفرت عن الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى : تكمن أهمية المعايير المحاسبية المالية في أنها تساعد على ضمان مصداقية و ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي.

الفرضية الثانية : قسمت المعايير المحاسبية الدولية الى المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية و معايير الخاصة بالتقييم و التسجيل.

الفرضية الثالثة : يكمن هدف القوائم المالية في المساعدة على توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية.

الفرضية الرابعة : القوائم المالية الموجودة في النظام المحاسبي المالي هي الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات النقدية ، جدول تغيرات الأموال و الملاحق.

مبررات اختيارات الموضوع:

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، فاختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى:

- أهمية موضوع البحث و مدى تلاؤمه مع تخصصنا.
- الإهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالمحاسبة الدولية نتيجة للإنفتاح الإقتصادي وتبني سياسات العولمة وتشجيع الإستثمار الأجنبي.
- محاولة الفهم و التعمق أكثر في المعايير المحاسبية الدولية، و معرفة كل معيار بما يتعلق .
- محاولة إعطاء نظرة عن القوائم المالية و بيان كيفية تشكيلها وفق النظام المحاسبي المالي .
- الميولة الشخصية حول مواضيع المحاسبة.

تحديد إطار الدراسة:

تقتصر دراستنا على عرض القوائم المالية، باعتبارها تشكل مجال اهتمام كبير عند جميع المؤسسات، و باعتبارها أيضا إجبارية.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- معرفة تقسيمات المعايير المحاسبية الدولية بالتفصيل.
- إبراز مدى أهمية المعايير المحاسبية الدولية لإعداد قوائم مالية قابلة الفهم و المقارنة.
- تناول القوائم المالية مع إيضاح محتوى كل قائمة.

منهجية الدراسة وأدواتها:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة و للإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية، و لاختيار الفرضيات قمت باستخدام المنهج الوصفي و ذلك تماشيا مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، و ذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع و يصفها بشكل دقيق، و يعبر عنها تعبيرا كيفيا أو كميا

الدراسات السابقة :

- عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و التجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، سنة 2009 .

تعرض الباحث إلى تطور المحاسبة على المستوى المحلي و الدولي، وإلى مشروع النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وحاول توضيح الإطار المفاهيمي ومجال التطبيق وطبيعته وأهدافه والمبادئ المحاسبية الأساسية، كما قام بتقديم القوائم المالية وفقا للمعيار الأول وكذا مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد وتعرض للتقييم و التسجيل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

توصل الباحث إلى أن منافع تطبيق النظام المحاسبي الجديد أكثر من المعوقات واعتماد هذا النظام سيسمح للجزائر مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي، وخلص إلى أن القوائم المالية في المؤسسة يمكن تكييفها مع المعايير الدولية عن طريق التحضير الجيد.

- لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة، سنة 2011-2012.

تضمن بحته القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي حيث قام الباحث بتوضيح علاقة هذا الأخير بالمعايير المحاسبية الدولية ،كما قام بدراسة التحليل المالي للقوائم المالية ، إطاره النظري مجلاته و أبعاده ، و قام بتطبيق هذا التحليل على واقع مؤسسة صيدال الأم.

توصل الى أن التحليل المالي للقوائم المالية هو أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها بواسطة الإدارة و الأطراف الخارجية لغرض الحصول على معلومات ومؤشرات إضافية تساعد في عملية ترشيد القرارات، عن طريق تحويل الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية من مجرد أرقام مطلقة بدون أي دلالات إلى أرقام لها مدلولاتها .

– رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة و التدقيق في علوم التسيي تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، مدرسة الدكتوراه :تحليل إستراتيجي صناعي، مالي و محاسبي، جامعة أم البواقي، سنة 2010-2011.

تطرق إلى تطور المحاسبة دوليا و محليا و الى النظام المحاسبي المالي حيث تكلم في هذا الفصل عن الاطار التصوري للنظام ، قواعد الإدراج و التقييم و سير الحسابات و الكشوف المالية ، وخصص فصل تناول النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبية الدولية .

توصل الباحث إلى إلتزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية،إلا أنه خرج عليها في بعض الجزئيات، كعدم التوقف على احتساب الاهتلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي عن الإستثمارات التي تم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع،كذالك إمكانية توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة، بالإضافة إلى معالجة اندماج والشهرة أو فارق الاقتناء.

صعوبات البحث :

نشير إلى أنه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع قد صادفتنا بعض الصعوبات، نذكر منها ما يلي:
قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال عرض للقوائم المالية، بحيث أن أغلب المراجع المتوفرة باللغة الفرنسية وهي مراجع لا تتناسب مع دراسة الحالة الجزائرية بسبب وجود اختلاف في الأنظمة المحاسبية بين فرنسا والجزائر وبالتالي في طريقة إجراء عرض للقوائم المالية، بالإضافة إلى قلة المعلومات المتواجدة بمراجع اللغة العربية.
قلة الأيام الدراسية بشكل كبير حول هذا الموضوع .

خطة و هيكل البحث :

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى فصلين مع فصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام، وعرض للنتائج التي توصلنا إليها،
الفصل الأول :" **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** " حاولنا من خلاله التطرق إلى نشأة و مفهوم المعايير المحاسبية الدولية كما تناولنا في هذا الفصل المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية، و بالإضافة إلى المعايير الخاصة بتقييم و التسجيل،

الفصل الثاني " **القوائم المالية** " خصصنا هذا الفصل الى اعطاء نظرة حول القوائم المالية ، بذكر تعريف القوائم المالية، وظائفها، خصائصها و أهدافها، و أيضا الكشف عن العوامل المؤثرة في القوائم المالية، و في الأخير تطرقنا إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ،

1. الفصل الثالث " **عرض القوائم المالية للمؤسسة اتحاذ التعاونيات الفلاحية UCA** " حيث تم إعطاء لمحة تاريخية عن المؤسسة ، و عرض قوائمها المالية لسنة 2013 و 2014 .

الفصل الأول

المعايير المحاسبية الدولية

IAS/IFRS

الفصل الأول : المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS

تهدف المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات إلى إنتاج معلومة مفيدة لعملية إتخاذ القرار، وترتبط منفعة المعلومة بقدرتها على إشباع حاجات معينة في ظروف معينة، كما ترتبط منفعتها من وجهة نظر مستعمل معين بمقدار إرتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع، وتتحدد طبيعة المعلومات التي على النموذج المحاسبي الوفاء بها في الإجابة على احتياجات مختلف مستعمليها، حسب درجة أهمية وقدرة هذه الأطراف على الحصول عليها، وفي ظل التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالمنا المعاصر وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وتطورها وتوسع مجالات نشاطها ونطاقها الجغرافي، أصبح من الضروري أن تستجيب المحاسبة لإحتاجات هاته الأطراف لمعلومات مفيدة وذات جودة عالية وقابلة للمقارنة، والتي لا يمكن توفيرها في ظل اختلافات الممارسات المحاسبية، مما دفع بالعديد من الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية ببذل الجهود لتقريب وجهات النظر والتفكير في كيفية الابتعاد عن الممارسات المتباينة من خلال محاولة التوفيق بين المعايير المحاسبية المتبعة محليا، بإصدار معايير محاسبية دولية تحظى بالإجماع أو القبول العام.

وتمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الإتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي توثر على المركز المالي للكيان ونتائج أعماله، وتهدف إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة منها، ورغم أن معايير المحاسبة الدولية غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية، فمنذ ظهورها إتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية، ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، في ظل سعيها للوصول إلى الأسواق المالية الدولية وتقديمها لمختلف التسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وعليه قامت الجزائر بعدة إصلاحات نتج عنها تبني نظام محاسبي مالي جديد، سنحاول من خلال هذا الفصل بعد تصنيف معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعات حسب طبيعتها كي نستطيع معالجتها وتقديم أهم ما جاء في كل معيار إجراء مقارنة بين هذه الأخير والنظام المحاسبي المالي من خلال النصوص القانونية الصادرة، لمعرفة مدى التزام هذا النظام بالمعايير الدولية والبحث على أهم نقاط الخروج عنها، وبحكم تميز هذه المعايير بتغيرها المستمر فأحيانا تعدل بعض المعايير وأحيانا يتم سحب بعضها أو يتم استبدالها، فعملية المقارنة لن تأخذ التعديلات التي مست هذه المعايير بعد نوفمبر 2007 تاريخ صدور النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول : معايير المحاسبية الدولية النشأة و المفهوم

نظرا لتأثير العولمة و التكتلات الاقتصادية على الاقتصاديات المحلية التي أدت إلى تلاشي الحدود الجغرافية والاقتصادية، وبالتالي لم تعد المعلومات المالية المتحصل عليها من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابة على تساؤلات المستعملين، مما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات لجذب الاستثمار الأجنبي، وجعل الحاجة ماسة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا والمعايير الدولية، وتكمن أهمية المعايير الدولية في محاولة الابتعاد عن الممارسات المحاسبية المتباينة و إيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم المالية قابلة المقارنة، وتتضمن معلومات تتصف بالثبات و الموثوقية وتساعد على اتخاذ قرارات راشدة من قبل المستخدمين .

المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبية الدولية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، مما يساعد في ظل الانباط بين الأسواق المالية و الأنشطة التجارية و المالية للمؤسسات على إنتاج قوائم مالية قابلة المقارنة دولية الإجابة على احتياجات المستثمرين للمعلومات في ظل تباين الممارسات المحاسبية المحلية و الذي أصبحت عا تحقا أمام الاستثمار الدولي، فتبنى تطبيق هذه المعايير يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي .

1 – مفهوم المعايير المحاسبية

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (NORMA) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (NORMA) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبية، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج والأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، ويرى ليتلتون (LITTLETON) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم و يستخدم كأداة

للمقارنة [1]، في حين يرى الشيرازي أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث [2]، وانطلاقا مما سبق يمكن القول بأن المعايير هي قواعد أو إجراءات أو سياسات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديد ما يجب أن تكون عليه التطبيقات العملية في المحاسبة .

2_ خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص ، أهمها[3] :

- قدرتها على تحقيق الاجماع، خاصة بعد الاصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير ، لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.
- غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

3_ أهمية المعايير المحاسبية

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي الى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى استعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال : [4]

---

[1] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الطبعة الأولى ،الأردن،2001 ص34.

[2] عباس مهيدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباع و النشر،الكويت،1990،ص253

[3] مداني بلغيت، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2004 ص134

[4] أمين السيد أحمد لطفي،**المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2004،ص271

- تحديد و قياس الأحداث المالية للكيان .
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية .
- تحديد الطرق الملائمة للقياس .
- تمكن مستخدمي القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة .
- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة سواءا محليا أو دوليا .

4_ أسباب ظهور المعايير المحاسبية

حسب المظمة الدولية للمعايرة ، فإن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلول ممكنة وقابلة للتحقيق ومتكررة لأسئلة أو مشكلات مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة وعليه يمكن حصر أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة في العناصر الآتية : [1]

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الابتعاد عن التناقضات القائمة ،
- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي .
- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة .
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي .
- تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية .
- تسهيل الاتصال بين المتعاملين الاقتصاديين .

إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة، تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتفادي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

5_ مسار إعداد المعايير المحاسبية

تصدر معايير المحاسبية الدولية (IAS) عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، وأصبحت تسمى بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكلة المجلس، تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار

[1] نفس المرجع السابق،ص375

التالي :[1]

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يثم على أثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل .
- بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم االحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم باسقاطها على الإطار التصوري (IASC)، ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها .
- بعد تلقي فوج العمل رد على إقتراحاته، يقوم باعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة وتبريراتها، وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ومن ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر.
- بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة .
- بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم لإثرائها وتلاقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليها بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس .
- بعد تلقي ودرس الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، وبعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

المطلب الثاني : هيئة إعداد معايير المحاسبة الدولية

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

[1] FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, **S'initier aux IFRS**, Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, France, 2004, P11

1_ هيئة معايير المحاسبية الدولية (IASC)

تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بموجب إتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول و اتخذت من بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبية الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعضها فانخفض عددها 30 معيار، وفي عام 1977 شكلت هذه اللجنة لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بدلية أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرتها حتى سنة 2000 أربعة وثلاثين تفسيرا، تم فيما بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضوا يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل مسماها لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حيث صدرت سبعة معايير منها إلى غاية 2007، وأعيد مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية[1] .

2_ الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبة الدولية

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة هيكلية تمخض عنها في هياكله بدأ العمل بها 01 افريل 2001، وتقرر حسب التوصية في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، وانطلاقا من القانون الأساسي الجديد الذي أدخلت بموجبها إصلاحات جذرية على هياكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية : [2]

- اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبية الدولية IASC–Fondation

تتشكل هذه اللجنة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية والتنوع في الأصول الجغرافية، حيث تتكون هذه اللجنة من 06 أعضاء من أمريكا الشمالية، 06 أعضاء من أوروبا 04 أعضاء من أسيا و 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية شرط احترام التوازن الجغرافي الكلي، كما يترك تعيين 05 أعضاء من بين 19 عضو للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFRC) شريطة

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنش و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص31.
[2] مداني بلغيت، مرجع سبق ذكر، ص128.

التشاور مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، ويتم تعيين الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة و يتمثل دورها الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.
- إعداد و نشر التقارير السنوية عن النشاط.
- تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) وللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC).
- تقييم إستراتجية و فعالية المحاسبة الدولية (IASC) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يعمل هذا المجلس تحت كتف اللجنة (IASC-F) ويتشكل من 14 عضو يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا منهم مهامهم ويسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا ، ويعين أعضاء المجلس لمد ة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، وتكمن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

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

- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وأسهم رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتتمثل مهام المجلس في توجيه الأعمال، كما يشكل فضاء للربط بين معايير المحاسبية الدولية وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومة المالية الدولية.

- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC)

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

المطلب الثالث : تطور معايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبية الدولية بمثابة قواعد تضبط الأعمال و الممارسات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا أنها غير ملزمة وتمتاز بمرونتها وقابليتها للتغيير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتعديلها يعتبر عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمند ظهورها عرفت حركة حيث تم تعديل الكثير منها وسحب بعضها إدماج البعض الأخر في معيار مشابه .

1_ التطور التاريخي لمعايير المحاسبية الدولية

نظرا للتطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وتزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، أصبح من الضروري إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية في إعدادها للقوائم المالية، ومند بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد ة التوافق المحاسبي وترجع فكرة التوحيد المحاسبي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 تاريخ أول مؤتمر دولي للمحاسبين في مدينة سانت في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ و الممارسات المحاسبية للدول الكبرى [1]، وفي أوت من سنة 1966 طرح لورد تنسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين القانونيين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين العموميين في إنجلترا و ويلز(ICAEW) وفي جانفي 1967 أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) والمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) وطبعا (ICAEW) عن تأسيس مجموعة الدراسات، مع تعيين روبرت تروبلاد رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رئيسا لها، واستمر نشاط المجموعة عشر

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص429

سنوات و حلت 1977، وأثناء نشاطها نشرت 20 وثيقة على شكل دراسات مقارنة، سميت الآراء المذكورة فيها بالاستنتاجات.[1]

إذا فمند انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين ازداد الاهتمام بفكرة إيجاد توافق دولي في المعايير المحاسبية، وتم عقد العديد من الندوات والمؤتمرات والاجتماعات لتنظيم مهنة المحاسبة ومناقشة المشاكل وتبادل الخبرات ووجهات النظر من أجل التقليل من الاختلافات بين المعايير المحاسبية السائدة وتضييق دائرة الفروقات، وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي المحاسبي العاشر في سيدني بأستراليا، حضره 4341 مندوبا عن 59 دولة واتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشاكل المحاسبية الدولية والاختلاف بين الممارسات المحاسبية للبلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية والاختلاف بين الممارسات المحاسبية للبلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين، واتجهت العديد من الدول طواعية للتوفيق بين معاييرها المحاسبية ومعايير الدولية التي تعدها لجنة معايير المحاسبة الدولية لكي تستطيع مواكبة العولمة.

2_ التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة وقابلية التعديل استنادا للتغير في الظروف الاقتصادية فوضع المعايير وتعديلها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فتغير المعايير المحاسبية الدولية قد يحدث بسبب ظهور معايير محلية كالمعايير البريطانية أو الأمريكية يعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل في معالجة الانخفاض في قيمة الأصول والشهرة باستبدال معالجة الانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي FASB السباق في طرح هذين الموضوعين وتبعه في ذلك مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن أن يكون التعديل استجابة لمطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية، زيادة إلى دور المنظمين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة المبذولة لإثراء النظرية المحاسبية أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية، وأخيرا تظل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية

[1] طارق عيد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدوليةالحديثة** ، الدار الجامعة، الاسكندرية،مصر، 2006، ص19.

والدقة في المعلومة المحاسبية من أهم أسباب التعديل ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي [1]:

- تعديل المعايير : حيث يتم تعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، والأمثلة على ذلك متعددة حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01.
- إلغاء بعض البدائل المحاسبية : حيث يعتبر تعدد البدائل من أهو الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، ويؤدي اختلاف في النتائج المحاسبية ولعلى أهم هذه التعديلات تعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني في أساليب تقييم المخزون وتعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون قبل أن يستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، اندماج الأعمال في طريق المحاسبة عن الاندماج .
- تعديل التعريفات : من أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر معيار .
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية : كما حصل في التعديل الأخير لمعيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى ومن لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.
- دمج التفسيرات في المعايير : ومن أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في المعيار المحاسبي الأول ودمج (SIC1) في المعيار المحاسبي الثاني.
- دمج بعض المعايير : لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار المحاسبي الدولي الثالث في المعيارين السابع والعشرون والثامن والعشرون ودمج المعيار المحاسبي الدولي الرابع في المعيار الأول.
- سحب بعض المعايير : وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عاليا على تطبيقها كما حصل مع المعيار الخامس عشر المتعلق بالمعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار.
- إلغاء بعد المعايير بمعايير لاحقة : كما حصل مع المعيار الثاني والثلاثون باندماج الأعمال حيث حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث بذات التسمية .

3_ تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

لكي نتمكن من الإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبية الدولية ، قمنا بتجميع المعايير في أصناف كصنف متعلق بجانب أو موضوع معين على النحو المبين في الجداول التالية :

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص35.

جدول رقم (01) : تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

إسم المعيار	N° IAS	N° IFRS
المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية		
الصنف الأول :المعايير المتعلقة بالقوائم المالية		
عرض القوائم المالية	01	
قائمة التدفقات النقدية	07	
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	08	
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	10	
تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة		01
الصنف الثاني :المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية		
التقارير حول القطاعات	14	
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24	
ربحية السهم	33	
التقارير المالية المرحلية	34	
الصنف الثالث :البيانات المالية الموحدة		
القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	27	
الاستثمار في الشركات الزميلة	28	
الحصص في المشاريع المشتركة	31	
اندماج الأعمال		03
الصنف الرابع :المعايير القطاعية		
عقود التأمين		05
المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	26	
الزراعة	41	
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية (الطبيعية)		06
المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي		

الصنف الخامس :تقييم الأصول غير المالية		
إسم المعيار	N° IAS	N° IFRS
المخزونات	02	
الممتلكات والمصانع والمعدات	16	
الأصول غير الملموسة	38	
الانخفاض في قيمة الأصول	36	
العقارات الاستثمارية	40	
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها ا للبيع والعمليات المتوقفة		05
الصنف السادس :تقييم الخصوم غير المالية		
عقود الإيجار	17	
منافع الموظفين	19	
تكاليف الاقتراض	23	
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	37	
الصنف السابع :تقييم الأصول والخصوم المالية		
الأدوات المالية (العرض)	32	
الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	39	
الأدوات المالية (الإفصاح)		07
المدفوعات على أساس الأسهم		02
الصنف الثامن :تقييم النتائج		
عقود الإنشاء	11	
ضرائب الدخل	12	
إيرادات الأنشطة العادية	18	
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20	
الصنف التاسع :التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف		
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية		
التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع		

المصدر : من إعداد البحث بالاعتماد على

BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS Et Les Perspectives De Leur Adoption En Algérie, *Mémoire de Magister* ès *Sciences de Gestion* Option Monnaie et Finances, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007

المبحث الثاني : المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية

تمثل المعلومة المالية الأداة لأي مشروع اقتصادي وتعد عنصر ربط وتنسيق فعلا بين الكيان وفروعة ووسيلة اتصال هامة مع محيطه، وباعتبار أن الهدف الأساسي من المحاسبة هو توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرار، اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمعلومة المالية وكيفية عرضها وخصص لها العديد من المعايير محاولة منه لإيجاد توافق دولي حول كيفيات إعداد وعرض القوائم المالية باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات.

المطلب الأول : معايير عرض المعايير المالية

يمكن تعريف إطار عرض المعلومات المالية بأنه الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالي ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبية الدولية، لذا تعتبر المعلومات الواجب الإفصاح عنها جزء من كل معيار ومرجعا لما لم يتم التطرق إليه في المعايير، ومع ذلك فقد صدر عن معايير خاصة بكيفيات إعداد وعرض القوائم المالية والمعلومات التي يجب أن تشملها بالإضافة إلى المعايير المالية الإضافية .

1_ القوائم المالية

تشمل معايير إعداد وعرض القوائم المالية معيار المحاسبة الدولي الأول عرض القوائم المالية، معيار المحاسبة الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية، معيار الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء، معيار المحاسبة الدولي العاشر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الأول تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة.

بما أن تخصصي في المذكرة هو عرض القوائم المالية فسوف نتطرق لي هذه النقطة في الفصل الثني بالتفصيل .

2_ المعلومات المالية الإضافية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية، معيار المحاسبة الدولي الرابع عشر التقارير حول القطاعات، معيار المحاسبة الرابع والعشرون الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، معيار المحاسبة الدولي الثالث والثلاثون ربحية السهم والمعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون التقارير المرحلية.

- التقارير حول القطاعات IAS14

تنشط العديد من الكيانات في مناطق جغرافية خاضعة لمعدلات ربحية وفرص نمو وإمكانيات مستقبلية ومخاطر مختلفة أو تمارس نشاطات مختلفة، لذا فالمعلومات الخاصة بمختلف أنواع منتجاتها وعملياتها في مختلف المناطق الجغرافية للنشاط ضرورة لتقديم التقارير حسب القطاعات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لأداء الكيان وتقديم الأحسن لمخاطر وعوائد نشاطه، ويهدف المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حسب القطاعات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم أفضل لأداء الكيان ونجاعته[1].

ويطبق هذا المعيار على الكيانات التي تعرض رأس مالها أو بصدد عرضه للتداول في أسواق مالية منظمة، كما يطبق على شركة الأم والشركات التابعة والشركات الحليفة والمشاريع المشتركة والتي تقدم قوائم مالية موحدة ويشجع الكيانات الغير ملزمة به على الإفصاح عن القوائم المالية حسب القطاعات اختياريا، فإذا اختارت ذلك يجب عليها أن تلتزم بمتطلبات هذا المعيار، ونص المعيار على عرض في القوائم المالية أو في الملحق تقارير مالية حسب القطاعات على أساس النشاط إذا كانت مخاطر وعوائد النشاط تتأثر بشكل رئيسي باختلاف المنتجات والخدمات أو حسب القطاع الجغرافي إذا كانت تتأثر باختلاف المناطق الجغرافية، كم حدد هذا المعيار القطاعات الرئيسية التي يجب أن تقدم عنها التقارير وهي:

- القطاع الذي يبلغ حجم إيراداته من المبيعات للعملاء الخارجين 10% وأكثر من مجموع الكيان.
- القطاع الذي يحقق نتيجة سواءا ربح أو خسارة 10% من نتيجة الكيان.
- القطاع الذي تبلغ حجم موجوداته 10% من إجمالي موجودات الكيان.
- إذا كان مجموع الإيرادات الخارجية التي تتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% ما إجمالي إرادات الكيان، يجب تحديد قطاعات أخرى إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن لم تستوف شرط 10% إلى أن تبلغ الإيرادات 75% .

كما حدد المعيار المعلومات التي يجب أن تشملها التقارير القطاعية للقطاعات الرئيسية وكذا المعلومات الإضافية حول القطاعات الثانوية .

[1] Règlement (CE) No 1725/2003 de La Commission du 29 septembre 2003, **Norme Comptable International 14** (**Révisée 1997**) Information sectorielle, Journal officiel de l'Union européenne, 2003, P 07.

أشار النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول مكملات الإعلام الضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية، إلى تقسيم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية وإلى ضرورة تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي، إلا أن لم يتم تحديد شروط وكيفيات القيام بذلك .[1]

- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS24

يهدف المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية أن المعلومات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية تأثر المركز المالي للكيان ونجاعته بوجود أطراف ذات العلاقة، والتي حددها في :[2]

- الكيان التي تتحكم أو يتحكم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت السيطرة المشتركة مع الكيانات المعدة للقوائم (الشركات القابضة، الشركات التابعة، الشركات الحليفة).
- الكيانات المشاركة.
- الأفراد الطبيعيون الذين يملكون بشكل مباشر أو غير مباشر حق التصويت في الكيان المعدة للقوائم المالية.
- المسيرين الرئيسين ، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة و مسؤولية التخطيط و التوجيه و الرقابة.
- الكيانات التي يمارس عليها مساهم أو مسير أو مدير سلطة معتبرة.
- الأفراد الذين يمتلكون حق الرقابة على الكيان.

وتعتبر الأطراف ذات علاقة إذا كان أحد الأطراف السيطرة على الطرف الأخر أو يمارس تأثير كبير عليه في اتخاذ قراراته المالية والتشغيلية، ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن ما يلي :[3]

- العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة.

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** الجريدة الرسمية،الجزائر،عدد19،2009،ص39.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات،**المعايير المحاسبة و الإيلاغ المالي الجوانب النظرية و العملية** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2008 ، ص408.

[3] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE,**Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS et les Perspectives de Leur Adoption en Algérie**, *Mémoire de Magister* ès *Sciences de Gestion* Option Monnaie et Finan**ces**, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007 P 79.

- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يجب على الكيان الإفصاح عن طبيعة العلاقة والأطراف ذات العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات لفهم تأثيراتها المحتملة.
- يجب على الكيان تقديم معلومات حول أجور المسيرين الرئيسيين.
- تقديم معلومات بشكل مفصل عن كل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة .

التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون وخلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والذي نص على ضرورة أن يحتوي ملحق الكشوف المالية على المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة و الفروع والشركة الأم و تلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها (طبيعة العلاقة، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسات تحديد الأسعار التي تخص المعاملات) .[1]

- ربحية السهم IAS33

يهدف المعيار إلى توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرضه في القوائم المالية لتحسين عملية مقارنة أداء الكيان خلال فترات زمنية متعاقبة وبين أداء الكيان والكيانات المماثلة في النشاط لنفس الفترة، ويطبق المعيار على الكيانات التي تعرض أسهمها إلى الاكتتاب والتداول والكيانات التي بصدد فعل ذلك، و حدد المعيار نوعين من ربحية السهم :[2]

$$\text{ربحية السهم الأساسي} = \frac{\text{النتيجة الصافية للدورة المنسوبة للسهم العادي}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الدورة}}$$

(1) بعد طرح حصص الأسهم الممتازة من نتيجة الدورة.

(2) عدد الأسهم العادية في بداية الدورة المعدلة بحركة الأموال الخاصة عبر الفترة (بشكل تناسبي)

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص40.

[2] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, **Les normes comptables internationales IAS/IFRS**, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006,

نتيجة الصافية للدورة المنسوبة للأسهم العادية المعدلة لأثار جميع الأسهم العادية المخففة

ربحية السهم المخفض= ——————————————————————

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المعدلة لأثار جميع الأسهم العادية المخففة

ويتطلب معيار الإفصاح عن ما يلي:[1]

- عرض ربحية السهم الأساسي والمخفض (حتى ولو كانت سالبة) في حساب النتائج فيل كل فئة من الأسهم العادية.
- عرض ربحية السهو الأساسي والمخفض للعمليات المتوقفة إما في حساب النتائج أو في ملحق الكشوف المالية.
- الإفصاح عن الأرباح والخسائر المستخدمة في حساب العائد الأساسي والمخفض للسهم الواحد وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة.
- الإفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة ربحية السهم الأساسية و المخفضة.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى طريقة ربحية السهم الأساسية والمخفضة إلا أن نص على أن يشمل جدول حساب النتائج بالنسبة لشركات المساهمة عل القيمة الصافية لكل سهم من الأسهم.

- التقارير المالية المرحلية IAS34

يهدف المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، ووصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم الكاملة أو المختصرة المرحلية، مما يحسن من قدرة مستعمليها على إدراك مقدرة الكيان على تحقيق الكيان على تحقيق الأرباح أو الحكم على نجاعته وتدفقاته النقدية و مركزه المالي و سيولته[2]، ولم يحدد هذا المعيار الكيانات التي يتوجب علها نشر هذه التقارير أو عدد مرات نشرها أو الفترات التي يجب فيها ذلك وشجع الكيانات التي يتوجب عليها نشر هذه التقارير أو عدد مرات نشرها أو الفترات التي يجب فيها ذلك وشجع الكيانات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي على تقديم تقارير مالية مرحلية على تنسجم مع مبادئ الاعتراف والقياس

[1] 1 OBERT ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, **Edition Dunod**, Paris, France, 2004, P 465.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودود، الجزائر، سنة2009، ص169

والإفصاح الواردة في هذا المعيار [1]، وحثها على تقديم تقارير مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من السنة المالية و نشرها في فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المالية المرحلية فالتقارير المالية المرحلية تمثل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختصرة، تعتبر في مثابة تحديث للقوائم المالية السنوية، و يفترض أن تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكون تكرار للمعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقا، و يقضي هذا المعيار إذا قام الكيان بنشر تقارير مالية مرحلية يجب أن تمثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي الأول، وأن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي تدخل ضمن القوائم المالية السنوية، والملاحق والتفسيرات المختارة، كما يجب إدخال ملاحق إضافية إذا كان حذفها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة أو المرحلية المضللة، وعرض الأرباح الأساسية والمخفضة في جدول حسابات النتائج كاملة أو مختصرة للفترة المرحلية، كما يجب على الكيان تطبيق نفس السياسات المحاسبية المطبقة في كشوفها المالية السنوية على التقارير المالية المرحلية على أن لا تِثر عدد مرات إصدار التقارير على قياس نتيجته السنوية.

على عكس معايير المحاسبية الدولية، لم يشير النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى التقارير المرحلية وكيفية إعدادها والمعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير المالية.

المطلب الثاني : البيانات المالية الموحدة

شهد العالم خلال العقد الأخير من الزمن تزايدا ملحوظا لظاهرة اندماج الأعمال ونشوء المجموعات نتيجة لظهور العولمة وتطور واتساع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، ونظرا لاختلافات الممارسات المحاسبية دوليا وأهمية مشاكل المحاسبة عن الاندماج وتوحيد البيانات المالية والاختلافات الكبيرة في الممارسات السائدة في هذا المجال، إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بها وأصدر عدة معايير تهدف في مجالها إلى تحديد التقنيات والسياسات الواجب إتباعها عن دمج الحسابات وإعداد القوائم المالية الموحدة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذا المجال، وتشمل المعايير المحاسبة الدولي الثامن والعشرون الاستثمارات في الشركات الزميلة، معيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون الحصص في المشاريع المشتركة ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث اندماج الأعمال.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص558

1_ القوائم المالية الموحدة و المنفصلة IAS27

يهدف المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الكيانات تسيطر عليها الشركة الأم، والبيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة، وحسب هذا المعيار نقول عن الكيان أنه يسيطر عل كيان أو كيانات أخرى إذا توفرت أحد الشروط الآتية[1] :

- الحيازة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة على أغلبية حقوق التصويت في كيان أخر.
- امتلاك أكثر من 50% من الأسهم التي لها حق التصويت والتي تم الحصول عليها في إطار اتفاقية أو شراكة.
- سلطة تحديد السياسات المالية والتشغيلية بموجب قانون أو عقد.
- القدرة الحصول على أغلبة الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة .

حدد المعيار إجراءات التوحيد لإعداد الكشوف المالية الموحدة والمنفصلة للشركة الأم والشركات التابعة، بجمع نبود الأصول و الخصوم والأعباء والنواتج واستبعاد أرصدة حساب الاستثمارات في الشركات التابعة والعمليات المتبادلة للمجموعة، كما نص على ضرورة استخدام سياسات محاسبية موحدة وقيام بإجراءات تسوية في حالة اختلاف السياسات أو اختلاف تواريخ إعداد القوائم المالية، ويجب إدماج النتائج أعمال الشركات التابعة بالبيانات المالية الموحدة ابتداء من تاريخ الحيازة، واستبعادها عند تاريخ بيعها ويعتبر الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية لصافي موجودات الشركة التابعة التنازل عليها كربح أو خسارة للشركة الأم ويدرج في جدول حسابات النتائج الموحد، كما يجب أن يتضمن ملحق القوائم المالية الموحدة ما يلي [2]:

- معلومات موجزة عن الشركات التابعة (الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج،...).
- طبيعة العلاقة بين الفروع والشركة الأم التي لا تملك نصف حقوق التصويت.
- طبيعة العقود التي تحد من قدرة الشركات التابعة على تحويل الأموال للشركة الأم.

[1] J.F DES ROBERT Et AUTRES, **Norme IFRS ET PME**, Dunod, Paris, France, 2004, P 92.

[2] ROBERT Obert, **La Construction Du Droit Comptable**, 20/11/2009, http://pagesperso-orange.fr /robert.obert/ La_construction_du_droit_comptable_2008.pdf.P123

التزم النظام المحاسبي المالي بمعيار المحاسبي السابع والعشرون التزاما تاما من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لا سيما فيما يخص الكيفيات الخاصة للتقييم المحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير[1].

2_ الاستثمار في الشركات الزميلة IAS28

يهدف المعيار إلى وضع القواعد المعمول بها لإعداد القوائم المالية الموحدة والمنفصلة للمستثمر (الشركة المدمجة) عن مساهماته في الشركات الزميلة (الشركات المشاركة)، فالشركة الزميلة هي كيان يجور فيه المستمر على نفوذ هام فلا يعتبر شركة تابعة ولا مشروع مشترك، والنفوذ الهام حسب هذا المعيار يقصد به القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات في السياسات المالية والتشغيلية دون ممارسة سيطرة ونقول عن الكيان أن له نفوذا هاما في كيان أو كيانات أخرى إذا امتلك بشكل مباشر أو غير مباشر على ما بين 20 إلى 50 % من حقوق التصويت[2] .

نص المعيار على أن تسجل المساهمات في الشركات الزميلة في القوائم الموحدة وفق طريقة المعادلة بتسجيل المساهمات في البداية بسعر التكلفة ثم يعمد إلى تعديل القيمة المحاسبية لتعكس حصة المستثمر في نتائج الشركات الزميلة، بعد تاريخ الحيازة كما ألزم المعيار المستثمر الذي لا يقوم بإعداد قوائم مالية موحدة بتقديم معلومات حول مساهماته في الشركات الزميلة بالإضافة إلى معلومات حول الشركات الزميلة (الاسم ، بلد النشاط، الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء،...) ضمن ملحق قوائم المالية المنفصلة، وعرف المعيار الشهرة أو فارق الاقتناء بأنه الفرق بين تكلفة الامتلاك وحصة المستثمر في القيمة العادلة لصافي الموجودات القابلة للتحديد ويتم معالجتها محاسبيا وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث (اندماج الإعمال) والذي عوض معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون.

على ضوء ما سبق و مقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها [3]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الثامن و العشرون.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص15.

[2] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P168.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص15.

3_ الحصص في المشاريع المشتركة IAS31

المشروع المشترك هو إجراء تعاقدي بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة، ويهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للمساهمات في المشاريع المشتركة و تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لكل طرف مشترك، و يطبق على محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة، و إعداد التقارير المالية حول أصول وخصوم و نواتج وأعباء المشاريع المشتركة في القوائم الملية الموحدة والمنفصلة للكيانات المشتركة مهما كان هيكلها والشكل الذي يعمل بموجبه، وحدد المعيار ثلاثة أشكال من المشاريع المشتركة [1].

- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة: لا يتطلب هذا الشكل من أشكال السيطرة المشتركة إنشاء كيان منفصل، لذا فلا يمكن إعداد قوائم مالية للمشروع المشترك بل يجب على القائمين عليه إعداد حسابات التسيير من أجل تقييم أداء المشروع المشترك، ونظرا لأن الأصول والخصوم والأعباء والنواتج تم تسجيلها في القوائم المالية المنفصلة للكيان المشارك في بياناته المالية الموحدة، فلا يشترط القيام بأي تعديل أو إجراء أي تجميع فيما يتعلق بهذه البنود، بل يجب فقط الاعتراف بالأصول التي تسيطر عليها والالتزامات التي تتكبدها و الأعباء التي تتحملها ونصيبها من نواتج بيع سلع وخدمات المشروع المشترك.
- الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة: هذا الشكل لا يتطلب كذلك إنشاء كيان مشترك، كما لا يتطلب إنشاء قوائم مالية خاصة بالمشروع المشترك، بل يجب على الكيانات المشتركة الإفصاح عن حصتها من الموجودات، مفصلة حسب نوع الأصول والالتزامات التي تتكبدها، ونواتج بيع أو استخدام نصيبها من أنتاج المشروع المشترك وأي مصاريف تتحملها من مشروع المشترك.
- الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة: هي مشاريع تتطلب إنشاء كيان يكون لكل مشترك حصة فيه، وفق إجراءات تعاقدية تنشأ بموجبها سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للمشروع، يساهم كل مشترك بمساهمات عينية أو نقدية ويقوم بإعداد قوائم مالية منفصلة بإتباع نفس السياسات وفق معايير المحاسبة الدولية، ويسمح المعيار بنوعين من المعالجة المحاسبية للمساهمات في الكيانات المشتركة وفي القوائم المالية لكل طرف مشارك، إما بطريقة توحيد النسبي أين تضمن الميزانية الموحدة حصة كل مشارك من الأصول

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS Et Les Perspectives De Leur Adoption En Algérie**, *Mémoire de Magister* ès

المسيطرة عليها و الالتزامات المسؤول عليها، ويضم جدول حساب النتائج حصته من الأعباء والنواتج عن الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة وهي الطريقة الموصى بها، أو بطريقة المعادلة.

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون و مطابقته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول العمليات المنجزة بصورة مشتركة، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي نص على أن تسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقفة على الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين، كما يتطرق إلى إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة المنفصلة الخاصة بالكيان المشترك بل اكتفى بتحديد كيفية إعداد وتقديم الحسابات المركبة[1].

4_ اندماج الأعمال IFRS3

صدر هذا المعيار وأصدر ساري المفعول ابتداء من مارس 2004 حيث عوض معيار المحاسبة الدولي IAS22 [2]، بهدف تحقيق تقارب دولي حول الممارسات المحاسبية التي تحكم اندماج الأعمال وعرف اندماج الأعمال بأنها تجميع لمجموعة من الوحدات المنفصلة والأعمال في كيان أو وحدة اقتصادية واحدة، فاندماج الأعمال مصطلح عام يدل على عملية الضم أو التوحيد و يأخذ أحد الأشكال، أما الاتحاد أو الاندماج أو السيطرة[3]، وتعالج المحاسبة على اندماج الأعمال عموما بطريقة تجميع المصالح أو بطريقة الشراء، إلا أن معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث أجاز فقط استعمال طريقة الشراء، حيث يقوم الكيان المدمج بالاعتراف بصافي أصول الكيان المندمج والتزاماته الحالية والمحتملة القابلة للتحديد بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، و تتطلب هذه الطريقة تحديد الكيان المدمج و قياس تكلفة الاندماج وتوزيعها عند تاريخ الحيازة على الأصول المستحوذ عليها والالتزامات الحالية والمحتملة التي تظهر، ويمثل الفرق بين تكلفة الاقتناء والقيمة العادلة للعناصر القابلة للتحديد فارق اقتناء أو الشهرة (Good will) وعرف مجلس المحاسبة الدولي بأن أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص15.

[2] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P 153.

[3] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة المقدمة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،2009،ص60.

عن أصول تم حيازتها عن طريق الاندماج ويمكن تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل، وتتحدد قيمته وفق العلاقة التالية[1]:

فارق الاقتناء = سعر الشراء(تكلفة الحيازة) – صافي أصول الكيان المندمج بالقيمة السوقية

صافي أصول الكيان المندمج= القيمة العادلة للأصول – القيمة العادلة للالتزامات الحالية المحتملة

فإذا كان سعر الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول نكون أمام شهرة موجبة، أما إذا كان سعر الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي أصول الأصول نكون أمام شهرة سالبة، ونص المعيار على أن تتم محاسبة أية زيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتريات في تاريخ الحيازة كشهرة يتم الاعتراف بها كأصل وتخضع لاختيار القيمة عند نهاية كل سنة لمعرفة ما إذا كان هناك تدني في القيمة إثباته وتحميله للفترة التي حدث فيها [2]، أما الشهرة السالبة فلا يعترف بها هذا المعيار، والنص في الفقرة 81 منه على التأكد مرة أخرى من قياس تكلفة الاندماج و القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد، ومن تم يتم اعتراف الفرق كربح يرحل إلى جدول حساب النتائج مباشرة .

على عكس معيار الإبلاغ المالي الدولي الثلث والذي نص على تطبيق طريقة الشراء على اندماج الأعمال مهما كان شكل الاندماج ومنع استخدام طريقة تجميع المصالح عاجل النظام المحاسبي المالي تجميع الكيانات في حالة السيطرة باستخدام طريقة التكامل الشامل (تجميع المصالح)، وبالنسبة لفارق الاقتناء أو الشهرة والتي لا تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء، فالنظام المحاسبي المالي اعترف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس وأمر بأن تخضع لاختيارات نقص القيمة مرة على الأقل في السنة وهو ما أقره معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، إلا أن النظام المحاسبي المالي على عكس ما نص علية هذا المعيار أعتبر الشهرة أصل قابل للاهتلاك يتم تحديد عمرها والقسط السنوي لاهتلاكها أما الشهرة السالبة والتي لا يعترف بها معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث نص النظام المحاسبي المالي على أن تسجل ضمن الأصول غير الجارية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل[3].

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في 01/01**/2008، مجموعة أبو غزالة، عمان، الأردن،2008، ص344.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص729.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص15-18.

المطلب الثالث: المعايير القطاعية

أول مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض القطاعات التي تمارس نشاط ذو خصوصية بعض العناية حيث خصص لقطاع التأمينات معيارا محاسبيا وهو معيار الإبلاغ المالي الدولي الرابع عقود التأمين، أما القطاع البنكي فقط خصص له معيار المحاسبة الدولي ثلاثون الإفصاح عن المعلومات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، إلا أنه أصبح لاغيا بصدور معيار الإبلاغ الدولي السابع وخصص المعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون للمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد الفلاحي فقد خصص له المعيار المحاسبي الدولي الحادي والأربعون الزراعة، كما صدر عنه معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية (قطاع المناجم).

1_ عقود التأمين IFRS4

يعتبر هذا المعيار أول معيار تناول عقود التأمين، صدر سنة 2004 بهدف بيان كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل الكيان الذي يصدر العقود (شركات التأمين) إلى أن يكمل مجلس المحاسبة الدولية الجزء الثاني من مشروعه، وحسب هذا المعيار تعرف عقود التأمين بأنها عقد يقبل بموجب أحد الأطراف (شركة التأمين) مخاطر تأمين مهمة من الطرف الأخر (حامل بوليصة التأمين) من خلال اتفاق على تعويض حامل البوليصة، إذا أثر حدث مستقبلي غير مؤكد بشكل سلبي عليه[1]، وينص المعيار على ما يلي:

- الإعفاء المؤقت من بعض المعايير الأخرى مثل معيار المحاسبي الدولي الثامن.
- عدم الاعتراف بمخصصات المطالبات المحتملة بموجب عقد غير موجود في نهاية الفترة.
- اختيار انخفاض القيمة لأصول إعادة التأمين.
- الاحتفاظ بالتزامات التأمين في الميزانية إلا أن تتم تسويتها أو إلغائها.
- قياس الحقوق التعاقدية بمبلغ يتجاور قيمتها العادلة.
- استخدام سياسات غير موحدة فيما يتعلق بالتزامات التأمين للشركات التابعة.

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 99.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل شركة التأمين لأن في الجزائر مثل هذه الأنشطة تعامل بصفة خاصة وفق قواعد وإجراءات قانونية وتنظيمية تتعلق بتنظيم نشاطها وطرق اعددها للقوائم المالية.

2_ المحاسبة عن التقارير عن برامج منافع التقاعد IAS26

يتناول المعيار كيفية إعداد البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد و يبين شكلها ومحتواها، ويعرفها على أنها ترتيبات يقدم الكيان بموجبها منافع للمواطنين عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواءا على شكل دخل سنوي أو اقتطاعات) عندما يكون بالإمكان تحديد هذه المنافع ومقدار المساهمات قبل التقاعد، ويدور المعيار حول محورين رئيسيين هما:

- تحديد مبادئ القياس و الإبلاغ لتقارير برامج و خطط منافع التقاعد، ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن منافع التقاعد.

غير أن هذا الموضوع غالبا ما يتعلق بقوانين وتشريعات محلية قد تكون من مسؤولية جهات حكومة تلتزم بتنفيذ نصوص قانونية متعلقة بالمتقاعدين ومنحهم و رواتبهم الشهرية والحوافز لذا تنتهي علاقة الكيان بالمستخدم بانتهاء فترة خدمته، باعتبار أن الكيان قدم مساهمات عن مستخدميه طيلة فترة خدمتهم للهيئات المسؤولة عن منافع التقاعد[1].

في الجزائر يقوم الكيان بدفع مساهمات عن كافة مستخدميه وبصفة إجبارية لصندوق التقاعد الذي يتولى بدوره دفع المنح المتعلقة بالتقاعد، وتنتهي علاقة الكيان بالمستخدم بمجرد الإحالة على التقاعد إذا لم يشر النظام المحاسبي إلى هذا المعيار باعتبار أن برامج منافع التقاعد لا تقع علة عاتق الكيان.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص523.

3.3_الزراعة IAS41

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية وكيفيات عرض القوائم المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي ويعرفه بأنه إدارة كيان للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع أو إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية، ويتألف التحويل البيولوجي من عمليات النمو، الفقدان، الإنتاج والتوليد والتي تسبب تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية، ويعرف الإنتاج الزراعي بالإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية التابعة للكيان، ويصف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو والإنتاج والتوليد والفقدان والقياس المبدئي للإنتاج الزراعي وقت الحصاد، إلا أن هذا المعيار لا يطبق على الأراضي والموجودات الغير ملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، ويتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، إبتداءا من الاعتراف المبدئي ووصولا إلى وقت الحصاد، باستثناء الحالات التي لا يمكن فيها تقدير القيمة العادلة بموثوقية، كما تسجل التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية كخسائر أو أرباح في جدول حساب النتائج خلال الفترة التي حدثت فيها، وتعتبر المنح الحكومية الغير مشروطة المرتبطة بالأصول البيولوجية والمقيمة بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع دخلا يتم الاعتراف بها عندما تصبح مستحقة القبض، أما إذا كانت هاته المنح مشروطة فلا يتعين الاعتراف بها إلا بعد تلبية شروطها، ويجب على الكيان أن يفصح ضمن قوائمه المالية عن مايلي[1]:

– وصف كمي ونوعي وتقييم لكل مجموعة من الأصول البيولوجية التي يمتلكها في بداية ونهاية السنة، وإنتاجه من المنتجات الزراعية خلال السنة.

– الأساليب والطرق المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي وقت الحصاد.

– إجمالي القيمة الدفترية والاستهلاكات المتراكمة للأصول البيولوجية.

–طبيعة المنح الحكومية المعترف بها والشروط المرفقة والانخفاض المتوقع في مستوى الدعم الحكومي.

نص النظام المحاسبي المالي على أن تقيم الأصول البيولوجية لدى إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا تعذر تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة فتقيم بتكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة وتسجيل الخسائر والأرباح الناجمة عن تغير القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حدثت فيها[2] ، كما نص على أن يشمل ملحق

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص421.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص 10.

الكشوف المالية على مكملات الإعلام الضرورية لفهم أفضل للكشوف المالية وعلية فالنظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الحادي والأربعون.

4.3_استكشاف وتقييم الموارد المعدنية (الطبيعية) IFRS6

يطبق المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن الموارد الطبيعية سواءا تلك التي تدفع قبل حصول الكيان على حق الانتفاع أو بعد ثبوت جدوى استخراج الموارد الطبيعية، ويهدف لتحديد كيفية إعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، وتوفير معلومات تحدد المبالغ الواردة في القوائم المالية لمساعدة مستخدميها على فهم كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ويجب على الكيان تحديد سياسة يوضح فيها النفقات التي يمكن الاعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم (إقتناء حق الانتفاع، مصاريف الدراسات، الحفر، المعاينة، ...) والثبات على تطبيق هاته السياسة، وعدم الاعتراف بالنفقات المتعلقة بتطوير موارد طبيعية كأصول استكشاف، كما يجب الاعتراف بانخفاض القيمة المتعلقة بأصول الاكتشاف والتقييم عندما تشير حقائق أو ظروف إلى إمكانية أن تتجاوز المبالغ المسجلة للأصول مبلغها القابل للاسترداد[1]، وعليه فالاعتراف بخسائر القيمة وفق هذا المعيار يختلف على ما ورد في معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون المتعلق بانخفاض قيمة الأصول إلا أنه يتم تقييم وعرض الانخفاض في القيمة وفقه.

أقر النظام المحاسبي المالي على أن تدرج مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري ضمن الأصول وتعتبر تثبيتات معنوية[2] ، وعليه فالنظام المحاسبي المالي التزم بمعيار الإبلاغ المالي الدولي السادس .

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص410.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص08.

المبحث الثالث :المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

تعد مشكلة متى يجب الاعتراف بالأصول والخصوم وكيفية تقييمها ومتى يجب إدراجها في الحسابات وكيفية إلغاء الاعتراف بها من القضايا الرئيسية التي تعالجها المحاسبية، ونظرا لاختلاف الممارسات السائدة في هذا المجال بين الدول، ولتأثير الطرق والسياسات والقواعد المتبعة في التقييم والإدراج والاعتراف على نتيجة الكيان وأدائه المالي وتدفقاته النقدية، اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بها من خلال إصدار عدة معايير جاءت مكملة لمعايير إعداد وعرض القوائم المالية بهدف وضع القواعد الأساسية للاعتراف والقياس ومحاولة منه لتوحيد الممارسات من خلال تحديد الإطار العام لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي الواجب اعتمادها من طرف جميع الكيانات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول : تقييم الأصول والخصوم غير المالية

ميزت معايير المحاسبة الدولية في قواعد التقييم بين الأصول والخصوم المالية والأصول والخصوم غير المالية، فالأصول والخصوم غير مالية التي حددت معايير المحاسبة الدولية قواعد تقييمها تشمل المخزونات الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، العقارات الاستثمارية، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، عقود الإيجار، منافع الموظفين وتكاليف الاقتراض.

1_ تقييم الأصول غير المالية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتقييم الأصول غير المالية معيار المحاسبة الدولي الثاني المخزونات، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة، معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون انخفاض في قيمة الأصول، معيار المحاسبة الدولي الأربعون العقارات الاستثمارية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الخامس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

- المخزونات IAS2

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية المخزونات بأنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي للكيان، أو في شكل منتجات جارية أو مواد أولية ولوازم تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات، ويهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية المطبقة على المخزونات، ونص على وجوب تقييم المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز، فتكلفة المخزونات تمثل كل التكاليف المتعلقة بالحيازة أو الإنجاز بالإضافة إلى المصاريف المرتبطة بالتحويل المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال المخزونات إلى

مكان التخزين، أما القيمة الصافية للإنجاز فتمثل سعر البيع المقدر مطروح منه التكاليف الضرورية المقدرة لتحقيق عملية البيع، وتقاس التكلفة باستخدام طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة[1]، وتقيم المخراجات من المخزونات باستعمال إما طريقة الصادر أولا وارد أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)وفي حالة بيع المخزونات يتم ، الاعتراف بالقيمة الدفترية للمخزونات كمصاريف كما يتم الاعتراف بنواتج بيع المخزونات، ويتم الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق وجميع خسائر المخزونات كمصاريف في الفترة التي تحدث فيها، أما زيادة قيمة المخزون القابلة للتحقيق فيجب الاعتراف بها كتخفيض للمبلغ في الفترة التي يحصل فيها العكس، ويقضي المعيار بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخزونات والتي يجب أن تتضمن على الأقل مايلي:

- الطرق المحاسبية المعتمدة في الجرد وتقييم الإخراجات والطرق المستعملة في تحديد التكلفة.
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزونات.
- مبلغ المخزونات المسجل كمصاريف خلال الدورة (المواد المستهلكة) .
- مبلغ المؤونات والتهور في القيمة الخاص بالمخزونات والإرجاعات المتعلقة بالمؤونات والمسجلة كإيراد مع شرح الأسباب التي أدت لهذه الاسترجاعات.

اعتمد النظام المحاسبي المالي على نفس التعريف للمخزونات ونفس مرجعية التقييم والمحاسبة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي الثاني، لذا فالنظام المحاسبي المالي التزم التزاما تاما بما جاء في هذا المعيار.

2.1.1_الممتلكات والمصانع والمعدات**IAS16**

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تعتبر أصول ملموسة يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في إنتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية ويتوقع استعمالها لأكثر من السنة الواحدة، ويتم الاعتراف بها كأصل إذا كان من المرجح أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، وتشمل تكلفة الممتلكات والمصانع و المعدات عند الإدراج الأولي في الحسابات سعر شرائها بما فيها رسوم الإسترداد والضرائب الغير مسترجعة بعد إقتطاع الحسومات والخصومات وأية تكاليف تنسب بشكل مباشر لإحضار الأصل للموقع والتقدير الأولي لتكاليف التفكيك أو الإزالة أو الترميم، ونص المعيار على أن يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي، حيث تقضي طريقة التكلفة بأن يتم التسجيل بعد الاعتراف الأولي للممتلكات

[1] شعيب شنوف، الجزء الأول،مرجع سبق ذكره،ص147.

والمصانع والمعدات كأصل بتكلفتها مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، أما طريقة إعادة التقييم فيتم بموجبها تحديد القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات بشكل موثوق، ويتم تسجيل الأصل بالمبلغ المعاد تقييمه الذي يمثل القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، على أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام في نهاية كل سنة لضمان عدم اختلاف القيمة المسجلة للأصل بشكل كبير عن القيمة العادلة، فإذا زادت القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها في شكل رؤوس أموال خاصة تحت بند فائض إعادة التقييم، غير أنه إذا كانت هذه الزيادة تعوض انخفاض القيمة لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كعبء تدرج كنواتج[1] ، أما إذا إنخفضت القيمة المسجلة للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها كعبء إلا إذا كانت مرتبطة بفارق إعادة تقييم إيجابي لنفس الأصل أدرجت في الحسابات كرؤوس أموال خاصة فتنسب إليه، ويقيد الرصيد كعبء من الأعباء.

وعرف هذا المعيار الاهتلاك بأنه تخصيص منتظم للمبلغ المهتلك للأصل خلال عمره الإنتاجي ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط المتوقع لإستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، ويتم إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة للأصل عند التصرف به أو عند عدم توقع أية فوائد اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به، ويدرج الفارق بين سعر التنازل والقيمة المتبقية للأصل في جدول حساب النتائج كأرباح أو خسائر، كما يفرض هذا المعيار على الكيان إتباع التقارب حسب المكونات إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيمة، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل و يهتلك باعتباره أصل مستقل بذاته، ونص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات والتي يجب أن تشمل مايلي [2]:

- قواعد القياس المستخدمة لتحديد القيمة المحاسبية.
- مدة الحياة ومعدلات الاهتلاك المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية وقيمة الاهتلاكات المتراكمة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية.
- مقاربة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة المحاسبية تبين الاختلافات (المدخلات، المخرجات الزيادة أو النقصان الناجم عن إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة، قسط الاهتلاك).

[1] OBRET ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Op.cit, P 239.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية** ، الصفحة الزرقاء، برج الكيفان، الجزائر، 2010، ص99

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي السادس عشر ومطابقته بما ورد في القرار المؤرخ في26جويلية 2008 حول قواعد التقييم والإدراج في الحسابات الخاصة بالتثبيتات العينية[1] ، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بما ورد في هذا المعيار.

3.1.1 الأصول غير الملموسة IAS38

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية و الافصاحات المتعلقة بالأصول غير الملموسة والتي لا يتم التعامل معها وفق معيار محاسبي أخر، ويعرف الأصول غير الملموسة بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد وليس لها جوهر مادي، ويتم الاعتراف بها إذا كان من المنتظر أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية و يمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، ويطبق هذا المعيار على التكاليف المتكبدة مبدئيا للحصول على أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك المتكبدة لاحقا لتظيف إليه أو لإستبدال بعض أجزائه أو لخدمته، وتقييم الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها عن طريق الشراء لدى الاعتراف الأولي بها بتكلفتها المتضمنة سعر الشراء ورسوم الإستراد والضرائب غير المسترجعة بعد خصم الحسومات والخصومات إضافة إلى أية مصاريف منسوبة بشكل مباشر لإعداد الأصل المستخدمة[2] ، أما تلك المولدة داخليا فتكلفتها تساوي مجموع النفقات المتكبدة من تاريخ تلبيتها لمعايير الاعتراف والتي نص عليها المعيار وهي:

- لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل.
- لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناشئة عن البحث، أما المصاريف المدفوعة يتم الاعتراف بها كعبء وقت تكبدها.
- لا يتم الاعتراف بالماركات والمواد المشابهة المولدة داخليا كأصول غير ملموسة.
- يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناشئة عن التطوير إذا إستطاع الكيان توضيح الجدوى الفنية من إتمام الأصل لجعله مهيأ للاستخدام أو البيع، وقدرته على استخدامه أو بيعه، وكيفية توليد الأصل للمنافع الاقتصادية المستقبلية، وقدرة الكيان على توفير مصادر مالية وفنية لإتمام عملية التطوير وإمكانية تحديد النفقات المنسوبة إليه مباشرة.

-عدم الاعتراف بالنفقات المعترف بها سابقا على أنها مصاريف مرتبطة بالأصل.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، مرجع سبق ذكره،ص08.

[2] شعيب شنوف، الجزء الثاني،مرجع سبق ذكره،ص142.

يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي بها على أن يطبق نفس النموذج على كل الأصول لنفس الصنف؛ ويقدر ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد وفق الفترة التي يتوقع أن يقوم الأصل فيها بتوليد تدفقات نقدية، ولا يجوز أن يتعدى العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس نشئ عن حقوق تعاقدية فترة تلك الحقوق كما يتعين على الكيان تطبيق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون لتحديد ما إذا انخفضت قيمة الأصول مع مراجعة العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة سواء كان محدد أم لا في نهاية كل سنة، ويعالج التغيير في تقدير العمر الإنتاجي وفق معيار المحاسبة الدولي الثامن، ويتطلب المعيار الإفصاح عن مايلي [1]:

- مدة العمر الإنتاجي ومعدلات الاهتلاك وطرق الإطفاء.
- القيمة الدفترية الإجمالية والاهتلاكات المتراكمة متضمنة انخفاض القيمة في بدية ونهاية الفترة المحاسبية.
- المصاريف التي تم تضمينها في الأصل.

مقارنة بين القيمة الدفترية (n-1 و n) في بداية ونهاية السنة و تبين المدخلات للسنة و المخرجات والزيادة أو النقصان الناجمة عن إعادة التقييم وقسط الاهتلاك المسجل.

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس التعريف للأصول غير الملموسة التي سماها بالتثبيتات المعنوية، كما اعتمد على نفس المرجعية في المعالجة المحاسبية والإدراج والتقييم من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في26 جويلية 2008 في ما يتعلق بالتثبيتات المعنوية[2] ، لذا فيمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم كليا بمعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون.

4.1.1_الانخفاض في قيمة الأصولIAS36

يهدف المعيار إلى وصف الإجراءات التي يطبقها الكيان لضمان أن لا تسجل الأصول بما يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويطبق على جميع الأصول ما لم تكن معالجة بشكل خاص وفق معيار آخر[3] و وفق هذا المعيار يجب على الكيان تقدير في تاريخ إعداد القوائم المالية ما إذا كان هناك إي مؤشر يدل أن الأصل قد تنخفض قيمته، وعندها يقدر المبلغ القابل للاسترداد والذي يمثل أعلى قيمة بين صافي سعر البيع و قيمة استخدامه، فصافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في ظروف منافسة طبيعية بين أطراف مطلعة وراغبة بعد

[1] BRUN STEPHAN, **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualiano Editeur Paris, France, 2004,P117

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص08-11.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص572.

خصم التكاليف الإضافية المباشرة أما قيمة استخدام الأصل فتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من استمرار استعمال الأصل والتخلص منه بعد إنتهاء عمره الإنتاجي، وبغض النظر على ظهور هذه المؤشرات أم لا يقوم الكيان بمايلي:

- إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة التي لها عمر إنتاجي غير محدد وتلك التي ليست متاحة للاستخدام من خلال مقارنة قيمتها الدفترية بمبلغها القابل للاسترداد.
- إجراء الاختبار السنوي لانخفاض قيمة الشهرة Good Will .

وحسب هذا المعيار يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصل كعبء في جدول حساب النتائج إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي أخر فتعالج على أنها خسائر إعادة التقييم وفق لذلك المعيار، وإذا تبين أن خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في السنوات السابقة غير مبررة تدرج في جدول حساب النتائج كنواتج، إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي أخر فتعتبر إرتفاع إعادة التقييم وتعالج وفق ذلك المعيار، ويتطلب المعيار تحديد خسارة انخفاض قيمة الأصول بشكل منفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل، أما إذا تعذر ذلك يتوجب على الكيان تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة تولد النقد ومقارنتها مع القيمة الدفترية لكافة الأصول المنتمية لوحدة توليد النقد (مثل آلة إنتاج ضمن خط إنتاجي) ويجب أن تشمل القوائم المالية معلومات حول خسائر انخفاض القيمة والمبالغ المستردة لكل فئة من الموجودات في جدول حساب النتائج خلال الدورة أو في جدول تغير الأموال الخاصة بصفة مباشرة[1].

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي السادس عشر ومطابقته بما ورد في القرار المؤرخ في26 جويلية 2008 حول المعالجة المحاسبية للتثبيتات ومحتوى الكشوف المالية، نلاحظ أن النظام المحاسبي التزم التزاما تاما بمعيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون.

5.1.1_العقارات الاستثمارية IAS40

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية، والتي يعرفها بأنها ممتلكات محتفظ بها من طرف المالك بموجب عقد إيجار تمويلي، من أجل الحصول على إيجار أو زيادة في رأس المال و ليس من أجل استخدامها في إنتاج أو توليد بضائع أو خدمات أو لأغراض إدارية أو بيعها في إطار النشاط العادي، ويتم

[1] BRUN STEPHAN, Op.cit, P 113.

الاعتراف بها على أنها أصول إذا وفقط إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بموثوقية[1] .

تقيم العقارات الاستثمارية مبدئيا لدا إدراجها الأولي بسعر التكلفة الذي يشمل سعر الشراء وتكاليف المعاملة، ثم يختار الكيان بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للتقييم بعد الاعتراف الأولي على أن تطبق نفس السياسة على جميع العقارات الاستثمارية، والقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية حسب هذا المعيار هي السعر الذي يمكن عنده مبادلة الممتلكات بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري، ويتعين إلغاء الاعتراف بالعقار الاستثماري عند التصرف به أو عند سحبه بشكل دائم من الاستخدام ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية عند التصرف به، ويتم تحديد الخسائر والأرباح الناجمة عن سحب العقارات الاستثمارية أو التصرف بها بالفارق بين صافي عوائد التصرف والمبلغ المسجل للأصل، وتدرج في جدول حساب النتائج خلال الفترة التي حصلت فيها ما لم يطلب معيار المحاسبة الدولي السابع عشر عقود الإيجار غير ذلك عند البيع أو الاستئجار.

من خلال ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد التقييم والإدراج للعقارات الموظفة[2] ، نستنتج أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه معيار المحاسبة الأربعون حيث أخذ بنفس المفهوم ونفس قواعد التقييم والإدراج.

6.1.1_الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة IFRS5

يعالج هذا المعيار كيفية قياس وعرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة التي تمثل خسائر أو أرباح التخلص من خط إنتاجي أو ما شابهه، ونظرا لكون مثل هذه العمليات غير متكررة ولها خصوصيات، فعرضها في القوائم المالية بشكل مستقل من شأنه تمكين مستخدمي القوائم تقييم الوضعية المالية ونتائج أعمال الكيان وتدفقاته النقدية المستقبلية بشكل أفضل، صدر المعيار سنة 2004 بديلا لمعيار المحاسبة الدولي الخامس والثلاثون بهدف تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وكيفيات عرض العمليات المتوقفة [3].

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكر،ص152.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص10.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص754.

ووفق هذا المعيار تقييم الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بقيمتها المحاسبية أو العادلة أيهما أقل مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وتعرض بشكل مستقل في الميزانية مع التوقف عن اهتلاكها بتاريخ إقرار ذلك، أما العمليات المتوقفة فهي أحد مكونات الكيان تم التصرف فيها أو تم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع[1] ، وتصنف العمليات بأنها متوقفة حسب هذا المعيار بتاريخ تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع أو عند التصرف فيها، وينبغي أن تحدد نتائج العمليات وتعرض في بند مستقل في جدول حساب النتائج، ونص المعيار على أن الأصول الغير متداولة المستغنى عنها لا تصنف محتفظ بها برسم البيع لأن قيمتا المحاسبية تسترد أساسا من خلال استمرار استخدامها، ويمكن اعتبارها عمليات متوقفة إذا استوفت الشروط الواردة في المعيار، وتشمل الأصول غير المتداولة المستغنى عنها الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي والتخلص منها بهجرها وليس ببيعها، وعليه لا تعامل الأصول غير المتداولة التي تم إيقاف استخدامها مؤقتا على أنها مستغنى عنها.

يختلف النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة، حيث لم ينص على ضرورة إدراجها كبنود مستقلة في الميزانية وجدول حساب النتائج وتعامل مثل باقي الأصول الغير متداولة فلا يتم التوقف عن اهتلاكها إلا عند التاريخ الفعلي للبيع، أما الأصول المستغنى عنها فتخرج من الميزانية بتاريخ إقرار الاستغناء عنها لأن الكيان لم يعد ينتظر منها أن تعود عليه بمنافع اقتصادية مستقبلية، كما نص النظام المحاسبي المالي على أن تدرج تكاليف التخلص من الأصل ضمن قيمته لدى الإدراج الأولي إذا أمكن تحديدها بشكل موثوق.

2.1_ تقييم الخصوم غير المالية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتقييم الخصوم غير المالية معيار المحاسبة الدولية السابع عشر الخاص بعقود الإيجار، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر المتعلق بمنافع العمال، معيار المحاسبة الدولي الثالث و العشرون الخاص بتكاليف الاقتراض ومعيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون الذي خصص للمخصصات و الأصول والالتزامات المحتملة.

1.2.1_ عقود الإيجارIAS17

يقوم معيار المحاسبة الدولي السابع عشر على مبدأ تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث وفقا لمضمونها وحقيقتها وليس فقط على شكلها القانوني، ويهدف المعيار إلى وصف السياسات المحاسبية المناسبة للمستأجر والمؤجر والكشف عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب عقود إيجار التمويل، ويعتمد في تصنيفه لعقود

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره،ص690.

الإيجار على القدرة التي تكون فيها المخاطر والمكافئات المرتبطة بملكية الأصل المستأجر متضمنة مع المستأجر أو المؤجر، فتصنف عقود الإيجار على أنها عقود إيجار تمويل إذا نقلت بشكل جوهري كل المخاطر والمكافئات وأنها عقود إيجار تشغيلي إذا لم تتم نقل المخاطر والمكافئات، ويعالج هذا المعيار محاسبيا عقود الإيجار سواء بالنسبة للمستأجر أو المؤجر [1]:

- بالنسبة للمستأجر :يتم الاعتراف بدفعات عقد الإيجار التشغيلي كمصاريف على أساس القسط الثابت طول مدة العقد، أما عقد الإيجار التمويلي فعند بداية مدة العقد يتم الاعتراف به كأصل أو التزام في الميزانية بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة أو إذا كانت أقل بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا، حيث يتم تحديد كل منها عند بداية العقد، وتقسم دفعات الإيجار بين الأعباء المالية و مبلغ سداد القرض عن كل فترة، ويتم تحميل الإيجار كمصاريف في الفترة التي دفع فيها، وتؤدي عقود الإيجار التمويلي إلى إطفاء اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك وتحسب الأقساط وفق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون، وأن لم يكن هناك تأكد معقول أن المستأجر سيتحصل على ملكية الأصل محل عقد إيجار التمويلي يتم إطفاء اهتلاك الأصل خلال فترة أقل من مدة العقد.
- بالنسبة للمؤجر :تعرض الأصول محل عقد إيجار تشغيلي في القوائم المالية طبقا لطبيعة الأصل أما الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي فيتم الاعتراف بها وتعرض كذمم مدينة بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، ويعترف المؤجر إذا كان موزعا أو مصنعا بأرباح أو خسائر البيع في الفترة طبقا للسياسة التي يتبعها في البيع المباشر، فإذا أدرجت فوائد مخفضة ظاهريا يجب تحديد أرباح البيع على أساس معدلات الربح المعمول بها في السوق، كما يتم الاعتراف بالتكاليف الخاصة بالتفاوض بالنسبة للمؤجر البائع كمصاريف عند الاعتراف بأرباح البيع.

اعتمد النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عقود إيجار التمويل، على نفس المنهج في التمييز بين عقود الإيجار وأعطى نفس المفهوم ونفس الشروط لإيجار التمويل التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي السابع عشر، كما إنتهج نفس نمط المعالجة المحاسبية بالنسبة المستأجر والمؤجر لذا فالنظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار [2].

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص496.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص19.

2.2.1_ منافع الموظفين IAS19

منافع الموظفين هي جميع أشكال التعويضات التي يمنحها الكيان مقابل الخدمات التي يقوم بها الموظف، ويهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفيات المحاسبة عن منافع الموظفين وطرق تقييمها والإفصاحات الواجبة عنها، ويطبق من قبل صاحب العمل في المحاسبة عن جميع منافع الموظفين باستثناء تلك التي تعالج وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولية الثاني، وتنقسم منافع الموظفين إلى[1] :

- منافع قصيرة الأجل :وهي المنافع الواجبة الدفع خلال إثنى عشر شهر من تقديم الخدمة كالأجور، العطل مدفوعة الأجر، العلاوات والمنافع غير النقدية، فعندما يقوم الموظف بتقديم خدمة للكيان خلال الفترة المحاسبية يجب على الكيان الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم للمنافع المتوقع دفعها مقابل تلك الخدمة على أنها التزام بعد خصم أي مبلغ مدفوع مسبقا، وعلى أنها مصاريف إلا إذا تطلب أو أجاز معيار أخر إدراجها ضمن تكلفة أحد الأصول.

- منافع ما بعد التوظيف :هي منافع مستقبلية واجبة الدفع بعد مدة الخدمة، يلتزم الكيان بدفعها وفق خطط مساهمة محدد أو خطط منافع محددة، فخطط المساهمات المحددة يقوم الكيان بموجبها بدفع مساهمات ثابتة لكيان منفصل (صندوق) ولا يترتب عنها أي التزام قانوني بدفع مساهمات إضافية إذا لم يتمكن الصندوق من توفير مخصصات كافية لدفع المستحقات المتعلقة بمنافع ما بعد الخدمة، وينبغي على الكيان الاعتراف بالمساهمات المستحقة الدفع على أنها التزامات بعد خصم المساهمات المدفوعة مسبقا وعلى أنها مصاريف إلا إذا تطلب أو أجاز معيار أخر إدراجها ضمن تكلفة أحد الأصول، أما خطط المنافع المحددة فهي خطط ينشأ بموجبها على الكيان مجموعة من الالتزامات بعد إحالة الموظف على التقاعد وقد حددها هذا المعيار وبين كيفية الاعتراف بها.

- منافع نهاية الخدمة :هي منافع واجبة ومستحقة الدفع إما بسبب قرار الكيان بإنهاء خدمة أحد الموظفين قبل تاريخ التقاعد الإعتيادي أو بسبب قرار الموظف قبول الإستقالة الطوعية مقابل تلك المنافع و ينبغي خصمها عندما تصبح مستحقة بعد فترة تزيد عن إثنى عشر شهرا من إنتهاء فترة إعداد القوائم المالية.

التزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعيار المحاسبة الدولي التاسع عشر لاسيما فيما يتعلق بالمنافع قصيرة الأجل حيث اعتمد على نفس مرجعية المعالجة المحاسبية، أما منافع ما بعد التوظيف فالكيان ملزم قانونا بالاعتماد على خطط مساهمات محددة حيث يلتزم الكيان بدفع مساهمات محددة عن كافة الموظفين إلى صندوق المعاشات وتنتهي علاقته بالموظف عند إنتهاء فترة الخدمة.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص514.

3.2.1_تكاليف الاقتراض IAS23

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي ينبغي أن تدرج إما كمصاريف أو تدرج في قيمة الأصل إذا كانت موجهة مباشرة لامتلاكه أو إنشاءه أو إنتاجه، وعرف المعيار تكاليف الاقتراض بأنها الفوائد وغيرها من التكاليف التي يتحملها الكيان والمتعلقة باقتراض الأموال وتشمل مايلي [1]:

- فوائد السحب على المكشوف والقروض القصيرة والطويلة الأجل.
- إطفاء العلاوات وأقساط سداد القروض.
- إطفاء المصاريف والمبالغ المتعلقة بتنظيم وترتيب عملية الاقتراض.
- المصاريف المالية المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها.
- الاختلاف في سعر الصرف المرتبط بالفوائد في حالة الاقتراض بالعملة الأجنبية.

وميز هذا المعيار بين نوعين من المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض هما [2]:

- المعالجة المرجعية :تسجل تكاليف الاقتراض كمصاريف في الفترة التي وقعت فيها بغض النظر عن الاستفادة من الأموال المقترضة.
- المعالجة البديلة (المسموح بها): تكاليف الاقتراض التي توجه مباشرة لشراء، بناء أو إنتاج أصل مؤهل يتم تضمينها في تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للكيان و يمكن تحديد التكاليف بشكل موثوق، على أن لا تتجاوز مبلغ التكاليف التي تم تضمينها في تكاليف الأصول للفترة المبلغ الإجمالي لتكاليف الاقتراض المتكبدة لنفس الفترة، أما إذا لم يتحقق أحد الشرطين تسجل التكاليف كمصاريف.

ونص المعيار على الإفصاح على جميع المعلومات المتعلقة بتكاليف الاقتراض ضمن القوائم المالية ويجب أن تشمل على الأقل المعلومات التالية:

- طريقة المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.
- مبلغ تكاليف الاقتراض المحملة في تكاليف الأصول خلال الفترة.
- معدل الرسملة المستخدمة لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المحملة في تكاليف الأصول.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص394.

[2] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 130.

على ضوء عرضنا المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008حول قواعد التقييم والإدراج الخاصة بالقروض والخصوم المالية[1] ، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار في معالجته لتكاليف الاقتراض.

4.2.1 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة IAS37

هدف المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف وقواعد القياس المناسبة على المخصصات و الالتزامات والأصول المحتملة وتقديم معلومات كافية عنها، لتمكين مستخدمي المعلومات من فهم طبيعتها و توقيتها وقيمتها، وعرف هذا المعيار المخصصات (المؤونات) بأنها التزامات مالية ليس لها توقيت أو قيمة محددة يتم الاعتراف بها إذا وفقط [2]:

- يملك الكيان التزاما ماليا قانونيا أو نفعيا نتيجة لحدث سابق.
- من المحتمل أن يتطلب خروج موارد تتضمن منافع اقتصادية لتسوية هذا الالتزام.
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بشكل موثوق، وأشار المعيار إلى الحالات النادرة التي يكون فيها التقدير بشكل موثوق مستحيل.

فإذا لم يتم تلبية هذه الشروط لا يتم الاعتراف بالمخصصات، ويمثل المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للنفقات المطلوب لتسوية الالتزامات الحالية في نهاية فترة إعداد القوائم المالية، وينبغي إعادة التقديرات في تاريخ إعداد القوائم وتعديلها لتعكس أفضل تقدير، وعلى الكيان تقديم معلومات ضمن ملحق القوائم المالية يصف فيها ويبرر مبلغ المخصصات.

وعرف المعيار الالتزامات المحتملة بأنها التزامات ممكنة ناجمة عن أحداث سابقة سيتم تأكيد وجودها من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث السابقة الغير مؤكدة والتي لا تقع كليا تحت سيطرة الكيان، وهي التزامات مالية ناجمة عن أحداث سابقة لم يتم الاعتراف بها إما لأنه من غير المحتمل أن تكون هناك حاجة لخروج موارد تتضمن منافع اقتصادية لتسويتها أو لا يمكن تقدير قيمتها بشكل موثوق، ولا ينبغي على الكيان الاعتراف بها ولكن ينبغي عليه تقديم وصف لطبيعتها ضمن ملحق القوائم المالية لتقدير مدى تأثيرها المالي، أما الأصول المحتملة فقد عرفها بأنها أصول ممكنة ناجمة عن أحداث سابقة والتي سيتم تأكيد وجودها من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير الأكيدة والتي لا تقع كليا تحت سيطرة

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص14.

[2] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكر،ص117.

الكيان، وبمقتضى هذا المعيار لا يتم الاعتراف بها ولكن يجب تقديم وصف موجز حول طبيعتها في ملحق القوائم المالية لتقدير مدى تأثيرها المالي.

التزم النظام المحاسبي المالي ضمنيا بمعيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون في تعريفه للمخصصات (المؤونات)، وفي قواعد التقييم والإدراج في الحسابات والاعتراف بالأصول والخصوم وأقر بأنها تدرج عندما يكون من المحتمل أن تعود منها أو عليها أية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ويمكن تقييمها بطريقة صادقة، إلا أن النظام المحاسبي المالي سمح بتوزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة وهذا الإجراء غير مقبول وفق معايير المحاسبة الدولية[1].

المطلب الثاني : تقييم الأصول والخصوم المالية

تشمل المعايير الخاصة بتقييم الأصول والخصوم المالية معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية العرض، معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية الاعتراف والقياس، معيار الإبلاغ المالي الدولي السابع الأدوات المالية الإفصاح و معيار الإبلاغ المالي الدولي الثاني المدفوعات على أساس الأسهم.

1_الأدوات المالية (العرض) IAS32

أراد مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال هذا المعيار تزويد مستخدمي القوائم المالية بأداة لفهم الأدوات المالية، فهدف هذا المعيار هو فرض قواعد بشأن شكل الأدوات المالية ويطبق من طرف الجهة المصدرة لهذه الأدوات التي تصنيف إلى [2]:

- الأصول المالية :وتشمل النقديات، الحقوق التعاقدية للحصول من كيان أخر على نقد أو أصل مالي أخر، الحقوق التعاقدية لتبادل أدوات مالية مع كيان أخر في ظل ظروف محتمل أن تكون مواتية، عقود سيتم أو يمكن أن يتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان.
- الالتزامات المالية :وتشمل الالتزامات التعاقدية لتسليم نقد أو أصل مالي أخر أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع كيان أخر وفق شروط يمكن أن لا تكون مواتية للكيان، عقود سيتم أو يمكن أن يتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان والغير مصنفة على أنها من أدوات ملكيته.
- حقوق الملكية :هي أي عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول الكيان بعد خصم التزاماته المالية.

[1] نفس المرجع السابق، ص124.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص 316.

يعتمد هذا المعيار على مبدأ جوهري في تصنيف الأدوات المالية حيث تصنف إلى التزامات أو حقوق ملكية استنادا إلى وجود عقد بذالك، وينبغي على الكيان إتخاذ موقف بشأنها عند الاعتراف الأولي بها، فلا يجوز تغيير التصنيف لاحقا على أساس تغير في الظروف المحيطة، وتكون الأدوات حقوق ملكية فقط عندما:

- لا تتضمن التزام تعاقدي لتسليم نقدية أو أصول مالية أخرى لكيان أخر.
- إذا كانت الأداة سيتم أو قد يتم إطفاؤها بحقوق ملكية مملوكة من قبل المصدر.

وفق هذا المعيار تصنف الفوائد وعوائد الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عن الأدوات المالية أو بعنصر من عناصرها على أنها التزامات مالية وتسجل في جدول حسابات النتائج كنواتج أو أعباء، أما التوزيعات لحملة الأدوات المالية المصنفة كحقوق ملكية يجب تحميلها بمعرفة المصدر على أنها حقوق ملكية مباشرة، ويتحدد تصنيف الفوائد وعوائد الأسهم والخسائر والأرباح الناجمة عن الأدوات المالية كنواتج أو أعباء وفق تصنيفها في الميزانية، فالتوزيعات المدفوعة على أسهم صنفت كالتزامات يجب معالجتها كمصاريف وبنفس الطريقة تعالج الفوائد المتعلقة بالسندات والأرباح والخسائر الناتجة عن السداد أو إعادة تمويل الأدوات المالية، بينما تعالج التسديدات أو إعادة تمويل الأدوات المالية المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغيرات في حقوق الملكية[1] ، ويجيز المعيار إجراء المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وتسجيله بالقيمة الصافية في الميزانية إذا كان الكيان أمام أحد الحالات التالية:

- لديه حق قانوني ملزم بعمل مقاصة أو تسوية بين المبالغ المحققة.
- إذا كان ينوي عمل تسوية على أساس الصافي وإثبات الأصل مع تسوية الالتزام في آن واحد.

من خلال عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول سير الحسابات للمجموعة الخامسة الحسابات المالية، وما نص عليه النظام رقم09 – 08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية[2]، و ما جاء في النظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن لمخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكر،ص205.

[2] نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر2009، **المتعلقة بقواعد التقييم و التسجيل المحاسبي لأدوات المالية من طرف البنوك و المؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد14، 2010، ص19

والمؤسسات المالية[1]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون في قواعد عرضه للأدوات المالية.

2_الأدوات المالية (الاعتراف والقياس) IAS 39

يهدف المعيار إلى وضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية وبيان كيفية تصنيفها ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض قيمتها ومحاسبة الضمان، وينبغي على الكيان الاعتراف بالأصول أو الخصوم المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرف في الأحكام التعاقدية للأداة، ويتم إثبات شراء الأصول المالية باستخدام إما تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية مع الثبات على استخدام نفس الأسلوب على كل فئة من فئات الأصول المالية، كما ينبغي إثبات بيع الأصول المالية عند تاريخ التسوية، ويجب إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما يتم تسديده إي عند الوفاء بالالتزامات المحددة في العقد أو إلغاؤه أو إنتهاء مدته[2] .

ونص هذا المعيار على أن تقيم الأصول أو الالتزامات المالية عند الاعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة المنسوبة بشكل مباشر لشراء أو إصدار الأصل أو الالتزام المالي، وتمثل القيمة العادلة المبلغ الذي يتم مقايضة الأصل أو تسوية الالتزام به بين أطراف راغبة ومطلعة، أما إذا تم الشراء بمبلغ يختلف عن القيمة العادلة يتم الاعتراف بالفرق كربح أو خسارة، ولغرض تقييم الأصل المالي بعد الاعتراف الأولي به صنف المعيار الأصول المالية إلى أربعة فئات وهي:

- الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة :تقيم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتنائها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة كأرباح أو خسائر، وتسجل في جدول حساب النتائج عند تاريخ إعادة التقييم.
- الأصول المالية المعدة للبيع :تقيم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتنائها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية إلى غاية إلغاء الاعتراف بالأصل، أين يتم تحويل الرصيد المتراكم للأرباح والخسائر إلى جدول حساب النتائج باستثناء الحالة التي تنخفض فيها قيمة الأصول باستمرار أو الفروق ناجمة عن أسعار الصرف.
- الأصول المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق :يعاد تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق

[1] نظام رقم09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009، **المتضمن لمخطط الحسابات البنكية و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد76، 2009،ص17.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص633.

للاعتراف الأولي بها بالتكلفة المطفأة باستخدام سعر الفائدة المعمول به، أما الأصول المالية التي ليس لها تاريخ استحقاق ثابت تقيم بمقدار تكلفتها، وتخضع كافة الأصول المالية لاختبار انخفاض القيمة.

- القروض والذمم المدينة :تقييم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتنائها بالتكلفة المطفأة بالاعتماد على سعر الفائدة المعمول به دون النظر لنية الكيان في الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

أما الالتزامات المالية فبعد الاعتراف الأولي بها تقييم بقيمتها المطفأة ماعدا الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات المطلوبة فتقييم بقيمتها العادلة باستثناء المطلوبات المشتقة المرتبطة بتسليم أداة حقوق ملكية غير مدرجة والتي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة فتقييم بتكلفتها، ووفق هذا المعيار لا يجوز إجراء إعادة تصنيف للأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة، وعرف هذا المعيار محاسبة الضمان على أنها وسيلة لإدارة المخاطر، يتم من خلالها استخدام مشتق مالي أو أكثر لمواجهة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو التزام مالي أو عملية مستقبلية وتناول ثلاثة أنواع من التحوط وهي[1] :

- تحوط القيمة العادلة :هي تغطية لمواجهة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مالي و يتطلب المعيار قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الاعتراف بتغيير قيمتها في جدول حساب النتائج كأرباح أو خسائر.
- تحوط التدفقات النقدية :هي أداة لمواجهة التعرض لتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بأصل أو التزام مالي أو عملية مرجحة الحدوث ومن المحتمل أن تؤثر على الأرباح والخسائر ويتطلب المعيار قياسها بالقيمة العادلة و الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغيير قيمتها مباشرة ضمن حقوق الملكية.
- تحوط صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية :يعتبر تحوط تدفق نقدي وفق هذا المعيار ويتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة في بند منفصل في حقوق الملكية إذا كان التحوط فعالا، وعند التخلص من صافي الاستثمار يتم نقل التغيرات ضمن جدول حساب النتائج.

على ضوء عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد تقييم المشتقات المالية، وما نص عليه النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية [2] ، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون في الاعتراف وقواعد تقييم للأدوات المالية.

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكر،ص233.

[2] نظام رقم 09-08، مرجع سبق ذكره،ص19.

3_الأدوات المالية (الإفصاح) IFRS7

صدر هذا المعيار سنة 2007 وألغى معيار المحاسبة الدولي الثلاثون (الإفصاح عن المعلومات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة) بهدف بيان الإفصاحات الواجبة المتعلقة بالأدوات المالية، لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم أهميتها وتأثيرها أداء الكيان ومركزه المالي ومعرفة طبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عنها وكيفية إدارتها، ويطبق هذا المعيار على كافة الكيانات سواءا تلك التي لديها أدوات مالية قليلة أو تلك التي تمثل الأدوات المالية معظم أصولها وخصومها مثل البنوك والمؤسسات المالية، ويتطلب المعيار تقديم معلومات حسب صنف الأدوات المالية بتجميعها ضمن أصناف تتناسب وطبيعة المعلومات المفصح عنها، وتأتي المبادئ الواردة في هذا المعيار مكملة لمعيار المحاسبة الدولية الثاني والثلاثون والتاسع و الثلاثون ونص على مجموعة كبيرة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أو الملحق و التي يمكن أن نجمعها ونلخصها في ما يلي[1]:

– السياسات المتبعة في إدارة المخاطر المالية والإحتياطات المنتهجة لمواجهتها.

– الأحكام والشروط والأساليب المعتمدة لكل فئة من الموجودات والمطلوبات المالية وأدوات حقوق الملكية التي ينبغي على الكيان توفيرها.

– معلومات حول طبيعة الأدوات المالية وشروطها ومواصفاتها التي قد تؤثر على كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.

– المبادئ والأساليب المحاسبية المعتمدة (معدلات الفائدة، مخاطر الائتمان، القيمة العادلة...).

على ضوء عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عرض الكشوف المالية، وما جاء في النظام رقم 09–04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها[2] ، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار الإبلاغ المالي الدولي السابع.

4_ المدفوعات على أساس الأسهم IFRS2

يهدف المعيار إلى بيان ووصف كيفيات التقرير عن العمليات المتضمنة التسديد من خلال إصدار أسهم، ويصف مبادئ القياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم، كما صنف تلك المعاملات إلى ثلاثة أصناف وهي:

– المعاملات التي تكون فيها البضائع والخدمات مقابلا لأدوات الملكية بما فيها الأسهم.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص310.

[2] نظام رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، المتضمن **إعداد الكشوف المالية للبنوك و المؤسسات المالية و نشرها، الجريدة الرسمية، الجزائر**، عدد 76، 2009، ص 16

– المعاملات التي يشتري فيها الكيان بضائع أو خدمات مقابل التزامات يتحملها إتجاه المورد تمثل مبلغ قائما على أساس سعر السهم أو قيمته أو أدوات حقوق ملكية أخرى؛

– العمليات التي يقوم فيها الكيان باستلام أو شراء بضائع أو خدمات وتتيح بنود الإتفاق سواءا للكيان أو المورد خيار أن يقوم بتسويتها نقدا أو عن طريق إصدار حقوق ملكية.

عندما تكون البضائع أو الخدمات مقابلا لأدوات الملكية تقيم الزيادة المقابلة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، وأن لم يتمكن الكيان من تقدير القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق فيتعين عليه تقييمها بشكل غير مباشر من خلال الرجوع للقيمة العادلة لحقوق الملكية الممنوحة، أما إذا كانت البضائع أو الخدمات في مقابل التزامات يتحملها المورد فتقييم البضائع أو الخدمات المستلمة بالقيمة العادلة للالتزامات المتكبدة، وإلى أن يتم تسوية الالتزام يجب على الكيان إعادة تقييم هذا الالتزام عند كل إعداد للقوائم المالية والاعتراف بتغيرات القيمة كخسائر أو أرباح في جدول حساب النتائج، وفيما يخص المعاملات التي تتيح فيها بنود الإتفاق سواءا للكيان أو للمورد خيار التسوية نقدا أو عن طريق إصدار أدوات ملكية يجب على الكيان محاسبة تلك المعاملات على أنها معاملة يشتري خلالها بضائع أو خدمات مقابل التزامات يتحملها إلى الحد الذي تحمل فيها الكيان التزام معين بالتسوية نقدا، أو كمعاملة تكون فيها البضائع أو الخدمات مقابل حقوق ملكية إلى الحد الذي لا يتم فيها تحمل التزام بالتسوية نقدا، وحدد هذا المعيار متطلبات إفصاح متنوعة لتمكين مستخدمي المعلومات من فهم نذكر منها [1]:

– طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم القائمة خلال الفترة.

– كيفية تحديد القيمة العادلة سواءا للبضائع أو الخدمات المستلمة أو حقوق الملكية الممنوحة.

– تأثير معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح وخسائر الفترة وعلى المركز المالي.

من خلال ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه هذا المعيار.

المطلب الثالث: تقييم النتائج والتغيرات في أسعار العملات

النتائج أو الإيرادات وفق معايير المحاسبة الدولية هي التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية الناجمة عن سير النشاط العادي للكيان وتحسب على أساس الفرق بين الأموال الخاصة عند تاريخ الإغلاق وتاريخ فتح السنة

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص 412.

المالية مع استبعاد المعاملات بين المساهمين، وتعتبر القضية الرئيسية التي تعالجها محاسبة الإيرادات هي متى يتم الاعتراف بها وقد إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنتائج وخصص معايير حدد من خلالها قواعد التقييم والإدراج والاعتراف بالأعباء والنواتج والنتائج وعالج تغير قيمة العملة وأسعار الصرف والتي لها آثر بارز على النتائج.

1_ تقييم النتائج (الإيرادات)

تشمل المعايير الخاصة بتقييم النتائج معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر عقود الإنشاء، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر ضرائب الدخل، معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر إيرادات الأنشطة العادية و معيار المحاسبة الدولي العشرون محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

1.1_عقود الإنشاء IAS11

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والأعباء المتعلقة بعقود الإنشاء، ونظرا لطبيعتها (تاريخ البدء وتاريخ الإنتهاء في سنوات مختلفة) تعتبر القضية الرئيسية في محاسبة عقود الإنشاء هي تخصيص الإيرادات والنفقات المرتبطة بالعقد على الفترات التي يتم فيها الإنجاز، ويعرف المعيار عقد الإنشاء بأنه عقد بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة أصول، وميز بين نوعين من العقود [1]:

- العقد ذو السعر المحدد :وهو عقد يحدد فيه السعر بشكل ثابت مع احتمال أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكلفة.
- عقد التكلفة زائد نسبة :هو عقد يتم فيه الإتفاق بين المقاول والعميل على تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف مع إضافة رقم ثابت أو نسبة من التكاليف.

نص المعيار على الاعتراف بالإيرادات والنفقات المرتبطة بعقد الإنشاء كنواتج أو أعباء عندما يمكن تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق وفق نسبة الإنجاز في تاريخ إعداد القوائم المالية، كما يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصاريف بغض النظر عن ما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا والمرحلة التي وصلت إليها عملية الإنجاز، وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول وفق هذا المعيار، حيث توفر معلومات مفيدة عن الأداء ومقدار النواتج الواجب تخصيصها لكل فترة الأمر الذي يجعلها تتماشى مع مبدأ الاستحقاق ومبدأ الفترة المحاسبية واستقلالية الدورات، ولكي يمكن تقدير ما تم إنجازه من العقد يجب على الكيان أن يكون قادر على تقدير مايلي:

[1] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P78.

- إيرادات العقد التي تخص المرحلة المنجزة.
- مرحلة الإنجاز.
- التكاليف التي تم تحملها لإنجاز المرحلة التي وصل إليها الإنجاز.

أما إذا لم يكن بالإمكان تقدير ما تم إنجازه على الكيان أن لا يعترف بأي أرباح ناتجة عن العقد والاعتراف بإيراد المحقق فقط للحد الذي تكون فيه التكاليف التي تم تحملها متوقع استردادها واعتبارها مصاريف عند تحملها، أي يتم استخدام أسلوب استرداد التكلفة في المحاسبة على عقود الإنشاء، ووفق هذا المعيار على الكيان الإفصاح على جميع المعلومات المرتبطة بعقود الإنشاء التي يعتقد أنها هامة نسبيا ومنها [1]:

- أسلوب تحديد الإيراد.
- أسلوب تحديد مرحلة الإنجاز.
- عقود الإنشاء قيد التنفيذ.
- التكاليف الإجمالية التي تم تحملها والأرباح التي تم الاعتراف بها؛
- الإيرادات المقبوضة مسبقا.

من خلال ما سبق وعلى ضوء ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول العقود طويلة الأجل[2] ، وملحق الكشوف المالية نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر.

2.1_ ضرائب الدخلIAS12

يهدف المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ويتم الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترة الحالية والسابقة كالتزام بالقدر الذي لم يتم دفعه، ويجب قياس التزامات الضريبة الحالية عن الفترة الحالية والسابقة وفق معدلات الضريبة السائدة، فإذا كان من المرجح أن لا تتساوى القيمة المسجلة لدفعات الضريبة المستقبلية مع ما ستكون علية يتطلب المعيار الاعتراف بالفارق كالتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل [3].

- الالتزام الضريبي المؤجل :هو ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية الواجبة التسديد بموجب قانون الضرائب خلال الفترة المستقبلية، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالقيمة الدفترية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المحاسبية للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،ص484.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص18

[3] BRUN STEPHAN, Op.cit, P143.

- أصول الضريبة المؤجلة :هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطة الضريبية ومن المتوقع خصمها من ضرائب الدخل للفترات اللاحقة.

ويتطلب هذا المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي تعترف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواءا تلك الناشئة في السنوات السابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو الناشئة في الفترة الحالية و ستنعكس خلال الفترات اللاحقة من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل و الأساس الضريبي له شرط تقدير قيمة الأصول بموثوقية، ويتوجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كنواتج أو أعباء يتعين تضمينها بالربح أو الخسارة الظاهر في جدول حساب النتائج ويستثنى من ذلك:

- الأرباح التي لا تظهر محاسبيا في جدول حساب النتائج ويتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مثل تصحيح الأخطاء، فرق إعادة التقييم، فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.
- اندماج الأعمال بطريقة التملك.

ونص المعيار على ضرورة الإفصاح على كافة المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل ومنها:

- أصول والتزامات الضرائب.
- مصاريف الضرائب عن الأنشطة العادية ومكوناتها.
- الضرائب عن الأنشطة غير العادية.
- التغيير في معدلات الضرائب.
- الضرائب المتعلقة بالعمليات غير المستمرة.
- تأثيرات الضرائب على التوزيعات للاحقة لصدور الميزانية.
- تفاصيل عن أصول الضريبة المستحقة.

من خلال ما سبق وعلى ضوء ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول الضرائب المؤجلة وضرائب الدخل، نستنتج أن النظام المحاسبي المالي التزم بما ورد في معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر.

3.1_ إيرادات الأنشطة العادية IAS18

إيرادات الأنشطة العادية هي التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية خلال الدورة والناجمة عن سير النشاط العادي للكيان عندما تؤدي هذه التدفقات إلى زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المرتبطة بالمساهمات في رؤوس

الأموال الخاصة، ويطبق المعيار على بيع البضائع وتقديم الخدمات واستخدام الآخرين لأصول الكيان التي يعود عليه بالفائدة ورسوم المنافع وأرباح الأسهم [1].

- بيع البضائع :يتطلب المعيار الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع إذا توفر الشروط الآتية:
  - عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع.
  - عندما لا يحتفظ البائع بالسيطرة والرقابة على هذه البضائع.
  - يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
  - من المحتمل أن المنافع المتعلقة ببيع البضائع ستتدفق على البائع.
  - يمكن قياس تكلفة البضائع بشكل موثوق.
- تقديم الخدمات :عندما يمكن تقدير مخرجات المعاملة المتضمنة تقديم الخدمات بشكل موثوق يتم الاعتراف بالإيراد المرتبط بها بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة باستخدام طريقة نسبة الإنهاء في تاريخ إعداد القوائم المالية، وعندما لا يكون بالإمكان تقدير المخرجات بشكل موثوق يتم الاعتراف بمقدار إمكانية استرداد المصاريف المعترف بها.
- الفائدة ورسوم المنفعة وأرباح الأسهم :يتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة التي وضحها معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون، ويتم الاعتراف برسوم المنفعة على أساس الاستحقاق وفق جوهر الإتفاقية، أم أرباح الأسهم فيتم الاعتراف بإيرادها عند تأكيد حق المساهم باستلام الدفعات.

وفق هذا المعيار يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البديل المستلم أو القابل للإستلام ويتم تحديده عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة والذي يمثل الفاتورة مع الأخذ بعين الاعتبار الحسومات و الخصومات، وعند مبادلة بضائع أو خدمات مع بضائع أو خدمات أخرى يجب الاعتراف بالدخل الناجم عن المبادلة، ويتحدد الإيراد باستخدام القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة إن تعذر ذلك بالقيمة العادلة للبضائع المتنازل عنها، أما إذا كان مبلغ الإيراد يمثل نقدية أو شبه نقدية فالقيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الاعتراف بها تكون عادة أقل من القيمة الإسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على استلامها، ونص المعيار على أن يفصح الكيان عن مايلي:

- الطرق المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد.
- مبلغ كل نوع من أنواع الإيرادات المعترف بها خلال الدورة.

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 151.

– مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع والخدمات.

– الأرباح والخسائر الطارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون.

من خلال ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد تقييم النواتج نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم التزاما تاما بما جاء في معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر.

4.1_محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية IAS20

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية والاعتراف بها والإفصاح عنها وعرفها بأنها مساعدات تقدمها الحكومة في شكل نقل موارد إلى كيان مقابل امتثال مسبق أو مستقبلي لشروط معينة مرتبطة بها[1] ، ولا يتم الاعتراف بالمنح إلا إذا كان هناك ضمان معقول بأن الكيان سيمتثل للشروط المرتبطة بها وسوف يستلمها فعلا، وميز المعيار بين نوعين من المنح:

– المنح المرتبطة بالأصول :هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للكيان أو تحويل نقدية شرط شراء أو بناء أو تملك أو إنتاج أصول طويلة الأجل.

– المنح المرتبطة بالدخل :تمثل المنح الأخرى غير المرتبطة بالأصول تنقل الحكومة أو تحول نقدية للكيان.

ويتم الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل للفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي ينبغي لها أن تعوضها بصورة منتظمة، فإذا تعلقت بأصول غير قابلة للاهتلاك كتقديم منح نقدا أو تخفيض التزام حكومي يتم الاعتراف بها كدخل عن طريق توزيع قيمتها على الفترة اللازمة للوفاء بها، حيث تستخدم التكاليف التي يتكبدها الكيان للوفاء بالشروط المتعلقة بالمنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية للازمة للتنفيذ، أما إذا تعلقت المنحة بأصل قابل للاهتلاك يتم الاعتراف بها كدخل خلال الفترة اللازمة لاهتلاك الأصل وبقسط الاهتلاك في كل فترة، وإذا تضمنت عدد من الشروط قد تتطلب تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء بها يقضي المعيار بتحليل قيمة المنحة إلى أجزاء وربط الاعتراف بكل جزء بالتكلفة التي يستعملها الكيان للوفاء بالشرط المعني.

وتعرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول بما فيها المنح غير النقدية بالقيمة العادلة في الميزانية إما بوضع المنحة كدخل مؤجل أو باقتطاع قيمتها للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل، أما المنح المرتبطة بالدخل فيتم عرضها أحيانا كدين في جدول حساب النتائج بشكل منفصل أو تحت عنوان مستقل (إيرادات أخرى) ويتم اقتطاعها عند إعداد القوائم المالية من المصاريف المرتبطة بها، كما نص المعيار على أن يتم محاسبة المنح الحكومية التي تصبح

[1] SAHEB BACHAGHA, Pour un Référentiel comptable Algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003, P 103.

مستحقة السداد لأي سبب من الأسباب كتغيير في التقديرات المحاسبية، وحدد المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها والمتعلقة بالمنح الحكومية ومنها [1]:

- السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة المنح الحكومية بما فيها طرق العرض؛
- طبيعة المنح الحكومية المعترف بها مع الإشارة إلى أشكال المساعدات الحكومية الأخرى التي إستفاد منها الكيان بشكل غير مباشر؛
- الشروط التي لم يتم الوفاء بها والبنود الطارئة الملحة بالمساعدات التي تم الاعتراف بها.

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي عشرين ومقارنيه بما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية[2] ، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار.

2_ التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف

تشمل المعايير الخاصة بتغيير قيمة العملة وأسعار الصرف معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون أثار التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية و معيار المحاسبة الدولي التاسع والعشرون التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

1.2_آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية IAS21

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية، وناقش المعيار النقاط الرئيسية الآتية:

- سعر الصرف الواجب استعماله لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية.
- كيفية الاعتراف بأثر تغير سعر الصرف في القوائم المالية.

نص المعيار على أن يتم الاعتراف بالفروقات الناشئة بسبب اختلاف أسعار الصرف بين سعر الصرف وقت نشوء الحسابات أو وقت إعداد القوائم المالية للسنة السابقة وسعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية للفترة الحالية كإيرادات أو أعباء حسب الحالة، وبين أن التغير في سعر الصرف بين عملة مقر الفرع وعملة مقر الأصل له تأثير مباشر على التدفقات النقدية إلى الفرع حيث تتأثر بذلك الحسابات النقدية للفرع دون أن تتأثر إستثمارات الأصل في الفرع وعليه فعمليات الفرع تترجم كما لو كانت عمليات الأصل قد تمت بعملة أجنبية،

[1] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Op.cit, P 386.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره،ص19.

وبالمقابل تغير سعر الصرف بين عملة مقر الشركة التابعة و عملة مقر الشركة التي تعد عنها القوائم المالية يؤدي إلى تأثر صافي إستثمارات الشركة في الشركة التابعة و بالتالي تترجم عمليات الفروع الأجنبية كمايلي [1]:

- تترجم الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية.
- تترجم عناصر جدول حساب النتائج على أساس سعر الصرف السائد وقت حصول الحدث إلا في حالة الاقتصاد شديد التضخم فتترجم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية.
- يعالج الفارق في حساب رأس مالي يبقى مفتوح طالما استمر الاستثمار، وعند تصفيته يعتبر رصيد حساب فارق العملات إيراد أو عبء في السنة التي تمت فيها التصفية.

التزم النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية والعمليات أو الأنشطة الأجنبية بما جاء في معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون، إلا أنه رخص عند إعداد جدول حساب النتائج للشركة الأم بتحويل نواتج وأعباء الشركة الأجنبية الفرع بسعر صرف متوسط أو مقرب.

2.2_التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفعIAS29

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية والقوائم المالية الموحدة لأي كيان تكون عملته الوظيفية هي عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع، ولا ينص المعيار على المعدل الذي يمكن عنده اعتبار أن التضخم مرتفع بل أشار إلى التضخم المرتفع من خلال بعض خصائص البيئة الاقتصادية للبلد وتضم على سبيل المثال لا الحصر [2]:

- يفضل عامة الجمهور الحفاظ على ثروتهم بامتلاك أصول غير نقدية أو عملة أجنبية مستقرة نسبيا، ويتم إستثمار العملة المحلية على الفور للحفاظ على القدرة الشرائية.
- ينظر عامة الجمهور إلى المبالغ النقدية ليس من ناحية العملة المحلية بل من ناحية مقابلها من العملة الأجنبية المستقرة نسبيا ويمكن عرض السعر بتلك العملة.
- يتم بيع وشراء الأصول بأسعار تعوض الخسائر المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإئتمان حتى ولو كانت قصيرة.
- ترتبط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشرات أسعار معينة.
- يقارب معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاثة سنوات نسبة % 100 أو يتجاوزها.

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكر،ص170.

[2] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 157.

وينبغي عرض القوائم المالية للكيان الذي تكون عملته الوظيفية عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع على أساس وحدة القياس السائدة في نهاية فترة إعداد القوائم المالية، ولا يتم إعادة عرض العناصر النقدية لأنها معبر عنها أصلا بوحدة نقد جارية بتاريخ إعداد الميزانية، وتسجل العناصر غير النقدية بالقيمة الصافية وهي الفرق بين التكلفة التاريخية والاهتلاكات المتراكمة المعدلة بتطبيق مؤشر الأسعار على أن لا يتم إعادة عرض العناصر التي تم إعادة تقييمها.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية عرض القوائم المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع وإلى كيفية ترجمة عناصر الكشوف وفق معدل الأسعار السائد عند إعداد القوائم المالية والتي وضحها معيار المحاسبة الدولي التاسع والعشرون.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل بعد التطرق إلى نشأة معايير المحاسبة الدولية ومفهومها وشرح أهداف كل معيار وأهم ما نص عليه، إجراء مقارنة بين هاته المعايير والنظام المحاسبي المالي على ضوء النصوص القانونية المحددة لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية، للوصول إلى مدى التزام النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية، ومن خلال هذه المقارنة يمكن أن نلاحظ أن هذا النظام تبنى معايير المحاسبة الدولية والتزم بها إلى حد كبير، إلا إنه خرج عليها في بعض الجزئيات ومنها:

– يتوقف حساب الاهتلاكات وفق معايير المحاسبة الدولية بمجرد إتخاذ قرار التنازل عن الاستثمارات أي تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، أما وفقا للنظام المحاسبي المالي لا يتم التوقف عن حساب الاهتلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي.

– لا يمكن توزيع أو تقسيم المؤونات (المخصصات) وفق معيار المحاسبة الدولي السابع و الثلاثون، بينما وفقا للنظام المحاسبي المالي يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة.

– نص معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث على معالجة اندماج الأعمال وفق طريقة الشراء مهما كان نوع الاندماج ومنع استعمال طريقة تجميع المصالح، على عكس النظام المحاسبي المالي الذي نص على تجميع الكيانات وفقا لطريقة التكامل الشامل أي تجميع المصالح.

– يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث الشهرة الموجبة أصل غير قابل للاهتلاك بينما لا يعترف بالشهرة السالبة ويعتبر ربح يرحل إلى جدول حساب النتائج بعد التأكد منها، على عكس ما نص عليه النظام المحاسبي المالي حيث يعتبر الشهرة أو فارق الإقتناء التي لا يمكن أن تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء كأصل قابل للاهتلاك، وتسجل ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيدها. كما تجدر بنا الإشارة إلى أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير والتعديل فتم مثلا إلغاء معيار المحاسبة الدولي الرابع عشر الخاص التقارير القطاعية وأستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثامن القطاعات التشغيلية إبتداءا من الفاتح جانفي 2009 ، كما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون ومعيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون ومراجعة معيار المحاسبة الدولية الأول ومعيار المحاسبة الدولية الثالث و العشرون ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، وعليه من الضروري أن تتم مراجعة النظام المحاسبي المالي بصفة دورية كلما إقتضت الحاجة.

الفصل الثاني

القوائم المالية

الفصل الثاني : القوائم المالية

تقوم العديد من المؤسسات عبر دول العالم بإعداد وتقديم قوائم مالية لصالح المستعملين الخارجين، وعلى الرغم من أن هذه القوائم تبدو متشابهة من بلد لآخر، إلا أنه هناك العديد من الاختلافات التي يمكن إرجاعها إلى المبادئ المحاسبية الأساسية المستخدمة لإعداد هذه القوائم.

إن النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للمؤسسات متعددة الجنسيات ومؤسسات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، أظهر أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي الحدود وتكون مقروءة ومفهومة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك لا بد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات.

ومن هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة حيث قامت العديد من المنظمات المحلية والإقليمية بمحاولات لتسوية بعض الاختلافات المحاسبية، ومن أهم هذه المنظمات نجد مجلس المعايير المحاسبية الدولية(IASB).

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، خاصة مع إبرامها لاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، بالإضافة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يتماشى مع احتياجات المؤسسة الجزائرية والظروف الدولية، وهو ما استدعى إعادة النظر في هذا المخطط من خلال طرح نظام محاسبي جديد مستلهم من المعايير المحاسبية الدولية والذي حدد تاريخ تطبيقه ابتداءا من 01 جانفي 2010.

المبحث الأول : نظرة حول القوائم المالية

تعد القوائم المالية بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم و من بينهم إدارة الشركة والمساهمين و ملة السندات والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابة فضلا على الجهات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين.

ويختلف استخدام القوائم المالية باختلاف احتياجات مستخدمي تلك القوائم فبالنسبة للمستثمرين المرتقبين يكون الهدفهم تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة والمتوقعة عند اتخاذ قرار بشأن الاستثمار في شركة ما، بينما تستخدم البنوك القوائم المالية لغرض تقييم الجدارة الائتمانية عند دراسة قرارات الائتمان .

المطلب الأول : تعريف القوائم المالية و أهدافها [1]

1_تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية (أو التقارير المالية) : عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية للشركة معينة تعطي هذه القوائم ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد ، في أي وحدة اقتصادية . تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبة على البيانات التي تربط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة. ويتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات المختلفة في ضوئها ، وذلك من خلال :

- توضيح و تحديد نتيجة العمليات و الأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة (من ربح أأو خسارة).
- توضيح قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية.

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1/1 و تنتهي في 12/31. و هي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية ، سواء

[1] نشرة توعية ، يصدرها معهد الدراسات المصرفية، السلسلة الخامسة، العدد 9، دولة الكويت ،ابريل 2013.

كانت من داخل الوحدة الاقتصادية مثل : الملاك ، الإدارة بمختلف مستوياتها، العاملين في الوحدة الاقتصادية ، أو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل : المساهمين، المستثمرين، المصارف والمؤسسات المالية الأخرى، الدائنين والمقرضين، أجهزة الدولة المختلفة (مثل الوزارة المختصة ، وزارة التخطيط...الخ)، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية.

2_أهداف القوائم المالية :

بغرض تحقيق الهدف العام للقوائم المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية من أهمها :

- أن البيانات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد على توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلة و الخارجية) التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات لأولئك المستخدمين الذين ليس لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الوحدة الاقتصادية، إلى جانب المستخدمين من داخل الوحدة الاقتصادية.
- ضرورة الأخذ بالاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات و المعلومات للجهات المختلفة، و بما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ...الخ.
- يجب أن توضح البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة (أو فترات) مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات و المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الوحدة الاقتصادية نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها (الحصول عليها) والمجلات التي تم فيها استخدام تلك الأموال.
- ضرورة توفير البيانات اللازمة عن المجالات غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الوحدة الاقتصادية، وخاصة فيها يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية) وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة، على اعتبار أن هذه الأنشطة لها تأثير واضح (مباشر أو غير مباشرة) على المجتمع الذي تعمل الوحدة الاقتصادية ضمن نطاقه.

– الأخذ بالاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

المطلب الثاني: مستخدمين و خصائص القوائم المالية.

1_ مستخدمين القوائم المالية:

يشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين من بينهم:

- المستثمرين الحاليين والمحتملين :وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي[1] :

– المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة.

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

- الموظفين :يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها[2] .
- المقترضين :وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.
- الموردين والدائنين الآخرين :وتعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة[3].
- العملاء :ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص43.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص4.

.المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات[1].

- الحكومة بأجهزتها المختلفة :تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.
- الجمهور :وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد :إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون...الخ[2]

2_ الخصائص النوعية للقوائم المالية :

لقد تم تعريف الخصائص النوعية للقوائم المالية بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، وقد حددت بأربعة صفات هي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

- القابلية للفهم :وتعني هذه الخاصية أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.
- الملائمة :وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناءا على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة[3]

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص43.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص50-51.

- الموثوقية : وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

- العرض الصادق.
- غلبة المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني.
- الحيادية.
- الحيطة والحذر.
- تكاملية المعلومات.

- قابلية المقارنة :وتعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات أو الاتساق[1]1

المطلب الثالث :العوامل المؤثرة في القوائم المالية[2]

1_أثر المنظمات المهنية :ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المالية (FASB) بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة (ADB) المبادئ المحاسبية بوضع أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، وبالإضافة إلى جهود المعهد التي تتمثل في إصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال (AICPA) الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من النشرات (ICAEW)المحاسبة وبالمثل لقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا والتوصيات تتعلق بالمبادئ المحاسبية وتطوير المعايير المحاسبية عن طريق لجنة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعيات المهنية الأخرى.

2_أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية :حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة للشركات(SEC) المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، هذا إضافة إلى التزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص8-10.

[2] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الزائر، الجزائر، 2008،ص-ص 140-141.

والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها والتأكد من التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، وبالمقابل تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بانجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراقالمالية(ISE).

3_ النظام الاقتصادي القائم :ويبدو النظام الاقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية الغربية، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم .بينما يقوم النظام المحاسبي في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسئولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي.

4_التضخم وارتفاع الأسعار :حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم، وخاصة في البرازيل والأرجنتين إلى إعادة النظر في التقارير المالية للشركات المساهمة في هذه البلاد وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة. هذا وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم (29) عام 1989 والمعاد صياغته عام 1994 والذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

5_ أثر تدخل الدولة :تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، والقوائم المالية والمعلومات المالية التي يوفرها للمستفيدين منها .هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

المبحث الثاني :تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: القوائم المالية الأساسية، وأخرى مكملة أو ملحقة .ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي :الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

المطلب الأول :قواعد إعداد وتقديم القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية[1] :

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية ، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة ، تشتمل على:

- ✓ الميزانية
- ✓ حساب النتائج
- ✓ قائمة تدفقات الخزينة
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة

ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.

- تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع .ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:
  - ✓ المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

[1] القرار المؤرخ في 23 رجب1429 الموافق ل 29 يوليو سنة 2008 **المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزايرية/العدد19، المواد رقم 1.210-2.210-3.210-4.210-5.210، ص22-23

✓ التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

-تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية .وتقدم القوائم المالية إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.

-كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

✓ تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية.

✓ طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

✓ تاريخ الإقفال.

✓ العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور .

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

✓ عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

✓ الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

✓ اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء .

✓ معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

- توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

✓ كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.

✓ يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وفي حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني :الميزانية

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق لمفهوم الميزانية، أهميتها، المعلومات الدنيا الواجب توفرها في الميزانية، وأخيرا عرض الميزانية.

1_مفهوم الميزانية:

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى :حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية [1]، وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين[2].

2_أهمية الميزانية:

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة .ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:

- حساب معدلات العائد.
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة.
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية[3].

3_المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية:

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي[4]:

الأصول :

- ✓ التثبيتات غير المادية.
- ✓ التثبيتات المادي.

[1] عباس مهيدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت،1990،ص-ص 215-216.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007،ص61.

[3] دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج و سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999،ص 224.

[4] القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة1.220،ص-ص 23.

- ✓ الاهتلاكات.
- ✓ المساهمات.
- ✓ الأصول المالية.
- ✓ المخزونات.
- ✓ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

الخصوم:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة مؤسسات) و الاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون.
- ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق[1]:

- ✓ وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات.
- ✓ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة .
- ✓ مبالغ للدفع والاستلام.

- المؤسسة الأم.
- الفروع.
- المؤسسات المساهمة في المجمع.
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين).....
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم.

[1] نفس المرجع السابق، المادة رقم 3.220،ص-ص 23-24.

- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا.
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
-لا تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية.
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام .

4_عرض الميزانية المحاسبية:

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن :الأصول، الخصوم والأموال الخاصة .ويتم تنظيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية وعناصر غير جارية وفقا لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية (الملحق رقم 1)ويتم ترتيبها وفقا للبنية الهيكلية التالية:

1.4_الأصول:

تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية .و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصولا جارية[1].

1.1.4_الأصول غير الجارية:

وهي الأصول التي تتم حياز لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية [2].وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

✓ التثبيتات غير المادية :وهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف

[1] المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي2008 **المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزارية/ العدد27، المادتين رقم 20-21 ص13.

[2] نفس المرجع السابق، المادة رقم 21،ص13.

المؤسسة في إطار أنشطتها العادية .ويقصد به تلك التثبيتات المعنوية (غير الملموسة)التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء(goodwill)...إلخ[1]

✓ التثبيتات المادية :وهو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، و الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية[2].

وتشمل كل من: الأراضي، تهييئات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.

✓ التثبيتات في شكل امتياز :و هي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له) ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[3] .

✓ التثبيتات الجاري إنجازها :هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لا زالت لم تكتمل بعد في إنجازها أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات .فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي[4].

✓ التثبيتات المالية :ويقصدبها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثني عشر شهرا، ونميز بين[5] :

✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها:

المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.

✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.

✓ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة

---

[1] عاشور كتوش، **الحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات و فقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003،ص102.

[2] القرار العدد 19،مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.121،ص8.

[3] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره،ص 102.

[4] نفس المرجع السابق، ص 104.

[5] القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره،المادة رقم 1.122،ص11

الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

✓ القروض والديون التي أصررتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا تسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

2.1.4_الأصول الجارية:

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، والأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود [1].

وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

:**المحزونات** :تمثلا لمخزونات أصولا[2] :

✓ تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.

✓ هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع.

✓ هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

✓ الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة :و هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أ و كان نتيجة لأنشطة أخرى، و في الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون و أوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة.....إلخ .و يجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة[3].

✓ الموجودات وما يماثلها :وهي تخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة

[1] المرسوم التنفيدي رقم 08-156،مرجع سبق ذكره، المادة رقم 21، ص13.

[2] القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.123، ص12

[3] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2006،ص 43.

إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها[1] .

2.4_رؤوس الأموال الخاصة:

وهو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية .و تضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية .

3.4_الخصوم:

وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية [2].و تنقسم الخصوم إلى:

1.3.4_الخصوم غير الجارية:

وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا[3] .

المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا :وتتمثل فيما يلي[4]:

- ✓ إعانات الاستثمار (أو التجهيز) :و هيا لأموال المخصصة من طرف الدولة و الجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل.
- ✓ المؤونات :تتمثل مؤونات الأخطار والتكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.
- ✓ الضرائب :وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب.

[1] Ali Tadzait, **Maitrise Du Système Comptable Financier**. Edition ACG, 1 édition, Alger, Algérie,2009,p65.

[2] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره،ص 43.

[3] المرسوم التنفيدي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص13.

[4] Ali Tadzait, OP.Cit., p.p 70-71.

والضرائب المؤجلة على الأصول هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة و المتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة .

✓ الإقتراضات والديون :هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية والبنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، وتشمل: السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل[1] .

2.3.4_الخصوم الجارية:

هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال [2].وتتضمن العناصر التالية[3] :

✓ الذمم الدائنة :وهو ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة،

✓ القروض قصيرة الأجل :وهي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

المطلب الثالث :حساب النتائج:

وسوف نتطرق فيه هو الآخر لمفهوم حساب النتائج، أهميته، المعلومات الدنيا وأخيرا طريقتي عرض هذه القائمة.

1-مفهوم حسابات النتائج:

بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات و رقم صافي الربح للفترة، مثل :قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح و الخسائر، بيان المصروفات والإيرادات .ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء

[1] لزعر محمد سامي،**التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة،2012،2011.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 22،ص13.

[3] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره.ص46.

التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة[1]. ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه" :بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) "[2].

2_أهمية حسابات النتائج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من[3] :

- ✓ تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- ✓ تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
- ✓ تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

3_المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حسابات النتائج[4]:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء،ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- ✓ المنتوجات :تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم .كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ الأعباء :تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم .وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي[5] :

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

---

[1] محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1986، ص448.

[2] القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.230، ص24.

[3] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة لإفصاح عن المعلومات الضرورية الازمة لمستخدمي القوائم المالية** رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص20.

[4] المرسوم التنفيدي رقم08-156، مرجف سبق ذكره، المادتين 25-26، ص13.

[5] نفس المرجع،المادة2.230، ص24.

- ✓ منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ✓ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- ✓ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج[1] :

- ✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق .فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

4_عرض حسابات النتائج:

يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسار ة)، من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات، وهو ما يمكن أن نوضحه في الجدول التالي:

[1] نفس المرجع، المادة3.230، ص25.

جدول رقم(02) : منتوجات و أعباء حسابات النتائج.

المنتوجات		الأعباء
المنتوجات العملياتية	النتيجة العملياتية	الأعباء العملياتية
المنتوجات المالية	النتيجة المالية	الأعباء المالية
المنتوجات الاستثنائية	النتيجة الاستثنائية	الأعباء الاستثنائية
مجموع المنتوجات	نتيجة الدورة	مجموع الأعباء

Source : Elie Cohen, **analyse financière**. E.d ECONOMICA, 6 éditions, Paris, France, 2006, p 403.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة.
- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

1.4_حساب النتائج (حسب الطبيعة):

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع)،... وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال (الملحق رقم 02). ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالية:

1.1.4_النتيجة العملياتية:

وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة الأنشطة الجارية (الأساسية)، أي عمليات التموين، الإنتاج والبيع .وتمثل النتيجة العملياتية مؤشر للربح الاقتصادي، وهي تقيس الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية والضريبية وتوزيعات رأس المال .ويتم التوصل إلى

النتيجة العملياتية عن طريق استبعاد (طرح) كافة الأعباء العملياتية، وإضافة المنتوجات العملياتية[1]. ونقدم شرحا مفصلا لكل من الأعباء والمنتوجات العملياتية في الجدول التالي:

جدول رقم (03): المنتوجات والأعباء العملياتية.

الأعباء العملياتية	المنتوجات العملياتية
مشتريات البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى. -تغيرات المخزون. المشتريات المستهلكة مشتريات أخرى و أعباء خارجية. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. أعباء المستخدمين. المخصصات للاهتلاك والمؤونات. الأعباء العملياتية الأخرى.	المبيعات من البضائع. المبيعات من المنتجات المصنعة و من الخدمات. رقم الأعمال. تغير المخزونات و المنتجات قيد الصنع. الإنتاج المثبت. إعانات الاستغلال. إستئناف على خسائر القيمة والمؤونات. المنتجات العملياتية الأخرى.
المجموع	
النتيجة العملياتية	

المصدر :من إعداد المترشح نقلا عن القرار العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص30 .

ومن أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هاته الطريقة، نقوم بحساب كل من إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية، القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال .وفيما يلي توضيح لكل العناصر السابقة:

– إنتاج السنة المالية :يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات، ويمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة .ويتضمن كل من مبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، مبيعات الخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات و المنتجات الجاري إنجازها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعانات الاستغلال[2] .

– استهلاك السنة المالية :يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية واستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطتها.

[1] Elie Cohen, OP.Cit., p 404.

[2] Yves-Alain Ach Catherine Daniel, **FINANCE D'ENTREPRISE du diagnostic a la création de valeur**. HACHETTE LIVRE, Paris, France, 2004, p 34.

– القيمة المضافة :تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها .فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة و غيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة[1] .

– الفائض الإجمالي للاستغلال :يقيس الفائض الإجمالي للاستغلال الربح الاقتصادي الخام الناجم عن دورة الاستغلال .وهو يمثل الفرق بين القيمة المضافة المنتجة من جهة، وأعباء العمال والضرائب والرسوم و التسديدات المماثلة (ما عدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى .وبالتالي فهو لا يأخذ بعين الاعتبار القرارات المالية والسياسات الجبائية التي تتخذها المؤسسة، ويعتبر بذلك مؤشر دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة[2] .

– النتيجة العملياتية :ويتم التوصل إليها بعد أن يعدل الفائض الإجمالي عن الاستغلال بالمنتجات والأعباء العملياتية الأخرى، وكذلك بمخصصات الاهتلاكات والمؤونات واسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

2.1.4_النتيجة المالية:

ويتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية .و نقدم في الجدول التالي كلا من المنتوجات والأعباء المالية.

[1] مبارك لسلوك، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص27.

[2] Christian Hoarau, **maitriser le diagnostic financier**. groupe revue fiduciaire, 2 édition, paris, 2001, p.p 83-84

جدول رقم (04): المنتوجات والأعباء المالية.

النواتج المالية	الأعباء المالية
منتوجات المساهمات. عائدات الأصول المالية. عائدات الحسابات الدائنة. فارق التقييم عن الأصول المالية–فوائض القيمة. أرباح الصرف. الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية. المنتوجات المالية الأخرى.	أعباء الفوائد. الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات. فارق التقييم عن أصول مالية–نواقص القيمة. خسائر الصرف. الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية. الأعباء المالية الأخرى.
المجموع	
النتيجة المالية	

المصدر :من إعداد المترشح نقلا عن القرار 19 ، مرجع سبق ذكره، ص –ص52-51

3.1.4_النتيجة الجارية قبل الضرائب:

ويتم الحصول على النتيجة الجارية قبل الضرائب انطلاقا من النتيجة العملياتية، وذلك بإضافة النتيجة المالية، ويمثل النتيجة" العادية "المحققة على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة[1] .

4.1.4_النتيجة الاستثنائية:

النتيجة الاستثنائية هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الاستثنائية .ويتم حسابها من خلال المنتجات والأعباء الناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا استثنائيا، مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية وغير المتوقعة.

5.1.4_النتيجة الصافية للسنة المالية:

وتساوي الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية .ويتم حساب النتيجة انطلاقا من النتيجة الجارية قبل الضرائب، إذ تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة، وتضاف إليها النتيجة الاستثنائية .وتشكل النتيجة الصافية القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين، وأن الجزء من الأرباح الموجه للاحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.

[1]Christian Hoarau, OP.Cit., p85.

2.4_حسابات النتائج (حسب الوظائف):

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، و هذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة و الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية و الإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية[1] (الملحق رقم 03) ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع ... إلخ) إلى الأعباء حسب الوظيفة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 05 : الانتقال من الأعباء حسب الطبيعة إلى الأعباء حسب الوظائف.

عناصر الاستغلال	المبلغ	كلفة المبيعات (الإنتاج)	أعباء التوزيع (التسويق)	أعباء إدارية (الإدارة)	أعباء أخرى عملياتية
مشتريات البضائع. -تغيرات المخزون. مشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى -تغيرات المخزون. مشتريات أخرى و أعباء خارجية. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. أعباء المستخدمين. المخصصات للاهتلاك و الأرصدة. أعباء الاستغلال الأخرى.					
المجموع					

source: Ali Tadzait, OP.Cit, p90.

وتختلف هذه الطريقة عن الأولى في كيفية حساب النتيجة العملياتية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، النتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الاستثنائية .وعليه سوف نكتفي بتقديم كيفية حساب النتيجة العملياتية:

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره،ص17.

1.2.4_هامش الربح الإجمالي:

وهو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي في المؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح عال حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها [1].

هامش الربح الإجمالي=رقم الأعمال–تكلفة المبيعات.

– **رقم الأعمال** الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وقد تكون هذه المبيعات نقدية أو آجلة، كما أن المقصود بالمبيعات هنا هي صافي المبيعات بعد استبعاد مردودات البيع ومبالغ الخصم المسموح به[2] .

رقم الأعمال =إيرادات المبيعات –(مردودات و مسموحات المبيعات +الخصم المسموح به).

– **كلفة المبيعات** :و هي تشكل الكلف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء [3].وتحسب هذه الكلف في المؤسسة التجارية من خلال:

تكلفة المبيعات=صافي المشتريات+المصاريف المدفوعة على المشتريات+بضاعة أول الفترة –بضاعة آخر الفترة.

أما في المنشأة الصناعية فتحل كلفة البضاعة المصنعة محل المشتريات حيث تقوم المؤسسة بإنتاج السلعة وتصنيعها بدلا من شرائها.

كلفة البضاعة المباعة =بضاعة أول المدة (مواد خام +مواد تحت التشغيل +بضاعة جاهزة)+ صافي مشتريات المواد الخام +أجور صناعية مباشرة +مصاريف صناعية مباشرة +مصاريف صناعية غير مباشرة –بضاعة آخر المدة (مواد خام +بضاعة تحت التشغيل +بضاعة جاهزة).

2.2.4_النتيجة العملياتية:

وهو يمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري (الأساسي). ويتم التوصل إليه بعد أن يعدل هامش الربح الإجمالي بالمنتوجات العملياتية الأخرى، واستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الادارية والأعباء العملياتية الأخرى[4] .

---

[1] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره.ص31.

[2] دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن،2007، ص79.

[3] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص31.

[4] http://www.acc4arab.com/acc//archive/index.php/t-2227.html

– التكاليف التجارية :فهي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة، مثل :مصاريف ا لإعلان و الدعاية، رواتب رجال البيع وعمولاتهم و العينات المجانية...إلخ

– الأعباء الإدارية :فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين واهتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة[1] .

النتيجة العملياتية = هامش الربح الاجمالي +المنتوجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية –الأعباء الإدارية –الأعباء العملياتية الأخرى.

ونبين في الشكل التالي كلا من حسابات النتائج حسب الوظائف وحسابات النتائج حسب الطبيعة:

[1] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص33.

شكل رقم(01): حسابات النتائج حسب الوظائف وحسب الطبيعة.

رقم الأعمال. تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها الإنتاج المثبت. إعانات الاستغلال.		رقم الأعمال. كلفة المبيعات.
1-إنتاج السنة المالية		**هامش الربح الإجمالي**
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		منتجات أخرى عملياتية. التكاليف التجارية. الأعباء الادارية. أعباء أخرى عملياتية
2-استهلاك السنة المالية.		
3-قيمة الاستغلال المضافة (1-2) أعباء العاملين. الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى. الأعباء العملياتية الأخرى. المخصصات للاهتلاكات و الأرصدة. استئناف عن خسائر القيمة و الأرصدة		
	النتيجة المالية. **النتيجة العادية قبل الضرائب.** الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة) تغيرات (حول النتائج العادية. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية.** المنتجات غير العادية. الأعباء غير العادية. **النتيجة الاستثنائية.** **النتيجة الصافية للسنة المالية.**	

المصدر :من إعداد المترشح نقلا عن القرار العدد 19 ، مرجع سابق، ص 31.30

المطلب الرابع :قائمة التدفقات النقدية

وفي البداية سوف نتطرق إلى مفهوم قائمة التدفقات النقدية، ثم أهمية هذه القائمة، ومكوناتها، وأخيرا طريقتي إعداد هذه القائمة.

1_مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB(المعيار 95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 والذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية[1]. والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية،وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي[2] :

- ✓ الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة.
- ✓ لصفقاتها الاستثمارية.
- ✓ ا التمويلية.
- ✓ صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

2_أهمية قائمة التدفقات النقدية:

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها ا تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين– منفردة أو مجمعة –الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة[3] .

وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات، ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية،

[1] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص195.

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت، مرجع سبق ذكره،ص–ص 247-248.

[3] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص 27.

وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[1] . وهكذا، فإن قائمة التدفقات النقدية تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية[2] :

- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
- في أئ مجالات استخدمت النقدية خلال الفترة؟
- ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

3_مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها، حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة وأرصدة النقدية وما في حكمها[3]، وفيما يلي تعريف لكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية:

1.3_الأنشطة التشغيلية:

هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية .و تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة، ولذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وتتضمن التدفقات التالية[4] :

المتحصلات من بيع السلع و الخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي.

- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع)، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

2.3_الأنشطة الاستثمارية:

---

[1] ريتشارد شرويدر و آخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2006، ص287.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2001، ص345.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص282.

[4] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص347.

وهي عبارة عن الأنشطة التي تتعلق باقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية، وتتضمن التدفقات التالية[1] :

- المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

3.3_الأنشطة التمويلية:

عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة .وتتضمن التدفقات التالية[2] :

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.
- المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهان والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.

ومع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا .فمثلا السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي، أما فائدة القرض فتبوب على أنها نشاط تشغيلي في حين يتم تبويب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي[3].

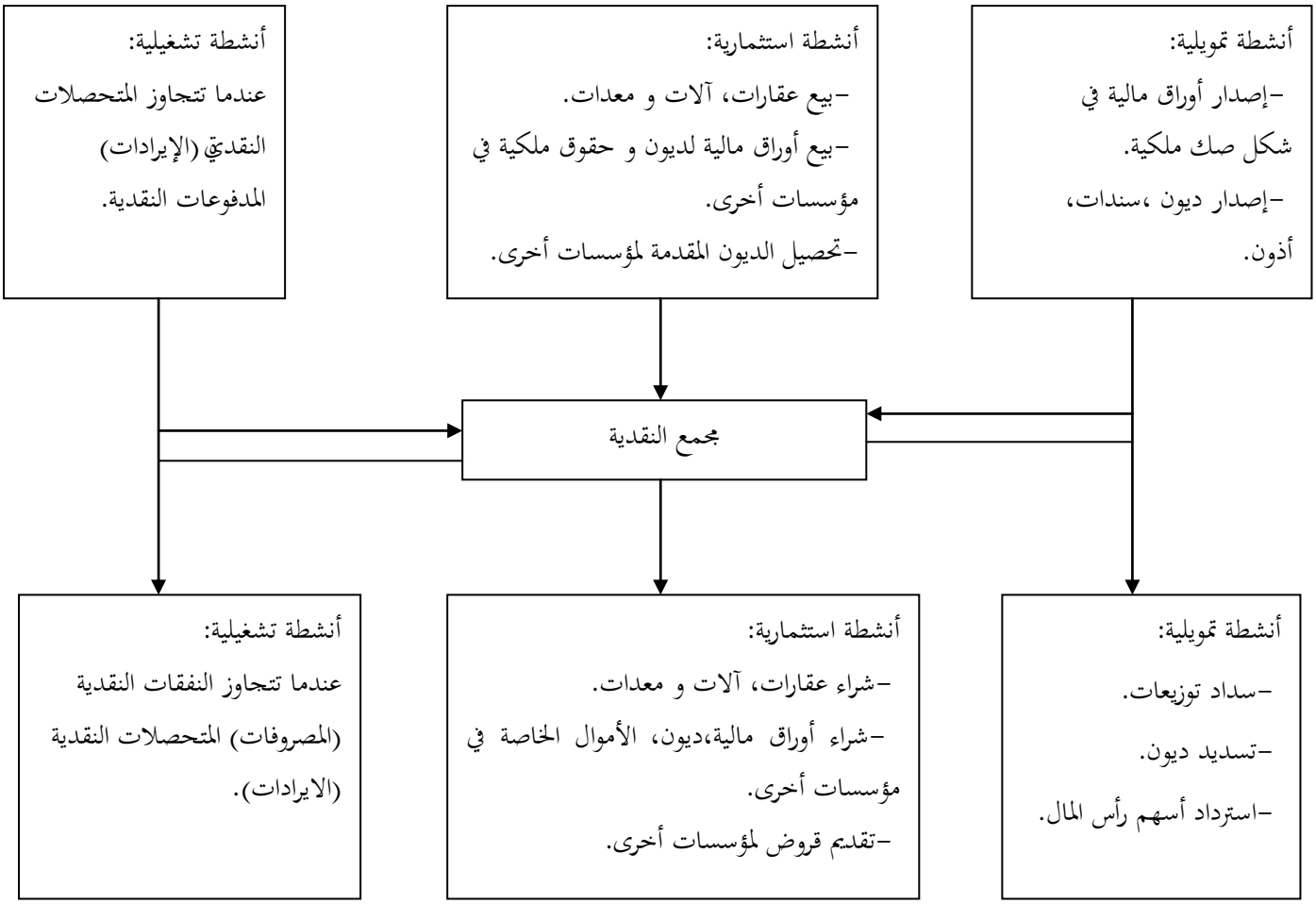
ويعرض الشكل التوضيحي التالي التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس النشاط:

[1] Brunot COLMANT et autres, **comptabilité financière normes ias/ifrs**. Pearson éducation, Paris, France, 2008, p45.

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياسو التقييم و الإفصاح المحاسبي وفق للمعايير المحاسبية الدولية و العربية و المصرية** الدار الجامعية، مصر، 2003، ص788.

[3] أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص282.

شكل رقم(02): التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة.



المصدر :دونالد كيسو جيري ويجانت، مرجع سابق، ص249

4_إعداد قائمة التدفقات النقدية:

قبل الحديث عن طرق الإعداد والخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة التدفقات النقدية، لا بد من الإشارة إلى المعلومات والبيانات اللازم توافرها لإعداد هذه القائمة، وهي :ميزانيتين مقارنتي ، حسابات النتائج للفترة المالية الحالية، ومعلومات إضافية معينة نستخرجها من الملحق .وتعد قائمة التدفقات النقدية بطريقتين : المباشرة وغير المباشرة، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فإن النتيجة واحدة، ويكون الاختلاف فقط في طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي، وتستخرج صافي التدفقات النقدية في هذا النشاط بشكل مختلف تحت كل من الطريقتين، بينما يكون الجزء الخاص بإيجاد التدفقات النقدية من الأنشطة

الاستثمارية والتمويلية هو نفسه [1]. ويسمح النظام المحاسبي المالي بإتباع أي طريقة ولكنه يشجع على إتباع الطريقة المباشرة(الملحق رقم4 ، الملحق رقم5)، ونوضح فيما يلي خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

الخطوة الأولى [2]:تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة وآخرها .وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في الميزانيتين .

الخطوة الثانية :تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل حسابات النتائج الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين وكذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة .وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غير المباشرة [3].

– الطريقة المباشرة :ويطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائ ، ج حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بذلك النشاط، ويتم الإفصاح إما من خلال[4] :

- السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.
- عن طريق تعديل المبيعات، تكلفة المبيعات، وكذلك باقي بنود حسابات النتائج بما يلي :

✓ التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين الزبائن والدائنين من العمليات التشغيلية.

✓ البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الاهتلاك، المؤونات، و خسائر القيمة.

✓ البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي مرتبط بالتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

– الطريقة غير المباشرة :ويشار إليها بطريق التوفيق أو التسويات، حيث تبدأ بصافي نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على النتيجة الصافية بالنسبة للبنود التي أثرت على النتيجة الصافية ولكنها لم تؤثر على النقدية[5] ،وتضم هذه البنود[6] :

التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.

---

[1] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص198.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص348.

[3] نفس المرجع، ص349.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، ص289.

[5] نفس المرجع، ص292.

[6] المعيار المحاسبي الدولي السابع، المادة رقم 20،ص-ص 8-9.

البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من مؤسسات زميلة أو حقوق أقلية.

باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

الخطوة الثالثة :تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق الإفصاح عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات للبنود الرئيسية بطريقة منفصلة أي بإجمالي قيمتها ودون إجراء مقاصة بينهما [1].

الخطوة الرابعة :يتم هنا جمع صافي التدفقات النقدية بين مختلف الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية)، وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها .حيث يجمع الرصيد إلى النقدية وما يعادلها ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في آخر المدة[2] .

المطلب الخامس :قائمة تغيرات الأموال الخاصة

وسوف يتم دراسة هذا المطلب وفق الطرق السابقة الذكر، أي بعرض مفهوم قائمة تغيرات الأموال الخاصة، أهمية هذه القائمة، المعلومات الدنيا الواجب توفرها حسب النظام المحاسبي المالي، وأخيرا كيفية إعداد هذه القائمة.

1_مفهوم قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة1997 [3]. وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها" :تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية[4] ".

2_ أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة،

[1] أمين السيد أحمد لطفي، ص295.

[2] Brunot COLMANT et autres, OP.Cit., P 56.

[3] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص23.

[4] القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.250، ص26.

كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدور ة[1] .

3_المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي[2]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

4_إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

من أجل إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة (الملحق رقم6) يجب التأكيد على نقطتين أساسيتين هما:

1.4_تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

- رأسمال المؤسسة.
- علاوة الإصدار.
- فارق التقييم.
- فارق إعادة التقييم.
- الاحتياطات والنتيجة.

2.4_تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة و تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي:

1.2.4_التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة:

تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية .ووفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ، والأسس، والاتفاقيات، والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها

[1] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.250، ص-ص 26-27.

المالية .ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية[1] .

ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

2.2.4_مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج[2] .

3.2.4_النتيجة الصافية:

الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج .وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة[3] .

4.2.4_المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة :وتشمل ما يلي[4] :

– زيادة رأس المال :(من خلال إصدار أسهم جديدة) وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال و قد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود (علاوة إصدار).

– الحصص المدفوعة :وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج.

– الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج.

ويعرض الشكل التوضيحي التالي المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة:

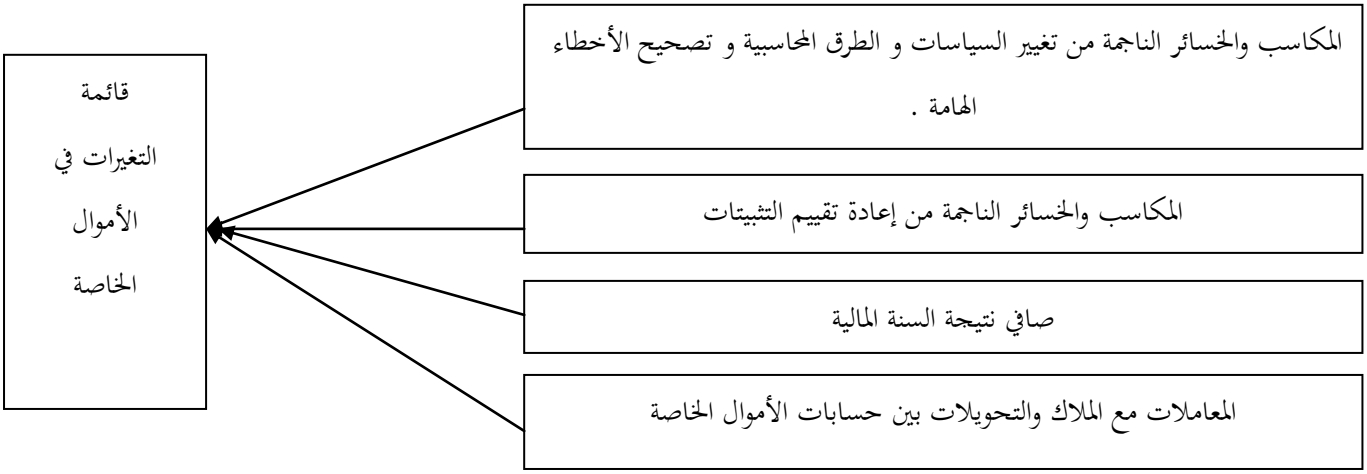
[1] القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادتين رقم 2.138-3.138، ص 21.

[2] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرية حالية و مستقبلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص251

[3] نفس المرجع، ص 254.

[4] نفس المرجع، ص 254.

شكل رق(03) : المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة.



المصدر :طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية** ، مرجع سبق ذكره، ص 250

المطلب السادس :الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة .ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية[1]:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

– مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة و قائمة تغيرات الأموال الخاصة.

– المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية .

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي :اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية، كما يوضحه الجدول التالي:

[1] القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص38.

جدول رقم (06) : المعلومات الموجودة في الملحق.

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
-طرق التقييم. -تطور بعض البنود. -طرق حساب الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة. -جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف.	-مبلغ الالتزامات المالية. -هيكل الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة. -القروض المضمونة.	توزيع الضر ائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية.	-عدد العمال. -مبلغ الأجور الاجمالية المدفو عة. -المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية.

Source: Nacer Eddine Sadi, **analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales**. L'Harmattan, Paris, France, 2009, p 66

و لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية (الملحق رقم 07)وهذه الجداول هي[1] :

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
- جدول الإهتلاكات.
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- جدول المؤونات.
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة).
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية .

[1] القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص-ص 41-43.

خلاصة الفصل الثاني :

مما سبق اتضح أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة يشكل عائقا أمام نمو التجارة الدولية وانتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات .ولذلك فقد أصبح من الضروري إجراء توافق بين النظم المحاسبية لمختلف الدول، وهو ما أدى بالدول الأكثر تصنيعا في العالم الرأسمالي سنة 1973 إلى إنشاء منظمة محاسبية دولية تهتم بإصدار معايير محاسبية دولية تلقى القبول على النطاق العالمي، بغية الحصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والتي تتمثل أساسا في الانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى الاقتصاد الرأسمالي، قامت الحكومة الجزائرية بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية، من بينها إصلاح نظامها المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي .وقد نتج عن هذا الإصلاح انخفاض عدد القوائم المالية الواجب على المؤسسات إعدادها من سبعة عشر إلى خمسة قوائم، والمتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات الخاصة والملاحق.

فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم .ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة .ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية .ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة، وتضم الملاحق معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

الفصل الثالث

عرض القوائم المالية لمؤسسة

إتحاد التعاونيات الفلاحية مستغانم

الفصل الثالث : عرض القوائم المالية للمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية UCA

المبحث الأول: تقديم لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA)

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

بموجب عقد تلقاه المكتب بتاريخ: 16 فبراير 2010، مسجل بناءا على طلب السيد/ خوادم سعيد بصفته رئيس مجلس تسيير اتحاد تعاونيات الفلاحية لمستغانم، تم تكييف القانون الأساسي للاتحاد مع مقتضيات المرسوم التنفيذي 96-459 المؤرخ في 1996/12/18 حيث يحمل هذا الأخير الخصائص التالية:

– تأخذ هذه المؤسسة تسمية اتحاد التعاونيات الفلاحية لمستغانم، كما يرمز لها اختصارا باللغة اللاتينية

U.C.A DE MOSTAGANEM كما يرافقه علامة LOGO وهي رمز لهذه المؤسسة ، حيث تقع هذه المؤسسة (اتحاد التعاونيات الفلاحية) في مدينة مستغانم، يرجع تاريخ إنشائها إلى 1960، كانت تابعة أنداك إلى تعاونية الحبوب بغليزان لتصبح بعد ذلك وحدة منفصلة تحت وصايا الديوان الجزائري للحبوب L'OAIC، وهذا ابتداءا من 1977/06/01 تم اصدار اعتمادها بتاريخ: 1977/05/23 تحت رقم 442-26.

كما توظف المؤسسة 117 عاملا موزعين على النحو التالي:

إطار سامي 05، إطار 26، مراقب عمال 54، تنفيذ 32 و5,98 % من القوى العاملة هم نساء (07 عاملات)

هرم الأعمار تظهر غلبة الأربعينات والخمسينات موزعين على النحو التالي:

– الجيل تحت 30 سنة 34 عاملا بنسبة 29,05%
– الجيل ما بين 30 و40 سنة 57 عاملا بنسبة 48,71%
– الجيل ما فوق 50 سنة 26 عاملا بنسبة 22,22%

و25,64% من مجموع القوى العاملة 30 عاملا لهم أكثر من 30 سنة أقدمية في المؤسسة

كما أن في إطار جهاز المساعدة على الادماج المهني (D.A.I.P) وتطبيقا لتعليمات المديرية العامة للديوان الجزائري المهني للحبوب (O.A.I.C) وفرت المؤسسة في خلال المرحلة ما بين 2009-2013، 30 منصب شغل دائم في مختلف التخصصات، للشباب خرجين الجامعة ومعاهد التكوين المهني.

الإطار القانوني:

تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري .

المطلب الثاني: نشاطات المؤسسة مقرها، رأسمالها، آليات الاتصال بها

نشاطها الرئيسي هو التكفل بتفريغ بواخر الشعير والقمح بنوعيه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب القابلة للاستهلاك مع العلم ان قدرته التخزينية هي: 600.000 قنطار، موزعة بين وحدتين: مخازن الوحدة المينائية ب 300.000 قنطار ومخازن الوحدة الرئيسية ب 300.000 قنطار والبذور المصدرة المخصصة لتموين الوطن وانشاء رصيد منقول للمخزون الأمان، بالإضافة إلى استلام وتخزين وتعليب وترويج الحبوب والخضر الجافة والمواد المشتقة الناجمة عن الاستيراد أو المخصص للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتوجات الموردة إلى تعاونيات الحبوب والخضر الجافة أو كل مشتري آخر مهما كان تخصيص هذه المنتوجات بما في ذلك تلك التي يتم تسليمها إلى المستهلكين، فهي تعمل بقدر المستطاع على وضع الوسائل والمعدات بطريقة مباشرة مشتركة من أجل تحقيق الأهداف التي يعجز كل منخرط على تحقيقها بواسطة وسائله الخاصة والتي تتمثل في تزويد مطاحن ولاية مستغانم بمادة القمح المدعم من قبل الدولة بنوعيه الصلب واللين، فضلا عن تزويد التعاونيات المجاورة الأخرة، أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعة تغذية الأنعام (O.N.A.P) بمستغانم وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية وبحث دراسة وخلق كل الوسائل التقنية والصناعية والتجارية لفائدة منخرطيه.

المقر الاجتماعي:

الديوان الجزائري المهني للحبوب L'OAIC بوهران

رأسمالها الاجتماعي هو: 900.000,00

آليات الاتصال:

يمكن الاتصال بها بعدة طرق، إما عن طريق:

العنوان العادي: طريق القمم ص.ب رقم 476 مستغانم.

أرقام الهاتف: 045.20.20.88 /045.20.28.40

أرقام الفاكس: 045.20.20.62

العنوان الالكتروني: UCA MOSTA@HOTMAIL.COM

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الهيكل الذي بمقتضاه يتم رسم سلوك جميع الأفراد، داخل المنظمة دون الأخذ بعين الاعتبار لموافقتهم التنظيمية ومنه فإن الهيكل هو الوسيلة الإنسانية لتجميع الأنشطة وتحديد العلاقات الوظيفية بين مختلف المنتوجات.

المدير:

يعتبر المسؤول الأول في المؤسسة بالسياسة التي يتبعها في التسيير لتحقيق الأرباح في مشروعاتها يقوم بما يلي:

- دراسة البريد الوارد والصادر
- دراسة الملفات وامضائها
- امضاء الشيكات والسندات

مدير مساعد: يقوم بما يلي:

- أعمال المدير إذا كان غائبا
- مساعدة المدير في كل أعماله سواء كان ي الغائب أو في الحاضر حيث أن مساعدة المدير تكون محدودة.

رئيس مصلحة الأمانة العامة: تسمح بتنفيذ المهمات الرئيسية بأفضل مستوى من القدرات المهنية ومن الأعمال التي يقوم بها نجد:

- استقبال الزيارات المدير (الزبائن)
- استقبال المكالمات الهاتفية ولتنظيمها للمدير
- تسيير وتنظيم المواعيد والاجتماعات، الأعمال والمشاركات للمدير
- دراسة الملفات وترتيبها
- استقبال أو ارسال الفاكس إلى الشركات الأخرى أو الشركات الأجنبية

نيابة المدير الإدارية والمكلف بالموارد البشرية: يهتم هذا الأخير ب:

- تحديد الأجور
- الاهتمام بالعمال ترقيتهم وإعطائهم فرص للغياب

نيابة المدير المكلف بالمالية والمحاسبة: تنقسم إلى المحاسبة والمالية تتم فيها عملية المحاسبة بصفة عامة حيث يقوم ب:

- استقبال الملفات الخاصة بالمالية وكذا المحاسبة

- القيام بوضع ميزانية عامة للمؤسسة

نيابة المدير المكلف بالجودة: تقوم ب:

- متابعة المادة المخزنة والحفاظ على جودتها ونوعيتها
- استقبال الموارد الفلاحية (القمح بنوعيه اللين والصلب والشعير)
- الحرص على تخزين الموارد في أماكن مؤهلة لذلك (المخازن)

مصلحة التقنية والصيانة: مسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات وصناعة قطع الغيار الضرورية للآلات في حالة تعطل أي آلة ويقوم ب:

- متابعة صيانة جميع المخازن
- اصلاح كل عطب موجود أو يخص المؤسسة بما فيها الكهرباء، التلحيم، والأعمال الميكانيكية

مصلحة الاستغلال:

- القيام بتحاليل أي معاينة المواد الأولية (المخابر)
- الاهتمام بالتخزين
- متابعة العمال
- متابعة دخول وخروج الحبوب (من حيث الميزان والنوعية)

مصلحة الأمن والوقاية: يقوم ب:

- المراقبة والتحكم في تنظيم شاحنات النقل
- الوقاية من خلال التصدي للحوادث والحرائق

الشريك الاجتماعي:

الدولة هي الممول الوحيد والحصري وبالتالي ليس لها شريك آخر أو ممول من غير الدولة

التمثيل الديمقراطي:

يتمثل الديمقراطي في التمثيل النقابي حيث أنه في كل 05 سنوات يتم تجديد ممثلي العمال وذلك عن طريق انتخاب العمال فيم بينهم لاختيار الممثل حيث يكون بمشاركة كل العمال والمرشحين يكونون من العمال .

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية للمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحي UCA

جدول رقم(06): ميزانية مؤسسة UCA أصول

الأصول	2013			2012
	القيم الخامة	الاهتلاكات والمؤونات	لقيم الصافية	القيم الصافية
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء				
التثبيتات غير المادية	51.480,00	18.876,00	32.604,00	51.480,00
التثبيتات المادية				
أراضي	44.810,00		44.810,00	44.810,00
مباني	7.395.342,00	7.254.298,00	141.043,00	
تثبيتات مادية أخرى	1.500.296.414,00	670.583.341,00	829.713.072,00	883.531.816,00
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات جاري إنجازها	4.700.849,00		4.700.849,00	
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة				
المساهمات الأخرى وحسابات الدائنة الملحقة	33.278.399,85	3.868.000,00	29.410.399,85	29.410.399,85
سندات أخرى مثبتة				
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية				

ضرائب مؤجلة على الأصول				
مجموع الأصول غير الجارية	1.545.767.295,00	681.724.516,00	864.042.779,00	913.038.505,85
الأصول الجارية				
المخزونات الجاري إنجازها	8.625.797.00		8.625.797.00	10.979.582 ,00
الديون الدائنة استخدامات مماثلة				
الزبائن	1.982.173.365,00	1.568.381,00	1.980.604.984,00	2.049.976.142,72
المدينون الآخرون	121.476.312,00		121.476.312,00	89.696.624,06
الضرائب	1356861.00		1356861.00	4.156.981,95
الأصول الجارية الأخرى				
الموجودات وما يماثلها				
توضيفات وأصول مالية جارية				
الخزينة	41.433.369,00		41.433.369,00	12.445.646,40
مجموع الأصول الجارية	2.153.507.325,00	1.568.381,00	2.153.507.325,00	2.167.254.977,64
مجموع العام للأصول	3700843002.00	683.292.897 ,00	3.017.550.104,00	3.080.293.483,49

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

جدول رقم(07): ميزانية مؤسسة UCA خصوم

الخصوم	2013	2012
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	900.000,00	900.000,00
رأس المال غير المطلوب		
العلاوات والاحتياطات	354.344.065.00	353.288.491,66
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	(8.018.005,00)	3.471.521,36
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى –ترحيل من جديد	(34.933.762,74)	(34.933.762,74)
المجموع 1	**312.292.297,00**	**322.726.250,28**
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	325905419.00	337.133.077,60
الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)		
الديون الأخرى غير الجارية		
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	402.619.417,00	430.625.717,61
مجموع الخصوم غير الجارية 2	**767.758.795,21**	**679.287.135,80**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	1.971.214.742,00	1.970.764.448,77
الضرائب		
الديون الأخرى	5.518.228,00	19.043.989,23
خزينة الخصوم		

مجموع الخصوم الجارية	**1.976.732.970.00**	**1.989.808.438,00**
مجموع العام للخصوم	**3.017.550.104,00**	**3.080.293.483,49**

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

يعتبر تفسير حسابات ميزانية الدورة 2013 ضرورية لمختلف قارئ القوائم المالية لكونها تسمح باستيعاب جيد للعناوين (عناصر) كما هي مقدمة في حسابات مؤسسة اتحادية التعاونية الفلاحية (UCA) لا سيما تلك التي تخص التغيرات المهمة والمعلقة بالموضوع النقاط التفسيرية لعناصر الميزانية (2013).

التفسيرات:

- انخفاض قيمت التثبيتات الغير مادية في القيمة الصافية خلال دورتي 2012 و 2013 من 51.480,00 دج إلى32.604,00 دج

(جدول الميزانية أصول)

- ثبات قيمة الأراضي خلال دورتي 2012 و 2013 بقيمة 44.810,00 دج.

(جدول ميزانية أصول)

- انخفاض في قيمة تثبيتات المادية الأخرى في القيمة الصافية بمبلغ 56.818.743,56دج.
- المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بقيت ثابتة بقيمة 29.410.399,85 دج.
- يفسر انخفاض في قيمت ذمم الزبائن 69.371.158,68 دج راجع إلى التراجع في المبيعات خلال دورة 2013 مقارنة بدورة 2012.
- تراجع في الضرائب في أصول الميزانية بالنسبة ل 2012 بقيمة 2.800.120,39دج.

ملاحظة:

نظرا لأهمية الوثائق الداخلية للمؤسسة لم نقوم بتفسير جميع المعلومات المالية الموجودة في الميزانية (الأصول، الخصوم)، لعدم تمكن المؤسسة من تقديم لنا ميزان المراجعة كملحق.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج CR

ملاحظة:

هذا المطلب يحتوي على جدول واحد فقط هذا لا يعني أنه ناقص انما محتواه محصورا في هذا المضمون

جدول رقم (08): حسابات النتائج لمؤسسة UCA

	2013	2012
رقم الأعمال	159.278. 143,00	177.325.090,87
تغير المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها		
الإنتاج المثبت		
اعانات الاستغلال		
انتاج السنة المالية	**159.278.143,00**	**177.325.090,87**
المشتريات المستهلكة	(14.545.370,00)	(10.716.620,18)
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(36.534.159,00)	(35.290.579,74)
استهلاك السنة المالية	**(51.079.529,00)**	**(46.007.199,92)**
القيمة المضافة للاستغلال	**108.198.609,00**	**131.317.890,95**
أعباء العاملين	(127.187.052,00)	(117.607.283,57)
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(630.001,00)	(156.674,00)
الفائض الخام للاستغلال	**19.618.444,00**	**13.553.933,38**
المنتجات العملياتية الأخرى	92.137.328,00	71.422.269,16
الأعباء العملياتية الأخرى	(1.239.346,00)	(87.841,34)
المخصصات للاهتلاكات	(8.478.445 ,00)	(85.138.054,90)
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	5.530.000,00	5.680.785,19

النتيجة العملياتية	**(7.974.907,00)**	**5.431.091,49**
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية	(43.097,00)	(1.959.570,13)
النتيجة المالية	(43.097,00)	(1.959.570,13)
النتيجة الجارية قبل الضرائب	**(8.018.005,00)**	**3.471.521,36**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**180639465.00**	**254.428.145,22**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**(188.657.470,00)**	**(250.956.623,86)**
النتيجة الأنشطة العادية	**(8.018.005,00)**	**3.471.521,36**
عناصر غير العادية (منتجات) (يجب تبيينها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيينها)		
النتيجة غير العادية		
صافي النتيجة السنة المالية	**(8.018.005,00)**	**3.471.521,36**

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA

ملاحظة:

هذا المطلب يحتوي على جدولين فقط هذا لا يعني أنهما ناقصان انما محتواهما محصورا في هذا المضمون.

جدول رقم (09): جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة UCA

	2013	2012
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	311.514.599,93	240.356.648,36
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين	(209.600.790,58)	(185.441.578,78)
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	(17.324.666,68)	(22.235.124,23)
الضرائب عن النتائج المدفوعة		(1.292.453,75)
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	84.589.142,47	31.387.491,60
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية	590.181,24	21.159,14
صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)	**85.179.323,71**	**31.408.650,74**
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار		
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية أو غير المادية	(4.986.502,39)	(7.029.634,97)
التحصيلات عن عمليات بيع التثبيتات مادية أو غير مادية		
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية		
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج		
التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	**(498.502,39)**	**(7.029.634,97)**

التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل		
التحصيلات في أعقاب اصدار أسهم		
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	(51.205.097,95)	(24.825.984,08)
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	(51.205.097,95)	**(24.825.984,08)**
تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)	**28.987.723,37**	**(446.968,31)**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	**12.445.646,40**	**12.892.614,71**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند اختتام السنة المالية	**41.433.369,77**	**12.445.646,40**
تغير أموال الخزينة	**28.987.723,37**	**(446.968,31)**
المقربة مع النتيجة المحاسبية	**37.005.728,61**	**(3918489.67)**

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

جدول رقم (10): تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA

	رأسمال المؤسسة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
رصيد في 31 ديسمبر 2011	**900.000,00**				**328.767.757,23**
تغير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					**(10.413.028,31)**

زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					3.471.521,36
رصيد في 31 ديسمبر 2012	**900.000,00**				**321.826.250,28**
تغير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					2.415.947,79
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					**8.018.005,24**
رصيد في 31 ديسمبر 2013	**900.000,00**				**311.392.297,25**

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى نشأة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية و أخد لمحة تاريخية عليها، وقد تطرقنا لبعض الوثائق الداخلية لها لسنة 2013/2012، و قمنا بتفسير بعض البنود الأصول والخصوم من حيث ارتفاع وانخفاض في القيم الصافية لسنتين متتاليتين وتطرقنا أيضا إلى جدول حسابات النتائج، تدفقات الخزينة، وتغيرات الأموال الخاصة، ومن هذه الجداول يمكن معرفة وضعية المؤسسة UCA.

الخاتمة

الخاتمة العامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع عملية المعايرة المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وكان تخصصي في المعيار الأول عرض القوائم المالية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، فمن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة التطبيقية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى، انطلاقا من فرضيات البحث و باستخدام الأساليب و الأدوات المشار إليها في المقدمة.

قمت في هذه المذكرة تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية والتي هي مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الإتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي توثر على المركز المالي للكيان ونتائج أعماله، وتهدف إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة منها، فالمعايير تساعد على ضمان المصداقية والملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية حتى تتمتع بالقبول العام الدولي وتمكن مستخدمي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدة وفق المعايير الملائمة.

نتائج الدراسة:

علينا أن نميز بين نوعين من النتائج :النتائج النظرية المتوصل إليها من خلال البحث، والنتائج العملية الميدانية المتوصل إليها من خلال عرض القوائم المالية للمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية.

1_ النتائج النظرية:

من خلال هذا البحث نلخص النتائج التالية :

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية و التوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض و الإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها و التي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وتتميز بعدة خصائص كاكتسابها لصفة القانونية أو التنظيمية أي غير إجبارية، و قدرتها على تحقيق الاجماع ، ومن خصائصها المرونة نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها.

من أهمية المعايير المحاسبية أنها تقوم بـتحديد و قياس الأحداث المالية للكيان ، حيث تساعد على إعداد قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة سواءا محليا أو دوليا.

من خلال بحثنا ولكي نتمكن من الإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبية الدولية ، قمنا بتجميع المعايير في أصناف كصنف متعلق بجانب أو موضوع معين إذن لدينا معايير متعلقة بالمعلومات المالية حيث قسمت إلى أربع أصناق :

- المعايير المتعلقة بالقوائم المالية.
- المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية.
- البيانات المالية الموحدة.
- المعايير القطاعية.

و المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي قسمت إلى خمسة أصناف :

- تقييم الأصول غير المالية.
- تقييم الخصوم غير المالية.
- تقييم الأصول والخصوم المالية.
- تقييم النتائج.
- التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف.

تعتبر الميزانية تصوير لوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة، و ذلك في فترة زمنية معينة، وتنقسم إلى جانبين، جانب الأصول وجانب الخصوم، وتكمن أهميتها في توفير المعلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها و حق الملاك في خصوم المؤسسة.

قائمة حسابات النتائج هي بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن.

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها ا تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا،تساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات، ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع

للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية.

تعتبر قائمة تغيرات الأموال الخاصة حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

تسمح الملاحق بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، بكونها تحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي :اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية.

2_ النتائج النظرية :

– ان مؤسسة إتحاد التعونيات الفلاحية تعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- تتمتع مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بوضعية مالية ضعيفة حيث أدى بها ذلك إلى خسارة، نظرا لتراجع في نتيجة السنة المالية.
- إن المؤسسة تحاول في تطوير نفسها، من أجل تقدمها و استمرارها.

اختبار الفرضيات:

من خلال طريقة معالجتنا للموضوع و التي اعتمدنا خلالها على الدراسة النظرية و الدراسة الميدانية، توصلنا أثناء اختبارنا للفروض إلى ما يلي:

- بخصوص الفرض الأول المتضمن أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في أنها تساعد على ضمان مصداقية و ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي، فقد تحققت مع كشف على أهمية المعايير أخرى فمن خلالها يتم إعداد قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة سواءا محليا أو دوليا.
- أما الفرض الثاني المتعلق بتقسيمت المعايير المحاسبية الدولية الى المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية و معايير الخاصة بالتقييم و التسجيل، فقد تحققت لأن من خلال هذا التقسيم لاحظنا أن جاءت المعايير من أجل تلبية الاحتياجات المختلفة لمستعملي القوائم المالية.
- الفرض الثالث يكمن هدف القوائم المالية في المساعدة على توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية فقد تحقق بهدف اتخاذ القرارات لأولئك المستخدمين الذين ليس لديهم

السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الوحدة الاقتصادية، إلى جانب المستخدمين من داخل الوحدة الاقتصادية.

- و فيما يتعلق بالفرض الرابع أن القوائم المالية الموجودة في النظام المحاسبي المالي هي الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات النقدية ، جدول تغيرات الأموال و الملاحق، فقد تحققت هي التالية لأن خلال تبني النظام المحاسبي المالي قام بإختصارها من سبعة عشر قائمة إلى خمسة قوائم.

الاقتراحات :

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع، وبناءا على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي:

-أهم ما يجب التكفل به في هذه المرحلة التكوين، فيجب أن يكون موجه لفائدة جميع العمال في مجال المحاسبة بمختلف مستوياتهم ومسؤولياتهم، كما يجب التركيز قدر الإمكان على النوعية مع إعتماد إستراتيجية التكوين طويل المدى لترسيخ الثقافات والممارسات المحاسبية الجديدة المسندة إلى الممارسات المحاسبية الدولية.

-تكثيف المؤتمرات والندوات والملتقيات وخاصة الدولية، لتبادل وجهات النظر والإستفادة من خبرات بعض الدول العربية والأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج معايير المحاسبة الدولية.

-الإسراع في الإنضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع الممارسين لمهنة المحاسبة عبر العالم للاستفادة من مختلف المزايا والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل هذه الهيئات لأعضائها وخاصة من الدول النامية.

-الإستعانة ببرامج الإعلام الآلي، بعد إختيارها وإخضاعها للتجربة وتدريب العاملين عليها، لما توفرها هذه البرامج من اقتصاد للوقت والجهد.

-إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي.

أفاق البحث في الموضوع :

تناولنا من خلال هذا البحث، موضوع عملية المعايرة (توحيد) المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية حيث تخصصنا في المعيار الأول المتمثل في عرض البيانات المالية، حاولنا تسليط الضوء على معرفة كل ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية من مفهومها و سبب ظهورها الى تصنيفاتها بالتفصيل، وتناولنا أيضا القوائم المالية الخمس مفهومها، أهميتها، مكوناتها، عرضها، وكيفيت إعدادها من خلال ذكر المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وأثناء هذه الدراسة لاحظنا أن هذا الموضوع خصب ويحتوي على جوانب مهمة لم يكن بوسعنا التطرق إليها كلها نظرا لحدود الدراسة.

المراجع

1_المراجع باللغة العربية:

المؤلفات:

- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات** ، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2004.

- أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة** ، الدار الجامعية، مصر، 2005.

- أحمد نور، **المحاسبة المالية القياسو التقييم و الإفصاح المحاسبي وفق للمعايير المحاسبية الدولية و العربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الزائر، الجزائر، 2008.

- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في01/01/**2008، مجموعة أبو غزالة، عمان، الأردن،2008.

- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنش و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المقدمة، الطبفة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،2009.

- دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن،2007.

- دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج و سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999.

- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2001.

- ريتشارد شرويدر و آخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2006.

- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودود، الجزائر، 2009.

- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات و فقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2003.

- عباس مهيدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت،1990.

- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدوليةالحديثة** ، الدار الجامعة، الاسكندرية،مصر، 2006.

- طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرية حالية و مستقبلية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

- فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة لإفصاح عن المعلومات الضرورية الازمة لمستخدمي القوائم المالية** ، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005،

- مبارك لسلوك، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص27

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **المعايير المحاسبة و الإيلاغ المالي الجوانب النظرية و العملية** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2008.

- محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر و التوزيع، الكويت، 1986.

- محمد بوتين، **المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية**، الصفحة الزرقاء، برج الكيفان، الجزائر، 2010.

- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2006.

- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007.

- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الطبعة الأولى ،الأردن، 2001.

الرسائل الجامعية:

- لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2012،2011.

- مداني بلغيت، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر، 2004.

النصوص القانونية و التنظيمية:

-قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد **لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**، الجريدة الرسمية،الجزائر،عدد19،2009.

- نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر2009، **المتعلقة بقواعد التقييم و التسجيل المحاسبي لأدوات المالية من طرف البنوك و المؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد14، 2010.

- نظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009، **المتضمن لمخطط الحسابات البنكية و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد76، 2009.

القرار المؤرخ في 23 رجب1429 الموافق ل 29 يوليو سنة 2008 **المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزايرية/العدد19.

المرسوم التنفيدي رقم08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي2008 **المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزارية/ العدد27.

نشرة علمية:

نشرة توعية ، يصدرها معهد الدراسات المصرفية، السلسلة الخامسة، العدد 9، دولة الكويت ،ابريل 2013.

2_المراجع باللغة الفرنسية:

les ouvrages

- FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, **S'initier aux IFRS**, Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, France, 2004.

-Nacer Eddine Sadi, **analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales**. L'Harmattan, Paris, France, 2009,

-C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, **Les normes comptables internationales IAS/IFRS**, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006,

-SAHEB BACHAGHA, Pour un Référentiel comptable Algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003.

-Ali Tadzait, **Maitrise Du Système Comptable Financier**. Edition ACG, 1 édition, Alger, Algérie, 2009,

BRUN STEPHAN, **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualiano Editeur Paris, France, 2004.

-Yves-Alain Ach Catherine Daniel, **FINANCE D'ENTREPRISE du diagnostic a la création de valeur**. HACHETTE LIVRE, Paris, France, 2004.

-Christian Hoarau, **maitriser le diagnostic financier**. groupe revue fiduciaire, 2 édition, paris, 2001.

-Brunot COLMANT et autres, **comptabilité financière normes ias/ifrs**. Pearson éducation, Paris, France, 2008.

-OBERT ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, **Edition Dunod**, Paris, France, 2004.

2_articls :

Règlement (CE) No 1725/2003 de La Commission du 29 septembre 2003, **Norme Comptable International 14(Révisée1997) Information sectorielle**, Journal officiel de l'Union européenne, 2003.

3_ Thèses:

BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS et les Perspectives de Leur Adoption en Algérie**, *Mémoire de Magister* ès *Sciences de Gestion* Option Monnaie et Finan**ces**, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007.

3_lois :

ROBERT Obert, **La Construction Du Droit Comptable**, 20/11/2009,http://pagespersoorange.fr/robert.obert/La_construction_du_droit_comptable_2008.pdf.

الملاحق

الملحق رقم (1): الميزانية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2013			2012
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	51 480	18 876	32 604	51 480
Immobilisations corporelles				
Terrains	44 810		44 810	44 810
Bâtiments	7 395 342	7 254 298	141 043	
Autres immobilisations corporelles	1 500 296 414	670 583 341	829 713 072	883 531 816
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	4 700 849		4 700 849	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	33 278 399	3 868 000	29 410 399	29 410 399
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**1 545 767 295**	**681 724 516**	**864 042 779**	**913 038 505**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	8 635 797		8 635 797	10 979 582
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 982 173 365	1 568 381	1 980 604 984	2 049 976 142
Autres débiteurs	121 476 312		121 476 312	89 696 624
Impôts et assimilés	1 356 861		1 356 861	4 156 981
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	41 433 369		41 433 369	12 445 646
TOTAL ACTIF COURANT	**2 155 075 706**	**1 568 381**	**2 153 507 325**	**2 167 254 977**
TOTAL GENERAL ACTIF	**3 700 843 002**	**683 292 897**	**3 017 550 104**	**3 080 293 483**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (PASSIF)

	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	900 000	900 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	354 344 065	353 288 491
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-8 018 005)	3 471 521
Autres capitaux propores - Report à nouveau	(-34 933 762)	(-34 933 762)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**312 292 297**	**322 726 250**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	325 905 419	337 133 077
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	402 619 417	430 625 717
TOTAL II	**728 524 836**	**767 758 795**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 971 214 742	1 970 764 448
Impôts		
Autres dettes	5 518 228	19 043 989
Trésorerie passif		
TOTAL III	**1 976 732 970**	**1 989 808 438**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**3 017 550 104**	**3 080 293 483**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (2):جدول حسابات النتائج

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du **01/01/13** au **31/12/13**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2013 DEBIT (en Dinars)	2013 CREDIT (en Dinars)	2012 DEBIT (en Dinars)	2012 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		159 278 143		177 325 090
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			159 278 143		177 325 090
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			159 278 143		177 325 090
Achats de marchandises vendues					
Matières premières				7 377 039	
Autres approvisionnements		11 489 165			
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		3 056 205		3 339 580	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	6 798 123		5 329 271	
	Entretien, réparations et maintenance	4 160 490		1 468 476	
	Primes d'assurances	2 519 187		2 607 097	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 424 895		1 310 941	
	Publicité	11 000		269 030	
	Déplacements, missions et réceptions	1 951 568		1 649 236	
Autres services		19 668 896		22 656 525	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		51 079 534		46 007 199	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			108 198 609		131 317 890
Charges de personnel		127 187 052		117 607 283	
Impôts et taxes et versements assimilés		630 001		156 674	
IV-Excédent brut d'exploitation		19 618 444			13 553 933
Autres produits opérationnels			92 137 328		71 422 269
Autres charges opérationnelles		1 239 346		87 841	
Dotations aux amortissements		84 784 445		85 138 054	
Provision					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions			5 530 000		5 680 785
V-Résultat opérationnel		7 974 907			5 431 091
Produits financiers					
Charges financières		43 097		1 959 570	
VI-Résultat financier		43 097		1 959 570	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		8 018 005			3 471 521
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (charges) (*)					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats					
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire					
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		8 018 005			3 471 521

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (3): جدول تدفقات النقدية

UCA MOSTAGANEM

ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

N° D'IDENTIFICATION:097627010015544

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2013	2012
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		311 514 599,93	240 356 648,36
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-209 600 790,58	-185 441 578,78
Intérêts et autres frais financiers payés		-17 324 666,88	-22 235 124,23
Impôts sur les résultats payés			-1 292 453,75
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		84 589 142,47	31 387 491,60
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		590 181,24	21 159,14
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**85 179 323,71**	**31 408 650,74**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-4 986 502,39	-7 029 634,97
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**-4 986 502,39**	**-7 029 634,97**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-51 205 097,95	-24 825 984,08
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**-51 205 097,95**	**-24 825 984,08**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**28 987 723,37**	**-446 968,31**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**12 445 646,40**	**12 892 614,71**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**41 433 369,77**	**12 445 646,40**
Variation de la trésorerie de la période		**28 987 723,37**	**-446 968,31**
Rapprochement avec le résultat comptable		**37 005 728,61**	**-3 918 489,67**

الملحق رقم(4): جدول تغيرات الأموال

UCA MOSTAGANEM

ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:097627010015544

EXERCICE: **01/01/13 AU 31/12/13**
PERIODE DU: **01/01/13 AU 31/12/13**

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	NOT	Capital social	Prime d'emissio	Ecart d'évaluat	Ecart de réévaluati	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2011		**900 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**328 767 757,23**
Changement méthode comptable 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	-10 413 028,31
Augmentation de capital 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2012		0,00	0,00	0,00	0,00	3 471 521,36
Solde au 31 décembre 2012		**900 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**321 826 250,28**
Changement méthode comptable 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	-2 415 947,79
Augmentation de capital 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2013		0,00	0,00	0,00	0,00	-8 018 005,24
Solde au 31 décembre 2013		**900 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**311 392 297,25**

الملحق رقم (5): جدول نفقات الموظفين، ضرائب، مدفوعات المماثلة، خدمات أخرى و جدول نفقات الأخرى، منتج التنفيدي.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4
Désignation de l'entreprise:	**UCA MOSTAGANEM**
Activité:	**commerc- des céréales & lgmes secs**
Adresse:	**ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

3/Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services :

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	**18 279 708**
Etudes et recherches	**538 101**
Documentation et divers	**49 715**
Transports de biens et transport collectif du personnel	**400**
Frais postaux et de télécommunications	**626 072**
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	**174 900**
TOTAL (1)	**19 668 896**
Charges de personnel	
Rémunération du personnel	**101 920 984**
Rémunération de l'exploitant individuel	
Cotisations aux organismes sociaux	**25 060 252**
Charges sociales de l'exploitant individuel	
Autres charges sociales	**205 814**
Autres charges de personnel	
TOTAL (2)	**127 187 052**
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	**233 160**
Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	**396 841**
TOTAL (3)	**630 001**
TOTAL (1)+(2)+(3)	**147 485 949**

4/Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	
Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Pertes sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	**1 238 343**
Autres charges de gestion courante	**1 002**
TOTAL	**1 239 346**
Autres produits opérationnels	**Montants**
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	**37 817**
Jetons de présences et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	**590 181**
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	**64 143 914**
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrées sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	**27 331 377**
Autres produits de gestion courante	**34 037**
TOTAL	**92 137 328**

الملحق رقم (6): جدول الاهتلاكات و خسائر القيمة و جدول أصول المنشأة أو مكتسب، دمم المدينة.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

5/Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1)-(2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles		18 876		18 876	18 876	
Immobilisations corporelles	562 171 160	121 977 493	6 311 013	677 837 640	121 977 493	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	562 171 160	121 996 369	6 311 013	677 856 516	121 996 369	

6/Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations (créees ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	71 228 622		71 228 622
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	71 228 622		71 228 622

الملحق رقم(7):جداول الممتلكات

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du **01/01/13** au **31/12/13**

7/Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins values) au cours de l'exercice

Nature des Immobilisations cédées	Date acquisition	Montant net figurant à l'actif	amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value
SILO PORTUIARE (PORTIQUE)	01/10/86	6 000 000	4 062 500	1 937 500	1 530 000		407 500
VIS SANS FIN	30/06/79	32 009	32 009		100	100	
CITERNE	30/09/80	13 576	13 576		100	100	
TUYAU LANCE	01/12/85	1 600	1 600		100	100	
MATERIEL SANITAIRE	30/09/86	676	676		100	100	
MANOMETRE	30/11/86	780	780		100	100	
CHALIMEAUX COUP	01/03/94	4 764	4 764		100	100	
CUMULUS GIMETAL	30/09/94	10 248	10 248		100	100	
CHAUFFE BAIN	30/04/98	10 738	10 738		100	100	
NIVEAU MACON	30/11/98	450	450		100	100	
MELEUSE 230	31/12/04	10 400	8 840	1 560	100		1 460
BOITE DYNAMO	15/11/77	1 686	1 686		100	100	
METRE 462	09/08/77	490	490		100	100	
COFFRET METALLIQUE	15/11/77	199	199		100	100	
POSTE A SOUDER	31/12/96	8 200	8 200		100	100	
TRONCONNEUSE	30/09/02	14 000	14 000		100	100	
PERCEUSE	30/09/02	11 000	11 000		100	100	
PERCEUSE	30/11/03	11 000	10 541	458	100		358
FOUR 3 FEUX	31/10/05	1 400	1 073	326	100		226
1MELEUSE B.D 115	31/10/05	5 500	4 216	1 283	100		1 183
CHARGEUR A PNEUS	26/05/85	148 628	148 628		30 000	30 000	
HONDA 0424-198-27	31/10/98	1 040 500	1 040 500		433 800	433 800	
MOTOCYCLE PEUGEOT	01/07/01	70 000	70 000		20 000	20 000	
GLOBE GEOGRAPHIQUE	16/06/83	180	180		100	100	
FAUTEUIL SKAI	19/12/83	5 700	5 700		100	100	
CHAISE	20/01/86	195	195		100	100	
CHAISE EN BOIS	20/07/87	1 800	1 800		100	100	
POINTEUR	01/06/77	13 400	13 400		100	100	
AMPLIATEUR	15/11/77	9 810	9 810		100	100	
MICRO DURON AMD	30/11/02	36 575	36 575		100	100	
TABLE POUR MICRO	30/11/02	4 750	4 750		100	100	
PORTABLE NOKIA 2600	27/06/05	9 000	7 200	1 800	100		1 700
APPAREIL TELEPHONE FIXE SONY	31/07/05	3 700	2 929	770	100		670
IMPRIMANTE EPSON C46	31/08/05	5 800	4 543	1 256	100		1 156
TOTAL A REPORTER		7 488 758	5 543 802	1 944 955	2 016 800	486 100	414 255

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: UCA MOSTAGANEM

Activité: commerc- des céréales & lgmes secs

Adresse: ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

7/Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins values) au cours de l'exercice (...suite)

Nature des Immobilisations cédées	Date acquisition	Montant net figurant à l'actif	amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value
REPORT		**7 488 758**	**5 543 802**	**1 944 955**	**2 016 800**	**486 100**	**414 255**
TELEPHONE MOBILE	05/01/85	**3 589**	**3 589**		**100**	**100**	
CHAUDIERE	01/04/93	**96 920**	**96 920**		**100**	**100**	
CHAUFE BAIN	15/04/93	**52 515**	**52 515**		**100**	**100**	
LUSTRE 3 LAMPE	20/01/93	**1 770**	**1 770**		**100**	**100**	
STORES VENITIENS	01/02/95	**305 796**	**305 796**		**100**	**100**	
CHAUFFAGE A MAZOUTE	01/06/77	**910**	**910**		**100**	**100**	
AUTO RADIO	01/06/93	**10 500**	**10 500**		**100**	**100**	
CUMULUS	11/11/95	**12 500**	**12 500**		**100**	**100**	
RADIO PIONNER	30/11/98	**14 200**	**14 200**		**100**	**100**	
MATELAS 2 PLACES	30/09/02	**9 991**	**9 991**		**100**	**100**	
LIT POUR BEBE	30/09/02	**5 990**	**5 990**		**100**	**100**	
MATELAT POUR BEBE	30/09/02	**1 199**	**1 199**		**100**	**100**	
CHAISE	30/09/02	**2 995**	**2 995**		**100**	**100**	
MATELAT 1 PLACE	30/09/02	**5 990**	**5 990**		**100**	**100**	
TELEVISEUR ENIE	30/09/02	**41 000**	**41 000**		**100**	**100**	
CUISINIERE FRIGOR	30/09/02	**24 000**	**24 000**		**100**	**100**	
FRIGO SANL 420	30/09/02	**48 000**	**48 000**		**100**	**100**	
MEUBLE-TELEVISEUR	30/09/02	**14 500**	**14 500**		**100**	**100**	
DEMO-PARABOLE	30/09/02	**26 500**	**26 500**		**100**	**100**	
BUREAUX METALIQUES	01/06/77	**12 319**	**12 319**		**100**	**100**	
TREPIED	10/05/08	**2 500**	**1 291**	**1 208**	**100**		**1 108**
PORTE MANTEAU	10/05/08	**1 000**	**516**	**483**	**100**		**383**
INTERPHONE	20/02/08	**9 000**	**4 800**	**4 200**	**100**		**4 100**
ENSEMBLE MIROIRE	19/05/08	**950**	**482**	**467**	**100**		**367**
HUBLOT	19/05/08	**500**	**254**	**245**	**100**		**145**
INTERPHONE	21/09/08	**9 500**	**4 512**	**4 987**	**100**		**4 887**
TELEPHONE PORTABLE D900	21/06/08	**15 200**	**7 600**	**7 600**	**100**		**7 500**
TELEPHONE MOBIL NOKIA	15/12/08	**14 300**	**6 554**	**7 745**	**100**		**7 645**
TELEP PORTABLE SAMSUNG	08/09/09	**15 000**	**5 750**	**9 250**	**100**		**9 150**
BROUETTE FR	28/09/09	**2 800**	**1 050**	**1 750**	**100**		**1 650**
MOBIL SAMSUNG D 980	23/08/10	**23 500**	**6 658**	**16 841**	**100**		**16 741**
PORTABLE NOKIA	18/07/11	**19 000**	**3 641**	**15 358**	**100**		**15 258**
TOTAL		**8 293 196**	**6 278 102**	**2 015 093**	**2 020 000**	**488 100**	**483 193**

الملحق رقم(8): جداول كشف خسائر القيمة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

8/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances:

Désignation des débiteurs	Valeur de la créance	Provision constituée
GEAPRO	1 568 381	1 568 381
TOTAL	1 568 381	1 568 381

8/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales:

Filiales	Valeur nominale au début de l'exercice	Perte de valeur constituée	Valeur nette comptable
INCONTRAS	1 300 000	1 300 000	
INTERAG	2 568 000	2 568 000	
TOTAL	3 868 000	3 868 000	

الملحق رقم(9): جدول النهائيات النتيجة الجبائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	**8 018 005**
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2009		
Déficit de l'année 2010		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	**8 018 005**

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم(10): جدول تحويل النتيجة و الحجز

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise: **UCA MOSTAGANEM**

Activité: **commerc- des céréales & lgmes secs**

Adresse: **ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

10/Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) :

		Montants
Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	
	Resultat de l'exercice N-1	
	Prelèvements sur réserves (à détailler)	
	TOTAL	
Affectation	Reserves (à détailler)	
	Augmentation du capital	
	Dividendes	
	Report à nouveau (à détailler)	
	TOTAL	

NEANT

11/Tableau des participations (filiales et entités associées):

filiales et entités associées	capitaux propres	dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordées	Dividendes encaissés	Valeur comptables des titres détenus
FILIALES							
AGRO ROUTE OUEST		29 200 399					
ENTITES ASSOCIEES							
INTERAG		2 568 000					
INCOTRAS		1 300 000					
UCA ORAN		100 000	6				
UCC ORAN		110 000					

الملحق رقم(11): جدول عمولات و سمسرة، الإتاوات، التعاقد، مختلف المكافئات، مقعد جديد، ضريبة على المهن الاحترافية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 7 6 2 7 0 1 0 0 1 5 5 4 4

Désignation de l'entreprise:	**UCA MOSTAGANEM**
Activité:	**commerc- des céréales & lgmes secs**
Adresse:	**ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476 MOSTAGANEM**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Désignation des personnes Bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu
BERBER SAID	194627010017151	8/165 rue bensmain med mostaganem	**143 582**
BEST EXPERTISES	000231019030065	sergent Ziani miloud N° 09 oran	**253 107**
BOUCIF ZINA		cité 200 logmts BTDn°27 zeghl Mostaganem	**167 236**
C-A-C DJELLOULI YOUCEF	3161 2778201	11 BD DE LA SOUMMAM ORAN	**645 100**
EMZIANE MOHAMED	194027020008549	Mostaganem	**208 170**
EXAL EXPERTISE ALGERIE		chemin du paradou- hydra ALGER	**7 700**
		TOTAL	**1 424 895**

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires Imposable Par commune	Chiffre d'affaires Exonéré	TAP acquittée
TOTAL			

NEANT

الملحق رقم(12): جدول تفصيلي للزبائن

UCA MOSTAGANEM

ROUTE TEHALAITI OTHMANE BP 476

MOSTAGANEM

ANNEE 2013

ETAT DETAILE DES CLIENTS

Numéro D'ordre	Numéro Article D'imposition	Numéro Registre Commerce	Matricule Fiscal	DESIGNATION EXACTE DU CLIENT		Montant Annuel des Opérations Réalisées avec chaque client	Montant Annuel des TVA Facturées avec chaque client
				Nom, Prénom ou raison sociale	Adresse complète (rue, N° Bâtiment, commune)		
001				SARL MINOTRIE SIDI BENDHIBA		2 044 158,96	0,00
002				SPA GRAND MOULIN DAHRA		4 923 542,98	0,00
003				SPA MOULINS DE MOSTAGANEM		1 440 993,70	0,00
004				OAIC ALGER		150 869 447,65	0,00
					TOTAL GENERAL	159 278 143,29	0,00