

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم اقتصادية تخصص: تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS

دراسة حالة مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية UCA- مستغانم-

مقدمة من طرف الطالبة: فريد رشيدة تحت إشراف الأستاذ: بوشيخي بوحوص

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ مساعد أ	مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ مساعد أ	مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

# الإهداء

بسمك اللهم رب السموات والأرض، فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار رفع الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار، اللهم أتي نفسي تقواها وزكاهما أنت خير من زكاهما أنت واليا ومولاها، اللهم إني أعوذ بك من علم لا ينفع ومن قلب لا يخشع ومن دعوة لا يستجاب لها والشكر لله الذي أنعم علينا بالتوفيق، اللهم لا علم لنا إلا ما علمته لنا، أنت مولانا ونحن عبادك تستجيب دعوتنا، وترحم عبادك الصالحين سبحانك يا رب إرحمني

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

من لا يمكن الأرقام أن تحضي فضائلها إلى أعز ما أملك إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقني ماء الحياة، إلى من تطلب أيامي بقربها، وسعد قلبي بهنائها، إلى أعلى كائن في الوجود "أمي"  
إلى من كان لي سندا طوال الحياة، ورعرتني مع الوجود، ولم ييخل عليا بالنفس والنفيس، وأعطاني أمل الحياة وسهر من أجل تفوقي إلى قرّة عيني "أبي" اللهم أحفظهم لي وحفظ كل الوالدين  
وإلى من ترعرت معهم ونما غصني بينهم، أخوتي وإخواني  
إلى كل الأهل والأقارب من قريب ومن بعيد، وكل أصدقائي وأحبابي خاصة نعيمة وحفيظة  
إلى كل من أنار لي درب الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، وإلى كل الأساتذة الكرام

# تشكرات

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا الشكر على أداء هذا المشوار ووفقا إلى إنجاز هذا العمل قد لا تؤدي الكلمات معناها بصدق، وقد لا يكون الاعتراف في مستوى الإقرار بالجميل والشكر للأستاذ المحترم والمهذب "بوشيخي بوحوص"، على التوجيه وتقديم النصائح الثمينة التي قدمها لنا، أشكره جزيل الشكر وأحي فيه تلك الشخصية المميزة بكل ما تحمله من أخلاقيات وروح سامية تعبدا ويتميز بكرمه، ولم يبخل علينا بعلمه ومعرفته

كما لا أنسى أن أشكر وأحي الأستاذ "مصطفى" جزيل الشكر الذي أطرنا في الميدان التطبيقي، وأشكره على الاستقبال والابتسام في الأوجه وعمل مجهودا كبيرة في تقديم المعلومات ومنح لنا كل الوثائق التي تتعلق بموضوعنا من أجل إنهاء مشوارنا، أشكره من كل قلبي وأتمنى له النجاح في حياته اليومية والعملية، وأشكر كل عمال المؤسسة .

وأشكر جميع أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس، وأشكر مدير المكتبة "الأستاذ مهدي محمد"، على مساعدتنا وأتمنى له الصحة والعافية وطول العمر.

# الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	التشكر
VI	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الاختصارات.....
01	مقدمة عامة.....
06	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المؤسسة.....
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة.....
08	المطلب الأول: ماهية المحاسبة.....
08	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة وتطورها.....
09	الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة.....
12	المطلب الثاني: دفاتر المحاسبة.....
12	الفرع الأول: دفتر اليومية.....
13	الفرع الثاني: دفتر الأستاذ.....
15	الفرع الثالث: ميزان المراجعة.....
17	المطلب الثالث: طبيعة وأهداف المحاسبة.....
17	الفرع الأول: طبيعة المحاسبة.....
18	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة.....
19	المبحث الثاني: المؤسسة وأصنافها.....
19	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة.....
19	الفرع الأول: تعريف المؤسسة.....
21	الفرع الثاني: خصائص المؤسسة.....
22	المطلب الثاني: أشكال المؤسسة.....
24	المطلب الثالث: وسائل وأهداف المؤسسة.....
24	الفرع الأول: وسائل المؤسسة.....
24	الفرع الثاني: أهداف المؤسسة.....
25	المبحث الثالث: عرض الكشوف المالية.....



25	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية.....
25	الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.....
26	الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية.....
27	المطلب الثاني: الغرض والأهداف الأساسية للقوائم المالية.....
27	الفرع الأول: الغرض من القوائم المالية.....
28	الفرع الثاني: الأهداف الأساسية للقوائم المالية.....
29	المطلب الثالث: نماذج الكشوفات المالية.....
34	خلاصة.....
35	الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية.....
36	تمهيد.....
37	المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.....
37	تمهيد.....
37	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.....
38	الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية.....
39	الفرع الثاني: خصائص المعايير المحاسبية الدولية.....
39	المطلب الثاني: طبيعة المعايير المحاسبية الدولية.....
41	الفرع الأول: المعايير المحاسبية الدولية.....
47	الفرع الثاني: تفسيرات كل معيار.....
47	الفرع الثالث: التقارير المالية الدولية.....
50	الفرع الرابع: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية.....
51	المطلب الثالث: دوافع وأهمية إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....
52	الفرع الأول: دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....
52	الفرع الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية.....
52	المبحث الثاني: المنظمات التي استهدفت وضع تحسين المعايير المحاسبية الدولية.....
52	تمهيد.....
53	المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين.....
54	الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC.....
55	الفرع الثاني: الإتحاد الدولي للمحاسبين.....
55	IFRS.....
55	المطلب الثاني: لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC.....
56	المطلب الثالث: مجلس واللجنة الدائمة لتفسير المعايير المحاسبية الدولية.....

	الفرع الأول:مجلس معايير المحاسبية
56	الدولية.....
56	الفرع الثاني:اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير المحاسبية الدولية.....
57	المبحث الثالث:واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية
57	الجزائرية.....
	تمهيد
58	المطلب الأول:الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.....
58	الفرع الأول:أسباب خارجية.....
59	الفرع الثاني:أسباب داخلية.....
60	المطلب الثاني:معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.....
61	المطلب الثالث:الآثار المحتملة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الاقتصادية
62	الجزائري.....
63	الفرع الأول:الآثار الإيجابية.....
	الفرع الثاني:الآثار السلبية.....
63	خلاصة.....
65	الفصل الثالث:دراسة حالة مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب.....
66	تمهيد.....
70	المبحث الأول:نظرة عامة للمؤسسة.....
70	تمهيد
70	المطلب الأول:تقديم مؤسسة التعاونيات الفلاحية.....
72	المطلب الثاني:نشاط المؤسسة، مقرها، رأسمالها، آليات الاتصال بها.....
75	المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
76	المبحث الثاني:القوائم المالية للمؤسسة UCA.....
76	المطلب الأول:الميزانية.....
77	الفرع الأول:الأصول.....
78	الفرع الثاني:الخصوم.....
78	المطلب الثاني:جدول حسابات النتائج.....
79	المطلب الثالث:جدول تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة.....
79	الفرع الأول:جدول تدفقات الخزينة.....
81	الفرع الثاني:وتغيرات الأموال الخاصة.....
83	المبحث لثالث:أوضاع مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية بتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية..
85	المطلب الأول:أسباب تبني المعايير المحاسبية الدولية.....
	المطلب الثاني:الصعوبات التي تلتها هذه المؤسسة.....

	المطلب الثالث: نتائج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.....
	..... خلاصة
	..... الخاتمة العامة
	..... قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
12	صورة من دفتر اليومية.....	1-1
13	عمليات دفتر	2-1
14	اليومية.....	3-1
14	قيد اليومية.....	4-1
15	ترحيل ح/أسهم رأس المال.....	5-1
15	الترحيل إلى دفتر الأستاذ ح/النقدية.....	6-1
30	ميزان المراجعة.....	7-1
31	الميزانية العمومية.....	8-1
39	جدول حسابات النتائج.....	1-2
48	المعايير المحاسبية الدولية.....	2-2
70	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية.....	1-3
72	ميزانية الأصول لمؤسسة UCA.....	2-3
75	ميزانية الخصوم.....	3-3
76	جدول حسابات النتائج لمؤسسة UCA.....	4-3
77	جدول تدفقات الخزينة UCA.....	5-3
	جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة UCA.....	

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
16	الدورة المحاسبية	1-1
20	أسواق المؤسسة	2-1
22	تصنيف المؤسسة	3-1
64	عدد الموظفين في مؤسسة UCA	1-3
69	الهيكل التنظيمي لمؤسسة UCA	2-3

## قائمة المختصرات

العربية:

الرمز	المعنى
الخ	إلى آخره
ط	الطبعة
ج	الجزء
الو.م.ا	الولايات المتحدة الأمريكية
ص	صفحة
ح	حساب

الفرنسية:

الرمز	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية	Financial Accounting Standards Board
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier

## مقدمة عامة

شهد العالم تطورا اقتصاديا متلاحق خلال القرن الرابع الأخير من القرن الحالي، كان لها انعكاسات واضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فامتدت نشاطاتها بعض الوحدات الاقتصادية لتتجاوز الحدود الإقليمية، وانتشرت فروعها في مختلف أنحاء العالم، وظهرت تكتلات اقتصادية عملاقة، وتزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي، خاصة في الدول النامية. كل هذه العوامل بالإضافة إلى اختلاف 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، تعاريف واحدة، وتوحيد المبادئ وطرق العمل، وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وتوحيد أشكال القوائم المالية، وإنتاج معلومات مفيدة ذات مصداقية قابلة للمقارنة، تساعد مستخدميها على اتخاذ القرار، وتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا.

ومن خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الكيانات والتكتلات الاقتصادية والدول التي ترغب في تطوير نظامها المحاسبي، لتواكب متطلبات العصر.

وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهتم بموضوع التوحيد المحاسبي، والتوافق المحاسبين الدوليين كالأأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والإتحاد الأوروبي، حيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة والتي خلصت وانصهرت جميعا في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية. أخذت هذه المعايير مكانة لها كبيرة في العديد من المجالات في دول العالم ككل.

ومع هذا الاتجاه المتنامي للعولمة أو تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق هذه المعايير، تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية، ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعمق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، وبما أن مهمة المحاسبة هي مجال آخر يترادف مع المجال الاقتصادي، انطلاقا مما سبق، ومن خلال ما درسنا يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف تتم تطبيق المحاسبة بالمؤسسة؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو الهدف الأساسي للقوائم المالية؟

2- ما هي أهمية المعايير المحاسبية الدولية؟

3- ما هي أهم الصعوبات التي تواجهها مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية؟

الفرضيات:

ومن خلال ما سبق وما درسنا يمكن الإجابة عن التساؤلات الفرعية:

1- الهدف الأساسي للقوائم المالية هي جمع البيانات والتأكد من مدى صحتها ودقة المعلومات لنقلها بشكل سليم للمستفيد بها ومعرفة المستوى المالي للمؤسسة.

2- تكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في أنها تساعد ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق موحد للقوائم المالية.

3- من أهم المنظمات الصعوبات التي وجهتها المؤسسة هي غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة.

أسباب اختيار الموضوع:

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

• أسباب ذاتية:

- أهمية الموضوع وتلاؤمه مع تخصصنا؛

- الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الدولية للإنتاج الاقتصادي وتشجيع الاستثمار الأجنبي؛

- الشعور بأهمية المعايير المحاسبية الدولية؛

- الرغبة في الإطلاع والتوسع في الموضوع.

• أسباب موضوعية:

- محاولة الفهم والتعمق أكثر في المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة؛

- محاولة إعطاء نظرة عن القوائم المالية؛

-التعرف بكيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

-معالجة مختلف المشاكل والأخطاء التي قد ترتكبها المؤسسة؛

الميل الشخصي حول مواضيع المحاسبة؛

محاول معرفة واقع المحاسبة.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث، في التعرف على المبادئ المحاسبية الموحدة، والتعرف على المعايير المحاسبية الدولية، والتطرق إلى معرفة نماذج القوائم المالية، والتعرف أيضا على المؤسسات المحلية التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في الإشكالية، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

-معرفة تقسيمات المعايير المحاسبية الدولية بالتفصيل؛

-إبراز مدى أهمية المعايير المحاسبية الدولية لإعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة؛

-معرفة المبادئ المحاسبة الموحدة عالميا؛

-زيادة القيمة المضافة للجامعة؛

المنهج المتبع:

من أجل تحقيق الأهداف الدراسة، والإجابة على التساؤل الرئيسي والفرعي، ولإختيار الفرضيات، قمنا باستخدام المنهج الوصفي، وذلك عند قيامنا بتعريف المحاسبة وعرض مبادئها، ومعرفة القوائم المالية، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، ويصفها بشكل دقيق ويعبر عنها تعبيراً كفيماً وكمياً، والمنهج التحليلي لقيامنا بتحليل النتائج والدراسات الميدانية.

الدراسات السابقة:

إن الموضوع الذي دارسناه لم يدرس من قبل بكثرة في البحوث والمذكرات، توجد مذكرة ليسانس واحدة درست محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، ويوجد كتابين لشعيب شنوف، درس فيه نفس الموضوع بأسلوب مختلف عنا ودرس فيه جزأين، الجزء الأول كان في سنة 2008، والجزء الثاني كان في سنة 2009.

#### حدود الدراسة:

من حيث الزمان: قمنا بدراسة موضوعنا هذا وجمع المعلومات عنه منذ قبوله أي في نوفمبر، قمنا بجمع المعلومات عنه ووضع خطة له والبحث عن دراسة ميدانية، ودراسة مضمونه إلى غاية أواخر مارس.

من حيث المكان: كان مجال الدراسة في حدود مستغانم والجامعات المجاورة لها وفي مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب.

#### صعوبات البحث:

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع قد صدقنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- قلة المراجع والبحوث الجامعية الملائمة مع موضوعنا؛

- صعوبة وضع خطة متوازنة؛

- صعوبة إيجاد دراسة ميدانية ملائمة مع الموضوع.

#### تقسيمات البحث:

من خلال ما سبق ذكره ارتأين إلى التقسيم التالي: قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول حيث أن كل فصل يتضمن ثلاث مباحث، حيث تناولنا في الفصل الأول كل من المفاهيم الأساسية للمحاسبة، ودراسة عامة للمؤسسة وأصنافها، وعرض نماذج الكشوفات المالية، والفصل الثاني تناولنا فيه المعايير المحاسبة الدولية ويتضمن كل من ماهية المعايير المحاسبية الدولية والمنظمات التي استهدفت وضع تحسين للمعايير المحاسبية الدولية وإجراء التطبيق، والفصل الثالث دراسة حالة عن اتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب حيث قمنا بتقديم المؤسسة، وعرض كشوفاتها المالية، ودراسة حالتها الاجتماعية.

## تمهيد

تأتي أهمية دراسة محاسبة المؤسسة في كون أن أهداف التنمية الاقتصادية، ليست ذات دلالة ما لم تكن ثمة وسائل وأدوات لتحقيقها، وتعتبر محاسبة المؤسسة من بين أهم الأدوات والوسائل من خلالها يمكن تحقيق الفعالية، خاصة مع مرور الاقتصاد الوطني من مركزي لا يهتم بالفعالية والمردودية التجارية إلا في الدرجة الثانية، بعد الأهداف الاجتماعية، إلى نظام اقتصادي حقيقي أول اهتماماته هو الفعالية في التسيير وكفاءة استعمال الموارد المتاحة.

من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية، ولما لا الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق، وتزداد أهمية هذا الطرح خاصة إذا علمنا أن الطلب على المعلومات أصبح يشكل العنصر الأساسي في اتخاذ القرارات الاستثمارية، بما أن التقارير المالية الحالية غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية وهذا ما شكل عائقاً أمام المؤسسات.

ومن هذا المنطلق سنتناول في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لمحاسبة المؤسسة، مفاهيم عامة حول المحاسبة والمؤسسة، كما سنتطرق إلى دقاتر المحاسبة، ومفاهيم وأسس حول القوائم المالية.

ومن هذا المنطلق نبين النقاط الرئيسية التالية للفصل:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة

المبحث الثاني: المؤسسة وأصنافها

المبحث الثالث: عرض الكشوف المالية

## المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة

ظهرت المحاسبة بشكل منظم مع اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة لقياس القيم السلع والخدمات. وتعتبر علم أو فن يقوم بجمع وتسجيل وتبويب وتلخيص كل نشاط المؤسسة: العمليات، التبادلات، التدفقات، وهذا في دفاتر المحاسبة، بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق ومتكامل.

## المطلب الأول: ماهية المحاسبة

## الفرع الأول: مفهوم المحاسبة وتطورها

## 1- مفهوم المحاسبة:

تعريف عديدة للمحاسبة نذكر منها:

1-1- المحاسبة نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين، التي يمكن التعبير عليها بالنقود.<sup>1</sup>

2-1- يمكن القول بصفة مبدئية بأن المحاسبة وسيلة منظمة للحساب، بمعنى أنها حساب يقوم على نظام من القواعد والأصول المنطقية، ويتم في إطار مجموعة من المبادئ والمفاهيم المستقرة، ويتبع في شأنه سلسلة من الإجراءات المنتظمة، بغية تحقيق أهداف معروفة ومحددة.<sup>2</sup>

3-1- كانت المحاسبة عند نشأتها تقتصر على عمليات مسك الدفاتر فقط بحيث يتم بموجب هذا النظام تسجيل الأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي ثم تبويبها حسب فلسفة معينة ثم تلخيصها في القوائم المالية وأخيرا تفسير النتائج أو مخرجات نظام مسك الدفاتر.

وبموجب ما سبق يمكن أن تعرف المحاسبة كنظام مسك الدفاتر بأتمها عمليات: تسجيل، تصنيف، تلخيص، تفسير.<sup>3</sup>

4-1 وفي عام 1975 قدم المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفاً جديداً للمحاسبة تم من خلاله تحديد هدف المحاسبة على أنها: "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وأنه إذا تم توفيرها ستحقق مزيداً من الرفاه الاجتماعي".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعة الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، بدون ط، بدون سنة النشر، ص: 1.

<sup>2</sup>- عبد الحي مرعى، محمد عباس بدوى، "أصول المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، بدون ط، 2003، ص: 7.

<sup>3</sup>- سامر عدنان الشريف، "أصول المحاسبة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001، ص: 15.

<sup>4</sup>- يوسف محمود جربوع، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001، ص: 16.

## 2-تطور المحاسبة:

نشأت المحاسبة في منطقة حوض البحر المتوسط، وكانت تقتصر على كشوف محاسبة كأداة إثبات وضبط ممتلكات الملوك ومراقبة حركة مخازن المواد.

فعند الآشوريين-تم ضبط أموال المنشآت بفضل الكتابة المسمارية التي وضعوها عام 2900 ق م في مصر في عهد الفراعنة كان نظامهم أكثر تطوراً. أما الإغريق والرومان، فقد أكتف بتوثيق الديون فقط وبشكل عرضي.

وفي القرن الثالث عشر بدأ بمسك دفاتر منظمة من قبل التجار الإيطاليين، وكان هذا بفضل انتقال نظام الأرقام العشري أو نظام الأرقام العربية حسب التسمية الحالية في أوروبا وظهرت نظرية القيد المزدوج على يد المخترع الإيطالي لوقا باشيلو، في القرن الخامس عشر فكان أول كتاب يشرح هذه النظرية في عام 1494 في مدينة البندقية وفي عام 1581 أسس أول معهد محاسبي في نفس المدينة.<sup>1</sup>

ونتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة ظهرت أنواع جديدة من الحسابات، ولقد توجه الاهتمام منذ القرن التاسع عشر إلى تطور المحاسبة مهنيًا وأكاديميًا وذلك نتيجة لعدة عوامل وظروف اقتصادية من أهمها:

- ظهور الثورة الصناعية الكبرى.
- ظهور اتساع الشركات المساهمة.
- فروض الضرائب على الأشخاص والشركات.
- ظهور الشركات والمؤسسات ذات المنافع العامة.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة :

تقترح المبادئ المحاسبة في الأصل من طرف المختصين من خبراء وهيئات ويتفق عليها مع مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية .

تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية ولن تحظ البيانات المحاسبة المقدمة من طرف المؤسسة (وذلك مهما كانت جديدة وصدق المحاسبين الذين يحكم المهنة يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية) بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة بالحرف الواحد<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-سامر عدنان الشريف، "أصول المحاسبة"، مرجع سبق ذكره ، ص:16.

<sup>2</sup>- يوسف محمود جربوع، "نظرية المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص:19.

<sup>3</sup>-محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص:34.



## 2-1-6- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية:

يقضي هذا المبدأ وجود مستندات تؤيد الأحداث المالية التي تمت في المنشأة لكي يسهل مراجعتها والتأكد مدى صحتها بواسطة خبراء، مؤهلين والتوصل إلى نتائج نفسها في جميع الحالات للابتعاد عن التحيز والموضوعية ضرورة للقياس المحاسب بسبب اعتماد القياس المحاسبي على عدد كبير من الأصداف ذات علاقة ودون موضوعية القياس المحاسبي فإن مصالح بعض المستفيدين قد تتعرض للخطر.

## 2-1-7- مبدأ الإفصاح:

يقصد بهذا المبدأ بأنه عند إعداد القوائم المالية للمنشأة يجب عدم إخفاء أي بيانات أو معلومات محاسبية قد تلحق أضراراً بالمستفيد وغير التحيز.

ولكي يكون الإفصاح تاماً فيجب الإفصاح عن:

-السياسات والطرق المحاسبية وتفصيلها.

-المعلومات الإضافية التي تساعد على تحليل الاستثمار أو توضح حقوق الجهات المختلفة.

-التغير في السياسات والطرق المحاسبية المطبقة خلال السنوات السابقة وأثار هذه التغيرات.

-الأصول والالتزامات والتكاليف والإيرادات والتعهدات الطارئة المعاملات المالية التي لا ترتبط بالنشاط.

## 2-1-8- مبدأ الحيطة والحذر:

يعني الحيطة أخذ الخسائر المتوقعة بعين الاعتبار قبل حدوثها ما الحذر فهو عدم أخذ الأرباح المتوقعة في الحسبان إلا عند تحققها فعلاً، ويقضي هذا المبدأ أنه في حالة الاختيار بين أسلوبين محاسبين أو أكثر من لأساليبه المحاسبية، المقبولة قبول عاماً فيفضل الأسلوب الذي يظهر حقوق الملكية بأقل القيم أي الظهور الأصول والإيرادات بأقل القيم وإظهار الإلتزامات والمصروفات بأعلى القيم.<sup>1</sup>

## 2-1-9- مبدأ الاعتراف بالإيراد:

من المعروف أن الإيراد هو أحد العناصر الأساسية في القوائم المالية، وقد سبق أن أوضحنا أن الشروط العامة التي يجب توافرها للاعتراف المحاسبي لأي عنصر من عناصر القوائم المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سليمان مصطفى الدلاهمة، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، بدون ط، 2008، ص ص: 34، 35.  
<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، "نظرية المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

المطلب الثاني: دفاتر المحاسبة

تتم الدورة المحاسبية على ثلاثة مراحل هي:

الفرع الأول: دفتر اليومية

المستندات المحاسبية أساس كل تسجيل، وهي المستندات الثبوتية المبررة لكل عمليات التسجيل.<sup>1</sup>

(1)- دفتر اليومية: هو دفتر قانوني إلزامي، يمسكه التاجر (المؤسسة) ليثبت فيه القيود والعمليات التجارية بشكل مفصل ومرتب ترتيبا تاريخيا يوم بيوم.

(2)- تسطير دفتر اليومية: يسطر دفتر اليومية بالصفة والشكل الذي يسمح بظهور المعلومات اللازمة: التاريخ، الطرف المدين، الطرف الدائن، المبلغ المتداول، شرح العملية باختصار.

صورة من دفتر اليومية الجدول: (1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
مدين دائن	تاريخ	مدين دائن
	ح .....	
	ح .....	
	شرح القيد.....	

المصدر: منصور عبد الكريم، "المحاسبة العامة مدخل"، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، بدون ط، 1992، ص: 46

3- القيد البسيط والقيد المركب:

3-1- القيد البسيط: هو الذي يتكون من حسابين فقط أحدهما مدين وآخر دائن.

3-2- القيد المركب: هو الذي يتكون من أكثر من حسابين، سواء في المدين أو الدائن.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

<sup>2</sup>- منصور عبد الكريم، "المحاسبة العامة مدخل"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 46، 47، 48.

**مثال:**

تسجيل المصاريف التالية: خدمات النقل 400 دج، مصاريف العمال 5000 دج الدفع تم بالطريقة التالية: 50% من الصندوق، 50% من البنك.

**الحل:**

عمليات دفتر اليومية      الجدول: (2-1)

المبلغ		البيان	رقم الحساب
مدين	دائن	تاريخ	مدين
	400	نقل	620
	5000	المستخدمين	
2700		البنك	
2700		الصندوق	
		إثبات المصاريف فاتورة رقم.....	

المصدر: منصور عبد الكريم، نفس المرجع السابق، ص: 48.

**الفرع الثاني: دفتر الأستاذ**

يعتبر دفتر الأستاذ السجل الرئيسي لمجمل الحسابات التي لخصت فيها مختلف العمليات المالية في صورتها النهائية عن طريق الترحيل من دفتر اليومية.

ومن البديهي أن لا نعلم عدد العمليات المالية التي يمكن القيام بها خلال الدورة المحاسبية، وبالتالي عدد الصفحات الممكن تخصيصها لكل حساب في دفتر الأستاذ.<sup>1</sup>

1- عاشور كتوش، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق للمخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، بدون ط، 2003، ص: 62.

الترحيل يعتبر عملية تحويل ونقل المبالغ المدينة والدائنة من دفتر اليومية إلى الحسابات بدفتر الأستاذ، حيث يرحل كل مبلغ مدرج بخانة المدين في دفتر اليومية إلى الجانب المدين من الحسابات بدفتر الأستاذ، وكذلك يرحل كل مبلغ مدرج بخانة الدائن بدفتر اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ.<sup>1</sup>

مثال:

فيما يلي قيد اليومية المثبت بدفاتر يومية شركة السلام بتاريخ 1/1/2007

° قيد اليومية الجدول: (3-1)

التاريخ	الحسابات وتفسير العمليات	دائن	مدين
2007 1 1	من ح النقدية ح أسهم رأس المال	1000000	100000

المصدر: -أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 179

يتم ترحيل طرفي قيد اليومية السابق إلى حسابات دفتر الأستاذ التي تتأثر بذلك القيد على النحو التالي:

دفتر الأستاذ

° ترحيل ح/أسهم رأس المال: الجدول (4-1)

التاريخ	البيانات	الرصيد		دائن	مدين
		دائن	مدين		
2007-1-1	ح أسهم رأس المال		1000000		1000000

المصدر: -أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 179

° الترحيل إلى دفتر الأستاذ ح/النقدية الجدول (5-1)

التاريخ	البيان	الرصيد		دائن	مدين
		دائن	مدين		
2007 1 1	ح النقدية		100000	100000	

المصدر: -أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، نفس المرجع السابق، ص: 179.

<sup>1</sup>-أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ط1، 2008، ص: 178.

الفرع الثالث: ميزان المراجعة

هو كشف أو قائمة يعد في نهاية كل سنة مالية ويتضمن جميع الحسابات التي لم تقفل سواء مدينة أو دائنة وذلك في واقع دفتر الأستاذ ودفاتر الأستاذ المساعدة بحيث يكون لهذه الدفاتر حسابات إجمالية في دفاتر الأستاذ العامة.

يمكن أن يعد ميزان المراجعة في أي فترة زمنية.

الفكرة من هذه الميزانية هو توازن الحسابات المدينة والدائنة<sup>1</sup>

ميزان المراجعة: هي قائمة بكافة الحسابات المفتوحة في الأستاذ والأرصدة الخاصة بها، ويطلق على ميزان المراجعة المعد بعد ترحيل كافة التسويات الجردية مباشرة بمصطلح ميزان المراجعة المعدل، كما يطلق على ميزان المراجعة المعد بعد إجراء وترحيل قيود الإقفال مباشرة مصطلح ميزان المراجعة بعد الإقفال.<sup>2</sup>

الجدول: (6-1)

° ميزان المراجعة

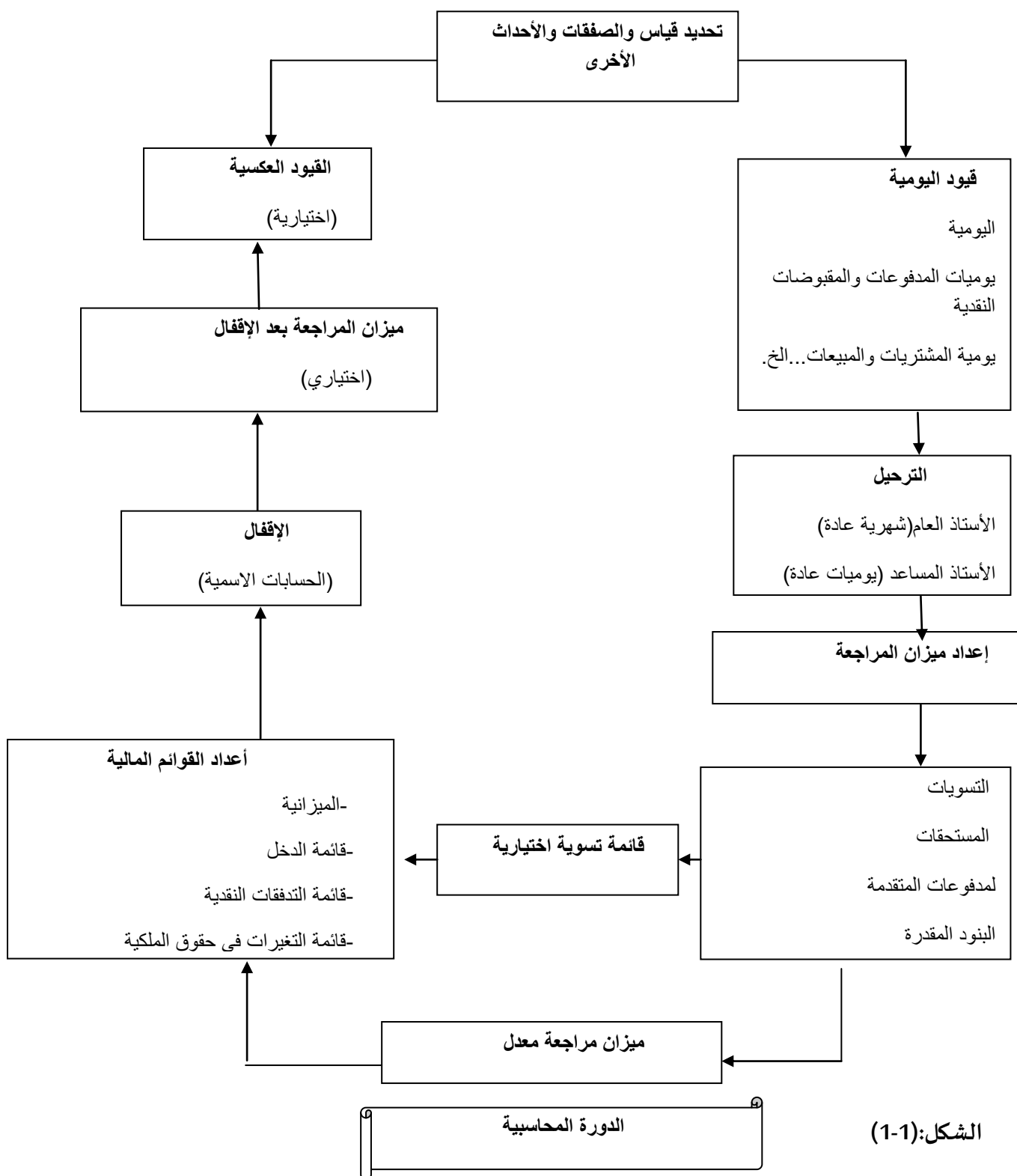
رقم الحساب	البيان	المجامع		الأرصدة	
		دائن	مدين	دائن	مدين

المصدر: عاشور كتوش، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق للمخطط المحاسبي الوطني"، نفس المرجع السابق، ص: 64.

<sup>1</sup>- سامر عدنان الشريف، "أصول المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

<sup>2</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، "أعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 179.

يمكن تلخيص مراحل الدورة المحاسبية في الشكل التالي :



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير محاسبية". نفس المرجع السابق، ص: 226.

## المطلب الثالث: طبيعة وأهداف المحاسبة

## الفرع الأول: طبيعة المحاسبة

بصفة عامة تشير المحاسبة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أنشطة الوحدات الاقتصادية وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية.

وعادة ما يطلق على المحاسبة لغة الأعمال وإذا ما كانت اللغة تعد وسيلة اتصال اجتماعية فمن المنطقي أن تتغير تلك اللغة لتعكس التغيرات على البيئة المحيطة بها.

وعادة ما ينظر إلى المحاسبة على أنها تتضمن ثلاث جوانب حيث أنها تعتبر نشاطا خدميا، ونظاما وصفيا تحليليا بالإضافة إلى أنها نظاما للمعلومات.

## 1-1 المحاسبة كنشاط خدمي:

تزود المحاسبة الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشأة الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو وحدات الحكومة أو في أي هيئات بالاقتصاد القومي.

## 2-2 المحاسبة كنظام وصفي وتحليلي:

تحدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الأحداث والمعاملات التي تصنف النشاط الاقتصادي من خلال قياسها وتبويبها وتلخيصها.

## 3-3 المحاسبة كنظام للمعلومات:

تقوم المحاسبة بتجميع وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية إلى مدى واسع من الأشخاص المرتبطة قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط.<sup>1</sup>

1-أمين السيد أحمد لطفى، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 11، 12.

## الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

إن الهدف الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشأة وهي الإدارة، وكذلك باقي المنشأة والتي قد تحتاج إليها، وبالطبع هذا الهدف يتحقق من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- إثبات وتسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها أول بأول؛
- تصنيف هذه العمليات حسب وقوعها؛
- تبويب العمليات حسب وقوعها؛
- استخراج النتائج الختامية للربح أو الخسارة؛
- تحليل أسباب الخسارة ورسم السياسات الكفيلة بعدم تكرارها؛
- وضع المركز المالي للمشروع؛
- تحليل النتائج واستنباط المعلومات الضرورية؛
- إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لرسم السياسات المالية المستقبلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- سامر عدنان الشريف، "أصول المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

المبحث الثاني: المؤسسة وأصنافها

إن كلمة مؤسسة هي بالواقع ترجمة للكلمة Enterprise، كما يمكن القول أن المؤسسة وحدة اقتصادية ليست معزولة عن الواقع.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

- ✓ المؤسسة هي جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا، هدفها توفير الإنتاج لغرض التسويق وهي منظمة ومجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات، ويمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها المواد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي.<sup>1</sup>
- ✓ المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجلها.
- ✓ المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي: هي كل مكان المزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة.<sup>2</sup>
- ✓ المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المادية، المالية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف .

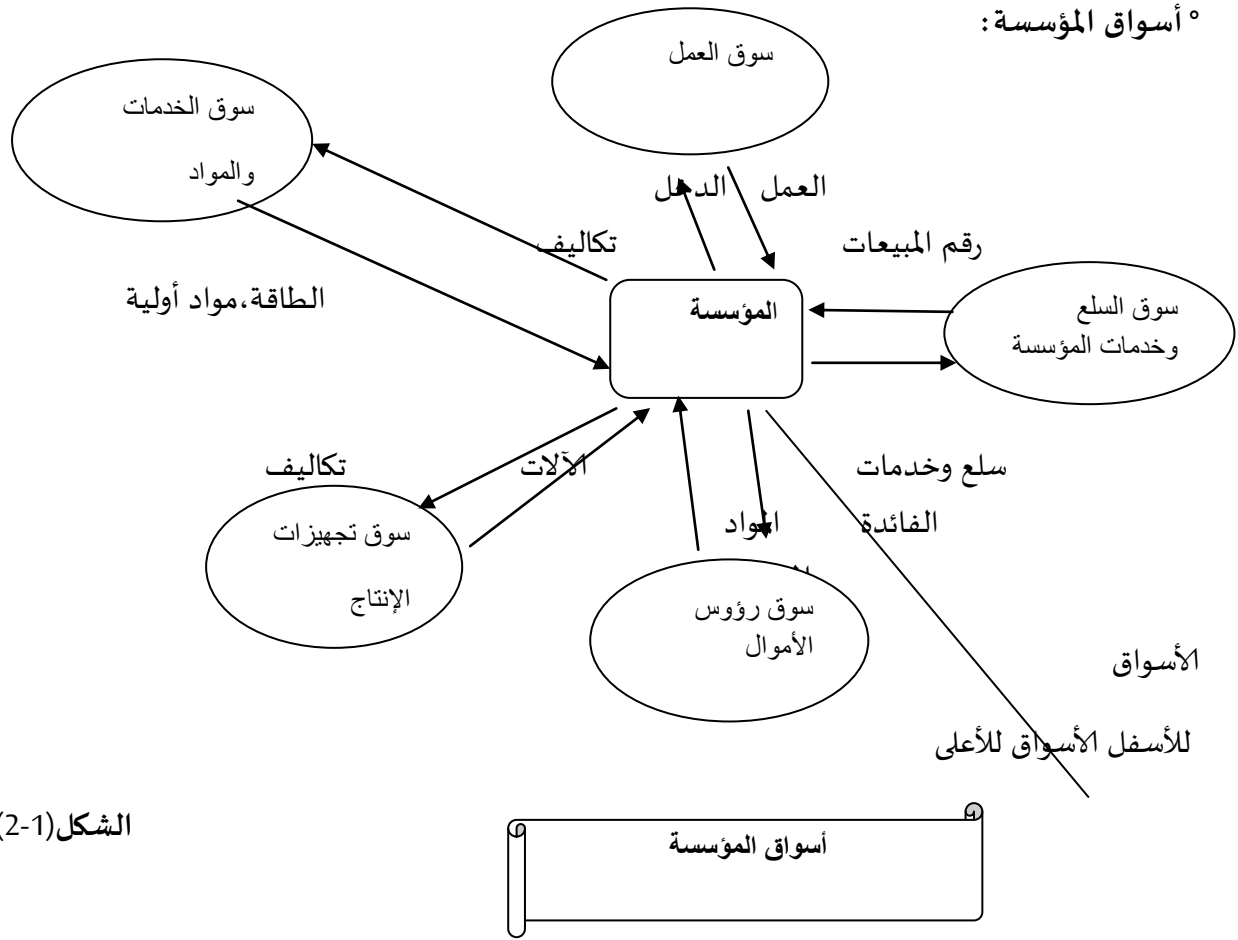
مفاهيم المؤسسة:

- ✓ المؤسسة وحدة للإنتاج والتوزيع: يتمثل في إطار الإنتاج أي وحدة اقتصادية وتوزيع المداخل.
- ✓ المؤسسة وحدة اقتصادية: تتميز بأنها تجارية عكس بعض السلع والخدمات الغير تجارية كالإدارة العمومية .
- ✓ المؤسسة وحدة لتوزيع المداخل: إن المؤسسة تحقق القيمة المضافة التي = قيمة المخرجات - قيمة المدخلات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-إسماعيل عرياجي، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، بدون ط، 1996، ص: 11.

<sup>2</sup>-عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، ط، 4، 2006، ص: 24.

<sup>3</sup>-عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون بلد النشر، ط 4، 2009، ص: 28.



الشكل (2-1)

المحيط الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- ✓ المؤسسة خلية اجتماعية: تقوم بتشغيل العمال.
- ✓ المؤسسة مركز القارات الاقتصادية: تمثل مركز القرارات الاقتصادية التي تخص: نوع السلع، كمية السلع، الأسعار... الخ.
- ✓ المؤسسة كمجموعة إنسانية: يمثل هويتها وثقافتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 29-34.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة:

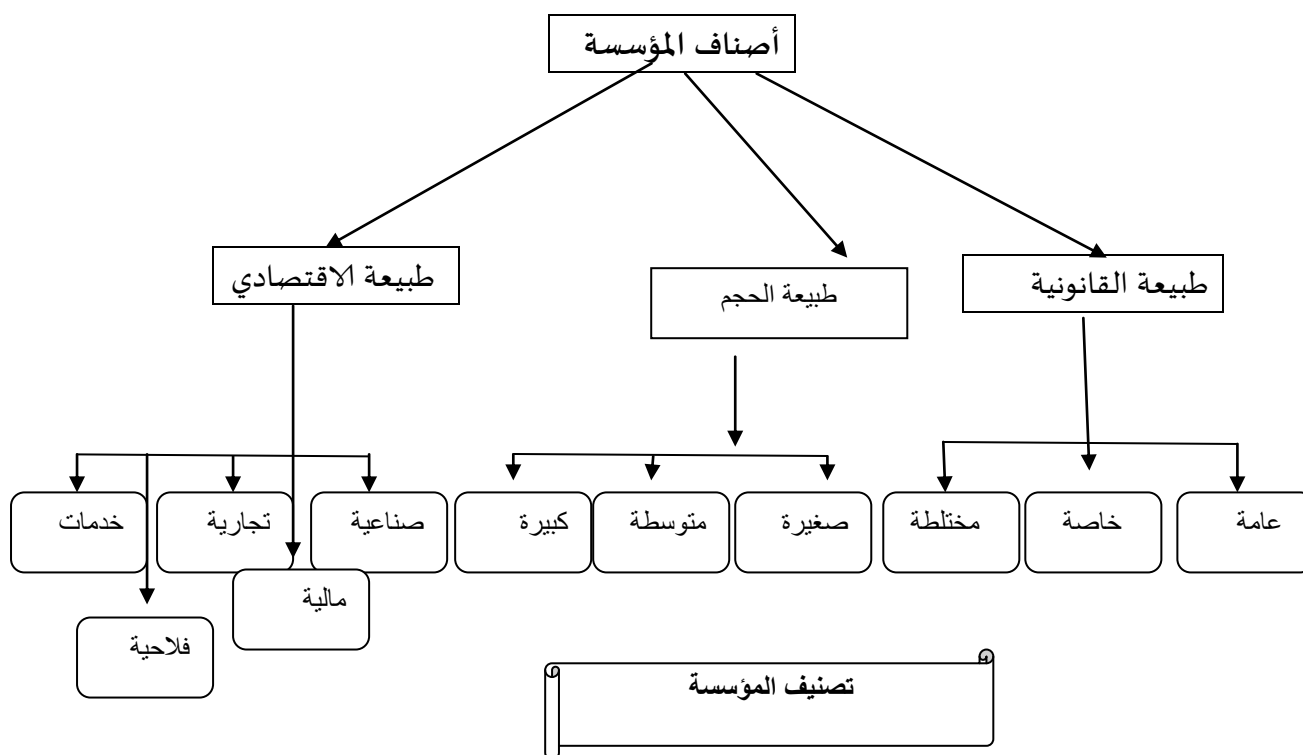
من التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- أن تكون قادرة على البقاء.
- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل.
- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها.
- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة.
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي.
- يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص:25.

المطلب الثاني: أشكال المؤسسة

للمؤسسة أنواع مختلفة تبعاً لمعايير، وكما هي موضحة في الشكل التالي:



الشكل (3-1)

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على إسماعيل عراجي، اقتصاد المؤسسة.

أنواع (أصناف) المؤسسة:

يمكن أن تصنف المؤسسات حسب عدة نظريات مختلفة ومتنوعة وذلك باختيار عدة معايير:

التصنيف حسب الطبيعة القانونية: ومعنى ذلك معرفة انتساب المؤسسة.

عامة: تعود ملكية وسائل الإنتاج إلى الدولة .

خاصة: تعود إلى الأفراد، أي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الأفراد.<sup>1</sup>

مختلطة: يساهم فيها كل من الأفراد والدولة بنسب مئوية معينة من رأس المال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>عاشور كتوش، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق PCG"، مرجع سبق ذكره، ص: 9.  
<sup>2</sup>منصور عبد الكريم، "المحاسبة العامة مدخل"، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

## تصنيف حسب معيار الحجم:

وذلك اعتمادا على عدد المستخدمين العاملين بالمؤسسة أو على رقم الأعمال أو على رؤس الأموال المستعملة. وهنا يمكن التمييز بين المؤسسات الكبيرة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وكانت تعتبر- في أغلب الأحيان - معظم المؤسسات الكبيرة، شركات ومؤسسات عامة.

## تصنيف حسب معيار النشاط:

تجارية: التي تقوم بشراء السلع والبضائع وبيعها على حالها.

الخدمات: يقوم بتقديم خدمات للغير بمقابل نقدي.

الصناعة: ومهمتها خلق القيمة المضافة عن طريق تحويل المواد الأولية وتصنيعها وإخراجها على شكل إنتاج كامل.

الزراعية: تهتم هذا النوع باستغلال الأراضي والثروة الحيوانية.

المالية: تهتم بالمؤسسات المالية أي المعاملات النقدية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل عرباجي، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

المطلب الثالث: وسائل وأهداف المؤسسة

الفرع الأول: وسائل المؤسسة

تتكون المؤسسة من عدة وسائل أهمها:

1- الوسائل البشرية:

وتتألف من مجموعة المستخدمين من إطارات كرئيس الوحدة (المؤسسة) ورؤساء المصالح التقنية والإدارية والمالية ومن العمال كتقنيين وعمال الورشات وعمال الإدارة... الخ.

2- الوسائل المادية:

تقتني المؤسسة وسائل مادية لتحقيق هدفها التجاري أو الإنتاجي وذلك ما يتطلبه هدفها وحجمها ونشاطها، كالأراضي والمباني والآلات... الخ.

3- الوسائل المالية:

تضمن هذه الوسيلة النشاط للمؤسسة بحيث تعتبر العصب المحرك وقد توزعها المؤسسة بين نقدية البنك، مودعة أو جارية، وبين المؤسسات المالية كالتأمينات وبين النقدية في صندوقها.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

منذ الاستقلال إلى الآن وعبر مخططات التنمية الوطنية تهدف السياسة الوطنية للإنتاج على المدى المتوسط والمدى الطويل:

- الاستقلال الاقتصادي؛
- إنتاج سلع معتدلة الثمن؛
- تلبية حاجات المستهلكين المحليين؛
- رفع المستوى المعيشة لأفراد المجتمع؛
- تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر أو تحقيق معدل من الربح؛
- امتصاص الفائض في العمالة (الهدف هو التشغيل الكامل)؛
- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني؛<sup>2</sup>
- تقليل الصادرات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية؛<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - منصور عبد الكريم، "المحاسبة العامة مدخل"، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

<sup>2</sup> - عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

<sup>3</sup> - عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

▪ الحد من الواردات وخاصة السلع الكمالية.

المؤسسة الاقتصادية مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها فإنها تنشأ لغرض تحقيق غاية معينة أو هدف رئيسي.

▪ تحقيق الاستعمال العقلاني للمواد الاقتصادية المتاحة خلال ممارسة نشاطها.

▪ تحقيق أعلى معدل ممكن من الربحية وتطوير وتحسين هذا المعدل سنة بعد أخرى.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: عرض الكشوف المالية

قد تم تصنيف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IAFRS) وكذلك حسب SCF وهذا ما سوف نتطرق إليه.

### المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

#### الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

- ✓ تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسي للإبداع المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتائج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.<sup>2</sup>
- ✓ تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول قوائم مالية أساسية: وهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم المستفيدين، والثاني مكملة للقوائم الأساسية: الدخل، الوضع المالي، التغير في حقوق الملكية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- خالص صافي صالح، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ط2، 2010، ص ص: 19، 20.

<sup>2</sup>- خالد الجعرت، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، للنشر وتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2008، ص: 93.

<sup>3</sup>- مرید راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، "تحليل القوائم المالية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص: 28.

## الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة وعادية أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، ومع أن الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادية أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي:

## 1- القابلية للفهم (Understandability):

أن إحدى خصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

## 2- الملائمة (Relevance):

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.<sup>1</sup>

وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء كانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وإمكانية إعمال التنبؤات.

## 3- المصدقية (Reliability):

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة فيها ويعتمد عليها، وتتسم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.<sup>2</sup>

## 4- القابلية للمقارنة (Comparability):

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة غير الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.<sup>3</sup>

1- أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 50:51.

2- القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص 274.

3- أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 55.

## المطلب الثاني: الغرض والأهداف الأساسية للقوائم المالية

## الفرع الأول: الغرض من القوائم المالية

لا يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا إنها تعد نقطة البداية للملائمة لدراسة المحاسبة. فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية.

النتائج النهائي للعملية المحاسبية فأن القارئ الذي يتفهم محتوى ومضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية وهي تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات.

وتبدوا عبقرية تلك القوائم المالية والتي غالبا ما تعد في صفحات قليلة في إنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات والدفاتر المحاسبية التفصيلية .

كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.<sup>1</sup>

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية بيانات عن الآتي:

- الأصول؛
- الالتزامات؛
- حقوق الملكية؛
- الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسارة؛
- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية؛
- التدفقات النقدية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص:77.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص:78.

## الفرع الثاني: الأهداف الأساسية للقوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

تحقق القوائم المالية المعدة لغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر دائماً كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن المواد التي أودعت لديها وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم، على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها.<sup>1</sup>

ورد الإطار الذي أعدته لجنة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى:

- توفير المعلومات حول المركز المالي<sup>2</sup>، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.
- تلبية حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراءة القوائم المالية.
- القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 47.  
<sup>2</sup> - المركز المالي وتعرف أيضاً بالوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة (حقوق الملكية والإلتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول).  
<sup>3</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص: 273.

المطلب الثالث: نماذج الكشوفات المالية

وقد أقر النظام المحاسبي الجديد هذه القوائم من خلال الأمر رقم 11-07 الذي أُلزم الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد القوائم المالية التالية سنويا على الأقل:

- الميزانية (un bilan)
- حساب النتائج (un compte de résultat)
- جدول سيولة الخزينة (un tableau des flux de trésorerie)
- جدول تغيرات الأموال الخاصة (un tableau de variation des capitaux propres)
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج (une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et compte de résultat)<sup>1</sup>

أولاً: الميزانية:

- ✓ الميزانية هي تصور للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة).<sup>2</sup>
- ✓ وللميزانية جانبين، 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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>--الجريدة الرسمية، "المتضمن المحاسبة المالية"، لأمر 11-07، المؤرخ في 25-11-2007، العدد 74، 2007، ص: 05.

<sup>2</sup>--عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، بدون ط، 1990، ص: 215.

<sup>3</sup>--وليد ناجي الحياي، "المحاسبة المتوسط"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، ص: 61.

الجدول

الميزانية العمومية

المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهلاك/ المؤونات	المبلغ الإجمالي	البيان
	الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب العلاوات والاحتياطات- الاحتياطات المدمجة فارق إعادة التقييم فارق المعادلة(1) النتيجة الصافية رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة حصة ذوي الأقلية				أصول غير جارية فارق الشراء التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية الأرضي المباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات جاري انجازها تثبيتات مالية السندات الموضوعة موضع المعادلة السندات الأخرى المثبتة القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية ضرائب الأصول المؤجلة
	المجموع 1				مجموع الأصول غير الجارية
	خصوم غير جارية القروض والديون المالية الديون الأخرى غير الجارية المؤونات المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا المجموع 2 الخصوم الجارية الموردون وحسابات الملحقة الضرائب خزينة الخصوم				الأصول الجارية المخزونات والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة الزبائن مدينون آخرون الضرائب الأصول الأخرى غير الجارية الموجودات وما يمثلها توظيفات وأصول مالية جارية أموال الخزينة
	المجموع 3				مجموع الأصول الجارية
	المجموع الكلي للخصوم				المجموع الكلي للأصول

المصدر: محمد العيد، "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (IFRS/IAS)", ص: 14.

ثانياً: حسابات النتائج

✓ حسابات النتائج: هو بيان ملخص للأعباء المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).<sup>1</sup>

جدول حسابات النتائج الجدول: (8-1)

المبلغ	البيان
	رقم الأعمال تغيير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
	إنتاج السنة المالية
	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
	استهلاك السنة المالية
	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
	الفائض الإجمالي للاستغلال
	المنتوجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى مخصصات الإهلاك والمثونات استثناء عن خسائر القيمة المؤونات
	النتيجة العملية
	المنتوجات المالية الأعباء المالية
	النتيجة المالية
	النتيجة العادية قبل الضرائب
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة
	مجموع منتجات الأنشطة العادية

<sup>1</sup> محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العالي، "المحاسبة المالية"، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986، ص: 448.

	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	العناصر غير العادية (المنتجات) العناصر غير العادية (الأعباء)
	النتيجة غير العادية
	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: وثائق محاسبية، ملتقى محمد العيد، ص: 17.

### ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة مهمة كما ينص عليه المعايير المحاسبية الدولية الأول IAS1 وهدفه هو إعطاء معلومات عن الخزينة نتيجة أهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، وهو جدول غير موجود في نظام PCN يسمح بتفسير التغيرات التي حدثت في خزينة المؤسسة.<sup>1</sup>

### رابعاً: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

هي الحلقة الرابطة بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.<sup>2</sup>

### خامساً: الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -Jean – Jacques Julian , "les normes comp tables internationales IAS –IFRS" ,2eme édition Fouchier, France, 2008 P29.

<sup>2</sup> -فلاحي لويذة، "عملية معايرة المحاسبة وفق للمعايير المحاسبية الدولية عرض القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، 2014-2015، ص: 88.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 91.

ويشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:<sup>1</sup>

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات والشركات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفيية.

<sup>1</sup>-القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 29 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص:38.

## خلاصة

مما سبق اتضح أن المحاسبة ظهرت بشكل منظم مع اختراع الأرقام والنقود كوحدة لقياس السلع والخدمات، حيث أن كانت المحاسبة تقتصر على عمليات مسك الدفاتر فقط، بحيث يتم بموجب هذا النظام بتسجيل الأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي وتبويبها حسب فلسفة معينة، ثم تلخيصها في القوائم المالية، وأخيراً تفسير النتائج والمخرجات نظام مسك الدفاتر، وتقتصر المبادئ المحاسبية في الأصل من طرف المختصين من خبراء وهيئات علمية من مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية، تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية.

بصفة عامة تشير المحاسبة إلى المجال المعرفي، الذي يختص بقياس أنشطة الوحدات الاقتصادية، وتوصل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية، وهدفها الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشأة الاقتصادية مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها، فإنه نشأ لغرض تحقيق غاية معينة أو هدف رئيسي.

## تمهيد

تمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الاتفاق عليها التعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر 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 اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية، ومن هنا قمنا بتقسيم هذا الفصل على النحو التالي: وفي هذا الأخير تناولنا ثلاث مباحث، حيث في المبحث الأول تناولنا فيه: ماهية المعايير المحاسبة الدولية، والمبحث الثاني: المنظمات التي استهدف وضع تحسن المعايير المحاسبة الدولية، والمبحث الثالث: يضم كل من إجراءات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية.

## المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبة الدولية

نظرا لتأثير العولمة والتكتلات الاقتصادية 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 وتقديم 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 وإيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم المالية القابلة للمقارنة، وتتضمن معلومات تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد على اتخاذ قرارات راشدة من قبل المستخدمين.

## المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

## الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبة الدولية

للمعايير المحاسبية الدولية تعاريف مختلفة، كما أن لها مميزات جوهرية يتوجب معرفتها، ولهذا سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مجموعة من التعاريف بالإضافة إلى أهم الخصائص التي تميز هذه المعايير على النحو التالي:

1- المعايير المحاسبة الدولية: هي أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والتقييم المحاسبي وهي تحصى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.<sup>1</sup>

2- المعايير المحاسبية الدولية: هي بيان كتابي تصدرها هيئة تنظيمية رسمية محاسبية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمراكز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب العرض أو التصرف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمود محمد عبد ربه، "المعايير المحاسبة المصرية ومشكلات التطبيق"، جامعة عين الشمس، مصر، بدون طبعة، 2006، ص: 48.

<sup>2</sup> - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، دار هوامه للنشر والتوزيع، الجزائر، ج1، بدون طبعة، 2008، ص: 15.

3- المعايير المحاسبية الدولية: هي تلك المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

4- المعايير المحاسبية الدولية: هي أداء التنظيم للعمل المالي والمحاسبي وذلك من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية.

حيث يتم تطبيق هذه المعايير في كافة القطاعات، وهذه المعايير جاءت نتيجة لأبحاث ودراسات قام بها نخبة من خبراء المحاسبة والمراجعة على مستوى عالمي.

وقد تم تبني مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبية حيث أطلق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

يمكن ذكر أهم الخصائص التي تتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

- قدرتها على الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية بعد توسيع الاستشارة وإعداد المعايير لشمول كل الأطراف المهتمة بها.<sup>2</sup>
- القوة التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول تراضي مختلف مستعمليها.
- غير إجبارية التطبيق لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - شالور وسام، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص: 23.

<sup>2</sup> - مدني بالغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد"، أطروحة دكتوراه جولة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 134.

<sup>3</sup> - محمد محمود عبد ربه، "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

المطلب الثاني: طبيعة المعايير المحاسبة الدولية

سنقوم بتفسير المعايير المحاسبة الدولية سواء تعلق الأمر بالمعايير الحالية أو التي تم إدماجها أو تلك التي تم إلغائها كلياً.

الفرع الأول: المعايير المحاسبية الدولية

ونعرض فيما يلي المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية حتى عام 2002:

المعايير المحاسبية الدولية (1-2) الجدول:

الرقم	موضوع المعايير	تاريخ الصدور	تاريخ آخر تعديل	تاريخ النفاذ
1	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
2	المخزونات	1975	2003	2005
3	ملغى، حل محله المعياران (27، 28)		ملغى	-
4	ملغى، حلت محله المعايير رقم (16، 22، 38)		ملغى	-
5	ملغى، حل محله المعيار رقم (1)		ملغى	-
6	ملغى، حل محله المعيار رقم (15)		ملغى	-
7	قوائم التدفق النقدي	1976	1992	1994
8	صافي ربح أو الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية	1976	2003	2005
9	ملغى، حل محله المعيار (38)		ملغى	-
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1978	2003	2005
11	عقود الإنشاء	1979	2000	2005
12	ضرائب الدخل		2000	2001
13	ملغى، حل محله المعيار رقم (1)		ملغى	-
14	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
15	المعلومات التي تعكس أثار التغيرات في الأسعار/ تم سحبه	1977	1989	2005
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1982	2003	2005
17	عقود الإيجار	1982	2003	2005
18	الإيراد	1982	1993	1995
19	تكاليف منافع الموظفين	1983	2004	2004

1994	1994	1982	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
2005	2003	1982	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
		1983	اندماج الأعمال ألغى بموجب IFRS3	22
1995	1993	1984	تكاليف الافتراض	23
2005	2003	1984	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24
-	ملغى		معيار ملغى، حل محله المعياران 39، 40	25
1994	1990	1987	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع القواعد	26
2005	2003	1989	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في	27
2005	2003	1989	المنشآت التابعة	28
1994	1990	1989	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	29
1998	1994	1989	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	30
2005	2003	1990	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية	31
2005	1994	1994	المتشابهة	32
2005	1997	1997	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	33
1999	1998	1998	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	34
			حصة السهم من الأرباح	35
2004	2004	1998	التقارير المالية المرحلية	36
			العمليات المتوقفة استبدل بموجب IFRS	
			انخفاض قيمة الموجودات	
1999	1998	1998	المخصصات، الإلتزامات والموجودات المحتملة	37
2004	1999	1998	الموجودات غير الملموسة	38
2005	2005	1986	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	39
2005	2003	1986	الممتلكات الاستثمارية	40
2003	2003	2000	الزراعة	41

المصدر: حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 119، 120، 121.

## الفرع الثاني: تفسيرات كل معيار

## 1- المعيار الأول: عرض البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو المنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.

## 2- المعيار الثاني: المخزونات

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزونات وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهرها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون.

## 3- المعيار الثالث: معيار ملغى، حل محله المعياران 27 و28

## 4- المعيار الرابع: ملغى

## 5- المعيار الخامس: معيار ملغى، حل محله المعيار رقم 1

## 6- المعيار السادس: معيار ملغى، حل محله المعيار 15

## 7- المعيار السابع: قائمة التدفقات النقدية:

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل: النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويعرض المعيار شكلا لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث: تشغيلية واستثمارية وتمويلية.<sup>1</sup>

## 8- المعيار الثامن: صافي أرباح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية:

يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص: 122، 121.

<sup>2</sup> - عبد الستار الكلبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 160.

9-المعيار التاسع:المحاسبة عن البحوث ونشاطات التطوير:

لقد تم استبدال هذا المعيار بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 38.

10-المعيار العشر:الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية:

يحد هذا المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.<sup>1</sup>

11-المعيار الحادي عشر:عقود الإنشاء:

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإدارات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذي السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة .

12-المعيار الثاني:ضرائب:

يصنف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.

13-المعيار الثالث عشر:ضرائب الدخل:

حل محله المعيار رقم 1<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-لخضر علاوي، "معايير المحاسبة الدولية"، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون ط، 2010، ص:377.  
<sup>2</sup>-فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2014، ص:91، 92.

## 14-المعيار الرابع عشر:التقارير المالية للقطاعات:

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع.

## 15-المعيار الخامس عشر:المعلومات التي تعكس أثار التغيرات في الأسعار:

يجب على المنشأة التي هذا المعيار أن تفصح عن مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل للاستهلاك وكذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات وتعديلات البنود النقدية.

## 16-المعيار السادس عشر:الممتلكات والمصانع والمعدات:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها.

## 17-المعيار السابع عشر:عقود الإيجار:

يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار وأنواعه، التمويل والتشغيلي وغير القابلة للإلغاء.

## 18-المعيار الثامن عشر:الإيراد:

يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى.

## 19-المعيار التاسع عشر:تكلفة منافع الموظفين:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين.

## 20-المعيار العشرون:محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:

يعرف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الإفصاح والاعتراف

## 1-المعيار الحادي والعشرون:أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- محمد بوتين، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص:275.

22-المعيار الثاني والعشرون:اندماج الأعمال ألغي بموجب IFRS3.

23-المعيار الثالث والعشرون:تكاليف الاقتراض:

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.

24-المعيار الرابع والعشرون:الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

يحدد المعيار الطرف ذا العلاقة بأنه كان أحد الأطراف قادرا على التحكم بالطرف الأخر أو ممارسة تأثير مهم في صنع القرارات المالية أو التشغيلية..

25-المعيار الخامس والعشرون:ملغى، حل محله المعيار 39 و40.

26-المعيار السادس والعشرون:المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد:

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.

27-المعيار السابع والعشرون:القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة:

يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.

28-المعيار الثامن والعشرون:المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة:

يعرف المعيار المنشآت الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر.

29-المعيار التاسع والعشرون:التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

يطلب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-عبد الستار الكليسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص:200.

## 30-المعيار الثلاثون:الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة:

يطلب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية وتضمن افصاحات إضافية في قائمة الدخل والمركز المالي...الخ.

## 31-المعيار الحادي وثلاثون:التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة:

يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.<sup>1</sup>

## 32-المعيار الثاني وثلاثون:الأدوات المالية(الإفصاح والعرض):

يعرض هذا المعيار شروطا معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

## 33-المعيار الثالث وثلاثون:حصة السهم من الأرباح:

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم والأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حصة السهم من الأرباح.

## 34-المعيار الرابع وثلاثون:التقارير المالية المرحلية:

يهدف المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.

## 35-المعيار الخامس وثلاثون:العمليات المتوقفة:

يحدد المعيار العملية المتوقفة بأنها ذلك الجزء من المنشأة الذي تخطط المنشأة لكي يتم التصرف به فعليا بكامله.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> -فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص:97.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص:127، 126.

## 36-المعيار السادس وثلاثون:انخفاض قيمة الموجودات:

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها.

المبلغ القابل للاسترجاع لأصل أو وحدة مولد للنقدية : هو قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع أو قيمة الاستعمالية أيهما أعلى .

## 37-المعيار السابع وثلاثون:المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة:

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبي على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.

## 38-المعيار الثامن وثلاثون:الموجودات غير الملموسة:

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي تتم معالجتها في معيار آخر.<sup>1</sup>

## 39-المعيار التاسع وثلاثون:الأدوات المالية(الاعتراف والقياس):

يهدف هذا المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32 سابق الذكر.

## 40-المعيار الأربعون:الممتلكات الاستثمارية:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها.

## 41-المعيار الواحد والأربعون:الزراعة:

ويهدف إلى بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج2، 2008، ص:189 .

<sup>2</sup>- حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

## الفرع الثالث: معايير التقارير المالية الدولية

المعيار رقم 1 (IFRS1): تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

المعيار رقم 2 (IFRS2): المدفوعات المستندة إلى الأسهم.

المعيار رقم 3 (IFRS3): تجميع الأعمال.<sup>1</sup>

المعيار رقم 4 (IFRS4): عقود التأمين.

المعيار رقم 5 (IFRS5): الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

المعيار رقم 6 (IFRS6): استكشاف وتقويم الموارد الطبيعية.

المعيار رقم 7 (IFRS7): الأدوات المالية (الإفصاح).

المعيار رقم 8 (IFRS8): القطاعات التشغيلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-الجريدة الرسمية، "المحددات لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها"، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، العدد 19، الجزائر، 2009، ص: 39.

<sup>2</sup>-خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة المقدمة"، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، 2009، ص: 60.

الفرع الرابع: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

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

تصنيف المعايير المحاسبية الدولية الجدول: (2-2)

المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية

الصنف الأول: المعايير المتعلقة بالقوائم المالية

اسم المعيار	N°IAS	N°IFRS
عرض القوائم المالية	01	
قائمة التدفقات النقدية	07	
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	08	
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	10	
تطبيق معايير الإبدايع 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	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

المصدر: فلاح لويذة، عملية معايير المحاسبة وفق للمعايير المحاسبية الدولية"، نفس المرجع السابق، ص:1

## لمعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

1

## الصفحة الخامسة: تقييم الأصول غير المالية

اسم 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 للبيع والعمليات المتوقفة		05

## الصفحة السادسة: الخصوم غير المالية

عقود الإيجار	17	
مناافع الموظفين	19	
تكاليف الافتراض	23	
المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة	37	

## الصفحة السابعة: تقييم الأصول والخصوم المالية

الأدوات المالية (العرض)	32	
الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	39	
الأدوات المالية (الإفصاح)		07
المدفوعات على أساس الأسهم		02

## الصفحة الثامنة: تقييم النتائج

عقود الإنشاء	11	
ضرائب الدخل	12	
إيرادات الأنشطة العادية	18	
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20	

## الصفحة التاسعة: التغيرات في قيمة العملة وأسعار الصرف

أثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية		
التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع		

## المطلب الثالث: دوافع وأهمية إصدار المعايير المحاسبية الدولية

## الفرع الأول: دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن ظهور مفهوم عولمة الأسواق خاصة المالية منها أدى إلى البحث عن الآليات التي تسهل التعامل فيها، إلا أنه توحيد أسباب أخرى دفعت بالهيئات والمنظمات الدولية والحكومية إلى العمل على إصدار هذه المعايير الدولية المتعلقة بالمحاسبة IAS-IFRS، حيث يمكن إجمال أهم هذه الدوافع في النقاط التالية:

- التباين المختلف في الوسائل والإجراءات المحاسبية في الدول يعتبر كأهم دافع لإصدار هذه المعايير؛
- الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المحاسبية في تحقيق أكبر قدر من التناسق والتجانس في الطرق والأساليب المحاسبية بين الدول المختلفة؛
- ضخامة حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي من خلال الشركات المتعددة الجنسيات ساهم في إيجاد معايير محاسبية للتعامل بها بين الدول.
- تزايد رغبة المستثمرين والشركات والتكتلات الدولية في تطور نظم المحاسبة بما يتوافق والتغيرات الدولية الحديثة؛
- الاستخدام المتزايد للشركات المتعددة الجنسيات لهذه المعايير الدولية وتخليها عن المعايير المحلية، الأمر الذي شجع على تطويرها؛<sup>1</sup>
- تطور الأسواق واندماج الشركات الخاصة الأوروبية أثربشكل كبير على تنظيم المؤسسات، الأمر الذي يتطلب نشر معلومات محاسبية وقوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية، مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد العبد، النظام المحاسبي الدولي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، ملتقى وطني، جامعة مستغانم، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص:6.

<sup>2</sup> - محمد العبد، نفس المرجع السابق، ص:6.

## الفرع الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب الأعمال والمصالح سواء الداخليين أو الخارجيين، من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، وعليه يمكن تحديد الأهمية من وجود المعايير المحاسبية الدولية في النقاط الآتية:

- تمييز القوائم المعدة وفق هذه المعايير بالمصداقية والجودة والقبول العام؛
- إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين في الأسواق المالية؛
- التزام المراجعين والمحاسبين على وجه الخصوص باستخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول؛
- تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يؤدي إلى وجود الإفصاح في بيانات القوائم المالية.<sup>1</sup>
- تسمح المعايير المحاسبية بتوفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بالفروع التابعة لها؛
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تسهيل تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات.<sup>2</sup>
- "كما أن الهدف الأساسي من المعايير المحاسبية الدولية هو تأمين الشفافية والكشف عن البيانات المالية إضافة إلى تلبية احتياجات أصحاب المصالح المختلفة من خلال الإفصاح والشفافية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-محمد العبد، مرجع سبق ذكره، ص:7.

<sup>2</sup>-أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال" بالدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:21.

<sup>3</sup>-عمر قمان ومراد عله، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحاسبية الدولية"، جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم، 13 و14 جانفي 2013، ص:07.

المبحث الثاني: المنظمات التي استهدفت وضع تحسين المعايير المحاسبية الدولية

وقد أسفرت هذه المؤتمر التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من المساهمين والمستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية

ثانياً: الإتحاد الدولي للمحاسبين

ثالثاً: لجنة ممارسة التدقيق الدولي

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين

الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والو.م.أ. ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين IFRS وابتداء من قانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير المحاسبية الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.

وهي منظمة خاصة تم إنشاؤها عام 1973، وقد كونتها الجهات المحاسبية المهتمة في مختلف دول العالم. وتتهم لجنة IASB بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وحتى الآن أصدرت لجنة IASB اثلاثة عشر قائمة لمعايير المحاسبة الدولية. كما أصدرت ست مسودات مقترحة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

وتعطي القوائم مجالات معينة مثل المخزون والقوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستهلاك وتكاليف البحث والتطوير وضرائب الدخل.

أما المسودات المقترحة فتشمل المحاسبة عن ترجمة العملة الأجنبية، والتقاعد، وتغيير الأسعار، والآلات والمعدات، وعقود الإيجار طويلة الأجل.

ولا تملك لجنة IASB أي سلطة ولكنها تعتمد على المنظمات المكونة منها في نشر معاييرها، وبندل أفضل الجهود لتطبيق المعايير الدولية التي حددتها اللجنة في مختلف الدول ومختلف الجهات ذات السلطة في الدولة المختلفة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني:الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFRS)

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضوية 155 عضوا ومنظمة في 188 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-ثناء القباني، "المحاسبة الدولية"، دار النشر والتوزيع، الإسكندرية، بدون ط، 2003-2002، ص ص 4، 5.

<sup>2</sup>- حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص:110.

## المطلب الثاني: لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC

وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصورة واحد فقط.

وتتضمن IAPC ابتداءً من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي: أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة IAPC باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات

معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعود مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، عي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على الأقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعا للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

المطلب الثالث: مجلس واللجنة الدائمة لتفسير المعايير المحاسبية الدولية

#### الفرع الأول: مجلس معايير المحاسبية الدولية

منذ 2010/10/1 تأسف مجلس معايير المحاسبة الدولية من 15 عضوا (جميعهم يعملون بدوام كامل)، ويتمتع مجلس معايير المحاسبة الدولية بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال الفني لوضع معايير المحاسبة مع مراعاة التشاور مع الأمناء وإجراء مشاورات عامة كل ثلاث سنة.

كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجا مناسباً من الخبرة العملية الحديثة للمدققين والمعددين والمستخدمين والأكاديميين، ويتوقع من المجلس بالتشاور مع الأمناء أن تقيم اتصالات مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير من أجل رفع مستوى التقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمجلس.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يصدر ملخصاً لقراراته مباشرة بعد اجتماع كل مجلس.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير المحاسبية الدولية

لجنة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولي تقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والتقارير المالي، وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدّي البيانات المالية ومدققها، وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في 2002/3، لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة SIC التي أنشئت عام 1996، ويلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقرير المالي المحددة مؤخراً والتي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في معايير التقارير المالية أو حول القضايا التي أثبتت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع، وعلية فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد لمعايير التقارير المالية الدولية.<sup>2</sup>

كما تساعد اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي تراعي الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية إلى حد كبير.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية-معايير المحاسبة الدولية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص:40.

<sup>2</sup>- نفس المرجع السابق، ص:50.

<sup>3</sup>-- أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية-معايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص:53.

## المبحث الثالث: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إن توافق وتطبيق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد وأمام معوقات وصعوبات وتترتب عليهم نتائج وانعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية إلا أنه الجانب السلبي أكثر ميلا في البيئة الوطنية التي لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة.

## المطلب الأول: الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية

أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة، لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبيين:

## الفرع الأول: الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات المشاركة مع الإتحاد الأوروبي، ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدول من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن الموارد المالية الجديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعرف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أي خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية لامتنال بالمحاسبة الدولية<sup>1</sup>؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة ومعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد العيد، النظام المحاسبي الدولي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

<sup>2</sup> - محمد العيد، النظام المحاسبي الدولي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

## الفرع الثاني: الأسباب الداخلية

- تحول دور الدول، الميدان الاقتصادي والتجاري، من طرف فعال إلى دور المنظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الصربية؛
- أصبح النظرة القانونية، في المخطط المحاسبي الوطني، تطفو على النظرة الاقتصادية؛
- بحث على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ "الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضاً لمبدأ "الصورة الوفية"؛
- يفتقر نظام 1957 للإطار المفاهيمي الذي منه شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

بالرغم مما يقدمه النظام المحاسبي المالي من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدوداً هيكلية تعرقل عملية توحيد الممارسات المحاسبية في الجزائر، نذكر منها:

- وضعية المؤسسات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛
- ضوابط النظام المحاسبي المالي الجزائري، وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق؛<sup>2</sup>
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛
- ضعف المؤسسات المالية تعتبر عنصراً فعالاً في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-جنال العشيبي، "محاسبة المؤسسة والجباية وفق SCF"، متبعة للطبع، 2010، ص: 10، 11.

<sup>2</sup>-- محمد العيد، النظام المحاسبي الدولي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

<sup>3</sup>-صالح بوعلام، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي" رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص: 116.

المطلب الثالث: الآثار المحتملة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

#### الفرع الأول: الآثار الإيجابية

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية سيساهم في العديد من المزايا منها:

- إعطاء أولوية للمستثمرين:

- أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتمد القانون المحاسبي الجزائري عموماً على شكل العملية عند تحديد إدماجها في الحسابات، فإن المعايير المحاسبية تهدف إلى تجاوز المظاهر الجبائية وإلى وصف الواقع الاقتصادي محل العمليات الاقتصادية.
- التكلفة التاريخية والقيمة العادلة: إن مبدأ القيد وفق التكلفة التاريخية يفقد مكانته لصالح مبدأ القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية، وهو إلى حد بعيد، نتيجة لأولوية الجوهر على الشكل، وبمرور الزمن فإن التكلفة التاريخية (الخاصة بالاهتلاك) يمكن أن تختلف إلى حد كبير عن القيمة الاستعمالية أو قيمة التنازل عن الأصل.
- أولوية الميزانية العامة على حساب النتيجة: بحيث أن معايير IAS/ IFRS تعتمد على منح الأولوية لتحديد مفاهيم الأصول والخصوم، وبالتالي فإن المنتج يتحدد إما بزيادة في الأصول أو عن طريق انخفاضه.
- إصدار تقارير تراعي معدل التضخم: سيكون لها الأثر على العائدات غير الطبيعية أثناء فترة الإعلان عن الإيرادات السنوية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-بن مالك محمد، محمد فوجيل، "تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011. ص: 5-6.

## الفرع الثاني: الآثار السلبية:

بالرغم ما يقدمه النظام المحاسبي المالي الجديد من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها:

- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة: لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.
- ضوابط النظام المحاسبي الوطني: خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق.
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية: مقابل الأخبار بتأثير التغيير على النتيجة، وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحتاج إلى تقطير ذوي خبرة عالية: ليتمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة لتطبق الميداني لهذا النظام.
- ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي: إن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأتي مبتغياه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو تكوين المواد البشرية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بن مالك محمد، محمد قوجيل، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

## خلاصة

من خلال هذه الدراسة، نستنتج أن التغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى اقتصاديتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات اقتصادية لتتماشي مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك لأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم أنها لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية صراحة إلا أنها استجابة لهذه المستجدات الدولية بإصدار القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية ويصعب تطبيقها في الجزائر بسبب ضعف الاقتصاد وتخلق الممارسات الاقتصادية والتجارية.

## تمهيد

من المعروف أن هدف أي مؤسسة رغم اختلاف حجمها ونشاطها، هو الربح والنمو وكذلك البقاء والاستمرارية في النشاط، هذا من أوجب على المؤسسة أن تكون على علم بطريقة تسييرها، والمعايير المحاسبية المطبقة فيها، ولقد جاءت المعايير المحاسبية في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب المصالح سواء الداخلين أو الخارجين من خلال توفير المعلومات في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل، حيث تناولنا في هذا الأخير ثلاثة مباحث، أي أن في المبحث الأول قمنا بتقديم المؤسسة، والمبحث الثاني تطرقنا إلى عرض القوائم المالية للمؤسسة التعاونيات الفلاحية للحبوب، أما بالنسبة إلى المبحث الأخير درسنا فيه أوضاع مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب بتطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية.

## المبحث الأول: نظرة عامة للمؤسسة

سنحاول في هذا الفصل القيام بدراسة عامة حول مؤسسة التعاونيات الفلاحية، من حيث تاريخ نشأتها، عدد العمال فيها، رأسمالها، قدرة التخزين، وهيكلها التنظيمي.

## المطلب الأول: تقديم مؤسسة التعاونيات الفلاحية

## ➤ لمحة تاريخية للمؤسسة:

تقع مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية في مدينة مستغانم، يرجع تاريخ إنشائها إلى 1960، كانت تابعة آنذاك إلى تعاونية الحبوب بغليزان، لتصبح بعد ذلك وحدة منفصلة تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب، وهذا ابتداء من 1977/6/1.

تم إصدار اعتمادها بتاريخ 1977/05/23 تحت رقم 26-442، نشاطها الرئيسي هو تفريغ بواخر الشعير والقمح بنوعيه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب.

## ➤ القدرة التخزينية:

القدرة التخزينية للمؤسسة هي: 600000 قنطار، موزعة بين وحدتين:

• مخازن الوحدة المينائية = 300000 قنطار

• مخازن الوحدة الرئيسية = 300000 قنطار

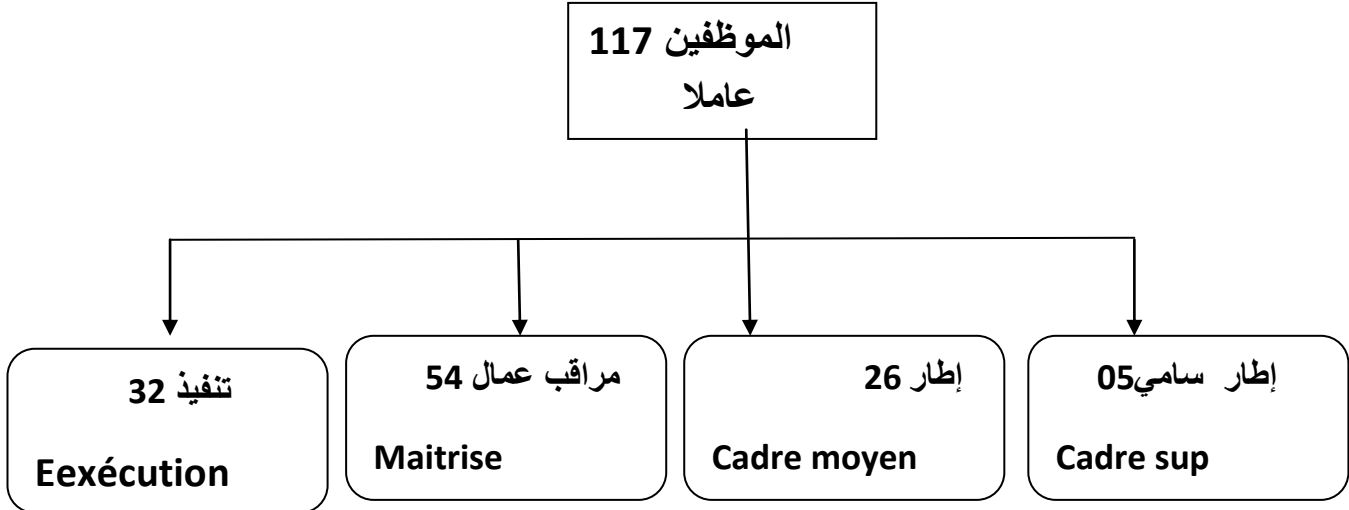
## ➤ الهدف الرئيسي:

الهدف الرئيسي هو تزويد مطاحن ولاية مستغانم بمادة القمح المدعم من قبل الدول بنوعيه الصلب واللين فضلا عن تزويد التعاونيات المحاورة الآخرة.

أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعية تغذية الأنعام (O N AB) مستغانم، وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية.

➤ الموظفين في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية :

توظف المؤسسة 117 عاملا موزعين على النحو التالي:



الشكل (1-3)

عدد الموظفين في المؤسسة  
التعاونيات الفلاحية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

## المطلب الثاني: نشاط المؤسسة مقرها، رأسمالها، آليات الاتصال بها

نشاطها الرئيسي هو التكفل بتفريغ بواخر الشعير والقمح بنوعه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب القابلة للاستهلاك، مع العلم أن قدرته التخزينية هي: 600000 قنطار، موزعة بين وحدتين: مخازن الوحدة المينائية ب300000 قنطار، ومخازن الوحدة الرئيسية ب300000 قنطار والبذور المصدرة المخصصة لتمويل الوطن وإنشاء رصيد منقول للمخزون الأمان، بالإضافة إلى إسلام وتخزين وتعليب وترويج الحبوب والخضر الجافة والمواد المشتقة الناجمة عن الإستيراد أو المخصص للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتوجات الموردة إلى التعاونيات الفلاحية للحبوب 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 بنوعية الصلب واللين، فضلا عن تزويد التعاونيات المجاورة الأخرى، أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعية تغذية الأنعام (O.N.A.P) مستغانم وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية ويحث دراسة وخلق كل الوسائل التقنية والصناعية والتجارية لفائدة منخرطيه.

## المقر الاجتماعي:

الديوان الجزائري المهني للحبوب L'OAIC بوهران.

رأسمالها الاجتماعي هو 900.000.000

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 الإلكتروني: UCAMOSTA@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 لموقفهم 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 وإمضاءها؛
- إمضاء الشكايات والسندات.

## مدير مساعد: يقوم بما يلي:

- أعمال المدير إذا كان غائب؛
- مساعد المدير في كل أعماله سواء كان في 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 (الزيائن)؛
- استقبال المكالمات الهاتفية ولتنظيمه للمدير؛
- تسيير وتنظيم المواعيد والاجتماعات، الأعمال والمشاركات للمدير؛
- دراسة الملفات وترتيبها؛
- استقبال أو إرسال 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 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: يقوم 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 تعطيل أي آلة ويقوم ب:

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

مصلحة الاستغلال:

- القيام بتحليل أي معاينة المواد الأولية (المخابز)؛
- الاهتمام بالتخزين؛
- متابعة العمال؛
- متابعة دخول وخروج الحبوب (من حيث الميزان والنوعية).

مصصلحة الأمانة والوقاية: يقوم ب:

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

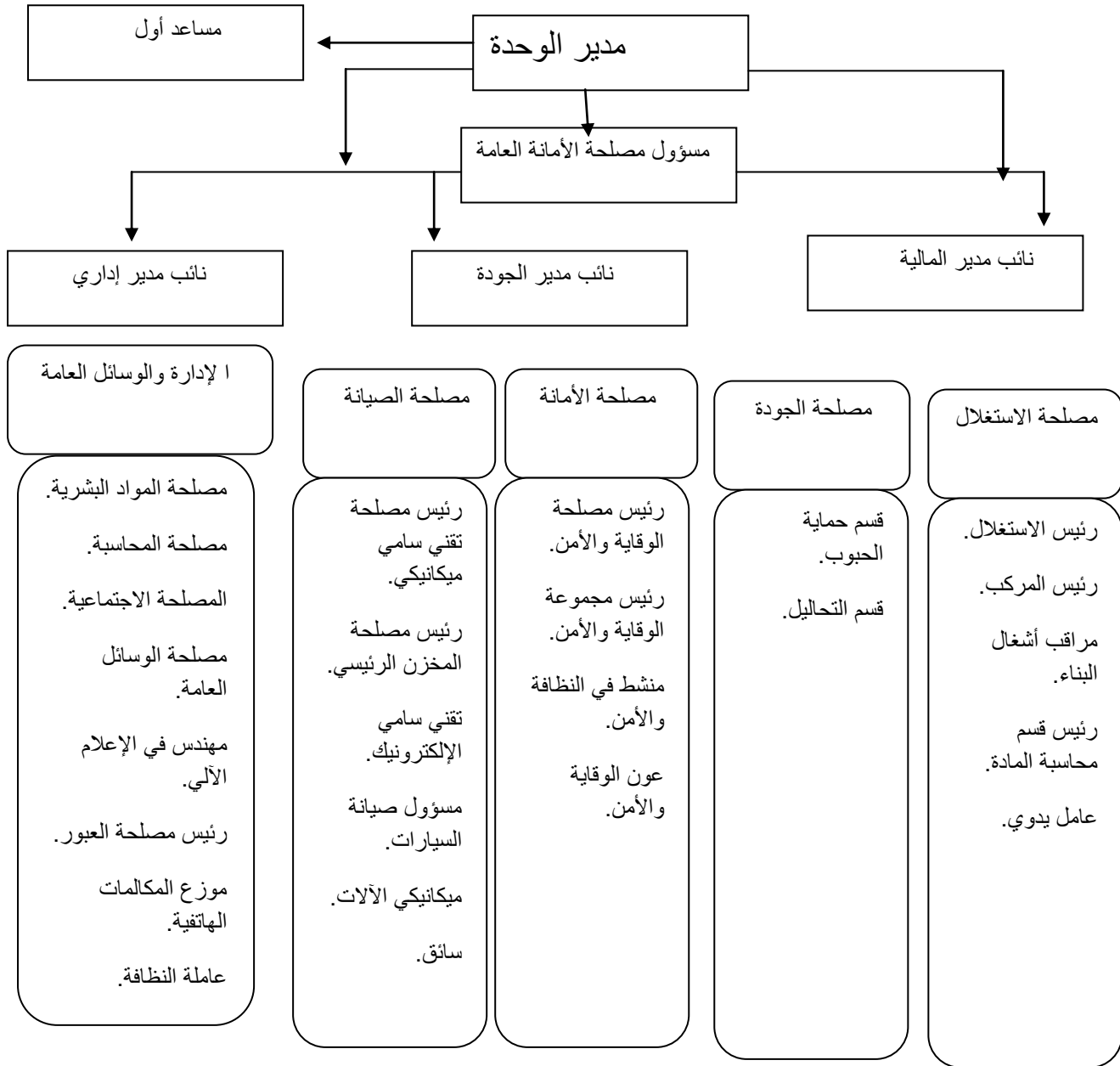
الشريك الاجتماعي:

الدولة هي الممولة الوحيد والحصري وبالتالي ليس لها شريك آخر أو الممول من غير الدول.

التمثيل الديمقراطي:

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

المصالح والهيكل التنظيمي للمؤسسة:



الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل: (2-3)

المصدر: وثائق المؤسسة

## المبحث الثاني: القوائم المالية لمؤسسة UCA

## المطلب الأول: الميزانية

## الجدول: (1-3) ميزانية المؤسسة UCA (الأصول)

الأصول	القيم الخامة 2012	الإهلاك وال مؤونات 2012	القيم الصافية 2012	القيم الصافية 2011
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء				
التثبيتات غير المادية	51480,00		51480,00	51480,00
التثبيتات المادية				
أراضي	44810,00		44810,00	44810,00
مباني	7248156,24	7248156,24		
تثبيتات مادية أخرى	,16	,16	883531816,00	814833124,05
	1438454820	554923004		
تثبيتات ممنوحة امتيازات				
تثبيتات جاري إنجازها				
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة				
موضوع المعادلة				
المساهمات الأخرى	33278399,85	3868000,00	29410399,85	29410399,85
وحسابات الدائنة الملحقة				
سندات أخرى مثبتة				
القروض والأصول المالية				
الأخرى غير الجارية				
ضرائب مؤجلة على الأصول				
مجموعة الأصول غير	,25	,40	913038505,85	844339813,90
الجارية	1479077666	566039160		
الأصول الجارية				
المخزونات الجارية إنجازها	10979582,51		10979582,51	11093150,00
الديون الدائنة استخدامات				
مماثلة				

الزبائن	,72	1568381,00	2049976142,72	,13
المدينون الآخرون	2051544523			2077723862
الضرائب	89696624,06		89696624,06	43625197,60
الأصول الجارية الأخرى	4156981,95		4156981,95	2864528,20
الموجودات وما يمثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية				
الخزينة	12445646,40		12445646,40	12892614,71
مجموعة الأصول الجارية	,64	1568381,00	2167254977,64	,64
مجموع العام للأصول	2168823358	567607541	3080293483,49	,54
	3647901024			2992539166

المصدر: وثائق المؤسسة.

## الجدول: (2-3) ميزانية الخصوم لمؤسسة UCA

2011	2012	الخصوم
		الأموال الخاصة
9 00000,00	9 00000,00	رأس المال الصادر
		رأس المال غير المطلوب
339437334,35	353288491,66	العلاوات والاحتياطات
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادل
39402471,33	3471521,36	النتيجة الصافية
(50072048,45)	(34933762,74)	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد
<b>329667757,23</b>	<b>322726250,28</b>	<b>المجموع 1</b>
		الخصوم غير الجارية
288138470,14	337133077,60	القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
391148665,66	430625717,61	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
<b>679287135,80</b>	<b>767758795,21</b>	<b>مجموعة الخصوم غير الجارية 2</b>
		الخصوم الجارية
1981978419,15	1970764448,77	الموردون والحسابات الملحقة
		الضرائب
1605854,36	19043989,23	الديون الأخرى
		خزينة الخصوم
<b>1983584273,51</b>	<b>1989808438,00</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>
<b>2992539166,54</b>	<b>3080293483,49</b>	<b>مجموع العام للخصوم</b>

المصدر: وثائق المؤسسة.

## التفسيرات:

1- ثبات قيمة التثبيات الغير المادية خلال دورتي 2011 و2012 بقيمة 51480,00 دج (ج الميزانية أصول)

2- ثبات قيمة الأراضي خلال دورتي 2011 و2012 بقيمة 44810,00 دج (ج م أ)

3-تنقسم المباني في أصول الميزانية 7248156,24 دج إلى ما يلي:

السكن الوظيفي للمستخدمين 731052,59

مباني الإدارة 6517103,65 دج

4-تنقسم التثبيات المادية الأخرى في أصول الميزانية 1438454820,16 دج

المعدات والأدوات 896277614,80 دج

معدات النقل 94468695,61

تجهيزات مكتب 5778509,11 دج

التجهيزات الاجتماعية 5812499,00

تركيبات عامة وتجهيزات 436127501,64 دج

5-المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بقيت ثابتة بقيمة 29410399,85 دج

6-يفسر انخفاض في قيمة ذمم الزبائن 27747719,41 دج راجع إلى التراجع في المبيعات خلال دورة 2012 مقارنة بدورة 2011.

7-يمكن تفسير المدينون الآخرون المقدره قيمته 89696624,06 دج كما يلي/حسب المراجعة العامة:

تسبيقات لمؤسسة بن فريجة OAIC بقيمة 5360398,39 دج

تسبيقات لمؤسسة UCA وهران 110605,57 دج

عمليات على الحسابات OAIC بقيمة 83870451,91 دج

تسبيقات لمؤسسة CCLS بويرة 278189,56 دج

تسبيقات لمؤسسة CCLS وهران 76978,63 دج

8- تتمثل الضرائب في الأصول الميزانية فيما يلي: 1292453,75 دج

9-ارتفع حساب العلاوات والاحتياطات بقيمة 13851157,31 دج، بعد تخصيص نتائج سنة 2011 للمؤسسة

UCA إلى احتياطات قانونية 1213209,28 دج واحتياطات اختيارية 12637948,03 دج

10-تقدير قيمة الموردين والحسابات الملحقة بقيمة 1970764448,77 دج ويمكن تفصيلها كما يلي:

موردو المخزونات 1970501948,77 دج

موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها 262500,00 دج

11-يمكن تفصيل عنصر الديون الأخرى في جانب خصوم الميزانية المقدرة بقيمة 19043989,23 دج كما يلي:

المستخدمون الاعتراضات عن الأجور 90099,60 دج

الهيئات الاجتماعية الأخرى 8048,49 دج

الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحويل 1340245,00 دج

الشركاء الحصص الواجب دفعها 9000000,00 دج

الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة 16705596,14 دج

12-يتكون حساب المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا مقدرة 430625717,61 دج كما يلي:

إعانات التجهيزات 357246535,61 دج

مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة 30222130,00 دج

المؤونات الأخرى الخصوم غير الجارية 3680000,00 دج

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج

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

الجدول: (3-3) جدول حسابات النتائج

2011	2012	
300085947,08	177325090,87	رقم الأعمال
		تغير المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
<b>300085947,08</b>	<b>177325090,87</b>	إنتاج السنة المالية
(11897848,76)	(10716620,18)	المشتريات المستهلكة
(120495539,71)	(35290579,74)	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
<b>(132393388,47)</b>	<b>(46007199,92)</b>	استهلاك السنة المالية
<b>167692558,61</b>	<b>131317890,95</b>	القيمة المضافة للاستغلال
(122725321,82)	(117607283,57)	أعباء العاملين
(253523,74)	(156674,00)	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
<b>44713713,05</b>	<b>13553933,38</b>	الفائض الخام للاستغلال
77814656,25	71422269,16	المنتجات العملية الأخرى
	(87841,34)	الأعباء العملية الأخرى
(99808848,37)	(85138054,90)	المخصصات للاهتلاكات
16682952,21	5680785,19	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
<b>39402473,14</b>	<b>5431091,49</b>	النتيجة العملية
		المنتوجات المالية
(1,81)	(1959570,13)	الأعباء المالية
<b>(1,81)</b>	<b>(1959570,13)</b>	النتيجة المالية
<b>39402471,33</b>	<b>3471521,36</b>	النتيجة الجارية قبل الضرائب
		الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
<b>394583555,54</b>	<b>254428145,22</b>	مجموع منتجات الأنشطة العادية
<b>(355181084,21)</b>	<b>(250956623,86)</b>	مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>39402471,33</b>	<b>3471521,36</b>	النتيجة الأنشطة العادية
		عناصر غير العادية (منتجات)
		عناصر غير عادية (أعباء)
		النتيجة غير العادية
<b>39402471,33</b>	<b>3471521,36</b>	صافي النتيجة السنة المالية

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

## المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA

## 1- جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة UCA

## الجدول: (4-3) جدول تدفقات الخزينة

2011	2012	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية
275395016,97	240356648,36	التحصليات المقبوضة من عند الزبائن
(292800663,4)	(185441578,78)	المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين
(17639292,43)	(22235124,23)	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
(500000,00)	(1292453,75)	الضرائب عن النتائج المدفوعة
(938'3554,90)	31387491,60	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
212774,75	21159,14	تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
(35332164,15)	31408650,74	صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)
		تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
(6499423,21)	(7029634,97)	المسحوبات عن اقتناء التثبيات
		التحصليات عن عمليات بيع التثبيات مادية أو غير مادية
		المسحوبات عن اقتناء التثبيات المالية
		التحصليات عن عمليات بيع تثبيات مالية
		الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
		الحصص والأقسام المقبوضة من النتائج
(6499423,21)	(7029634,97)	التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
		التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
		التحصليات في أعقاب إصدار أسهم
		الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
		التحصليات المتأتية من القروض
(2250000,00)	(24825984,08)	تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
(2250000,00)	(24825984,08)	تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
		تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
(44081587,36)	(446968,31)	تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
56974202,07	12892614,71	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
12892614,71	12445646,40	أموال الخزينة ومعادلاتها عند اختتام السنة المالية
(44081587,36)	(446968,31)	تغيرات أموال الخزينة
(26509856,00)	8974125,00	المقربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

2- جدول تغيرات الأموال الخاصة

الجدول (5-3) جدول تغيرات الأموال الخاصة

الاحتياطات والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال المؤسسة	
289365285,90				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011
					تغير الطريقة المحاسبية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيتات
					الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
39402471,33					صافي نتيجة السنة المالية
328767757,23				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011
					تغير الطريقة المحاسبية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيتات
					الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في حساب النتائج
(10413028,31)					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية
321826250,28				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثالث: أوضاع مؤسسة UCA بتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: أسباب تبني المعايير المحاسبية الدولية في مؤسسة UCA

تسعى مؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب لتطوير وتحسين أوضاعها تبنت المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS للأسباب التالية:

- ✓ تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري، والمعايير المحاسبية الدولية، وتقريب الممارسات المحاسبية الوطنية من الممارسات المحاسبية الدولية التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها في أغلب الدول؛
- ✓ تيسر المعاملات المالية والمحاسبية التي تتم بين المؤسسات الاقتصادية سواء الوطنية أو الأجنبية؛
- ✓ العمل على إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية حتى تكتسب طابعا دوليا مما يسهل استعمالها وفهمها داخليا وخارجيا؛
- ✓ توفير المعلومات التي تتسم بالشفافية والموثوقية لضمان فهم أفضل لها حيث تشكل أساسا لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين؛
- ✓ إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها؛
- ✓ قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المعتمد على معايير المحاسبة الدولية ؛
- ✓ ضمان قراءة أفضل للحسابات من طرف المستثمرين الخارجيين الذين يرغبون بالاستثمار في الجزائر؛
- ✓ السماح بالتصريحات الجبائية بموضوعية ومصداقية نظرا لسجيل معاملات المؤسسة بشكل موثوق؛
- ✓ تمكين المؤسسة من التعرف على أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير مما يساعد على زيادة مردوديتها؛
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في تطبيق النظام؛
- ✓ العمل على تعزيز مكانة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

## المطلب الثاني: الصعوبات التي تلقتها هذه المؤسسة بتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية

إن الصعوبات التي تلقتها مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب، بتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية هي نفسها التي تلقتها المؤسسات الأخرى، ومن بين هذه الصعوبات التي واجهتها مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب نذكر بعض منها وهي كالتالي:

- فلا زالت أنظمة المعلومات المحاسبية غير فعالة، والمواد البشرية غير مؤهلة ومهيأة لتطبيق هذا النظام المستمد أساساً من المعايير المحاسبية الدولية؛
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة؛
- عدم ترابط تبني المعايير المحاسبية الدولية بإجراء التعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى؛
- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية؛
- غياب نظام المعلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية؛
- غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاتها.

## المطلب الثالث: نتائج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ينتج عنها نتائج إيجابية وسلبية المتمثلة فيما يلي:

## النتائج الإيجابية:

- تحسين عمليات اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
- تسهيل عمليات الاتصال المالي وذلك بتوفير المعلومات المالية، ثم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسة مما يرفع من قيمتها وأهميتها؛
- سهولة التعامل مع الموردون والبنوك؛
- سهولة الحصول على المعلومات المالية؛
- سهولة شرح واطمئنان وتمام لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- توحيد المحاسبة المحلية مع محاسبة الدول الأخرى؛
- تشجيع التجارة الدولية.

## النتائج السلبية:

- الاختلافات البيئية، وكذا الثقافية بين الدول؛
- ضعف أو انعدام أحيانا القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛
- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعاني المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية، والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها وعدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛
- غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها تتوفر على أسواق على الدرجة الكفاءة.
- التوجه الضريبي والحكومي، بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛
- المعايير المحاسبية الدولية تصدر باللغة الإنجليزية، وترجمتها إلى اللغة الوطنية "غير الإنجليزية" أفقدها مضمونها الأصلي؛
- إصدار معايير المحاسبية الدولية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة.

## خلاصة

بعد الدراسة التطبيقية وتقديم المؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب UCA وللإطلاع على الوثائق المالية الممثلة في الميزانية وكذا معرفة كل الكشوفات المالية لهذه المؤسسة، ومن هذا المنطلق وهذه الدراسة قمنا بتحليل وضعيتها المالية لسنة 2011 و2012 ومن هنا يمكن استنتاج أن الحالة المالية للمؤسسة في وضعية مالية جيدة أي هي تتقدم نحو الأمام .

ومؤسسة الاتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، إلا أنها من خلال استعمالها لهذا النظام واجهت عدة صعوبات حتى تستنجد لهذا الإصلاح الاقتصادي الجديد، وسبب تبناها لهذا المعايير هو توحيد المحاسبة الدولية، وتشجيع الاستثمار الأجنبي والتجارة الخارجية، إلا أن هذه المؤسسة واجهت خسارة كبيرة في الأواني الأخير (2016) بقيمة 3 مليار سنتم بسبب ارتفاع التكاليف وانخفاض المداخل.

## الخاتمة

تعتبر المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية، الركيزة التي تعتمد عليها مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذا لا بد أن تتميز هذه المعلومات بجودة ومصداقية لخدمة الغرض.

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة، يمثل تغييرا في الطرق المحاسبية يؤدي بالكيان إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوفات المالية الأولى المعدة من طرف المعايير المحاسبية الدولية.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هناك عقبات في الوقت القريب ستصعب من تحقيق هذا الهدف، وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية.

فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية، سيصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد وتختلف الممارسات الاقتصادية والتجارية.

## اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: التي تتمثل في الهدف الأساسي للقوائم المالية هي جمع البيانات والتأكد من مدى صحة ودقة المعلومات لنقلها بشكل سليم للمستفيديها وبالتالي الفرضية صحيحة.

الفرضية الثانية: تكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في مساعدة ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية وبالتالي الفرضية صحيحة.

الفرضية الثالثة: الصعوبات التي وجهتها المؤسسة هو غياب سوق مالي ونقول في الأخير أن الفرضية صحيحة.

## النتائج:

وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

- الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية لتصبح ناجعة هي: الخصائص الرئيسية: المصداقية، الملائمة، الموضوعية، والخصائص الثانوية: قابلية المعلومات للمقارنة، الوقت الملائم، قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب.

- المعلومات المحاسبية تسهل في اتخاذ القرارات.
- عدم جدوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية، لأسباب كثيرة من أهمها: عدم تمكن الشركات من تحمل تكاليف تطبيقها، وخصوصا الشركات صغيرة الحجم والمتوسطة.
- إن المعايير المحاسبية الدولية تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدلا من الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستثمرين بالدرجة الأولى.
- كان النظام المحاسبي خطوة هامة وإجبارية لكن مدى نجاعتها يبقى رهن الظروف وطبيعة بيئة الأعمال في الجزائر.
- أغلب تلك المعايير تراعي ظروف وبيئة، ومصالح شركات العالم المتقدم.
- أن الجزائر تلقت صعوبات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

#### التوصيات:

- يمكن تقديم التوصيات الكفيلة بإنجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر كما يلي:
- إعادة النظر في برامج تدريس مادة المحاسبة في مختلف الأطوار التعليمية وبالخصوص الجامعية حتى تتلاءم المنظومة التربوية مع متطلبات سوق العمل المهني المحاسبي.
  - توفير قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة المعايير المحاسبية الدولية.
  - القيام بدراسة المعايير المحاسبية الدولية .
  - تكييف القانون المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية التي في تطور مستمر ودائم مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبة في الجزائر.
  - الاستفادة من الدول المجاورة في تبني المعايير المحاسبية الدولية.
  - يجب على المؤسسات الجزائرية مواجهة الصعوبات التي تطرأ عن تبني المعايير المحاسبية الدولية.

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

#### ■ الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2015.
- 2- إسماعيل عربايجي، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 1996.
- 3- القاضي حسن، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعودة أسواق رأس المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، دار نشر الثقافة الإسكندرية، ط1، 2008.
- 6- ثناء القباني، "المحاسبة الدولية"، دار النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003.
- 7- خالد الجعرت، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
- 8- خالد صافي صالح، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ط2، 2010.
- 9- خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة المقدمة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
- 10- سامر عدنان الشريف، "أصول المحاسبة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001.
- 11- سليمان مصطفى الدلاهمة، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، 2008.
- 12- شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، دار هوامه للنشر والتوزيع، لجزائر، ج1، 2008.

- 13-شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)" الشركة الجزائرية بوداد، ج2، 2009.
- 14-طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط2، 2008.
- 15-عاشور كتوش، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق للمخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 16-عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، دارالسلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 17-عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، "أصول المحاسبة المالية"، دارالجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
- 18-عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2006.
- 19-عبد الستار الكليسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، داروائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- 20-عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ط4، 2006.
- 21-فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية"، دارجليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014.
- 22-لخضر علاوي، "معايير المحاسبة الدولية"، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 23-محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العالي، "المحاسبة المالية"، المجلد الثاني، مشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986.
- 24-محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر،.
- 25-محمود محمد عبد ربه، "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق"، جامعة عين الشمس، مصر، 2006.

26-مريد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، "تحليل القوائم المالية"، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006.

27-منصور عبد الكريم، "المحاسبة العامة مدخل"، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.

28-يوسف محمود جربوع، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001.

29-وليد ناجي الحياي، "المحاسبة المتوسط"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك، 2007.

#### ■ الأطروحات والمذكرات والملتقيات:

30-بن مالك محمد، محمد قوجيل، "تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011. ص:5-6.

31-شالون وسام،، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

32-صالح بوعلام، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص:116.

33-عمر قمان ومراد عله، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية"، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 13، 14 جانفي 2013.

34-فلاحي لويزة، "عملية معايرة المحاسبة وفق للمعايير المحاسبية الدولية عرض القوائم المالية"، مذكرة نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، 2014-2015.

35-محمد العيد، "النظام المحاسبي الدولي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، ملتقى وطني، جامعة مستغانم، يومي 13 و14 جانفي 2013.

36-مدني بالغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد"، أطروحة دكتوراه، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

#### ■ الجريدة الرسمية والقوانين:

37-الجريدة الرسمية، "المتضمن المحاسبة المالية"، لأمر 11-07، المؤرخ في 25-11-2007، العدد 74، 2007.

38-الجريدة الرسمية، "المحددات لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها"، قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008، العدد 19، الجزائر، 2009.

المراجع باللغة الفرنسية:

39-Jean-Jacques Julian, " **les normes comptables internationales IAS-IFRS**", 2eme édition, Fouchier, France, 2008.

## Résumé

Après la nouvelle réforme, l'Algérie a commencé d'appliquer les critères de la comptabilité internationale à travers le nouveau système comptable et financier qui répond aux différents besoins des parties prenantes, les investisseurs, créateurs, etc.

Ce système a donné certains changements au niveau de la comptabilité appliquée dans les entreprises algériennes vers les nouveaux critères comptables et financiers IAS/IFRS.

### Mots clés :

Les normes comptables internationales, comptable, Entreprise, Les états financiers.

## الملخص:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبية الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم، حيث يشكل النظام تغييراً حقيقياً للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IFRS/IAS، حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي تركز على المعايير المحاسبية الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

### الكلمات المفتاحية:

المعايير المحاسبية الدولية، المحاسبة، المؤسسة، القوائم المالية