الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

رقم المطبوعة:...../2022

مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

محاضرات في مادة معايير المحاسبة الدولية

موجهة لطلبة السنة الثانية ،طور الليسانس، شعبة :العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص: محاسبة و مالية

من إعداد الدكتورة:عزي فريال منال

الرتبة:أستاذة محاضرة صنف أ

السنة الجامعية 2023/2022

أهم الاختصارات المحاسبية

- مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) "FASB" Financial Accounting Standards Board
- لجنة معايير المحاسبة الدولية " IASC" International Accounting Standards Committee
- مجلس معايير المحاسبة الدولية " IASB" International Accounting Standards Board
- جماعة العمل الاستراتيجي " SWP" Strategy Working Party
- معايير المحاسبة الدولية " IAS" International Accounting Standards
- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما " GAAP" Generally Accepted Accounting Principles
- معايير التقارير المالية الدولية " IFRS" International Financial Accounting Standards
- لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية " IFRIC" International Financial Reporting Interpretation committee
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين " AICPA" American Institute For Certified Public Accountants
- المخطط المحاسبي الوطني "PCN" Plan Comptable National
- النظام المحاسبي المالي "SCF"Système Comptable Financier
- الوارد أخيرا الصادر أولا "LIFO" Last in first out
- الوارد أولا الصادر أولا "FIFO" First in first out
- لجنة تفسير معايير المحاسبة الدولية "SIC" Standing interpretation committee
- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولي " IFRIC" international reporting interpretation Financial Committee
- اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي " IFAC " concil of international federation of accountants

فهرس المطبوعة حسب البرنامج الوزاري

فهرس المحتويات	الصفحة
مقدمة	02
المحور الأول: بعض المفاهيم في المحاسبة	03
تمهيد	04
أولا : ماهية المحاسبة	05
ثانيا- الفروض و المبادئ الأساسية للمحاسبة	07
ثالثا- أهمية و أهداف المحاسبة	12
رابعا: أنظمة و فروع المحاسبة	14
المحور الثاني:أسباب ظهور المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الدولية	18
تمهيد	19
أولا – ماهية المحاسبة الدولية و أسباب ظهورها	19
ثانيا : ماهية معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و أسباب ظهورها	22
المحور الثالث أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدوليةIFRS	34
تمهيد	35
أولا:لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	35
ثانيا:نشأة و ظهور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	38
ثالثا-التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية	44
رابعا- قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS	46
المحور الرابع:النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير المحاسبية التي تبنتها الجزائر من خلاله	50
تمهيد	51
أولا:نشأة و تطور النظام المحاسبي بالجزائر	51

ثانيا:عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	55
ثالثا: المبادئ الأساسية و طرق العرض و التقييم المحاسبي بالنظام المحاسبي الماليSCF و مدى توافقه مع المرجعية الدولية IAS/IFRS	61
المحور الخامس:عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF تماشيا مع معايير المحاسبة	67
تمهيد	68
أولا: ماهية القوائم المالية	68
ثانيا: قواعد عرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي	74
ثالثا:نماذج القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF	86
المحور السادس:المعيار الدولي رقم 1 IAS العرض في القوائم المالية	95
تمهيد	96
أولا- نطاق المعيار: IAS1	96
ثانيا-الهدف من المعيار IAS1	96
ثالثا-الغرض من إعداد القوائم المالية	96
رابعا-اعتبارات عامة لإعداد القوائم المالية	97
خامسا:عرض القوائم المالية ضمن المعيار	99
المحور السابع:المعيار المحاسبي الدولي IAS7 قائمة التدفقات النقدية 104	104
تمهيد	105
أولا-هدف المعيار	105
ثانيا- نطاق المعيار	105
ثالثا-تعريفات المصطلحات الأساسية بالمعيار	105
رابعا-عرض قائمة التدفقات النقدية	106

المحور الثامن:أسئلة و تمارين في مادة معايير المحاسبة الدولية	111
تمهيد	112
تمارين و حلول	112
قائمة المراجع	117

مقدمة

تعد مادة معايير المحاسبة الدولية من بين المواد الأساسية لشعبة العلوم المالية و المحاسبية ، و تتميز بتطورها المستمر مع تغير بيئة الأعمال الدولية .حيث زاد توجه العديد من الدول في تبني معايير المحاسبة الدولية، كالجزائر التي اعتمدت النظام المحاسبي المالي منذ أكثر من عشر سنوات كنظام يتوافق و الممارسات المحاسبية الدولية .

من هنا يأتي تصميم مطبوعتنا حتى تتناول كل ما يتعلق بنشأة و ظهور المحاسبة الدولية ، و المعايير المحاسبية الدولية و مختلف الهيئات و المنظمات المحاسبية الدولية الداعمة لهذه الأخيرة، و التغيرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية الدولية ، و المعايير الأساسية التي تتعلق بالعرض و الإفصاح بالقوائم المالية، و تبنيها في النظام المحاسبي المالي بالجزائر منذ نشأته حتى الحين.

و تتمثل أهداف هذه المادة بشكل أساسي في:

- ✓ التعريف بماهية المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الدولية من خلال ابراز التطور المحاسبي لعلم المحاسبة حتى ظهور هذه الأخيرة و أهم المحطات التاريخية التي عرجت عليها حتى تطورها بشكلها الحالي.
- ✓ التعرض لأهم المنظمات التي تقوم بإعداد المعايير و تطويرها بشكل مستمر و دائم حتى تتماشى و التغيرات في البيئة المحاسبية العالمية.
- ✓ ترسيخ أهم المصطلحات المحاسبية في إطار التوحيد والتوافق المحاسبي و المالي الدوليين.
- ✓ تزويد الطالب بمعارف حول أهم المعايير التي تتعلق بعرض القوائم المالية و قائمة التدفقات النقدية و متطلباتها الأساسية .
- ✓ إبراز نتائج التجربة الجزائرية في تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال التعرض لظهور و تطور النظام المحاسبي الجزائري وأهم الإصلاحات التي مر بها و آليات و الأسس المعتمدة في عرض القوائم المالية و أهم الفروقات في تبني المعايير IAS/IFRS و البيئة المحاسبية الجزائرية.

- ✓ تزويد الطالب بمعارف حول كيفية القيام بعملية التقييم و إعادة التقييم من خلال حساب ومعرفة مراحل إيجاد القيمة القابلة للتحصيل و كل مايرتبط بها من عمليات التصنيف الأولي و القياس اللاحق كما جاء في مراسيم طرق وآليات الحساب بالنظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر .
- ✓ ترسيخ و دعم المعارف المسبقة للطالب من المحاسبة المالية (العامة) ، و محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية)و تسيير الميزانية، و التحليل المالي.

المحور الأول:

بعض المفاهيم في المحاسبة

تمهيد:

ظهرت المحاسبة بصيغة القيد المزدوج في إيطاليا في القرن الخامس عشر على يد عالم الرياضيات "لوقا باتشيليو" ثم تطورت بعد ذلك لتصبح نظاما متكاملا بكل مقوماته ووسيلة يتم بواسطتها إعداد التقارير المالية و المحاسبية وتنظيم الحسابات التي تعكس أوضاع الوحدة الاقتصادية، و التي تزود أيضا الأطراف المستفيدة بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة الخاصة بنشاط المؤسسة، و نظرا لأهميتها البالغة نجد في أي مؤسسة نوع معين من المحاسبة (و ذلك حسب نوع النشاط الخاص بها) ، يتم الاعتماد عليها في مختلف العمليات الاقتصادية وفق نظام و إطار معين و محدد يسهل ترتيب و تصنيف تلك العمليات.

ومع تطور الاقتصاد العالمي و انفتاح أسواق رؤوس الأموال و تعدد مستخدمي القوائم المالية أصبح من الضروري توحيد الطرق و الأساليب المحاسبية بصياغة معايير محاسبية دولية تتميز بقبول عام و تسمح بإعداد قوائم مالية ذات أكثر مصداقية و شفافية.

و لهذا ارتأينا في هذا المحور التطرق إلى المحاسبة بصفة عامة من خلال تعريفها و تحديد الأسس و المبادئ الأساسية المعتمد عليها، و إبراز أهميتها و دورها الفعال في المؤسسات الاقتصادية.

أولا : ماهية المحاسبة

1- مفهوم و تعريف المحاسبة

ليس هناك تعريف محدد و متفق عليه حول وظيفة المحاسبة فهي تشمل عدة فروع و مجالات (محاسبة الشركات، محاسبة البنوك، المحاسبة المالية، المحاسبة الدولية.....)، لهذا فهناك تعدد في تعاريفها حسب الباحثين باختلاف مجال اهتمامهم و رغبة كل منهم في إبراز ناحية على حساب النواحي الأخرى من أنشطتها.

حيث عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA.1966) المحاسبة بأنها: " فن تسجيل العمليات التجارية النقدية أو المقومة بالنقود في دفاتر خاصة حسب قواعد معينة و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها بشكل يمكن الاستفادة منها و من ثم تحليلها و تفسيرها لمعرفة الأرباح أو الخسائر عن مدة تجارية معينة و تحديد مركزها المالي".

أما معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA.1970) عرفها أنها: " النشاط الخدمي الذي يقوم بتسجيل و تجهيز معلومات كمية ذات الطبيعة المالية لمختلف الأطراف في المنشأة للتعبير عن نتيجة الأعمال و المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة " .[1]

وعرفها الدكتور يوحنا آل آدم و صالح الرزق سنة 2000 كما يلي: " هي ذلك العلم الذي له مبادئه و مفاهيمه و فرضياته و أساليبه في تسجيل العمليات التجارية التي يمكن تقييمها بالنقود في سجلات خاصة ، حسب قواعد معينة و تصنيفها و تلخيصها و تبويبها و تحليلها و استخلاص نتائج الأعمال لمدة تجارية معينة، كسنة مثلا و معرفة المركز المالي للنشاط بشكل يمكن الاستفادة منها من مختلف الأطراف ذات المصالح المتعارضة؛ و يستخدم من قبل جميع الأنشطة حكومية كانت أو خاصة، فردية أو جماعية، خيرية أو تجارية ".[2]

وحسب (Carnegie,2020) فالمحاسبة هي: " ممارسة فنية واجتماعية وأخلاقية معنية بالاستخدام المستدام للموارد والمساءلة المناسبة لأصحاب المصلحة لتمكين ازدهار المنظمات والأشخاص والطبيعة".[3]

مما سبق يمكننا أن نعرف المحاسبة بأنها العلم الذي يهتم بمختلف العمليات و الأحداث الاقتصادية القابلة للتقييم باستخدام النقود باعتبارها مقياسا للقيمة وفقا لأسس و قواعد و مبادئ متعارف عليها و ذلك للقيام بتقييدها في سجلات خاصة و تصنيفها و تحليلها و تبويبها و تفسيرها مما يسمح بالحصول

---

[1] **https://ncert.nic.in/ncerts/l/keac101.pdf, 27/08/2022 , 19 :01.**

[2] **يوحنا آل آدم،صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية وعملية، الطبعة الأولى ،دار الحماد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص22-23.**

[3] **Garry Carnegie and others, redefining accounting for tomorrow , Preparing future-ready professionals, IFAC, 6 April 2021, P1.**

على الحقائق المالية و معرفة المركز المالي للمنشأة على اختلاف أنواعها و أهدافها و توفير البيانات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية من حكومة، مصلحة الضرائب، المستثمرين، المقرضين، الدائنين، و متخذي القرار بالوحدة الاقتصادية و المساهمة في ازدهارها و رقيها . كما نستخلص أهم الخصائص التي يجب تتوفر عليها فيما يلي:

- ✓ المحاسبة هي نظام يقوم بتسجيل و تبويب و تلخيص العمليات الاقتصادية و تفسيرها.
- ✓ المحاسبة هي علم يقوم على أسس و مبادئ و قواعد ذات قبول عام.
- ✓ المحاسبة علم يستخدم في توفير المعلومات الملائمة و اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة و ضمان مصالح مختلف الأطراف.

ثانيا- الفروض و المبادئ الأساسية للمحاسبة

1-الفروض المحاسبية:

تتصف الفروض المحاسبية بالعمومية حيث يؤخذ بها على أنها حقيقة أو افتراض سليم فهي لا تقوم على أسس دقيقة علميا وهي قابلة للتغيير عبر الزمن حسب الظروف المحيطة. و تتمثل أهم الفروض المتعارف عليها في:

1-1 استمرارية الوحدة المحاسبية: GOING CONCERN

يقوم هذا الفرض على أن تأسيس الوحدة الاقتصادية يكون من أجل مزاولة النشاط والاستمرارية لمدة طويلة أي دون وجود احتمال تصفيتها على المدى القصير وتوقفها عن النشاط إذ أن أصول و ممتلكات الوحدة يتم استخدامها بصفة مستمرة، ولا تقيم على أساس قيمتها الحالية الجارية أي عدم أخذ قيمة التصفية بعين الاعتبار إلا إذا تقرر تصفية الشركة وبيع ممتلكاتها.[1]

[1] خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 8.

2-1 فرض الفترة المحاسبية: ACCOUNTING PERIOD

لابد من معرفة نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية عبر الزمن إلا أن فرضية استمرار النشاط إلى ما لا نهاية أوجبت ضرورة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية افتراضية متساوية تسمى كل فترة بالدورة المحاسبية وهي عادة سنة (من 01/01 إلى 12/31).[1]

وعليه فإن القانون التجاري والضريبي يجبران المؤسسات ذات الطابع التجاري و الصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى الدورات المحاسبية وهذا ما يسمح بتحديد النتيجة الفعلية لكل دورة و معرفة مختلف التغيرات الحاصلة وإمكانية الحكم على استمرار العمل من عدمه.

3-1فرض وحدة القياس النقدي: MONETARY UNIT

نظرا لصعوبة تقييم المعاملات الاقتصادية بشكلها الطبيعي يجب استخدام و إظهاروحدة قياس تكون مشتركة.

فالنقد يعتبر الوسيلة الرئيسية و الفعالة لقياس القيمة حيث تكون وحدة القياس النقدي ثابتة عبر الزمن و يعتبر المقياس العام لكل دورة محاسبية مما يسهل عملية المقارنة.

إلا أن هناك بعض الحالات لا يمكن التعبيرعنها نقدا مثل: كفاءة الإدارة، العلاقة مع الزبائن و الموردين و التي تؤثر بشكل مباشر في قيمة المؤسسة مما يستدعي ضرورة توضيح هذا التأثير في شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية.[2]

4-1 فرض الوحدة المحاسبية: ENTITY

يقوم هذا الفرض على مبدأ قانوني أن للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها أي يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات و أموال أصحابها و يعامل الملاك كغيرهم من الأشخاص

[1] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، الجزائر ،2007، ص14.

[2] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية و عملية، مرجع سبق ذكره، ص44.

الخارجيين مثلا إذ اشترى أحد الملاك سلعة فإنه يعامل كغيره من الزبائن دون معاملة خاصة فالتسجيل يكون بنفس الصيغة، و يؤدي هذا الغرض إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح و توزيعه.[1]

1-5فرض التكلفة التاريخية: HISTORICAL COST

يستند هذا الفرض على التكلفة التاريخية في تسجيل ممتلكات المنشأة في سجلاتها المحاسبية حيث يتم طبقا لقيمتها عند تاريخ الاقتناء أو الإنتاج أو القيمة المستلمة أو المدفوعة لإيراد أو مصروف ما ؛ فمثلا عند شراء مبنى بمبلغ 150000 دج سنة 2006 تدرج هذه القيمة في الدفاتر المحاسبية وتبقى ثابتة عبر الزمن مع طرح أقساط الإهتلاك دون الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم و لكن عند عملية التقييم لابد من استخدام الأسعار الحالية.

2-المبادئ المحاسبية:

تعتبر المبادئ المحاسبية الركيزة الأساسية لعلم المحاسبة والتي تكونت عبر السنين و التجارب من قبل خبراء وهيئات مختصة على ضوء الفروض الأساسية و يتم استخدامها كإطار عام في تسجيل العمليات المالية، ونتعرض لأهم المبادئ المتعارف عليها فيما يلي:

2-1 مبدأ الحيطة و الحذر: CONSERVATION

حسب هذا المبدأ يتم تسجيل كل الأعباء و المصاريف المتوقعة دون المبالغة في تكوين مخصصات هذه الأعباء، أما النواتج والإيرادات لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند تحققها فعلا أي لا يتم تسجيلها بمجرد احتمال وقوعها؛غير أن هذا المبدأ قد واجه انتقادات عديدة خاصة من قبل المساهمين في ظل انتشار شركات المساهمة حيث أن الأرباح تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية؛ و بالتالي انخفاض قيمة المؤسسة في السوق المالي مما يؤدي إلى انخفاض حصصهم في الأرباح هذا ما أفقد المبدأ جزءا من أهميته.

[1] خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سبق ذكره، ص8.

2-2 مبدأ استقلالية الدورات: INDEPENDENCE OF COURSES

بناء على فرض الفترة المحاسبية الذي يقتضي تقسيم حياة المؤسسة إلى دورات محاسبية تقدر عادة بالسنة ينبغي تحميل كل دورة نفقاتها و إيراداتها الفعلية التي تم تحقيقها أثناء ممارسة النشاط العادي لهذه الدورة و ذلك دون التداخل بين نتائج نشاط الدورات السابقة لحساب النتيجة و بيان المركز المالي الفعلي

3-2 مبدأ مقارنة الإيرادات بالمصاريف: MATCHING REVENUES & RELATED EXPENSES

عند تحديد و قياس النتيجة الصافية للدورة لابد من مقابلة الإيرادات المكتسبة مع التكاليف المستحقة خلال هذه الدورة ويعني هذا خصم التكاليف الخاصة بفترة محاسبية ما من الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة سواء دفعت تلك المصاريف أو يتوقع دفعها و سواء حدثت الخسارة أو يتوقع حدوثها في المستقبل.

4-2 مبدأ الثبات: CONSISTENCY

توجد عدة طرق و أساليب لمعالجة البيانات المحاسبية و مع اختلاف و تباين هذه الطرق تختلف النتائج المحققة باستخدامها بين الحين و الآخر؛ الشيء الذي يصعب و يعقد عملية المقارنة بين هذه النتائج، نتيجة لهذا الإشكال جاء مبدأ الثبات الذي يوجب استعمال طريقة و أسلوب معين يتماشى مع ظروف الوحدة الاقتصادية في تطبيق الإجراءات المحاسبية عند معالجة الحسابات و القوائم المالية خلال سنة معينة ، و الاستمرار في استعماله لسنوات متتالية أي الثبات في طرق التسجيل و التقييم من دورة إلى أخرى بهدف تسهيل عملية مقارنة نتيجة الدورة مع الدورات السابقة أو بين المؤسسة و المؤسسات المماثلة لها.

ولكن هذا المبدأ يجب أن يأخذ بعين الاعتبار التطورات في الإجراءات المحاسبية و التي تهدف إلى تحسين عمليات المعالجة و التقييم و إظهار النتائج بشكل أفضل؛ و بالتالي يمكن تغيير بعض الطرق ، و الأساليب المتعارف عليها شرط الإعلان عنها و الإشارة إليها و تبريرها.

2-5-مبدأ القيد المزدوج: DOUBLE – ENTRY SYSTEM

حسب هذا المبدأ فإن كل عملية مالية تسجل في طرف دائن و طرف مدين مما يضمن تحقيق توازن الحسابات لمختلف العمليات و بالتالي إثبات مديونية و دائنية الغير مما يؤدي إلى تنظيم و ترابط البيانات ببعضها البعض.

2-6 مبدأ الموضوعية:OBJECTIVITY

يقصد بهذا المبدأ إعطاء معلومات تتميز بالدقة و المصداقية و بعيدة عن الحكم الشخصي و التوقع حيث تستند إلى أوراق إثبات و أدلة مثل: الفواتير، المستندات و الكشوفات.....الخ، لإعطاء صورة صادقة عن واقع المؤسسة.

2-7 مبدأ الإفصاح: DISCLOSURE

إن تقدم المحاسبة و تطورها مرتبط بكونها تفصح في قوائمها و تقاريرها المعدة عن جميع الأحداث والعمليات الممكن التعبير عنها نقدا إضافة إلى أن الإفصاح يسمح بتحديد و الإشارة لكل الوقائع و الأمور التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية [1]، نظرا لعدم طبيعتها النقدية حيث يكون على شكل بعض الملاحظات التي توضع أسفل القوائم المالية و ذلك بهدف إيضاح الأمور الهامة و التي لها تأثير كبير مستقبلا على المشروع و أعماله هذا ما يجعل القوائم المالية تعبر بصفة عادلة عن الوضع المالي للمشروع.[2]

مثلا: الإفصاح عن وقوع حادث أو تلف معدات له تأثير كبير و هام على القوائم المالية و مدى مصداقيتها كما أنه قد يؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة و آفاقها المستقبلية.

[1] يوحنا آل آدم،.صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية و عملية ، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-51.

[2] حسين قاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص36.

ثالثا- أهمية و أهداف المحاسبة

1- أهمية المحاسبة:

تساعد المحاسبة في تقديم المعلومات المالية لمختلف الأطراف المعنية بنشاطات المؤسسة من خلال انتهاج تقنيات و سبل ملائمة في عمليات التسجيل و التبويب لبلوغ و تحقيق أهداف هذه الأخيرة.

1-1أهمية المحاسبة بالنسبة للمؤسسة:

للمحاسبة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة مهما كان نوعها و نشاطها حيث تسمح بـ : [1]

- ✓ معرفة و بيان المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ تحديد مختلف تكاليف الإنتاج و المنتجات.
- ✓ مراقبة و تتبع تطورات العملية الإنتاجية.
- ✓ المساهمة في بناء نظام معلومات فعال.

1-2أهمية المحاسبة بالنسبة للأطراف الخارجية:

1-2-1 مصالح الضرائب:

تسمح المحاسبة من تحديد مختلف الضرائب الواجبة الدفع و مبالغها.

1-2-2 القضاء:

تستخدم الدفاتر المحاسبية كوثائق و دلائل يستند إليها القضاء خلال المنازعات بين المؤسسة و الأطراف المتعاملة معها (الزبائن، الموردين، الشركاء و غيرهم)، والتي قد تكون لصالحها أو ضدها.

[1] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة،الجزائر،1992،ص3.

1-2-3 الدائنون و الموردون:

توفر المعلومات المحاسبية قاعدة تسمح لكل من الدائنين والموردين باتخاذ القرارات الخاصة بالتعامل مع المؤسسة حيث تسمح بمعرفة وضعيتها المالية و إمكانيتها على سداد التزاماتها خلال مواعيد استحقاقها.

1-2-4 المستثمرون:

يهدف المستثمرون إلى زيادة أرباحهم من خلال اختيار التوظيف الأمثل لذلك فإن المحاسبة توفر المعلومات الضرورية و الكافية التي تمكنهم من دراسة الوضعية المالية للمؤسسات المراد الاستثمار فيها.

2-أهداف المحاسبة:

إن الغرض الأساسي للمحاسبة هو توفير المعلومات و البيانات اللازمة لاستمرار نشاط المؤسسة و التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة في مختلف المشروعات و ذلك من خلال عمليات التخطيط و التنظيم و المراقبة، بالإضافة إلى هذا الغرض الرئيسي توجد عدة أهداف أخرى للمحاسبة يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- ✓ تحديد نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة حيث أن الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو تحقيق الربح مما يتعين على المحاسب تسجيل مختلف العمليات بطريقة منظمة تساعد في تحديد نتيجة النشاط.
- ✓ بيان الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة لتحديد مختلف التغيرات الحاصلة في الموجودات و المطلوبات لضمان حقوق و واجبات مختلف الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة.

[1] بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة(وفق المخطط المحاسبي الوطني) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1994، ص11-12.

- ✓ تحديد و تحليل التغيرات و التطورات الطارئة على الوضع الاقتصادي للمؤسسة و الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها.
- ✓ المحافظة على مختلف ممتلكات المؤسسة باعتبار الرقابة الداخلية وظيفة من وظائف المحاسبة.

رابعا: أنظمة و فروع المحاسبة:

لقد تطورت أنظمة المحاسبة عبر الزمن حيث مرت فيها المحاسبة بثلاث مراحل أساسية هي:[1]

- ✓ وضع العالم الرياضي الايطالي لوقا باتشيليو نظرية القيد المزدوج في القرن 15 الميلادي وبذلك ظهر علم المحاسبة.
- ✓ ظهر علم المراجعة لظهور الحاجة إلى إعداد القوائم المالية لتساعد في اتخاذ القرارات و كذلك تدخل الدولة في النشاط التجاري.
- ✓ في أواخر القرن 19 و بداية القرن العشرين و مع حدوث الثورة الصناعية ظهر علم محاسبة التكاليف و مع تطور الإدارة و زيادة مشاكلها و حاجاتها إلى بيانات و معلومات تساعد في ترشيد قراراتها ظهر علم المحاسبة الإدارية.

و فيما يلي وصف موجز لأهم هذه الأنظمة أو الفروع المحاسبية:[2]

1-المحاسبة المالية : FINANCIAL ACCONTING

تهتم المحاسبة المالية بعمليات التسجيل و التبويب و التصنيف للأحداث الاقتصادية و المالية التي تحدث خلال فترة زمنية معينة و إعداد التقارير المالية و الميزانية الختامية لهذه الفترة و التي تسمح من تحديد نتيجة النشاط و بيان المركز المالي للمنشأة.

حيث أن المحاسبة المالية هي عبارة عن تقنية و نظام إعلامي يهدف إلى تقديم المعلومات ذات الطابع الرقمي و النقدي لأهداف اقتصادية و قانونية حول نشاط مؤسسة ما.

---

[1] http://ar.wikipedia.org ، مراحل تطور المحاسبة و نشأة المحاسبة الإدارية، 2011/02/23 ، 11:57.

[2] يوحنا آل آدم، .صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية و عملية ، مرجع سبق ذكره، ص ص25-28.

وهي فن للتسيير الفعال و المحكم في متابعة و مراقبة كل الحركات المتعلقة بالاستثمار لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة و نتائجها و تمكن من وضع مختلف التقارير الخاصة بالمشروع من الناحية القانونية.

2-محاسبة التكاليف: COST ACCOUNTING

ظهرت الحاجة إلى تطوير المحاسبة المالية لمتابعة التطور التاريخي في نواحي النشاط الاقتصادي و زيادة المنافسة و الحاجة إلى المعلومات الدقيقة لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة المنتجة و هي ما يعرف بمحاسبة التكاليف التي هي عبارة عن الأسس و القواعد و الإجراءات المتبعة لقياس تكلفة المنتجات النهائية للمنشأة و القيام بتسجيل و تحليل و تفسير عناصر التكلفة من مواد و عمل و خدمات، و العمل على الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد، و متابعة و تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية و قدرة المؤسسة على المنافسة.

3- المحاسبة الإدارية: MANAGEMENT ACCOUNTING

هي التطور الحتمي للمحاسبة المالية حيث أنها نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتبويب و تحليل و تخزين البيانات الأساسية و المعلومات الناجمة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المنشأة لإنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية مما يساعد و يتلاءم و متطلبات ترشيد القرارات الإدارية و طبيعة المعلومات اللازمة لها و خلفية القائمين باتخاذ القرارات.

4-المحاسبة الضريبية: TAX ACCOUNTING

هي نظام يرتكز على حساب الدخل الخاضع للضريبة في ظل القوانين المتعارف عليها و العمل على تطبيقها تطبيقا سليما.

للإشارة فإن العلاقة بين المحاسبة المالية و الضريبية هي علاقة قوية حيث توفر المحاسبة المالية البيانات المتعلقة بالنتائج التي على أساسها يتم احتساب الضريبة المستحقة الدفع في المحاسبة الضريبية.

5-المحاسبة الحكومية: GOVERNMENTAL ACCOUNTING

المحاسبة الحكومية هي أداة للتسيير الإداري و المالي للمؤسسات و الهيئات العمومية باعتبارها جملة من القواعد و الإجراءات التي تحدد كيفية توجيه الأموال العمومية و البحث عن أفضل السبل للاستخدام العقلاني لها، وهي تتمثل في مجموع القواعد التي تحكم و تنظم عمليات تحصيل الإيرادات و دفع النفقات العمومية. و يمكن حصر هذه القواعد فيما يلي:

- كيفيات التسجيل، تنفيذ و تبرير النفقات.
- الأشخاص المؤهلين و المخول لهم عمليات التنفيذ.
- وسائل المراقبة و التسيير الحسن للأموال العمومية.

6- المحاسبة القومية: NATIONAL ACCOUNTING

يقوم فرع المحاسبة القومية بوضع مجموعة من المفاهيم و الأسس و المبادئ الاقتصادية المحاسبية للقياس و التحليل الاقتصادي القومي الشامل، فهو يهتم بتحديد الدخل القومي و مدى مساهمة مختلف القطاعات في الإنتاج القومي وكذا العلاقات التي تربط بينها.

7-التدقيق: AUDITING

يساهم التدقيق في الرقابة على أعمال المنشأة و الحفاظ على ممتلكاتها، وذلك من خلال التأكد من صحة مختلف العمليات و الإجراءات المدرجة في الدفاتر و السجلات والقوائم المالية التي تعد في نهاية الفترة المحاسبية و تعبيرها السليم عن المركز المالي للمنشأة.

8-المحاسبة الدولية:INTERNATIONAL ACCOUNTING

هي المحاسبة التي تهتم بالقواعد والإجراءات التي تنظم العلاقات الدولية و التجارة الخارجية التي تسمح بالإلمام بأنظمة الجمارك و التشريعات و القواعد التجارية و المالية و الضريبية على مستوى دولي، ومع تطورها أصبحت تهتم بوضع إطار نظري و عملي على مستوى دولي للممارسات و المقارنات المحاسبية

المختلفة والناجمة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة، و هي ما سنتعرض له في محورنا الموالي كونها منطلق ظهور معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

المحور الثاني:

أسباب ظهور المحاسبة الدولية

و معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

كما سبق الحديث عنه في محورنا الأول فقد ظهرت المحاسبة بصيغة القيد المزدوج في إيطاليا في القرن الخامس عشر على يد عالم الرياضيات لوقا باتشيليو، و تطورت بعد ذلك لتصبح نظاما متكاملا ووسيلة يتم من خلالها إعداد التقارير المالية والمحاسبية ، و تنظيم الحسابات التي تعكس الوضع الاقتصادي للمؤسسات و تقوم بتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة من خلال علم أو فرع المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الدولية التي نتعرض لها من خلال إبراز النشأة و أسباب الظهور و أشكال التطور.

أولا – ماهية المحاسبة الدولية و أسباب ظهورها:

1-نشأة المحاسبة الدولية:

مع تطور الاقتصاد العالمي و انفتاح أسواق رؤوس الأموال ، و تحرير التجارة الدولية و ظهور منظمة التجارة الدولية كلها ساهمت في زيادة و تعدد مستخدمي القوائم المالية و تعقد المشاكل المحاسبية، فأصبح من الضروري توحيد الطرق و الأساليب المحاسبية للقضاء على الإختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول و ذلك من خلال إنشاء فرع جديد للمحاسبة ألا و هو فرع المحاسبة الدولية و الذي انبثقت عنه فيما بعد معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS.

فالإشكال الذي طرح سابقا هو خضوع المحاسبة إلى عدة مرجعيات حسب البيئة المحاسبية لكل بلد أو دولة و بالتالي تعدد المفاهيم و المبادئ و صعوبة إجراء عمليات مقارنة ، من هنا ظهرت المحاسبة الدولية بهدف القضاء على الاختلافات المحاسبية و مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية.

2- أسباب ظهور المحاسبة الدولية:

يمكننا حصر أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الدولية و زيادة الاهتمام بها ضمن العناصر الأساسية التالية:[1]

2-1توسع نشاط المؤسسات على المستوى الدولي:

حيث أصبحت المؤسسات تهدف إلى اكتساح و ولوج الأسواق الدولية و عدم الاقتصار على السوق المحلية فقط ، حيث زاد حجم المعاملات الدولية بين المؤسسات و شركات الأعمال على المستوى الدولي و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و ارتفاع مستوى الاستثمارات المباشرة و غير المباشرة الدولية.

2-2ظهور المشاكل المحلية ذات الطبيعة الدولية:

بعد توسع التجارة الدولية و ظهور و إتساع نشاط الشركات المتعددة الجنسيات و الإستثمارات الأجنبية ظهرت العديد من المشاكل نوجزها فيما يلي:

- ✓ تعدد الممارسات و المبادئ المحاسبية
- ✓ إختلاف اللغة المحاسبية، و إختلاف العملات بين الدول وإختلاف النظم القانونية.
- ✓ إختلاف المعايير المعتمدة في إعداد القوائم و التقارير المالية ما يصعب عملية فهمها و تفسيرها.
- ✓ اختلاف النظم و القوانين الضريبة بين الدول.

و لحل هذه المشكلات ذات الطابع الدولي إجتهدت العديد من المنظمات المهنية و المحاسبية لإيجاد حلول لهذه المشكلات.

2-3 تزايد الاهتمام بإيجاد نظم محاسبية تحقق التوافق و التوحيد للممارسات و المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي.

[1] رأفت حسين مطر، المحاسبة الدولية ، المكتبة المركزية ، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2008، ص 6،5.

3-مفهوم المحاسبة الدولية (International Accounting) :

لقد حاولت العديد من المنظمات والمختصين و المنظرين وضع تعريف شامل لمفهوم المحاسبة الدولية فتعددت التعاريف و اختلفت باختلاف وجهات النظر و نذكر من بين هذه التعاريف ما يلي:

عرفت المحاسبة الدولية بأنها فرع من فروع المحاسبة يهتم بدراسة المفاهيم و الأساليب و الطرق المحاسبية المتبناة في الدول على اختلافها ، أي أن المحاسبة الدولية هي التي تهتم بدراسة و معرفة المبادئ و الأساليب المحاسبية المطبقة من دولة إلى أخرى لاستنباط التباين و الاختلاف الموجود بينها و اختيار النظام الأكثر فعالية و مثالية.

و تعرف بأنها نظام محاسبي عالمي، يمكن لجميع الدول في العالم تبنيه حيث تهتم المحاسبية الدولية بوضع معايير و مبادئ و قواعد محاسبية تحظى بالقبول العام على مستوى دولي.

و تعرف المحاسبة الدولية من منظور الشركات التابعة الأجنبية بأنها: " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة و تتبع الأساليب و المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات بخصوص معاملاتها المالية المختلفة كعلاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة الأجنبية و أساليب تجميع القوائم المالية لهذه الشركات التابعة و طرق و أسس ترجمة هذه القوائم المالية."

مما سبق يمكننا أن نعرف المحاسبة الدولية بأنها فرع من فروع المحاسبة يهتم من جهة بدراسة الأساليب و القواعد المحاسبية المطبقة على إختلافها من دولة إلى أخرى، و من جهة أخرى التركيز على سن و إصدار معايير محاسبية تحظى بالقبول و الملائمة على المستوى العالمي، و تهتم بالمشكلات ذات الطبيعة الدولية على غرار ما يرتبط بالمحاسبة عن الشركات التابعة الأجنبية.

4-أهداف المحاسبة الدولية: من خلال مفهوم المحاسبة الدولية فهي تهدف أساسا إلى:

- ✓ دراسة الأنظمة المحاسبية المختلفة للوصول إلى النظام الأكثر ملائمة و فعالية.
- ✓ تسهيل عملية المقارنة و تحليل نتائج الأعمال للمؤسسات على المستوى الدولي.

- ✓ إيجاد الإختلافات في إعداد التقارير المالية بالشركات الدولية و العمل على تقليص أو القضاء على هذه الإختلافات و توحيد المعلومات.
- ✓ توفير معلومات مفيدة للمستثمرين في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية
- ✓ توحيد المبادئ المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية و معايير إعداد التقارير المالية الدولية على مستوى دولي.

ثانيا : ماهية معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و أسباب ظهورها:

مع اختلاف الأنظمة الاقتصادية و المالية المستخدمة عالميا، اختلفت معها كل العمليات و الإجراءات المحاسبية المنسوبة إليها، مما أدى إلى تزايد و تفاقم حجم التناقضات ما بين القوائم المالية و صعوبة تنسيق و تنظيم الإجراءات و الأساليب المحاسبية المعمول بها و نتيجة لهذه المشاكل و التعقيدات ظهرت الحاجة إلى وجود مبادئ و أسس تحكم هذه العلاقات و المعاملات لتحقيق التوافق و القبول العام لمختلف التقارير و هنا ظهرت المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS التي جاءت من أجل إزالة هذه الاختلافات و التناقضات من خلال توفير معلومات و بيانات تتميز بالشفافية و المصداقية لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال و إمكانية المقارنة.

1- نشأة معايير المحاسبة الدولية:

نظرا لأهمية المعايير المحاسبية و دورها الكبير في المساهمة بالنهوض بقوائم مالية تتميز بالمصداقية و تحظى بالقبول العام و لمواكبة التطورات في مجال الأعمال الهادفة للربح اهتمت العديد من الهيئات و المنظمات المهنية بوضع تلك المعايير و تقييمها ، و يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) من أهم المنظمات التي بادرت في وضع معايير للتدقيق سنة 1939 ثم تشكلت بعد ذلك هيئة لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973 و التي جاءت كتطوير

لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما و فيما يلي أهم الاجتماعات و المؤتمرات الدولية التي عقدت من أجل التوافق المحاسبي و وضع معايير محاسبية معمول بها دوليا:[1]

1-1المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد أول مؤتمر محاسبي في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1904.

2-1المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: عقد سنة 1926 في أمستردام.

3-1المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: عقد سنة 1929 في نيويورك حيث تم تقديم ثلاث بحوث أساسية و المتمثلة في:

- الاستهلاك و المستثمر.
- الاستهلاك و إعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

4-1المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: عقد في عام 1933 بلندن و بلغ عدد الدول التي شاركت فيه 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الإفريقية.

5-1المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس: عقد سنة 1938 ببرلين وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6-1المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: عقد في عام 1952 بلندن و حضر فيه 2510 من الأعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7-1المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: عقد في عام 1957 بأمستردام و من أهم نتائج هذا المؤتمر هو الوصول إلى فترة محددة و متفق عليها تفصل بين كل مؤتمر و المؤتمر الذي يليه و المتمثلة في 5 سنوات.

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر و التوزيع، ،عمان،الأردن، 2008، ص ص 104-106.

1-8المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: عقد هذا المؤتمر سنة 1962 في نيويورك وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

1-9المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: عقد في عام 1967 بباريس.

1-10المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: و الذي عقد سنة 1972 بسيدني حضره 4347 مندوباً من 59 دولة .حيث توصل فيه إلى إيجاد منظمتين محاسبيتين تهتمان بمختلف التناقضات و التغيرات المحاسبية على المستوى الدولي، وتتمثل هاتين المنظمتين في:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

- الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC.

1-11المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: عقد سنة 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية وقد حضره مندوبون عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

1-12المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: عقد سنة 1982 في المكسيك.

1-13المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: عقد سنة 1987 في طوكيو.

1-14المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: عقد هذا المؤتمر سنة 1992 بالولايات المتحدة حيث شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية ، و تمحور موضوع هذا المؤتمر حول دور و أهمية المحاسبين في الاقتصاد الشامل، و هذا برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

1-15المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: عقد في عام 1997 بالمكسيك.

1-16المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: عقد سنة 2002 في هونغ كونغ، و تطرق إلى بعض الموضوعات المهمة مثل الشمولية، أخلاقيات المهنة و أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسب.

1- 17المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: عقد سنة 2006 في اسطنبول و من أهم مواضيعه تحقيق الاستقرار الاقتصادي العالمي و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم و استقرار أسواق رأس المال ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

2-مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

لقد عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها:" قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهام حكمتهم، و لكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما و تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسات في الظروف المتشابهة، و تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني و لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية".[1]

و هناك من عرفها بأنها:"مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات".[2]

و بالتالي يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية بأنها تلك المقاييس و الأسس المحاسبية التي يعتمد عليها المحاسبون في تسجيل مختلف العمليات الاقتصادية حيث تتميز هذه الأسس بقبول عام من طرف مستخدمي القوائم المالية، و جاءت هذه المعايير لتدارك الاختلافات المحاسبية بين الدول و نتيجة التطور التكنولوجي و اتساع التجارة الخارجية.

و المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تقوم بإصداره هيئة رسمية مهنية مختصة و يتمثل هذا البيان في عناصر القوائم المالية و مختلف العمليات و الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال،

[1] سعود جايد مشكور، معايير المحاسبة الدولية iasc و معايير الإبلاغ المالي ifrs أطر نظرية و تطبيقات عملية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، 2021، ص 4.

[2] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الموقع الالكتروني www.kantakji.com، 2010/12/12، 16:25.

فهو يسمح بقياس السلوك الاقتصادي لمختلف منظمات الأعمال لتحديد نتائج نشاطها من ربح أو خسارة و ذلك من خلال تحديد مختلف الأساليب و الطرق المحاسبية التي يجب تطبيقها لذلك.

3- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية و الأسباب التي أدت لتبنيها :

نظرا للحاجة الملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية ما بين الدول و التقليل من فجوة الاختلافات في شكل و مضمون القوائم المالية ظهرت معايير المحاسبة الدولية و التي جاءت لحل هذه المشاكل من أجل تحقيق الغرض العام و المتمثل في الربح، و نتيجة للتطور التكنولوجي و الانفتاح الاقتصادي العالمي و زيادة الاستثمارات الخارجية أصبح من الضروري إصدار معايير و أسس تحكم هذه المعاملات ولهذا تظهر أهمية المعايير المحاسبية سواء على المستوى المحلي أو الدولي و المتمثلة في:[1]

3-1 التناسق و التناغم Harmonization

أي أن المنشآت تقوم بتطبيق ذات المعايير و الأسس المحاسبية متجاوزة الحدود الجغرافية و السياسية، أي توحيد الأسس و المبادئ و القواعد التي تتم بها المعالجات المحاسبية و هذا ما يسمح بإظهار قوائم مالية موحدة و متماثلة.

3- 2 قابلية المقارنة: Comparability

بفعل توحيد أسس و طرق المعالجة تسهل عملية مقارنة القوائم المالية من قبل المهتمين، و المفاضلة بأسس واضحة دون الاجتهاد و من ثم ترشيد اتخاذ القرارات و المفاضلة بين البدائل.

3-3 مواكبة تطورات العولمة: Requirements of globalisation

بما أن العالم أصبح كقرية و نظرا لازدياد عمليات التبادل و اتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات و المنظمات العالمية المهنية و التي تهتم بتحقيق التناسق و التناغم على المستوى الدولي. و يمكن حصر أهم المنظمات الدولية التي ساهمت في ظهور

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007 ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، مكتبة الجامعة الشارقة، عمان، الأردن، 2008، ص ص 24-26 .

معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[1]

1-3-3 منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD:

تم إنشاء هذه المنظمة سنة 1960 بعضوية 24 دولة و التي تضم مجموعة من الدول الأوروبية و كندا و الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان و استراليا و نيوزيلندا، و جاءت هذه المنظمة نتيجة لتوسع و تزايد الشركات المتعددة الجنسية و تعقد أعمالها الدولية مما أدى إلى تدخل الأمم المتحدة لحل هذه المشاكل و تطوير قوانين المعاملات و الممارسات الدولية.

و بناء على هذه الجهود ظهرت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لتشجيع التجارة الدولية في إطار واسع غير متحيز و تشجيع النمو و التنمية الاقتصادية بين الدول الأعضاء. و تعمل هذه المنظمة كملتقى يجتمع فيه أعضاء الدول الرسميون لحل مختلف المشاكل التي يواجهونها و محاولة وضع قواعد وسياسات للتوافق في الحالات الدولية الحرجة، و في سنة1981 أسست لجنة الاستثمار الدولي و الشركات المتعددة الجنسية فريق عمل يختص بالمعايير المحاسبية الدولية و ذلك لتحسين و تسهيل عملية المقارنة و توفير التوافق و التناغم في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

2-3-3 صندوق النقد الدولي FMI:

تأسس هذا الصندوق سنة 1944 لكنه بدأ التطبيق من الناحية العملية سنة 1947 حيث يهدف إلى تسهيل المعاملات الدولية من خلال تشجيع التعاون المالي و إزالة القيود عن العملات الأجنبية و المساعدة في تحديد أسعار الصرف و تدفق رأس المال، و إعداد و تعديل موازين المدفوعات للدول و تسهيل توسيع التجارة الدولية ومن أهم المواضيع التي ظهرت نتيجة إنشاء صندوق النقد الدولي هو موضوع تذبذب أسعار صرف العملات المختلفة.

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر،2005، ص 34،35.

3-3-3 البنك الدولي IB:

تأسس هذا البنك في سنة 1946 من خلال هيئة الأمم المتحدة و ذلك بهدف تشجيع عملية الاستثمار و توفير الموارد المالية و توظيفها في المشاريع التنموية الضخمة الخاصة بالدول الأعضاء و تساهم سياسات البنك الدولي في التأثير على المحاسبة الدولية نظرا للشروط التي يضعها على الدول الراغبة في الحصول على التمويل منه.

3-3-4 منظمة التجارة العالميةWTO:

تأسست هذه المنظمة في أفريل 1994 بعد أن كانت عبارة عن اتفاقية عامة للتجارة و التعريفة الجمركية GATT ثم تطورت مع الأحداث و اللقاءات الدولية لتصبح منظمة التجارة العالمية فهي عبارة عن مؤسسة مستقلة إداريا و ماليا تهدف إلى تنظيم التجارة العالمية من خلال تحسين المعاملات الخاصة بها و تسهيلها (الرسوم الجمركية) و تحقيق التوافق و الانسجام بين السياسات المالية و التجارية النقدية بالدول الأعضاء، و من خلال ما سبق يمكن القول أن هذه المنظمة أثرت على المحاسبة و مختلف سياساتها الخاصة بالدول الأعضاء حيث تعقدت الأنظمة المحاسبية الدولية نتيجة لإزالة الحواجز الجمركية و الجغرافية.

كل هذا أدى إلى ضرورة أن تطال العولمة مهنة المحاسبة و ذلك بإنشاء منظمة مهنية تختص بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة و تفادي مخاطرها الرهيبة، حيث قامت العديد من التكتلات السياسية و الاقتصادية كدول الاتحاد الأوروبي التي قامت بدءا من جانفي 2005 بإلزام الشركات المدرجة في البورصة بوجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3-3-5 منظمة الأمم المتحدة UN:

للأمم المتحدة تأثير كبير في الإفصاح على المستوى الدولي حيث عينت مجموعة من الخبراء المتمرسين في ميدان المعايير المحاسبة الدولية و قد تم تقديم هذا الفريق من الخبراء سنة 1978 و يرتكز اهتمام هذه الأخيرة على المحاسبة و تحسين التقارير المالية و خاصة للشركات المتعددة الجنسية باعتبارها ذات

تأثير كبير على الاقتصاد العالمي، إذ تعمل على وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة و تم إنشاء فريق عمل يتكون من 34 مندوبا للعمل كهيئة دولية تختص بدراسة مسائل المحاسبة و القيام بإعداد التقارير و ذلك بغرض تحسين الإمكانيات في توفير معلومات قابلة للمقارنة و الإفصاح.

4-3 تلبية المتطلبات القانونية:

لابد للشركات التي ترغب في تحقيق الفعالية و الكفاءة و إثبات وجودها على المستوى الوطني من مسايرة القوانين حيث أن كثيرا من الدول تقوم قوانينها و تنص على تطبيق معايير المحاسبة الدولية لذا فإن المنشأة بصفتها نظام يتفاعل مع العالم الخارجي لابد لها من تطبيق القوانين المنصوص عليها لتفادي ما ينتج من عقوبات إذا لم يتم ذلك.

5-3 تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود :

تحتاج المنشأة للمولين لتتوسع في عملياتها و نشاطاتها، و المؤسسات التمويلية لا تقوم بمنح القروض إلا بعد معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة و هذا لا يكون إلا في ظل قوائم مالية تكون معدة وفقا لمعايير محاسبية دولية متعارف عليها، حيث ينص التقرير السنوي للجهة التي قامت بتدقيق حسابات المنشأة عن ما إذا كانت هذه الأخيرة تطبق المعايير المحاسبية الدولية أم لا في إعدادها لقوائمها المالية لذا فليس أمام المنشأة إلا تطبيق المعايير للحصول على التمويل و خاصة الخارجي ذلك أن المولين يبحثون عن التمويل المنخفض التكلفة من جهة و التخصيص الأمثل لرؤوس أموالهم و هذا ما يحققه التوافق الدولي.

6-3 الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:

حيث تسعى الشركات للولوج إلى الأسواق المالية الدولية و ذلك بهدف إدراج أسهمها على المستوى العالمي و الاستفادة من التداول السريع الذي توفره هذه الأخيرة، و هذا لا يتحقق إلا بتوفر شروط وقيود تسمح للمنشآت بدخول الأسواق العالمية خاصة مع زيادة المخاطر الخاصة بتداول الأسهم و الاستثمار فيها و زيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم و الأدوات المالية بعد الأزمات التي عرفتها الأسواق المالية الدولية

بسبب اختلاف الطرق المحاسبية الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير متطلبات إفصاح طبقا لمعايير محاسبية دولية.

3- 7 قابلية الفهم و إمكانية وجود تصور موحد و مشترك للقوائم المالية:

الهدف من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات موثوقة و ملائمة و قابلة للفهم من قبل مختلف المستخدمين و هذا ما توفره معايير المحاسبة الدولية حيث تعالج إشكالية الغموض و اختلاف الأسس التي أعدت بها القوائم المالية مما يسهل من فهمها و قراءتها.

3-8 إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

كأسعار الصرف مثلا لأن إتباع معايير محلية يعقد من عملية المقارنة على عكس التوجه العالمي الموحد للمعايير.

مما سبق يمكننا استخلاص المزايا التالية لتبني المعايير المحاسبية الدولية : [1]

- إمكانية التعامل مع أسواق مالية عالمية.
- زيادة الثقة ما بين المتعاملين الاقتصاديين عند تقديم بيانات تتميز بالمصداقية و الشفافية مما يزيد من تدفق الاستثمارات المالية و الإنتاجية و ازدهارها محليا و دوليا.
- تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية نظرا لاعتمادها على مقاييس و معايير موحدة تتميز بالتوافق و التناسق المحاسبي.
- تحسين جودة المعلومة المنتجة وفق المعايير الدولية مما يزيد من كفاءة الإدارة للوصول إلى معلومات ملائمة و يعتمد عليها عند اتخاذ القرارات.
- تسهيل عملية اندماج و توحيد الفروع الأجنبية في أنحاء العالم من خلال توحيد القوائم المالية لنتائج النشاط.

[1] عبد الناصر نور، طلال الججاوي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الأردنية(متطلبات التوافق و التطبيق)، جامعة الإسراء، الأردن،2008، ص 08.

- تسهيل العمليات الدولية و توفير الوقت و الجهد و المال، و جعل أسواق رأس المال أكثر كفاءة.
- تفادي و تجنب تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية من خلال إعداد مجموعة موحدة من القوائم المالية و تخفيض مخاطر الانحياز و الغموض و سوء الفهم.

4- محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

لقد تأثرت المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير بوجهتي النظر الأمريكية و البريطانية على اعتبار أسبقيتها في وضع معايير محاسبية محلية خاصة تتعدى حدود أكثر من دولة كل على حدا لذا فإن هناك مجموعة من المحددات و التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و المتمثلة فيما يلي:[1]

- ✓ عدم إمكانية تطبيق كامل المعايير المحاسبية الدولية على مستوى دول العالم و ذلك نظرا لاختلاف البيئة التي وضعت على أساسها المعايير المحاسبية الدولية مع بيئة الدول الأخرى إذ أن معظم المعايير جاءت في الغالب لتنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة عامة و أمريكا و بريطانيا خاصة بفعل دور الأخيرتين في تطوير مهنة المحاسبة و اعتماد معايير دولية لها، إذ لا يمكن تصور معايير محاسبية دولية دون المعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية (FASB) و المعايير المحاسبية البريطانية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية البريطانية .
- ✓ الإبقاء على العديد من البدائل فتنص بعض المعايير على وجود بديل أو بدائل أخرى عند التطبيق و لا تشكل عائقا فيما يخص العرض و لا تأثيرا على النتائج المحاسبية و لكن الإشكال هو في البدائل المرتبطة بالمعالجة المحاسبية و التي قد تؤدي إلى نتائج مختلفة كأساليب تقييم المخزون للمعيار (IAS 21) و أساليب الإهتلاك طبقا للمعيار (IAS 16) و الخاص بالممتلكات، المنشآت و المعدات.

[1] خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007 ، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-30 .

- ✓ تطلب بعض المعايير الدولية لتعديلات في قوانين الدول المطبقة أو أنظمتها و المراحل التشريعية الضرورية لوضع و تعديل القوانين و عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير الدولية مثل ما يتعلق بالمعيار(IAS 12)و الخاص بضرائب الدخل، حيث ينظر إليها على أنها مسألة محلية بحتة و المعيار (IAS 19) و الخاص بمنافع الموظفين.
- ✓ بفعل التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات (SIC) (Standing Interpretation Committee) و (IFRIC) حاليا، و التغذية العكسية و التي تظهر بعد تطبيق المعايير و اكتشاف العوائق و المستجدات فإن المعايير المحاسبية الدولية هي دائما في تغيير و تعديل مستمر لتتماشى كذلك مع البيئة الاقتصادية بصفة دائمة.
- ✓ الاختلاف في المستوى الثقافي و التعليمي بين الدول حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية في الدول المتقدمة لا يواجه أي صعوبة في فهمها على عكس المطبقين في الدول النامية إضافة إلى الجهود المبذولة لترجمة المعايير كون وضعها يكون باللغة الإنجليزية.
- ✓ الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث أن المعايير المحاسبية الأمريكية كانت تطبق في الدول التابعة للمعسكر الأمريكي ولازالت بعض الدول تتبعها، كذلك معايير المحاسبة البريطانية حيث لا تزال تطبق في دول الكومنولث Commonwealth التابعة للبريطانيين، حيث أصبحت السياسة تتحكم في العديد من الأنشطة و المجالات أي أن هناك توجه نحو تسييس معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تعدد التعاريف لمفهوم واحد في المعايير المحاسبية الدولية كتعريف القيمة العادلة Fait Value حيث جاءت المعايير بالعديد من التعريفات لنفس المفهوم و الذي كان يختلف من معيار لآخر كالتالي:

ا) طبقا لما جاء في المعيار(IAS 32)" الأدوات المالية: العرض و الإفصاح " و المعيار(IAS 39) "الأدوات المالية: الاعتراف و القياس" عرفت القيمة العادلة على أنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة و ذات معرفة و ذلك بموجب عملية تبادلية حقيقية.

ب) طبقا للمعيار (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول " عرفت القيمة العادلة على أنها القيمة التي يمكن بيع الأصل بها في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة و ذات معرفة.

ج) التعريف طبقا للمعيار(IAS 40)"الممتلكات المستثمرة " أن القيمة العادلة هي الممكن مبادلة الممتلك بها بين أطراف راغبة و ذات معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية.

د) بموجب المعيار(IAS 26)" المحاسبة و الإفصاح عن خطط المنافع المحددة (منافع التقاعد)" عرفت القيمة العادلة على أنها القيمة السوقية للأوراق المالية المتداولة في السوق.

حيث أن تعدد هذه التعاريف يجعل المعايير المحاسبية الدولية لا تظهر بالصورة المفروض أن تكون عليها و المتمثلة في الشكل الموحد المنتظر من قبل المستخدمين و تجدر الإشارة بأن هذا الاختلاف في مفهوم القيمة العادلة قد تم تداركه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد و تم وضع تعريف شامل و موحد لكل المعايير.

✓ قد أشار البعض أن المعايير المحاسبية الدولية قد تشكل في بعض الحالات عوائق و عبء نظرا لتكلفة تنفيذها الباهظة و تعقيد و صعوبة الالتزام بها على غرار الصعوبات المواجهة لمسايرة الضغوطات المحلية في مختلف المجالات السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية، حيث أظهرت دراسة أجريت على الأردن كدولة من الدول النامية أنها واجهت العديد من الصعوبات في سعيها لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية نظرا لميزة البيئة الاقتصادية الأردنية بصغرها مقارنة ببيئة الدول المتقدمة ووجود العديد من الشركات الصغيرة إضافة إلى عدم إمكانية تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية.

المحور الثالث:

أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدوليةIFRS

تمهيد:

لقد تطورت المحاسبة الدولية منذ ظهورها حتى إنشاء معايير المحاسبة الدولية ، وزاد حجم المنظمات و الهيئات المحاسبية الدولية المنتسبة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سابقا ما ساهم في ضرورة إعادة هيكلة اللجنة و التي تطورت إلى مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية و تحتها يعمل كل من مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB و الهيئات المحاسبية التابعة الأخرى ، وهذا ما سنتعرض له بشكل مفصل في محورنا هذا.

أولا:لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لقد قام جدل كبير حول إمكانية و جدوى تطوير مبادئ محاسبية يمكن قبولها على المستوى العالمي، و نتيجة لذلك ظهرت العديد من المنظمات التي تهتم بالمحاسبة الدولية و من بين هذه المنظمات ما هو يمثل تجمعات إقليمية و منها ما يمثل تجمعات دولية كلجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، الأمم المتحدة (UN)، منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (DECO)، المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC)، اتحاد المحاسبين الأسيويين (AFA)، مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC)،و الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA).[1]

و قد تم اقتراح تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية في المؤتمر المحاسبي العاشر سنة 1972، و الذي عقد بمدينة سيدني بأستراليا و جاء هذا الاقتراح نتيجة الاختلافات المحاسبية و تباعد الطرق و الأساليب المعمول بها عند إعداد و تقديم القوائم المالية على المستوى الدولي حيث اهتم بعمليات مقارنة التقارير المحاسبية المختلفة و الخاصة بكل دولة.[2]

[1] يونس حسن الشريف و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، منشورات قاريونس، بنغازي- ليبيا، 1989، ص 34-35.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية ، كلية التجارة، جامعة عين الشمس،الإسكندرية، مصر،2006، ص20.

و في سنة 1973 تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول و هي: كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، واتخذت بريطانيا كمقر للجنة و تولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standard (IAS) حيث قامت بإصدار 41 معيار لغاية نهاية سنة 2000 ثم تم دمج بعض المعايير بالبعض الآخر فانخفض عددها إلى 30 معيار ساري المفعول إلى غاية2007/01/01

1- تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

لقد حققت اللجنة الكثير منذ تأسيسها عام 1973 رغم القيود المفروضة عليها، و لكن بفعل عولمة أسواق رأس المال العالمية و التعقيدات المتزايدة و المستجدات كان من الضروري إجراء تغييرات هيكلية، حيث تبعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى تعنى بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها و يطلق على هذه اللجنة بلجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) INTERPRETATIONS STANDING COMMITEE ، حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا و ذلك منذ تأسيسها سنة 1977 لغاية نهاية سنة 2000 و أدمجت العديد من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية المرتبطة بها.

و في سنة 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا منهم 13 ممثلين لدول معينة من قبل اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي (IFAC) CONCIL OF INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS ، و أربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية.

و في سنة 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للمعايير المحاسبية الدولية، و في سنة 1998 زاد عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 140 عضوا و هي تمثل عدة جهات محاسبية من101 دولة. [1]

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007 ، مرجع سبق ذكره، ص 31.

و تم تعيين ما يسمى بجماعة العمل الاستراتيجي (SWP) STRATEGY WORKING PARTY و التي تقوم بإجراء مراجعة عامة لإستراتيجية (IASC) و قد نشرت (SWP) مقترحاتها في ديسمبر 1998 .

و ذلك في ورقة مناقشة بعنوان « تشكيل IASC من أجل المستقبل» و قد تمحورت مقترحاتها حول فكرة الشراكة مع الجهات الوطنية الواضعة للمعايير المحاسبية و العمل على التقريب بين المعايير الوطنية و المعايير الدولية لذا اقترحت (SWP) إلغاء لجنة(IASC)و إرساء نظام ذي مجلسين تحت إشراف لجنة لتطوير المعايير (SDC) و اقترح أن تحل هذه اللجنة محل نظام لجنة التوجيه التابعة لـ (IASC) (التي كانت تعنى كذلك بتطوير المعايير)، و قد قوبلت مقترحات (SWP) بمعارضة شديدة من قبل مجلس إدارة (IASC) و من خارجه ذلك أن اقتراحات هذه الأخيرة لم يكن دورها واضحا في ظل الهيكل المقترح إضافة إلى أن ورقة المناقشة استهدفت تعزيز موقف مجموعة (G4+1) المؤلفة من واضعي المعايير الأنجلوسكسونيين بالأغلبية.

و عقدت (IASC) اجتماعا مشتركا في 30 جوان 1999 مع (SWP) و ذلك لمناقشة التعليقات الخاصة بورقة المناقشة و تم التوصل إلى ضرورة التخلي عن (SDC) الثنائي المجلس لصالح هيكل أحادي المجلس. و اجتمع (SWP)مرة أخرى في جويلية 1999 لوضع اقتراح جديد يتماشى ومناقشات (IASC).

2- هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الجديد:

قام (SWP) التابع ل (IASC) بتقديم تقريره النهائي في نوفمبر 1999 إلى مجلس إدارة (IASC)، و حسب المنظور الأوروبي أحاطت الصعوبات بقضية الشرعية و المسائل السياسة و على العموم كان هناك توتر بين النموذج التمثيلي الذي كان مفضلا من قبل أوروبا إذ أنه نموذج لخبراء (FASB/ SEC) و في النهاية عرض هذا الاقتراح على مجلس إدارة (IASC) كاتفاق غير قابل للمفاوضة مع (SEC)لذا لم يكن أمام مجلس الإدارة خيار سوى الإقرار بتوصيات (SWP)

3-مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Foundation:

عند إنشائها حددت إدارة مؤسسة (IASC) من قبل أمناء تم تعيينهم في النصف الثاني من سنة 2000 بواسطة لجنة ترشيح شكلت لهذا الغرض تحت رئاسة مسؤول (SEC)الأمريكية آنذاك « آرثر ليجيت» ، متكونة من 19 أمينا تحت رئاسة السيد بول قولكر الرئيس السابق لمجلس إدارة الاحتياطي الفيدرالي الأمريكي ، إضافة إلى 6 أمناء من أمريكا الشمالية و 6 من أوروبا و 4 من آسيا و 3 من أي منطقة لإيجاد توازن جغرافي عام، ونص القانون الأساسي لمؤسسة (IASC) على أنه يتطلب على كل الأمناء إظهار التزام صارم تجاه مؤسسة (IASC) و (IASB) كهيئة دولية مختصة بوضع المعايير و كان أول ما قام به مجلس الأمناء هو تعيين السيد دافيد تويدي الذي كان ولمدة 10 سنوات رئيسا لمجلس معايير المحاسبة البريطانية ليكون أول رئيس لمجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) . [1]

ثانيا:نشأة و ظهور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

نظرا للتطور التكنولوجي و انتشار العولمة زاد حجم المعاملات مع لجنة معايير المحاسبة الدولية و تداخلها و تعقيدها و أصبح من الضروري تعديل هذه اللجنة لتواكب هذه التطورات و مختلف الظروف المحيطة بها حيث تم الاجتماع و الاتفاق على تغيير و إعادة هيكلتها في مارس 2000 لدراسة أهم المواضيع و تطبيقها و تمثلت التغيرات التي طرأت عليها في:

- تحويل لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هيئة دولية مستقلة تمثلت في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASCF).

- إشراف مجلس معايير المحاسبة الدولية وتوليه مهمة وضع و إعداد المعايير بدلا من اللجنة IASC.

- تحديد اسم المعايير التي يتم إصدارها مستقبلا بـ: "المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS".

- احتفاظ المعايير الغير المعدلة باسمها السابق: "معايير المحاسبة الدولية IAS".

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-38.

ومن خلال هذا الاجتماع جاءت فكرة تغيير اللجنة إلى مجلس، حيث و في 6 فيفري 2001 تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية للإشراف على وضع و إعداد المعايير باسم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) و الذي ضم 14 عضو من 9 دول حيث 7 من مجموع هذه الأعضاء لها علاقة مع المسؤولين عن إصدار المعايير، و يتوزع أعضاء هذا المجلس كما يلي: 7 من أوروبا، 4 من أمريكا الشمالية، 2 من آسيا، 1 من باقي دول العالم، وتلخص دور هذا المجلس في صياغة و إعداد وتعديل المعايير المحاسبية بالإضافة إلى نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية، و استشارة المجلس الاستشاري فيما يخص المشاريع المهمة.

1-مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية :IFRSF/IASCF

في فيفري 2001 تم تحويل اللجنة IASC من خلال إنشاء مؤسسة IASCF International Accounting Standards committe Foundationو تم المصادقة عليها في ماي 2001حيث أن التنظيم الجديد المسمى بمؤسسة IASCF أصبح متكونا منذ ذلك الحين من مجموعة من اللجان الفرعية التي لديها مهام خاصة و أصبحت اللجنة مستقلة في قراراتها أكثر مما كانت عليه في السابق حيث قررت IASCF في أفريل 2001 تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS و ذلك بخصوص المعايير التي يتم إصدارها مسقبلا أما المعايير التي تم إعدادها في السابق قد حافظ على نفس التسمية IAS ، و تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كهيئة داخل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF، و لقد تم تغيير تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF سنة 2010 إلى IFRSFoundation مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و تتكون IASCF منذ نشأتها على الهيئات الفرعية التالية (IASB ، SAC، IFRIC، Trust)

1.1مهام مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: IFRSFoundation

تشتمل على المهام الأساسية التالية :

- ✓ تعيين أعضاء المجلس؛ ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير؛

- ✓ المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته؛
- ✓ القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل؛
- ✓ مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
- ✓ وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- ✓ قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

تم إنشاؤه بتاريخ 6 فيفري 2001 و يشرف على وضع و إعداد المعايير و تسميتها بالمعايير الدولية للتقارير المالية الدولية IFRS International Financial Reporting standards و يضم المجلس 21 عضوا من 9 دول و يهتم المجلس IASB بإعداد المعايير المحاسبية و تعديلها و نشر مسودات العرض حول المشاريع المقترحة و إستشارة المجلس الإستشاري بخصوص المشاريع المهمة.

1.2-أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

تم تحديد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) و التي أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بموجب دستور لجنة المعايير المحاسبية الدولية كما يلي: [1]

- إعداد و نشر معايير محاسبية ذات أغراض عامة يجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية و تشجيع العمل بموجبها على مستوى دولي.

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/ IAS 2007 ، مرجع سبق ذكره، ص32.

-العمل على تطوير و تحسين التعليمات و المعايير المحاسبية و تحقيق التوافق بينها و كل الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى العالم.

2.2-إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

تم تحديدها على النحو الآتي: [1]

- ✓ دعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من قبل الأعضاء عندما تقترح دولتان أو أكثر مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية و التي لا يكون لديها تشريع عام.
- ✓ العمل على تشجيع مختلف الدول التي لا تحكمها معايير محاسبية على تبني معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ دعوة الدول التي لديها معايير محاسبية وطنية و غير المخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد.
- ✓ القيام بمقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية المماثلة و العمل على إلغاء الفروقات الجوهرية.
- ✓ عرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية للدول التي تتضمن قوانينها إطار الممارسات المحاسبية.

3-المجلس الاستشاري للمعايير(SAC) :

يهدف SAC لتحقيق ما يلي:

- ✓ تقديم النصائح ل (IASB) فيما يخص القرارات المتصلة بجدول الأعمال و أولويات عمل المجلس و نصائح إضافية أخرى.

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/ IAS 2007 ، مرجع سبق ذكره، ص33.

- ✓ تبليغ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بآراء و وجهات نظر أعضاء (SAC) عن مشروعات وضع المعايير المحاسبية الأساسية و الرئيسية.

إذ يجب على (IASB) أن يتشاور مع (SAC)حول المشروعات الرئيسية و أي تغييرات رئيسية في النظام الأساسي قبل صدور قرار المجلس.

و في جوان 2001 قامت لجنة(IASC)بتعيين 49 عضوا ب (SAC) ينتمون إلى 6 قارات و 29 بلد و 5 منظمات دولية كما تشارك اللجنة الأوروبية و لجنة الأوراق المالية و البورصات الأمريكية و الوكالة اليابانية للخدمات المالية في أعمال المجلس كمراقبين، و يضم الأعضاء مديري المالية و المحاسبة لأكبر المؤسسات و المنظمات الدولية و المحللين الماليين و الأكاديميين، و الجهات المنظمة و واضعي المعايير المحاسبية إضافة إلى أعضاء من شركات محاسبية كبيرة.

يجتمع مجلس (SAC) 3 مرات سنويا تحت إشراف رئيس (IASB)و كان أول اجتماع له مع (IASB) في جويلية2001. [1]

4- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدوليةIFRIC :

في الاجتماع المنعقد في جويلية 2001 ناقشت (SAC) مع (IASB) بشأن تعديل الإجراءات التشغيلية لـ(SIC)حيث اقترح (IASB) تغيير اسم اللجنة إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) مع توسيع نشاطها و نطاق أعمالها لمواجهة كل الموضوعات و المستجدات التي تجاوزت التفسيرات القائمة، و في ديسمبر 2001 تم إعادة تشكيل (SIC)لتصبح تحت اسم (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATION COMMITTEE) (IFRIC) وتم تعيين رئيس لها وهو نفسه مدير الأنشطة الفنية ب (IASB) حيث تضم اللجنة 12 عضوا لهم الحق في التصويت دون الرئيس كما تشارك اللجنة الأوروبية لـ (IOSCO) كهيئة مراقبة في اللجنة.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-45.

تجتمع (IFRIC) كل شهرين و تتخذ القرارات في جلسات مفتوحة كما تغطي التفسيرات كلا من:

- ✓ تقارير مالية تمت إثارتها حديثا و لم تناقشها معايير (IFRS).
- ✓ قضايا خاصة بتفسيرات قد نشأت و لكنها غير فعالة و متعارضة بهدف الوصول للإجماع فيما يخص المعالجات المناسبة .

و تتضمن الخطوات القانونية المتعارف عليها لكل مشروع (IFRIC) عادة في ما يلي:

- ✓ تحديد ومراجعة كل القضايا و البحث فيها لتطبيق الإطار.
- ✓ دراسة مختلف الممارسات و تبادل و جهات النظر فيما يخص القضايا مع الجهات الواضعة للمعايير الوطنية و اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية.
- ✓ يتم نشر مسودة تفسيرية إذ لم يتم التصويت عليها بالضد (المعارضة) بأكثر من 3 توصيات من قبل أعضاء اللجنة.
- ✓ الموافقة على التفسير إذا لم يصوت أكثر من 3 من أعضاء (IFRIC)ضده و ذلك بعد النظر في التعليقات العامة من قبل الجمهور على المسودة.
- ✓ الإقرار بالتفسير و ذلك من خلال ما لا يقل عن 8 أصوات لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وعلى العموم كان نتاج (IFRIC)محدودا، حيث عملت كلجنة توجيه لـ (IASB) أكثر منها كلجنة تفسير.[1]

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-45.

5-لجنة الإداريين و المسيرين: Trustes

تعتبر كمجلس إدارة لمؤسسة معايير التقارير المالية الدولية ، تتم إدارتها من قبل 29 مجلس مراقبة و تتمثل مهمتهم الأساسية في تحديد الأسس الإستراتيجية و تعيين أعضاء اللجان في كل من IASB ، SAC، IFRIC، و إعداد الميزانية و إجراء أي تغيرات ضمن اللجنة الإدارية.

ثالثا-التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة و القابلية للتعديل و ذلك تماشيا مع التغيرات و المستجدات في الظروف الاقتصادية لذا فإن عملية وضع المعايير و تغييرها و تطويرها هي عبارة عن عملية مستمرة، و قد يحدث التغير في المعايير المحاسبية الدولية لظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية و الأمريكية تعالج بعض المستجدات، و قد يحدث العكس أي أن تسبق طرح أو تعديل المواضيع المحاسبية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ثم تتبعها مجالس المعايير المحاسبية الوطنية (الأمريكية و البريطانية) و يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية عدة أشكال ندرجها فيما يلي:[1]

1-تعديل المعايير:

يتم التعديل لبعض أو كل الفقرات في معيار معين و هو كذلك لديه أشكال مختلفة:

1-1 إلغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث أن تعدد البدائل من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف في الأرقام و النتائج المحاسبية، و معظم المنظرين و واصفي المعايير يسعون دائما إلى التقليل من البدائل لتوحيد الطرق و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و مثل هذه التعديلات:

- تعديل المعيار (IAS2) الخاص بالمخزون INVENTORIES و ذلك بإلغاء طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا LAST IN FIRST OUT LIFO من أساليب تقييم المخزون.

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/ IAS 2007 ، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-36.

2-1 تعديل التعريفات: التعريفات تعد من أهم أسس المعايير المحاسبية الدولية كتعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة و أخرى و ذلك في أكثر من معيار محاسبي.

3-1 إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كالتعديل في المعيار (IAS 36) من إلغاء الممارسات الخاصة بإجراء الفحص من أسفل لأعلى و فحص من أعلى لأسفل لتحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2-دمج التفسيرات في المعايير:

إن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) و التي تم تعديل تسميتها إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)، تقوم بوضع تفسيراتها، وقد تتطرق إلى ما يوجب دمجه في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير مثل: دمج التفسير (SIC 18) في المعيار (IAS 1).

أ) دمج التفسير (SIC1) في المعيار(IAS 2).

ب) دمج التفسير (SIC6) ، (SIC14)، (SIC23) في المعيار (IAS16).

3- دمج مجموعة من المعايير ببعضها البعض نظرا لتطابقها مثل:

أ) دمج المعيار (IAS 3) في المعيارين (IAS 27) ، (IAS 28).

ب) دمج المعيار (IAS 4)في المعيار(IAS 1)

ت) دمج المعيار (IAS 9) في المعيار (IAS 38) .

4-إلغاء بعض المعايير لعدم وجود قبول عام عالمي فيما يخص تطبيقها

5-**إلغاء بعض المعايير لتحل محلها معايير جديدة** مثل معيار(IAS 32)الخاص باندماج الأعمال الذي جاء محله المعيار(IFRS 3)بنفس الاسم.

رابعا- قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS :

لإظهار قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بعد التغييرات التي حدثت من حذف أو دمج أو تعديل نقوم بإدراج جدولين يبينان كلا من معايير المحاسبة الدولية IASs و معايير التقارير المالية الدولية IFRSs بآخر تغييراتها حتى سبتمبر 2022. فمن خلال الجدولين رقم 01 و 02 المواليين نقوم بتحديد قائمة معايير المحاسبة الدولية IASs الصادرة منذ تاريخ 1973 الى غاية سنة 2001 ، و كذلك معايير التقارير المالية الدولية IFRSs الصادرة منذ سنة 2001 ، مع تحديد تواريخ الإصدار لكل من IASs و IFRSs إلى غاية 2022 طبقا لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية كون أن هناك العديد من المعايير التي تمت إعادة إصدارها من جديد أو إلغاؤها أو تعديلها وخاصة بالنسبة للمعايير IASs كونها الأقدم.

الجدول رقم (01): قائمة معايير المحاسبة الدولية IASs الصادرة منذ سنة 1973 حتى سنة 2001 :

المعيار	عنوان المعيار	تاريخ آخر إصدار
IAS1	عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements	2007
IAS 2	المخزونات Inventories	2005
IAS3	القوائم المالية الموحدة (تم الغائه ليحل محله المعيار IAS27 و IAS28) Consolidated Financial Statements	1976
IAS4	محاسبة الاهتلاك (تم حذفه سنة 1999)	/
IAS5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية(تم الغائه ليحل محله IAS1 اعتبارًا من 1 جويلية 1998) Information to Be Disclosed in Financial Statement	1976
IAS6	الاستجابات المحاسبية على الأسعار المتغيرة(تم الغائه ليحل محله المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 ، الذي تم حذفه في ديسمبر 2003) Accounting Responses to Changing Prices	
IAS7	جدول تدفقات الخزينة Statement of Cash Flows	1992
IAS8	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS9	المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير(تم الغائه ليحل محله المعيار IAS38اعتبارًا من 1 جويلية 1999) Accounting for Research and Development Activities	
IAS10	الأحداث بعد فترة التقرير Events After the Reporting Period	2003

IAS11	عقود البناء (تم الغائه ليحل محله المعيار الدولي IFRS15 اعتبارًا من 1جانفي 2018)Construction Contracts	1993
IAS12	ضرائب الدخل Income Taxes	1996
IAS13	عرض الأصول الجارية والخصوم المتداولة (تم الغائه ليحل محلهIAS1 اعتبارًا من1 جويلية 1998)Presentation of Current Assets and Current Liabilities	
IAS14	إعداد التقارير القطاعية (تم الغائه ليحل محله المعيار IFRS8اعتبارًا من 1 جانفي 2009) Segment Reporting	1997
IAS15	المعلومات عن آثار تغيرات الأسعار (تم حذفه في ديسمبر 2003 Information) Reflecting the Effects of Changing Prices	2003
IAS16	الممتلكات و والآلات و المعدات Property, Plant and Equipment	2003
IAS17	عقود الإيجار Leases (حل محله المعيار IFRS 16 اعتبارًا من 1 يناير 2019)	2003
IAS18	الإيرادات (حل محل IFRS15 اعتبارًا من 1جانفي 2018) Revenue	1993
IAS19	منافع الموظفين Employee Benefits	2011
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1983
IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	2003
IAS22	دمج الأعمال (تم حذفه ليحل محله المعيار IFRS3 اعتبارًا من 31 مارس 2004) Business Combinations	1998
IAS23	تكاليف الإقتراض Borrowing Costs	2007
IAS24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures	2009
IAS25	محاسبة الاستثمارات (حل محله المعيارين IAS39 و IAS40اعتبارًا من عام 2001) Accounting for Investments	
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987
IAS27	البيانات المالية المنفصلة Separate Financial Statements	2011
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة Investments in Associates and Joint Ventures	2011
IAS29	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1989

IAS30	الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (تم إلغائه ليحل محله IFRS7 اعتبارًا من 1 جانفي 2007) Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	1990
IAS31	المصالح في المشاريع المشتركة (تم إلغائه ليحل محله IFRS12 و IFRS11 اعتبارًا من 1 جانفي 2013) Interests In Joint Ventures	2003
IAS32	الأدوات المالية: العرض Financial Instruments: Presentation	2003
IAS33	حصة السهم من الأرباح Earnings Per Share	2003
IAS34	التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting	1998
IAS35	العمليات المتوقفة(تم الغائه ليحل محله IFRS5 اعتبارًا من 1 جانفي2005) Discontinuing Operations	1998
IAS36	انخفاض قيمة الأصولImpairment of Assets	2004
IAS37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1998
IAS38	الأصول غير الملموسة Intangible Assets	2004
IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (حل محله المعيار IFRS9 اعتبارًا من 1 جانفي2018) Financial Instruments: Recognition and Measurement	2003
IAS40	الاستثمار ات العقاريةInvestment Property	2003
IAS41	الزراعة Agriculture	2001

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards/standards, 12/08/2022, 22 :00

الجدول رقم (02) : قائمة معايير التقارير المالية الدولية IFRSs الصادرة منذ تاريخ 2001:

المعيار	عنوان المعيار	تاريخ آخر إصدار
IFRS 1	اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	2008
IFRS2	الدفع على أساس الأسهم Share-based Payment	2004
IFRS3	اندماج الأعمال Business Combinations	2008
IFRS4	عقود التأمين(سيحل محلها المعيار الدولي IFRS17 17اعتبارًا من 1 جانفي2023 Insurance Contracts	2004

IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004
IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2004
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاحات Financial Instruments: Disclosures	2005
IFRS8	قطاعات التشغيل Operating Segments	2006
IFRS9	الأدوات الماليةFinancial Instruments	2014
IFRS10	البيانات المالية الموحدة Consolidated Financial Statements	2011
IFRS11	الترتيبات المشتركة Joint Arrangements	2011
IFRS12	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى Disclosure of Interests in Other Entities	2011
IFRS13	قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement	2011
IFRS14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية Fair Value Measurement	2011
IFRS15	الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء Regulatory Deferral Accounts	2014
IFRS16	عقود الإيجار Leases	2016
IFRS17	عقود التأمين Insurance Contracts	2017

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards/standards, 12/08/2022, 22 :00

المحور الرابع:

النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير المحاسبية التي تبنتها الجزائر من خلاله

تمهيد:

في ظل التطورات السريعة في مجال الأعمال و التجارة العالمية و التي يشهدها العالم في القرن الحادي و العشرين أصبح علم المحاسبة من العلوم الأساسية والذي له دور هام، ذلك لما يوفره هذا العلم من معلومات مالية و غير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة سواء داخل أو خارج المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، لذا فان الجزائر و تطبيقا للمعايير المحاسبية الدولية و في ظل القيود المفروضة لدخول منظمة التجارة الدولية و مواكبة العصر و فتح الأبواب لرؤوس الأموال الأجنبية قامت بتبني نظام محاسبي كبديل للمخطط المحاسبي الوطني السابق يعتمد على المعايير المحاسبية في إعداد و عرض قوائم مالية تتماشى و متطلبات مستخدميها على اختلافهم. لذا و قبل عرض الإطار العام للنظام المحاسبي و المالي سوف نتعرض لتطور وتغير النظام المحاسبي بالجزائر من المخطط المحاسبي الوطني الى ظهور النظام المحاسبي المالي المطبق منذ سنة 2010 بأثر رجعي 2009 ، و أهم المعايير و المبادئ المحاسبية المطبقة من خلاله.

أولا:نشأة و تطور النظام المحاسبي بالجزائر

1-نبذة عن النظام المحاسبي بعد الإستقلال:

نظرا لزيادة احتياجات المستخدمين الداخليين و الخارجيين بصفتهم من يساهم في سير و تطور المؤسسة، و باعتبار المحاسبة هي الوسيلة التي تستخدم في تسجيل و متابعة مختلف الأحداث الاقتصادية و المالية، جاءت الحاجة إلى إعادة هيكلة النظام المحاسبي الفرنسي بتبني مخطط محاسبي وطني.

كان النظام المحاسبي في الجزائر حتى سنة 1973 تابعا للمخطط المحاسبي العام الفرنسيPCG ، بحكم الاستعمار حيث كان هذا الأخير يتماشى مع احتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق و هذا ما لم يتماشى و حاجات الاقتصاد الاشتراكي و سياسة التخطيط المنتهجة بالجزائر، لذا و في 29 أفريل

1975 قامت الدولة الجزائرية بوضع مخطط محاسبي وطنيPCN و بناء جهاز محاسبي يستجيب و متطلبات اقتصاد البلاد و تحقيق الاستقلال المحاسبي.[1]

حيث جاء المرسوم رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 بكيفية تطبيقه على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، و الشركات الاقتصادية المختلطة الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية، و دخل هذا المخطط حيز التنفيذ ابتداء من أول جانفي 1976.[2]

- حيث احتوى المخطط المحاسبي الوطني على قائمة حسابات مصنفة إلى 8 أصناف مرقمة من 1 إلى 8 و فيها ما يلي:[3]
  - شرح للأصناف و الحسابات.
  - شرح حركات القيم.
  - طرق تقييم الأصول.
  - نماذج الوثائق الشاملة و الوثائق الملحقة بها و التي يجب إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية و إرسالها إلى الجهات المعنية

و تم ترتيب مختلف الأصناف حسب الوثائق الشاملة كما يلي:

- الأصناف من 1 إلى 5 خاصة بحسابات الميزانية.
- الأصناف من 6 إلى 7 خاصة بحسابات التسيير (الاستغلال).
- صنف 8 خاص بحسابات النتائج.

[1] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 49.

[3] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة (دراسة موضحة بأمثلة و مرفقة بتمارين و مسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني)، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 43-44.

و قد رتبت حسابات الميزانية بحسب درجة السيولة أو درجة الاستحقاق من أعلى الميزانية إلى أسفلها حيث تصنف الموجودات من الأقل سيولة إلى الأكثر أما جانب المطاليب فتصنف عناصره و ترتب من أصغر إلى أكبر درجة استحقاق.؛ ورتبت حسابات التسيير (حسابات النفقات و حسابات الإيرادات) حسب طبيعتها مع التمييز بين مختلف أصنافها.

2-خصائص المخطط المحاسبي الوطني PCN:

لقد جاء المخطط المحاسبي الوطني كبديل ليحل محل (PCG) الفرنسي و تم تطبيقه على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 1، 2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975.[1]

***المادة الأولى:** المخطط الوطني كان إلزاميا لكل من:

- المنشآت العمومية ذات الطابع التجاري أو الصناعي.
- الشركات المختلطة.
- المؤسسات باختلاف أنواعها الخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية.

و قد شمل منشآت أخرى لم يتم ذكرها.

***المادة الثانية:** يتم تطبيق المخطط الوطني بقرار من وزارة المالية و ذلك بالنسبة لقطاعات خاصة.

و يمكننا استخلاص ما يلي بالتسبة للمخطط الوطني السابق PCN:[2]

- لا يتم استخدام الأصناف ذات رقم واحد للقيد أو التسجيل.
- يتم استخدام الحسابات الثانوية (comptes divisionnaires) في عمليات التسجيل و القيد.
- تشكل الحسابات الرئيسية (ذات الرقمين) بصفة عامة حسابات ذات طبيعة متشابهة تجميعية، تظهر في جدول النتائج و الميزانية في نهاية السنة المالية بقيمة تتساوى و إجمالي مبالغ الحسابات الثانوية ذات الثلاث أرقام فأكثر لكل صنف.

[1] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص45.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني)، مرجع سبق ذكره،ص 51.

- قام (pcn) بالفصل ما بين الحقوق و الديون من خلال المجموعة الرابعة الخاصة بالحقوق و الخامسة للديون.

3-أهداف المخطط المحاسبيPCN :

أبرزت التنمية التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد الاستقلال ضرورة تبني نظام يتماشى و الاقتصاد الموجه و يلبي احتياجات الوطن، إذ يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، و قائمة الحسابات و آليات سيرها، وطرق التقييم و إعطاء نماذج للوثائق الشاملة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركات الذمة) و في بعض الحالات ملحقاتها المعدة في نهاية كل دورة محاسبية كل هذا لتسهيل:[1]

- العمل المحاسبي بصفة أولية، و المتمثل في تسجيل معاملة البيانات المحاسبية و إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مراجعة و مراقبة الحسابات سواء الداخلية أو الخارجية.
- تدقيق المحاسبة من قبل مصلحة الضرائب.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية للمؤسسات لاستخدامها في الدراسات الاقتصادية و الإحصائية.
- عملية التحليل المالي لأوضاع المؤسسة و نتائج أعمالها.
- تعليم المحاسبة في القطاع التربوي التعليمي.

مما سبق يمكننا استخلاص أن أهم ما هدف له المخطط المحاسبي الوطني يتمثل في:

- ✓ التسجيل الكامل و المفصل للبيانات المحاسبية و العمل على حفظها و إتباع التسلسل الزمني في ذلك.
- ✓ مراقبة مدى صلاحية و صحة البيانات المسجلة و تصحيح الأخطاء المرتكبة.

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة (دراسة موضحة بأمثلة و مرفقة بتمارين محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني)، مرجع سبق ذكره، ص 43.

- ✓ تسهيل العمل المحاسبي.
- ✓ تسهيل مراقبة و مراجعة الحسابات و تدقيقها.
- ✓ إعداد محاسبة وطنية من خلال جمع المعطيات الاقتصادية الوطنية.
- ✓ تسهيل معرفة الأوضاع المالية للمؤسسة و ذمتها المالية.
- ✓ تسهيل عملية التنبؤ.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة و في الأوقات المناسبة للهيئات الاقتصادية.

ثانيا:عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

إن انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أدى إلى ضرورة تبني نظام محاسبي جديد يختلف عن النظام المحاسبي القديم PCN و المطبق منذ سنة 1976، حيث تماشى هذا الأخير بشكل جيد مع الاقتصاد الموجه المركزي، و لكن لم يتماشى فيما بعد مع متطلبات المستثمرين و المهنيين و لهذا جاء تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010 بأثر رجعي 2009 ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني PCN.

1-الإطار المفاهيمي:

لقد أسندت أعمال الإصلاح المحاسبي بداية إلى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي قام بإعداد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني، و ذلك بهدف مراجعته، لكن معظم النتائج التي توصلت إليها هذه اللجنة كانت مجرد نتائج تقنية، لذلك تولى المجلس الفرنسي للمحاسبة بعد سنة 2000 عملية الإصلاح و التحديث للنظام المحاسبي الوطني،

و في ظل ذلك تم وضع ثلاث اقتراحات و المتمثلة في:

1-1الاقتراح الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني وتضمن هذا الاقتراح الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني مع إضافة الإصلاح في الجانب التقني، و الأخذ بعين الاعتبار التغيير في المحيط الاقتصادي للجزائر، حيث أن أهم ما يؤخذ على هذا الاقتراح النظر في التطبيقات المحاسبية و الأدوات

البيداغوجية، لكن لم يتم إيجاد حلول للنقائص، و عدم اعتماد هذا الأخير على المعايير المحاسبية الدولية، و هذا ما يعرقل عملية تحديث النظام المحاسبي الجزائري.

1-2الاقتراح الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع النتائج الدولية تضمن الاحتفاظ بهيكلة المخطط المحاسبي الوطني، مع اعتماد بعض النتائج التقنية و المعايير المحاسبية الدولية، إذ يسمح بعرض و تقديم الحسابات بوضوح و شفافية للمستثمرين الأجانب، و المساهمة في تحسين المعلومات المقدمة، و لكن من سلبياته هو إمكانية عدم التناسق بين المعالجة الوطنية و بعض التنظيمات.

1-3الاقتراح الثالث: إنشاء نظام محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية تضمن الاقتراح القيام بإنشاء مخطط محاسبي وطني جديد و متطور، على أساس مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد المعتمدة و الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية، مع مراعاة الاعتبارات و الخصائص الوطنية.

و قد وقع اختيار الهيئات الوطنية المختصة على الاقتراح الثالث، و الخاص بالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية و هذا ما تطلب إحداث تغييرات كبيرة في النظام المحاسبي، لذا جاء مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديدSCF . حيث تم إصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 وأخيرا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها بالإضافة إلى مدونة الحسابات و قواعد سيرها و الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009.

إذ يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 06 من القانون رقم 07-11 مما يلي:

- ✓ الإطار التصوري للمحاسبة.
- ✓ المعايير المحاسبية.
- ✓ مدونة الحسابات.

حيث صدرت عدة مراسيم و قوانين توضح قواعد و طرق تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ندرجها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي و محتوياتها

المصدر: من إعداد الباحثة

و من هذا الشكل يمكن تحديد هيكلة الإطار المفاهيمي للنظام المالي المحاسبي و التي تشمل:

- نطاق التطبيق.

- مبادئ المحاسبة و الفرضيات.

- تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات و التكاليف.

2-نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF:

يطبق النظام المحاسبي المالي على :

- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري.
- المؤسسات العمومية أو المختلطة.
- التعاونيات و المؤسسات الصناعية التي تسعى لتحقيق الربح.
- المؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح التي لها نشاط منتظم و ثابت.

3-مميزات تبني النظام المحاسبي الماليSCF

يمكننا حصر أهم المميزات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- ✓ التوافق و التقارب بين الممارسات المحاسبية العالمية و المحلية، مما يسمح بتوفير و تقديم قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية و تعبيرا عن المركز و الوضع المالي للمنشأة.
- ✓ العمل على توجيه التسجيل المحاسبي للمعلومات، و ذلك بوضع مبادئ و أسس أكثر وضوحا هذا ما يسمح من إعداد وتقييم القوائم المالية، و الحد من التلاعب و الانحرافات ومساعدة و تشجيع و تسهيل تدقيق و فحص الحسابات.
- ✓ الإطار المفاهيمي يتلخص في العديد من التعاريف و التوضيحات، حيث يوضح النظام المحاسبي المالي أهدافه بدقة، و كذلك القواعد المحاسبية المتعلقة بتعريف المفاهيم المحاسبية و تنسيق الحسابات و هذا ما لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني.

[1] **Ministère des finances, Direction générale de la comptabilité, Conseil national de la comptabilité, instruction n°=02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010, novembre 2009, p2.**

- ✓ الاعتماد على الحلول الدولية لتحقيق المقاربة بين التطبيق المحاسبي المحلي و الدولي ما يسمح للمحاسبة بالعمل في ظل إطار قانوني و مبادئ تتماشى مع الاقتصاد المعاصر و تسمح من إنتاج معلومة مفصلة.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار حاجيات و متطلبات المستثمرين الحاليين و المحتملين حيث توفر لهم المعلومات المالية عن المؤسسات تكون مفهومة و مقروءة مما يسهل عملية اتخاذ القرار.
- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني القديم.
- ✓ إمكانية استخدام نظام معلومات يقوم على المحاسبة المبسطة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة ، و التجار الصغار و الحرفيين يرتكز على محاسبة الخزينة.
- ✓ وجود إطار فكري للمحاسبة و الذي يحدد بصفة واضحة المبادئ و الاتفاقيات الأساسية للمحاسبة، و يعرف الأصول و الخصوم و رؤوس الأموال الخاصة و الأعباء و المنتجات.
- ✓ تبني قواعد تقييم و حوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم يتعرض لها المخطط السابق، وبيان معالجتها المحاسبية مثل: القرض الإيجاري، الامتيازات، العمليات بالعملة الأجنبية، خسائر قيم الأصول أو العمليات المشتركة المنجزة.
- ✓ وصف محتوى كل قائمة من القوائم المالية و التي ينبغي للكيانات أن تقدمها، و المتمثلة أساسا في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة للسنة المالية، الملاحق، و تقديمها طبقا لمقترحات لجنة و مجلس المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ إلزامية تقديم حسابات مدمجة و حسابات منسقة للكيانات الخاضعة لنفس سلطة القرار.
- ✓ التكفل بالقواعد العصرية و الخاصة بتنظيم المحاسبة و كل ما يتعلق بمسك المحاسبات باستخدام أنظمة الإعلام الآلي.

4-أهداف و مستخدمي المعلومات المحاسبية:

4-1 أهداف القوائم المالية حسب SCF:

قام النظام المحاسبي المالي بتحديد أهداف القوائم المالية، و حدد هذا المشروع مختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية الداخليين و الخارجيين و المتمثلين أساسا في:

- المسيرين و الإداريين و مختلف الهياكل الداخلية بالمؤسسة.
- الملاك أو أصحاب رؤوس الأموال و المساهمين.
- الهيئات العمومية على اختلافها (إدارة الضرائب، هيئات الإحصاء.....)
- المتعاملين المختلفين و الذين تربطهم مصالح مع المؤسسة كصندوق الضمان الاجتماعي، العمال، الموردون، الزبائن، المقرضين، البنوك).

إذ جاء النظام المحاسبي المالي بسبعة أصناف لمستخدمي القوائم المالية تلبية لاحتياجاتهم المختلفة من المعلومات، و التي سندرجها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03): المستخدمون و حاجاتهم من المعلومات

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	مستوى الخطر و الربحية
الموظفون	الاستقرار و الربحية
المقرضون	احتمال سداد المبالغ المقترضة+ الفوائد عند الاستحقاق
الموردون و المدينون الآخرون	احتمال سداد المبالغ عند الاستحقاق
الزبائن	استمرارية النشاط
الحكومات	الالتزام بالمعلومات و تخصيص الموارد
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة، ازدهار و رفاهية المؤسسات

المصدر: هوام جمعة،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2010، ص31.

2-4الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل المعلومات مفيدة للمستخدمين، و قد ركز النظام المحاسبي المالي على أربعة خصائص أساسية نذكرها فيما يلي:

- الموضوعية (الملائمة) la pertinence
- الموثوقية (المصداقية) la fiabilité
- القابلية (للمقارنة) la comparatibilité
- الوضوح l'intelligibilité

ثالثا: المبادئ الأساسية و طرق العرض و التقييم المحاسبي بالنظام المحاسبي الماليSCF و مدى توافقه مع المرجعية الدولية IAS/IFRS:

1-تنظيم المحاسبة: (الطرق المحاسبية)

تعرف المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 156/8 الطرق المحاسبية بأنها: "المبادئ و الاتفاقيات و القواعد و التطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد و عرض كشوفه المالية".

1-1الفروض المحاسبية (الاتفاقيات):les conventions comptable de base

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض الاستمرارية.
- فرض الوحدة النقدية.
- فرض الاستحقاق(المحاسبة على أساس الاستحقاق).

1-1-1فرض الوحدة المحاسبية: l'entité est un ensemble autonome distinct (المادة 9 من المرسوم 156/08)

- يعد الكيان وحدة محاسبية مستقلة عن مالكيها، لذلك فإن الكشوف المالية تدرج كل معاملات الكيان عدا معاملات المالكين و المساهمين.
- استبعاد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية.
- استقلالية الدفاتر المحاسبية الخاصة بالوحدة المحاسبية عن دفاتر الملاك والمساهمين.[1]

1-1-2فرض الوحدة النقدية l'unité monétaire (المادة 10من المرسوم رقم 08-156)

أي أن العمليات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا تسجل بعملة قياس واحدة ووحيدة هي العملة الوطنية أي الدينار الجزائري، أما العمليات التي لها تأثير على القوائم المالية و التي لا يمكن تكميمها لابد من ذكرها في الملحق.

و أدرجت كذلك ضمن هذه المادة أي 10 من المرسوم 156 أنه يتم تحويل العمليات المدونة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية، و ذلك حسب ما حددته المعايير المحاسبية.

1-1-3فرض الاستحقاق: Comptabilité d'engagement(المادة 6 من المرسوم 156/08)

تعد القوائم المالية وفقا لأساس الاستحقاق، حيث ينص على الاعتراف بالعمليات و الأحداث عند وقوعها و ليس عند استلامها أو دفع النقدية و ما يعادلها، أي الاعتراف بالمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية سواء دفعت أم لا، و كذلك الأمر بالنسبة للإيرادات المكتسبة (سواء قبضت أم لا) و يتم عرضها في الكشوف المالية.

حيث يهدف هذا الفرض لمعرفة نتيجة نشاط الكيان الفعلي بغض النظر عن تدفقاته النقدية، إذ لا يطبق الفرض على جدول سيولة الخزينة.

[1] سعد بوراوي،الأسس و المبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي و المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري IAS/IFRS، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية القطب الجامعي الجديد،الوادي،الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010 ، ص 11.

2-1المبادئ المحاسبية:

يقوم النظام المحاسبي المالي على المبادئ المحاسبية المعروفة، و حددها في مبادئ هي:[1]

- مبدأ الأهمية النسبية←المادة 11 من المرسوم 8-156.
- مبدأ استقلالية السنوات←المادة 12و13.
- مبدأ الحيطة و الحذر(التحفظ) ←المادة 14 من المرسوم 08-156.
- مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية (الثبات) ←المادة 15 من المرسوم 08-156.
- مبدأ التكلفة التاريخية ← المادة 16.
- مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مع الختامية للسنة السابقة ←المادة 17.
- مبدأ أسبقية الواقع المالي و الاقتصادي على الشكل القانوني ← المادة 18.
- مبدأ عدم المقاصة←المادة 15 من القانون 07-11.

2-قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: [2]

يتم تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على أساس التكاليف التاريخية، و يتم بالنسبة لبعض العناصر مراجعة التقييم الذي تم إجراءه و ذلك استنادا لـ:

- القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة).
- قيمة الانجاز.
- القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

[1] سعد بوراوي، الأسس و المبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي و المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 ،25 مارس 2009، ص ص 6-8.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول الميزانية (صافية من خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات و التنزيلات و غيرها) مما يلي :

- كلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمات عينية .

- القيمة الحقيقية بتاريخ الدخول بالنسبة للسلع المجانية

- تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، أما الأصول المماثلة فتسجل بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة بالنسبة للسلع المكتسبة بتبادل.

-تكاليف الإنتاج بالنسبة للسلع و الخدمات التي ينتجها الكيان.

- ✓ تعادل تكلفة شراء الأصل سعر الشراء المتفق عليه في تاريخ إجراء العملية، صافيا من التخفيضات التجارية و التنزيلات و بإضافة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع و كذلك المصاريف الممنوحة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في الخدمة.
- ✓ تعادل تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات المستخدمة لإنتاج هذه الأخيرة، إضافة إلى التكاليف الأخرى المتكبدة خلال عمليات الإنتاج (الأعباء المباشرة و غير المباشرة) و تستبعد الأعباء المتعلقة بالاستخدام غير الأمثل للقدرات الإنتاجية.
- ✓ يقوم الكيان عند تاريخ إقفال الحسابات بتقدير وفحص إمكانية فقدان الأصول المالية لقيمتها، و عند التأكد من عدم حدوث ذلك يتم تقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.
- ✓ يتم اختيار القيمة الأعلى سواء ثمن البيع الصافي أو القيمة النفعية عند تقدير القيمة القابلة للتحصيل.

*** ثمن البيع الصافي للأصل:** هو المبلغ الممكن تحصيله من بيع أصل عند إبرام صفقة في ظروف عادية للمنافسة و بالتراضي، وهو صافي من تكاليف الخروج.

*** القيمة النفعية للأصل:** هي القيمة المحينة التي تقيس التدفقات المستقبلية المنتظرة من استخدام الأصل بصفة مستمرة حتى التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع.

للإشارة فإنه في حالة عدم التمكن من تحديد سعر البيع الصافي يتم التقييم على أساس أنه مساو للقيمة النفعية للأصل.

في حالة أصل لا يولد سيولة خزينة مباشرة يتم تقدير قيمته القابلة للتحصيل بالنسبة للوحدة المنتجة لسيولة الخزينة و التي ينسب إليها.

***الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة:** هي أقل مجموعة تعرف بها الأصول المنتجة لمداخيل الخزينة و المستقلة عن مداخيل الخزينة الناجمة عن مجموعة الأصول.

- ✓ عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل الخاصة بالأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية من الإهتلاك، يتم اعتماد القيمة القابلة للتحصيل و المبلغ الفائض يشكل كخسارة في القيمة، حيث تثبت هذه الخسارة بالتخفيض في الأصل و بإدراج الفائض كعبء في الحسابات .
- ✓ عند إقفال الحسابات يقدر الكيان إن كان هناك مؤشر عن أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات و الخاصة بالأصل خلال السنوات السابقة إما انخفضت أو زالت، فإن حدث ذلك يتم تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل.
- ✓ يتم الأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المثبتة للأصل و للسنوات المالية السابقة ضمن الإيرادات في حساب النتائج، و عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية بما يتناسب مع القيمة القابلة للتحصيل دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية الابتدائية (المحددة في حالة ما لم يتم إدراج أي خسارة في القيمة).
- ✓ و فيما يخص إعادة التقييم و بعد إتباع الأحكام المنصوص عليها، يتم إدراج عملية التثبيت العيني و المعنوي للحسابات، و ذلك بكلفتها النهائية بعد طرح كل من الإهتلاكات و الخسارة في القيمة.

3-تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي:

لقد تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي تماشيا مع العديد من دول العالم التي التزمت بتطبيق هذه الأخيرة، لهذا فقد تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته ، كان لابد من تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال مقاربة نصوص النظام المحاسبي المالي و مبادئه الأساسية في التقييم و العرض يتضح جليا أنه يهدف إلى تكييف المنظومة المحاسبية و المعايير ،وتبنيه نسبيا لبعض الفقرات من المعايير المحاسبية الدولية أهمها:

- IAS1 عرض القوائم المالية؛
- IAS2 محاسبة المخزونات؛
- IAS 7 جدول التدفقات النقدية للخزينة؛
- IAS12 ضرائب الدخل المؤجلة؛
- IAS16 محاسبة الأصول الثابتة؛
- IAS17 محاسبة عقود الايجار التمويلية؛
- IAS38 محاسبة الأصول الثابتة المعنوية؛
- IAS21 محاسبة أثار تغيرات الأسعار؛
- IAS8 محاسبة نتائج التغيرات والأخطاء والسياسية المحاسبية؛
- IAS 10 محاسبة الأحداث اللاحقة للميزانية.[1]

[1] شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، السداسي الأول 2016، ص 25.

المحور الخامس:

عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF تماشيا مع معايير المحاسبة

تمهيد:

تعد القوائم المالية أكثر وسيلة تمكن من تحديد و عرض نتائج الوظيفة المحاسبية و درجة فعاليتها حيث تعبر عن خلاصة النشاط في الوحدات الاقتصادية على اختلافها و تقدم في شكل بيان لحالة المنشأة لصالح كافة الأطراف الداخلية و الخارجية ومن خلال محورنا هذا نتعرض لماهية و أشكال عرض القوائم المالية كما جاءت بالنظام المحاسبي المالي SCF.

أولا- ماهية القوائم المالية

1-تعريف القوائم المالية:

بعد تحديد النتيجة يجب على كل مؤسسة أن تقوم بإعداد الكشوفات المالية التي تعبر عن المركز المالي للمنشأة كما توضح نتائج الأعمال التي أدت إلى هذا المركز.

إن القوائم المالية تعد من أهم أنواع التقارير المحاسبية التي تساهم في نجاعة إدارة المشروع فهي توضح مدى فعالية استغلال الموارد الاقتصادية و تمثل مصدرا مهما للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المنشأة في شكل ملخصات للمعاملات التي حدثت خلال الفترة المالية (عادة شهر أو سنة) وتساعد في عملية تقييم نواحي القوة المالية للمشروع و تحديد ربحيته و تحديد التوقعات المستقبلية للمركز المالي و الربحية، ويتم إعداد القوائم المالية ليتم توجيهها للعديد من الأطراف المستفيدة و المهتمة أهمها مصلحة الضرائب إضافة إلى الإدارة ،المستثمرين،الملاك، العملاء،العمال، والبورصات و التي تؤثر بصفة مباشرة في تحديد المبادئ الأساسية التي تعد على أساسها القوائم المالية.[1]

2-مكونات القوائم المالية: يتضمن كل نوع من أنواع القوائم المالية مجموعة من المعلومات و البيانات و المتمثلة في:

- ✓ تسمية الشركة:الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم تبيان الجداول المالية.

[1] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية(المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية المصرية)، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية،مصر،2003، ص21.

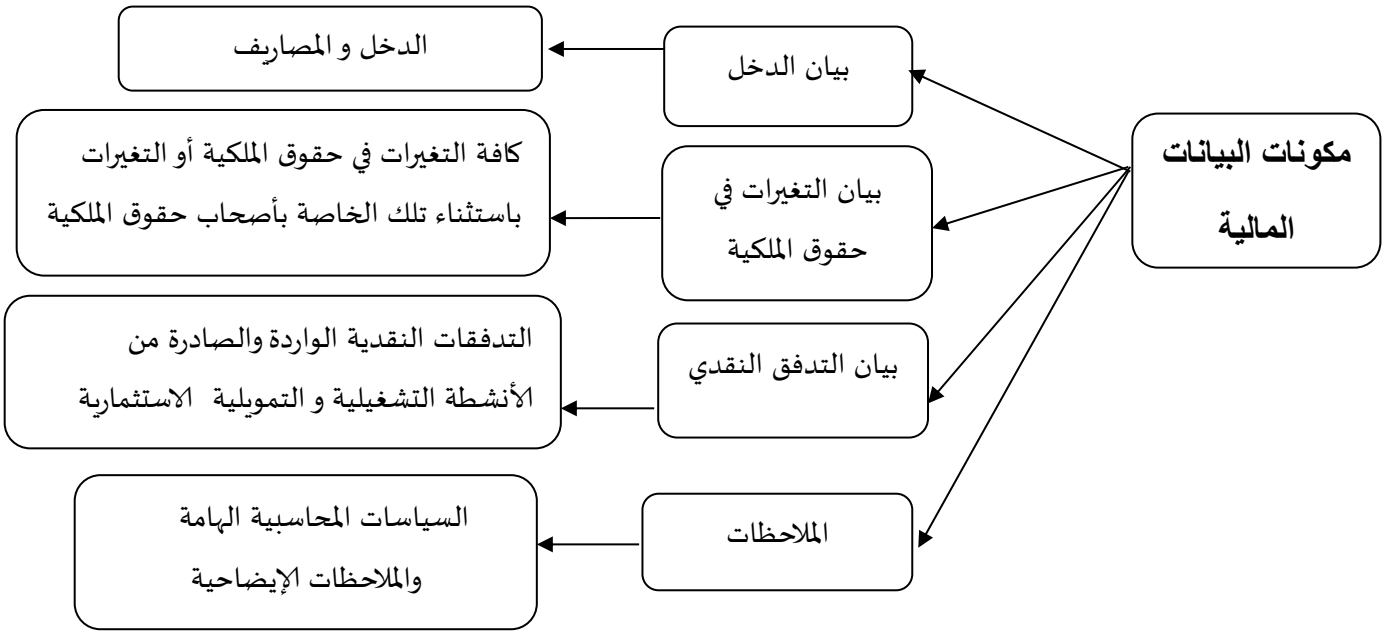
- ✓ نوع القوائم المالية :حسابات فردية مجمعة أو حسابات مركبة.
- ✓ تاريخ إقفال الحسابات .
- ✓ العملة التي تقدم بها.

إضافة إلى معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة متمثلة في:

- ✓ عنوان مقر الشركة.
- ✓ الشكل القانوني أي المكان الذي تنشط فيه والبلد الذي سجلت فيه .
- ✓ الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- ✓ اسم الشركة الأم ، الوحدات المرتبطة بها.
- ✓ عدد العاملين فيها خلال الفترة .

و يمكن حصر أهم مكونات كل قائمة من القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية(IAS1وIAS7) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): تبيان مكونات القوائم المالية



المصدر: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2008/2007، ص175.

3-أهداف القوائم المالية:

تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية مايلي:[1]

- ✓ تقديم معلومات موثوقة عن الموارد الاقتصادية و الالتزامات و ذلك لتحقيق:

-القدرة على تقييم أداء المنشأة و تحليله لمعرفة نقاط القوة و الضعف الموجودة فيه.

- معرفة مصادر التمويل المختلفة.

- تقييم القدرة على مواجهة الالتزامات.

- تقييم قدرة المشروع على النمو.

- ✓ تقديم معلومات حول التغيرات في صافي موارد المشروع.
- ✓ توفير معلومات تساهم في تقدير الاحتمالات و التنبؤات للتدفقات النقدية المستقبلية مما يسمح بتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.
- ✓ التوقع بالعمليات الاقتصادية و ما ينتج عنها من تحصيل للإيرادات أو سداد للتكاليف.
- ✓ الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

4-المعلومات التي توفرها القوائم المالية:

تتمثل أهم المعلومات التي تقدمها القوائم المالية لمختلف الأطراف فيما يلي:[2]

4-1المستثمرين الحاليين و المحتملين: يمكن تحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون فيما

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سبق ذكره، ص ص 177-179.

[2] محمد أبو نصار،.جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية و العلمية، عمان، الأردن،2008، ص ص4-6.

يلي:

- معلومات تساهم في اتخاذ قرار شراء أو بيع الأسهم بالشركة.
- معلومات تساهم في تحديد التوزيعات من الأرباح و التغيرات في أسعار أسهم الشركة.
- معلومات تسمح للمستثمر من تقييم كفاءة الإدارة.
- معلومات تساعد المستثمر في تقييم النقدية.
- معلومات تساهم في تقييم أسهم الشركة و مقارنتها مع أسهم الشركات المماثلة.

4-2الموظفين: تساهم الكشوفات المالية في توفير معلومات تتعلق بمدى التحسن الوظيفي المتوقع مستقبلا و تعزيز مطالب الموظفين.

4-3الموردين و الدائنين التجاريين: المساهمة في توفير المعلومات لتقييم مدى قدرة الشركة على تسديد ديونها و استقلاليتها المالية.

4-4العملاء: يحتاج العملاء للمعلومات المساعدة في التنبؤ بالوضع المستقبلي للشركة و مدى قدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج و بيع السلع.

4-5المقرضين: يحتاج المقرضون لمعلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، و تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

4-6الحكومة و دوائرها المختلفة، و الجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين كقانون الشركات،و قانون ضريبة الدخل، و معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة و تحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، و مدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

وبصفة عامة يمكن القول أن القوائم المالية تهدف أساسا إلى تقديم معلومات عن المركز المالي للمنشأة و نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة و تدفقاتها النقدية و تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين حيث تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة و الوصول إليها.

5-الخصائص النوعية للقوائم المالية:

للوصول إلى قوائم مالية تتميز بدرجة عالية من الجودة و الفعالية لابد أن تحتوي على معلومات ذات صفات و خصائص نوعية تساعد مستخدمي القوائم المالية في تحقيق أهداف المنشأة و يمكن تحديد هذه الخصائص و محتوى كل منها فيما يلي: [1]

5-1 **القابلية للفهم:** بناءا على هذه الخاصية يجب أن تكون القوائم المالية مفهومة من قبل مستخدميها إذ يجب أن يكون لديهم مستوى معرفي معين في مجال المحاسبة و أن يكونوا ملمين بالأعمال والنشاطات الاقتصادية للمنشأة، لدراسة و فهم المعلومات، حيث يجب أن تكون القوائم المالية بسيطة، واضحة وسهلة الفهم، بعيدة كل البعد عن التعقيد و الغموض، مع ضرورة عرض كل الأحداث و العمليات المالية مهما كانت معقدة و متشابكة.

2-5 الملائمة: لكي تكون المعلومات المالية ملائمة يجب أن تساعد مستخدمي هذه المعلومات في تفسير مختلف تساؤلاتهم وتلبية احتياجاتهم، و تساهم في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة و السليمة،حيث تلعب المعلومات الملائمة دورا مهما في القدرة على التنبؤ بأداء المنشأة المستقبلي و مدى قدرتها على مواجهة كل التغيرات و الظروف المحيطة بها في المستقبل.

و ترتبط ملائمة المعلومات بطبيعة المعلومات، مضمونها، أهميتها و توقيتها المناسب في عملية اتخاذ القرار.

[1] محمد أبو نصار،.جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص7- 10.

3-5 الموثوقية: حسب هذه الخاصية فإننا نحكم على مستوى الثقة التي يضعها مستخدمو القوائم المالية في المعلومات و درجة الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، و تكون المعلومات موثوقة إذا تميزت بالمحايدة و الشفافية، و بعيدة عن الأخطاء و تمثل واقع نشاط المنشأة الفعلي. و هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص التالية:

1-3-5 المصداقية: للوصول إلى معلومات موثوقة يجب أن تمثل تلك العمليات و النشاطات التي قامت بها المنشأة فعلا، أو المتوقع أن تمثله الأحداث المستقبلية بعقلانية.

2-3-5 الجوهر فوق الشكل: و تعني هذه الخاصية أنه من الضروري أن تعبر المعلومات عن مضمون العمليات و الأحداث الاقتصادية، و ليس عرض شكلها القانوني فقط.

3-3-5 الحياد: بحيث لا يجب أن يتم إعداد القوائم المالية لحساب فئة أو جهة معينة على حساب الجهات الأخرى، أو لتحقيق هدف معين بل يجب أن تقابل الاحتياجات المشتركة لجميع الجهات و تلبي المصلحة العامة دون انحياز.

4-3-5 الحيطة والحذر: في حالات عدم التأكد يجب الحذر عند إجراء التقديرات لتجنب تضخيم الإيرادات أو تخفيض التكاليف، لكن يجب عدم المبالغة في تكوين المخصصات، لأن ذلك سيؤدي إلى الابتعاد عن الموضوعية و الحيادية في القوائم المالية.

لكي تكون المعلومات موثوقة يجب أن تكون كاملة أي يجب الإفصاح عن البيانات المادية مع قيمتها أو تكلفتها دون حذف أي معلومة منها.

6-القابلية للمقارنة:

ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترات سابقة، و إمكانية مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشآت أخرى لنفس الفترة بهدف اتخاذ القرارات في

مختلف عمليات المنشأة، مع ضرورة المواصلة على نفس أسلوب عرض القوائم المالية و السياسات المحاسبية المستخدمة في عمليات المقارنة و الثبات عليها.

ثانيا: قواعد عرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي:

تتم عملية إعداد القوائم المالية سنويا في أي كيان اقتصادي نظرا لأهميتها و درجة تأثيرها على نشاط المؤسسة، و يختلف نوع وعدد القوائم المالية باختلاف النظام المطبق في الدولة ففي الجزائر تبنى النظام المالي المحاسبي خمس أنواع من القوائم المالية و المتمثلة في:

1-الميزانية

2-حساب النتائج

3-جدول سيولة الخزينة

4-جدول تغير الأموال الخاصة

5-ملحق مكمل للميزانية و جدول حساب النتائج

يتم إعداد القوائم المالية لتبسيط و ترتيب عملية معالجة مختلف البيانات و المعلومات بناء على إطار تصوري لنظام المحاسبة، حيث تحقق هذه العملية التوازن بين مختلف التكاليف المحتملة و المنافع الموفرة للمستخدمين من خلال المجاميع التي تعرضها، ويتم إصدار هذه القوائم في مدة لا تتعدى 6 أشهر تحت إشراف ومسؤولية مسيري الكيان، ويجب أن تتميز المعلومات الواردة فيها بالوضوح و الدقة، و تشتمل على البيانات التالية:[1]

- تسمية الشركة و اسمها التجاري، رقم سجلها التجاري.
- نوعية و طبيعة القوائم المالية(الحسابات فردية أو مركبة أو مدمجة).
- تاريخ الإقفال.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص22-23.

- نوع العملة المستخدمة.

بالإضافة إلى تحديد معلومات أخرى خاصة بهوية الكيان و المتمثلة في:

- مقر الشركة و شكلها القانوني، مكان النشاط.
- طبيعة العمليات و الأنشطة المنجزة.
- اسم الشركة الأم (إضافة إلى اسم المجمع الذي ينتمي إليه الكيان)
- عدد المستخدمين فيها.

لابد من تحديد العملة التي تقدم بها القوائم المالية و يجب أن تكون بالعملة الوطنية، مع إمكانية تقديم و جبر المبالغ بألف وحدة، كما يجب أن تتوفر القوائم المالية على المعلومات اللازمة لعملية المقارنة مع قوائم السنوات السابقة وذلك من خلال:

- تخصيص جزء من أجزاء الميزانية، جدول حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة لبند يحتوي بيان للمبلغ المتعلق بالسنة المالية السابقة و الخاص بكل فصل.
- احتواء الملحق على معلومات تتميز بصفة المقارنة.

في حالة تغيير في قواعد و أساليب التقييم أو التقديم فإنه من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة مع مبالغ السنة التي تم فيها التعديل لجعل عملية المقارنة واقعية و عملية، و إن حدث و صعبت عملية المقارنة لاختلاف مدة السنة المالية أو لسبب آخر لابد من توضيح و تعديل مختلف المعلومات الرقمية الخاصة بالسنة المالية السابقة.

وبعد التطرق للمعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، سنتعرض إلى أنواع القوائم المالية في ظل (SCF) و دراسة كل واحد منها على حدا، مع العلم أن قائمتي الميزانية و جدول حساب النتائج لم تتغير جذريا، إذ كانت معتمدة في (PCN) ثم طرأت عليها بعض التغييرات في ظل SCF، إضافة إلى القوائم الأخرى التي تم إدراجها و استخدامها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مسايرة للتطورات و الأحداث الاقتصادية وندرجها فيما يلي:

1-الميزانية:

تتضمن مجموعة استخدامات و ممتلكات المؤسسة و المتمثلة في الأصول و مجموع الموارد أي الخصوم، ويتم عرض كليهما بصورة منفصلة تساهم في التمييز بين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية في تاريخ معين، وتتمثل هذه الفصول في:[1]

1-1الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الإهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تحديد و فصل الضرائب المؤجلة)، الزبائن و المدينون الآخرون و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الإيجابية.

1-2الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تحتوي على فوائد، الموردون و الدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء و الخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية. و في حالة الميزانية المدمجة: المساهمات المدرجة ضمن الحسابات وفقا لطريقة المعادلة، الفوائد ذات الأقلية. و لضمان العرض السليم للمركز المالي للمؤسسة، يجب أن تشمل الميزانية على كل البيانات اللازمة و الضرورية لتمثيل الواقع المالي الفعلي لها، فبالإضافة إلى البنود السابقة، توجد بنود فرعية يجب الإفصاح عنها إما في صلب الميزانية أو في الملحق و تتمثل في:

- ✓ تحليل طبيعة كل احتياط من الاحتياطات و تحديد الغرض منه.
- ✓ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة.
- ✓ مبالغ الدفع و الاستلام.
- ✓ الشركة الأم وفروعها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

- ✓ الكيانات التابعة للمجمع.
- ✓ أطراف أخرى مرتبطة و ذات علاقة كالمساهمين و المسيرين...

و فيما يخص شركات رؤوس الأموال و بالنسبة لكل فئة من فئات أسهم رأس المال،

فيتم الإفصاح عن ما يلي :

- عدد الأسهم المرخص و المصرح بها ، و عدد الأسهم الصادرة (تحديد عدد الأسهم الصادرة المدفوعة بالكامل و التي لم يتم دفعها بالكامل)
- القيمة الاسمية لكل نوع من الأسهم إن عرفت.
- تسوية عدد الأسهم في بداية السنة المالية و نهايتها.
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة أو أسهمها التي تملكها المؤسسات التابعة لها.
- الأسهم المحتفظ بها (أسهم في شكل احتياطات) للإصدار في شكل عقود الخيارات و عقود البيع، متضمنة شروط الإصدار و قيمتها.
- الحقوق والامتيازات و القيود الخاصة بفئة الأسهم، بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع الأرباح و رفع رأس المال.

- مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، و مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى بالنسبة لبعض المساهمين (في الدفع أو الاستلام) و بالنسبة لميزانية البنوك و المؤسسات المالية الأخرى فيتم تجميع و تصنيف الأصول و الخصوم وفقا لأساس السيولة و الاستحقاق النسبية، حيث يجب أن تفصح على الأقل عن ما يلي:

<u>*في الأصول:</u>

- ✓ وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي.
- ✓ مبالغ مستندات الخزينة و مختلف الآثار الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي.
- ✓ سندات الدولة.

- ✓ التوظيفات لدى البنوك الأخرى و القروض و التسبيقات الممنوحة لها.
- ✓ التوظيفات النقدية الأخرى.
- ✓ سندات التوظيف.

<u>*في الخصوم:</u>

- ✓ الودائع المستلمة من البنوك الأخرى.
- ✓ الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية.
- ✓ المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين.
- ✓ شهادات إثبات الودائع.
- ✓ السندات لأمر، السفتجة و باقي الخصوم المثبتة في ملف.
- ✓ أموال أخرى مقترضة.

لا يجب إجراء مقاصة بين عناصر الأصول و عناصر الخصوم إلا إذا كان مطلوبا أو جائزا بموجب عقود أو أسس قانونية، أو إذا تقرر منذ البداية انجاز عناصر أصول و خصوم متزامنة، و بناءا على هذا فإن عناصر الأصول و الخصوم تتم مقاصتها، و الرصيد الصافي المتبقي يقدم في الميزانية عندما يكون الكيان:

- له حق قانوني بإجراء مقاصة للمبالغ المدرجة في الحسابات.
- يريد إما إخمادها وفق طريقة معينة أو انجاز الأصل، و إخماد الخصم المالي في وقت واحد.

2-حساب النتائج:[1]

يعرض حساب النتائج نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة مع المصاريف التي تم إنفاقها مقابل الحصول على هذه الإيرادات، حيث يستخدم حساب النتائج بهدف تقييم أداء المؤسسات الفعلي خلال فترة معينة بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب الخاص

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص 24- 25.

بالحساب، للوصول في النهاية إلى تحديد النتيجة الصافية لنشاط المؤسسة و المتمثلة في الربح أو الخسارة خلال السنة المالية، و تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج في:

- تحديد طبيعة الأعباء و تحليلها لتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- الإيرادات المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة.
- الإيرادات و التكاليف المالية.
- تكاليف المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم و المصاريف المماثلة.
- مخصصات الخسائر و الإهتلاكات الخاصة بقيمة التثبيتات العينية.
- مخصصات الخسائر و الإهتلاكات الخاصة بقيمة التثبيتات المعنوية.
- نتيجة النشاط العادي.
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).
- النتيجة الصافية غير الموزعة خلال الفترة.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم في حالة شركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدمجة يجب عرض:

- حصص المؤسسات المشاركة و المشتركة المدمجة وفق طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفواتير ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

بالإضافة إلى هذه المعلومات الإلزامية، يجب أن يتوفر حساب النتائج أو الملحق المكمل له على بعض المعلومات الدنيا الأخرى و المتمثلة أساسا في:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية

- مبالغ الحصص في الأسهم و التي يتم اقتراحها أو التصويت عليها، وفي حالة شركات المساهمة تحديد النتيجة الصافية لكل سهم، أما بالنسبة للكيانات فهي تستطيع تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملاحق، و بالتالي تستعمل إضافة إلى مدونة حسابات الإيرادات و التكاليف، مدونة حسابات حسب الوظيفة و المكيفة مع احتياجاتها و خصوصيتها.

يجب تحديد و إبراز الإيرادات و التكاليف الخاصة بالنشاط العادي، و التي لها تأثير عليه تحت فصول خصوصية في حساب النتائج، لتوضيح فعالية الكيان و نجاعته خلال الفترة مثل: تكلفة إعادة هيكلة الأنشطة، التدني و التناقص الاستثنائي لقيم المخزون، التكاليف الناتجة عن التخلي جزئيا عن النشاط.

أما بالنسبة للنتيجة غير العادية، فهي تمثل طابعا استثنائيا و تحدث نتيجة حوادث أو معاملات خارج النشاط العادي للمؤسسة مثل: نزع الملكية، الكارثة الطبيعية و غير المتوقعة.

و فيما يخص حساب نتيجة البنوك و المؤسسات المالية الأخرى، فهو يضم الإيرادات و التكاليف حسب طبيعتها و يوضح مبالغ أهم أنماطها، حيث يمثل حساب النتائج أو الملحق الخاص بهذه الكيانات ما يلي:

- منتوجات الفوائد و ما شابهها.

- تكاليف الفوائد و ما شابهها.

- الحصص المستلمة.

- الأتعاب و العمولات المقبوضة.

- الأتعاب و العمولات المدفوعة.

الإيرادات الصافية الناتجة عن التنازل عن السندات.

- الإيرادات و التكاليف الخاصة بعمليات الصرف.

- إيرادات الاستغلال الأخرى.

- خسائر القروض و التسبيقات الممنوحة و غير القابلة للاسترداد.

- تكاليف الإدارة العامة.

-تكاليف الاستغلال الأخرى.

تتم المقاصة بين عناصر الإيرادات و التكاليف لتحديد الرصيد الصافي و تقديمه في حساب النتائج، إذا كانت تلك العناصر مرتبطة أساسا بأصول و خصوم هي نفسها محل المقاصة،أو إذا كانت نتيجة معاملات متجانسة و مماثلة و كان تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا كالأرباح و الخسائر الناجمة عن أدوات مالية محتازة في محفظة المعاملات التجارية، أو كانت هذه المقاصة يفرضها التنظيم و يسمح بها.

و بناء على ما سبق يتم حساب نتيجة التكاليف و الإيرادات الخاصة بالسنة المالية و تحديدها (حتى ولو كانت معلومة)، بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية، و في حالة ظهور حوادث بعد إقفال السنة المالية و التي لها علاقة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال، يتم القيام بالتصحيحات اللازمة إذا كانت تساعد في تقديم معلومات تساهم في تقييم أفضل للأصول أو الخصوم القائمة عند تاريخ الإقفال.

3-جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة و غير المباشرة):

و هي القائمة التي توضح المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية من أجل تقييم كفاءة المؤسسة النقدية و مدى قدرتها على توليد الأموال، و مساعدة المستثمرين و الدائنين و غيرهم في تحليلاتهم النقدية، حيث يعرض جدول سيولة الخزينة مدخلات و مخرجات الموجودات المالية حسب مصدرها خلال السنة المالية من خلال تقديم: [1]

- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره ، ص 26.

- التدفقات المالية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية كعمليات سحب أموال لشراء الاستثمارات، تحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.

- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التمويلية.

- تدفقات الأموال الناتجة عن فوائد وحصص الأسهم.

ترتب التدفقات الداخلة و الخارجة كلا على حدا، و تقدم بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى بناء على نوع النشاط الذي صنفت فيه تلك التدفقات، و بالنسبة للتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية فهي تقدم بالطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة حيث تتمثل الطريقة المباشرة في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج المواد الإجمالية (العملاء، الموردين، الضرائب.....) بهدف إبراز تدفق مالي صافي.

- تقريب التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المعنية.

و تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة صافي دخل المؤسسة المعد وفقا لأساس الاستحقاق، و صافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي.

أما الطريقة غير المباشرة فتتمثل في تعديل النتيجة الصافية مع أخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الإهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين،....).

- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).

- التدفقات المالية الخاصة بأنشطة التمويل أو الاستثمار(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) حيث تقدم هذه النفقات كل على حدا.

تتميز هذه الطريقة بسهولة المقارنة مع الطريقة المباشرة، لكن تواجهها بعض الانتقادات مثل:

صعوبة التعرف على النشاطات التشغيلية للمؤسسة، و عدم إمكانية معرفة النشاطات التي أدت إلى توليد النقدية.

وتتمثل الموجودات المالية التي تمتلكها المؤسسة في:

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق و الودائع عند الإطلاع (بما في ذلك الكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب، و غيرها من تسهيلات الصندوق).

- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل، السهلة التحويل إلى سيولة و تخضع لخطر ضعيف في تغير قيمتها).

يمكن تقديم التدفقات المالية التالية على أنها مبالغ صافية:

- ✓ السيولات و شبه السيولات التي يمتلكها الزبائن.
- ✓ العناصر السريعة الدوران، و المبالغ المرتفعة و الاستحقاقات القصيرة الأجل.

1-3 بنية جدول تدفقات الخزينة:

ترتب تدفقات الخزينة كما يلي:[1]

1-1-3 وظيفة الاستغلال: تشمل مختلف العمليات الرئيسية للمؤسسة وكل العمليات التي لا يمكن إدراجها ضمن بقية الأصناف.

2-1-3 وظيفة الاستثمار: تضم كل العمليات المرتبطة بحيازة الأصول الدائمة و التنازل عنها و قد تشمل الاستثمارات المالية كالسندات، القروض و سدادها.

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتورة ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ،2004، ص 166- 167.

3-1-3 وظيفة التمويل: تتمثل في العمليات الناجمة عن التغير في الأموال الخاصة و مديونية المؤسسة من زيادة و نقصان في الأموال الخاصة، الديون، التسبيقات المالية المستلمة، ومكافآت رأس المال المدفوعة خلال السنة.

4- جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الحسابات المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية، و تتمثل المعلومات الواجب تقديمها في هذا الجدول في: [1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة.
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء.
- الإيرادات و المصاريف الأخرى التي تم الاعتراف بها مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، الرفع،.....).
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5- ملحق القوائم المالية:

يبين ملحق القوائم المالية القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، و يتضمن ملاحظات و توضيحات لمضمون القوائم المالية لتسهيل فهمها و إزالة الغموض عنها، حيث يشمل على المعلومات التالية: [2]

- تحديد الطرق و الأساليب المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة عند إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن المعلومات التي لم يتم عرضها في الميزانية و حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة، لتكملها و تساعد في فهمها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.
[2] نفس المرجع ، ص 27.

- البيانات و المعلومات الخاصة بالمؤسسات المشاركة و المشتركة، الشركة الأم و فروعها، و كذلك توضيح المعاملات مع هذه الكيانات أو مسيريها إذا اقتضى الأمر ذلك: طبيعة العلاقة، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تتعلق ببعض العمليات الخاصة الضرورية.

- يجب أن تعرض و تقدم الملاحظات المكملة للقوائم المالية بطريقة منظمة و مرتبة بصورة متسلسلة،و يجب الإشارة لكل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة إلى الفقرة الخاصة بها في الملاحظات الملحقة، وإن حدث و ظهرت بعض الحوادث بعد تاريخ الإقفال و لم تؤثر على وضع الأصل أو الخصم بالنسبة للفترة السابقة للإقفال، فلا داعي لإجراء أي تعديل أو تصحيح، لكن في حالة كون الحادث يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية فيجب الإفصاح عنها في الملحق من خلال الإعلام عن ما يلي:

- طبيعة الحادث.

- تقدير التأثير المالي، و تحديد أسبابه في حالة عدم القدرة على تحديده و تقديره.

تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي المعلومات الخصوصية الضرورية لمستخدمي القوائم المالية من أجل:

- فهم النجاعة الماضية.
- تقييم الأخطاء و مردودية الكيان.

و في هذا الصدد و استنادا إلى قوائمها المالية المدمجة، تقدم على الخصوص معلومات تخص:

- مختلف أنماط الإيرادات و الخدمات التابعة لنشاطها.
- مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

ثالثا:نماذج القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تشكل نماذج الكشوف المالية نماذج قاعدية يجب تكييفها مع كل كيان، قصد توفير معلومات مالية تستجيب و متطلبات التنظيم، من إحداث فصول جديدة أو حذف فصول لعدم ملائمتها و أهميتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وندرجها فيما يلي: [1]

الجدول رقم(04): ميزانية السنة المالية المقفلة في.....

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N إهتلاك رصيد و مؤونات	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-37.

أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

(1)لا تستعمل إلا لتقديم القوائم المالية المدمجة

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصدارها			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			

مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
المجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

الجدول رقم (05): حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة.... من إلى...

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			

الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا في تقديم القوائم المالية المدمجة.

الجدول رقم(06): جدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة) الفترة من ....إلى....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			

المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الجدول رقم(07): جدول سيولة الخزينة(الطريقة غير المباشرة) الفترة من ....إلى....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
- الإهتلاكات و الأرصدة			
- تغير الضرائب المؤجلة			
- تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردين و الديون الأخرى			
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			

تدفقات أموال الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الجدول رقم (08): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوات الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						

الرصيد في 31 ديسمبر n-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n						

و فيما يلي سندرج نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق:[1]

الجدول رقم(09): تطور التثبيتات و أصول مالية غير الجارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

الجدول رقم(10): جدول الإهتلاكات

الفصول و الأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيتات معنوية تثبيات عينية					

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، ص ص 41-43.

مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

الجدول رقم(11): جدول المساهمات (فروع و كيانات مشاركة)

الفروع و الكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض و التسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان1 الكيان 2								

الجدول رقم (12): جدول المؤونات

الفصول و الأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية مؤونات للمعاشات و الواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية مؤونات للمعاشات و الواجبات المماثلة مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

الجدول رقم(13): كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و 5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المحور السادس:

المعيار الدولي رقم 1 IAS

العرض في القوائم المالية

تمهيد:

إن عملية إعداد و عرض القوائم المالية تعتبر أهم جزئية يجب مراعاتها حتى تظهر الوضع المالي الحقيقي و الفعلي للمؤسسة ، و لهذا قد اهتمت معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار يختص بإظهار أساليب العرض و أهم القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها و متطلباتها الأساسية.

أولا- نطاق المعيار: IAS1

ينطبق المعيار IAS1على جميع الشركات التي تنشأ حساباتها وتنشرها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقد تكون هناك حاجة إلى معلومات إضافية وفقا لمعايير محددة لقطاعات نشاط معينة كقطاع الخدمات المصرفية و شركات التأمين، وينطبق المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية الفردية والحسابات الموحدة ، ولا ينطبق على البيانات المالية المرحلية أو التوقعات .[1]

ثانيا-الهدف من المعيار:

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، المتطلبات العامة لعرض القوائم بهدف ضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية للمنشأة لفترات سابقة ، و مع البيانات المالية للمؤسسات الأخرى المماثلة ويحدد المبادئ العامة لعرض البيانات وكيفية تنظيمها، والحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في كل قائمة من القوائم المالية (محتوى البيانات المالية).[2]

ثالثا-الغرض من إعداد القوائم المالية :

يمكن حصر أهم الأهداف لعرض القوائم المالية ضمن المعيارIAS1 فيما يلي : [3]

- توفير معلومات حول المركز المالي للشركة والتغيرات في الوضعية المالية والأداء المالي.

[1] **Odlie Barbe Dandon , Laurent Didelot , Maitriser les IFRS, 3 éme edition, les guides de gestion Rf ,groupe revue Fiduciaire, Belgique,2007, P562.**
[2] **Stéphane Brun, guide d'application des Normes IAS/IFRS, Berti édition, Alger, 2011, P93**
[3] **Odlie Barbe , Laurent Didelot, op cit, P562.**

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية والنتائج، والتي تساعد في عملية التنبؤ.
- المساهمة في اتخاذ القرارات و الاستفادة من قبل مجموعة واسعة من مستخدمي القوائم المالية.

رابعا-اعتبارات عامة لإعداد القوائم المالية:[1]

1-العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

حيث يجب أن يتم عرض البيانات المالية الحقيقية التي تعكس المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة ، ويقتضي العرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعاريف، و معايير الاعتراف الخاصة بالأصول والالتزامات والمصاريف والدخل .

حيث يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم بإعداد بيان صريح وغير متحفظ عن ذلك الامتثال في الملاحظات (الملاحق)، ويجب على هذه الأخيرة عدم وصف البيانات بأنها تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمتثل لجميع المتطلبات .

2-فرضية استمرارية النشاط:

يجب على إدارة المنشأة عند إعداد بياناتها المالية أن تقوم بإجراء تقييم لقدرتها على الاستمرار والبقاء وأن تقوم بإعداد بياناتها المالية على أساس الاستمرارية مالم تكن لدى الإدارة نية للتصفية أو التوقف عن النشاط، و عندما تكون لدى الإدارة معلومات تفيد بعدم التأكد المادي المتعلق بأحداث أو ظروف تدعو إلى الشك في قدرة المؤسسة على البقاء، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحالات عن عدم التأكد،

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كما تم إصدارها في 1 جانفي 2012، الجزء (أ)، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012، ص ص 525 -530.

فعندما لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها على أساس استمرارية النشاط يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس المعتمد في إعداد البيانات المالية وأسباب عدم اعتبارها كمؤسسة مستمرة.

3-أساس الاستحقاق المحاسبي :

يجب على المنشأة إعداد بياناتها المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم الاعتراف بالبنود كالأصول ، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل والمصاريف عندما تلبي التعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بكل عنصر.

4- الأهمية النسبية والتجميع:

يجب على المنشأة عرض كل فئة مادية من البنود المماثلة بشكل منفصل، كما ينبغي عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير مادية.

إذ تنجم البيانات المالية عن معالجة كميات كبيرة من العمليات أو الأحداث الأخرى التي يتم تجميعها في مجموعات حسب الطبيعة أو الوظيفة ، ثم تتم عملية التجميع و التصنيف من خلال عرض بيانات مختصرة و مصنفة على شكل بنود ، وإذا كان أحد البنود غير المادية منفردا يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في البيانات أو في الإيضاحات.

5-عدم المقاصة :

تمنع المنشأة من إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف مالم تقتضي أو تجيز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذلك .

6-دورية إعداد التقارير:

على المنشأة عرض البيانات المالية مرة واحدة في السنة على أقل تقدير، بما في ذلك المعلومات المقارنة و في حالة تغيير المنشأة لنهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها، وتقوم بالعرض لفترة تزيد أو تقل عن سنة يجب عليها الافصاح عن مايلي:

- الفترة التي تغطيها البيانات المالية

-السبب وراء إعماد فترة تزيد أو تقل عن سنة

- حقيقة أن المبالغ الم المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل

7-المعلومات المقارنة:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإقرار عنها في البيانات المالية للفترة الحالية، وتدرج معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية و هذا باستثناء عندما تجيز أو تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عكس ذلك

8- اتساق العرض :

تحتفظ المنشأة بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها باستثناء الحالات التالية:

أ- إذا كان واضحا و بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة بياناتها المالية، أن عرضا أو تصنيفا آخر يكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار معايير اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية ضمن المعيار المحاسبي IAS8 .

ب- إقتضاء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغييرا في العرض.

خامسا:عرض القوائم المالية ضمن المعيار:

1-عرض بيان المركز المالي:

لا يحدد المعيار IAS1 مخططا الزاميا لعرض القوائم المالية لكنه يحدد بعض المبادئ الأساسية التي يجب إحترامها و هي كالتالي : [1]

[1]Wolf gang Dick , Missionier Piera, Comptabilité financière en IFRS, Pearson education, France, 2006, P4.

- عرض مفصل للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الجارية
- التمييز ضمن الأصول والالتزامات بين العناصر الجارية وغير الجارية ، عادة ما يتم اعتماد عتبة السنة الواحدة فالعناصر التي تكون مدة بقائها أقل من سنة تصنف بالجارية و العناصر التي تتعدى السنة تصنف بالعناصر غير الجارية.

و يتضمن بيان المركز المالى الحد الأدني للبنود التي يجب تضمينها و هي : [1]

- الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- الإستثمار العقاري
- الأصول غير الملموسة
- الأصول المالية
- الاستثمارات المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية
- الأصول البيولوجية
- المخزونات
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى
- النقد والنقد المعادل
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى
- المخصصات
- الإلتزامات المالية
- الالتزامات والأصول الخاصة بالضرائب الجارية

[1] **Abbas Ali Mirza and others, IFRS Practical implementation guide and work book, Second edition, John Wiley & Sons Inc,Unated States of America, 2008, P17.**

- الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية
- رأس المال المصدر والاحتياطات المنسوبة إلى حملة الأسهم في الشركة الأم

2-عرض بيان الدخل والدخل الشامل الآخر:

يهدف بيان الدخل والدخل الشامل الآخر إلى توفير مقاييس للأداء داخل المؤسسة، ويقوم على المنطق التحليلي بالاعتماد على التكلفة من العوائد. و يمكن أن يتم عرضه وفق نموذجين على أساس الطبيعة أو على أساس الوظيفة بالشكل الذي يوفر معلومات جيدة و ملائمة .[1]

لدى المنشأة الخيار في عرض جميع مكونات الدخل الشامل المعترف بها خلال الفترة إما في بيان واحد للدخل الشامل أو في بيانين ، بيان يعرض مكونات الربح أو الخسارة ضمن بيان دخل منفصل وبيان ثاني يبدأ بالربح والخسارة ويعرض مكونات أخرى للدخل الشامل ضمن حقوق الملكية . [2]

يتضمن الحد الأدنى للبنود التي يجب تضمينها ضمن بيان الدخل (الربح والخسارة)و بيان الدخل الشامل الآخر مايلي:[3]

- الربح (الإيراد)
- تكاليف التمويل
- الحصة في أرباح أو خسائر الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية

[1] **Pascal Barneto ,Normes IFRS Application Aux états financiers, 2 ème edition, Dunod, Paris, 2006, P262.**
[2] **Barry J. epsten , Eva K. Jermakowicz, IFRS 2008 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,Jhon Wiley & Sons Inc, United State of America, 2008, P87.**
[3] **Abbas Ali Mirza and others, op-cit, P18-19.**

- إجمالي الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات المتوقفة والأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها عند التخلص من الأصول أو تصفية أحد الفروع
- حسابات الضرائب
- الربح أو الخسارة
- حقوق الأقلية و مساهمي حقوق الملكية للشركة

3-بيان التدفقات النقدية:

تقدم قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساسا ما لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد، وحاجة المنشأة للإستفادة من التدفقات النقدية ،و يحدد المعيار المحاسبي الدولي IAS7 المتطلبات الأساسية لعرض قائمة التدفقات النقدية و الإفصاح عنها والتي سنتناولها بالتفصيل في محورنا الموالي.

4-بيان التغيرات في أدوات حقوق الملكية:

يتم خلاله عرض ومتابعة والإفصاح عن جميع التغيرات في مكونات حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية و يتضمن بيان التغيرات في أدوات حقوق الملكية المعلومات الأساسية التالية:

- ✓ إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم وإلى حصة الأقلية بشكل منفصل.
- ✓ آثار التطبيق وإعادة البيان بشكل رجعي المعترف بهما طبقا للمعيار TAS8 لكل بنود حقوق الملكية.
- ✓ التسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير من ربح أو خسارة ودخل شامل آخر أو معاملات مع المالكين والتي تظهر بشكل منفصل

كالمساهمات والتوزيعات على المالكين والتغيرات في خصوص الملكية في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى ربح أو خسارة.

5-الإيضاحات (الملاحق):

توضح أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المعتمدة والمطبقة ، وتفصح عن كافة المعلومات و التفاصيل الإضافية غير المعروضة في البيانات المالية الأخرى والضرورية لفهم هذه الأخيرة، وتساهم في الإفصاح الجيد عنها و تفسير جميع النقاط المرتبطة بها في شكل ملاحظات أو سرد عددي بطريقة منتظمة من خلال استخدام إشارات مرجعية لكل بند من بنود البيانات المالية (القوائم المالية) [1].

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كما تم إصدارها في 1 جانفي 2012، مرجع سبق ذكره، ص 542-543.

المحور السابع:

المعيار المحاسبي الدولي IAS7

قائمة التدفقات النقدية

تمهيد:

تحدد قائمة التدفقات النقدية الأثر النقدي لكافة النشاطات التي تمارسها المنشأة و أشكال التدفقات المحققة من الأنشطة التشغيلية أو التمويلية أو الإستثمارية، و أثرها في عملية إتخاذ القرارات بالنسبة للمنشأة و نظرا لأهميتها فقد خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي IAS7 لمتطلبات العرض و الإفصاح الخاصة بإعداد هذه القائمة.

أولا-هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد و النقد المعادل للمنشأة من خلال إعداد بيان التدفقات النقدية خلال الفترة مع تقسيمها إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

ثانيا- نطاق المعيار

يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية طبقا لمتطلبات هذا المعيار، و أن تقوم بعرضها كجزء متمم لبياناتها المالية عن كل سنة مالية تتطلب إعداد وعرض البيانات المالية. [1]

ثالثا-تعريفات المصطلحات الأساسية بالمعيار:

فيما يلي تعريف أهم المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار: [2]

1-النقدية : ويقصد بها النقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب.

2-النقدية المعادلة : وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية أو السيولة والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

3-التدفقات النقدية : وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها .

[1] **Odlie Barbe Dandon et Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, op-cit, P 582.**

[2] **الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين Socpa، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 1-18، السعودية ، 2018، ص 4.**

4-الأنشطة التشغيلية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية .

5-الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر ضمن معادلات النقد.

6- الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية المساهم بها و القروض الخاصة بالمنشأة .

رابعا-عرض قائمة التدفقات النقدية:

يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية، والتمويلية وذلك وفقا للمتطلبات الأساسية التالية:[1]

- ✓ على كل منشأة أن تعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها. ويساعد تبويب التدفقات النقدية حسب الأنشطة في تقديم معلومات تفيد المستخدمين في تقدير أثر تلك الأنشطة على الوضع المالي للمنشأة وفي تقدير النقدية وما يعادلها. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا في تقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

- ✓ من الممكن أن تتضمن عملية واحدة تدفقات نقدية تخص أكثر من نشاط، فعلى سبيل المثال فإن عملية سداد أحد القروض قد تشتمل على سداد أصل الدين بالإضافة إلى الفوائد، وفي هذه الحالة يمكن تصنيف الفوائد باعتبارها نشاط تشغيلي أما سداد أصل الدين فيمكن

[1] **Deloitee, IFRS in your pocket , Deloitee Touche Tohmatsu , London , 2009, P54-55**

اعتباره نشاطا تمويليا.

- ✓ يتم الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة (الموصى بها) أو غير المباشرة.
- ✓ التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل تصنف على أنها تشغيلية ما لم يكن من الممكن تحديدها على وجه التحديد بأنشطة التمويل أو الاستثمار.
- ✓ سعر الصرف المستخدم لترجمة المعاملات بعملة أجنبية والتدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية هو السعر الساري في تاريخ التدفقات النقدية.
- ✓ يتم عرض التدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة بالحصول على أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو الأعمال الأخرى بشكل منفصل ومصنفة على أنها أنشطة استثمارية ، مع إفصاحات إضافية محددة.
- ✓ يتم استبعاد معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقد من بيان التدفقات النقدية ، و بخصوص كل نوع من أنواع الأنشطة يتطلب المعيار ما يلي:

1- التدفقات من الأنشطة التشغيلية

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المنشأة ، و لذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية

من الأنشطة التشغيلية ما يلي :

- ✓ المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات .
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات .
- ✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- ✓ المدفوعات النقدية للعاملين أو غيرهم.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن التأمينات .
- ✓ المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

ورغم أن بعض العمليات كبيع أصل ثابت، قد ينتج عنها مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة، إلا أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالأنشطة الاستثمارية .

في حالة احتفاظ إحدى المنشآت بأوراق مالية أو قروض لأغراض التعامل أو الاتجار فيها، فإنها تعتبر مشابهة للمخزون الذي يتم الحصول عليه بغرض البيع، ولذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بشراء وبيع تلك الأوراق يجب أن تبوب كتدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية. وقياسا على ذلك فإن القروض و السلف التي تقدمها المنشآت المالية تبوب عادة ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وذلك بسبب ارتباط تلك التدفقات بالأنشطة الرئيسية المتعلقة بتوليد الإيرادات.

2- التدفقات من الأنشطة الاستثمارية

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن

تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة عن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- ✓ المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الملموسة أو غير الملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.
- ✓ المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.
- ✓ المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشآت الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة(و هذا لا يشتمل على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها).
- ✓ المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشآت الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة(و هذا لا يشتمل على المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجار فيها).
- ✓ القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى (ولا يشمل ذلك على القروض و السلف التي تقدمها المنشآت المالية).
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمنشأة (ولا يشمل ذلك القروض و السلف الخاصة بالمنشآت المالية).
- ✓ المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو

المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائي للتحوط لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصينه أو التحوط له .

3- التدفقات من الأنشطة التمويلية

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- ✓ النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استردادا أسهم سبق للمنشأة إصدارها .
- ✓ النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو الكمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل .
- ✓ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.
- ✓ النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي . [1]

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كما تم إصدارها في 1 جانفي 2012، مرجع سبق ذكره ،ص ص 572-574.

المحور الثامن:

أسئلة و تمارين في مادة معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

بعد أن تعرضنا لمادة معايير المحاسبة الدولية من تطور تاريخي و مفاهيمي و آليات العرض و الإفصاح عن القوائم المالية و قائمة التدفقات النقدية ، و آليات تبني المعايير في النظام المحاسبي المالي بالجزائر، نقوم ضمن هذا المحور بإدراج تمارين و أسئلة شاملة في مادة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

أولا -التمرين الأول:

قامت مؤسسة الزيبان بتاريخ 02 جانفي 2017 بشراء تجهيزات إنتاجية بقيمة 250.000 دج ، مصاريف النقل 10.000 دج، مدة إهتلاكها 10 سنوات .

بتاريخ 31 ديسمبر 2017 كانت القيمة العادلة لهذه التجهيزات = 260.000 دج ، و القيمة النفعية 230.000 دج .

إذا علمت أن المحاسب عند الإعتراف الأولي لهذه التجهيزات صنفها ضمن التصنيف **لغرض المتاجرة**

1- متى يجب القيام بالإعتراف الأولي.
2- حدد القياس الأولي للتجهيزات الانتاجية (ماهي التكلفة المعتمدة).
3- حدد الأسلوب المعتمد في عملية التقييم، و ماهي القيمة المعتمدة عند القياس اللاحق؟ و لماذا؟
4- في حالة تم تصنيف هذه التجهيزات كمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق عند الاعتراف الأولي؛ فماهي قيمتها عند القياس اللاحق (التقييم)؟

ثانيا-حل التمرين الأول:

1-يجب القيام بالاعتراف الأولي بتاريخ 02 جانفي2017 ..... ، عند تحول حقوق ملكية التجهيزات الانتاجية لمؤسسة الزيبان.

2-القياس الأولي للتجهيزات الانتاجية يكون بتاريخ 02 جانفي 2017 و حدد بـ 260.000دج ، و تكلفة الشراء هي التكلفة المعتمدة و هي مساوية لـ: ثمن الشراء +مصاريف النقل (260.000=10.000+250.000).

3-الأسلوب المعتمد في عملية التقييم هو إحتساب القيمة القابلة للتحصيل لأن الاعتراف المبدئي كان ضمن التصنيف لغرض المتاجرة ، و القيمة المعتمدة هي 260.000 دج القيمة العادلة ، لأنها أكبر من القيمة النفعية.

4-في حالة تم تصنيف هذه التجهيزات كمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق عند الاعتراف الأولي؛ فقيمتها عند القياس اللاحق (التقييم) هي التكلفة المطفأة 234.000 دج ...و هي مساوية لـ التكلفة التاريخية – قسط الاهتلاك السنوي (260.000دج- 26.000)، قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة الشراء (التكلفة التاريخية) / مدة الاهتلاك (26.000=10/260.000) = 234.000دج

ثالثا-التمرين الثاني:

1- ماالفرق بين كل من : - IFRS و IAS

- IASB و IASC
- SIC و IFRIC

2- ماهي القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ؟ أذكرها مع شرح دور كل منها؟

3- تختلف حاجات مستخدمي القوائم المالية. فماهي أهم الحاجات التي قد يبحث عنها كل من الجمهور، المستثمرين، و أصحاب المؤسسات (الملاك) ضمن القوائم المالية؟

4- لماذا تواجه المؤسسات الجزائرية مشكلة في تبني مفهوم القيمة العادلة عند إجرائها لعمليات التقييم و إعادة التقييم؟؟

رابعا-حل التمرين الثاني:

1 -الفرق: - **IAS و IFRS :** IAS International Accounting standards معايير المحاسبة الدولية هي تصدر من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC قبل تاريخ 2001، أما IFRS: International Financial Reporting Standards معايير التقارير المالية الدولية فتصدر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من تاريخ 2001 و ما بعده

-IASC و IASB: IASC/international Accounting standards committee لجنة معايير المحاسبة الدولية ، أما IASB :International Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدوليه لهما نفس الدور و المهام و هي نشر و إصدار المعايير؛ لكن IASB تأسس سنة 2001 و جاء كهيئة تابعة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASCF و يعمل بالتنسيق مع الهيئات الأخرى ، أما اللجنة IASCفكانت قبل إنشاء IASCF و كانت هيئة مستقلة بذاتها عن الهيئات الأخرى

-SIC و IFRIC: SIC/Standing Interpretations committee لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية تقدم تفسيرات للمعايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.أماIFRIC/International Financial Reporting Interpretaions Committee لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية فهي تقدم تفسيرات لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

2-القوائم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي هي:

- الميزانية(قائمة المركز المالي): دورها هو إظهار المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين ،و قدرتها على التوفير السيولة و تسديد دينها و نسبة استقلاليتها المالية.
- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): دورها إظهار مقدار الأرباح و الخسائر الناجمة عن الأنشطة التمويلية ، التشغيلية، و الاستثمارية للمؤسسة.

- قائمة التغيرات في أدوات حقوق الملكية (الأموال الخاصة): دورها إبراز كافة أدوات حقوق الملكية للمؤسسة ، و الزيادة و النقصان في رأس المال و الأسهم و غيرها من أدوات حقوق الملكية ، و مختلف التغيرات التي تحصل فيها كتوزيع الأرباح ، الرفع من رأس المال.....و غيرها.
- قائمة التدفقات النقدية أو تدفقات الخزينة: تظهر التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة حسب الأنشطة المختلفة ، و السيولة الموجودة بخزينة المؤسسة.
- قائمة الملاحق: دورها هو تقديم إيضاحات أكثر لكل من الميزانية، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات حقوق الملكية ؛ و الإفصاح عن كافة العمليات (الكيفية) التي تحدث بالمؤسسة و لا يمكن قياسها كميا.

3- تختلف حاجات مستخدمي القوائم المالية : فالحاجات التي يحتاج لها: (ضمن القوائم المالية)

- حاجات الجمهور هي : معلومات تفيد قراراتهم الاستهلاكية و النفعية و الاجتماعية و الاقتصادية ، كمعرفة أسعار المنتجات و تركيبتها و الافصاح البيئي الذي يؤثر على محيطهم و صحتهم و الإطلاع على مدى ازدهار المؤسسات.
- حاجات المستثمرين: البحث عن معلومات توجه قراراتهم الاستثمارية ، كقدرة المؤسسة على سداد ديونها، قدرتها على توفير السيولة ، نسبة إستقلاليتها المالية ، قيمتها، مركزها المالي، تدفقاتها ، سياسة توزيع الأرباح بها.(معلومات عن مدى المخاطر و العوائد و الأرباح المتوقعة).
- أصحاب المؤسسات: معلومات توجه قراراتهم الإدارية و التسييرية الحالية منها و المستقبيلة، و معلومات تضمن الصورة الجيدة لنشاط المؤسسة و تضمن لها تحقيق أرباح و تحسين سمعتها و تحقيق أهدافها التوسعية (في مجملها تحقيق الاستقرار و الربحية).

4- تواجه المؤسسات الجزائرية مشكلة في تبني مفهوم القيمة العادلة عند إجرائها لعمليات التقييم و إعادة التقييم و هذا بسبب عدم توفر أسواق مالية و أسواق سلع نشطة و بسبب قلة المعلومات أو عدم توفرها و المتعلقة بتحديد الأسعار.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

1.أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية(المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية المصرية)، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية،مصر،2003.

2.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 ،25 مارس 2009.

3.الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين Socpa، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 1-18، السعودية ، 2018.

4.بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة(وفق المخطط المحاسبي الوطني) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1994.

5.بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

6.حسين قاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1997.

7.حسين القاضي ، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر و التوزيع، ،عمان،الأردن، 2008.

8.حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2008/2007.

9.خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007 ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، مكتبة الجامعة الشارقة، عمان، الأردن، 2008.

10.خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

11.رأفت حسين مطر، المحاسبة الدولية ، المكتبة المركزية ، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2008.

12.سعد بوراوي،الأسس و المبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي و المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري IAS/IFRS، ، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد

NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية القطب الجامعي الجديد،الوادي،الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010.

13.سعود جايد مشكور، معايير المحاسبة الدولية iasc و معايير الإبلاغ المالي ifrs أطر نظرية و تطبيقات عملية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، 2021 .

14.شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة،الجزائر، 1992.

15.شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، السداسي الأول 2016.

16.طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية ، كلية التجارة، جامعة عين الشمس،الإسكندرية، مصر،2006.

17.عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18.عبد الناصر نور، طلال الججاوي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الأردنية(متطلبات التوافق و التطبيق)، جامعة الإسراء، الأردن،2008.

19.مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الموقع الالكتروني www.kantakji.com،2010.

20.محمد أبو نصار،.جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية و العلمية، عمان، الأردن،2008.

21.محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر،2005.

22.محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة (دراسة موضحة بأمثلة و مرفقة بتمارين و مسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني)، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

23.مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كما تم إصدارها في 1 جانفي 2012، الجزء (أ)، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012.

24.هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، الجزائر ،2007.

25.هوام جمعة،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2010.

26.يوحنا آل آدم،.صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية وعملية، الطبعة الأولى ،دار الحماد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.

27.يونس حسن الشريف و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، منشورات قازيونس، بنغازي- ليبيا، 1989، ص 34-35.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

28.Abbas Ali Mirza and others, IFRS Practical implementation guide and work book, Second edition, John Wiley & Sons Inc,Unated States of America, 2008.

29.Barry J. epsten , Eva K. Jermakowicz, IFRS 2008 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,Jhon Wiley & Sons Inc, United State of America, 2008.

30.Deloitee, IFRS in your pocket , Deloitee Touche to Tohmatsu , London , 2009.

31.Garry Carnegie and others, redefining accounting for tomorrow , Preparing future-ready professionals, IFAC, 6 April 2021.

32.Ministère des finances, Direction générale de la comptabilité, Conseil national de la comptabilité, instruction n°=02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010, novembre 2009.

33.Odlie Barbe Dandon , Laurent Didelot , Maitriser les IFRS, 3 éme edition, les guides de gestion Rf ,groupe revue Fiduciaire, Belgique,2007.

34.Pascal Barneto ,Normes IFRS Application Aux états financiers, 2 ème edition, Dunod, Paris, 2006.

35.Stéphane Brun, guide d'application des Normes IAS/IFRS, Berti édition, Alger, 2011.

36.Wolf gang Dick , Missionier Piera, Comptabilité financière en IFRS, Pearson education, France, 2006.

المواقع الإلكترونية:

37.https://ncert.nic.in/ncerts/l/keac101.pdf

38.http://ar.wikipedia.org

39.https://www.iasplus.com/en/standards/standards

40.www.kantakji.com