

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : محاسبة

مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

– دراسة ميدانية –

تحت إشراف :
د. شنوف شعيب

من إعداد الطالبة :

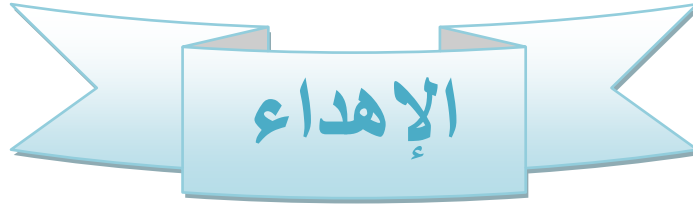
رحيش سعيدة

أعضاء لجنة المناقشة :

بوزيدة حميد	أستاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس	رئيسا
شنوف شعيب	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة بومرداس	مقررا
براق محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	ممتحنا
حواس صلاح	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 03	ممتحنا
شنايت صباح	أستاذة محاضرة قسم أ	جامعة بومرداس	ممتحنة

السنة الجامعية : 2013 / 2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



إلى نبع العطف والحنان التي لا مثيل لها في الوجود " أمي الحبيبة " و إلى من أفنى حياته
لسعادتنا و غمرنا بحبه و كان لنا الدعم والسند " أبي الغالي " الشخصين اللذين لولاهما لما
وصلت إلى هذا المقام حفظهما الله.

إلى أعلى شخص في حياتي ، الذي منحني الحب والاحترام ووقف إلى جانبي في عملي هذا
وشجعني زوجي العزيز شريفي سيد علي .

إلى من منحني إحساس الأمومة ، فلذة كبدي ابني الغالي أيوب محمد موسى
إلى إخوتي الأعزاء التي قضيت معهم أجمل الأوقات " رقية ، أميرة ، شيماء عمر و محمد
إسلام "

إلى الجددين عمر و فاطمة الزهراء أطال الله في عمريهما ومنحهما الصحة والعافية.

إلى والدي الثانيين حماي وحماتي و إلى الأعزاء : أسماء ، ريان ، أسامة وأمين.

إلى كل أساتذتي الكرام وزملائي في العلم .



أحمد الله عز وجل على توفيقه لي في إنجاز هذا العمل

و أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور " شنوف شعيب " لقبوله الإشراف على
مذكرتي وللنصائح والتوجيهات القيمة التي أفادني بها ،

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا ال

فهرس المحتويات

الإهداء

شكر وعران

فهرس المحتويات.....	
قائمة الجداول.....	
قائمة الأشكال.....	
قائمة الملاحق.....	
قائمة الاختصارات.....	

المقدمة العامة

1. تمهيد.....ب	
2. مشكلة الدراسة.....ج	
3. فرضيات الدراسة.....ج	
4. أهمية الدراسة.....د	
5. أهداف الدراسة.....د	
6. مبررات الدراسة.....د	
7. حدود الدراسة.....هـ	
8. منهج الدراسة و أدواتها.....و	
9. الدراسات السابقة.....و	
10. مساهمة الدراسة.....ي	
11. هيكل الدراسة وتقسيماتها.....ك	

الفصل الأول : القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

2.....تمهيد	
3.....المبحث الأول : معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	

المطلب الأول : لمحة عن معايير الإبلاغ المالي الدولية	3
✓ أولا : ماهية معايير الإبلاغ المالي الدولية	3
✓ ثانيا : مزاي ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية	9
المطلب الثاني : التوافق المحاسبي	13
✓ أولا : اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول	13
✓ ثانيا : ماهية التوافق المحاسبي	15
المطلب الثالث : التوحيد المحاسبي الدولي	18
✓ أولا : ماهية التوحيد المحاسبي الدولي	18
✓ ثانيا : مراحل التوحيد المحاسبي والانتقادات الموجهة إليه	20
المبحث الثاني : إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	21
المطلب الأول : عموميات حول القوائم المالية	21
✓ أولا : ماهية القوائم المالية	21
✓ ثانيا : القوائم المالية والتقارير المالية	22
المطلب الثاني : الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	23
✓ أولا : مفهوم الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية	23
✓ ثانيا : مكونات الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية	24
المطلب الثالث : القوائم المالية الأساسية	29
✓ أولا : الميزانية و حسابات النتائج	29
✓ ثانيا : قائمتي التدفقات النقدية و تغيرات الأموال الخاصة	35
المبحث الثالث : ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية	41
المطلب الأول : المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بترجمة القوائم المالية	41
✓ أولا : معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تناولت موضوع الترجمة	41
✓ ثانيا : العملات وأسعار الصرف	42

المطلب الثاني : ماهية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	45
✓ أولا : مفهوم ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	45
✓ ثانيا : مشاكل ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	45
المطلب الثالث : كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	46
✓ أولا : الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	46
✓ ثانيا : مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.....	50
📌 خلاصة	51

الفصل الثاني : دراسة مقارنة للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد.....	53
المبحث الأول : محاولة تكييف المنظومة المحاسبية في الجزائر مع معايير الإبلاغ المالي الدولية....	54
المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي.....	54
✓ أولا : مفهوم النظام المحاسبي.....	54
✓ ثانيا : مقومات النظام المحاسبي.....	56
المطلب الثاني : إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي.....	58
أولا : الإصلاح المحاسبي في الجزائر	58
✓ ثانيا : عموميات حول النظام المحاسبي المالي.....	64
المطلب الثالث : جديد وآثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية.....	69
✓ أولا : جديد النظام المحاسبي المالي	69
✓ ثانيا : آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية	70
المبحث الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية	71
المطلب الأول : عموميات حول القياس المحاسبي.....	71

71.....	✓ أولا : ماهية القياس المحاسبي.....
73.....	✓ ثانيا : التكلفة التاريخية.....
74.....	المطلب الثاني : بدائل القياس المحاسبي كما تضمنتها معايير الإبلاغ المالي الدولية.....
74.....	✓ أولا : القيم المستعملة في القياس المحاسبي.....
75.....	✓ ثانيا : القيمة العادلة.....
76.....	المطلب الثالث : قياس عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.....
76.....	✓ أولا : قياس عناصر الأصول والخصوم.....
76.....	✓ ثانيا : قياس العناصر الأخرى.....
77.....	المبحث الثالث : مقارنة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية..
77.....	المطلب الأول : المقارنة من حيث الشكل والإطار الفكري.....
77.....	✓ أولا : المقارنة من حيث الشكل.....
79.....	✓ ثانيا : المقارنة من حيث الإطار الفكري.....
81.....	المطلب الثاني : المقارنة من حيث قياس عناصر الأصول والخصوم .
81.....	✓ أولا : قياس عناصر الأصول.....
94.....	✓ ثانيا : قياس عناصر الخصوم.....
97.....	المطلب الثالث : من حيث قياس الإيرادات ، الأعباء وبعض العناصر الأخرى.....
97.....	✓ أولا : قياس الإيرادات والأعباء.....
102.....	✓ ثانيا : قياس بعض العناصر الأخرى.....
108.....	✚ خلاصة.....

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

110.....	✚ تمهيد.....
111.....	المبحث الأول : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة الأوراسي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.....

المطلب الأول : تقديم المؤسسة.....	111
✓ أولا : لمحة عن مؤسسة التسيير الفندقى الأوراسى.....	111
✓ ثانيا : القوائم المالية لمؤسسة التسيير الفندقى الأوراسى.....	111
المطلب الثانى : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة الأوراسى مع معايير الإبلاغ المالى الدولية من حيث الشكل والإطار الفكرى.....	118
✓ أولا : المقارنة من حيث الشكل.....	118
✓ ثانيا : المقارنة من حيث الإطار الفكرى.....	119
المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة الأوراسى مع معايير الإبلاغ المالى الدولية من حيث قياس عناصرها.....	120
✓ أولا : المقارنة من حيث قياس عناصر الميزانية.....	120
✓ ثانيا : المقارنة من حيث قياس العناصر الأخرى.....	123
المبحث الثانى : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروببة مع معايير الإبلاغ المالى الدولية.....	126
المطلب الأول : تقديم المؤسسة.....	126
✓ أولا : التعريف بمؤسسة NCA الروببة.....	126
✓ ثانيا : عرض القوائم المالية الخاصة بمؤسسة NCA الروببة.....	126
المطلب الثانى : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة NCA الروببة مع معايير الإبلاغ المالى الدولية من حيث الشكل.....	132
✓ أولا : المعيار المحاسبى الدولى الأول.....	132
✓ ثانيا : المعيار المحاسبى الدولى السابع ومعيار الإبلاغ المالى الدولى الأول.....	133
المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة NCA الروببة مع معايير الإبلاغ المالى الدولية من حيث قياس عناصرها.....	134
✓ أولا : قياس عناصر الأصول.....	134

141.....	✓ ثانيا : قياس العناصر الأخرى.....
147.....	المبحث الثالث : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية....
147.....	المطلب الأول : تقديم المؤسسة
147.....	✓ أولا : تعريف المؤسسة
148.....	✓ ثانيا : القوائم المالية للمؤسسة
153.....	المطلب الثاني : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل والإطار الفكري.....
153.....	✓ أولا : المقارنة من حيث الشكل
154.....	✓ ثانيا : المقارنة من حيث الإطار الفكري.....
155.....	المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قياس عناصرها.....
155.....	✓ أولا : المقارنة من حيث قياس عناصر الميزانية.....
162.....	✓ ثانيا : المقارنة من حيث قياس العناصر الأخرى.....
167.....	✚ خلاصة

الخاتمة

169.....	1. تمهيد.....
170.....	2. نتائج الدراسة.....
170.....	✓ النتائج النظرية.....
171.....	✓ النتائج التطبيقية.....
171.....	3. اختبار الفرضيات.....
173.....	4. التوصيات.....
173.....	5. آفاق الدراسة.....
175.....	قائمة المصادر والمراجع.....
184.....	الملاحق.....
	الملخص

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الفصل الأول : القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية		
01	مؤتمرات المحاسبة	05
02	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في بعض دول العالم	10
03	الاختلاف بين النموذجين الأنجلوسكسوني والفرنكفوني	14
04	المقارنة بين المفهومين المالي و المادي لرأس المال	28
05	مقارنة بين الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية	49
الفصل الثاني :دراسة مقارنة للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية		
01	مقارنة القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث الشكل	78
02	مقارنة القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث الإطار الفكري	79
03	مقارنة الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 16	81
04	مقارنة عقارات التوظيف وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 40	85
05	مقارنة الأصول الثابتة المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 38	86
06	مقارنة شهرة المحل وفق النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي رقم 3	88
07	مقارنة الأصول الثابتة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبين الدوليين 32 و 39	89
08	مقارنة انخفاض قيمة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 36	91
09	مقارنة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2	92
10	مقارنة المؤنات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 37	94
11	مقارنة القروض والخصوم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 23	96
12	مقارنة الإيراد وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18	97
13	مقارنة الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 20	99
14	مقارنة العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 11	100
15	مقارنة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 12	101
16	مقارنة المنافع الممنوحة للموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 19	102
17	مقارنة آثار تغيرات أسعار العملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 21	103
18	مقارنة عقد الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 17	105
19	معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تبنتها الجزائر	107
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية		
01	الميزانية - أصول المؤسسة الأوراسي	112

113	الميزانية - خصوم لمؤسسة الأوراسي	02
114	حسابات النتائج لمؤسسة الأوراسي	03
115	قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة الأوراسي	04
117	قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة الأوراسي	05
124	إيرادات مؤسسة الأوراسي	05
127	الميزانية - أصول - مؤسسة NCA الروية	07
128	الميزانية - خصوم - مؤسسة NCA الروية	08
129	حسابات النتائج لمؤسسة NCA الروية	09
130	قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة NCA الروية	10
131	قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة NCA الروية	11
134	الأصول المعنوية لمؤسسة NCA الروية	12
134	الأصول المادية لمؤسسة NCA الروية	13
135	الأصول قيد الإنجاز لمؤسسة NCA الروية	14
136	العمر الإنتاجي لمختلف أصول مؤسسة NCA الروية	15
137	جدول تغيرات أصول مؤسسة NCA الروية	16
139	الأصول المالية لمؤسسة NCA الروية	17
140	مخزونات مؤسسة NCA الروية	18
141	القروض طويلة الأجل لمؤسسة NCA الروية	19
141	القروض قصيرة الأجل لمؤسسة NCA الروية	20
142	المؤهلات المخصصة لبعض العناصر في NCA الروية	21
143	الأصول الضريبية المؤجلة لمؤسسة NCA الروية	22
144	إيرادات مؤسسة NCA الروية	23
145	أعباء المستخدمين في NCA الروية	24
148	الميزانية أصول لمؤسسة سوناطراك	25
149	الميزانية خصوم لمؤسسة سوناطراك	26
151	حسابات النتائج لمؤسسة سوناطراك	27
152	قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة سوناطراك	28
158	الأصول المالية لمؤسسة سوناطراك	29
159	مساهمات مؤسسة سوناطراك في المؤسسات الجزائرية	30
160	مساهمات مؤسسة سوناطراك في المؤسسات الأجنبية	31
162	رقم أعمال مؤسسة سوناطراك.	32

164	الفرق بين سعر شراء وبيع البنزين والمازوت في السوق الوطنية	33
-----	---	----

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
04	تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية	01
44	مكاسب وخسائر الصرف المحققة وغير المحققة	02
55	الدورة المحاسبية للنظام	03
66	هيكل النظام المحاسبي المالي	04

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة لبعض معايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بالدراسة
02	نماذج القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
03	قياس عناصر القوائم المالية وفق SCF
04	القوائم المالية لمؤسسة التسيير الفندقية الأوراسي
05	القوائم المالية لمؤسسة NCA الروية
06	القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك

قائمة الاختصارات

الرمز	الاسم الكامل باللغة الأجنبية	الاسم الكامل باللغة العربية
الفصل الأول : القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية		
FASB	Financial Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International financial reporting interpretations committee	لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRS	International financial reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	منظمة البورصات العالمية
ISO	International standards organization	المنظمة الدولية للتقييس
OMC	Organisation Mondiale de commerce	منظمة التجارة العالمية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
الفصل الثاني: دراسة مقارنة للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية		
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
CMUP	Cout Moyen unitaire Pondéré	التكلفة الوسطية الوحدوية المرجحة
FIFO	First In First Out	الوارد أولا الصادر أولا
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة.
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية		
BEI	La Banque Européenne d' Investissement	البنك الأوروبي للاستثمار
BNA	La Banque Nationale Algérienne	البنك الوطني الجزائري
BNP	La Banque Nationale de paris	البنك الوطني لباريس
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de	لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.

	Bourse	
CPA	Le Crédit Populaire Algérien	القرض الشعبي الجزائري
EGH EL-AURASSI	Entreprise de Gestion Hôtelière EL –AURASSI	مؤسسة التسيير الفندقية الأوراسي
GPB	Great British Pound	الجنيه الاسترليني
NCA	La Nouvelle Conserverie Algérienne	المعلبات الجديدة الجزائرية
ONCC	Office National de Congrès et Conférences	المكتب الوطني للمؤتمرات والمحاضرات
SONATRACH	La Société Nationale pour la Recherche , la Production , le Transport , la Transformation et la Commercialisation de Hydrocarbures	الشركة الوطنية للبحث ، الإنتاج ، النقل التحويل وتسويق المحروقات
USD	United States Dollar	الدولار الأمريكي

المقدمة العامة

1. تمهيد:

بعد استقلال الجزائر ورثت عن الاستعمار الفرنسي نظاما محاسبيا يسمى المخطط المحاسبي العام PCG والذي عملت به حوالي 13 عاما ، وفي منتصف السبعينيات من القرن العشرين في إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة عن الاستعمار ، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النظام الاقتصادي الاشتراكي آنذاك تم إصدار الأمر 35/75 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني ، والذي أصبح لا يلب احتياجات المؤسسات الجزائرية من جهة ، ولا يواكب التطورات الحاصلة على مستوى الاقتصاد العالمي الذي لا مجال للانفصال عنه من جهة أخرى، بسبب تلاشي الحدود الجغرافية والاقتصادية نظرا لتأثير العولمة والتكتلات الاقتصادية على الاقتصاديات المحلية؛ وبعد انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق ومحاولة انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC قامت بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال إنشاء النظام المحاسبي المالي SCF والذي شرع في تطبيقه في 2010 ، بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى وأعمال التوافق المحاسبي الدولي ؛

فباعتبار المحاسبة وسيلة أساسية للاتصال لم تعد المعلومات المالية المقدمة من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابة عن تساؤلات المستعملين لها من مستثمرين ، مقرضين وغيرهم وقادرة على تلبية احتياجاتهم ، ما دفع بمختلف دول العالم ومن بينها الجزائر إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح وتقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال ، والعمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المعمول بها محليا و المعايير المحاسبية الدولية والتي أصبحت ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية.

2. مشكلة الدراسة :

من خلال ما سبق ذكره يتضح لنا أن الجزائر استمدت النظام المحاسبي المالي من معايير الإبلاغ المالي الدولية وبذلك نصيغ مشكلة الدراسة في السؤال الجوهرى التالى :

هل تتوافق القوائم المالية فى المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ؟

والتي يمكن تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ هل يؤدي توافق النظم المحاسبية حتما إلى توحيد محاسبي دولي ؟
- ✓ كيف يتم إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ؟
- ✓ هل هناك اختلاف بين قواعد القياس المحاسبي فى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية ؟

✓ ما مدى توافق القوائم المالية لعينة من المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ؟

3. فرضيات الدراسة : وللإجابة عن الأسئلة السابقة نصيغ الفرضيات التالية :

- ✓ يؤدي توافق المحاسبي إلى القضاء على كل الاختلافات فى الأنظمة والممارسات المحاسبية بين الدول وبالتالى تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي ؛
- ✓ لم تحدد معايير الإبلاغ المالي الدولية مختلف الفروض ، المبادئ وغيرها والتي يتم على أساسها إعداد وعرض القوائم المالية ؛
- ✓ يوجد اختلاف بين قواعد القياس المحاسبي فى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ونظيرتها حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
- ✓ لا يتوافق إعداد القوائم المالية فى المؤسسات الجزائرية محل الدراسة مع ما نصت عليه معايير الإبلاغ المالي الدولية.

4. أهمية الدراسة : تنبع أهمية الدراسة من خلال :

- ✓ تبني الجزائر لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي و هنا ظهرت العديد من الإشكاليات المطروحة للدراسة والبحث ومن بينها مدى توافق القوائم المالية المعدة وفق هذا النظام مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
- ✓ تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية ومدى تطبيقها من أهم المواضيع المطروحة للدراسة على المستوى الدولي
- ✓ إمكانية استفادة الأجهزة الحكومية ، الباحثين والمؤسسات من هذه الدراسة .

5. أهداف الدراسة : نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ✓ عرض أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي ؛
- ✓ توضيح كيفية إعداد القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ووفق النظام المحاسبي المالي وكيفية ترجمتها بالعملات الأجنبية ؛
- ✓ معرفة نقاط التشابه والاختلاف بين القياس المحاسبي في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
- ✓ معرفة مدى توافق القوائم المالية المعدة في مؤسسة الأوراسي ، مؤسسة NCA الروبية و مؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

6. مبررات الدراسة : يعود اختيار الموضوع لمبررات موضوعية وأخرى ذاتية :

- ✓ المبررات الذاتية : تتمثل في طبيعة التخصص وكذلك الرغبة في الإطلاع على الموضوع .
- ✓ المبررات الموضوعية : تتمثل في :
 - موضوع بالغ الأهمية خاصة مع توجه العديد من الدول نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
 - إصلاح الجزائر لنظامها المحاسبي الذي استمدته من معايير الإبلاغ المالي الدولية ومحاوله التعرف على مدى توافق القوائم المالية المعدة في المؤسسات الجزائرية معها .

7. حدود الدراسة : سيتم توضيح حدود الدراسة كما يلي :

✓ الإطار المكاني : تم تحديد مكان الدراسة بمؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي ، مؤسسة NCA الرويبة ومؤسسة سوناطراك .

✓ الإطار الزمني : تم الاعتماد على قوائم مالية لسنوات مختلفة (2011 ، 2012 و 2013) وذلك لصعوبة الحصول عليها من قبل المؤسسات محل الدراسة .

✓ الإطار الموضوعي : ستتناول الدراسة مدى توافق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وضمن هذا الإطار سنختص في هذه الدراسة بما يلي :

- معايير الإبلاغ المالي الدولية المذكورة في الدراسة تشمل المعايير المحاسبية الدولية IAS وتفسيراتها SIC ، معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS و تفسيراتها IFRIC ؛
- تناولنا ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية بطريقة مختصرة لكونها من أهم المواضيع التي تطرقت لها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولأن إحدى المؤسسات محل الدراسة والمتمثلة في سوناطراك لها فروع في عدة دول والتي تقوم بإعداد قوائم مالية بعملة الدولة التي تنشط فيها وبالتالي تقوم المؤسسة الأم في الجزائر بترجمة هذه الأخيرة إلى العملة الوظيفية ؛
- سنتناول النظام المحاسبي المالي من الجانب الذي يهم دراستنا دون التعمق في التفاصيل؛
- سنتطرق لمقارنة النظام المحاسبي المالي مع بعض معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تهم موضوع دراستنا ؛
- تم تقديم المؤسسات محل الدراسة بشكل جد مختصر ؛
- اقتصرت الدراسة الميدانية على اختبار تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تطرقنا لها في الملاحق فقط .

8. منهج الدراسة وأدواتها : سوف نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن في الفصلين النظريين وعلى منهج دراسة حالة في الفصل التطبيقي .

أما أدوات الدراسة فتمثلت فيما يلي :

✓ في الجانب النظري : تم الاعتماد على ما يلي :

- الكتب ؛
- أطروحات الدكتوراه ؛
- مذكرات ورسائل الماجستير ؛
- المجلات والجرائد الرسمية ؛
- الملتقيات والمداخلات ؛
- مواقع الانترنت .

✓ في الجانب التطبيقي : تم الاعتماد على التقارير المالية للمؤسسات محل الدراسة والمواقع الرسمية لها .

9. الدراسات السابقة :

في حدود عملية المسح التي قمنا بها تم تناول أهم الدراسات السابقة حول الموضوع وفق المنهجية التالية :

أولا : الدراسات في الجزائر : من أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوع بحثنا :

✚ أطروحات الدكتوراه :

✓ دراسة حمزة العرابي : " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق ، أطروحة دكتوراه

مقدمة بجامعة بومرداس ، 2013 "

تدور الإشكالية الرئيسية فيها حول مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، حيث قسم الباحث هذه الدراسة إلى ستة فصول ، تناول من خلالها الإطار العام للمحاسبة ، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وكذا البيئة المحاسبية في الجزائر ، أما الدراسة الميدانية فكانت عبارة عن استبيان حول النظام المحاسبي المالي . ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن البيئة الاقتصادية ، المالية والقانونية وكذلك التعليمية والثقافية في الجزائر لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ، إلا أنه أغفل في دراسته مدى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات الجزائرية وهذا ما يميز دراستنا .

✓ **دراسة حواس صلاح :** " التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه مقدمة بجامعة الجزائر ، 2008 "

تدور الإشكالية الرئيسية فيها حول ضرورة إيجاد توافق محاسبي دولي من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية والوصول إلى التوحيد المحاسبي الدولي ، حيث تعرض الباحث في دراسته إلى الإطار الفكري للمحاسبة العامة والحاجة إلى نظم المعلومات المحاسبية في الفصل الأول ، كما تناول معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي من خلال الفصلين الثاني والثالث ، أما الفصلين الأخيرين فتطرق فيهما إلى التدقيق في ظل المعايير والقيمة العادلة و دراسة مقارنة للقوائم المالية والنظام المحاسبي الجديد إلا أنه لم يتطرق إلى مدى تطابق هذه القوائم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا ما يميز دراستنا.

✚ مذكرات الماجستير :

✓ **دراسة هني محمد فؤاد :** " طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية ، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري ، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة الشلف ، تخصص مالية و محاسبة 2013 "

تدور الإشكالية الرئيسية فيها حول طرق وقواعد التقييم المحاسبي التي تعتمد عليها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لتقييم عناصر القوائم المالية والطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي لذلك؛ حيث قسم الباحث دراسته إلى أربع فصول نظرية تناول من خلال الفصل الأول الإطار النظري والدولي للمحاسبة والتقييم المحاسبي ، كما تطرق في الفصل الثاني والثالث إلى تقييم الأصول غير المتداولة والمتداولة والعناصر الأخرى وفق المعايير المحاسبية الدولية ، أما الفصل الرابع فتناول فيه تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، إلا أنه لم يسقط دراسته هذه على بعض المؤسسات الجزائرية وهذا ما يميز دراستنا.

✓ **دراسة قادري عبد القادر :** "القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة المدية ، تخصص مالية ومحاسبة 2010" تدور إشكاليته الرئيسية حول أسس وإجراءات قياس عناصر القوائم المالية المرتبطة بالأحداث المالية في المؤسسة الاقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، قسم الباحث للإجابة عنها دراسته إلى ثلاثة فصول نظرية تناول فيها المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية ، مدخل حول القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية كما تطرق إلى قياس عناصر القوائم المالية إلا أنه أغفل مدى توافق القوائم المالية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص القياس المحاسبي.

✓ **دراسة شناي عبد الكريم:** "تكييف القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة باتنة ، تخصص محاسبة 2009"

تركزت الإشكالية الرئيسية فيها حول صلاحية القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية أم تجاوزه الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية تناول الباحث من خلالها تطور المحاسبة دوليا ومحليا في الفصل الأول ، تقديم القوائم المالية ، التقييم والتسجيل وفق المعايير المحاسبية الدولية في الفصلين الثاني والثالث ، كما تناول دراسة تطبيقية في مطاحن الجنوب الكبرى إلا أنه لم يتناول بالبحث مدى توافق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما سنتناوله في دراستنا .

✓ **دراسة دغوم هشام :** "إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة المدية ، تخصص مالية ومحاسبة ، 2009 "

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول كيفية مساهمة إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق التنمية ، حيث قسم الباحث دراسته إلى أربعة فصول نظرية تطرق في الفصل الأول إلى المحاسبة وتطورها الفكري كما تعرض إلى إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، التنمية وسبل تفعيلها من خلال الفصلين الثاني والثالث أما الفصل الرابع فتناول من خلاله الكشف عن دور إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تحقيق التنمية ، إلا أنه أغفل مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

المقالات :

✓ **شوف شعيب :** "مدى مطابقة التقارير المالية في المؤسسات الجزائرية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ، مركز الاقتصاد التطبيقي ، بوزريعة ، 2014 "

تدور الإشكالية في هذه الدراسة حول درجة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات الجزائرية وتناول الباحث من خلال هذه الدراسة آثار المعايير المحاسبية الدولية على القوائم المالية ، حيث أخذ عينة من 15 مؤسسة جزائرية وقام باختبار مدى تطبيق بعض المعايير فيها إلا أننا سنتناول في دراستنا عدد أكبر من المعايير وبشكل أوسع.

✓ **جودي محمد رمزي :** " إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد السادس ، جامعة بسكرة ، ديسمبر 2009 "

تدور الإشكالية التي حاول الباحث معالجتها من خلال الدراسة حول توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تناول الباحث للإجابة عنها عدة نقاط جوهرية كنشأة المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها ، النظام المحاسبي المالي والأهداف المرجو تحقيقها منه ، إلا أنه لم يسقط دراسته النظرية على الواقع العملي وهذا ما يميز دراستنا .

ثانيا :الدراسات في البلدان العربية :

مذكرات الماجستير :

✓ **دراسة يوسف أرشيد حبيب العازمي :** "أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي ، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة الشرق الأوسط ،قسم المحاسبة ، 2012"

تدور الإشكالية الرئيسية فيها حول وجود أوجه قصور في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركة نفط الكويت وبمختلف مستوياتهم الوظيفية .

تناول الباحث من خلال هذه الدراسة الإفصاح المحاسبي وأهميته في القوائم المالية كما تناول أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية إلا أنه لم يتطرق إلى مدى موافقة القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية وهذا ما سنتناوله في دراستنا هذه.

✓ دراسة ماجد ماهر فهم سابا : " مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة ،مذكرة ماجستير مقدمة بالجامعة الإسلامية غزة ،تخصص محاسبة وتمويل ، 2008 "

يدور السؤال الرئيسي فيها حول مدى قابلية المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية للتطبيق في فلسطين ،تناول الباحث في الفصل الأول الإطار العام للدراسة ،أما الفصل الثاني فتناول فيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظهورها ، تطورها وتطبيقها في دول العالم ،وتطرق في الفصل الثالث إلى واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وواقع تطبيق المعايير في العالم ،أما الفصلين الأخيرين فتضمننا الطريقة والإجراءات والنتائج والتوصيات ، إلا أن الباحث لم يتطرق إلى مدى توافق القوائم المالية في فلسطين مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

10. **مساهمة الدراسة :** بالإضافة إلى محاولة التطرق للنقائص التي لوحظت في الدراسات السابقة فإن مساهمة هذه الدراسة تكمن في :

- ✓ التطرق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بكل جوانبها من مفاهيم ، مزايا ، محددات وغيرها ؛
- ✓ التعرف على معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون؛
- ✓ التطرق للقياس المحاسبي من خلال معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي ؛
- ✓ مقارنة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل ، الإطار لفكري وقياس عناصرها ؛
- ✓ معرفة مدى توافق القوائم المالية في عينة من المؤسسات الجزائرية محل الدراسة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

11. هيكل الدراسة وتقسيماتها : للإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الوصول إلى النتائج والأهداف المسطرة قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول ، فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة العامة والختامة وهذا كما يلي :

الفصل الأول " القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية " والذي تطرقنا فيه إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية ، التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي ، كما تضمن الفصل القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وترجمة المعدة منها بعملات أجنبية.

الفصل الثاني " دراسة مقارنة للقياس المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية " حيث تم تخصيص هذا الفصل للتعرف على النظام المحاسبي المالي ، كما تطرقنا في نهايته إلى مقارنة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الفصل الثالث " الدراسة الميدانية " تم إسقاط ما تم تناوله في الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة الأوراسي ، مؤسسة NCA الروبية ومؤسسة سوناطراك ومقارنة قوائمها المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

الفصل الأول

القوائم المالية وفقا لمعايير

الإبلاغ المالي الدولية



تمهيد

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة ، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وحتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل أو خارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسات لابد أن تعد وفق أسس ومبادئ متعارف عليها دوليا ، ولذلك تعد معايير الإبلاغ المالي الدولية مرجعية للعديد من المؤسسات لإعداد قوائمها المالية خاصة على مستوى الدول التي لا تملك معايير خاصة بها ، وسنتناول في هذا الفصل القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وذلك من خلال المباحث التالية :

✓ **المبحث الأول : معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛**

✓ **المبحث الثاني : إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛**

✓ **المبحث الثالث : ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات الأجنبية .**

المبحث الأول : معايير الإبلاغ المالي الدولية

سنتناول في هذا المبحث ماهية معايير الإبلاغ المالي الدولية ، مزايا ومعوقات تطبيقها وكذا عرض مختصر للمعايير السارية المفعول إلى غاية ديسمبر 2013 كما سنتطرق إلى التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي .

المطلب الأول : لمحة عن معايير الإبلاغ المالي الدولية

أولا : ماهية معايير الإبلاغ المالي الدولية :

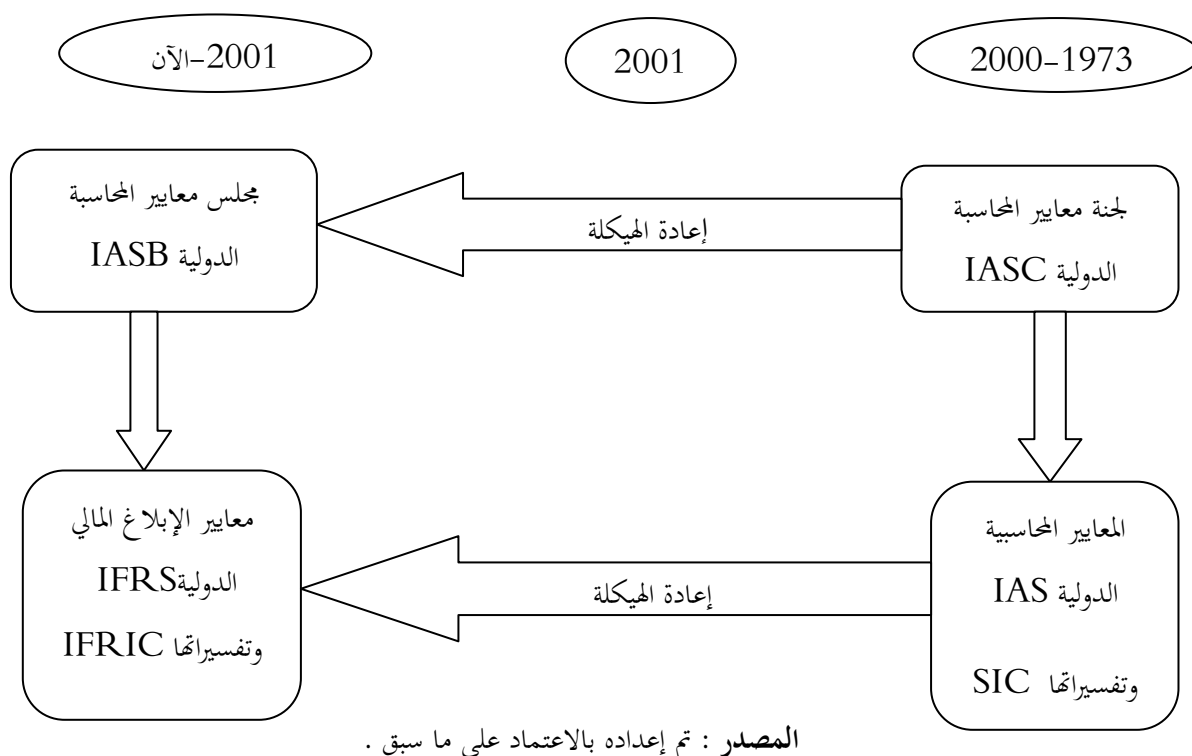
1/ نشأة معايير الإبلاغ المالي الدولية : لجنة معايير المحاسبة الدولية (International IASC Accounting Standards Committee) منظمة خاصة مستقلة يوجد مقرها في لندن ، أنشئت بمبادرة من الهيئات المهنية للمحاسبة في عشر دول والمتمثلة في استراليا ، كندا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، المملكة المتحدة ، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ، كان الهدف الأساسي للجنة تحقيق توافق المبادئ المحاسبية المستعملة من قبل المؤسسات على المستوى العالمي، هذه اللجنة تمت إعادة هيكلتها في أبريل 2001 لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (International Accounting Standards Board) وهدفها الآن ليس تحقيق التوافق فقط وإنما التوحيد¹ ، تمت إعادة الهيكلة هذه لعدة أسباب منها سرعة نمو الأسواق المالية الدولية ، الجهود التي تبذلها الهيئات الدولية والاقليمية في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية وزيادة الحاجة إلى وجود معلومات ملائمة وموثوق منها وغيرها، وبعبارة كانت تعقد اجتماعاتها أربع مرات في السنة أصبح المجلس يضم أعضاء دائمين ويعقد اجتماعاته شهريا وكذلك تغيرت تسمية المعايير المحاسبية الدولية الى معايير الإبلاغ المالي الدولية². ووصل عدد الهيئات المهنية المنظمة إلى اللجنة سنة 2000 إلى 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة³ .

¹ Muriel nahmias, L'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'Organisation, France, 2004, p27.

² العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس ، 2013، ص 31 - 41

³ أبو شمالة أحمد محمد ، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن، 2010، ص 9.

الشكل رقم (01) : تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية .



من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه ابتداء من سنة 2001 إلى يومنا هذا أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلسا وتحولت المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS أما تفسيراتها فتحولت من SIC إلى IFRIC .

✓ أسباب نشوء معايير الإبلاغ المالي الدولية : يمكن حصر أهم أسباب نشوئها في ¹ :

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة ؛
- انفتاح البورصات والأسواق المالية على المستوى العالمي ؛
- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة ؛
- ضرورة التوافق، التنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي ؛
- تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية؛
- تسهيل الاتصال بين المتعاملين الاقتصاديين.

¹ يوسف رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011، ص 104.

✓ **مؤتمرات المحاسبة :** حاول المحاسبون منذ 1904 إيجاد توافق بين المبادئ والممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف المؤسسات في عرض قوائمها المالية وذلك من خلال عقد عدة مؤتمرات و الجداول الموالي يوضح مختلف هذه الأخيرة والتي عقدت منذ سنة 1904 إلى يومنا هذا:

الجدول رقم (01) : مؤتمرات المحاسبة

المؤتمر	سنة انعقاده	مكان انعقاده
المؤتمر المحاسبي الدولي الأول	1904	سانت لويس
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني	1926	أمستردام
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث	1929	نيويورك
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع	1933	لندن
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس	1938	برلين
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس	1952	لندن
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع	1957	أمستردام
المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن	1962	نيويورك
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع	1967	باريس
المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر	1972	-
المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر	1977	ميونيخ
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر	1982	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر	1987	طوكيو
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر	1992	الوم أ
المؤتمر الدولي المحاسبي الخامس عشر	1997	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر	2002	هونغ كونغ
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر	2006	اسطنبول

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

جرد نور الدين ، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر، 2009 ، ص ص 110-111.

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف منها :

- إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف الدول ؛
- العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في مختلف الدول بهدف إعداد قوائم مالية ذات مواصفات محددة دوليا ؛
- العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية.

ولذلك فهو يعتمد على العديد من الهيئات الاستشارية في أداء مهامه والتي تشمل الغرفة الدولية للتجارة ، المنظمة الدولية لهيئات البورصة ، هيئة المصارف الدولية ، البنك الدولي ، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ، المفوضية الأوروبية وغيرها ¹.

2 / مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية : لقد جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة الانكليزية Standard والتي تعني القاعدة المحاسبية ، وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم ولكنها لا تلغ الحكمة أو الاجتهاد أبدا ، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم جودة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.²

وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوماً يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من المؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع . ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات ، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.³

¹ أبو شمالة أحمد محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 11 - 13.

² ماجد ماهر فهم سبابا ، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين "دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة" مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2008 ، ص 11 .

³ مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، ص 1 . www.jps-dir.net

ويعرف المعيار حسب ISO على أنه وثيقة أعدت بإجماع ، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.¹

وفي اللغة يعني المعيار النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوءه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته²، أما المعيار المحاسبي فهو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات والأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس ، العرض ، التصرف أو التوصيل المناسب.³

3 / الشكل التقليدي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية : ينشر كل معيار معتمدا باللغة الانكليزية ويكون الأعضاء مسؤولين بموجب سلطات المجلس عن إعداد ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة تصدر بلغة بلدهم ، ويجب أن توضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدها ويندرج عرض المعيار كالتالي :⁴

- ✓ الهدف من المعيار ؛
- ✓ مجال تطبيق المعيار ؛
- ✓ تعاريف لمختلف المصطلحات الواردة في المعيار ؛
- ✓ شرح المعيار (طريقة التسجيل ، كيفية القياس والإفصاح ، أحكام انتقالية وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها وتحدد الأحكام ما يجب أن تقوم به الشركات خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار) ؛
- ✓ تاريخ بدء سريان المعيار ؛
- ✓ الأسس الختامية ؛
- ✓ دليل التطبيق ؛
- ✓ أمثلة توضيحية .

¹ حواس صلاح ،التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،2008 ،ص58.

² محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية،إيثراك للطباعة والنشر والتوزيع،مصر ،2005،ص58.

³عبد الناصر نور،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق ،دليل المحاسبين جامعة الإسراء ،الأردن،ص4

⁴ عكوش محمد أمين ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ومؤسسة مدبغة ومراطة روية ، مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2011 ،ص 22 .

4 / خصائص معايير الإبلاغ المالي الدولية : تتميز معايير الإبلاغ المالي بالخصائص التالية:¹

- ✓ تعتبر كإطار مرجعي وتتم معالجة العمليات المحاسبية وفق مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري ؛
- ✓ يتم إعداد المعايير بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات ، بتغليب جوهر العملية على الشكل القانوني لها ؛

- ✓ إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة ؛
- ✓ توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية ، وأهمية الملاحق كعنصر أساسي من عناصرها.

كما تتميز معايير الإبلاغ المالي الدولية بما يلي²:

- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع ، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية وما نتج عنها من توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال للهيئات الوطنية المؤهلة ،

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

- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها ،

5 / أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية : إن أهميتها تكمن بالدرجة الأولى في كونها العامل الرئيسي في تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي وذلك يظهر من خلال³ :

- ✓ تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفقها، الأمر الذي يؤدي إلى فعالية الإدارة من خلال الوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات ؛
- ✓ تؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في أي دولة ؛

¹ برزوق أمينة ، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية دولية ، جامعة تلمسان ، 2012 ، ص73.

² بن بلغيث مداني ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص ص 134 - 135 .

³ دغموم هشام ، إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودوره في تحقيق التنمية ، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة المدية ، 2009 ، ص27.

✓ تضمن تحقيق التنظيم المحاسبي والذي هو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية.

كما تظهر أهميتها فيما يلي ¹:

✓ جاءت معايير الإبلاغ المالي الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل دولة من الدول المشتركة في العضوية ؛

✓ جاءت لكي تقرب وجهات نظر الممارسات المحاسبية ؛

✓ إن الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية المعدة خارج الدولة ؛

✓ الاستفادة من معايير الإبلاغ المالي الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الأكاديميين والمهنيين في هذا المجال.

ثانيا :مزايا ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :

1 / مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :

أجريت دراسة بعنوان " GAAP convergence 2002 " من طرف أكبر ست مكاتب محاسبة في العالم وهي Price Waterhouse و KPMG، Grant Thornton، Ernest &Young، DTT، BDO و coopers وكانت النتائج كما يلي ² :

ما يعادل 59 دولة شملتها الدراسة 90% منها اعتمدت الانتقال إلى IAS/IFRS و 72 % من نفس الفئة السابقة أنشأت سياسة لهذا الغرض تتعلق بالمؤسسات المدرجة في البورصة.

وفقا لنفس الدراسة ،من بين الدول التي تنوي الانتقال إلى IAS/IFRS ما يلي :

✓ 58% جاهزة لاستبدال معاييرها المحلية بمعايير الإبلاغ المالي الدولية لكل المؤسسات المدرجة في البورصة

✓ 22% اختارت تبني انتقائي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ؛

✓ 20% قرروا القضاء على الاختلافات الموجودة بين المعايير المحلية و IAS/IFRS .

كما نشر مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية في الموقع الرسمي الخاص به قائمة بالدول التي طبقت معايير الإبلاغ المالي الدولية حول العالم والتي عددها حوالي 140 دولة والجدول التالي يبين بعض هذه الدول كما يلي :

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ،

تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية، ص ص40-41.

² Bourkaib Abderrahmane adnane , les normes comptables internationales IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algerie ,mémoire de magister option monnaie et finances ,université d'Alger ,2007. p 46.

الجدول رقم (02): تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في بعض دول العالم .

أذربيجان	الاتحاد الأوروبي	كينيا	اسبانيا
الأرجنتين	السالفادور	جامايكا	العربية السعودية
أستراليا	استونيا	اليابان	صربيا
أستريا	مصر	الأردن	سلوفاكيا
ألبانيا	الإكوادور	إيطاليا	روسيا
البحرين	فنلندا	كوسوفو	السويد
البرازيل	اليونان	النيجر	أوكرانيا
بلجيكا	ألمانيا	المالديف	تركيا
بلغاريا	الهندوراس	نيجيريا	الإمارات العربية المتحدة
البنغلاديش	فرنسا	مدغشقر	تايلاند
البهاماس	فيجي	كوريا	جنوب افريقيا
بوليفيا	غانا	مالطا	أوغندا
بيلا روسيا	جورجيا	ماليزيا	تايلندا
الشيلي	اسلندا	باكستان	الأوروغواي
الصين	الهند	بولندا	أوزبكستان
كرواتيا	إيرلندا	رومانيا	زيمبابوي
كمبوديا	هونغ كونغ	النرويج	المملكة المتحدة
كندا	هنغاريا	عمان	الولايات المتحدة
كوستاريكا	العراق	البرتغال	زامبيا
كولومبيا	أندونيسيا	الباراغواي	فنزويلا

المصدر: www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx

2 / مزايا تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية : وتتمثل أهم مزايا تطبيقها في ¹ :

- ✓ التناغم والتناسق : معناه توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية ، أي قيام المؤسسات بتطبيق نفس المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية وبالتالي تكون قوائمها المالية متماثلة وموحدة ؛
- ✓ قابلية المقارنة : بما أن القوائم المالية المعدة بنفس الأسس والمعايير متماثلة وموحدة فإنها قابلة للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات ؛
- ✓ مواكبة متطلبات العولمة : نظرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية كان لا بد من إنشاء منظمة مهنية خاصة بالمحاسبة على مستوى العالم للاستفادة من مزايا العولمة ؛
- ✓ تلبية المتطلبات القانونية : حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ومثال ذلك الأردن التي أقرت ذلك بموجب قانون الشركات ؛
- ✓ تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين : بما أن المؤسسة تحتاج إلى مولدين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها ، ولا يمكن لهؤلاء أن يمنحوا قروضا دون دراسة للقوائم المالية فهي مجبرة على تطبيقها للحصول على التمويل ؛
- ✓ الولوج إلى الأسواق المالية الدولية : حتى تستطيع المؤسسة الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي لا بد لها من التقيد ببعض الشروط ومن بينها تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وإلا ستبقى بعزلة عنها ؛
- ✓ قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية : إذ أن القوائم المالية المعدة على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها وبالتالي غموضها وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرار ؛
- ✓ إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة : مثل أسعار صرف العملات فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة.

¹ الجعرات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008، ص ص24-26.

3 / محددات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية : بما أن معايير الإبلاغ المالي الدولية تأثرت كثيرا بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبارهما السابقتين لوضع معايير محلية خاصة بهما ، فإن ذلك يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيقها في دول كثيرة والمتمثلة في ¹:

- ✓ عدم إمكانية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي أخذت بعين الاعتبار عند وضعها، حيث أنها موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة وعلى الخصوص بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية ؛
- ✓ الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية ، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى ، ولا يوجد بديل معين مما يجعلها جميعا بنفس المستوى عند التطبيق ، ولا تكمن المشكلة في البدائل التي تتعلق بالعرض ولا تؤثر على النتائج المحاسبية ، بل تكمن في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار IAS2 ؛
- ✓ إن معايير الإبلاغ المالي الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات SIC (Standing Interpretation committee) ، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية ،
- ✓ تعدد التعاريف لذات المفهوم في معايير الإبلاغ المالي الدولية ومثال ذلك القيمة العادلة حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار؛
- ✓ إن معايير الإبلاغ المالي الدولية قد تشكل عبئا ثقيلا ، حيث يفترض بالمؤسسات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية السياسية والاقتصادية ومن الصعب الالتزام بمتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدا وتكلفة.

¹ الجعارات خالد جمال ،مرجع سبق ذكره،ص ص27-29.

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي .

أولا : اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول :

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات بين العوامل الاقتصادية، التاريخية، الاجتماعية والتنظيمية والتي تؤدي إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية بين الدول وهذا الاختلاف راجع لعدة أسباب وهي¹:

- ✓ النظم القانونية وأنظمة الضرائب ؛
- ✓ النظام الاقتصادي و السياسي ؛
- ✓ المستوى التعليمي والثقافي ؛
- ✓ التعداد السكاني ؛
- ✓ مصادر التمويل ؛
- ✓ الديانة.

حيث أن هناك نموذجين رئيسيين وكلاهما يخص النظام الرأسمالي وهما² :

- ✓ النموذج الأوربي (الفرانكفوني أو نموذج الاقتصاد الكلي) : تتبعه عدة دول منها ألمانيا ، بلجيكا ، اليونان ، إيطاليا ، الدول الإفريقية الفرنكفونية ، دول المغرب العربي وبعض الدول الآسيوية مثل اليابان.
- ✓ النموذج الأنكلوأمريكي (الأنكلوسكسوني) : أهم الدول التي تتبعه بريطانيا ، كندا ، الوم أ،إيرلندا ، هولندا وأستراليا. وهناك عدة أشكال للاختلاف بينهما والتي سنوضحها من خلال الجدول الموالي :

¹ عاشور عادل ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية دراسة حالة مجمع رياض سطيف ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية ، جامعة الأغواط ، 2006، صص 9-10.

² شتوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الوطنية بوداود، الجزائر، 2008، صص 121-122.

الجدول رقم (03): الاختلاف بين النموذجين الأنكلوسكسوني والفرانكفوني

البيان	النموذج الأنكلوسكسوني	النموذج الفرانكفوني
النظام القضائي	- يعتمد التشريع فيه على إصدار مبادئ عامة ، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع.	- يتميز بتشريع مفصل لا يترك مجالا واسعا لتقدير القضاة.
الأطراف الموكلة لها عملية التوحيد المحاسبي	- توكل لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية.	- تقوم بالتوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي.
طرق تمويل المؤسسات	- تعتمد المؤسسات في تمويلها على السوق المالي (استقطاب فئات غير متجانسة من المستثمرين ومقدمي الأموال).	- تعتمد المؤسسات أساسا في تمويلها على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي.
النظام الجبائي	- حساب الربح مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة وأهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة (أهمية نسبية).	- حساب الربح يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظرا للارتباط الوثيق بالجباية (أهمية كبيرة).
سياسة الاخبار	- الشفافية التي ترى فيها حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية.	- يسودها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال .
المعلومات المحاسبية	- تساعد وتخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.	- تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد.
القياس المحاسبي	- الإمداد بالقوائم المالية للإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة.	- تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة.
قياس النتيجة	- تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.	- هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملا بمبدأ الحذر الذي تتميز به المحاسبة (هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة).

مسار وطبيعة التوحيد المحاسبي	- مسار التوحيد يتميز بالمرونة والتكيف السريع مع التحولات الاقتصادية.	- مسار توحيد ثقيل.
- اضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق.	- اضطلاع الدولة بدور رئيسي فيه واستناده لجملة من القواعد القانونية .	
- المعايير المحاسبية ملزمة فقط للشركات المسعرة في البورصة.	- المخطط المحاسبي ملزم لكل شخص طبيعي ومعنوي مهما كان حجمه.	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

- مداني بن بلغيث ، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم ، المبررات والأهداف ، مجلة الباحث ، العدد 4 ، جامعة ورقلة 2006، ص 115-117.

- Azzouz Elhamma , comprendre les normes comptables internationales IAS/ IFRS au Maroc , éditions Edg/ Print , Maroc , 2012, p p 10-11.

ثانيا : ماهية التوافق المحاسبي :

1 / مفهوم التوافق المحاسبي : التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها في عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة . وهو كذلك تقليل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة ، فهو التقريب بين وجهات النظر المختلفة كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا.¹

ومن من أهم العوامل التي ساهمت في بروزه ما يلي² :

- اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ؛
- الأسواق المالية العالمية ؛
- اشتداد المنافسة العالمية و أثر التبادل التجاري ؛
- البحث العلمي .

¹ أبو زيد محمد المبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 268-269.

² قادري عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 29-34.

2 / أهداف التوافق المحاسبي الدولي : تختلف أهدافه باختلاف الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها¹ :

- ✓ بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية : يساعد التوافق على :
 - خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية ، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسة التي لها فروع في مناطق مختلفة ؛
 - إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير المالية للمقارنة ؛
 - تمكين المؤسسة من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال خاصة فيما يخص عمليات الاستثمار أو الإدماج.
- ✓ بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية : تمكين المستثمرين الدوليين من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات.
- ✓ بالنسبة للهيئات الأخرى : نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل الاتحاد الأوروبي ، الأمم المتحدة ، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية ، البنك الدولي وغيرها لما يتيح من خفض للتكاليف.

3 / مزايا التوافق المحاسبي الدولي : يمكن حصر أهمها فيما يلي² :

- ✓ إعطاء صورة عامة على العمليات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات ؛
- ✓ زيادة المعلومات القابلة للمقارنة لنتائج عمليات الشركات في مختلف بلدان العالم ؛
- ✓ إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية و زيادة درجة الثقة في التقارير المالية ؛
- ✓ سهولة التحليل المالي الدولي فالتوافق الدولي سيزيد من عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبي ما يؤدي إلى زيادة ثقة الأفراد في الشركات متعددة الجنسيات والذي يؤدي بدوره إلى زيادة حجم الاستثمار؛

¹ بن بلغيث مداني ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص 106 - 107.

² شنوف شعيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دراسة حالة بريتش بتروليم البريطانية ، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ، 2007، ص 95-96.

* الشركات متعددة الجنسيات هي شركة تخضع ملكيتها لسيطرة جنسيات متعددة كما يديرها أشخاص من جنسيات مختلفة وتمارس نشاطها في عدة دول على الرغم من أن إستراتيجياتها وسياساتها وخطط عملها تصمم في مركزها الرئيسي الذي يوجد في دولة معينة تسمى الدولة الأم

✓ إمكانية تعزيز وجود معايير محاسبية عالمية النطاق إلى أقصى مستوى ممكن وأن تكون منسقة مع الأوضاع الاجتماعية، الاقتصادية والقوانين المختلفة ؛

✓ تخفيف التكاليف الخاصة بالأنظمة وإدارتها عن طريق إزالة الازدواج في بيانات المعلومات المالية المنشورة ؛

4 / مقومات التوافق المحاسبي الدولي : ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوفر لها مقومات ومتطلبات تتمثل في ¹ :

✓ بيئة تتصف بالعمولة، أي أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية وفي مقدمتها OMC وشروطها واتفاقياتها ، IASB ، IOSCO ؛

✓ تكييف القوانين وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛

✓ أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي ، أي بيئة المؤسسات الاقتصادية وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا و تنسيقيا وليس دورا قائدا وموجها ؛

✓ التكييف المهني لممارسي المهنة في الدولة ، والمقصود به هو التدريب على تطبيق واستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية ومراجعة القوائم المالية لها.

5 /التحديات التي تواجه التوافق المحاسبي الدولي :هناك العديد منها والتي تظهر على عدة مستويات ² :

✓ على مستوى نظام المعلومات العالمي في المحاسبة الدولية : يتطلب وجود نظام معلومات عالمي في مستوى تطلعات أهداف المحاسبة الدولية ؛

✓ على مستوى التحليل المالي والقابلية للمقارنة : فإن التقارير المالية يتم إعدادها وفقا لمعايير محاسبية مختلفة وهذا يؤدي إلى وجود مشاكل عديدة على مستواه بحيث أن اختلاف المعايير يؤدي إلى عدم القابلية للمقارنة؛

✓ على مستوى المصطلحات : تطرح إشكالية اختلاف المصطلحات المحاسبية والمالية ؛

¹ ياسر أحمد السيد محمد الحرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21"، الرياض، 2010، ص14.

² شتوف شعيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دراسة حالة بريتش بتروليم البريطانية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 96-97.

✓ أما التحدي الأهم يكمن في كون الأساليب والإجراءات المحاسبية لم يعد كافيا للمحاسبين بحيث أصبح الأمر يتعدى ذلك حتى يكون المحاسب قادرا ومؤهلا ليرى الأعمال المحاسبية في صورة وظائف متكاملة وذلك لفهم الروابط الوظيفية المتداخلة.

المطلب الثالث: التوحيد المحاسبي الدولي

أولا : ماهية التوحيد المحاسبي الدولي :

1 / مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي :

يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متجانس أو غير متباين فهو يحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة ، كما تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكية بأنه الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس.¹

ويمكن حصر أهم خصائصه في² :

✓ التوحيد المحاسبي عملية منظمة : إن تحقيق أهداف التوحيد يستوجب أن تكون هذه العملية منظمة تعمل وفق آليات عمل منهجية ، مدروسة وواضحة ، وكذلك التنسيق بين الجهود المبذولة لبناء الإطار الفكري والجهود المبذولة لحل مشاكل الممارسة العملية أي التنسيق بين الأكاديميين والممارسين المهنيين ؛

✓ التوحيد المحاسبي عملية مستمرة : إن عملية التوحيد هي عملية مستمرة وذلك بسبب :

- أنه لا يمكن بلوغ التوحيد بكل جوانبه دفعة واحدة ؛
- إن التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال يمكن أن تخلق مستجدات كثيرة على مسألة التوحيد ليشمل جوانب أكثر تفصيلا والتصاقا بالممارسة العملية أو قد تكشف عدم صواب بعض المفاهيم أو الفروض وهذا ما يوجب ضرورة البحث ؛

■ إن المعرفة المحاسبية دورية تبدأ عند خلقها ثم تنظيمها ، تقاسمها واستخدامها ثم تجديدها وتحسينها ؛

✓ التوحيد المحاسبي يضمن فاعلية المعلومات لاتخاذ القرارات ويجعلها قابلة للمقارنة على أسس موضوعية منطقية؛

¹ روتال عبد القادر ، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2009، ص62.

² تيسير المصري ، توحيد المعرفة المحاسبية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23 ، العدد 1، 2007، ص16.

✓ التوحيد المحاسبي يشمل الإطار الفكري الذي يمثل الضوابط العامة لعملية الإفصاح والقياس ، أما الإطار العملي فيمكن أن يبلغ التوحيد بعض جوانبه أو قسما مهما منه .

2 / شروط التوحيد المحاسبي الدولي : لكي يبلغ التوحيد المحاسبي غايته لابد أن تتوفر له جملة من الشروط بحيث إذا تحققت أمكن لعملية التوحيد أن تتم بشكل أكثر كفاءة وفي زمن أقصر وأهمها¹ :

✓ اعتماد أسس علمية منطقية : إن توفر أساس علمي يقوم على الاستدلال المنطقي يضمن الموضوعية والابتعاد عن الذاتية والاجتهادات الشخصية عند صياغة المفاهيم المحاسبية واعتماد مثل هذا الأساس في صياغة المفاهيم وفي عملية البحث عن ضوابط للقياس والإفصاح يضمن سلامتها وعدم تباينها ، كما يضمن عدم تغير مضامينها عبر الزمن ويؤمن وحدتها وثباتها من الناحية العلمية ومن ثم وحدة الممارسة العملية ؛

✓ اختيار المنهج المناسب : إن اختيار المنهج المناسب في عملية البحث عن ضوابط علمية منطقية للقياس والإفصاح يعد شرطاً حاسماً لتوحيد المعرفة المحاسبية لأن النتائج المرجوة تختلف باختلاف المنهج المناسب ؛

✓ إتباع آليات عمل مناسبة : يرتبط هذا الشرط بتنسيق العمل بين فئات مجتمع المعرفة المحاسبية المهمة بمسألة التوحيد سواء الأكاديميين أو الممارسين ، ويتم ذلك من خلال سلسلة من الأعمال المتتابعة والمنظمة .

3 / مستويات التوحيد المحاسبي الدولي : إن التوحيد المحاسبي يجري على ثلاثة مستويات كما يلي² :

✓ على مستوى المبادئ : إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس ، المبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها في التطبيق المحاسبي ؛

✓ على مستوى القواعد : يشمل هذا المستوى توحيد القواعد ، الإجراءات والوسائل المحاسبية ويتطلب ذلك ما يلي :

- حصر القواعد، الإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة ؛
- اختيار أفضل هذه القواعد ، الإجراءات والأساليب تماشياً مع مقتضيات المبادئ الموضوعية ؛
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة ؛

¹ تيسير المصري ، مرجع سبق ذكره، ص 21 - 23 .

² بن بلغيث مداني ، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر " ، مجلة الباحث العدد 1، جامعة ورقلة، 2002، ص 53.

✓ توحيد النظم : يشمل هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ، مبادئ ، قواعد ، وسائل وإجراءات ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

ثانيا : مراحل التوحيد المحاسبي والانتقادات الموجهة إليه.

1 /مراحل التوحيد المحاسبي : إن التوحيد المحاسبي يمر على عدة مراحل كالتالي¹ :

✓ مرحلة المقارنة : المقارنة تبحث فيما إذا كان بالإمكان وضع معيار في مهنة معينة في دولة ما وإمكانية تطبيقه في دولة أخرى ؛

✓ مرحلة التنسيق المحاسبي (التوافق المحاسبي) : التنسيق يهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية في ظل الظروف المشابهة والغاية منه خدمة ومساعدة الشركات العالمية في استثماراتها وأعمالها التجارية ؛

✓ مرحلة وضع معايير محاسبية دولية : إن وضع قواعد وأسس تسير عليها جميع الدول هو الخطوة الأساسية نحو استعمال لغة محاسبية واحدة مقبولة عالميا ؛

✓ مرحلة التوحيد المحاسبي : بعد قبول معايير الإبلاغ المالي من قبل جميع الدول يتحقق توحيد المبادئ وطرق العمل وأشكال القوائم المالية ومحتوياتها وطرق الإفصاح عنها.

2 / الانتقادات الموجهة للتوحيد المحاسبي الدولي : تتمثل أهمها في² :

✓ معايير الإبلاغ المالي الدولية وضعت على مقاس الدول المتقدمة ؛

✓ تعزز هيمنة الدول المتقدمة على الدول النامية ؛

✓ فرض المنظمة العالمية للتجارة والمنظمة الدولية المشرفة على الأسواق المالية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على الدول الراغبة في الانضمام إليها ، يعكس تحول عملية تطبيقها من الخيار إلى الإلزام وهذا يدل على فرض العولمة على العالم ؛

¹ دغوم هاشم ، مرجع سبق ذكره ، ص25.

² العرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره ، ص38 .

✓ معايير الإبلاغ المالي الدولية وضعت لخدمة الشركات متعددة الجنسيات على حساب الدول ، فوجود محاسبة موحدة يقلص تكاليف تلك الشركات ويزيد من درجة رقابتها على فروعها ويزيد كذلك من إمكانية تلاعبها بالمحاسبة وخصوصا أسعار التنازل بين مختلف الفروع.

المبحث الثاني : إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

سنتعرض في هذا المبحث إلى ماهية القوائم المالية ومختلف عناصرها بالإضافة إلى الإطار التصوري لإعدادها وعرضها وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المطلب الأول : عموميات حول القوائم المالية

أولا : ماهية القوائم المالية

1 / مفهوم القوائم المالية : القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة ، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.¹

وهناك مجموعة من الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعدادها والمتمثلة في ² :

- ✓ تحديدها بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير ؛
- ✓ يتم تطبيق معايير الإبلاغ المالي IFRS فقط على ما يتم عرضه من معلومات في القوائم المالية أما المعلومات الأخرى فلا يشترط إعدادها وفقها إذا كانت تتميز بالموثوقية والدقة ؛
- ✓ يجب بيان الأمور التالية عن القوائم المالية بوضوح وهي :
 - اسم المؤسسة التي تعود لها القوائم المالية واسم القائمة وتاريخها ؛
 - فيما إذا كانت القوائم المالية منفردة لمؤسسة معينة أو موحدة أو لمجموعة مؤسسات ؛
 - العملة التي يتم إعداد القوائم المالية بها ؛
- ✓ تحديد الفترة الإبلاغية وتعني التوقف في نهاية كل فترة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة وترتبط بمفهوم الدورية.

¹ قادري عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص55.

² الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص112 .

2 / حدود القوائم المالية : تستخدم القوائم المالية لاتخاذ القرارات لذلك فإن على مستخدميها أن يعرفوا نقاط الضعف والحدود الملازمة لها والتي تحد من فائدتها إذا لم تؤخذ في الحسبان ومنها¹ :

- ✓ استخدام التقديرات و أسس تقييم مختلفة ؛
- ✓ افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ؛
- ✓ استخدام طرق محاسبية بديلة مثل قسط اهتلاك الأصول الثابتة ؛
- ✓ غياب المعلومات النوعية أو الحقائق غير القابلة للقياس الكمي كقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ؛
- ✓ عدم تسجيل بعض العناصر محاسبيا ، مثل شهرة المحل المنتجة داخليا ؛
- ✓ قدرة الإدارة على التأثير في محتوى ومضمون القوائم المالية.

ثانيا : القوائم المالية والتقارير المالية :²

تمثل القوائم المالية الجزء الأساسي للتقارير المالية ، كما أنها تعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ، وتشمل القوائم المالية الميزانية (قائمة المركز المالي) ، جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، الملاحظات والإيضاحات التي تعد جزءا مكملا للقوائم المالية ، ولا تتضمن التقارير المالية جزء القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل العديد من الأشكال والتقارير مثل تقرير مدقق الحسابات ، خطاب مجلس الإدارة الموجه للمساهمين والمستثمرين المحتملين ، تنبؤات الإدارة بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي وأثر نشاط المؤسسة على البيئة والمجتمع المحيطة به ومشاركتها في حل مشاكل المجتمع مثل البطالة والتلوث ومما سبق فإن مفهوم التقارير المالية أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية.

¹ عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، 2008 ، ص ص 61 - 62.

² عثمان زياد عاشور، نفس المرجع أعلاه، ص ص 47 - 48.

المطلب الثاني : الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

أولا : مفهوم الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية .

يقوم هذا الإطار بوصف المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ذات الاستخدام العام وبذلك فهو يؤدي مجموعة من الأغراض التي ترتبط بمعايير الإبلاغ المالي الدولية وهي :

- ✓ يقوم بدور الدليل الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير التي تصدر عنه حيث أن المعايير الجديدة يجب أن تستخدم ذات المفاهيم والأسس التي تضمنها الإطار كعناصر القوائم المالية،الفرضيات الرئيسية والصفات النوعية أي لا تخرج عنها أو تتعارض معها ؛
- ✓ يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير الإبلاغ المالي الدولية أو التفسيرات الخاصة بها ؛
- ✓ مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية والأسس التي تم إعدادها وفقها .¹

ويتضمن نطاقه المواضيع التالية² :

- مستخدمو المعلومات المحاسبية ؛
- أهداف القوائم المالية ؛
- الفروض الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية ؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؛
- مفهوم رأس المال ؛
- تعريف عناصر القوائم المالية.

¹ الجعارات خالد جمال ،مرجع سبق ذكره ،ص 41.

² أبو نصار محمد و جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ،ص 3.

ثانيا : مكونات الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية .

1 / مستخدمو المعلومات المحاسبية :

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية، في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التي تجرى على البيانات المحاسبية مما يحقق الفائدة من استخدامها. فتوفير المعلومات المحاسبية ليس هدفا في حد ذاته بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدميها¹ ، والمتمثلين في² :

- ✓ المستثمرين (المساهمين) : إن المستثمر يحتاج لمعلومات تساعد على اتخاذ قرار الشراء ، الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أنه يهتم بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح؛
- ✓ الموظفين : يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع المكافآت ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل ؛
- ✓ المقرضين : تساعدهم المعلومات المحاسبية على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عنها سوف تدفع لهم في تاريخ الاستحقاق ؛
- ✓ الموردين ، الدائنين التجاريين والدائنين الآخرين : تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق ؛
- ✓ العملاء : يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت لهم ارتباطات طويلة الأجل معهم ؛
- ✓ الحكومات ووكالاتها : تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة ، كما تطلب معلومات من أجل تحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل الوطني ؛
- ✓ الجمهور : يمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها.

¹ نهاد إسحق عبد السلام أبو هويدي ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي ، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2011، ص16.

² أحمد حلمي جمعة، الريادة في المحاسبة والتدقيق ، دار صفاء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2011، ص83-85..

2 / أهداف القوائم المالية : تتمثل أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي ¹ :

- ✓ تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ، نتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة ، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات ؛
- ✓ تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين ومع ذلك فإنها تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية ؛
- ✓ تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

3 / الفروض الرئيسية لإعداد القوائم المالية : هي ما يتم افتراضه عند إعداد القوائم المالية، حيث لا يمكن تصور إعداد قوائم مالية تتضمن معلومات مفيدة لأصحاب القرارات إلا إذا تم إعدادها وفقها ² :

- ✓ فرض الاستحقاق : بموجب هذه الفرضية فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ، أي أنه على المؤسسة الاعتراف بالأعباء بما فيها الخسائر للفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أم لا ، وكذلك الاعتراف بالإيرادات بما فيه الأرباح الخاصة بالفترة المالية سواء تم قبضه نقدا أم لا عند إعدادها لقوائمها المالية. وهذا مطبق فقط على الميزانية جدول حسابات النتائج وكذا جدول تغيرات الأموال الخاصة ، أما جدول تدفقات الخزينة فلا يعد وفقا لأساس الاستحقاق وإنما باستخدام الأساس النقدي كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية ؛
- ✓ فرض الاستمرارية : حيث يفترض ان المؤسسة التي تعد القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مستمرة إلى أجل غير محدود في المستقبل ، حيث تعتمد المؤسسة هذه الفرضية عند إعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة مالية ، وبذلك يجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرتها على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك الظروف والأسباب التي تجعلها غير قادرة على ذلك.

¹ شنوف شعيب ،مدى توافق المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الأكاديمية العربية بالدانمارك، العدد 5/4 ، 2008 ، ص 302.

² الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص48-49.

4 / الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها وتجعلها ذات جودة عالية وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية فيما يلي¹ :

✓ **القابلية للفهم** : وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين لها ، مع ضرورة توفر مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة ، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة ، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.

✓ **الموثوقية** : حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ، وحتى تكون كذلك يجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة ، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بشكل معقول. وتحقق هذه الخاصية من خلال:

- التمثيل الصادق : حتى تكون المعلومات المالية* موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة ؛

- الجوهر فوق الشكل : حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها فمن الضروري أن تكون عرضت وتمت المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط ، حيث أن جوهر العمليات غير متوافق دائما مع شكلها القانوني ومثال ذلك الإيجار التمويلي ؛

- الحياد : تعني أن لا تكون متحيزة ، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى ، أو لتحقيق هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز ؛

- الحيطة والحذر : تعني وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد بحيث لا يتم تضخيم الأصول و الإيرادات أو تخفيض الخصوم و الأعباء ، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بمقدار معقول ودون مبالغة بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو

¹ أبو نصار محمد و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ، ص ص 7-10 .

* المعلومات المالية هي معلومات محاسبية تمت معالجتها .

مخصصات مبالغ فيها وغيرها ، حيث تؤدي المبالغة في الحذر إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية ؛

■ **الاكتمال :** حتى تتحقق صفة الموثوقية ، فإن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة ، حيث أن أي حذف فيها يمكن ان يجعلها خاطئة وغير موثوقة ويخفض ذلك من درجة الملائمة.

✓ **القابلية للمقارنة :** يقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة لفترة مالية معينة مع الفترات السابقة ، أو مقارنتها مع مؤسسات أخرى لنفس الفترة، ويستفيد مستخدموها من المقارنة لأغراض إتخاذ القرارات ، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات ، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى وتصنيف عناصرها .

✓ **الملاءمة :** معناه قدرة المعلومة على التأثير في القرار المتخذ ، فالمعلومات المحاسبية الملائمة هي تلك المعلومات التي لها القدرة على إحداث تغيير في قرار المستخدم لها، وتختلف درجة الملائمة للمعلومات المحاسبية من مستخدم لآخر فملاءمتها من وجهة نظر المحلل المالي تختلف عن ملاءمتها للإدارة وكذلك للبنك والمقرضين.

وتندرج تحت هذه الصفة الخصائص الثلاث التالية¹:

- القدرة التنبؤية : تشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المستقبلية وتخفيض درجة عدم التأكد لديه ؛
- التغذية العكسية : معناه تساعد في تصحيح المعلومات السابقة أو تأكيدها ؛
- التوقيت الملائم : أي توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمتخذ القرار في الوقت المناسب وإلا تفقد قدرتها على التأثير فيه.

¹ حيدر محمد علي ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2007، ص 96

5 / مفهوم رأس المال : يبين الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية وجود مفهومين لرأس المال المالي والمادي ، وتتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال وهو يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة ، أما بموجب المفهوم المادي فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.¹ والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين المفهومين السابقين:

الجدول رقم (04) : المقارنة بين المفهومين المالي و المادي لرأس المال.

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
اكتساب الربح	- إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عما كان عليه في بدايتها بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	- إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عما كانت عليه في بدايتها ، مع أية توزيعات أو مساهمات للمالكين.
أساس القياس	- لا يتطلب مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	- استخدام التكلفة الجارية.
أثر التغير في الأسعار على الأصول والخصوم	- تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحا مباشرة ، وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل.	- التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المؤسسة وتعتبر تغيرات في الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزء من حقوق الملكية وليس ربحا.
رأس المال	- يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	- الطاقة الإنتاجية .

المصدر : أبو نصار محمد وجمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

¹ أبو نصار محمد وجمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

المطلب الثالث : القوائم المالية الأساسية

لقد تطرق لها IAS1 و IAS 7 و اللذان تضمنتا كيفية إعدادها وعرضها وبيننا مختلف العناصر التي يجب إدراجها ضمنها كما يلي :

أولا : الميزانية و حسابات النتائج

1 / الميزانية :

✓ مفهوم الميزانية : تعرف الميزانية على أنها الوثيقة التي تسمح بمعرفة جميع الموارد التي تملكها المؤسسة وجميع الاستخدامات المقابلة لها في وقت معين. وهي تضم عمودين عمود خاص بالموارد وآخر بالاستخدامات ، ويجب أن تكون الميزانية مؤرخة بشكل دقيق وإلا ستفقد معناها.¹

وتعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية² :

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن مالها من حقوق وما عليها من التزامات ؛
- تقييم القدرة الائتمانية من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية ؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع ، ويتم ذلك بقياس نسب التداول والسيولة ؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية ؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذا حقوق ملكيتها ؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها ؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ؛

¹ Jacques Richard, comptabilité générale système français et normes IFRS, 8ème édition , DUNOD , paris 2008, p92

² الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 113 - 114 ..

- معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.
- ✓ عناصر الميزانية : تتمثل عناصرها في ¹ :
- ✓ الأصول : تعرف الأصول وفقا للإطار التصوري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على أنها مورد تملكه المؤسسة نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي ،وتتوقع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من خلالها. وتتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من خلال :
- استخدامه منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع من قبل المؤسسة ؛
- استبداله مع أصول أخرى ؛
- استخدامه لسداد التزام ؛
- توزيعه على مالكي المؤسسة.²
- وتنقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين أصول جارية وغير جارية كما يلي :
- الأصول الجارية (المتداولة) : تصنف الأصول على أنها جارية إذا توفرت فيها الشروط التالية :
- النقدية والنقدية المعادلة غير المقيدة ؛
- الأصول المتوقعة تحققها ، يبيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة ؛
- الأصول المقتناة لغرض المتاجرة ؛
- الأصول التي يمكن تحققها خلال 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.³
- و تتضمن الأصول الجارية العناصر التالية :
- النقدية :هي أكثرها سيولة وتحوي أرصدة النقدية في الصندوق والبنك ،الشييكات وغيرها ؛
- الاستثمارات قصيرة الأجل : وهي الأوراق المالية المحتفظ بها على شكل أسهم وسندات بهدف تحقيق عائد ، ويمكن أن تنقسم إلى الأنواع الثلاثة التالية :
- استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ؛

¹ لمزيد من المعلومات انظر IAS1 ، www.iasplus.com

² Pierre Veronneau,comptabilité et IFRS /IAS de base au canad,,2012,p83-84.
www.controlplan.com/education/ch02.PDF

³ الجعارات خالد جمال ،نفس المرجع أعلاه ،ص115.

- استثمارات تجارية ؛
- استثمارات جاهزة للبيع.
- الذمم المدينة : هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو نتيجة أنشطة أخرى ومنها المدينون ، أوراق القبض والقروض الممنوحة للشركات التابعة ؛
- المخزون : وهو الرصيد المتبقي من البضاعة في نهاية الفترة المالية ؛
- المدفوعات مقدما : هي المصاريف التي تدفع مقدما من أجل الحصول على خدمة ما مثل مقدمات التأمين ، الإيجار ، الدعاية والإشهار.
- الأصول غير الجارية (غير المتداولة) : وهي الأصول التي تستغرق عملية تحولها إلى نقدية أكثر من فترة مالية أو دورة تشغيلية وتضم ما يلي :
- الاستثمارات طويلة الأجل : وهي غالبا ما تكون على شكل أسهم وسندات يكون الهدف من اقتنائها التحكم والسيطرة عليها ؛
- الأصول الملموسة (المادية) : وتشمل الأراضي ، المباني ، المعدات ، الآلات وغيرها ؛
- الأصول غير الملموسة (المعنوية) : وتشمل براءة الاختراع ، الشهرة ، العلامة التجارية وغيرها .¹
- ✓ الخصوم (الالتزامات) : الخصم هو التزام حالي للكيان ناشئ عن أحداث سابقة والذي يؤدي تسويته إلى التخلص من موارد تتجسد فيها منافع اقتصادية . وبالتالي فالخصوم تتميز بما يلي :
- التزامات حالية ؛
- تنشأ الخصوم عن أحداث سابقة ؛
- تسوى باستعمال موارد ذات منافع اقتصادية . والخصوم عادة تتمثل في الديون.²
- وتنقسم الخصوم إلى قسمين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية كما يلي :
- الخصوم الجارية (المتداولة) : هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية³ :
- سيتم تسديدها خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة ،
- تستحق خلال 12 شهرا ؛

¹ مؤيد راضي خنفر ، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 2 الأردن، 2009، ص 42.

² Pierre Veronneau, op, p 54-55.

³ الجعاعات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 116.

- يتم تحملها لأغراض المتاجرة ؛
- لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية.
- و تتكون الخصوم الجارية من :
- الذمم الدائنة : وهي ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة حصولها على البضائع والخدمات بأجل وتضم الدائنين (الموردين) وأوراق الدفع ؛
- القروض قصيرة الأجل : هي القروض التي حصلت عليها المؤسسة من الأفراد أو المؤسسات وتسدد خلال فترة مالية واحدة ؛
- الجزء المستحق من القروض طويلة الأجل : هي المبالغ التي يستحق سدادها خلال فترة مالية واحدة أو أقل وهي جزء من التزامات طويلة الأجل كما هو الحال في السندات على دفعات متساوية .
- **الخصوم غير الجارية (غير المتداولة) :** وهي التي يطلب سدادها بعد سنة مالية واحدة وتشمل السندات ، القروض البنكية طويلة الأجل وغيرها.
- ✓ **حقوق الملكية (الأموال الخاصة) :** وهي مصدر التمويل الداخلي في المؤسسة وتعرف بصافي الأصول وهي ما يتبقى من الأصول بعد طرح الالتزامات وتشمل بشكل أساسي¹ :
- رأس المال : يتشكل من نوعين من الأسهم عادية وممتازة ؛
- الأرباح المحتجزة : تمثل رأس المال المكتسب بالمؤسسة حيث تشكل الإيرادات المتحقق من العمليات مصدرا رئيسيا لها ؛
- الاحتياطات : وهي شكل من أشكال تخصيص الأرباح وتشمل الاحتياطات القانونية، الاحتياطات الاختيارية واحتياطات التوسع أو الطوارئ.

¹ مؤيد راضي خنفر ، مرجع سبق ذكره ، ص 46- 49..

2 / حسابات النتائج :

✓ **مفهوم حسابات النتائج :** هو إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الإيرادية خلال فترة محاسبية معينة ، وهو عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والأعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة ، فهو أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة.¹

ويجب أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار :

- لا يتم الاعتراف في حسابات النتائج وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بالعناصر غير العادية ؛
 - يتم تقسيم ربح أو خسارة الفترة عند وجود حقوق أقلية إلى قسمين أحدهما يتعلق بحقوق الملاك للمؤسسة الأم والآخر يتعلق بحقوق الأقلية ؛
 - يتم ترحيل صافي الدخل إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، كذلك يتم تضمين هذه القائمة ببعض عناصر المكاسب والخسائر التي تعود لحقوق الملكية.
- ويمكن للمؤسسة أن تقدم حساب النتائج بتصنيف الإيرادات والنفقات على أساس طبيعتها أو على أساس الوظيفة التي ترتبط بها ، ومن ثم يمكن إعداده وفق طريقتين² :

■ حساب النتائج حسب الطبيعة ؛

■ حساب النتائج حسب الوظيفة.

كما يحقق حسابات النتائج العديد من المزايا أهمها :

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي ؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية ؛

¹ وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالداغمارك 2007 ، ص 41.

² بن بلقاسم سفيان ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ، 2010، ص 79.

- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك ؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها واحتساب بعض النسب المالية مثل الربحية.¹
- ✓ **عناصر حسابات النتائج :** تمثل الإيرادات والأعباء العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح وتتمثل العناصر المرتبطة بحساب النتيجة فيما يلي :
- الإيرادات : هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأصول أو زيادة لها، أو في شكل انخفاض في الخصوم ، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة ، أي خارج ما يحدث من زيادات في حصص المشاركين في الأموال الخاصة ؛
- الأعباء : وهي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجة أو استنفاد (تدهور، اهلاك، نقص) للأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، أي لا يدخل ما يوزع لصالح المساهمين في الأموال الخاصة.²
- ويجب عرض مبالغ العناصر التالية في صلب حسابات النتائج كحد أدنى³ :
- الإيرادات ؛
- تكلفة التمويل ؛
- ضرائب الدخل ؛
- أي قيمة تمثل إجمالي :
- الربح والخسارة بعد الضرائب الناتج عن عدم استمرار نشاط معين ؛
- الربح والخسارة بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع لأصول
- تم استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة ؛
- الربح أو الخسارة.⁴

¹ الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 120-121.

² دغوم هشام ، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

³ أمين السيد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2008 ، ص 130-131.

⁴ لمزيد من المعلومات انظر IAS1 • www.iasplus.com

ثانيا : قائمتي تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة

1 / قائمة تدفقات الخزينة :

يتناول معيار المحاسبة الدولي السابع (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية" متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية حيث يهدف إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة هذا الجدول .

✓ **مفهوم قائمة تدفقات الخزينة :** هو عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات ، كما يعرف على أنه جدول يهتم بعرض التحصيلات والتسديدات النقدية وصافي التغير في النقدية عن أنشطة الاستغلال ، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة خلال الدورة.¹

إن الغرض الرئيسي منها هو توفير المعلومات عن التحصيلات النقدية والتسديدات النقدية للمؤسسة خلال الفترة المالية ،بالإضافة إلى أنها تهدف إلى توفير المعلومات عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة وهكذا فإنها تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقييم بعض العناصر مثل :

- قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات المستقبلية ؛
 - قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها ودفع التوزيعات ؛
 - حاجة المؤسسة إلى التمويل الخارجي ؛
 - أسباب الاختلافات بين مقدار صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ؛
 - أسباب التغير في مقدار النقدية وما يعادلها في بداية ونهاية الفترة المالية ؛
 - تحديد الجوانب النقدية وغير النقدية للعمليات الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة ؛
- وباختصار يساعد جدول تدفقات الخزينة مستخدمي القوائم المالية في تقييم قدرة المؤسسة على تدبير نقدية كافية في الأجل القصير والطويل.²

¹ قليل نبيل ،أهمية قائمة التدفقات النقدية في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة ميناء الجزائر"،مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر،2012،ص97.

² روبرت ميحز وآخرون ،ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الديسطي ،المحاسبة أساس لقرارات الأعمال،دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ،2006،ص731.

✓ **تبويب قائمة تدفقات الخزينة :** تتضمن قائمة التدفقات النقدية ما يلي ¹ :

■ الأنشطة التشغيلية : هي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية وتشمل ما يلي ² :

- النقدية المستلمة ؛
- النقدية المدفوعة للموردين والمستخدمين ؛
- الفوائد المدفوعة والمقبوضة ؛
- المصاريف المختلفة المدفوعة ؛
- ضريبة الدخل المدفوعة ؛
- المبالغ المحصلة من المدينين ؛
- التوزيعات المقبوضة ؛
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات المشتريات ؛
- المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء.
- الأنشطة الاستثمارية : وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير الجارية والتخلص منها ، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة ومن أهم النشاطات الاستثمارية :
- شراء الأصول غير الجارية وبيعها ؛
- شراء الاستثمارات المالية وبيعها ؛
- منح القروض للغير وتحصيلها.
- الأنشطة التمويلية : هي التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة وبذلك فهي تشمل :
- زيادة وتخفيض رأس المال ؛
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها ؛
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك ،
- شراء أسهم الخزينة وبيعها.

¹ الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 131

² لمزيد من المعلومات انظر IAS1 ، www.iasplus.com

✓ عرض قائمة تدفقات الخزينة : لقد عرض المعيار المحاسبي الدولي السابع طريقتين لإعدادها يجب على المؤسسة اختيار إحداها¹ :

■ الطريقة المباشرة : تتمثل في عرض مباشر للتحصيلات والتسديدات الإجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف العمليات الاستغلالية واستخراج التدفق الصافي بطرح المخرجات من المدخلات .

وتمثل التحصيلات في تحصيلات الزبائن متضمنة كل الرسوم أما التسديدات فتتمثل في :

- تسديدات الموردين متضمنة كل الرسوم ؛
- تسديدات الرواتب وأجور المستخدمين ؛
- تسديدات الضرائب ؛
- تسديدات الفوائد والمصاريف .

ومن مزاياها أنها :

- تبين كلا من التحصيلات والتسديدات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل ؛
- توفير معلومات عن المصادر الرئيسية التحصيلات والتسديدات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل كتوفير نقدية كافية من أنشطة التشغيل لسداد ديونها وإعادة الاستثمار في عملياتها وإجراء توزيعات للأرباح على أصحاب الملكية.

■ الطريقة غير المباشرة : تعتمد هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية بأخذ العناصر التالية بعين الاعتبار :

- آثار العمليات بدون تأثير على الخزينة ، مثل مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والاسترجاعات عليها ؛
- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة ؛
- التغيرات في احتياجات رأس المال العامل للاستغلال² .

والتي يمكن تحديد أهم مزاياها في :

¹ لمزيد من المعلومات انظر IAS1، www.iasplus.com

² بن بلقاسم سفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص 81-82.

- تركز على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ؛
- توفر حلقة ربط بين قائمة التدفقات النقدية وكلا من جدول حسابات النتائج والميزانية* .

والخلاصة أن الطريقة المباشرة تكشف عن معلومات أكثر تفصيلا تفيد في اتخاذ القرارات وإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل بدلا من الطريقة غير المباشرة والتي تقتصر على الناتج الحسابي الذي يبين صافي التدفقات النقدية.

4 / قائمة تغيرات الأموال الخاصة :

قائمة تغيرات الأموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها.¹

يتطلب IAS1 أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبدايتها ، إضافة لعناصر المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في حسابات النتائج، وهو يحقق المزايا التالية :

✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها وكذا التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة ؛

✓ التعرف على عناصر المكاسب والخسائر التي يجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

ويجب على المؤسسة أن تعرض فيه وتوضح في صلبه ما يلي²:

✓ صافي الربح أو الخسارة عن الفترة ؛

* فعندما تقوم المؤسسة بحيازة أصل جديد عن طريق قرض وتسدد نقدا فهذا يعني محاسبيا خروج تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية للمؤسسة ومقابل ذلك فإن القرض الذي تحصلت عليه المؤسسة لشراء الآلة يسجل في قائمة تدفقات الخزينة على أنه تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة التمويلية أما على مستوى الميزانية فإن الآلة التي تم شراؤها تسجل ضمن عناصر الأصول أما القرض الموظف لشراؤها فيسجل في جانب الخصوم. أما حسابات النتائج فلا تتأثر عند عملية الشراء بل حتى تسجيل قسط الاهتلاك المتعلق بالآلة وبدون خروج للنقدية ، كما تسجل الفوائد المترتبة عن القرض في جانب التكاليف ، وتسجل الأقساط السنوية المتعلقة بإعادة القرض (القسط السنوي + الفوائد) في قائمة تدفقات الخزينة كخروج للتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية .

¹ نوي الحاج ، نفس المرجع أعلاه ، ص ص 82- 83.

² الجعارات خالد جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 126

✓ كل عنصر من عناصر الإيرادات ، الأعباء ، الأرباح والخسائر والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى ؛

✓ إجمالي العناصر الناتجة مما سبق ذكره موضحا بصورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية ؛

✓ ولكل عنصر من عناصر حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

كما يجب أن يتم عرض ما يلي سواء ضمن جدول تغيرات الأموال الخاصة أو في الإيضاحات:

✓ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة ؛

✓ رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة ؛

✓ تحليل ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل عناصر الاحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن كل منها.¹

كما نص المعيار المحاسبي IAS1 على إعداد الملاحق المكمل والموضحة للقوائم المالية كما يلي²:

*** الملحق (الإيضاحات) : تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهمها ، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها فيها ، وحسب IAS1 فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية :

✓ تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية

✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب الميزانية أو حسابات النتائج ، قائمتي تغيرات الأموال الخاصة و تدفقات الخزينة ؛

✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في القوائم المالية الأساسية ، إلا أن نشرها يعتبر ضروريا لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتوياتها ؛

ويؤكد المعيار على أهمية أسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية ، بحيث تقدم بأسلوب منتظم طالما كان ذلك ممكنا أو عمليا ، كما يجب الربط المرجعي بين كل عنصر في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الملاحق ، وحسب نفس المعيار فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات تكون إما :

¹ أمين السيد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 144.

² أبو نصار محمد وجمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 - 59 .

- ✓ معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية ؛
- ✓ معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية ؛
- ✓ معلومات إضافية لم ترد أية عناصر تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة وقد حدد IAS1 ترتيبا محددًا لعرض الإيضاحات على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية مقارنتها للمؤسسات المختلفة وذلك حسب الترتيب التالي :
- ✓ عبارة تفيد بامتنال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
- ✓ معلومات موضحة ومؤيدة للعناصر المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه العناصر في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية ؛
- ✓ إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات الطارئة بموجب IAS37، والتعهدات التي قدمتها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية .

المبحث الثالث : ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.

سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى مفاهيم ومصطلحات متعلقة بترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات الأجنبية وكذا الطرق المحاسبية المستخدمة في ذلك بالإضافة إلى معالجة مكاسب وخسائر الترجمة.

المطلب الأول : المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بترجمة القوائم المالية.

أولا : معايير الإبلاغ المالي التي تناولت موضوع الترجمة

لقد تناول المعيار المحاسبي الدولي السادس (IAS6) أثر التغيرات في أسعار الصرف والذي تم سحبه سنة 1981 ليحل محله المعيار رقم 15 (IAS15) المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار والذي سحب بدوره سنة 2003 ، أما المعيار المحاسبي الدولي 21 والمعمول به لغاية الآن يهتم بالمعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية ، حيث يتناول أحد أصعب المشاكل التي تواجه المحاسبين في الحياة العملية وهي مشكلة المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية وكذلك ترجمة القوائم المالية للشركة بعملة التقرير.¹

ويعتبر المعيار انعكاسا للممارسة العملية للمحاسبة المالية وتنعكس أهميته على الدور الإيجابي للمعاملات التي تتم بعملة أجنبية نتيجة لطلب الكثير من أصحاب المصلحة في الشركات ، وكذلك لما لهذه الممارسة من دور فعال في تزويدهم بالمعلومات المالية التي تساهم في اتخاذ القرارات.

وترجع أهمية إصدار هذا المعيار إلى تذبذب أسعار العملات الأجنبية على المستوى الدولي ، كما أن التقدم في تكنولوجيا المعلومات وظهور الانترنت وإمكانية عقد الصفقات بين المتعاملين سواء كانوا أفرادا أو شركات من خلال شبكة المعلومات الدولية وما تبع ذلك من زيادة الاعتماد على وسائل الدفع الآلي أصبح هناك حاجة ضرورية وملحة لطريقة محاسبية تستطيع من خلالها الشركات إجراء المعاملات المالية بطريقة فورية حتى تتمكن من تحويل هذه المعاملات إلى عملة الدولة أو إلى العملة التي يتم بها إعداد التقارير المالية.²

¹ لمزيد من المعلومات انظر IAS21 www.iasplus.com

² هاني اسحق ابراهيم نسمان ، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولي 21 "دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص47.

ثانيا : العملات و أسعار الصرف

1 / العمليات المحددة بعملات أجنبية : إن العمليات المحددة بعملة أجنبية هي تلك التي يتم التعاقد عليها أو يتفق على تسويتها بعملة أجنبية ، بما في ذلك المعاملات الناجمة عن قيام المؤسسة بالأموال التالية :

- ✓ شراء أو بيع البضائع أو الخدمات والتي يكون سعرها محددًا بعملة أجنبية ؛
- ✓ اقتراض أو اقراض الأموال عندما تكون المبالغ المقبوضة أو المدفوعة محددة بعملة أجنبية ؛
- ✓ عندما تصبح المؤسسة طرفا في عقد تبادل بالعملة الأجنبية لم يتم تأديته بعد ؛
- ✓ قيام المؤسسة باقتناء موجودات أو التخلص منها أو بتكبد أو تسوية التزامات تكون محددة بعملة أجنبية.¹

2 / تصنيف العملات : يمكن ذكرها فيما يلي ²:

- ✓ العملة المحلية : تعبر عن عملة دولة معينة يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة وهي العملة التي تستخدم في إثبات العمليات المحلية أو الأجنبية وإعداد التقارير؛
- ✓ العملة الأجنبية : تشير إلى كل العملات الأخرى من غير عملة دولة معينة ، أو العملة التي من غير العملة التي تستخدم في إعداد التقارير المالية لمؤسسة معينة ؛
- ✓ عملة التقرير : وهي العملة التي تستخدمها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية ؛
- ✓ العملة الوظيفية : هي العملة الأساسية التي تستخدمها المؤسسة في القيام بنشاطاتها والتي تتم بها إيراداتها ومصروفاتها النقدية وهي غالبا ما تكون نفس عملة الدولة التي تعمل بها المؤسسة والعملة المستخدمة في التسجيل والإثبات في الدفاتر والسجلات.

¹ اسحق سامي كساب ، المشاكل المحاسبية حالات وتطبيقات عملية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة العالم الأمريكية ، 2006، ص6.

² محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 500-501.

3 / مفهوم سعر الصرف :

سعر الصرف هو عدد وحدات العملة الأجنبية التي تدفع ثمنًا لوحدة واحدة من العملة الوطنية ، أي المعدل الذي يتم على أساسه تبادل عملة دولة ما ببقية عملات دول العالم ويتم كتابة تسعيرة العملات الصعبة بطريقتين :

- **التسعيرة المؤكدة :** حيث أن معظم الدول تبين في تسعيرة الصرف المؤكدة الكمية المتغيرة من الوحدات النقدية الأجنبية المستبدلة بوحدة واحدة من العملة الوطنية ؛
- **التسعيرة غير المؤكدة :** هي الطريقة العكسية للتسعيرة المؤكدة فهي تشير إلى الكمية المتغيرة من الوحدات النقدية الوطنية التي يجب دفعها للحصول على وحدة واحدة من العملات الأجنبية.¹

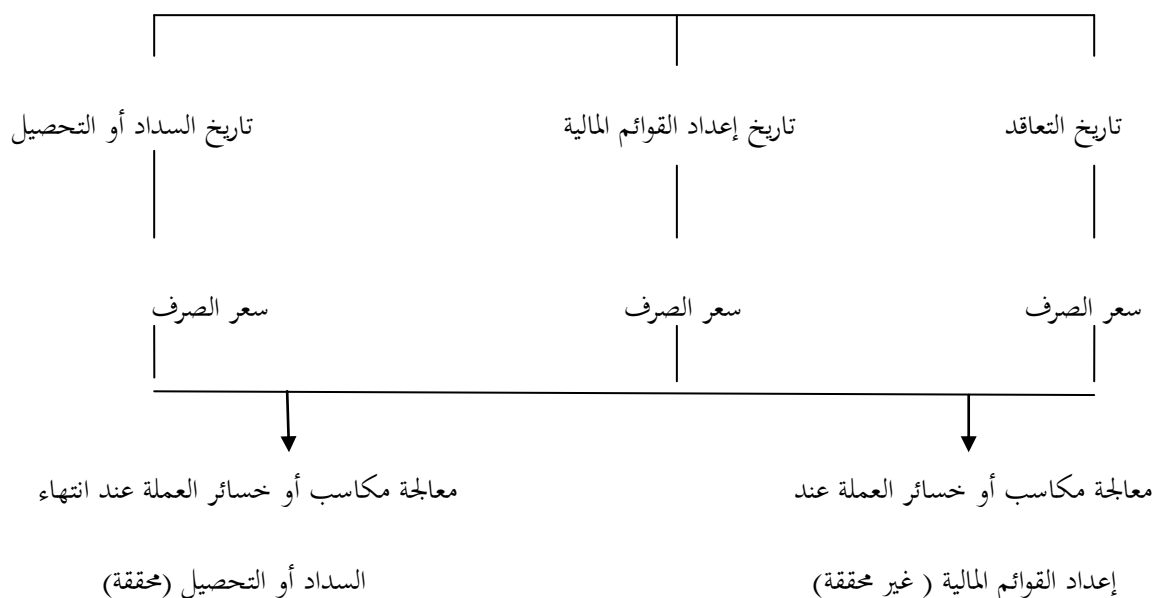
4 / مكاسب وخسائر التغير في أسعار الصرف : يترتب على التغيرات في أسعار الصرف مكاسب أو خسائر في التبادل والتي تكون محققة أو غير محققة ، بحيث تكون محققة عندما تحدث بالفعل و تنتج من تبادل عملة مقابل عملة أخرى أي وجود معاملة فعلية تم فيها تبادل فعلي للعملات (شراء أو بيع) وتحقيق خسائر أو مكاسب من ورائها ، أما الخسائر أو المكاسب غير المحققة فليس فيها وجود لأي تبادل في العملة ، حيث تنتج تلك الخسائر والمكاسب التي يمكن القول أنها وهمية من مجرد ترجمة للعملة الأجنبية وذلك عند تحويل القيم في أرصدة حسابات الشركات التابعة^{2*} والمسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة والشكل التالي يوضح كيفية تشكل مكاسب وخسائر الصرف للمعاملات بالعملة الأجنبية.³

¹موري سمية ،آثار تقلبات أسعار الصرف على العائدات النفطية "دراسة حالة الجزائر"،مذكرة ماجستير تخصص مالية دولية، جامعة تلمسان ،2010،صص2-4.

* الشركة التابعة هي شركة مملوكة من شركة مستقلة أكبر منها.

³ شوقي طارق ، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية ، مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة ،جامعة باتنة ،2009،ص74.

الشكل رقم (02) : مكاسب وخسائر الصرف المحققة وغير المحققة



المصدر : شوقي طارق ، مرجع سبق ذكره ، ص 74.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مكاسب وخسائر الصرف غير المحققة تنشأ عند التسجيل المحاسبي فقط حيث تنشأ من اختلاف سعر الصرف بين تاريخ التعاقد أو إجراء العملية وتاريخ إعداد القوائم المالية ، أما المحققة منها فتنشأ عن اختلاف سعر الصرف بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ السداد أو التحصيل .

المطلب الثاني : ماهية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.

أولا : مفهوم ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية :

هي عملية توحيد وحدة القياس النقدي دفتريا عن طريق تحويل أرصدة حسابات الأصول ، الالتزامات ، الإيرادات والأعباء في القوائم المالية المعبر عنها بعملة دولة ما إلى ما يعادلها من عملة دولة أخرى ، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار أن عملية الترجمة لا تعن محاولة إيجاد القيم الجارية للأصول والالتزامات المعبر عنها بالعملات الأجنبية وتوحيدها ، وكذلك لا يفترض فيها إجراء عملية تحويل فعلية بين العملات الأجنبية فهي عملية تهدف إلى التغيير الدفترى لوحدة القياس النقدي من العملة الأجنبية إلى المحلية أو المستخدمة في إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية¹. وتختلف الترجمة عن التحويل حيث أن التحويل يشير إلى عملية تغيير فعلية من عملة لأخرى وانتقال الأموال بين طرفين بشكل فعلي أما الترجمة فما هي إلا تغيير في التعبير النقدي للأرصدة المحاسبية ، فالحساب المعبر عنه بعملة معينة يعاد التعبير عنه بما يساوي ذلك من عملة دولة أخرى دون أن يحدث تغيير أو انتقال فعلي للأموال.²

و نشأت الحاجة إلى ترجمة القوائم المالية عند قيام شركة قابضة* في دولة ما بامتلاك جزء أو كامل صافي أصول شركة أجنبية تعمل في دولة أخرى وبما أن الشركة الأجنبية المستثمر فيها تعد قوائمها المالية بعملة غير العملة التي تعد بها الشركة الأم قوائمها المالية فهذا يعني ضرورة ترجمتها من عملة البلد الآخر إلى عملة البلد المحلي.³

ثانيا : مشاكل ترجمة القوائم المالية بعملات أجنبية

يمكن حصر أهم مشاكل ترجمة القوائم المالية بعملات أجنبية في أربع مجالات رئيسية هي⁴:

- ✓ تحديد العملة الوظيفية للشركة الأجنبية التي سيتم ترجمة قوائمها المالية وعملة التقرير للشركة الأم ؛
- ✓ تحديد سعر أو معدل الصرف للترجمة وكذا الطريقة المناسبة لذلك ؛
- ✓ معالجة آثار مكاسب أو خسائر الترجمة في القوائم المالية للشركة الأم (جدول حسابات النتائج والميزانية) .

¹ أمين السيد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية ، مرجع سبق ذكره ، ص 119 .

² محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 496 .

* الشركة القابضة هي شركة تمتلك أو تدير جزئيا أو كليا شركة أو شركات أخرى .

³ خليل عواد أبو حشيش ، المرجع السابق ، ص 683 .

⁴ سامي اسحق كساب ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

المطلب الثالث : كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية .

أولا : الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية .

1 / طريقة العناصر المتداولة - غير المتداولة : تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق المستخدمة في ترجمة القوائم المالية وأكثرها قبولا منذ سنة 1930 وإلى غاية 08 SIC في أكتوبر 1975 ، وتستند هذه الطريقة على افتراض أن العرف المحاسبي* يصنف الحسابات إلى مجموعات حسب استحقاقها ، حيث يتم التمييز عادة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة عند إعداد الميزانية.¹

وتطبيقا لذلك يتم اتخاذ الإجراءات المحاسبية التالية لترجمة عناصر الحسابات في القوائم المالية² :

- ✓ تترجم الأصول والخصوم المتداولة بسعر الصرف الجاري بتاريخ اعداد الميزانية أي بسعر الإقفال ؛
- ✓ تترجم الأصول والخصوم غير المتداولة وحقوق الملكية باستخدام سعر الصرف التاريخي ؛
- ✓ تترجم عناصر الإيرادات والأعباء في حسابات النتائج والمتعلقة بأصول وخصوم متداولة بمتوسط سعر الصرف الجاري خلال الفترة أما الأعباء المتعلقة بأصول طويلة الأجل كالاهلاك والإطفاء فتترجم بناء على سعر الصرف التاريخي الذي كان سائدا بتاريخ الاستثمار؛

2 / طريقة العناصر النقدية -غير النقدية : نتيجة لزيادة الأنشطة الأجنبية في الخمسينيات وزيادة الانتقادات الموجهة للطريقة السابقة ظهرت الحاجة إلى ضرورة البحث عن طريقة أخرى أكثر موضوعية ،وبذلك ظهرت طريقة العناصر النقدية وغير النقدية في 1956 على يد أحد أساتذة المحاسبة في أمريكا وانتشرت بعد أن تم الاعتراف بها رسميا بواسطة مجلس مبادئ المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية Accounting Principles Board عام 1956 ، وتقوم فكرتها على أن العناصر النقدية هي التي تكون عرضة لمخاطر تقلبات أسعار الصرف بسبب ثبات قيمتها النقدية وتحديددها بعدد ثابت من العملات الأجنبية³،

* العرف المحاسبي هو ما تعارف عليه المحاسبون فيما لا يتعارض مع القوانين الحكومية أو القرارات الإدارية وهي تعد مرشدا ودليلا للتطبيق قد تستفيد منه تلك القوانين والقرارات ذاتها .

¹ أمين السيد لطفى ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية ، ص 133.

² خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سبق ذكره، ص 685.

³ محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 551

ويتم إتباع الإجراءات التالية لترجمة القوائم المالية وفق هذه الطريقة ¹ :

- ✓ يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إقفال أو إعداد القوائم المالية في ترجمة العناصر النقدية
- ✓ يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية في ترجمة العناصر غير النقدية ؛
- ✓ يتم استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية في ترجمة المخزون السلعي بسبب وجود صعوبات عملية تكتنف عملية حصر تواريخ العديد من الصفقات وكثرة عمليات استلام وصرف البضائع من المخازن ؛
- ✓ استخدام متوسط سعر الصرف في ترجمة عناصر حسابات النتائج باستثناء العناصر ذات العلاقة المباشرة بعناصر الميزانية حيث تستخدم نفس أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة عناصرها مثلا اهتلاك الأصول الثابتة وتكلفة البضاعة المباعة .

3 / الطريقة الزمنية (المؤقتة) : تعتمد هذه الطريقة في الترجمة على القياس وذلك بخلاف الطريقتين السابقتين اللتان تعتمدان على التصنيف وقد بدأ استخدامها سنة 1972 بموجب الرأي الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ARS21) ، كما أيدها المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 08 الصادر سنة 1985²، ولتحقيق أهداف هذه الطريقة يجب تطبيق القاعدة التالية ³ :

- ✓ الأصول والالتزامات التي تظهر في الميزانية حسب التكلفة التاريخية تتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي ؛
- ✓ الأصول والالتزامات التي تظهر في الميزانية حسب التكلفة الحالية أو المستقبلية تتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجاري.

¹ أمين السيد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية، مرجع سبق ذكره ، ص 139-141

² سامي اسحق كساب ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

³ شوقي طارق ، مرجع سبق ذكره ، ص 88.

4 / طريقة سعر الصرف الجاري :طريقة سعر الصرف الجاري "الطريقة البريطانية " تبناها مجمع المحاسبين القانونيين بالإنجلترا وويلز ومجمع المحاسبين في اسكتلندا ،حيث تقوم على أساس استخدام سعر صرف واحد للترجمة وهو سعر الصرف الجاري (سعر الصرف السائد في تاريخ إعداد الميزانية) ،وهذه الطريقة أقرتها أيضا معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً عندما تكون العملة الوظيفية هي العملة الأجنبية ،وبناء على هذه الطريقة ¹ :

- ✓ تتم ترجمة عناصر الأصول والالتزامات باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية ؛
 - ✓ تتم ترجمة عناصر حقوق الملكية (رأس المال المصدر و المدفوع والاحتياطيات والأرباح المحتجزة) باستخدام أسعار الصرف التاريخية المناسبة التي كانت سائدة وقت نشأة أو تكوين أو إضافة كل عنصر أو دفعة منها ؛
 - ✓ تتم ترجمة عناصر حسابات النتائج باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ الاعتراف بهذه العناصر ، وإذا تعذر ذلك يتم استخدام متوسط أسعار الصرف السائدة خلال الفترة.
- والجدول الموالي سيوضح الفرق بين الطرق الأربعة السابقة :

¹ محمد المبروك أبو زيد ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 555 - 556 .

الجدول رقم (05) : مقارنة بين الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات الأجنبية.

البيان	طريقة العناصر المتداولة	طريقة العناصر النقدية	الطريقة الوقتية (الزمنية)	طريقة سعر الصرف الجاري
أساس الترجمة	- التصنيف.	- التصنيف.	- القياس.	-
تصنيف العناصر	- عناصر متداولة. - عناصر غير متداولة.	- عناصر نقدية. - عناصر غير نقدية.	-	-
سعر صرف ترجمة عناصر الميزانية	- سعر الصرف الجاري. - سعر الصرف التاريخي.	- سعر الصرف الجاري. - سعر الصرف التاريخي. - المتوسط المرجح لسعر الصرف.	- سعر الصرف الجاري. - سعر الصرف التاريخي.	- سعر الصرف الجاري. - سعر الصرف التاريخي.
سعر صرف ترجمة عناصر قائمة الدخل	- متوسط سعر الصرف الجاري.	- متوسط سعر الصرف.	- المتوسط المرجح لأسعار صرف خلال السنة.	- سعر الصرف الجاري أو المتوسط المرجح لأسعار الصرف

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على ما سبق.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية تختلف من حيث أساس الترجمة وتصنيف العناصر فقط أما أسعار الصرف التي تستخدمها فهي نفسها سواء في الميزانية أو حسابات النتائج.

ثانيا : مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية بعملات أجنبية .

حسب معيار المحاسبة الدولي 21 فإنه يتم معالجة الأثر الناتج عن تقلبات أسعار الصرف كمكاسب أو خسائر حيث أنها تنجم عن المعاملات العرضية و التصادفية للشركة مع غيرها ، أو تنتج من الظروف والأحداث الأخرى المؤثرة عليها. وتعرف بأنها تمثل أحداثا ملائمة أو غير ملائمة للشركة ، لا تتصل اتصالا مباشرا بنواحي نشاطها العادية التي تستهدف الحصول على الإيراد .

بعد ترجمة عناصر القوائم المالية يتم مقارنة مجموع الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة بعد التسويات أو في الميزانية (بعد الترجمة) بمجموع الأرصدة الدائنة (بعد الترجمة) وستكون نتيجة المقارنة فروقات تعد إما خسائر ترجمة أو مكاسب ترجمة ، بمعنى إذا كان مجموع الأرصدة الدائنة المترجمة أكبر من مجموع الأرصدة المدينة المترجمة ستكون نتيجة الترجمة خسائر مقدارها المتمم الحسابي (الفرق بين الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة). أما إذا كان مجموع الأرصدة المدينة هي الأكبر ستكون النتيجة مكاسب الترجمة. أي أن مقارنة الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة المترجمة في الميزانية ستسفر عن أحد الاحتمالات التالية:

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة $\leftarrow$ لا مكاسب ولا خسائر

مجموع الأرصدة المدينة < مجموع الأرصدة الدائنة $\leftarrow$ مكاسب

مجموع الأرصدة المدينة > مجموع الأرصدة الدائنة $\leftarrow$ خسائر

وتعالج هذه المكاسب أو الخسائر وما يتراكم منها (في كافة طرق الترجمة) كتعديل لحقوق المساهمين في الميزانية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار حيث تعالج حينئذ كعنصر من عناصر جدول حسابات النتائج.¹

¹هاني اسحق ابراهيم نسيمان ،مرجع سبق ذكره ،ص ص75-76.

✚ خلاصة :

تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية معايير إرشادية تكمن أهميتها بالدرجة الأولى في كونها العامل الرئيسي في تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي ، تحقق العديد من المزايا إلا أن ذلك لا ينف وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيقها في دول كثيرة ؛

وتعد القوائم المالية ذات الاستخدام العام أهم ما تطرقت إليه معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث تناولت الإطار الفكري لإعدادها وعرضها والذي يضم مستخدمي القوائم المالية ،أهدافها ،الفروض الرئيسية لإعدادها ، الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ، مفهوم رأس المال وتعريف عناصر القوائم المالية ، وتتمثل القوائم المالية الأساسية في الميزانية ، حسابات النتائج ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة ، قائمة التدفقات النقدية والملاحق التي تعتبر مكملتها ؛

وتترجم القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية بعدة طرق والمتمثلة في طريقة العناصر المتداولة - غير المتداولة ، طريقة العناصر النقدية - غير النقدية ، الطريقة المؤقتة وطريقة سعر الصرف الجاري ، أما المكاسب والخسائر الناتجة عنها فتعالج كتعديل لحقوق المساهمين في الميزانية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار حيث تعالج حينها كعنصر من عناصر حسابات النتائج.

الفصل الثاني

دراسة مقارنة للقياس المحاسبي وفق النظام
المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي
الدولية

تمهيد :

أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية لتحقيق عدة أهداف وبالخصوص التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي ، بكونها مرجعا للعديد من الدول في إعداد قوائمها المالية مما يسهل قراءتها وفهمها من طرف جميع مستخدميها في مختلف دول العالم وهذا ما يسهل دخول الأسواق المالية العالمية ،وعلى غرار العديد من الدول قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي المعمول به منذ سنة 1975 وإنشاء النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11/07 سنة 2007 ، والذي استمدته من معايير الإبلاغ المالي الدولية ،ومن خلال هذا الفصل سنقوم بمقارنة القوائم المالية المعدة وفق هذا النظام ونظيرتها وفق معايير الإبلاغ المالي من خلال المباحث التالية :

✓ **المبحث الأول :** محاولة تكييف المنظومة المحاسبية في الجزائر مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

✓ **المبحث الثاني :** قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؛

✓ **المبحث الثالث :** المقارنة بين القوائم المالية وفق النظام المحاسبي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المبحث الأول : محاولة تكييف المنظومة المحاسبية في الجزائر مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

سنتناول من خلال هذا المبحث ماهية النظام المحاسبي والذي تتمثل مخرجاته في القوائم المالية ، بالإضافة إلى التطرق للنظام المحاسبي المالي ومختلف المعوقات والتحديات التي تواجه تطبيقه.

المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي

أولا : مفهوم النظام المحاسبي.

1 / تعريف النظام المحاسبي : هو الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية مشتملا على تحليل، تسجيل ، تبويب ، تصنيف العمليات ، وتصميم المستندات المؤيدة للعمليات والدفاتر التي تسجل بها العمليات وتحديد الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية في المؤسسة.

وعلى الرغم من اختلاف الأنظمة المحاسبية تبعا لاختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها إلا أن هناك خصائص مشتركة يجب توفرها في أي نظام محاسبي حتى نحكم عليه بأنه جيد وهذه الخصائص منها¹:

- ✓ توفر المستندات والسجلات المحاسبية القانونية اللازمة ؛
- ✓ تحقيق الدقة التامة والسرعة الممكنة في تنفيذ العمليات المحاسبية ؛
- ✓ تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقات وتحقيق مبدأ الرقابة الداخلية ؛
- ✓ تزويد الإدارة بالتقارير والبيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات ؛
- ✓ قياس الموارد التي تملكها المؤسسة وبيان حقوق ومصالح الغير في هذه المؤسسة.

2 / أركان النظام المحاسبي : النظام المحاسبي شأنه شأن أي نظام آخر للمعلومات يقوم على أربع أركان رئيسية تتمثل في²:

- ✓ مدخلات النظام وتتمثل في العمليات المالية التي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية من واقع المستندات المؤيدة لها ؛

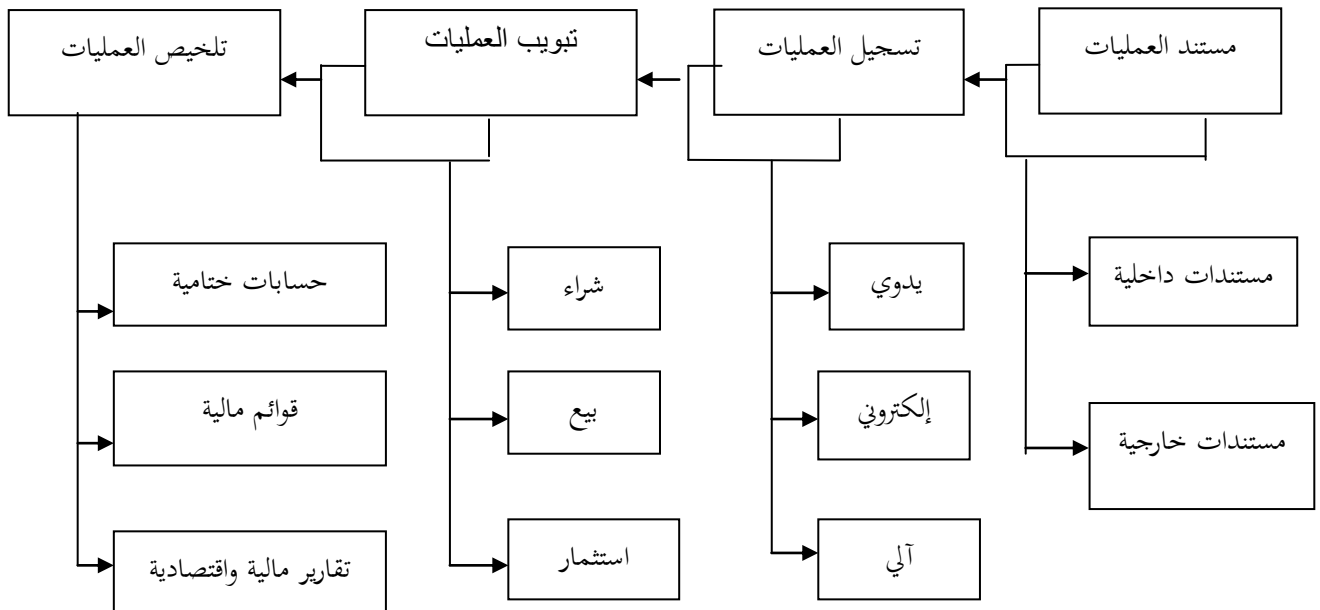
¹ الخداهش حسام الدين ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة 4، الأردن، 2005، ص ص 29-30.

² وليد ناجي الحياي ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء 1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص ص 72-74 .

- ✓ عمليات النظام (التشغيل) وتتمثل في تسجيل وتبويب العمليات المالية بالإضافة إلى إنتاج التقارير وقياس النتائج وتحليلها ؛
- ✓ معايير أداء النظام وتتمثل في قدرته على مد الإدارة بالبيانات المطلوبة بالدقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة وبذلك فإن النظام المحاسبي الجيد هو الذي يستطيع أن يحقق ذلك للإدارة بصورة ملائمة ؛
- ✓ منتجات النظام والمتمثلة في القوائم المالية .

ويتكون النظام المحاسبي من مجموعة من الطرق والوسائل والإجراءات اللازمة لتسجيل العمليات المالية التي تحصل في المؤسسة ، ثم تبويب هذه العمليات في مجموعات متجانسة من العمليات المالية التي تحصل في المؤسسة ، بعدها يتم تلخيصها في شكل تقارير مالية ذات قيمة لمن يستخدمها ويتم ذلك إما يدوياً أو آلياً أو باستخدام الحاسب الالكتروني وتعرف هذه الدورة بالدورة المحاسبية والتي يبينها الشكل الموالي :

الشكل رقم (03) : الدورة المحاسبية للنظام .



المصدر : وليد ناجي الحياي ، أصول المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ، ص 74.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الدورة المحاسبية للنظام تبدأ بتسجيل العمليات بالاعتماد على المستندات المؤيدة لها والتي تكون داخلية أو خارجية ، ثم تليها عملية تبويبها إلى عمليات خاصة بالبيع ، الشراء أو الاستثمار والتي يتم تلخيصها في نهاية الدورة إلى قوائم وتقارير مالية توفر معلومات مفيدة لمستخدميها.

ثانيا : مقومات النظام المحاسبي .

إن اختلاف حجم المؤسسة يؤدي إلى اختلاف مقومات النظام المحاسبي من حيث العدد والحجم غير أنه لابد من توفر العناصر التالية ¹ :

1 / المجموعة المستندية : المستند هو أداة لتدوين البيانات ، حفظها ونقلها بين الأطراف المستفيدة منها والمستند في المحاسبة هو دليل إثبات أو وجود عملية مالية قد حصلت فعلا في المؤسسة سواء التي تمت بينها وبين الغير أو تلك التي ارتبطت بالحركة الداخلية المتعلقة بعناصر الانفاق أو الصرف داخلها وبذلك يعتبر المستند الأساس والقرينة الأولى لتسجيل القيود في الدفاتر المحاسبية وبيان أطراف العمليات ومبالغها ومصادرها ، سواء كانت داخلية أو خارجية وباختلاف هذه العمليات تختلف أنواع المستندات من حيث الشكل ، حجم بياناتها وعدد الصور المتضمنة لها.

2 / المجموعة الدفترية : هي التي تسجل بها العمليات المالية انسجاما مع متطلبات القانون وتسهلا ومتابعة عمليات المؤسسة ومنها : دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد.

✓ دفتر اليومية : يتم تسجيل العمليات المالية في هذا الدفتر وبالأستناد إلى أحد مصادر القيود التي تم التطرق إليها في المجموعة المستندية ؛

✓ دفتر الأستاذ : هو السجل الذي يشمل العمليات التي تتم بين المؤسسة والغير والمبوبة في شكل حسابات يثبت في كل حساب منها العمليات الخاصة به وذلك بترحيلها من دفتر اليومية إلى هذا الدفتر بحيث يمكن استخراج نتيجة هذه العمليات بسهولة في أي وقت ؛

✓ دفتر الجرد: يسجل فيه تفاصيل البضاعة الموجودة في المخازن في آخر السنة المالية الخاصة بها.

3 / دليل الحسابات : هو عبارة عن جدول أو قائمة تضم جميع الحسابات التي وردت في العمليات المالية للمؤسسة والتي قد تنشأ فيما بعد ، وقد تكون هذه الأسماء ممثلة في رموز أو أرقام ذات دلالة معينة ومبوبة في مجموعات من الحسابات ذات الطبيعة المشتركة ، فقد تأخذ كل مجموعة من الحسابات رقما رئيسيا معنا ليشير إلى مجموعة من الحسابات المتجانسة وتتفرع منه أرقام للحسابات الفرعية المرتبطة بالحسابات الرئيسية والدليل المحاسبي

¹ قادري عبد القادر ، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-19..

في المؤسسة هو مرشد المحاسب أو ماسك الحسابات نحو توجه القيد المحاسبي إلى أي من عناصر القوائم المالية لغرض تسهيل إعداد البيانات والقوائم المالية بالسرعة والدقة الملائمة لمستخدميها.

4 / نظام الرقابة الداخلية : الرقابة الداخلية هي إحدى مقومات النظام المحاسبي في المؤسسة وتعني مجموعة من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بكيفية تصميم المستندات المحاسبية والدورة المستندية الخاصة بتلك المستندات وإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية ♦ المتبعة للتأكد من صحة التسجيل بالدفاتر المحاسبية وضمان المحافظة على أصول المؤسسة.

5 / مجموعة الأدوات والأساليب : وهي مجموعة الأدوات المستخدمة في العمل المحاسبي وأسلوب استخدامها وبخاصة المعدات والآلات مثلاً الآلات الحاسبة والحاسوب .

6 / المنفذون للنظام المحاسبي : وهم مجموعة المحاسبين الذين يتولون تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي في المؤسسة ومتابعة إجراءاته الخاصة بالمحافظة على أصول المؤسسة والرقابة عليها وأداء العاملين ويشمل أيضاً الموظفين العاملين على الآلات والأجهزة الخاصة بتنفيذ خطوات النظام.

♦ المراجعة الداخلية تقوم بما مصلحة في المؤسسة ، لها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف فهي تحول لها مهام التقييم والمراقبة والتطبيق والتحقق أما المراجعة الخارجية فهي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة فحوصاً انتقادياً منظماً ، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في أية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة

المطلب الثاني : إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي .

أولا : الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

1 / لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني : يعتبر PCN النموذج المحاسبي المعتمد من طرف الدولة - سابقا - والذي يهدف إلى توحيد جميع أعمال المحاسبة من أجل منفعة المؤسسة ، مصالح الدولة وكل من له علاقة بالمؤسسة ، تعود نشأته إلى صدور الأمر 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ، الشركات الاقتصادية المختلطة و الشركات الخاضعة للتكليف بالضريبة على أساس النظام الحقيقي ثم تلاه صدور القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 المتضمن كيفية تطبيق هذا المخطط . إن تبني الجزائر لهذا المخطط كان نتيجة متطلبات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر بعد الاستقلال فقد اعتمدت على المخطط المحاسبي الفرنسي إلى غاية صدور هذا الأخير .

وأوكلت مهمة إنشاء PCN إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أنشئ بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 1971/12/29 والذي من مهامه كذلك العمل على إعداد تقنيين يخص وظيفة المحاسب والخبير المحاسب لقد صنف PCN الحسابات وفق الترتيب العشري للحسابات الأساسية وتنوع من 01 إلى 08 مكونة بذلك المجموعات التالية :

✓ حسابات الميزانية وتحتوي الأصناف من 01 إلى 05 ؛

✓ حسابات التسيير وتحتوي الصنفين 06 و 07 ؛

✓ حسابات النتائج وتحتوي الصنف 08.¹

ظهرت بعض النقائص والعيوب على هذا المخطط والمتمثلة في ² :

✓ تم إعدادده ليتماشى مع بيئة الاقتصاد الموجه * ، الذي يتسم بسيادة القطاع العام وعليه تنحصر فائدته في تقديم معلومات للدولة والتي تعتبر المستخدم الوحيد والمستفيد الأول منها ؛

¹ كومي نور الدين ، آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على حسابات المؤسسة وكيفية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد ، مذكرة ماجستير تخصص مالية ونقود جامعة الجزائر 2010، ص-33، ص-35 .

² العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره ، ص 132 .

* الاقتصاد الموجه هو النظام الذي يتميز بتملك الدولة لعوامل الإنتاج وتتخذ جميع القرارات الاقتصادية فيه من خلال جهاز التخطيط

- ✓ خضوعه للقواعد والتشريعات الجبائية قلص أهميته ودوره في الاقتصاد بحيث أصبح يخدم مصلحة الضرائب فقط والمعلومات التي يوفرها لا تتماشى مع احتياجات الاقتصاد الليبرالي ؛
- ✓ إن القرار المؤرخ في 23 / 06 / 1975 والمتعلق بكيفية تطبيقه قدم للمحاسبين طرق تسجيل محددة لمختلف العمليات الاقتصادية ، دون توضيحه وتحديد معايير الاعتراف وطرق أو كيفية القياس هذا من جهة ومن جهة ثانية قام بطريقة غير مباشرة بتحديد قائمة للعمليات الاقتصادية، حيث ضيق مجال المحاسبة وتجاهل إمكانية ظهور عمليات اقتصادية جديدة في المستقبل ؛
- ✓ غياب الإطار العام الذي يبنى عليه PCN ؛
- ✓ الاعتماد التام على مبدأ التكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية في ظل غياب آليات تطبيق القيمة السوقية ، مما يجعل المعلومات المالية المبنية على أسس تاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ولا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة ؛
- ✓ تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي ؛
- ✓ عدم وجود جدول أو تفصيل عن حركات التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة يعكس محدودية المعلومات التي يقدمها PCN ؛

2 / ضرورة الإصلاح المحاسبي في الجزائر : تركزت عملية إصلاح PCN والتي شرع فيها مع بداية الثلاثي الأول من سنة 2001 بتمويل من البنك الدولي ومن قبل خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية بغرض تطويره إلى نظام محاسبي جديد يساير المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين بالإضافة إلى إجراء جملة من التعديلات تتعلق بالمفاهيم ، الفروض ، المبادئ و بناء إطار مفاهيمي من جهة وتحديد طرق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول ، الخصوم ، حسابات التسيير إعداد نماذج للكشوف المالية وملاحقها ، تحديد الحسابات ونظام المجموعات وكيفية تسيير حساباتها من جهة ثانية .¹

¹ سعودي بلقاسم ، سعودي عبد الصمد، مداخلته بعنوان مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ص5.

ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت الجزائر إلى الإصلاح المحاسبي والانتقال من PCN إلى SCF فيما يلي¹:

- ✓ ضغوطات الهيئات الدولية - صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة - قصد الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
 - ✓ عدم ملائمة المخطط الوطني للمحاسبة احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
 - ✓ التوجهات الاقتصادية الجديدة (مواصلة مسار الإصلاحات الاقتصادية الذي باشرته الجزائر) ؛
 - ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية ؛
 - ✓ إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة ؛
 - ✓ الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات ، تقييمها وإعداد القوائم المالية الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات.
- وقد مرت هذه العملية بالمراحل التالية² :

- ✓ المرحلة الأولى : تشخيص مجال تطبيق PCN مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
 - ✓ المرحلة الثانية : إعداد مشروع نظام محاسبي جديد ؛
 - ✓ المرحلة الثالثة : التكوين للمخطط المحاسبي الجديد ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
 - ✓ المرحلة الرابعة : العمل على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة .
- وفي نهاية المرحلة الأولى تضمن التقرير المتعلق بتشخيص حالة PCN المحاور التالية³ :

- ✓ نقائص المخطط المحاسبي الوطني ؛
- ✓ أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدولية ؛
- ✓ مجموعة من التوصيات ؛
- ✓ ثلاثة خيارات للإصلاح تمثلت في :

¹ دشايش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية ، مذكرة ماجستير تخصص مالية المؤسسة جامعة ورقلة، 2010 ، ص ص 65-66

² شنوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 13-15

³ جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره ، ص ص 148-149.

- الخيار الأول :الإبقاء عليه كما هو وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
 - الخيار الثاني : الإبقاء عليه ببنيته وهيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
 - الخيار الثالث : يتمثل في إنجاز نسخة جديدة منه بشكل حديث استنادا للتطبيقات ، المفاهيم ،القواعد والحلول التي أرستها هيئة معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- وبعد دراسته تم قبول الخيار الثالث وتبنت بالتالي استراتيجية توحيد محاسبي تقضي باستبدال PCN بنظام محاسبي جديد يتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد أعد بناء على اختيار المجلس السابق وتضمن هذا المشروع :

- ✓ التعريف بالإطار التصوري ؛
- ✓ التعريف بقواعد تقييم الأصول ،الخصوم،الأعباء والإيرادات ؛
- ✓ مدونة الحسابات وقواعد عمل الحسابات ؛
- ✓ نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها ومصطلحات تفسيرية.

3 / القانون 07 / 11: بهدف الاستفادة من مزايا تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قامت الجزائر بتصميم نظام محاسبي مالي يمكن من تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية بفعالية ، ففي 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 صدر القانون 11/07 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي والمكون من 43 مادة و 7 فصول .¹

وفق المادة الأولى من القانون فإنه يهدف إلى تحديد SCF الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية وكذا شروط و كفاءات تطبيقه ، ووفق المادة الثانية فإن SCF يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى من مجال هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

قدم هذا القانون تعريفا للمحاسبة المالية وحدد الكيانات المعنية بمسكها ويتضمن الفصل الثاني منه الإطار التصوري ، المبادئ والمعايير المحاسبية التي تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.²

4 / تقييم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر : تم تقييمها من خلال ما يلي³ :

✓ الفترة التي استغرقت في عملية الإصلاح المحاسبي : عادة ما تخضع عمليات الإصلاح لبرنامج زمني محدد وتكون إجراءاتها متواصلة ، ولذا يجب أن تكون هذه العملية وفق خطة مدروسة بكامل الخطوات اللازمة محددة بوضوح وبدقة وأيضاً يجب تمتعها بالمرونة اللازمة للاستجابة للمتغيرات والمستجدات.

أما عملية الإصلاح في الجزائر فقد استغرقت فترة طويلة حيث انطلقت سنة 1999 من خلال تقييم PCN أما التجسيد الفعلي فكان في 2010 أي بعد أكثر من 10 سنوات ، وصاحب العملية تأجيل بحيث كان من المفترض تطبيقه سنة 2009 بحجة إعطاء وقت أكثر للتحضير لعملية الانتقال.

✓ مدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح : تم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بشكل مفاجئ بإحلال نظام محل آخر على عكس ما كان متوقعا أي بشكل تدريجي حيث تم إلغاء PCN وحل محله SCF والبيئة الجزائرية لازالت تعاني من مشاكل عديدة خاصة فيما يتعلق بالجباية ، عمل البنوك والسوق المالية، وصاحب ذلك العديد من المشاكل خاصة فيما يتعلق بالتكوين والتعليم وفق النظام المحاسبي المالي .

¹ لمزيد من المعلومات انظر الجريدة الرسمية العدد 74 ، القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 .

² جودي محمد رمزي ، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد 6، جامعة بسكرة ، ديسمبر 2009 ، ص 77.

³ بن بلغيث مداني ، عوينات فريد، مداخلة بعنوان الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية، جامعة ورقلة، 2011، ص 382.

✓ الهيئات المؤهلة إليها عملية الإصلاح : من أهم الانتقادات التي وجهت لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر غياب الفاعلين في البيئة المحاسبية ، وكذلك كان من المفترض اعتماد الشفافية والوضوح من قبل المؤسسات المؤكل لها الاشراف على الإصلاح في مختلف القرارات التي تتخذها فقد كانت القرارات متأخرة ومثال ذلك المذكرات المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي والتي تهدف إلى توضيح آلية الانتقال وتسجيل العمليات المحاسبية من PCN إلى SCF والتي جاءت بتاريخ 28/12/2010 أي بعد سنة تقريبا من التطبيق .

✓ مدى مسايرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر لعملية الإصلاح المستمرة في معايير الإبلاغ المالي الدولية : تمتاز معايير الإبلاغ المالي الدولية بخاصية التغيير والتحديث ، فمنذ صدورهما سنة 1973 هناك العديد من المعايير التي تم إلغاؤها أو استبدالها بمعايير أخرى ، وكذلك التفسيرات الخاصة بها ، فعند مقارنة هذا الوضع مع وضع الإصلاح المحاسبي في الجزائر نجد أنه لا توجد آلية تضمن التحديث والإصلاح المستمرين .

✓ ارتباط الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالمقاربة الفرنسية : ما يلاحظ على عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تأثرها الكبير بالمقاربة الفرنسية ويظهر ذلك بشكل جلي من خلال المقارنة بين مدونة الحسابات في SCF ومدونة حسابات النظام المحاسبي الفرنسي PCG.

ثانيا : عموميات حول النظام المحاسبي المالي.

1 / مفهوم النظام المحاسبي المالي: لقد عرف النظام المحاسبي المالي كما يلي¹ :

حسب المادة 03 من القانون 11/07 فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، تصنيفها ، تقييمها ، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية ، ممتلكات الكيان ، نجاحته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".وهو يحتوي على سبع مجموعات أساسية كما يلي :

✓ الصنف الأول : حسابات الأموال الخاصة ؛

✓ الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة ؛

✓ الصنف الثالث : حسابات المخزونات الحسابات الجارية ؛

✓ الصنف الرابع : حسابات الغير؛

✓ الصنف الخامس : الحسابات المالية ؛

✓ الصنف السادس : حسابات الأعباء ؛

✓ الصنف السابع : حسابات الإيرادات.

أما الأصناف الثامن، التاسع والعاشر يمكن للمؤسسة استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير .

كما حدد القانون السابق مجال تطبيق SCF من خلال المادة الرابعة حيث ألزم تطبيق المحاسبة المالية للكيانات التالية :

✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛

✓ التعاونيات ؛

✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات

اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛

✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ؛

كما نصت المادة الخامسة على إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون 07 / 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ص 3.

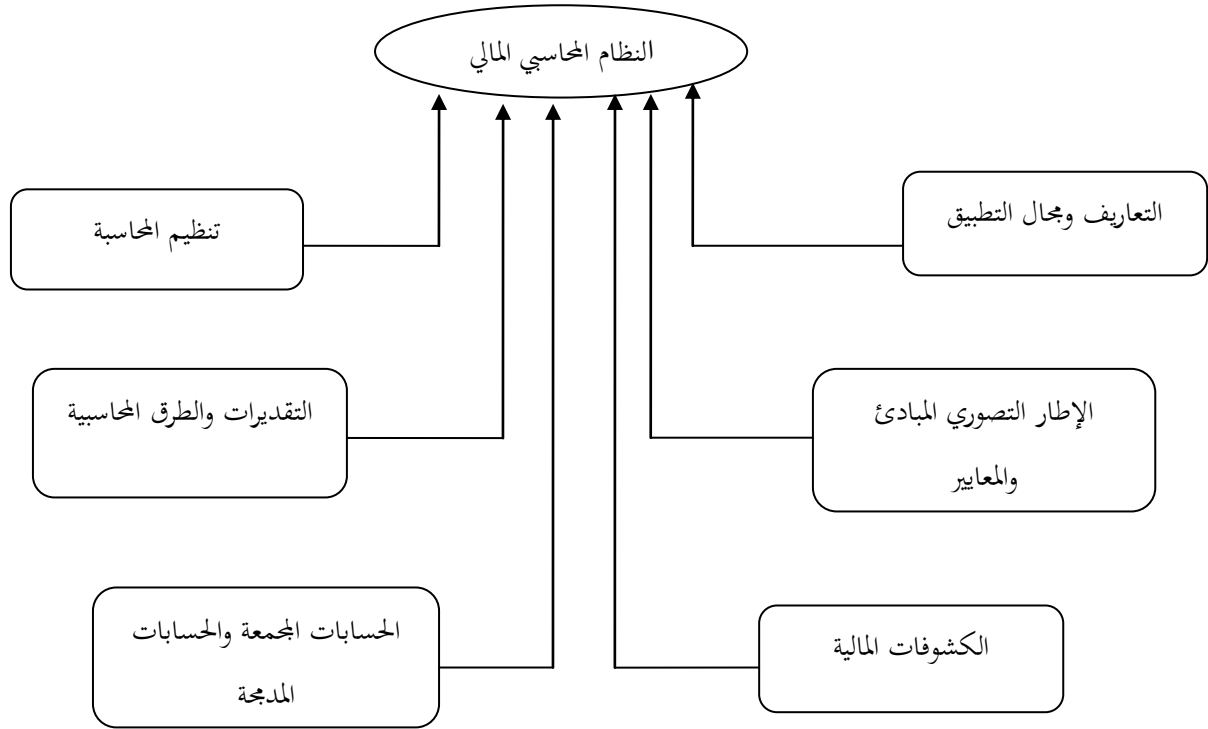
2 / أهداف النظام المحاسبي المالي : يمكن تلخيصها فيما يلي ¹ :

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية ؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات ؛
- ✓ جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لقوائمها المالية عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي ؛
- ✓ يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصدقية ؛
- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

3 / هيكل النظام المحاسبي المالي : يتكون SCF كما جاء في القانون 11/07 من ستة عناصر والتي تمثل الركائز الأساسية له وهي تتمثل في التعاريف ومجال التطبيق، الإطار التصوري المبادئ والمعايير،الكشوفات المالية ، تنظيم المحاسبة ، التقديرات والطرق المحاسبية ، الحسابات المجمعة والحسابات المدججة والشكل التالي يبين هيكله كما يلي :

¹ آيت محمد مراد،آجري سفيان، مداخله بعنوان النظام المحاسبي الجديد في الجزائر "تحديات و أهداف " ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS،الجزائر ، أكتوبر 2009 ،ص 7 .

الشكل رقم (04) : هيكل النظام المحاسبي المالي .



المصدر : مسعود دراوسي ، ضيف الله محمد الهادي ، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ، جامعة البليدة ، ص 5 .

انطلاقاً من الشكل السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يتركز على :

✓ **التعاريف ومجال التطبيق** : نصت عليها المادتان الثالثة و الرابعة.

✓ **الإطار التصوري المبادئ و المعايير المحاسبية** : نصت المادة السادسة من القانون 11/07 على

المبادئ المحاسبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية والمتمثلة في محاسبة التعهد ، استمرارية الاستغلال قابلية الفهم ، الدلالة والمصدقية ، قابلية المقارنة ، التكلفة التاريخية و أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

أما المادة السابعة فعرفت الإطار التصوري للمحاسبة المالية ، وحددت المعايير المحاسبية من خلال المادة الثامنة.¹

¹ الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون 07 / 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ص 4.

✓ **تنظيم المحاسبة :** نص القانون 11/07 على مجموعة من التعليمات لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال المواد (10-24) و أهمها :

- مسك المحاسبة بالعملة الوطنية ؛
- جرد أصول وخصوم المؤسسة مرة على الأقل في السنة ؛
- المعالجة المحاسبية تتم وفقا للتقيد المزدوج ؛
- لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء والإيرادات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم بالتتابع أو على أساس صاف ؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد بوضوح أصل ، محتوى وتحميل كل المعطيات الخاصة بالعملية وتدعيمها بوثيقة أو وثائق مبررة والاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات ؛
- كل مؤسسة ملزمة بمسك دفتر اليومية العامة ، دفتر الأجور ، دفتر الجرد ، دفتر الأستاذ ويستثنى من ذلك المؤسسات الصغيرة جدا ؛
- يتم مسك المحاسبة بطريقة يدوية أو آلية.

✓ **الكشوف المالية :** نصت المادة 25 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على الكشوف التي

- يجب إعدادها من قبل المؤسسات عدا الصغيرة منها ، والمتمثلة في الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة و ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ، ويوفر معلومات مكاملة عن الميزانية وحساب النتائج ، ويجب عند إعدادها احترام ما يلي :
- يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وافية ؛
 - تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المديرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من قفل السنة المالية ؛
 - تعرض لزوما بالعملة الوطنية.

كما حدد القانون 11/07 الخصائص النوعية التي يجب توفرها في الكشوف المالية والتي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة لمستخدميها وهي الملاءمة ، الوضوح ، المصدقية والقابلية للمقارنة.¹

¹ الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون 11/ 07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ص 4-6.

✓ **الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة :** تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية. أما بالنسبة للحسابات المدمجة فلقد عرفها النص القانوني كالتالي " الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة ،تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ".

✓ **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية :** بالنسبة لهذه القاعدة نجد أن SCF يختلف عن PCN الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية ، في حين نجد الأول يقر بمنح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما :

- تغيير مفروض في إطار نص قانوني.
- عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

والاستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم ، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.¹

¹ دراوسي مسعود، ضيف الله محمد الهادي ، مرجع سبق ذكره، ص6.

المطلب الثالث : جديد و آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية ♦.

أولا :جديد النظام المحاسبي المالي.

تتمثل أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في ¹ :

✓ بالنسبة للمفاهيم والمبادئ : جاء التشريع الجديد بمبادئ جديدة مثل محاسبة التعهد ،قابلية الفهم ، المصادقية قابلية المقارنة ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني كما جاء بمفاهيم جديدة مثل الإطار التصوري أو المفاهيمي ، الشفافية في العمل المحاسبي العمليات بالعملة الأجنبية ، المعايير المحاسبية والمسك الآلي للمحاسبة.

✓ بالنسبة للقوائم المالية : اعتبر SCF أن قائمة تغيرات الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس PCN الذي اعتبره جدولا من الملاحق ، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها تظهر مقدرة الشركة على تزويد ملاكها بالأموال ، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول الشركة ،أما بالنسبة لقائمة تدفقات الخزينة فيعتبر أيضا جدولا مهما لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

✓ بالنسبة لمعايير المحاسبة : هنا يكمن الجديد الذي جاء به SCF لأنه يشير بصراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي وحتى وإن لم يأت النص المحدد لها .

♦ المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي تسمى الكيان.

¹ مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد 4 ، جامعة بسكرة،ديسمبر 2008،ص 212.

ثانيا : آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:

هناك إمكانية تحقيق آثار إيجابية على المؤسسات الجزائرية من خلال هذا النظام والتي نذكر منها ¹ :

- إن اعتماد SCF يتيح تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية وكذلك القواعد التي ترافق عمليات تسجيل الحسابات الخاصة بالتحويلات إلى جانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من الأخطار والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات ؛
- إن تطبيق SCF يسمح بتقديم معطيات اقتصادية بطريقة شفافة على مستوى النظام الاقتصادي وعلى مستوى جميع المؤسسات الاقتصادية بشكل يتلاءم مع النظم المطبقة من طرف الشركاء الأجانب ، كما سيرفع هذا النظام من جودة التسيير على مستوى المؤسسات والإدارات المختلفة في مجال صرف المال العام ؛
- من خلاله أصبح بالإمكان معالجة بعض العمليات التي لم يتطرق إليها PCN والتي كانت سببا في انتقاده ؛
- يشجع SCF على تحسين الظروف الحالية للسوق المالية وذلك لضمان سيولة رؤوس الأموال .

بالإضافة إلى أنه ² :

- يشجع الاستثمار بحيث أنه يضمن قراءة أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين ؛
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها تستوجب شفافية أحسن للحسابات.

¹ جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 172-173.

² روتال عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 139-140.

المبحث الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

سنتناول من خلال هذا المبحث ماهية القياس المحاسبي ، بالإضافة إلى التطرق قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول :عموميات حول القياس المحاسبي .

أولاً : ماهية القياس المحاسبي.

1/ مفهوم القياس المحاسبي :القياس بشكل عام هو عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها.¹

أما القياس المحاسبي فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة 1971 بأنه تحديد أرقام الماضي الحاضر والمستقبل للمؤسسة أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل وذلك على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة ، كما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية .

وبالتالي فالقياس المحاسبي هو تقييم للأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين والمربطة به داخل المؤسسة مع بيان التغيرات في تلك الأحداث وبيان أثرها على الميزانية وجدول حسابات النتائج.² ويجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس والمتمثلة في³ :

✓ الموضوعية :يجب أن تكون المعلومات و البيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق ويقصد بها عدم التحيز أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة ؛

¹ بالرقبي تيجاني،القياس في المحاسبة ماهيته وقبوده ومدى تأثره بالتضخم ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 08 ،جامعة سطيف ،2008، ص ص 58-59.

² فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير ،قسم المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة ، 2007 ، ص 93.

³ ابراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد 2009،21،ص12.

✓ توحيد أسس القياس : ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى.

✓ أنواع وأدوات القياس المحاسبي : تتعدد أنواع القياس المحاسبي بتعدد أدوات القياس المستخدمة والمحاسبة تستخدم أدوات مختلفة منها¹ :

- القياس الكمي : وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالتر ، الطن ، الكيلوغرام وغيرها للتعبير عن الأحداث الاقتصادية ويستخدم هذا القياس بالأخص في المحاسبة التحليلية ؛
- القياس الزمني : يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل شهر، ساعة وغيرها كأداة للقياس المحاسبي
- القياس النقدي : حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد الذي يعتبر الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى ويجب التمييز بين مصطلحي القياس النقدي والقياس القيمي فالأول يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المؤسسة ، أما الثاني فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد الحالية بإعداد القوائم المالية ولتحقيق ما يعرف بالتكلفة الاستبدالية ؛
- المؤشرات والنسب المالية : ويتم استخدامها كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول وغيرها .

2 / مفهوم التقييم المحاسبي : التقييم المحاسبي هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة والتدفقات باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود.²

فالتقييم المحاسبي هو عملية تحديد ، تبويب العمليات والأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بموجب قواعد محددة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية، أما IASB فيعرف التقييم كما ورد في إطاره التصوري على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج وهذا بالاعتماد على طرق تقييم محددة ، و يتميز التقييم المحاسبي بما يلي :³

✓ التقييم المحاسبي عبارة عن قياس كمي ويستخدم أساليب القياس الكمي ؛

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

² بالرقى تيجاني ، مرجع سبق ذكره، ص 61.

³ هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية " دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري " ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية ، جامعة الشلف ، 2013، ص 27

- ✓ التقييم المحاسبي عبارة عن تحديد أرقام الممتلكات عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود ؛
- ✓ التقييم المحاسبي تعبير نقدي عن عمليات المؤسسة بهدف تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة.

وتتطلب عملية التقييم المحاسبي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير والمبادئ والمتمثلة في مبدأ القياس النقدي ، مبدأ الحيطة والحذر ، مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ عدم المقاصة و مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

ثانيا : التكلفة التاريخية

تمثل النموذج الكلاسيكي للتسجيل المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد الحقوق الأعباء والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بسندات إثبات توفر إمكانية التحقق من بياناتها. ومن مزايا التكلفة التاريخية ما يلي :

- ✓ تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل ؛
- ✓ تستند إلى عمليات وقعت فعلا وليست افتراضية ؛
- ✓ إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما لاسيما فرض الاستمرارية ، فرض الموضوعية وفرض ثبات وحدة القياس النقدي ، مبدأ الثبات مبدأ تحقق الإيراد ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .¹

تواجه هذه الطريقة عدة انتقادات وخاصة في حالة التضخم* حيث أن القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسة فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال فترات مالية متتالية.²

¹ حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 108 - 109.

* التضخم هو الارتفاع المستمر والملموس في المستوى العام للأسعار .

² بالرقبي تيجاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

المطلب الثاني : بدائل القياس المحاسبي كما تضمنتها معايير الإبلاغ المالي الدولية

لم تقم معايير الإبلاغ المالي الدولية بإلغاء التكلفة التاريخية بل بالإضافة إلى هذا المبدأ أقرت بعض المعايير المحاسبية بدائل أخرى لمعالجة بعض المشاكل المحاسبية والمتمثلة في:

أولاً : القيم المستعملة في القياس المحاسبي

1 / التكلفة الاستبدالية : التكلفة الاستبدالية لأصل بأنها السعر الذي يجب دفعه من أجل استبداله ، وتعرف كذلك بأنها ما تتكلفه المؤسسة للحصول على أصل مماثل أو مشابه للأصل المعني .

وتوضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول، الاتجاه الأول يعتمد على أسعار السوق والثاني يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة. ومن الناحية العملية يتم تحديد التكلفة الاستبدالية على أساس الأرقام القياسية الخاصة التي تقيس تطور أسعار السلع والخدمات بصفة متخصصة¹، وتحسب بالعلاقة :

$$\text{التكلفة الاستبدالية} = \text{التكلفة التاريخية} + (\text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي الخاص للأسعار})$$

2 / القيمة الجارية : وهي تمثل الثمن النقدي أو ما يعادله والذي يمكن دفعه حالياً للحصول على نفس الأصل أو أصل مماثل وهي تمثل الثمن النقدي غير المخصوم أو ما يعادله والذي يجب دفعه حالياً لتسوية خصم .

3 / صافي القيمة القابلة للتحويل : هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط العادي بعد طرح التكاليف التقديرية اللازمة لتهيئة المخزون وإتمام عملية البيع. الفرق بينها وبين القيمة العادلة أن الأولى تمثل المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه فهي قيمة خاصة بالمؤسسة ، في حين الثانية تمثل المبلغ الذي يتم به مبادلة الأصل بين طرفين في السوق فهي ليست قيمة خاصة بالمؤسسة بل تتحدد وفق معطيات السوق.²

¹ بالرقمي تيجاني ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 69-70.

² هني محمد فؤاد ، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

4 / القيمة النفعية : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الاستخدام المستمر للأصل والتنازل عنه في نهاية عمره الإنتاجي.

5 / القيمة الحالية (المخصومة) : تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل للخصم إلى قيمتها الحالية.¹

ثانيا : القيمة العادلة

تطرق لها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 والذي تضمن تعريفها و مؤشرات تحديدها كما حدد المعلومات التي يجب تقديمها حول تقييمات القيمة العادلة.²

1 / تعريف القيمة العادلة : عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة بأكثر من تعريف أبرزها " القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية "، وتم استبداله مؤخرا في المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 بالتعريف التالي " هي السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس " وهو نفس التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية.

2 / مزايا القيمة العادلة : من مزاياها ما يلي³:

- لا علاقة لها بالظروف الاستثنائية فهي أساس قياس يعتمد على ما هو متواجد في السوق ؛
- توفر معلومات موثوقة بعكسها ظروف السوق وتزيد من الشفافية ؛
- يؤدي الأخذ بها إلى زيادة الرفع المالي* في أوقات الرخاء ، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة فاعلية الأسواق ؛
- أثبتت بعض الدراسات أن محاسبة القيمة العادلة بأخذها مؤشرات السوق بعين الاعتبار تؤدي إلى تخفيف حدة وتداعيات الأزمة المالية ؛

¹ هني محمد فؤاد ، مرجع سبق ذكره، ص35.

² لمزيد من المعلومات حول القيمة العادلة انظر IFRS13، www.IFRS.org

³ الجعاعات خالد جمال، محمود الطبري ، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 34 ، 2013 ، ص 242

* الرفع المالي يعبر عن التكاليف الثابتة التي تتكبدها المؤسسة في سبيل زيادة مستوى الدخل.

المطلب الثالث : قياس عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي .

أولاً : قياس عناصر الأصول والخصوم

لقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية معالجة عناصر الميزانية من أصول وخصوم حيث تطرق إلى الأصول الثابتة ♦ المادية والمعنوية بكل جوانبها من تقييم ، احتلاك ، إعادة التقييم ، العقارات الموظفة وغيرها ، كم تناول الأصول المالية وحددها في أربع فئات. بالإضافة إلى الأصول غير الجارية وكذا الخصوم من قروض ، مؤونات وغيرها (انظر الملحق رقم 03).

ثانياً : قياس العناصر الأخرى

تتمثل العناصر الأخرى في الإيرادات ، الأعباء ، الضرائب المؤجلة ، عقود الإيجار التمويلية والعمليات بالعملة الأجنبية (انظر الملحق رقم 03).

♦ الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي هي التثبيتات.

المبحث الثالث : مقارنة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى أوجه التشابه والاختلاف بين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ونظيرتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية وذلك من حيث الشكل والإطار الفكري وكذا من حيث القياس المحاسبي لعناصرها.

المطلب الأول : المقارنة من حيث الشكل والإطار الفكري.

أولاً : المقارنة من حيث الشكل

لمعرفة نقاط التشابه والاختلاف بين شكل القوائم المالية وفق SCf و IFRS ستتم مقارنتها مع المعايير التالية :

- ✓ المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) شكل ومحتوى القوائم المالية ذات الاستخدام العام ؛
 - ✓ المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7) قائمة التدفقات النقدية ؛
 - ✓ معيار الإبلاغ المالي الدولي الأول (IFRS1) الذي تضمن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة .
- والجدول التالي يبين أوجه التشابه والاختلاف بينهما كما يلي :

الجدول رقم (01) : مقارنة القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث الشكل

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	معايير الإبلاغ المالي الدولية	النظام المحاسبي المالي
الميزانية	- تقدم في شكل قائمة أو	- تقدم في شكل جدول.
	-	- تضم دورتين الدورة الجارية و السابقة .
	-	- ترتب الأصول حسب درجة سيولتها و الخصوم حسب درجة الاستحقاق ،بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية .
حسابات النتائج	- ألغت العناصر غير العادية عند عرض حسابات النتائج.	- لم يلغ العناصر غير العادية عند إعداد حسابات النتائج.
	-	-
	-	- يتم تصنيف الأعباء حسب الطبيعة وحسب الوظيفة مع تقديم جدول يوضح طبيعة الأعباء خاصة الاهتلاكات.
قائمة تدفقات الخزينة	-	- تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية،التمويلية والاستثمارية ويتم عرضه بطريقتين المباشرة وغير المباشرة مع تفضيل الطريقة المباشرة.
قائمة تغيرات الأموال الخاصة	-	- تقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها وهما يتضمنان نفس العناصر.
الملحق	-	- يشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

المصدر :تم إعداده بالاعتماد على :

نور الدين مزياني ، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية ، جامعة سكيكدة ، ص 20 .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تختلف اختلافات طفيفة من حيث الشكل والحد الأدنى من العناصر عن نظيرتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا يبين تبني هذا النظام للمعايير IAS1، IAS7 و IFRS1 كليا.

ثانيا : من حيث الإطار الفكري

إن الإطار الفكري يضم مجموعة من المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية كالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المبادئ والفروض الأساسية وغيرها ،وهذا المفهوم لم يكن موجودا في PCN والذي يعتبر من بين العيوب أو النقائص الموجهة إليه وبالتالي فهو مفهوم جديد في SCF والجدول التالي سيبين أوجه التشابه و الاختلاف بين الإطار المفاهيمي كما يلي :

الجدول رقم (02) : مقارنة القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث الإطار المفاهيمي

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية	القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	-
مجال التطبيق	- إجبارية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على المؤسسات المدرجة في البورصة أما المؤسسات الأخرى فهي مخيرة لتطبيقها نظرا لغياب القوة الإلزامية للمعايير.	- يطبق SCF على جميع المؤسسات ذات الطابع القانوني وبذلك يعد إجباريا على كل المؤسسات.	-
مستخدمو القوائم المالية.	-	-	- هناك اتفاق حول الجهات المستخدمة لها خاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين ، المسيرين ، المقرضين ،الدولة وغيرهم .
المبادئ والفروض	-	-	- تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في الإطار

الأساسية			المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	-	-	- تتفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي مع الموجودة في معايير الإبلاغ المالي الدولية.
أهداف القوائم المالية	-	-	- تهدف إلى تقديم معلومات واضحة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة.
عناصر القوائم المالية	-	-	- يتفق SCF مع معايير الإبلاغ المالي الدولية في تعريف حقوق الملكية على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها المتداولة وغير المتداولة وهو المفهوم المالي لرأس المال. - استعمل SCF مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية المتبعة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية. - تتطابق تعاريف الإيرادات والأعباء حسب SCF مع تلك المقررة لدى معايير الإبلاغ المالي الدولية. - أخذ SCF بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- تيقاوي العربي ، مداخله بعنوان ، النظام المحاسبي المالي بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية ، جامعة أدرار، ص 15.
- مزياني نور الدين ، مرجع سبق ذكره، ص ص 18 - 19.
- العرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره ، ص 148.

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى الإطار الفكري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بكل مكوناته من فروض ومبادئ محاسبية ، أهداف القوائم المالية ، مستخدميها ، الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها وغيرها ، إلا أنه لم يواكب التطورات والتعديلات التي أجراها المجلس عليه سنة 2010 ، ويكمن الاختلاف الوحيد بينهما في مجال التطبيق فقط لأن بورصة الجزائر لا تضم عددا كبيرا من المؤسسات وبالتالي يعمم تطبيق SCF على جميع المؤسسات الاقتصادية ماعدا الصغيرة منها.

المطلب الثاني : المقارنة من حيث قياس عناصر الأصول والخصوم.

أولا : قياس عناصر الأصول :

1 / الأصول غير الجارية : تضم الأصول غير الجارية الأصول الثابتة المادية ، عقارات التوظيف ، العقارات الاستثمارية ، الأصول المعنوية ، الأصول المالية وغيرها كما يلي :

✓ **الأصول الثابتة المادية :** لقد تم التطرق إليها من خلال IAS16 والذي سيتم مقارنته مع SCF من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : مقارنة الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 16	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	-	-	- تضمن SCF والمعيار المحاسبي رقم 16 عدة مفاهيم منها القيمة المحاسبية الصافية ، الأصول وغيرها، كما تضمننا نفس مبادئ تجميع الأصول العينية أو الفصل بينها.
التسجيل المحاسبي وأسس الاعتراف	-	-	- يتم الاعتراف بالأصل وإدراجه في الحسابات كأصل إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية للمؤسسة ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية.

مبادلة أصل بآخر	-	-	-	تطرقا إلى مبادلة أصل ثابت مقابل آخر وطريقة تقييمه (SCF) لم يتطرق مباشرة لها وإنما يتم استنتاجها من خلال تطرقه للقيمة الحقيقية)
التقييم الأولي	-	-	-	تدرج الأصول المادية في الحسابات بتكلفتها وتندرج فيها تكاليف الشراء المباشرة كما تضاف لها تكلفة إزالة الأصل وتهيئة الموقع في نهاية مدة منفعة الأصل.
التقييم اللاحق	-	-	-	نموذج التكلفة : حيث تقيم الأصول بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاك المتراكم نموذج إعادة التقييم : حيث تدرج الأصول بمبالغ إعادة التقييم و المتمثلة بقيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي اهتلاك متراكم لاحق .
رسملة النفقات اللاحقة	-	-	-	يشترط النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي 16 رسملتها إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان.
الاهتلاك	-	-	-	توزع القيمة القابلة للاهتلاك للأصل على أساس منتظم وعلى مدار حياته الإنتاجية ، ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استفادة المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل يعالج الاهتلاك محاسبيا كعبء إلا إذا كان مدرجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.
مراجعة العمر	-	-	-	يجب أن يخضع العمر الإنتاجي للمراجعة الدورية وإذا تبين أن التوقعات تختلف عن التقديرات

الإنتاجي			السابقة فيجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية . *
طرق الاهتلاك	- حدد المعيار ثلاث طرق للاهتلاك الخطي المتناقص وحسب وحدات الإنتاج .	- إضافة إلى الطرق المنصوص عليها في المعيار تضمن طريقة إضافية وهي الطريقة المتزايدة.	-
مراجعة طريقة الاهتلاك	-	-	- يجب إخضاع الطريقة المستخدمة في الاهتلاك للمراجعة الدورية ، وإذا تبين أن تغيراً جوهرياً قد حصل في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصول فيجب حينئذ تغيير طريقة الاهتلاك كي تعكس هذا التغير ، وعندما يكون مثل هذا التغير في طريقة الاهتلاك ضرورياً يجب المحاسبة عنه باعتباره تغييراً في التقديرات المحاسبية كما يجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة.
إعادة التقييم	-	-	- تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية والتي تحدد من قبل خبراء مؤهلين أما القيمة العادلة للعناصر الأخرى فهي كذلك القيمة السوقية وإذا لم تتوفر قرينة لتحديد قيمتها بالقيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك ♦ - مبلغ الاهتلاك المتراكم للأصل المعاد تقييمه فيتوجب تعديله بما يتناسب والتغير الحاصل . - عند زيادة القيمة المدرجة لعنصر لعنصر من الأصول نتيجة لإعادة التقييم يجب تسجيل هذه

* قد يتبين أن العمر الإنتاجي المقدر غير صحيح فمثلاً يمكن عن طريق إنفاق لاحق على أصل معين أن يتم تحسين كفاءته الإنتاجية وبالتالي إطالة عمره الإنتاجي المقدر مسبقاً ، وفي المقابل قد تؤدي تغيرات تكنولوجية أو تغيرات في سوق المنتجات إلى تخفيض العمر الإنتاجي للبند لذا يتم في هذه الحالات تعديل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل الاهتلاك لكل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية .
♦ القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك هي في النظام المحاسبي المالي التكلفة التعويضية الصافية من الاهتلاك .

			الزيادة في حقوق الملكية في فارق إعادة التقييم وإذا حدث نقص فيها يجب الاعتراف بها كمصروف .
الأراضي والمباني	-	-	- تعتبر أصولاً متميزة وتعالج كالأصول على حدة في الحسابات حتى لو تم اقتناؤها معاً ، حيث أنه لا يمكن تحديد عمر الأراضي لذا تعامل كأصول غير قابلة للاهلاك عكس المباني .
القيمة القابلة للتحويل لأصل ملموس	-	-	- إذا صارت أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الهلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحويل عن طريق إثبات الخسارة في القيمة.
التنازل عن الأصول	-	-	- يحذف أي أصل ملموس من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx, IAS16
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 8-12.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن النظام المحاسبي المالي تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 جزئياً حيث تم تبني أهم ما جاء في المعيار فيما يخص إعادة التقييم ، الاهتلاكات ، العمر الإنتاجي وغيرها.

✓ عقارات التوظيف : تناول المعيار المحاسبي الدولي 40 الاستثمارات العقارية والذي تضمن معالجة العقارات المملوكة من طرف المؤسسة ، هذه الأخيرة تطرق لها SCF من خلال عقارات التوظيف والجدول التالي يبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما :

الجدول رقم (04) : مقارنة عقارات التوظيف وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 40.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 40	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	-	-	- تضمن SCF والمعيار 40 نفس التعريف.
الأصول الداخلة ضمن عقارات التوظيف	- تطرق لها المعيار بالتفصيل.	- لم يتطرق لها.	-
التسجيل المحاسبي	-	-	- يتم تسجيلها محاسبيا إذا توفرت شروط الاعتراف بها كأصول
تقييم عقارات التوظيف	-	-	- تقييم عند التسجيل الأولي بتكلفتها أما التقييم اللاحق فيكون إما بالقيمة العادلة أو التكلفة.
التنازل عن عقارات التوظيف	- يتم تحديد الربح أو الخسارة عند بيع عقارات التوظيف بين الناتج الصافي لعملية التنازل والقيمة المحاسبية ويتم تسجيل النتيجة في حسابات النتائج.	- لم يتطرق لها.	-

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx IAS40
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 10.

مما سبق نلاحظ أن تبنى النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي 40 كان بصفة جزئية ، حيث تعرض فقط لتعريفها ، تسجيلها والتقييم المحاسبي الخاص بها.

✓ **الأصول الثابتة المعنوية :** تعالج الأصول المعنوية من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين والذي يحدد أسس الاعتراف بها كأصول والتسجيل والتقييم المحاسبي الخاص بها كما تناولها النظام المحاسبي المالي والجدول التالي سيبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما :

الجدول رقم (05) : مقارنة الأصول الثابتة المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 38

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 38	النظام المحاسبي المالي	-
التعاريف وأسس الاعتراف بها كأصل	- لم يرد فيه أن الأصول غير الملموسة هي أصول ثابتة.	- ورد فيه أن الأصول المعنوية هي أصول ثابتة.	- تناولا عدة مفاهيم منها الأصول الثابتة المعنوية، مصاريف البحث والتطوير وغيرها.
	-	-	-
	-	-	- نفس مبادئ الاعتراف بها كأصل.
التسجيل المحاسبي	-	-	- يسجل الأصل إذا كان من الممكن أن تؤول منافع مستقبلية للكيان ويمكن قياس تكلفته بموثوقية.
التقييم و إعادة التقييم	-	-	- يدرج الأصل في الحسابات بتكلفته ، ويمكن إعادة تقييمه إذا كان هناك سوق نشطة خاصة بالقيم

المعنوية تمكن من معرفة القيمة العادلة.			
-	- كل الأصول المعنوية الثابتة تكتك.	- يخضع الأصل المعنوي الذي فترة منفعة منتهية للاهلاك أما الأصل المعنوي الذي فترة حياته غير محددة فلا.	الهلاك
-	- لم يتطرق إلى العوامل التي تحدد على أساسها المدة النفعية.	- حدد عدة عوامل لتحديد لها.	تحديد فترة المنفعة
-	- يشير في حالة تجاوز المدة النفعية للأصل المعنوي وهي 20 سنة تقسم معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية من طرف المؤسسة.	- لم يتطرق لها المعيار.	تجاوز المدة النفعية
- على المؤسسة اختبار تدني القيمة للأصول المعنوية سنويا.	-	-	تدني القيمة
- يتم استبعاده من المحاسبة عند خروجه من المؤسسة كالبيع أو انتهاء مدة نفعيته.	-	-	التنازل عن الأصول المعنوية.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx IAS 38
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 8.

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن هناك بعض الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص الأصول المعنوية حيث لم يتطرق إلى بعض النقاط الموجودة في المعيار .

✓ **شهرة المحل (فارق الاقتناء) :** عاجلها معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث اندماج الأعمال ، كما تطرق إليها النظام المحاسبي المالي في جزء بسيط جدا والجدول التالي يبين الفرق بينهما :

الجدول رقم (06) : مقارنة شهرة المحل وفق النظام المحاسبي المالي معيار الإبلاغ المالي 3.

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	معيار الإبلاغ المالي الدولي 3	النظام المحاسبي المالي
نشأة شهرة المحل	-	- تنتج عن تجمع مؤسسات في إطار عملية اقتناء (شراء) أو إدماج.
التسجيل المحاسبي	- يتم الاعتراف به كأصل غير ملموس.	- أدرج له حساب خاص ويسجل فيه سواء كان إيجابيا أو سلبيا. يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي الثابت.
الشهرة السالبة	- تعالج في حسابات النتائج .	- تسجل في الميزانية.
خسائر القيمة.	-	- تخضع لاختبارات التدني كل سنة و خسائر القيمة الخاصة بها لا يمكن استرجاعها

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx ، IFRS 3
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 57.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن شهرة المحل تختلف في SCF عما هي عليه في المعايير حيث تعالج بطريقة مختلفة فتسجل حسب SCF في الميزانية سواء كانت موجبة أو سالبة ، أما معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 فيدرجها في الميزانية إذا كانت موجبة وفي جدول حسابات النتائج إذا كانت سالبة.

✓ **الأصول الثابتة المالية :** لقد تناولها المعياران المحاسبيان الدوليان 32 الأدوات المالية العرض و 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس والذي حل محلها المعياران الدوليان للإبلاغ المالي 7 و 9 ، كما تطرق لها SCF وسنحاول المقارنة بينهما من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (07) : مقارنة الأصول الثابتة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليين 32 و 39

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	المعياران المحاسبيان الدوليان 39 / 32	النظام المحاسبي المالي
التعاريف والتصنيف	- تضمن المعياران عدة مفاهيم منها الأدوات المالية ، الديون والحقوق الأصول والخصوم المالية....	- لم يعط النظام المحاسبي المالي تعريفا محددًا للأصول المالية ما عدا أنه أدرجها في أربع فئات.
التقييم الأولي	-	-
التقييم اللاحق	- نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.	- نموذج إعادة التقييم.
القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة	- لم يتطرق المعياران لها.	- يشترط SCF استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة.
انخفاض القيمة	- أورد متطلبات خاصة بها كما أن هذه المتطلبات تختلف فيما بين أصناف الأصول المالية.	- ينطبق عليها نفس المتطلبات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول ككل ضمن قواعد التقييم العامة.

-	- لم يتطرق لها.	- تطرق المعيار إلى المحاسبة في تاريخ التسوية وتاريخ المعاملة وتأثيرها على معالجة التغير في القيمة العادلة.	المحاسبة في تاريخ التسوية
-	- لا يتضمن أي فقرة بخصوص الأسهم التي لا توجد لها قيمة عادلة والتي لا يمكن تقدير قيمتها العادلة بشكل موثوق والتي تقاس بالتكلفة وفق IAS39.	- هي أكثر توضيحا وشرحاً.	قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx IAS32/IAS 39
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 11 .

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى الأصول المالية بشكل مفصل حيث أنه أهمل العديد من الجوانب وذلك لمحدودية التعامل في بورصة الجزائر حيث أن العديد من المؤسسات ترفض الانضمام إليها .

✓ انخفاض قيمة الأصول : تعرض لها المعيار المحاسبي 36 والذي تضمن كيفية تحديدها وتسجيلها كما تضمن SCF انخفاض قيمة الأصول والجدول الموالي سيبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما :

الجدول رقم (08) : مقارنة انخفاض قيمة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 36.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 36	النظام المحاسبي المالي	
تحديد انخفاض قيمة الأصل			- تنخفض قيمة الأصل إذا كانت قيمته المحاسبية أكبر من القيمة القابلة للتحقيق.
مؤشرات التدني	- ذكر المعيار بعض المؤشرات.	أشار إلى وجودها ولم يذكرها.	-
تحديد القيمة القابلة للتحقيق	-	-	- هي أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية وإذا كان من الصعب تقدير ثمن البيع الصافي بموثوقية فإن القيمة القابلة للتحقيق هي القيمة النفعية.
التسجيل المحاسبي	-	-	- تثبت خسارة القيمة لأي أصل في الحسابات كعبء.
الاهتلاك بعد تدني القيمة.	-	-	- بعد تسجيل تدني القيمة يتم تعديل مخصصات الاهتلاك المرتبطة بالأصل للفترة المستقبلية.
استرجاع تدني قيمة الأصول	-	-	- تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات إذا كانت مؤشرات التدني موجودة أو انخفضت وتقدر القيمة القابلة للتحصيل، وإذا ثبت أن التدني لم يعد موجودا فتقوم المؤسسة بزيادة القيمة المحاسبية للأصل في حدود قيمته القابلة للتحقيق دون تجاوز

القيمة المحاسبية الصافية التي قد تم تحديدتها في حالة ما لم تكن هناك خسارة قيمة ، ويتم استرجاع التدني مباشرة في حساب النتيجة.			
---	--	--	--

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx IAS36

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص ص 7 -8..

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 36 حيث أنه تطرق لمختلف النقاط الموجودة في المعيار ماعدا مؤشرات التدني التي لم يذكرها.

2 / الأصول الجارية (المخزونات) : تضمن IAS2 المخزون المعالجة المحاسبية الخاصة به من تسجيل ، تقييم ، تدني القيمة وغيرها ، كما تطرق لهذه العناصر النظام المحاسبي المالي وفيما يلي مقارنة بينهما:

الجدول رقم (09) : مقارنة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 2	النظام المحاسبي المالي	
إدراج الأصل كمخزون	-	-	- يتفق كل منهما أن مصير الأصل أو استعماله هو الأساس أو المعيار في تصنيف الأصل كمخزون.
تقييم المخزون	-	-	- تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج ثم تقييم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل.
تكلفة المخزون	-	-	- تتضمن جميع تكاليف الشراء

،التحويل وباقي التكاليف التي تتحملها إلى غاية وصوله إلى المكان والحالة التي يوجد عليها.			
-	- لم يتطرق إليها.	- تتكون من تكلفة اليد العاملة التي تتحملها من أجل تقديم الخدمة والتكاليف الصناعية القابلة للتحميل (مع استثناء تكلفة اليد العاملة في مجال المبيعات والإدارة التي تدخل ضمن أعباء الفترة).	تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية
-	- تحسب على أساس التكاليف الحقيقية أو التكاليف الموحدة القياسية.	- طريقة التكاليف المعيارية وطريقة أسعار التجزئة التي تستخدم في أنشطة البيع بالتجزئة.	أساليب تقييم التكلفة
- طريقة الوارد أولا الصادر أولا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	-	-	طرق تحديد تكلفة المخزون المستهلك
- تدرج في الحسابات كعبء عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية إنجازه.	-	-	تدني قيمة المخزون

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

www.ifrs.org/Pages/default.aspx، IAS2 -

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص ص 12-13.

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 خاصة فيما يتعلق بتقييم المخزون ، تدني قيمة المخزون ، تحديد تكلفته وإدراجه ضمن الأصول.

ثانيا : قياس عناصر الخصوم

1 / المؤونات : تضمنها المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة ، كما تطرق إليها النظام المحاسبي المالي وتكمن أوجه التشابه بينهما فيما يلي :

الجدول رقم (10) : مقارنة المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 37

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 37	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- تطرق إلى عدة تعاريف منها العقود غير المنفذة ، المؤونات الأصول المحتملة.	- تضمن فقط مفهوم مؤونات المخاطر والأعباء.	-
	-	-	- يتفقان في مفهوم المؤونات والأعباء.
التسجيل المحاسبي	-	-	- تدرج في الحسابات عندما يكون للمؤسسة التزام رهن ناتج عن حدث مضى والذي يؤدي إلى خروج موارد ويمكن قياس مبلغ هذا الالتزام بموثوقية.
مبلغ المؤونة	-	-	- هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني.

مراجعة المؤونة	-	-	- تراجع مؤونات الأخطار والخسائر عند إيقاف كل دورة مالية ولا يمكن استعمال المؤونة في غير الهدف الذي أنشئت من أجله.
مؤونات الأعباء الواجبة التوزيع على عدة سنوات	- لا يسمح بتقسيم أو توزيع مؤونة الأعباء الكبرى.	- يمكن توزيعها على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة.	-
مؤونات إعادة الهيكلة	- يمكن تكوينها وفق شروط محددة لأن الأعباء المتعلقة بها تحمل مباشرة لعملية إعادة الهيكلة.	- لا يمكن تكوين مؤونة إعادة الهيكلة.	-

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- IAS37 ، www.ifrs.org/Pages/default.aspx

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 14.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى المعيار المحاسبي الدولي 37 جزئيا حيث تطرق إلى تحديد مبلغ المؤونة وتسجيلها كما تطرق إلى مراجعتها في نهاية السنة .

2 / القروض والخصوم المالية : تعرض لها المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون تكاليف الاقتراض ، كما تطرق النظام المحاسبي المالي إلى معالجة القروض وفيما يلي مقارنة بينهما:

الجدول رقم (11) : مقارنة القروض والخصوم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 23

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 23	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- تناول عدة تعاريف .	- لم يعرف القروض والخصوم المالية.	-
المعالجة المحاسبية	-	-	- تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المتهلكة ، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx, IAS23
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 14.

لقد استمد SCF سنة 2007 معالجة القروض من المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 والذي حدد معالجتين لها : معالجة أساسية تقوم على اعتبار تكاليف القروض كمصرف عند تحميلها ومعالجة بديلة تسمح بضم تكاليف الاقتراض إلى تكلفة الأصل ، لكن بعد جانفي 2009 تم إلغاء المعالجة الأولى ولكن SCF لم يأخذ ذلك في الحسبان .

المطلب الثالث : من حيث قياس الإيرادات ، الأعباء وبعض العناصر الأخرى

أولا : قياس الإيرادات والأعباء

1 / الإيرادات من الأنشطة التشغيلية : تعتبر من أهم التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة وهي ما عالجها IAS18 ، كما تطرق لها النظام المحاسبي المالي وسنحاول معرفة نقاط التشابه والاختلاف بينهما كما يلي

الجدول رقم (12) : مقارنة الإيراد وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 18.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 18	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- عرف إيرادات الأنشطة العادية.	- لم يتناول تعريفا لها.	-
تحقق الإيراد	-	-	- بيع السلع : يتحقق إذا توفرت الشروط التالية : ➤ عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير. ➤ إمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة. ➤ عدم وجود سيطرة إدارية من طرف المؤسسة على السلع محل البيع. - تقديم خدمات : يتم الاعتراف بالإيراد اعتمادا على درجة إتمام الصفقة بتاريخ إعداد القوائم المالية إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية. - كما تطرق إلى الإيرادات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة والمتمثلة في الفوائد والإيجارات والأتاوى...
تقييم الإيرادات	-	-	- تقييم الإيرادات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية

			للمقابل المستلم أو المطلوب.
الإيرادات الناتجة عن مبادلة السلع	- تطرق لها المعيار	- لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي.	-
تقديم الخدمات	- حدد شروطا للاعتراف بها. - طريقة التسبيقات إجبارية.	- لم يحدد شروطا لذلك. - يفضل طريقة التسبيقات ويمكن استعمال طريقة إتمام الإنجاز.	-
قياس وتخصيص الإيرادات المالية	- ينص على استخدام طريقة الفائدة الفعلية.	- لم يتضمن SCF الطريقة التي يتم بها قياس وتخصيص الإيرادات المالية.	-

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx, IAS18

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 6.

من الجدول السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى فقط الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن بيع السلع وتقديم الخدمات وكيفية تقييمها، وكذا الإيرادات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة، أما الجوانب الأخرى للمعيار فأهمها ولم يتطرق لها .

2 / الإعانات : عاجلها المعيار المحاسبي العشرون محاسبة المنح الحكومية ،حيث تعتبر الإعانة من إيرادات المؤسسة كما تناولها النظام المحاسبي المالي والجدول التالي يبين أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

الجدول رقم (13) : مقارنة الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 20.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 20	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- تضمن عدة تعاريف منها الإعانات الحكومية المساعدات الحكومية المرتبطة بالأصول وغيرها .	- تضمن تعريف الإعانات الحكومية فقط.	-
إعانات التجهيز	- يعتبرها إيرادات مسجلة مسبقا.	- يدرجها في الأموال خاصة.	
الاعتراف بالإعانات	-	-	- ركز النظام المحاسبي المالي على إدراجها كإيرادات وهذا ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 20.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx.IAS20
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ،العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 13.

تطرق النظام المحاسبي المالي الإعانات الحكومية بشكل سطحي حيث حدد كيفية الاعتراف بها فقط وهذا يتوافق مع ما تضمنه مع المعيار المحاسبي 20.

3 / العقود طويلة الأجل : تناولها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر عقود الإنشاء ، كما تطرق إليها النظام المحاسبي المالي تحت اسم العقود طويلة الأجل وفيما يلي الفرق بينهما :

الجدول رقم (14) : مقارنة العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 11	النظام المحاسبي المالي
التعاريف	- تضمن عدة تعاريف	- قدم النظام المحاسبي المالي تعريفا للعقد طويل الأجل فقط
تجميع وتقسيم العقود طويلة الأجل	- إذا تضمن العقد طويل الأجل عدة أصول يعالج كل أصل على حدى باعتباره عقدا مستقلا أما إذا تم التفاوض على مجموعة عقود كوحدة واحدة لها علاقة مترابطة يمكن اعتبارها عقدا واحدا.	- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إليها.
إيرادات وتكاليف العقد طويل الأجل	- تم تحديدها بطريقة واضحة.	- لم يتم تحديد إيرادات أو تكاليف العقد.
طريقة التسجيل المحاسبي لها	-	- الاعتراف بها يكون حسب طريقة تقدم الإنجاز أو طريقة الانتهاء.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx, IAS11

قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 18.

لقد تناول SCF عقود الإنشاء سطحيًا حيث تطرق فقط إلى كيفية إدراجها في الحسابات أما الجوانب الأخرى كتحديد تكاليفها أو إيراداتها فلم يتطرق إليها .

4 / **المنافع الممنوحة للموظفين** : تعتبر من الأعباء التي تتحملها المؤسسة مثل الرواتب ، الأجور ، المعاش ، وغيرها والتي تطرق إليها IAS19 منافع الموظفين كما عالجها SCF والجدول التالي يبين الفرق بينهما :

الجدول رقم (15) : مقارنة المنافع الممنوحة للموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 19

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 19	النظام المحاسبي المالي
التعاريف	- حدد مختلف المفاهيم وعناصر المنافع الممنوحة للموظفين وترك للمؤسسة الاختيار بين نظام الخدمات المحددة أو نظام الاشتراكات المحددة	- لم يذكر SCF تعريفاً محدداً لها ولم يحدد نوع النظام الذي يجب اعتماده من قبل المؤسسة (نظام الخدمات المحددة أو نظام الاشتراكات المحددة)
المعالجة	-	- ذكر SCF أن المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه تدرج في الأعباء وتكون مؤونات في نهاية الدورة لإثبات مبلغ الالتزامات في مجال المعاش ومكملاته والتعويضات ومخصصات الذهاب للتقاعد تماماً مثل ما هو مذكور في IAS19
تكلفة التقاعد	- وضع المعيار طرق حساب تكلفة التقاعد.	- لم يذكر الطرق الحسابية لذلك.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx، IAS18
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 20.

لقد تبني SCF المعيار المحاسبي الدولي 19 نسبيا حيث عالج الامتيازات الممنوحة للموظفين بطريقة سطحية ولم يتطرق إلى كيفية حساب تكلفة التقاعد .

ثانيا : قياس بعض العناصر الأخرى

1 / ضرائب الدخل المؤجلة : تناولها IAS12 الضريبة على النتيجة كما تطرق لها النظام المحاسبي المالي وهو مفهوم جديد لم يكن موجودا في PCN والجدول التالي يبين الفرق بينهما :

الجدول رقم (16) : مقارنة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي 12	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- يتضمن عدة مفاهيم منها الربح المحاسبي ، الربح الخاضع للضريبة الضريبة المؤجلة وغيرها .	- اقتصرت التعاريف على مفهوم الضريبة المؤجلة فقط.	-
التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة	-	-	- تسجل الضرائب المؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها مستقبلا عبء أو إيراد ضريبي .
الفروق المؤقتة	- تطرق لها بالتفصيل (الفروق المؤقتة في الخضوع للضريبة وفي اقتطاع الضريبة)	تطرق لها بشكل سطحي.	-
مراجعة الضرائب المؤجلة	-	-	- في نهاية كل سنة مالية وعند إعداد الميزانية يجب مراجعة الضرائب المؤجلة.

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx،IAS12

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ،العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 18.

لقد تطرق النظام المحاسبي المالي لضرائب الدخل المؤجلة كمفهوم جديد وتبنى بذلك المعيار المحاسبي الدولي 12 كليا إلا أنه أهمل بعض الجوانب الثانوية فيه كتحديد الفروق المؤقتة.

2 / العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية : تقوم المؤسسة بعمليات بالعملة الأجنبية ،وعند تغير أسعار هذه الأخيرة تؤثر على نتيجة المؤسسة ، ولذلك أصدر المعيار المحاسبي الدولي الواحد والعشرون آثار تغيرات أسعار العملات الأجنبية لتوضيح كيفية معالجتها وترجمة القوائم المالية المعدة بها ، كما تطرق لها SCF والجدول التالي يبين المقارنة بينهما :

الجدول رقم (17) :مقارنة آثار تغيرات أسعار العملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 21

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 21	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف	- تضمن عدة تعاريف	- لم يتطرق لها.	-
المعالجة	-	-	- وفق SCF تقوم المؤسسة بترجمة العملية إلى العملة الوظيفية وفق سعر الصفقة الجاري وفي تاريخ الإقفال تقيم العناصر النقدية بسعر الإغلاق أما العناصر غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية فتقيم بسعر تاريخ الصفقة والعناصر غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة فتقيم بسعر تاريخ التقييم وتسجل الفروق الناتجة في حساب النتيجة للمؤسسة في الدورة التي نشأت فيها تماما كما في المعيار المحاسبي الدولي 21.
فروقات سعر الصرف	-	-	- تنشأ عنها خسائر أو مكاسب تسجل في حساب النتيجة كأعباء أو إيرادات للسنة المالية.
ترجمة القوائم المالية للفروع والوحدات	- حدد المعيار معدل متوسط الدورة لاستعماله	- عناصر حساب النتيجة تترجم بسعر الصفقة أو العملية	-

الأجنبية	في ترجمة حساب النتيجة في تاريخ الإقفال.	الاقتصادية وفروق الصرف تسجل في الأموال الخاصة إلى غاية خروج الاستثمار أو اهتلاكه.
----------	---	--

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx, IAS21
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص 20.

لقد عالج النظام المحاسبي المالي العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وتغيرات أسعار الصرف وهذا يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 21 ، رغم وجود بعض الاختلافات بينهما .

3 / عقود الإيجار التمويلية : تناولها IAS17 بمختلف جوانبها كما تطرق لها SCF والجدول التالي يبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما :

الجدول رقم (18) : مقارنة عقد الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 17.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	المعيار المحاسبي الدولي 17	النظام المحاسبي المالي	
التعاريف والتصنيف	-	-	- تطرقا إلى نفس التعاريف ومعايير التصنيف.
الاعتراف والتقييم عند المستأجر	-	-	- يدرج الأصل في حسابات الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا كما يسجل مبلغ الاهتلاك كعبء في حساب النتيجة.
الاعتراف والتقييم عند المؤجر.	-	-	- يتم الاعتراف بالأصل المؤجر كحق بمقدار مبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار. - المؤجر غير الصانع أو غير الموزع : تعتبر التكاليف المباشرة الأولية جزء من قيمة الدين المتعلق بعقد الإيجار وتخفيض من الإيراد. - المؤجر الصانع أو الموزع للأصل: تستثنى مصاريف التفاوض والعقد من المصاريف الأولية المباشرة ويتم الاعتراف بها ضمن حساب النتيجة عند الاعتراف بالربح المحقق من عملية البيع.
التسجيل المحاسبي	-	-	- تدرج في الحسابات بالتمييز بين الفوائد

المالية وتسديد المستحقات الرئيسية.			
-	- لم يذكر ذلك في النظام المحاسبي المالي.	- يشترط المعيار إضافة أي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بالعقد إلى المبلغ المعترف به كأصل مستأجر.	التكاليف الأولية المباشرة المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي
-	- لا يوجد توضيح بخصوص الدفعات المحينة في بداية عقد الإيجار سواء من وجهة نظر المؤجر أو المستأجر وكذا الاستثمار الصافي ، مبلغ الاستثمار المبين في العقد ، المعدل الضمني للعقد وغيرها.	- تضمنت مختلف المفاهيم.	قيمة الدفعات المحينة في بداية العقد

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على :

- www.ifrs.org/Pages/default.aspx، IAS17
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مارس 2009 ، ص ص 19 - 20 .
- الجريدة الرسمية ، 2014 ، المادة 52.

لقد عالج النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار التمويلي كما تضمنه المعيار المحاسبي 17 عند المؤجر والمستأجر ، وهذا لا ينف وجود بعض الثغرات في النظام والتي نتجت عن عدم تبني مختلف عناصر المعيار مثلا التكاليف الأولية الخاصة بالعقد.

من خلال ما تم ذكره سابقا يمكن استنتاج معايير الإبلاغ المالي الدولية التي استمدت الجزائر منها النظام المحاسبي المالي سواء كلياً أو جزئياً والجدول التالي يبينها كما يلي :

الجدول رقم (19) : معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تبنتها الجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	درجة تبنيه في الجزائر
IAS1	إعداد وعرض القوائم المالية	كلياً
IAS2	المخزونات	جزئياً
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	كلياً
IAS8	السياسات المحاسبية و تصحيحات الأخطاء	جزئياً
IAS10	الأحداث اللاحقة للميزانية	جزئياً
IAS11	عقود الإنشاء	جزئياً
IAS12	الضرائب المؤجلة	كلياً
IAS16	الممتلكات، المباني والمعدات	جزئياً
IAS17	عقود الإيجار التمويلية	جزئياً
IAS 18	إيرادات الأنشطة العادية	جزئياً
IAS19	منافع المستخدمين	جزئياً
IAS20	الإعانات الحكومية	جزئياً
IAS21	آثار تغيرات أسعار الصرف على العملات الأجنبية	جزئياً
IAS23	تكاليف الاقتراض	جزئياً
IAS32	الأدوات المالية : العرض	جزئياً
IAS36	تدني قيمة الأصول	جزئياً
IAS37	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	جزئياً
IAS38	الأصول غير الملموسة	جزئياً
IAS39	الأدوات المالية : الإفصاح والقياس	جزئياً
IAS40	الاستثمارات العقارية	جزئياً
IFRS1	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	كلياً
IFRS3	اندماج الأعمال	جزئياً

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

- الجريدة الرسمية، العدد 19، مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ص ص 8- 21 .

✚ خلاصة:

لقد تم إنشاء النظام المحاسبي المالي نتيجة الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي كان لعدة أسباب منها عدم ملائمة PCN لاحتياجات الشركات الأجنبية ، ضغوطات الهيئات الدولية وغيرها ، هذا النظام الذي استمدته من معايير الإبلاغ المالي الدولية جاء بالعديد من لإضافات فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني ، الكشف المالية الأساسية والمتمثلة في جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة ، قواعد التقييم والقياس المحاسبي ؛

ومن خلال مقارنة الكشف المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية نلاحظ أنه اعتمد على والبعض الآخر جزئيا مثل IFRS1، IAS12، IAS7، IAS1، بعض معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا مثل وغيرها ، كما نلاحظ وجود بعض الاختلافات والتي نتجت عن عدم مواكبة النظام IAS16، IAS2، IAS38 المحاسبي المالي للتغيرات والتطورات الحاصلة على مستوى المعايير ، حيث تم إصدار معايير جديدة وإلغاء البعض منها أو تعديلها وكل هذا لم يأخذه النظام المحاسبي المالي في الحسبان.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية



تمهيد

كما لاحظنا في الفصل السابق أن الجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/ IFRS ، أما درجة تطبيقها في المؤسسات الجزائرية فتختلف من مؤسسة لأخرى لذا سنحاول من خلال هذه الدراسة معرفة مدى توافق القوائم المالية لعينة من المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وتمثل هذه المؤسسات في مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي ، مؤسسة NCA الروبية ومؤسسة سوناطراك ، وستتم هذه الدراسة بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسات السابقة الذكر والتي قسمت إلى المباحث التالية :

✓ **المبحث الأول :** مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛

✓ **المبحث الثاني :** مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛

✓ **المبحث الثالث :** مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

المبحث الأول : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

سننتظر في هذا المبحث إلى التعرف على سلسلة فنادق الأوراسي ومقارنة القوائم المالية الخاصة بها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل، الإطار المفاهيمي وكذا من حيث قياس وتقييم عناصرها.

المطلب الأول : تقديم المؤسسة.

أولا : لمحة عن مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي.

مؤسسة التسيير الفندقي " سلسلة الأوراسي " (EGH El-AURASSI) تتكون من أربع وحدات فندقية ، حيث يقع ثلاث منها في الجنوب الشرقي والغربي والمتعلقة منذ 1 جانفي 2010 بسلسلة الأوراسي بقرار من مجلس مساهمات الدولة يوم 04 أكتوبر 2009 ، وقد أيد هذا القرار الجمعية العامة غير العادية لشركة الأسهم EGH El-AURASSI في جلستها المنعقدة يوم 14 ديسمبر 2009 .

وتضم هذه السلسلة فندق الريم ببني عباس ، فندق المهري في ورقلة ، فندق البستان في المنيعه وكذا فندق الأوراسي في العاصمة.

ثانيا : القوائم المالية¹ لمؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي.

لقد أعدت سلسلة الأوراسي القوائم المالية الأساسية المنصوص عليها حسب SCF والمتمثلة في الميزانية ، حسابات النتائج ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق كما يلي :

¹ القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي الكشف المالية.

الجدول رقم (01): الميزانية - أصول لمؤسسة الأوراسي

الوحدة : دج

الأصول	الإجمالي	الاهتلاكات والمؤنات	2012	2011
الأصول غير الجارية				
الأصول المعنوية	50488939.4	4560455.09	4883484.31	12729615.36
الأصول العينية	5206859369.31	2864843551.53	2342015817.78	1945706912.78
الأصول قيد الإنجاز	7430598039.98	-	7430598039.98	6762729752.73
المعدات الجديدة في المخزن	21536427.13	-	21536427.13	7720224.46
الأصول المالية	187384758.42	166860600	20524158.42	23632711.48
مساهمات وحقوق أخرى	22625000	5360600	17264400	22412500
حسابات مجمدة	164754763.42	161500000	3254763.42	1215216.48
قروض وأصول غير جارية أخرى	4995	-	4995	4995
أصل ضريبي مؤجل	71992702.41	-	71992702.41	175579793.03
المجموع	12968860236.65	3077309606.62	9891550630.03	8928099009.84
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	468216449.66	50805792.27	417410657.39	309609394.90
الحقوق والوظائف المماثلة	710473696.55	100802443.41	609671253.14	266899049.47
الزبائن	525875742.47	100515943.41	425359799.06	113197663.98
مدينون آخرون	47150680.25	286500	46864180.25	46904316.39
الضرائب	136739773.83	-	136739773.83	105787636.76
أصول جارية أخرى	707500	-	707500	1009432.34
المتاحات وما يماثلها	205906691.43	6604809.57	199301881.86	1363295638.74
التوظيفات وأصول مالية جارية أخرى	-	-	-	300000000
الحزينة	205906691.43	6604809.57	199301881.86	1063295638.74
المجموع	1384596837.64	158213045.25	1226383792.39	1939804083.11
مجموع الأصول	14353457074.29	3235522651.87	11117934422.42	10867903092.95

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لسلسلة الأوراسي، 2012، ص 7.

الجدول رقم (02): الميزانية - خصوم لمؤسسة الأوراسي الوحدة : دج.

2011	2012	الخصوم
الأموال الخاصة		
15000000000	15000000000	رأس المال الصادر
2354979857.46	2354979857.46	علاوات واحتياطيات
(575872544.49)	313083850.45	النتيجة
(127678413.82)	(687250820)	أموال خاصة أخرى (أثر الانتقال من PCN إلى SCF)
(127678413.82)	(687250820)	أموال خاصة أخرى (مرحل من جديد)
3247475359.66	3779775714.6	مجموع الأموال الخاصة
الخصوم غير الجارية		
5776373263.25	6144261944.05	الاقتراض من مؤسسات القرض
38910111	38910111	الاقتراض من الخزينة
22221817.82	37054972.66	خصم ضريبي مؤجل
201600132.77	237273159.07	مؤونات ،معاشات والتزامات مماثلة
10445615.10	15547829.16	إيداعات مقبوضة
-	-	حسابات الربط
6049550939.94	6473048015.88	مجموع الخصوم غير الجارية
الخصوم الجارية		
617304506.7	154673738.65	الموردون والحسابات الملحقه
38782726.42	44693508.65	الضرائب
890389243.7	854513963.81	ديون أخرى
24400316.33	26026362.65	فوائد جارية
1570876793.35	1079907573.76	مجموع الخصوم الجارية
10867903092.95	11117934422.42	مجموع الخصوم

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لسلسلة الأوراسي ، 2012 ، ص 8 .

الجدول رقم (03): حسابات النتائج لمؤسسة الأوراسي الوحدة : دج.

2011	2012	البيان
64247309.59	164954480.24	مبيعات البضائع
11948730.02	561358777.28	مبيعات منتجات تامة
30897661.47	755989825.95	تقديم خدمات أخرى
107093701.08	1482303083.47	مبيعات وإيرادات ملحقة
107093701.08	1482303083.47	إنتاج الدورة 1
38879788.14	181313695	مشتريات مستهلكة
26614333.69	110554777.68	مشتريات أخرى مستهلكة
21373580.27	41664245.94	خدمات خارجية
28317360.66	38198803.41	خدمات خارجية أخرى
115185062.43	371731522.03	استهلاكات الدورة 2
(8091361.35)	1110571561.44	القيمة المضافة للاستغلال 3=2-1
406704905.86	387688099.5	أعباء المستخدمين
9891383.49	33452530.06	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
(424687650.7)	689430931.88	الفائض الإجمالي للاستغلال 4
22024277.41	283037333.53	إيرادات تشغيلية أخرى
35468114.9	59195749.71	أعباء تشغيلية أخرى
204338450.25	288246774.95	مخصصات المؤونات، الاهتلاكات وخسائر القيمة
38214895.06	50765758.06	استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات
(604255043.38)	675791498.81	النتيجة التشغيلية 5
40473581	25420722.1	الإيرادات المالية
139780251.62	23121200.67	الأعباء المالية
(9930667.62)	2299521.43	النتيجة المالية 6
(703561714)	678091020.24	النتيجة العادية قبل الضريبة 6+5
-	46575268.18	الضريبة المستحقة على النتيجة العادية
127689169.5	103635019.79	الضريبة المؤجلة على النتائج العادية
207806454.55	1580154747.16	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
783678990.04	1267070896.71	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-	-	العناصر غير العادية (إيرادات)
-	-	العناصر غير العادية (أعباء)

النتيجة غير العادية	-	-
النتيجة الصافية للدورة	313083850.45	(575872544.49)

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة الأوراسي، 2012، ص 9 .

الجدول رقم (04): قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة الأوراسي الوحدة : دج .

2011	2012	البيان
357942018.5	1341882306.56	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
187661188.59	28502339.49	التحصيل من الزبائن ¹
(323533962.95)	(812074203.8)	التحصيلات الأخرى
(368201588.07)	(301397282.93)	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين ²
(50680080.77)	(41372102.02)	المبالغ المدفوعة لأطراف أخرى
(571832.68)	(23835320.64)	الفوائد المدفوعة
		الضريبة على النتائج المدفوعة
(197384257.28)	191705739.66	تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية
-	-	تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
(197384257.28)	191705739.66	التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية
(3035393956.38)	(1647675700.44)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
4146995.69	5752565	اقتناء الأصول المعنوية والمادية
(625000)	-	التنازل عن الأصول المعنوية والمادية
-	-	اقتناء الأصول المالية
15000000	937500	التنازل عن الأصول المالية
87500	87500	الفوائد المحصلة من الاستثمارات المالية
		حخص وأقساط مقبوضة من النتائج
(3016784460.69)	(1640898135.44)	التدفقات النقدية الصافية من النشاطات الاستثمارية
-	-	التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية
(148008665)	(72033250)	إصدار أسهم
3270000000	524000000	الأرباح والتوزيعات الأخرى ³

¹ التحصيل من الزبائن = المبيعات - الزيادة في حسابات الغير

² مبالغ المدفوعة للموردين = تكلفة المبيعات + الزيادة في المخزون + النقص في الدائنين .

³ توزيعات الأرباح = الأرباح المحتجزة للسنة السابقة + الربح الحالي الصافي - الأرباح المحتجزة للسنة الحالية .

(177046354.16)	(177046354.16)	تحصيل القروض تسديد القروض أو الديون المماثلة
2944944980.84	274920395.84	التدفقات النقدية الصافية من النشاطات التمويلية
(2118863.14)	3282399.91	تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة
(271342600.27)	(1170989600.03)	تغيرات الخزينة خلال الفترة 3+2+1
1615607719.51 1644265119.24	1344265119.24 173275519.21	الخزينة وشب الخزينة وشبه الخزينة في نهاية الدورة هـ الخزينة في بداية الدورة
(271342600.27)	(1170989600.03)	تغيرات الخزينة خلال الفترة
(575872544.49)	313083850.45	المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لسلسلة الأوراسي، 2012، ص 10

الجدول رقم (05): قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة الأوراسي الوحدة: دج .

البيان	رأس المال الاجتماعي	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق التقييم	الاحتياطات والنتائج	مجموع الأموال الخاصة
الرصيد في 2010/12/31	1500000000				2389475604.09	3889475604.09
تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء					44292300.06	44292300.06
إعادة تقييم الأصول الثابتة						
أرباح وخسائر لم تسجل في حساب النتائج						
أرباح مدفوعة					(110420000)	(110420000)
رفع رأس المال						
النتيجة الصافية في 2011/12/31					(575872544.49)	(575872544.49)
الرصيد في 2011/12/31	1500000000				1747475359.66	3247475359.68
تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء					4419622.67	4419622.67
إعادة تقييم الاستثمارات						
أرباح وخسائر لم تسجل في حساب النتائج						
أرباح مدفوعة						
رفع رأس المال						
النتيجة الصافية في 2012					313083850.45	313083850.45
الرصيد في 2012/12/31	1500000000				2064978832.78	3564978832.78

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لسلسلة الأوراسي ، 2012 ، ص 11 .

المطلب الثاني : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة الأوراسي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل والإطار الفكري .

أولاً : المقارنة من حيث الشكل

1 / مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة الأوراسي مع IAS 1 : لقد تضمن هذا المعيار إعداد وعرض القوائم المالية ومن خلال ملاحظة القوائم المالية للمؤسسة نستنتج ما يلي :

✓ **الميزانية :** تتوافق ميزانية مؤسسة الأوراسي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 من حيث الشكل حيث أن عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين 2011 و 2012 ، وهي تحتوي على الحد الأدنى من العناصر الأصول المعنوية ، الأصول المادية ، الأصول المالية ، المخزونات ، الضرائب المؤجلة أصول وخصوم ، المتاحات وما يمثّلها ، رأس المال الصادر ، الاحتياطات ، القروض ، الضرائب ، الفوائد الجارية وغيرها من العناصر . كما أن الأصول مرتبة حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق ، بالإضافة إلى استعمال مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية حيث تضم الميزانية أصولاً غير جارية وأصولاً جارية وفي جانب الخصوم تقسم إلى أموال خاصة ، خصوم غير جارية وخصوم جارية بمبلغ صافي قيمته 11117934422.46 دج في نهاية 2012 مقابل 10867903092.95 دج في نهاية 2011.

✓ **حسابات النتائج :** أعدت مؤسسة الأوراسي حسابات النتائج حسب الطبيعة ، وهو يضم دورتي 2011 و 2012 بنتيجة صافية على التوالي 313083850.45 دج و 575872544.49 دج حيث حققت في 2012 ربحاً أما في سنة 2011 فتحملت خسارة وذلك بسبب توقف وحدة الأوراسي عن النشاط لمدة 14 شهراً بسبب أعمال التجديد وإعادة التأهيل والتي تعتبر أهم وأكثر الوحدات نشاطاً.

كما نلاحظ من خلاله أن المؤسسة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها من خلاله وهذا ما ينص عليه المعيار رقم 1 ، وبالتالي فحسابات النتائج في مؤسسة الأوراسي يتوافق مع IAS1.

✓ **قائمة تغيرات الأموال الخاصة :** لقد أعدت المؤسسة قائمة تغيرات الأموال الخاصة وهي تتضمن كل المعلومات الواجب إظهارها فيها وبالتالي فإنها تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

✓ **الملحق :** لقد تضمن التقرير السنوي أعدته مؤسسة الأوراسي العديد من الإيضاحات وهي مرقمة من 1 إلى 19 ، منها التي تتعلق بالميزانية ، والبعض الآخر بحسابات النتائج وهي تعتبر جزء لا يتجزأ منها لأنها

تساعد على فهمها وتحتوي على بعض المعلومات التي لا يمكن إدراجها فيها ، وهي تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 .

2 / مدى توافق قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة مع IAS 7 : لقد أعدت المؤسسة قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة ، وصنفت التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية ، تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية حيث قامت بعرض مباشر للتحصيلات والتسديدات الإجمالية للخرينة المرتبطة بمختلف عمليات الاستغلال واستخراج التدفق الصافي بعد طرح المخرجات وهذا يتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 7.

3 / مدى توافق القوائم المالية للمؤسسة مع IFRS1 : يتم تطبيقه عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة ، وبالتالي فمؤسسة الأوراسي تبنته في 2010 عند الانتقال من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي حيث قامت بتسجيل الأصول والخصوم التي تنص عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية وتخلت عن العناصر التي لا تنص عليها ، كما قامت بإعادة تصنيف الأصول والخصوم طبقا لما هو منصوص عليه في معايير الإبلاغ المالي الدولية ، وبالتالي فالقوائم المالية للمؤسسة تتوافق مع IFRS1 .

ثانيا : المقارنة من حيث الإطار الفكري

طبقت مؤسسة التسيير الفندقي "سلسلة الأوراسي" النظام المحاسبي المالي خلال السنوات الثلاثة الأخيرة 2010 و 2011 و 2012 ، كما طبقت نفس الفروض والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في هذا النظام ، وقامت بتسجيل الأصول وفق القيمة التاريخية ، الاهتلاك حسب الطريقة الخطية كما قيمت المخزونات حسب التكلفة الوسطية المرجحة. ولم تجر أية تعديلات للمبادئ المحاسبية التي قد تؤثر على وضعية الأموال الخاصة ، الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

مما سبق فالمؤسسة أعدت قوائمها المالية وفق المبادئ والفروض المحاسبية المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي وبالتالي فهي تتوافق مع الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية رغم عدم مواكبتها للتطورات والتعديلات الحاصلة عليه .

المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة الأوراسي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قياس عناصرها .

أولاً : المقارنة من حيث قياس عناصر الميزانية .

سنحاول مقارنة ميزانية مؤسسة الأوراسي مع المعايير التالية :

1 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS2) : تقييم المخزونات في المؤسسة بالتكلفة الوحدوية الوسطية المرجحة ، و تقدر قيمتها الإجمالية ب 468216449.66 دج والتي تحملت عنها مؤونات وخسائر قيمة تقدر بمبلغ 50805792.27 دج حيث أن الجزء الكبير منها مخصص لمخزون قماش الاسفنج والمطعم كما أن هناك انحرافات فيما يخص الزجاجيات ، الأواني ومعدات استغلال أخرى بقيمة إجمالية تقدر بمبلغ 14.7 مليون دج والتي وجهت لتنظيفها من خلال الهياكل المسؤولة عنها. وهي تضم :

- ✓ البضائع 7389967.02 دج هذه البضائع تباع على حالتها وتتمثل في المشروبات الكحولية وغير الكحولية حيث يمثل الكحول الجزء الأكبر منها.
- ✓ المواد واللوزم 8606098.19 دج. وهي تتمثل في الأغذية سريعة التلف والأغذية القابلة للتخزين المتعلقة مباشرة بالمطعم.
- ✓ تموينات أخرى 452202592.45 دج وهي تهم تشغيل وصيانة معدات المؤسسة.
- ✓ مخزون لدى الغير 17800 دج.

لقد عاجلت مؤسسة الأوراسي المخزونات حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي 2 حيث خصصت لها مؤونات ، كما أعادت تقييمها في نهاية السنة وتحملت خسائر قيمة ومنه فالقوائم المالية لمؤسسة الأوراسي تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 .

2 / المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS 16) : سجلت المؤسسة الأصول في الميزانية بتكلفة الاقتناء أو تكلفتها التاريخية حيث بلغت 5228395796.4 دج باهتلاك مجمع قدره 2624924394.91 دج وهي تضم :

✓ الأراضي 550152246.08 دج.

✓ المباني 2905882038.03 دج.

✓ أصول مادية أخرى 1772361512.33 دج.

أضيفت بعض الأصول التي كانت قيد الإنجاز إلى هذه الأخيرة والتي تعاملت المؤسسة فيها مع MEDATONE من بلجيكا و ELECTROLUX من فرنسا فيما يخص توفير وتركيب المعدات السمعية البصرية ومعدات المطبخ والتبريد. هذه الأصول تملك بطريقة خطية أما طريقة الاهتلاك حسب المكونات فستطبق على بعض الأصول ابتداء من 2013 وذلك لاستحالة تطبيقها في 2012 لأن وحدة الأوراسي فتحت أبوابها في 4 مارس 2012 بعد إعادة تأهيل وتحديد دامت أكثر من سنة (14 شهرا).

كما أن المدة النفعية للأصول ستفحص خلال 2013 ، مع العلم أنه خلال الدورات السابقة بما فيها هذه الدورة حافظت المؤسسة على نفس معدلات الاهتلاك المطبقة ، كما سجلت كل المعدات التي قيمتها أقل أو تساوي 30000 دج ضمن أعباء الاستغلال SCF.

نلاحظ أن الكشف المالية للمؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ولو كان ذلك بطريقة نسبية¹ حيث أن المؤسسة طبقت كل ما تنبأه النظام المحاسبي المالي من هذا المعيار فيما يخص التسجيل والتقييم ، الاهتلاك ، المدة النفعية وغيرها كما اعتبر المباني والأراضي أصولا متميزة وهذا ما نص عليه IAS 16 .

3 / المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS36) : نلاحظ أن المؤسسة تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 حيث أنها تختبر خسارة القيمة للأصول في نهاية كل دورة محاسبية سواء الأصول المعنوية المادية أو المالية بالإضافة إلى اختبار تدني قيمة المخزون وتحملت خلال 2012 خسارة قيمة بمبلغ :

✓ الأصول المالية 5360600 دج.

¹ تتفق الكشف المالية حسب النظام المحاسبي المالي نسبيا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 معناه أن SCF استمد معالجة المخزونات من IAS2 نسبيا حيث اعتمد على بعض الفقرات الواردة فيه وليس كلها.

✓ المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ 50805792.27 دج بما فيها المؤونات.

كما تدرج خسارة القيمة في الحسابات كعبء وتعديل مخصصات الاهتلاك الخاصة بالفترات المستقبلية كما تراجع في نهاية كل دورة وتسترجع بزيادة القيمة المحاسبية للأصل إذا انخفضت أو زالت مؤشرات التدني وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 36.

4 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون (IAS 38) : تمثل الأصول المعنوية قيمة إجمالية 50488939.4 دج تغطي بالخصوص برامج الإعلام الآلي و رخص الاستعمال ، سجلت بالقيمة التاريخية وتحتلك بالطريقة الخطية ، كما تشمل برامج إعلام آلي خارج الاستعمال وهي موضوع إصلاح بقيمة إجمالية 5935229.11 في أبريل 2012.

نلاحظ أن معالجة الأصول المعنوية في مؤسسة الأوراسي تتفق نسبيا مع ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 فيما يخص تعريفها ، تسجيلها بالقيمة التاريخية وكذا اهتلاكها .

5 / المعياران المحاسبيان الدوليان الثاني والثلاثون والتاسع والثلاثون (IAS32 و IAS39) : سجلت المؤسسة الأصول المالية بقيمة الاقتناء أو التكلفة التاريخية ، وهي تغطي مساهمات في مؤسسات مختلفة بقيمة إجمالية 22625000 دج حيث تملك المؤسسة مساهمات في مجمع صيدال وأخرى في رأس مال الإيداع المركزي ، حققت من خلالها خسارة قيمة في 2012/12/31 تقدر ب 5360600 دج. هذه الأصول تتضمن كذلك ما تبقى من استثمار بنك الخليفة بوديعة لأجل قيمتها في نهاية 2012 164754.42 دج.

نستنتج أن معالجة الأصول المالية في المؤسسة تتوافق جزئيا مع المعيارين المحاسبيين الدوليين 32 و 39 والذي تم استبدالهما بمعياري الإبلاغ المالي الدوليين 7 و 9 ، حيث أن تسجيلها وأسس الاعتراف بها ضمن الأصول تتوافق مع المعيارين ، أما فيما يخص انخفاض القيمة فهي تختلف حيث أن المعيار حدد متطلبات خاصة بها تختلف حتى بين الأصول المالية نفسها (الأسهم ، السندات...) أما SCF فقد أورد انخفاض قيمة الأصول المالية في قواعد التقييم العامة.

ثانيا : المقارنة من حيث قياس العناصر الأخرى

1 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن (IAS 8) : بملاحظة الميزانية وفي جانب الأموال الخاصة نلاحظ أن المؤسسة استعملت حساب مرحل من جديد في 2012 وهو يغطي عدة عمليات مسجلة خلال السنة في إطار تعديل وتصحيح الأخطاء التي تؤثر على الأموال الخاصة وتطبيقا لSCF.

هذه العمليات تتعلق بتعديلات على حسابات الأصول بإلغاء أقساط اهتلاك المباني بقيمة 63.3 مليون دج كما تغطي تصحيح الأخطاء الخاصة بحسابات الغير بمبلغ 15.7 مليون دج والتي تتعلق بحسابات مؤسسة ELECTROLUX ، كما يتضمن حساب مرحل من جديد عجز السنوات السابقة لوحداث الجنوب.

كما نلاحظ وجود تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء من خلال قائمة تغيرات الأموال الخاصة بمقدار 4419622.67 دج .

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 حيث أنها قامت بتصحيح الأخطاء التي تعلق بالدورة الحالية والسابقة من خلال حساب مرحل من جديد.

2 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (IAS12) : الضرائب المؤجلة هي مفهوم جديد بالنسبة للمؤسسة وبملاحظة الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة فهي تحتوي على أصول ضريبية مؤجلة بقيمة 71992702.4 دج وخصوم ضريبية مؤجلة بقيمة 37054972.66 دج، كما سجلت مبلغ الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية في حسابات النتائج وبالتالي فالقوائم المالية للمؤسسة الأوراسي تتوافق كليا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بمعالجة الضرائب المؤجلة.

3 / المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر (IAS 17) : نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة والملحق المكمل لها لا يضمن أي معلومة حول عقد الإيجار التمويلي وبالتالي لا معرفة مدى تطبيقه من قبلها.

4 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر (IAS18) : رغم النشاط الضعيف المسجل في نهاية 2012 ، يقدر رقم الأعمال الإيجابي ب 1482303083.47 دج والذي يقسم بين نشاط الإقامة والمطعم بينما تحتل الأنشطة الأخرى الملحق جزء صغير منه يقدر ب 5.8 % وهي تتكون من :

الجدول رقم (06) : إيرادات مؤسسة الأوراسي الوحدة : دج.

البيان	2012	2011
الغرف	670335480	12319719
الأغذية	561358777	13723945
المشروبات	164954480	64247310
إيرادات مختلفة	85654346	16802728
العملات الأجنبية	128118206	-
إيرادات مالية وإيرادات أخرى	25420722	40473581
مجموع إيرادات الاستغلال	1507723805	147567283
إيرادات أخرى	72430941	60239172
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	1580154746	207806455

المصدر : تقرير مجلس إدارة الأوراسي، 2012، ص 61 .

نلاحظ أن معالجة الإيرادات في مؤسسة الأوراسي تتفق نسبيا مع ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي 18 حيث أنها تعترف بها وتسجلها وفق القيمة الحقيقية للمقابل المطلوب أو المستلم لكل أنواع الإيرادات سواء الإيرادات المالية أو التشغيلية .

5 / المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر (IAS19) : أدرجت المؤسسة منافع المستخدمين ضمن الأعباء في حساب النتيجة وكونت مؤونات في نهاية الدورة للمعاشات والتعويضات ومخصصات الذهاب للتقاعد وهو ما يتوافق تماما مع ما تناوله المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 .

6 / المعيار المحاسبي الدولي العشرون (IAS20) : لقد تلقت المؤسسة العديد من الإعانات من الخزينة العمومية لتحديد وتطوير وحداتها خاصة وحدات الجنوب والتي أدرجتها في الميزانية وتحتلك في حسابات النتائج وهذا يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.

7 / المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون (IAS21) : كما نعلم فإن المؤسسة قامت بمعاملات مع مؤسسات أجنبية (ELECTROLOX و MEDIATONE) وترجمت العملية إلى العملة الوظيفية وفق سعر الصفقة الجاري وفي تاريخ الإقفال قيمت العناصر النقدية بسعر الإغلاق وبالتالي تنشأ فروقات صرف تسجل

في حساب النتيجة كأعباء أو إيرادات و من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود إيرادات عن العملات الأجنبية نشأت عن فروقات سعر الصرف وبالتالي فالمؤسسة بإتباعها هذه الإجراءات طبقت المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 نسبيا.

8 / المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون (IAS 23): نلاحظ من خلال القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وجود قرضين قرض من CPA بقيمة 6144261944.05 دج وآخر من الخزينة العمومية بمبلغ 38910111 دج وهما موجهان لتغطية عمليات إعادة التأهيل والتجديد التي تقوم بها المؤسسة ، نستنتج أن المؤسسة طبقت نسبيا المعيار المحاسبي الدولي 23 حيث أنها سجلت القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم غير الجارية بتكلفتها الحقيقية والفوائد المتعلقة بها ضمن حسابات الأعباء وهذا ما ينص عليه المعيار.

9 / المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون (IAS37): نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 حيث أن ميزانية المؤسسة تتضمن عمودا خاصا بالمؤونات فهي تخصص مبالغ لمؤونات الأعباء والخسائر والتي تتوقع المؤسسة تحملها خلال الدورة ،والتي تسجل ضمن حسابات الأعباء وتقوم المؤسسة بمراجعتها عند نهاية كل سنة مالية. حيث خصصت المؤسسة لسنة 2012 المبالغ التالية :

✓ المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ 50805792.27 دج بما فيها خسارة القيمة.

✓ الحقوق والحسابات الملحقه 100802443.41 دج.

✓ مدينون آخرون 286500 دج.

✓ المتاحات و مايمثلها 6604809.57 دج

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن مؤسسة الأوراسي أعدت كل الكشوف المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وفي العموم هي تتوافق نسبيا معها ،حيث أن هناك بعض المعايير التي تتوافق معها كليا مثل IAS1 ، IAS7 ، IFRS1 ، IAS 12 ، والبعض الآخر نسبيا مثل IAS2 ، IAS16 ، IAS38 وغيرها أما IFRS13 لا تتوافق معه حيث أنها لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة وذلك لعدم وجود سوق نشطة.

أما المعايير التي أصدرت بعد 2007 فلا مجال للمقارنة معها لأن النظام المحاسبي المالي لم يتبناها.

المبحث الثاني : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

سنتناول في هذا المبحث تقديمًا مختصرًا لمؤسسة NCA الروبية بالإضافة إلى عرض قوائمها المالية ومقارنتها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل ، الإطار المفاهيمي وكذا قياس وتقييم عناصرها المختلفة .

المطلب الأول :تقديم المؤسسة .

أولا : التعريف بمؤسسة NCA الروبية .

NCA المملوكة الجديدة الجزائرية هي مؤسسة تتمثل أنشطتها الرئيسية في التصنيع ، التعبئة والتغليف وتسويق عصير الفواكه باسم الروبية ، أنشئت في 02 ماي 1966 من طرف عائلة عثمانى ، تقع في المنطقة الصناعية للروبية على بعد 30 كلم من العاصمة ، وهي توظف أكثر من 470 شخصا وتشغل مساحة بحوالي 1.2 هكتار.وتتمثل المعلومات التفصيلية الخاصة بها في :

- ✓ اسم الشركة : NCA الروبية.
- ✓ رقم السجل التجاري : 16/000008627.
- ✓ رئيس مجلس الإدارة : سليم عثمانى .
- ✓ المدير العام : ساحبي عثمانى.
- ✓ الشكل القانوني : شركة ذات أسهم.
- ✓ العنوان : الطريق الوطني رقم 5 المنطقة الصناعية الروبية.
- ✓ رأس المال الاجتماعي : 849195000 دج

ثانيا : عرض القوائم المالية الخاصة بمؤسسة NCA الروبية .

تملك المؤسسة نظام معلومات متكامل ERP و المنشور من قبل شركة (MFGPRO)QAD ، بدأ العمل به منذ 2005 والذي عوض النظام القديم المطور تحت DOS والمعمول به منذ 2000 ، كما نلاحظ أن مؤسسة الروبية تعد قوائمها المالية كل سداسي في 06/30 و 12/31 وهي تتمثل في :

الجدول رقم (07): الميزانية - أصول - مؤسسة NCA الروبية

الوحدة : دج

البيان	الإجمالي 13/06/30	الاهتلاكات والمؤنات	الصافي 13/06/30	الصافي 12/06/30	الصافي 12/12/30
الأصول غير الجارية					
الأصول المعنوية	41791161	19955401	21835760	22289543	20952898
الأصول المادية	4445442853	1436874790	3008568064	1972893313	2384759181
أراضي	398571250	-	398571250	398571250	398571250
مباني	401641399	89669875	311971524	322235471	312422769
أصول مادية أخرى	2986261763	1347204914	1639056849	1251755771	1596060027
الأصول في شكل امتياز	-	-	-	-	-
الأصول قيد الإنجاز	658968441	-	658968441	310821	77705136
الأصول المالية	26637644	-	26637644	29907524	34976096
مساهمات وحقوق أخرى	-	-	-	-	-
أصول مالية أخرى	-	-	-	-	-
قروض وأصول مالية أخرى	5040000	-	5040000	4260000	5010000
أصول مؤجلة ضريبية	21597644	-	21597644	25647524	29966096
المجموع	4513871658	1456830190	3057041468	2025090380	2440688175
الأصول الجارية					
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	800918745	73283866	727634879	714203966	907407607
الحقوق والحسابات الملحقة	1302066990	137746898	846277482	683637350	680918960
مدينون آخرون	186372233	-	186372233	116187235	162783364
الضرائب والحسابات الملحقة	111676653	-	111676653	119973478	187775815
حقوق أخرى	19993724	-	19993724	33885552	32363872
المتاحات وما يماثلها	100054518	-	100054518	331025598	182861752
توظيفات وأصول مالية أخرى	1900000	-	1900000	-	-
الحزينة	98154518	-	98154518	331025598	182861752
المجموع	2203040253	-	1992009489	1998913178	2154111370
مجموع الأصول	6716911912	-	5049050957	4024003558	4594799546

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية، 2013/06/30، ص 3.

الجدول رقم (08): الميزانية - خصوم - مؤسسة NCA الروبية الوحدة : د ج .

2012/12/31	2012/06/30	2013/06/30	البيان
الأموال الخاصة			
849195000	849195000	849195000	رأس المال الصادر
-	-	-	رأس المال غير المطلوب
564163334	564163334	676833846	العلاوات و الاحتياطات
-	-	-	فارق إعادة التقييم
168602699	50866845	40654837	النتيجة الصافية
3511463	3511463	-	أموال خاصة أخرى
1585472496	1467736642	1566683683	مجموع الأموال الخاصة
الخصوم غير الجارية			
708679792	771737855	1644823291	القروض والديون المالية
-	-	-	الضرائب المؤجلة
-	-	-	ديون أخرى غير جارية
120141415	93534222	118371570	مؤنات وإيرادات مسبقة
828821207	865272077	1763194861	مجموع الخصوم غير الجارية
الخصوم الجارية			
1212817918	1016293427	1035224967	الموردون والحسابات الملحقه
171100746	130716905	126708636	الضرائب
386695528	362420710	330172928	ديون أخرى
500891656	181563796	227065881	خزينة سالبة ¹
2180605842	1690994839	1719172413	مجموع الخصوم الجارية
4594799546	4024003558	5049050957	مجموع الخصوم

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/30 ، ص 4.

¹ تمثل الخزينة السالبة السحب على المكشوف .

الجدول رقم (09): حسابات النتائج لمؤسسة NCA الروبية

الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
رقم الأعمال	2706387388	2658993065	5669817158
تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد الإنجاز	(152770628)	(75537989)	166504084
الإنتاج المثبت	-	-	-
إعانات الاستغلال	-	-	-
إنتاج الدورة	2553616760	2583455076	5836321243
مشتريات مستهلكة	(1529781863)	(1578246893)	(3616401032)
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	(405447097)	(415274970)	(828514468)
استهلاكات الدورة	(1935228960)	(1993521863)	(4444915500)
القيمة المضافة للاستغلال	618387799	589933213	1391405743
أعباء المستخدمين	(306922264)	(257978.340)	(528526658)
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(45079133)	(42730394)	(91220592)
الفائض الإجمالي للاستغلال	266386402	289224479	771658493
إيرادات تشغيلية أخرى	2985300	2837451	39643564
أعباء تشغيلية أخرى	(68368087)	(71807940)	(143668097)
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	(141722724)	(144012056)	(360894729)
استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	49221426	22470409	29397896
النتيجة التشغيلية	108502317	98712344	336137127
الإيرادات المالية	2421265	8558457	15091358
الأعباء المالية	(53900294)	(49292710)	(113076392)
النتيجة المالية	(51479029)	40734254	(97985034)
النتيجة العادية قبل الضريبة	(57023289)	57978090	238152093
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	(8000000)	(900000)	(75756721)
الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية	(8368452)	1888755	6207327
مجموع الإيرادات من الأنشطة العادية	2608244751	2617321393	5920454061
مجموع أعباء الأنشطة العادية	(2567589914)	(2566454548)	(5751851362)
النتيجة الصافية من الأنشطة العادية	40654837	50866845	168602699
العناصر غير العادية (إيرادات)	-	-	-
العناصر غير العادية (أعباء)	-	-	-
النتيجة غير العادية	-	-	-

168602699	50866845	40654837	النتيجة الصافية للدورة
-----------	----------	----------	------------------------

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/30 ، ص 5.

الجدول رقم (10) : قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة NCA الروبية .
الوحدة : دج .

2011/12/31	2012/12/31	2012/06/30	2013/06/30	البيان
188041941	168602699	50866845	40654837	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
235733677	233084672	111692861	136504412	النتيجة الصافية
-	98412160		(44003114)	التصحيحات والتعديلات على : الاهتلاكات
(12450950)	(6207327)	(1888755)	8368452	اهتلاكات ومؤهلات أخرى
(323627915)	(130603510)	131804225	223505842	تغيرات الضرائب المؤجلة
(301041981)	(140030145)	(118134372)	(39115025)	تغيرات المخزون
345246819	35364539	-	(94410882)	تغيرات الزبائن والحقوق الأخرى
(1700000)	(6077040)	-	-	تغيرات الموردين والديون الأخرى
				فائض أو خسارة القيمة في التنازل عن الأصول
130201591	252546048	209847985	231504522	التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية
(579208252)	(621995474)	(128148328)	(845951125)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
1700000	6077040	-	-	اقتناء الأصول
26260339	(750000)	-	(30000)	التنازل عن الأصول
-	-	-	-	اقتناء الأصول المالية
				التنازل عن الأصول المالية
203906024	(616668434)	(128148328)	(845981125)	التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة الاستثمارية
(39166047)	(54982261)	(30304770)	(53593234)	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
				الأرباح الموزعة على المساهمين ¹

¹ توزيعات الأرباح = الأرباح المحتجزة للسنة السابقة + الربح الحالي الصافي - الأرباح المحتجزة للسنة الحالية .

-	-	-	-	زيادة رأس المال النقدي
8398667	-	-	-	إعانات الاستثمار
374114905	91963453	-	935421221	منح القروض
(139438501)	(120351246)	(31395627)	(78232849)	تسديد القروض
203906024	(83378054)	61700397	803595137	التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التمويلية
(217140298)	(447492440)	19999260	189118535	تغيرات الخزينة خلال الفترة
346602841	129462542	129462542	(318029897)	الخزينة في بداية الفترة
129462542	(318029897)	149461802	(128911363)	الخزينة في نهاية الفترة
(217140298)	(447492440)	19999260	189118535	تغيرات الخزينة

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/30 ، ص 6.

الجدول رقم (11) : قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة NCA الروبية . الوحدة : دج.

البيان	رأس المال	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتائج
الرصيد في 2011/12/31	849195000	137687166	-	-	849195000
تغيير الطرق المحاسبية	-	-	-	-	-
تصحيح الأخطاء	-	-	-	-	-
إعادة تقييم الاستثمارات	-	-	-	-	-
أرباح أو خسائر غير مدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-
أرباح مدفوعة	-	-	-	-	(600000000)
زيادة رأس المال	-	-	-	-	-
النتيجة الصافية	-	-	-	-	(168602699)
الرصيد في 2012/12/31	849195000	137687166	-	-	598590330
إعادة تقييم الأصول	-	-	-	-	-
تغيير الطرق المحاسبية	-	-	-	-	-
أرباح مدفوعة	-	-	-	-	(59443650)
زيادة رأس المال	-	-	-	-	-
النتيجة الصافية	-	-	-	-	40654837
الرصيد في 2013/06/30	849195000	137687166	-	-	579801517

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/30 ، ص 7

المطلب الثاني : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل

لمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل سنقارنها مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 والذي تناول إعداد وعرض القوائم المالية وكذا المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 والذي تناول جدول تدفقات الخزينة وكذا IFRS1 الذي تطرق إلى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة.

أولا : المعيار المحاسبي الدولي الأول

1 / الميزانية : من خلال الميزانية التي أعدها مؤسسة NCA الروبية نلاحظ ما يلي :

- ✓ أعدت الميزانية في شكل جدول يضم دورتين 2012 و 2013 ؛
 - ✓ تضمنت الميزانية عمودا خاصا بالاهتلاكات والمؤونات ،
 - ✓ قسمت الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية ، والخصوم إلى أموال خاصة ، خصوم غير جارية وخصوم جارية وذلك وفقا لمبدأ السنوية ،
 - ✓ أدرجت الأصول في الميزانية حسب درجة السيولة أما الخصوم فحسب درجة الاستحقاق ،
 - ✓ تضم الميزانية الحد الأدنى من العناصر مثل الأصول المعنوية ، الأصول المادية كالأراضي ، المباني وأصول مادية أخرى ، أصول وخصوم ضريبية مؤجلة ، المدينون ، المتاحات ، القروض الاحتياطات
- من خلال ما تم ذكره نستنتج أن ميزانية المؤسسة تتوافق مع ما تم عرضه في المعيار المحاسبي الدولي الأول .

2 / حسابات النتائج : أعدت المؤسسة حسابات النتائج حسب الطبيعة وهو يضم دورتين 2012 و 2013 ، حيث حققت المؤسسة خلالها ربحا على التوالي بمبلغ 50866845 دج و 168602699 دج للسداسيين الأول والثاني من 2012 و 40654837 دج للسداسي الأول من 2013 .

كما تضمن كل عناصر الإيرادات والأعباء التي يجب إدراجها ضمنه وبالتالي فهو يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

3 / قائمة تغيرات الأموال الخاصة : تتفق قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة NCA الروبيرة مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي الأول حيث تضمنت مختلف العناصر التي يجب إدراجها ضمنها.

4 / الملحق : أدرجت المؤسسة في التقرير المالي الخاص بها المعلومات التي لم تستطع توضيحها أو إدراجها في القوائم المالية كالأسس والقواعد التي اعتمدت عليها في إعدادها وهذا يتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي الأول .

ثانيا : المعيار المحاسبي الدولي السابع ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الأول.

1 / المعيار المحاسبي الدولي السابع : نلاحظ أن المؤسسة أعدت قائمة تدفقات الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة التي تبدأ من النتيجة الصافية وتجري تعديلات وتصحيحات فيما يخص الاهتلاكات ، تغيرات المخزون ، الزبائن وغيرها ، كما قسمت التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.

إن قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة NCA الروبيرة يتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 7.

2 / مدى توافق القوائم المالية للمؤسسة مع IFRS1 : من خلال التقرير المالي للمؤسسة نلاحظ ما يلي :

- ✓ اعترفت المؤسسة وسجلت الأصول والخصوم التي تنص عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية ،
 - ✓ تخلت عن الأصول والخصوم التي لا تنص عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية مثل المصاريف الإعدادية ،
 - ✓ إعادة تصنيف الأصول والخصوم طبقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية كعقد الإيجار التمويلي الذي أصبح يدرج ضمن أصول المؤسسة ،
 - ✓ التعديلات والتصحيحات تكون من خلال الأموال الخاصة (حساب مرحل من جديد) .
- من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبيرة تتوافق مع IFRS1 .

المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قياس عناصرها.

أولا : قياس عناصر الأصول

سيتم التطرق لأصول المؤسسة ومقارنتها مع المعايير IAS16، IAS38، IAS2، IAS36، IAS32

و IAS39 والتي تتضمن الأصول المادية، الأصول المعنوية، الأصول المالية، وكذا تدني قيمة الأصول.

1 / مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبية مع IAS16، IAS36، IAS38 :

تتضمن ميزانية المؤسسة أصول مادية ومعنوية والتي نبينها من خلال الجداول التالية :

الجدول رقم (12): الأصول المعنوية لمؤسسة NCA الروبية الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
الأصول المعنوية	41791161	35630591	37600591
اهتلاكات الأصول المعنوية	(19955401)	(13341048)	(16647693)
المجموع	21835760	22289543	20952898

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية، ص 12 .

الجدول رقم (13) : الأصول المادية لمؤسسة NCA الروبية الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
الأصول المادية	3786474413	3299207614	3619748847
الأصول قيد الإنجاز	658968441	310821	77705136
الاهتلاك	(1436874790)	(1326625122)	(1312684801)
المجموع	3008568064	1972893313	2384759181

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، ص 12 .

أما تفاصيل الأصول قيد الإنجاز فتتمثل في المشاريع التالية :

الجدول رقم (14) : الأصول قيد الإنجاز لمؤسسة NCA الروبية الوحدة : دج .

المبلغ	المشروع
442609077	مشروع PET
151581742	الخط الثاني A3 speed 20 cl
22754847	Plate forme Mezanine
15149066	مجموعة مبردات
783905	Os moseur
4710000	ورشة PET
4275125	ورشة Cartons
10049534	مشاريع أخرى
658968441	المجموع

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية .

اعتمدت المؤسسة في إعداد كشوفها المالية على ما يلي :

- ✓ من أجل إعداد القوائم المالية ، اختارت المؤسسة طريقة التكلفة التاريخية كقاعدة للتقييم ،
- ✓ سجلت المؤسسة الأصول المادية والمعنوية بتكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف المباشرة وتكلفة القروض المتعلقة بها ،
- ✓ برامج الإعلام الآلي المطورة داخليا عندما تستوفي معايير تصنيفها كأصول تدرج في الحسابات بالتكلفة المباشرة لتطويرها والتي تشمل النفقات الخارجية ومصاريف المستخدمين المسندة للمشروع،
- ✓ بعد التقييم الأولي ، الأصول تقيم بتكلفتها منقوصا منها الاهتلاك المجموع وخسائر القيمة، المبلغ القابل للاهتلاك للأصل يحدد بعد حسم القيمة المتبقية ،
- ✓ الأصول تكتل وفق الطريقة الخطية حسب العمر الإنتاجي لأصول المؤسسة ،
- ✓ مخصصات الاهتلاكات تدرج في حساب مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للأصول المادية والمعنوية ،
- ✓ عندما يتكون الأصل من عدة مكونات قابلة للاستبدال في فترات منتظمة ، لها استعمال مختلف أو لها منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة ، كل مكون يسجل على حدى ، كما يهتلك بمعزل عن المكونات الأخرى حددت المؤسسة العمر الإنتاجي لمختلف الأصول كما يلي :

الجدول رقم (15): العمر الإنتاجي لمختلف أصول مؤسسة NCA الروبيرة .

الأصول	العمر الإنتاجي
برامج الإعلام الآلي	5 سنوات
المباني	20 سنة
معدات النقل	5 سنوات
معدات المكتب	10 سنوات
التصاميم والتركيبات	10 سنوات
المعدات الصناعية	10 سنوات
المعدات والأدوات الصناعية	10 سنوات

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبيرة .

أما الجدول الموالي فهو يبين تغيرات الأصول كما يلي :

الجدول رقم (16): جدول تغيرات أصول مؤسسة NCA الروبية

البيان	القيمة الإجمالية 2012	قيمة الاقتناء 2013	تصحيح 2013 القيمة الإجمالية	القيمة الإجمالية الاختلافات	مجموع الاختلافات	مخصصات اهتلاك 2013	تصحيات اهتلاكات 2013	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
برامج الإعلام الآلي	37600591	4190570	-	41791161	16647693	3307707	-	19955401	21835760
أراضي	398571250	-	-	398511250	-	-	-	-	398571250
مباني	392341663	9299736	-	401641399	79918895	9750981	-	89669875	311971524
إنشاءات السوائل	13878810	277098	-	14155908	3460787	344153	-	3804940	10350968
التصاميم والتركيبات المختلفة	26380672	300769	-	26681441	10538737	1010880	-	11549617	15131824
تصاميم وتخطيطات الأراضي	17363003	-	-	17363003	6945201	856258	-	7801459	9561544
التصاميم والتخطيطات التقنية	489449314	36496210	-	525945524	200628474	21836800	-	222465213	303480251
الغرف الباردة	8713690	-	-	8713690	55138	429716	-	484854	8228836
محطات معالجة المياه	22838659	-	-	22838659	15497476	563145	-	16060621	6778038
المعدات الصناعية	1973662119	7829176	-	1981491295	835115209	81093876	-	916209085	1065282210
الأدوات الصناعية	8874825	-	-	8874825	6942664	200514	--	7143179	1731647
معدات المكتب	55737707	4005059	-	59742766	23914830	2086084	--	26000914	33741851
معدات الإعلام الآلي	83028768	13680816	-	96709584	35213321	6409785	-	41623069	55086515
المركبات الخفيفة	65598062	10170940	-	75769002	34613321	5909372	-	40522693	35246309
المركبات الثقيلة	37009204	30608151	9016716	58600539	33549583	114508	9016716	25647376	32953163
الأغلفة المسترجعة	26301202	6354326	-	89375528	26301202	1590633	-	27891834	61483694
الأصول قيد الإنجاز	77705136	608317909	27054604	658968441	-	-	-	-	658968441
المجموع	3735054574	788250760	36071320	4487234014	1329342494	136504412	9016716	1456830190	3030403824

المصدر : التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/31 ، ص 27 .

كما اعتمدت المؤسسة لمعالجة الأصول على ما يلي :

✓ الأصول القابلة للاهلاك تخضع لاختبار تدني القيمة في تاريخ الإقفال ، فيتم تحديد أي مؤشر يدل على ذلك ، وإذا تم تحديد هذه المؤشرات تقارن القيمة القابلة للتحصيل للأصل مع القيمة المحاسبية الصافية في حالة خسارة القيمة ؛

✓ خسارة القيمة تسجل في جدول حسابات النتائج وتسترجع في حالة تعديل تقديرات القيمة القابلة للتحصيل أو غياب مؤشرات التدني ؛

✓ تدني القيمة تسجل في حساب مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول المادية والمعنوية في حساب النتائج.

✓ فائض أو خسارة التنازل عن الأصول تسجل في حساب النتائج في حساب أرباح صافية عن الأصول الأخرى.

من خلال ما سبق ذكره نستنتج أن :

✓ ميزانية مؤسسة NCA الروبية تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 نسبيا وهي بذلك طبقت أهم ما جاء به المعيار فيما يخص القياس ، طريقة الاهتلاك ، العمر الإنتاجي وغيرها ، حيث سجلت الأصول المادية (أراضي ، مباني ، معدات صناعية ، أصول قيد الإنجاز) بتكلفة الاقتناء واتبعت الطريقة الخطية في الاهتلاك كما حددت مختلف الأعمار الإنتاجية لأصولها ، بالإضافة إلى تسجيل خسائر أو أرباح التنازل عن الأصول في حسابات النتائج ؛

✓ تتوافق ميزانية المؤسسة مع المعيار المحاسبي الدولي 38 نسبيا حيث أنها تعالج الأصول المعنوية وفق ما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي 38 فيما يخص التسجيل والقياس وأسس الاعتراف بها وغيرها من العناصر ؛

✓ تتوافق ميزانية المؤسسة مع المعيار المحاسبي الدولي 36 نسبيا كذلك حيث تختبر المؤسسة خسارة القيمة للأصول المادية والمعنوية في نهاية كل دورة محاسبية وتسجل الخسارة في حسابات النتائج كما تسترجع هذه القيمة في حالة زوال أو انخفاض مؤشرات التدني ؛

✓ لا تتوافق ميزانية المؤسسة مع IFRS13 حيث أنها لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة وذلك لعدم وجود سوق نشطة.

2/ المعياران المحاسبيان الدوليان الثاني والثلاثون والتاسع والثلاثون IAS32 وIAS39:

تتضمن الأصول المالية في مؤسسة NCA الروية المساهمات ، القروض غير الجارية والحقوق المماثلة للقروض كالقروض والودائع المدفوعة .

الجدول رقم (17): الأصول المالية لمؤسسة NCA الرويبة . الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
الودائع والضمانات المدفوعة ¹	5040000	4260000	5010000
الضرائب المؤجلة أصول	21597644	25647524	29966096
المجموع	26637644	29907524	34976096

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الرويبة ، ص 13.

ومن خلال التقرير المالي للمؤسسة نلاحظ أنها طبقت نسبيا المعيارين المحاسبيين الدوليين 32 و 39 ولم تطبق كل فقراته حيث :

- ✓ سجلت المؤسسة المساهمات بتكلفة اقتنائها ،
- ✓ مصاريف الاقتناء مثل عمولات اللجان الوسيطة ، الرسوم وحقوق ومصاريف البنك تستثنى ،
- ✓ دخل المساهمات تسجل ضمن الإيرادات وقت الحصول عليها حتى ولو لم تقبض .

3 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني IAS2 : تتكون مخزونات المؤسسة من المواد الأولية ، الأغلفة ، منتجات تامة ومخزونات مختلفة كما يبينه الجدول التالي :

¹ هذا الرصيد يتمثل بالخصوص في الكفالات المدفوعة لشركات الشحن وتسيير شحن الحاويات.

الجدول رقم (18): مخزونات مؤسسة NCA الروبية . الوحدة : دج .

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
مخزونات المواد الأولية	227322612	165075136	155087186
مخزونات الأغلفة	368322650	455921486	499157486
مخزونات المنتجات التامة	205273483	141320230	370179915
مؤونات المخزونات	(73283866)	(47812886)	(117016981)
المجموع	727634879	(714503966)	907407607

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/31 ، ص 13.

ومن خلال ملاحظة التقرير المالي الذي أعدته المؤسسة نلاحظ أنها اتبعت القواعد والمبادئ التالية لمعالجة المخزونات كما يلي :

- ✓ تكلفة المخزون تتضمن كل التكاليف المتحملة لتوصيله إلى المكان والحالة التي هو عليها وتتضمن :
 - تكلفة الاقتناء (شراء ، مواد مستهلكة ، مصاريف الشراء....) ،
 - تكلفة التحويل ماعدا المصاريف الإدارية ،
 - المصاريف العامة ، المصاريف المالية، المصاريف الإدارية المحملة مباشرة للمخزون ،
- ✓ المصاريف العامة الثابتة للإنتاج تحلل حتى لا تؤثر على تكلفة الإنتاج ، حيث أنها تتوافق مع المستوى العادي للنشاط ،
- ✓ المخزونات تقيم بأقل قيمة بين التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل (سعر البيع) ،
- ✓ خسارة القيمة للمخزونات تسجل ضمن الأعباء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحصيل .

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتوافق جزئيا مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 2 الخاص بمعالجة المخزونات حيث تسجلها بتكلفتها الحقيقية ، وخصصت لها مؤونات بالإضافة إلى اختبار خسارة قيمة المخزونات في نهاية كل سنة مالية.

ثانيا : قياس العناصر الأخرى

1 / المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون IAS23 :

تتوافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروببة مع المعيار المحاسبي الدولي 23 الخاص بمعالجة القروض حيث أنها سجلتها ضمن خصوم المؤسسة سواء كانت جارية أو غير جارية كما سجلت الفوائد المترتبة عنها في جدول حسابات النتائج والجدولان التاليان يبينان مختلف القروض التي تحصلت عليها المؤسسة كما يلي :

الجدول رقم (19): القروض طويلة الأجل لمؤسسة NCA الروببة . الوحدة : دج .

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
القروض لأكثر من سنة من BEI	47824838	646895986	665882254
القروض لأكثر من سنة من BNA	586797914	570875687	584444275
القروض لأكثر من سنة من BNP	893335054	-	-
القروض لأكثر من سنة من FRANSA Banque	77132957	125708198	76410678
عقد الإيجار التمويلي	39732528	-	-
المجموع	1644828291	771737855	708679791

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروببة ، 2013/06/31 ، ص 18.

الجدول رقم (20): القروض قصيرة الأجل لمؤسسة NCA الروببة. الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
القروض لأقل من سنة من BEI	13664566	13664565	27329131
القروض لأقل من سنة من BNA	23634793	35452189	59086982
القروض لأقل من سنة من BNP	25280766	23852602	50119139
القروض لأقل من سنة من FRANSA Banque	5000000	7500000	10000000
فوائد القروض	19082194	19882532	17497711
المجموع	86662319	100351888	164032963

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروببة ، 2013/06/31 ، ص 20.

2 / المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون IAS37: تتوافق الكشوف المالية لمؤسسة NCA الروببة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 الخاص بالمخصصات ،الالتزامات والأصول المحتملة نسبيا حيث شكلت مؤونات لبعض العناصر مثل المخزونات ، الزبائن ،الأصول المتداولة الأخرى ، الأخطار الجبائية وعند تحقق الخسارة فعلا يسجل مقدارها ضمن حسابات النتائج كأعباء ويسترجع المبلغ المتبقي بإلغائه من قيمة المؤونة والجدول التالي يبين مختلف المؤونات التي شكلتها المؤسسة كما يلي :

الجدول رقم (21): المؤونات المخصصة لبعض العناصر في NCA الروببة. الوحدة : دج .

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
المخزونات	73283866	47812886	117016981
الزبائن	137746898	142825678	138016898
حسائر الأصول المتداولة	-	3754557	-
الأخطار الجبائية	108377038	80000000	108377038

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروببة ، 2013/06/31 .

3 / المعيار المحاسبي الدولي العشرون IAS20: لقد تلقت المؤسسة إعانة من وزارة الصناعة خلال الدورات الثلاثة 2012 و 2013 والتي عاجتها كما يلي :

- ✓ إعانات الاستثمار المتعلقة بالأصول القابلة للاهلاك تحمل لنتائج الدورات التي تحملت أعباء الاهتلاكات المتعلقة بها ،هذه الإعانات تملك بنفس وتيرة إهلاك الأصول التي مولتها ؛
- ✓ إعانات الاستثمار المقررة وغير المقبوضة تسجل ضمن إعانات الاستثمار؛

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن المؤسسة تبنت المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالإعانات الحكومية نسبيا

4 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر IAS12 : نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتفق كليا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضرائب المؤجلة حيث تتضمن الميزانية و حسابات النتائج ضرائب مؤجلة أصول وخصوم وقد بينت المؤسسة من خلال التقرير المالي الذي أعدته كيفية معالجة الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة كما يلي :

- ✓ أعباء الضرائب على النتائج المستحقة تحدد حسب القواعد والمعدلات المعمول بها في الجزائر خلال الفترة التي تحققت فيها هذه النتائج ،
 - ✓ الضرائب المؤجلة تسجل عند وجود اختلافات (فروقات مؤقتة) بين قيمة أصول وخصوم الميزانية وقيمتها الجبائية ،
 - ✓ خصوم الضريبة المؤجلة يتم الاعتراف بها لكل الاختلافات المؤقتة في الخضوع للضريبة ،
 - ✓ أصول الضريبة المؤجلة يتم الاعتراف بها لكل الاختلافات المؤقتة في الخصم والخسائر الجبائية المرحلة إلى الدورات المتوقع تحقيق المؤسسة فيها أرباح ،
 - ✓ الضرائب المؤجلة والمستحقة تسجل ضمن الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج .
- تفصل الضرائب المؤجلة أصول كما يلي :

الجدول رقم (22): الأصول الضريبية المؤجلة لمؤسسة NCA الروية الوحدة : دج

المبلغ	البيان
13948502	الضرائب المؤجلة للعطل المدفوعة
3806	الضرائب المؤجلة للعلاوات
723149	الضرائب المؤجلة لخسائر الصرف المستترة
3119534	الضرائب المؤجلة لمؤونات الأعباء
21597644	المجموع

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الروية ، 2013/06/30.

5 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر IAS18 : تتمثل إيرادات المؤسسة في الإيرادات من المبيعات الإعانات ، الإيرادات المالية وتسجل هذه الأخيرة ضمن حسابات النتائج والجدول التالي يبين مختلف هذه الإيرادات :

الجدول رقم (23) : إيرادات مؤسسة NCA الرويبة .
الوحدة : دج .

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
مبيعات المنتجات التامة	2829757249	2738378386	5890525812
مبيعات أخرى	4865124	-	50000
التخفيضات ، الخصومات والخصومات	(128234985)	(79385322)	(220758653)
مجموع رقم الأعمال	1529781863	1578246893	3616401032
إيرادات استثنائية	1215455	1067606	36103874
الحصة المتناسبة مع إعانة الاستثمار للدورة	1769845	1769845	3539690
أرباح الصرف	2104525	6887199	12396939
إيرادات مالية أخرى	316740	1671258	2694419

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة NCA الرويبة ، 2013/06/30.

تطبق المؤسسة المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الخاص بالإيرادات نسبيا حيث تعترف بها وتسجلها ضمن حسابات النتائج وفق القيمة الحقيقية كما هو منصوص عليه في المعيار.

6 / المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر IAS 17: نلاحظ من خلال الجدول الخاص بالقروض والديون المالية طويلة الأجل الذي أدرجته المؤسسة ضمن التقرير المالي الخاص بها والتي تعرضنا له سابقا وجود عقد إيجار تمويلي في سنة 2013 بمقدار 39732528 دج ، لكن لم يتم توضيح مختلف العناصر المتعلقة بالعقد مثل المدة ، معدل الفائدة وغيرها في التقرير المالي الخاص بالمؤسسة.

7 / المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر IAS19: تتوافق القوائم المالية للمؤسسة بصفة نسبية مع ما تناوله المعيار المحاسبي الدولي 19 الخاص بمنح الموظفين حيث تحملت المؤسسة أعباء للمستخدمين لديها بقيمة إجمالية قدرها 306922264 دج سنة 2013 والتي تتوزع كما يلي :

الجدول رقم (24): أعباء المستخدمين في NCA الروبية . الوحدة : دج.

البيان	2013/06/30	2012/06/30	2012/12/31
الأجور	153694337	124432618	268055539
التعويضات	55404048	41783886	91167119
العلاوات	22076245	26008106	34370862
العطل المدفوعة	13806848	12867846	28141727
الاشتراكات في الهيئات الاجتماعية	55182660	47312577	95718768
الخدمات الاجتماعية	6758125	5573307	11072643
المجموع	306922264	257978340	528526658

المصدر : التقرير المالي لمؤسسة NCA الروبية ، 2013/06/30 ، ص 23.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تقوم بمنح علاوات ، تعويضات ومختلف المنح الخاصة بالموظفين وسجلتها ضمن الأعباء في حساب النتائج وهذا يتوافق جزئيا مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 19.

8 / المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون IAS21 : من خلال التقرير المالي الخاص بالمؤسسة نلاحظ أن قوائمها المالية تتفق مع المعيار المحاسبي الدولي 21 الخاص بآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية حيث :

✓ يحول كل أصل ، إيراد أو عبء ناتج عن عمليات بالعملة الأجنبية للمؤسسة إلى الدينار الجزائري في تاريخ العملية حسب معدل الصرف السائد في تلك اللحظة ،
✓ في تاريخ إقفال الدورة تحول العناصر النقدية (مثل الموردين الأجانب ، الحسابات البنكية بالعملة الصعبة) حسب معدل الصرف في تلك اللحظة ، و فروقات الصرف يتم الاعتراف بها في جدول حسابات النتائج كخسائر أو مكاسب صرف .

وحققت المؤسسة خلال الدورة الجارية 2013 والدورة السابقة 2012 مكاسب صرف قدرت على التوالي ب 2104525 دج للسداسي الأول ل2013 ، 6887199 دج و 12396939 دج للسداسيين الأول والثاني.

أما المعايير IAS8 ، IAS10 ، IAS11، IFRS3 فلم تتوفر أي معلومات في التقرير المالي للمؤسسة لمعرفة مدى تطبيقها أو توافق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة معها.

ومن خلال ما سبق ذكره نستنتج ما يلي :

✓ تعد مؤسسة NCA الروبوية قوائمها المالية كل سداسي أي مرتين في السنة المالية (30 / 06 / و 31 / 12 ن
✓ أعدت المؤسسة تقريرها المالي للسداسي الأول لسنة 2013 بطريقة جد منظمة ، حيث تم عرض مختلف القوائم المالية الأساسية (الميزانية ، حسابات النتائج ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملحق المكمل لها) ،
✓ تتوافق القوائم المالية لمؤسسة NCA الروبوية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا من حيث الشكل حيث أعدت وفقا لما هو منصوص عليه في المعيارين المحاسبين الدوليين 1 و 7.
✓ تتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية نسبيا من حيث قياس عناصرها مثل IAS2، IAS16، IAS38 وغيرها .

المبحث الثالث : مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

سننتظر في هذا المبحث إلى تقديم مؤسسة سوناطراك والقوائم المالية الخاصة بها ، كما سنقارن هذه الأخيرة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل ، الإطار المفاهيمي وقياس عناصرها.

المطلب الأول : تقديم المؤسسة

أولا : تعريف المؤسسة

مؤسسة سوناطراك SONATRACH أنشئت بعد استقلال الجزائر في 1963/12/31 تحت اسم الشركة الوطنية للنقل وتسويق المحروقات قامت بعدة أنشطة حتى تأميم المحروقات في 24 فيفري 1971 ، وهي شركة عمومية ذات أسهم ، وتمثل اختصارا ل La Société Nationale pour la Recherche ، la Production ، le Transport ، la Transformation et la Commercialisation de Hydrocarbures SPA.

تعتبر SONATRACH من أهم الشركات البترولية في الجزائر وإفريقيا وهي تشارك في التنقيب ، الانتاج والنقل عبر الأنابيب ، تحويل وتسويق المحروقات ومشتقاتها معتمدة على استراتيجية التنوع .

مؤسسة سوناطراك تنشط في العديد من الدول في إفريقيا (مالي ، النيجر ، ليبيا ومصر) ، في أوروبا (اسبانيا ، إيطاليا ، البرتغال و بريطانيا العظمى) في أمريكا اللاتينية (البيرو) وكذا في الولايات المتحدة الأمريكية وهي :

- ✓ أول شركة إفريقية ؛
- ✓ رابع عشر شركة بترولية عالمية ؛
- ✓ ثالث عشر شركة عالمية للمحروقات السائلة (الاحتياطيات) ؛
- ✓ سادس عشر شركة عالمية للمحروقات فيما يخص الغاز الطبيعي (احتياطات وإنتاج) ؛
- ✓ خامس وعشرون شركة بترولية من حيث عدد الموظفين ؛
- ✓ خامس مصدر عالمي للغاز الطبيعي ؛
- ✓ رابع مصدر عالمي للغاز الطبيعي المميع ؛

✓ ثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع .

ثانيا : القوائم المالية للمؤسسة

لقد أعدت مؤسسة سوناطراك في 2011 القوائم المالية التالية :

الجدول رقم (25): الميزانية أصول لمؤسسة سوناطراك .
الوحدة : مليون دج.

2010	2011	البيان
الأصول غير الجارية		
1920	1944	الأصول المعنوية
166578	220064	الأصول المادية
10	10	الأصول في شكل امتياز
1122330	1238488	معدات وآلات إنتاج المحروقات
1859113	2331560	الأصول قيد الإنجاز
366437	415771	المساهمات والحقوق المرتبطة بها
15151	3834	أصول مالية أخرى
5549	6051	إيرادات وأعباء مؤجلة
5537088	4217722	مجموع الأصول غير الجارية
الأصول الجارية		
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ		
2	1	مخزونات البضائع
3880	6097	مواد أولية ولوازم
280786	302551	تموينات أخرى
-	-	سلع قيد الإنجاز
-	-	خدمات قيد الإنجاز
93916	127335	مخزونات المنتجات
-	0	مخزونات متعلقة بالأصول
1766	2526	مخزونات لدى الغير
380350	438510	مجموع المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
الحقوق والوظائف المماثلة		
141789	67399	الموردون والحسابات الملحقه
605219	459034	الزبائن والحسابات الملحقه

210	160	المستخدمين والحسابات الملحقه
691	756	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه
70795	208339	الحكومة، السلطات العامة والهيئات
787614	959140	المجمعات والمساهمين
15962	20773	مختلف المدينين والدائنين
-	-	الحسابات المؤقتة أو الانتظارية
2530	4505	الإيرادات والأعباء الملحقه
1624810	1720106	مجموع الحقوق والوظائف المماثلة
المتاحات وما يماثلها		
29940	-	الأوراق المالية
1036566	1062614	البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها
1376	-	المشتقات المالية ¹
3	3	الصندوق
14350	2860	وكالات التسبيقات والاعتمادات
1082242	1065477	مجموع المتاحات
3087402	3224094	مجموع الأصول الجارية
6624490	7441816	مجموع الأصول

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص ص 15 - 16 .

¹ المشتقات المالية هي عقود تشتق قيمتها من قيمة الأصول المعنية (أي الأصول التي تمثل موضوع العقد) والأصول التي قد تكون موضوع العقد تتنوع ما بين الأسهم والسندات والسلع والعملات الأجنبية وغيرها.

الجدول رقم (26): الميزانية خصوم لمؤسسة سوناطراك .
الوحدة : مليون دج.

2010	2011	البيان
الأموال الخاصة		
1000000	100000	رأس المال الصادر
-	-	رأس المال غير المطلوب
2525753	3080441	العلاوات والاحتياطات
-	-	فارق إعادة التقييم
705492	687660	النتيجة الصافية
(26323)	(27795)	مرحل من جديد
4204923	4740306	مجموع الأموال الخاصة
الخصوم غير الجارية		
إيرادات وأعباء مؤجلة		
86001	100025	مؤونات الأعباء
13152	7623	القروض والديون المالية
-	-	ديون مرتبطة بالمساهمات
4141	2881	المساهمات والحقوق الملحقة
103294	110529	مجموع الخصوم غير الجارية
الخصوم الجارية		
حسابات الغير		
296638	305068	الموردون والحسابات الملحقة
364	583	الزبائن والحسابات الملحقة
14757	18672	المستخدمين والحسابات الملحقة
4891	6156	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة
412962	432157	الدولة ، الجماعات العمومية والهيئات
1583019	1810347	المجمع والشركاء
3618	3638	مختلف الدائنين والمدينين
-	-	الحسابات الانتقالية
25	1	الأعباء والمنتجات المعدة مسبقا
2316274	2576621	مجموع حسابات الغير
-	14360	الخزينة السالبة
2316274	2590981	مجموع الخصوم الجارية

6624490	7441816	مجموع الخصوم
---------	---------	--------------

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 17.

الجدول رقم (27) : حسابات نتائج مؤسسة سوناطراك.

الوحدة : مليون دج

2010	2011	البيان
4457411	5495061	رقم الأعمال
25063	32896	تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد الإنجاز
272796	359168	إنتاج مثبت
21976	113529	إعانة التوازن
4777246	6000654	إنتاج الدورة
134919	229908	مشتريات مستهلكة
1253776	1511675	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
1388695	1741582	استهلاكات الدورة
3388551	4259072	القيمة المضافة
91635	120393	أعباء المستخدمين
1760845	2260920	الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة
1536070	1877758	الفائض الإجمالي للاستغلال
219861	192604	إيرادات تشغيلية أخرى
44431	184822	أعباء تشغيلية أخرى
301605	339250	مخصصات المؤونات والاهتلاكات
30783	23163	استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات
1440678	1569453	النتيجة التشغيلية
51457	52810	الإيرادات المالية
533777	694359	الأعباء المالية
(482320)	(641549)	النتيجة المالية
958358	927904	النتيجة العادية قبل الضريبة
252805	240499	الضريبة المستحقة على النتيجة العادية
77	(255)	الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية
5079347	6269230	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
4120389	5341326	مجموع أعباء الأنشطة العادية
705476	687660	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

-	-	العناصر غير العادية (إيرادات)
15	-	العناصر غير العادية (أعباء)
15	-	النتيجة غير العادية
705492	687660	النتيجة الصافية للدورة

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 14

الجدول رقم (28) : قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة سوناطراك . الوحدة : مليون دج .

البيان	رأس المال	علاوة الإصدار	علاوة الإدماج	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتائج
الرصيد في 2009/12/31	500000	-	39110	17572		3036070
تغيير الطرق المحاسبية						
تصحيح الأخطاء						
إعادة تقييم الأصول						
أرباح أو خسائر غير مسجلة في جدول حسابات النتائج					(8321)	
أرباح مدفوعة						85000
زيادة رأس المال	500000					500000
نتيجة الدورة	-					705492
الرصيد في 2010/12/31	100000	-	39110	9251	-	3156562
تغيير الطرق المحاسبية						1472
تصحيح الأخطاء						
إعادة تقييم الأصول						
أرباح أو خسائر غير مسجلة في جدول حسابات النتائج			6212	5407	-	
أرباح مدفوعة		-				150000
زيادة رأس المال						
نتيجة الدورة						687660
الرصيد في 2011/12/31	100000	-	32898	14658	-	3692750

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 18 .

المطلب الثاني : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل والإطار الفكري

أولا : المقارنة من حيث الشكل

سيتم مقارنة قوائمها المالية مع IAS 1 ، IAS 7 و IFRS 1 كما يلي :

1 / الميزانية : الميزانية المعروضة في التقرير المالي للمؤسسة هي ميزانية خاصة بالحسابات الفردية لسوناطراك SPA وهي لا تجمع الحسابات الخاصة بفروع الجمع ، و من خلال ملاحظتها نستنتج أنها تتوافق مع IAS1 نسبيا حيث أنها :

- ✓ أعدت في شكل جدول يضم دورتي 2011 و 2010 ،
- ✓ لا تتضمن عمودا خاصا بالاهتلاكات والمؤونات ،
- ✓ قسمت فيها الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية ، كما قسمت الخصوم إلى أموال خاصة خصوم غير جارية وخصوم جارية وذلك حسب مبدأ السنوية ،
- ✓ أدرجت الأصول فيها حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق ،
- ✓ تضم الحد الأدنى من العناصر.

2 / حسابات النتائج : أعدت مؤسسة سوناطراك حسابات النتائج حسب الطبيعة وهو يضم دورتي 2011 و 2010 ويتضمن كافة العناصر التي يجب إدراجها فيه وبالتالي فهو يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول

3 / قائمة تغيرات الأموال الخاصة : أعدت المؤسسة قائمة تغيرات الأموال الخاصة وفقا لما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي الأول .

4 / قائمة التدفقات النقدية : نلاحظ أن مؤسسة سوناطراك لم تقم بإعداد قائمة التدفقات النقدية خلال دورتي 2010 و 2011 وبالتالي فالمؤسسة لم تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 .

5 / الملحق : تقوم المؤسسة في تقريرها المالي بتوضيح مختلف السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد قوائمها المالية كما تبين فيها مختلف المعلومات الهامة التي لم تستطع إدراجها ضمنها وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي الأول .

6 / مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع IFRS 1 : يتم تطبيق هذا المعيار عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة ومن خلاله يتم الاعتراف وتسجيل الأصول والخصوم التي تنص عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية والتخلي عن الأصول والخصوم التي لا تنص عليها ، كما يعاد تصنيفها وفقا لما هو منصوص عليه فيها وتكون التعديلات والتصحيحات من خلال الأموال الخاصة في حساب مرحل من جديد وبالتالي تبنت المؤسسة هذا المعيار عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي في 2010 .

ثانيا : المقارنة من حيث الإطار الفكري

أعدت الحسابات الاجتماعية لدورة 2011 لمؤسسة سوناطراك وفق القواعد المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي SCF .

السياسات المحاسبية تتمثل في المبادئ ، الأساسيات ، الاتفاقيات ، القواعد والممارسات المحددة والمطبقة من طرف شركة سوناطراك لإعداد وعرض قوائمها المالية وهي مطبقة بطريقة دائمة من دورة إلى أخرى.

عند عدم وجود أي معالجة لصفقة معينة ضمن SCF تقوم إدارة الشركة بممارسة حكم لتحديد وتنفيذ السياسات المحاسبية التي تسمح بإعطاء معلومة ملائمة وموثوقة وإعطاء صورة صادقة للوضع المالي وأداء الشركة.

إن الهدف من القوائم المالية والتزويد بمعلومات ملائمة عن :

- ✓ الوضع المالي (الميزانية) ؛
- ✓ الأداء (حسابات النتائج) ؛
- ✓ التغيرات المفصلة للأموال الخاصة (قائمة تغيرات الأموال الخاصة) ؛
- ✓ تغيرات وضعية الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) .

ومن أجل تلبية حاجات مجموع مستخدمي القوائم المالية تطبق المؤسسة محاسبة التعهد أو الالتزام ، وبالتالي فالصفقات تسجل في الدورات المالية الخاصة بها .

كذلك تسجل المعاملات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية مطابقة لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي بدون الاعتماد فقط على الشكل القانوني لها .

ومن خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن شركة سوناطراك أعدت كشوفها المالية بالاعتماد على السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أنها موجهة لنفس المستخدمين ولها نفس الأهداف وبالتالي فهي تتوافق بدورها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

المطلب الثالث : مقارنة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قياس عناصر القوائم المالية

أولا : المقارنة من حيث قياس عناصر الميزانية

سنحاول معرفة مدى توافق ميزانية المؤسسة مع المعايير التالية :

1 / المعياران المحاسبيان الدوليان 16 و 38 (IAS16 و IAS38):

تبنت المؤسسة القواعد التالية لمعالجة الأصول المعنوية :

- ✓ تتضمن الأصول المعنوية في المؤسسة برامج الإعلام الآلي ، رخص الاستغلال الأخرى ، الامتيازات الشهرة المكتسبة و مصاريف تطوير حقول المعادن الموجهة للاستغلال التجاري ؛
- ✓ النفقات الضرورية لتحقيق مرحلة تطوير مشروع داخلي تدخل ضمن الأصول المعنوية إذا تحققت الشروط التالية :

- مشروع التطوير قابل للتحديد بوضوح ؛
 - تكون نية الشركة من المشروع الاستعمال الداخلي أو البيع ؛
 - توفر كل الموارد الضرورية لاستكمال المشروع ؛
 - الجدوى الفنية للمشروع مثبتة ؛
 - اثبات منفعة المشروع داخليا أو وجود سوق لبيعه ؛
 - النفقات الخاصة بالمشروع تحدد بموثوقية .
- وإذا لم تتوفر الشروط السابقة الذكر فإن هذه المصاريف تعتبر كأعباء .

- ✓ تسجل الأصول المعنوية بتكلفتها ، والأصول المعنوية التي لها فترة نفعية غير محددة لا تملك وتختبر لها خسارة في كل نهاية دورة.

كما تطبق المبادئ التالية لتجميع أو فصل الأصول المادية :

- ✓ العناصر ذات القيمة الضعيفة تعتبر من استهلاكات الدورة ؛
- ✓ قطع الغيار ومعدات الصيانة تسجل ضمن الأصول المادية إذا كان استعمالها مرتبطا بأصول أخرى وتنوي المؤسسة استعمالها لأكثر من سنة مالية ؛
- ✓ مكونات أصل تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت لها فترة نفعية مختلفة ، أو لها منافع مستقبلية ضمن وتيرة مختلفة وأنشئت المؤسسة الفئات التالية لمكونات الأصول :
- القوارب والقاطرات ؛
- الصنادل ؛
- المباني ؛
- قنوات النقل ؛
- مباني الخدمات الاجتماعية .
- ✓ الأصول المادية الأخرى التي تمثل أساس الأعمال كالأبار وتركيبات الاستخراج وجمع المحروقات، أنظمة النقل بالأنابيب ، تركيبات معالجة وتحويل المحروقات تقسم إلى قسمين :
- مكونات ترك وترميم المواقع ؛
- مكونات تنقيحات متعددة السنوات .
- ✓ نفقات تفكيك ، إزالة وتهيئة الموقع تدخل ضمن تكلفة الاقتناء أو تحقيق الاستثمار؛
- ✓ النفقات المرتبطة بالبيئة والأمن تسجل ضمن الأصول المادية ؛
- ✓ تسجل الأصول بتكلفتها المباشرة متضمنة مجموع تكاليف الاقتناء والتأسيس ، الرسوم المدفوعة ، الضرائب غير المسترجعة وأعباء مباشرة أخرى ؛
- ✓ تختبر المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية وجود مؤشرات تدني داخلية أو خارجية .

و تتكون الأصول المادية لمؤسسة سوناطراك من :

- ✓ المنشآت الثابتة والمركبة والمتمثلة في مجموعة متكاملة من الوحدات المحددة الضرورية للإنتاج ، النقل أو معالجة المحروقات ؛
- ✓ المعدات ، الآلات ، أثاث ومباني الإنتاج ؛

✓ المنقولات والعقارات التي تضم البنية التحتية ذات الصلة الاجتماعية للمؤسسة مثل مباني الموظفين المطاعم المراكز الطبية.

أما أصول إنتاج المحروقات فتطبق عليها المؤسسة ما يلي :

✓ تكاليف التطوير (حفر الآبار التطويرية وبناء قدرة إنتاج) تسجل بتكلفة الاقتناء أو التحقيق متضمنة تكاليف القروض خلال فترة البناء ؛

✓ كل المعدات ، القطع والعناصر المنفصلة بطبيعتها والتي تعتبر أساسية لعمل أصول الإنتاج تدرج في هذه المجموعة بطريقة نهائية وتسجل بتكلفة الاقتناء أو التحقيق وتحتك بنفس معدل التجهيز الأساسي المرتبطة به أعمال الصيانة الكبرى للآبار الموجهة لصيانة أو تحسين معدلات الاسترداد تسجل بتكلفة تحقيقها وتحتك بنفس معدل البئر المنتج ؛

✓ كما تجدر الإشارة إلى أن بعض الأصول خضعت لإعادة تقييم خلال 1997 و 1998 ، والفارق ضم إلى الاحتياطات ، فائض الاهتلاك المرتبط بإعادة التقييم سجل في الأعباء أما فارق إعادة التقييم فاهتلك في 2005 ؛

✓ التكاليف الموجهة لترك وترميم المواقع لا تثبت ولكن تشكل لها مؤونات سنوية تدرج في أعباء الاستغلال وفقا للأحكام المنصوص عليها في القانون 07-05 الصادر في 28 أفريل 2005 المعدلة والمكملة للمحروقات

✓ أصول إنتاج المحروقات تحتك خطيا وفقا للمعدلات المنصوص عليها في القانون السابق :

- آبار تطويرية غير منتجة 100 % ؛
- آبار تطويرية منتجة 12.5 % ؛
- آبار أخرى (مياه ، حقن) 12.5 % ؛
- تركيبات السطح 10 % .

من خلال ما سبق ذكره وكذلك ملاحظة التقرير المالي للمؤسسة نلاحظ أن :

✓ ميزانية المؤسسة تتوافق نسبيا مع المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 16 و 38 حيث لم يتم تطبيق كل فقرات المعيارين وإنما تبنت مبادئ القياس المتبعة فيهما وأهملت طرق اهتلاك الأصول باستثناء أصول إنتاج المحروقات كما لم تبين أي تفصيل خاص بالاهتلاكات مثل العمر الإنتاجي معدلات الاهتلاك ، طريقة الاهتلاك

وغيرها حيث أوردت فقط قيمة مخصصات الاهتلاكات والمؤونات في جدول حساب النتائج دون التعرض للتفاصيل .

2 / المعياران المحاسبيان 32 و 39 و IAS 32 و IAS 39 : تعالج مؤسسة سوناطراك الأصول المالية كمايلي :

- ✓ تخضع الأصول المالية المملوكة من طرف المؤسسة لتسجيل محاسبي وفقا لفائدتها والأنماط السائدة عند اقتنائها أو عند تغير الغرض منها في أحد الفئات الأربع التالية :
- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها ؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة ؛
- سندات مثبته أخرى ؛
- قروض وحقوق مصدرة من طرف المؤسسة والذي لا يستطيع بيعها في الأجل القصير. والجدول التالي يوضح الأصول المالية للمؤسسة :

الجدول رقم (29) : الأصول المالية لمؤسسة سوناطراك . الوحدة مليون دج.

2010	2011	البيان
83865	140493	الأسهم في الفروع
285444	278150	الحقوق في الجمع
12613	1013	حقوق الملكية
2065	2150	قروض و حقوق
600	801	ودائع وكفالات
384587	422607	المجموع

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 24.

- ✓ في تاريخ دخول الأصول المالية إلى المؤسسة تسجل بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل المعطى بما فيه مصاريف السمسرة ، الرسوم غير المسترجعة ورسوم البنك ؛
- ✓ تسجل الإيرادات والأعباء المالية في حسابات النتائج .

والجدولان التاليان يبينان مساهمات مؤسسة سوناطراك في المؤسسات الجزائرية والأجنبية :

الجدول رقم (30): مساهمات مؤسسة سوناطراك في المؤسسات الجزائرية . الوحدة : مليون دج .

المؤسسة	الرمز	رأس المال	الحصة
شركة الاستثمار والمساهمات	SIP	200	%100
الشركة القابضة لتتقية وكيمياء المحروقات	RCH	20000	%100
الشركة القابضة للخدمات شبه البترولية	SPP	400	%100
الشركة القابضة للأنشطة الصناعية الخارجية	SVH	200	%100
الشركة القابضة لتطوير المحروقات	AIE	6500	%100
الشركة الجزائرية الليبية لاستغلال وإنتاج المنتجات البترولية	ALEPCO	-	-
NAFTOGAZ	NAFTOGAZ	30	%100
المعهد الجزائري للدراسات المالية العليا	IAHEF	30	%10
OSPPEC	OSPPEC	42.6	% 49.5
شركة تسيير وخدمات الدعم	SGH	3000	%100
شركة الاتصالات الجزائرية للطاقة	AETC	200	% 50
المعهد الجزائري للبترول	IAP	1500	%100

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 29 .

الجدول رقم (31) : مساهمات مؤسسة سوناطراك في المؤسسات الأجنبية

الوحدة : دج .

المؤسسة	رأس المال	الحصة
Mariconsult SPA	103300 EURO ¹	% 50
SAMCO (Sagl)	-	% 5
MEDGAZ	30000000 EURO	% 36
Joint venture Algerian Nippon Gas Transportation Corporation	1000000 USD ²	% 25
Joint venture Skikda LNG Transportation Corporation	200000 USD	% 25
Joint venture Medeteranean LNG Transportation Corporation	200000 USD	% 25
S ONATRACH International Holding Corporation	120000000 USD	% 100
Société In Salah Gas Limited	180 GBP ³	% 50
Société In Salah Gas Services Limited	180 GBP	% 50
Galsi	37242 EURO	% 41.6185
لم يتضمن المبلغ المعترف به في الاحتياطات علاوات الإصدار EURO 57638700		
TRANSMED SPA	240000 EURO	% 50
S ONATRACH R.E	20000000 EURO	% 90
Energias de Portugal	-	% 2.235
Gas Natural Fonesa	-	% 3.8504
Naflec Mauritanie S.A	120000000 Ouguias ⁴	% 51
Société Mauritanienne de Gaz	150000000 Ouguias	% 33

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 29 .

¹ الأورو .

² الدولار الأمريكي .

³ الجنيه الاسترليني

⁴ الأوقية الموريتانية

3 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني IAS 2: تتمثل مخزونات المنتجات التامة في زيوت تعبئة قنوات نقل المحروقات عند وضعها في الخدمة ، والفواتير المقابلة لها تحدد على أساس التكلفة التاريخية السائدة وقت التعبئة بالإضافة إلى مخزونات أخرى كالبضائع ومخزونات المواد الأولية ، وتعتمد المؤسسة على القواعد التالية لمعالجة المخزونات :

- ✓ تتضمن المخزونات كل التكاليف المتحملة لوضعها في المكان والحالة التي هي عليها وتتمثل في :
 - تكلفة الاقتناء (شراء ، مواد مستهلكة ، مصاريف الشراء) ؛
 - تكلفة التحويل (مصاريف المستخدمين ، مصاريف متغيرة أو ثابتة أخرى) ؛
 - المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المحملة للمخزونات مطابقة لمبدأ الحذر؛
- ✓ تقييم المخزونات بأقل قيمة بين التكلفة والقيمة الصافية للتحقيق (سعر البيع بعد خصم تكاليف الإتمام والتسويق) ؛
- ✓ تشكل المؤسسة مؤونات للمخزونات كما تختبر تدني قيمة المخزونات في نهاية كل دورة وتقسم المخزونات من حيث تدني القيمة إلى استقبال القضايا ، المخزونات المتقادمة ، مخزونات للإصلاح ومخزونات بطيئة الدوران .

من خلال ما تم تناوله فيما يخص معالجة مخزونات مؤسسة سوناطراك ، نلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي مطبق بدرجة نسبية جدا حيث أنه لم يتم تطبيق كل فقراته.

4 / المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون IAS36 : نلاحظ أن المؤسسة تطبق نسبيا المعيار المحاسبي الخاص بتدني قيمة الأصول حيث نلاحظ من خلال تقريرها المالي ما يلي :

- ✓ تختبر المؤسسة تدني القيمة لمجموع أصولها سواء المادية ، المعنوية أو المالية في نهاية كل دورة محاسبية ، كما تختبر تدني قيمة المخزونات ،
- ✓ تدرج خسائر القيمة في حسابات النتائج كعبء وتعديل مخصصات الاهتلاك للفترات المستقبلية
- ✓ تراجع خسائر القيمة في نهاية كل دورة محاسبية وتسترجع في حالة انخفاض أو زوال مؤشرات التدني حيث نلاحظ من خلال حسابات النتائج أن المؤسسة استرجعت 23163 مليون دج بما فيها المؤونات .

ثانيا : قياس العناصر الأخرى

1 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS8 : نلاحظ أن المؤسسة تطبق المعيار الخاص بتصحيح الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية ، حيث أن حساب مرحل من جديد يمثل الجزء غير المتأثر بنتيجة المؤسسة وفي حالة تغيير الطرق وتصحيح الأخطاء أو تغيير المرجعية تسجل في هذا الحساب .

2 / المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر IAS 12 : تتوافق القوائم المالية للمؤسسة كليا مع المعيار المحاسبي الخاص بالضرائب المؤجلة حيث تسجل الضرائب المؤجلة أصول في جانب الأصول والضرائب المؤجلة خصوم في جانب الخصوم، كما تسجلها في حسابات النتائج وقدرت الضرائب المؤجلة للمؤسسة لسنة 2011 ب 255 مليون دج.

3 / المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر IAS18: تتنوع إيرادات المؤسسة إلى إيرادات المبيعات الإيرادات المالية والإعانات ، ويتضمن رقم الأعمال بالخصوص الانتاج المباع ، إعادة البيع على حالتها (البضائع) والخدمات المقدمة للغير ، ونلاحظ زيادة رقم الأعمال في سنة 2011 ب 23 % مقارنة بالسنة التي سبقتها وذلك لزيادة سعر البرميل إلى غاية 112.4 دولار ، أما التحسن على مستوى السوق الوطنية ب 10 % فهو راجع إلى نمو مبيعات الغاز الطبيعي وكذا هامش البيع للمنتوجات المكررة الموجودة على مستوى المؤسسة ، أما الإيرادات المالية فنلاحظ ارتفاعها من 51.5 مليار دج سنة 2010 إلى 52.8 مليار دج سنة 2011 ، وتمثل في إيرادات التوظيفات ومداخيل الحقوق كما تضم مكاسب صرف العملات الأجنبية والجدول التالي يبين رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة :

الجدول رقم (32) : رقم أعمال مؤسسة سوناطراك . مليون دج .

البيان	2011	2010
التصدير	5236	4219
السوق الوطني	206	226
المجموع	4425	5458

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 20 .

تعالج مؤسسة سوناپراك الإيرادات كما يلي :

- ✓ يتوافق رقم أعمال مبيعات البضاعة ، الإنتاج والخدمات المقدمة للغير مع سعر البيع خارج الرسوم والمحقق من طرف الكيان مع مختلف الزبائن في إطار الأنشطة العادية ؛
 - ✓ تسجل الإيرادات بقيمتها الحقيقية في جدول حسابات النتائج .
- نستنتج من خلال ما سبق أن المؤسسة تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الخاص بإيرادات الأنشطة العادية نسبيا .

4 / المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر IAS19 : نلاحظ أن المؤسسة تطبق المعيار المحاسبي الدولي 19

الخاص بمنافع الموظفين نسبيا حيث تتم معالجتها كما يلي :

- ✓ تسجل ضمن حسابات النتائج في جانب الأعباء ؛
- ✓ في نهاية كل دورة محاسبية مبلغ التزامات المؤسسة المتمثلة في مخصصات الذهاب للتقاعد ، جوائز العمل أو المنافع المشابهة للمستخدمين في المؤسسة تسجل ضمن المؤونات ، هذه الأخيرة تحدد على أساس القيمة الحالية لمجموع الالتزامات باستعمال فرضيات حساب ومعدلات معينة كما يلي :
- معدل التحيين (سعر الخصم) : 3.5% المقابلة لمعدل سندات الخزينة القابلة للاستبدال باستحقاق 10 سنوات (2019-2020) الفترة القريبة من المدة المتوسطة المتبقية للنشاط ؛
- معدل زيادة الأجور : معدل تضخم 2011، 4.5 % وتحسب على أساس الفئة الاجتماعية والمهنية
- سن الذهاب للتقاعد : السن القانوني ؛
- معدل احتمال الذهاب حسب العمر والجنس على أساس المعطيات المنشورة حسب ONS المكتب الوطني للإحصائيات ؛
- نمو أعباء المستخدمين بسبب إعادة تقييم نظام التعويضات والفوائد.

5 / المعيار المحاسبي الدولي العشرون IAS20 : تلقت المؤسسة إعانة توازن وهي موجهة لتغطية الخسائر

المسجلة على فروقات الأسعار بين تكلفة شراء المازوت والبنزين لإشباع حاجات السوق الوطنية وسعر البيع

كما يلي :

الجدول رقم (33) : الفرق بين سعر شراء وبيع البنزين والمازوت في السوق الوطنية 10⁹ دج

البيان	سعر الشراء	سعر البيع	الفرق
المازوت	99.12	14.04	85.08
البنزين	36.55	8.10	28.45
المجموع	135.67	22.14	113.53

المصدر : تم إعداده بالاعتماد على التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك ، 2011 ، ص 21 .

من الجدول السابق نستنتج أن قيمة الإعانة هي 113.53 مليار دج وقد سجلت ضمن حسابات النتائج ضمن إنتاج الدورة لأنها تغطي العجز وكذا لإحداث توازن على مستوى حسابات النتائج .

نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتوافق نسبيا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 الخاص بالإعانات الحكومية .

6 / المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون IAS21 : نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج

والإيضاحات الموجودة في التقرير المالي للمؤسسة أنها تطبق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بآثار تغيرات أسعار الصرف والعمليات بعملة أجنبية جزئيا حيث أنها تعالج العمليات بعملات أجنبية كما يلي :

- ✓ الصفقات المعدة بعملات أجنبية تحول في البورصة بتاريخ المعاملة ؛
- ✓ الحقوق والديون المقيمة بالعملات الأجنبية تترجم إلى العملة الوطنية :
- على أساس سعر الصرف في تاريخ اتفاق أطراف العملية عندما تكون معاملة تجارية ؛
- في تاريخ إتاحة العملات الأجنبية عندما تكون معاملة مالية ؛
- ✓ الفروقات بين القيم الأولية المسجلة في الحسابات بالتكلفة التاريخية والقيم الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد تسجل كأعباء أو إيرادات مالية للدورة ؛
- ✓ فروقات الصرف النسبية لعنصر نقدي والذي يعتبر جزء من استثمار صافي لكيان أجنبي هي :

- مسجلة في الأموال الخاصة للقوائم المالية للمؤسسة حتى خروج هذا الاستثمار الصافي ؛
- عند خروج هذا الاستثمار تسجل كأعباء أو إيرادات.
- ✓ كما نلاحظ أن المؤسسة تقوم بترجمة القوائم المالية الخاصة بفروعها في الخارج إلى العملة الوظيفية وذلك بطريقة العناصر النقدية وغير النقدية كما هو مبين في النظام المحاسبي المالي .
- 7 / المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون IAS 23 : تمثل القروض والديون المالية 7623 مليون دج ، كما نلاحظ أن معالجتها في المؤسسة تتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 23 حيث :
- ✓ قسمت المؤسسة القروض إلى قروض طويلة وقصيرة الأجل حسب تواريخ استحقاقها ؛
- ✓ تسجل الفوائد المتعلقة بها في حسابات النتائج .
- 8 / المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون IAS 37 : من خلال التقرير المالي نلاحظ ما يلي :
- ✓ شكلت المؤسسة مؤونات الأعباء والمتعلقة بالمخزونات والتزامات الذهاب للتقاعد ؛
- ✓ يسجل مبلغ المؤونات في حساب النتائج كعبء ؛
- ✓ تراجع المؤونات في نهاية كل دورة محاسبية وتعدّلها سواء بالزيادة أو النقصان أو إلغائها تماما ؛
- ✓ تسترجع المؤسسة مبلغ المؤونة بمجرد زوال الالتزام حيث استرجعت خلال 2011 ما قيمته 23163 مليون دج بما فيها استرجاعات خسائر القيمة ؛
- مما سبق ذكره نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة تتوافق نسبيا مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 37 حيث تشكل المؤسسة مؤونة عند احتمال وجود التزام أو خطر والتي تسجلها كعبء في حساب النتائج كما تراجعها في نهاية كل سنة مالية وتسترجع مبلغها عند زوال الخطر أو الالتزام.
- وفي العموم نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسة سوناطراك تتوافق نسبيا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث :
- ✓ أعدت الميزانية ، حسابات النتائج وقائمة تغيرات الأموال الخاصة وفقا لما نص عليه IAS1؛
- ✓ نلاحظ أن الملحق الخاص بمؤسسة سوناطراك ناقص حيث أن هناك العديد من العناصر والتي تحتاج إلى توضيح وشرح ولكن المؤسسة لم تبينها مثل الاهتلاكات ؛
- ✓ لم تقم المؤسسة بإعداد قائمة التدفقات النقدية وبالتالي فهي لم تطبق نهائيا المعيار المحاسبي الدولي السابع ؛

- ✓ اعتمدت المؤسسة عند إعدادها لقوائمها المالية على المبادئ والفروض المحاسبية المنصوص عليها في معايير الإبلاغ المالي الدولية مثل مبدأ السنوية ، مبدأ الحذر وغيرها ؛
- ✓ اعتمدت المؤسسة نسبيا على معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بقياس عناصر القوائم المالية مثل المعيار المحاسبي 16، 32، 2، 19 وغيرها؛

✚ خلاصة :

من خلال ما سبق ذكره في هذا الفصل نلاحظ أن القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية محل الدراسة تتوافق كليا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل بالنسبة لمؤسسة الأوراسي و NCA الروية حيث أعدت القوائم المالية الخاصة بها وفقا لما هو منصوص عليه في المعيارين المحاسبين الدوليين الأول و السابع ، أما مؤسسة سوناطراك فطبقت المعيار المحاسبي الدولي الأول فقط ولم تطبق المعيار المحاسبي الدولي السابع وذلك لعدم إعدادها لجدول تدفقات الخزينة ، وفيما يتعلق بقياس عناصر القوائم المالية فالمؤسسات محل الدراسة تطبق نسبيا معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بذلك؛

أما معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة بعد سنة 2007 فلا تتوافق القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة معها حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يتبناها وبالتالي لا تلزم المؤسسات الجزائرية بتطبيقه

الخاتمة

1. تمهيد :

تعتبر القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي والتي تخدم العديد من المستخدمين سواء داخل أو خارج الدولة التي تعد فيها ، ولتسهيل قراءتها وفهمها من قبلهم يجب إعدادها وفق أسس وقواعد متعارف عليها دوليا ولذلك أنشئت معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تحدد كيفية إعداد هذه القوائم وطرق القياس المحاسبي لعناصرها ، كما تهدف إلى تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي ؛

وفي هذا الصدد حاولنا الإحاطة بجوانب الإشكالية المطروحة والمتمثلة في مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تم من خلالها إسقاط الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات المدرجة في البورصة والمتمثلة في مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي ، مؤسسة NCA الروبية ومؤسسة سوناطراك ولقد تم تقسيم الدراسة إلى فصلين نظريين وآخر تطبيقي ، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية بكل جوانبها ، أما الفصل الثاني فتناولنا من خلاله دراسة مقارنة لقياس وتقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ونظيرتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أما فيما يخص الدراسة الميدانية فقد تمت مقارنة القوائم المالية للمؤسسات السابقة الذكر مع معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي .

2. نتائج الدراسة :

لقد تم تقسيم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة إلى قسمين نتائج نظرية تم استنتاجها من خلال عملية البحث ونتائج تطبيقية توصلنا إليها من خلال الدراسة الميدانية والتي تم عرضها كما يلي :

✓ النتائج النظرية : تتمثل أهمها فيما يلي :

- تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية معايير إرشادية غير إلزامية التطبيق دوليا إلا أن متطلبات العولة والشركات متعددة الجنسيات فرضت تطبيقها على العديد من الدول والتي تبنتها جزئيا أو كليا خاصة التي لا تملك معايير خاصة بها .
- نصت معايير الإبلاغ المالي الدولية على إعداد القوائم المالية الأساسية المتمثلة في الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق المكمل لها في كل دورة محاسبية وبينت الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها فيها.
- تعتبر ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية من أهم المواضيع التي تطرقت لها معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي 21 لمعالجة بعض المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات عند إعداد قوائمها المالية.
- حاولت الجزائر تكييف منظومتها المحاسبية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال إنشائها للنظام المحاسبي المالي والذي اعتمدت عند اعداده على معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي الفرنسي والذي جاء بعدة إضافات متعلقة بالمبادئ ، المفاهيم والقوائم المالية.
- القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يختلف كليا عما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني حيث تبنت الجزائر من خلاله مفاهيم جديدة كالضرائب المؤجلة ، الإيجار التمويلي وغيرها.
- لم تقم الجزائر منذ إنشاء النظام المحاسبي المالي سنة 2007 بأي تعديل أو مواكبة الإضافات والتطورات التي حصلت على مستوى معايير الإبلاغ المالي الدولية .
- تبنت الجزائر العديد من معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في :
 - IAS7,IAS1 ، IAS12 و IFRS1 كليا ؛
 - IAS2 ، IAS8 ، IAS10 ، IAS11 ، IAS16 ، IAS17 ، IAS18 ، IAS19 ، IAS20 ، IAS21 ، IAS23 ، IAS32 ، IAS39 ، IAS40 ، IAS41 و IFRS13 نسبيا

- تتوافق القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا من حيث الشكل والإطار المفاهيمي ونسبيا من حيث قياس وتقييم عناصرها.
- ✓ **النتائج التطبيقية :** من خلال ما تطرقنا له في الدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي :
- من خلال القوائم المالية الخاصة بمؤسسة الأوراسي نستنتج أنها تتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الشكل كليا حيث أعدتها كما يلي :
- الميزانية في جدول يضم دورتين وعمودا خاصا بالاهتلاكات والمؤونات و رتبت الأصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق كما اعتمدت على مبدأ السنوية في التفرقة بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية .
- حسابات النتائج حسب الطبيعة وتضمن مختلف العناصر التي يجب إدراجها ضمنه.
- قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة وقسمت التدفقات النقدية إلى أنشطة الاستغلال ،أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة والتي تضمنت كل المعلومات التي يجب إظهارها فيها.
- الملحق وهو يضم مختلف التوضيحات الخاصة بالميزانية و حسابات النتائج .
- أعدت مؤسسة الأوراسي قوائمها المالية بالاعتماد على الفروض والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
- تتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية نسبيا من حيث قياس عناصرها حيث اعتمدت عند إعدادها لقوائمها المالية على العديد من معايير الإبلاغ المالي الخاصة بالقياس المحاسبي مثل IAS2 ، IAS16 ، IAS38 وغيرها .
- من خلال ملاحظة القوائم المالية لمؤسسة NCA الروية نستنتج أنها تتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا من حيث الشكل والإطار المفاهيمي كما يلي :
- تعد المؤسسة قوائمها المالية كل سداسي .
- أعدت الميزانية في جدول يضم دورتين وعمودا خاصا بالاهتلاكات والمؤونات و رتبت الأصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق كما اعتمدت على مبدأ السنوية في التفرقة بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية .

- أعدت حسابات النتائج حسب الطبيعة وقائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة حيث صنفَت التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة الاستغلالية، الاستثمارية والتمويلية.
- أعدت قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق وفق ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي الأول.
- طبقت مؤسسة NCA الروببة معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بالقياس والتقييم المحاسبي نسبيا عند إعدادها لقوائمها المالية وبالتالي فالقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة تتوافق نسبيا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قياس عناصرها .
- تتوافق الميزانية ، حسابات النتائج ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق الخاصة بمؤسسة سوناطراك مع المعيار المحاسبي الدولي الأول أي أنها تبنت المعيار كليا.
- لم تطبق مؤسسة سوناطراك المعيار المحاسبي الدولي السابع وذلك لعدم إعدادها لقائمة التدفقات النقدية.
- تتوافق القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك جزئيا مع معايير الإبلاغ المالي الخاصة بالقياس والتسجيل المحاسبي حيث طبقت بعضها مثل IAS2،IAS16،IAS38 وغيرها .

3. اختبار الفرضيات :

- ✓ التوافق المحاسبي هو مرحلة من مراحل التوحيد المحاسبي الدولي ، حيث يهدف إلى تقليص فجوة الاختلافات بين الأنظمة والممارسات المحاسبية بين الدول ، ويعتبر التوحيد المحاسبي حالة مثالية تكون فيها كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة وهي صعبة التطبيق في الواقع وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الأولى.
- ✓ لإعداد القوائم المالية تضمنت معايير الإبلاغ المالي الدولية :
- الإطار الفكري لإعداد وعرض القوائم المالية والذي يضم مستخدميها ، أهدافها ، الخصائص النوعية الفروض والمبادئ المحاسبية وغيرها ؛
- مختلف معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تبين المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث الاقتصادية وهذا يبين أن الفرضية الثانية غير صحيحة.
- ✓ تبنت الجزائر معايير الإبلاغ المالي الدولية نسبيا حيث اعتمدت على بعض القواعد الواردة فيها وأهملت الأخرى وهذا يفسر وجود بعض الاختلافات بين قواعد القياس المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي ونظيرتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا ما يبين صحة الفرضية الثالثة.

- ✓ تتوافق القوائم المالية في مؤسستي الأوراسي و NCA الروية كلياً من حيث الشكل حيث طبقت ما نص عليه المعياران المحاسبيان الدوليان 1 و 7 و معيار الإبلاغ المالي الدولي الأول، أما مؤسسة سوناطراك فطبقت المعيار المحاسبي الدولي الأول فقط ،وفيما يخص مضمون القوائم المالية وكيفية قياس عناصرها فإن القوائم المالية للمؤسسات السابقة تتوافق نسبياً معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا يثبت عدم صحة الفرضية الرابعة.
4. **التوصيات :** من أجل إعداد قوائم مالية أكثر توافقاً مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وبعد دراسة جوانب الموضوع المختلفة تمكنا من صياغة التوصيات التالية :
- ✓ ضرورة التزام القائمين على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بإجراء تعديلات ومواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة على مستوى معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- ✓ ضرورة التزام المؤسسات بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعداد القوائم المالية .
- ✓ ضمان التكوين المستمر للقائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر من محاسبين ، أكاديميين ومختلف القائمين على تنظيم المحاسبة .
- ✓ تشجيع البحث في مثل هذه المواضيع لمعرفة نقاط الاختلاف والقضاء عليها مما يساعد على ضمان توافق أكثر للقوائم المالية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .
5. **آفاق الدراسة :** من خلال هذه الدراسة تناولنا مدى توافق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية والذي يعتبر موضوعاً في غاية الأهمية والذي يحتاج إلى إثراء والمزيد من البحث وأهم المواضيع التي يمكن أن تكون كمواضيع جديدة أو كدراسات مستقبلية في هذا الصدد :
- ✓ مدى إمكانية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر .
- ✓ معايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر بين النظرية والتطبيق .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :

أولا : باللغة العربية :

✓ الكتب :

1. أبو زيد محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر 2005 ؛
2. أبو شمالة أحمد محمد ، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن، 2010 ؛
3. أبو نصار محمد وجمعة حميدات ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة 2 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2009 ؛
4. أحمد حلمي جمعة ، الريادية في المحاسبة والتدقيق ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011 ؛
5. الجعارات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، إثراء للنشر والتوزيع الأردن ، 2008 ؛
6. حيدر محمد علي ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار الحامد للنشر والتوزيع الأردن 2007
7. الخداهش حسام الدين ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، الطبعة 4، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن، 2005 ؛
8. خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة المتقدمة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2009 ؛
9. روبرت ميحز وآخرون ، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الديسطي ، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2006 ؛

10. شنوف شعيب ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء الأول،مكتبة الشركة الوطنية
بوداود،الجزائر،
11. شنوف شعيب ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء الثاني ، 2009 ؛
12. مؤيد راضي خنفر ،تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي ، الطبعة 2 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع
والطباعة ، الأردن، 2009 ؛
13. وليد ناجي الحياي ، أصول المحاسبة المالية ،الجزء الأول ،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك
2007 ؛
14. وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمارك 2007 ؛
- ✓ الأطروحات والمذكرات :
15. اسحق سامي كساب ، المشاكل المحاسبية حالات وتطبيقات عملية ،رسالة ماجستير، تخصص محاسبة
جامعة العالم الأمريكية ، 2006 ؛
16. برزوق أمينة ، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ،مذكرة ماجستير
تخصص مالية دولية ،جامعة تلمسان ، 2012 ؛
17. بن بلغيث مداني ،أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة
دكتوراه ،جامعة الجزائر ، 2004 ؛
18. بن بلقاسم سفيان ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق
المالية ،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر ، 2010 ؛
19. جرد نور الدين ، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول حالة النظام المحاسبي المالي
الجزائري ،مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، 2009 ؛

20. حواس صلاح ،التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر 2008؛
21. دشاش أم الخير،متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية ،مذكرة ماجستير تخصص مالية المؤسسة جامعة ورقلة ،2010 ؛
22. دغوم هشام ، إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودوره في تحقيق التنمية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية ،2009 ؛
23. روتال عبد القادر ، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 2009 ؛
24. شنوف شعيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دراسة حالة بريتش بتروليوم البريطانية ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،2007 ؛
25. شوقي طارق ، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جامعة باتنة ، 2009 ؛
26. عادل عاشور ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية دراسة حالة مجمع رياض سطيف ،مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية ،جامعة الأغواط ، 2006 ؛
27. عثمان زياد عاشور،مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ،مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة،2008 ؛
28. العرابي حمزة ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق،رسالة دكتوراه ،جامعة بومرداس ،2013 ؛

29. عكوش محمد أمين ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ومؤسسة مدبغة ومرطبة رويبة ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، 2011
30. فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة "، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة،2007 ؛
31. قادري عبد القادر،القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية.
32. قليل نبيل ، أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي،مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر 3 ، 2012 ؛
33. كومني نور الدين ،آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على حسابات المؤسسة وكيفية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد، مذكرة ماجستير تخصص مالية ونقود جامعة الجزائر03، 2010 ؛
34. ماجد ماهر فهم سابا ، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين "دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة " مذكرة ماجستير ،قسم المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة،2008 ؛
35. موري سمية ،آثار تقلبات أسعار الصرف على العائدات النفطية "دراسة حالة الجزائر"،مذكرة ماجستير تخصص مالية دولية ، جامعة تلمسان ،2010 ؛
36. نهاد إسحق عبد السلام أبو هويدي ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،قسم المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة 2011 ؛

37. نوي الحاج ، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،
مذكرة ماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الشلف ، 2008 ؛
38. هاني اسحق ابراهيم نسمان ، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار
المحاسبة الدولي 21 "دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008 ؛
39. هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية " دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي
المالي الجزائري " ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية ، جامعة الشلف ، 2013
40. يوسف رفيق ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق ، مذكرة ماجستير
تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة تبسة ، 2011 ؛
- ✓ المقالات :
41. ابراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال
الأصول، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 ، 2009 ؛
42. بالرقى تيجاني ، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم
التسيير ، العدد 08 ، جامعة سطيف ، 2008 ؛
43. بن بلغيث مداني ، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر " ، مجلة الباحث العدد الأول ، جامعة ورقلة ،
2002 ؛
44. بن بلغيث مداني ، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم ، المبررات والأهداف ، مجلة الباحث ، العدد 4 جامعة
ورقلة ، 2006 ؛
45. تيسير المصري ، توحيد المعرفة المحاسبية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 23
، العدد الأول ، 2007 ؛

46. الجعارات خالد ،محمود الطبري ، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية ،
مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد 34، 2013 ؛
47. جودي محمد رمزي ، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة أبحاث
اقتصادية وإدارية العدد 6،جامعة بسكرة ،ديسمبر 2009 ؛
48. شنوف شعيب ،مدى توافق المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية
مجلة الأكاديمية العربية بالدانمارك ، العدد 4 / 5، 2008 ؛
49. مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير
مؤهل،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد 4 ،جامعة بسكرة،ديسمبر 2008.
- ✓ المداخلات :
50. آيت محمد مراد، آجري سفيان، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"،
الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية
الدولية IAS/ IFRS،الجزائر ، أكتوبر 2009 ؛
51. بن بلغيث مداني ،عوينات فريد،مداخلة بعنوان الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية،جامعة
ورقلة،2011 ؛
52. دراوسي مسعود ،ضيف الله محمد الهادي ،مداخلة بعنوان مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير
المحاسبية الدوليةIAS/IFRS (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)،
53. سعودي بلقاسم ، سعودي عبد الصمد،مداخلة بعنوان مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل
تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

54. معتز أمين السعيد ،محمد سليم العيسى ،انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة

المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي،المؤتمر الثاني

لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية،2008 ؛

55. ياسر أحمد السيد محمد الجرف ،أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق

مع معايير المحاسبة الدولية،الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان " مهنة المحاسبة في المملكة

العربية السعودية وتحديات القرن 21"،الرياض،2010 ؛

✓ بحوث منشورة :

56. مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ، جمعية المحاسبين القانونيين السورية

www.jps-dir.net

57. عبد الناصر نور،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق ،دليل المحاسبين جامعة

الإسراء ،الأردنwww.jps-dir.net

✓ القوانين والمراسيم التشريعية :

58. الجريدة الرسمية،العدد 74،القانون 11/ 07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،

59. الجريدة الرسمية ،العدد 19 ، مارس 2009 ،القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم

والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

ثانيا : باللغة الفرنسية

✓ الكتب :

- 60.Deloitte ,guide référentiel sur les IFRS,édition 2013.
61. Elhamma Azzouz , comprendre les normes comptables internationales IAS/ IFRS au Maroc , éditions Edg/ Print , Maroc , 2012
- 62.Jacques Richard, comptabilité générale système français et normes IFRS,8eme édition ,DUNOD, paris,2008,
- 63.Muriel nahmias , L'essentiel des normes IAS/IFRS,éditions d'Organisation,France,2004.
- 64.Pierre Veronneau , comptabilité et IFRS /IAS de base au canada, ,2012
www.controlplan.com/education/ch02.PDF

✓ الأطروحات و المذكرات :

- 65..Bourkaib Abderrahmane adnane , les normes comptables internationales IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algerie , mémoire de magister option monnaie et finances , université d'Alger 2007 ;

✓ مواقع الانترنت :

- 66.www.iasplus.com
- 67.www.ifrs.org.com
- 68.www.jps-dir.net
- 69.www.controlplan.com

✓ مراجع أخرى :

70. التقارير المالية للمؤسسات محل الدراسة .

الملاحق

الملحق رقم (01) : قائمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بموضوعنا .

1. معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية

نطاق المعيار	الهدف	تاريخ الإصدار	اسم المعيار	≠
- كل المؤسسات بما في ذلك شركات التأمين والبنوك.	- إنشاء الإطار العام لعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام بما في ذلك المبادئ التوجيهية المتعلقة بهيكل القوائم المالية وضمان الحد الأدنى من العناصر .	1997	عرض القوائم المالية	IAS1
- على المؤسسة إعداد جدول تدفقات الخزينة وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية.	- إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة لها خلال الفترة تقسم إلى نشاطات تشغيلية استثمارية وتمويلية.	1977	جدول تدفقات الخزينة	IAS7
- يطبق على كل المؤسسات التي تغير من اتباع معايير محلية أو أخرى إلى المعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية	- وصف إجراءات تبني المؤسسة معايير الإبلاغ المالي من أجل إعداد القوائم المالية للاستخدام العام.	2003	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	IFRS1

2. معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بقياس عناصر الأصول :

نطاق المعيار	الهدف	تاريخ الإصدار	اسم المعيار	≠
- يغطي البضاعة تامة الصنع ،البضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية والأدوات والمواد التي تستخدم في الإنتاج.	- تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون، وكيفية الاعتراف به كأصل وكمصروف لاحقاً بالإضافة إلى بيان تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وتوضيح أساليب قياس تكلفته.	1975	المخزون	IAS2
- المعالجة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير.	- وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات من حيث توقيت الاعتراف بالأصول ، تحديد مبالغها المرحلة ومصاريف الاهتلاك التي يجب الاعتراف بها.	1982	الممتلكات والمباني والمعدات	IAS16
- ينطبق على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها.	- بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة.	1998	الانخفاض في قيمة الأصول	IAS36
- يطبق على كل الأصول غير الملموسة باستثناء تلك التي تغطيها معايير أخرى.	- يهدف إلى تغطية الأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى	1998	الأصول غير الملموسة	IAS38
- يطبق على عملية الاعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة	- تحديد المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها	2000	الاستثمارات العقارية	IAS40

			بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها.	من قبل المؤسسة والتي تنوي الاحتفاظ بها لغايات التأجير للغير أو الاحتفاظ بها لفترة طويلة والاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية وتحقيق أرباح رأسمالية عند بيعها.
IFRS13	القيمة العادلة	2011	- إنشاء تعريف للقيمة العادلة وإعطاء المؤشرات حول طريقة تحديدها ووصف المعلومات التي تقديمها على تقييمات القيمة العادلة.	- لا يحدد العناصر أو البنود التي يتم قياسها أو الكشف عنها بالقيمة العادلة.

3. معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بقياس عناصر الخصوم .:

≠	اسم المعيار	تاريخ الإصدار	الهدف	نطاق المعيار
IAS23	تكاليف الاقتراض	1984	- يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض	- يطبق في المحاسبة عن تكاليف الاقتراض. - بيان تكاليف الاقتراض الخارجي
IAS37	المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة	1998	- تحديد مقاييس وأسس الاعتراف المتعلقة بالمخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها وكذا تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين وتوقيتها وقيمتها.	- يطبق على كافة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها.

4. معايير الإبلاغ المالي الخاصة بقياس الأصول والخصوم المالية

≠	اسم المعيار	تاريخ الإصدار	الهدف	نطاق المعيار
IAS32	الأدوات المالية العرض	1991	- وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو أدوات حقوق الملكية ولإجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية.	- يطبق من قبل كل المؤسسات على كافة أنواع الأدوات المالية.
IAS39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	2000	- وضع مبادئ للاعتراف والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية وكذلك بعض العقود لشراء أو بيع بعض البنود غير المالية.	- تطبق من قبل كل المؤسسات على كافة أنواع الأدوات المالية.
IFRS7	الأدوات المالية الإفصاحات	2005	- يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية.	- يطبق من قبل جميع المؤسسات ولكافة أنواع الأدوات المالية.
IFRS9	الأدوات المالية التصنيف والقياس	2009	- التسهيل على مستخدمي القوائم المالية تقدير مبالغ ، توقيت ومدى التأكد من التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول المالية.	- يطبق من قبل جميع المؤسسات ولكافة أنواع الأدوات المالية.

5. معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بقياس النتائج :

نطاق المعيار	الهدف	تاريخ الإصدار	اسم المعيار	≠
- يطبق في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين وكذا عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول.	- وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء	1979	عقود الإنشاء	IAS11
- يغطي الإيراد الناتج عن الأحداث والعمليات التالية : ➤ مبيعات البضاعة وتقديم الخدمات للغير . ➤ استخدام أصول المؤسسة من قبل الغير ، الفوائد، الحقوق الأتأوى وتوزيعات الأرباح.	- بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف بها سواء كان نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات.	1982	إيرادات الأنشطة العادية	IAS18
- تحديد أربع فئات رئيسية منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الرواتب والأجور ، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية مثل رواتب التقاعد ، مكافأة نهاية الخدمة ومنافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة	- يهتم بمتطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء الخدمة أو بعد التقاعد.	1983	منافع الموظفين	IAS19
- يتم تطبيقه في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.	- بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها.	1983	محاسبة المنح الحكومية	IAS20

6. معايير أخرى

نطاق المعيار	الهدف	تاريخ الإصدار	اسم المعيار	≠
- أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك ،المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.	- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية وتوضيح المعالجة المحاسبية لذلك ة بالإضافة إلى بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترة السابقة وتم اكتشافها في الفترة الحالية.	1978	السياسات المحاسبية والتقديرات في الأخطاء	IAS8
- يطبق في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمؤسسة الأم.	- شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل.	1979	ضرائب الدخل	IAS12
- يغطي جميع عقود الإيجار باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية البترول والمناجم....	- تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية لدى كل من المؤجر والمستأجر.	1982	عقود الإيجار التمويلية	IAS17

IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983	- تحديد المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية وكيفية ترجمة القوائم المالية بها .	- يطبق عن المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية ، باستثناء المعاملات المشتقة والأرصدة المدرجة ضمن IAS39 وIFRS9 وكذلك ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.
IFRS 3	اندماج الأعمال	2004	- بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات الاندماج .	- طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.

الملحق رقم (02) : الشكل النموذجي للقوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

✓ الميزانية :

✓ الميزانية أصول :

الأصول	إحالات	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات تدني القيمة	القيمة المحاسبية	الدورة السابقة
الأصول غير المتداولة القيم المعنوية : أعباء تطوير قيم ثابتة أنظمة الإعلام الآلي رخص، ماركات فرق الاقتناء - شهرة المحل قيم معنوية أخرى القيم المادية الأراضي تهيئات أراضي معدات وأدوات صناعية قيم ثابتة مادية أخرى قيم ثابتة للتنازل قيم ثابتة قيد الإنجاز قيم مادية قيد الإنجاز قيم معنوية قيد الإنجاز تسبيقات/قيم ثابتة قيم ثابتة مالية حقوق متعلقة بالمساهمات قيم ثابتة مالية أخرى					

					الأصول المتداولة مخزونات وحسابات جارية مخزون البضائع مواد أولية ولوازم تمويل آخر منتجات سلع جارية منتجات خدمات جارية مخزون المنتجات مخزون مرتبط بالقيم الثابتة مخزون لدى الغير مشتريات مخزنة حسابات الغير الزبائن والحسابات الملحقه مدينون آخرون ضرائب أصول أخرى متداولة أصول مالية متداولة سندات توظيف ةأصول مالية أخرى متداولة النقديات
					مجموع الأصول

✓ الميزانية خصوم :

الدورة السابقة	مبالغ السنة الجارية	إحالات	الخصوم
			الأموال الخاصة رأس المال الخاص فرق إعادة التقدير احتياطات محول من جديد نتيجة الدورة
			الخصوم غير المتداولة حسابات الأعباء والإيرادات المؤجلة مؤونات الأعباء قروض وديون ماثلة ديون مرتبطة بالمساهمات ديون أخرى
			الخصوم المتداولة قروض وديون ماثلة ديون مرتبطة بالمساهمات الموردين والحسابات الملحقة ديون أخرى ديون مالية أخرى
			مجموع الخصوم

✓ حسابات النتائج :

✓ حسب الطبيعة :

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال + إنتاج مخزن + إنتاج مثبت (المؤسسة لحاجتها الخاصة) - مواد ولوازم مستهلكة - نفقات المستخدمين - مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - نفقات عمليات أخرى + إيرادات عمليات أخرى
			= نتيجة العمليات
			- نفقات مالية
			= النتيجة قبل الضريبة
			- الضريبة على النتيجة
			مجموع إيرادات الأنشطة العادية - مجموع نفقات الأنشطة العادية
			= النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			حصة النتيجة الخاصة بالمنشآت الشريكة والمنشآت في وضع تكافؤ
			= النتيجة الصافية للمجمع
			حصة الأقلية

✓ حسب الوظيفة :

N-1	N	ملاحظة	ملاحظة
			إيرادات الأنشطة العادية - تكلفة المبيعات
			= الهامش الإجمالي
			+ إيرادات عمليات أخرى - تكاليف تجارية - نفقات إدارية - نفقات عمليات أخرى
			= نتيجة العمليات
			- نفقات مالية
			= النتيجة قبل الضريبة
			- الضريبة على النتيجة
			مجموع إيرادات الأنشطة العادية - مجموع نفقات الأنشطة العادية
			= النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			حصة النتيجة الخاصة بالمنشآت الشريكة والمنشآت في وضع تكافؤ
			= النتيجة الصافية للمجمع
			حصة الأقلية

✓ قائمة التدفقات النقدية:

✓ الطريقة المباشرة :

الدورة السابقة	الدورة الجارية	إحالات	البيان
			تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية التحصيل من الزبائن المبالغ المسددة إلى الموردين - المستخدمين فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة ضرائب مدفوعة على النتيجة تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الاستثنائية
			تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التشغيلية
			تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة التحصيل الخاص بالتنازل عن القيم الثابتة المدفوعات الخاصة باقتناء القيم المالية فوائد محصلة من التوظيفات المالية حصص وأقساط مقبوضة من النتائج
			تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات الاستثمارية
			تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية التحصيل الناتج من إصدار أسهم حصص وتوزيعات أخرى تحصيل قروض تسديد الديون وقروض أخرى
			تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التمويلية
			مؤشر تغير أسعار الصرف في السيولة
			تغير الخزينة خلال السنة المالية
			الخزينة وشبه الخزينة في بداية الدورة
			الخزينة وشبه الخزينة في نهاية الدورة

			تغير الخزينة خلال السنة المالية
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

✓ الطريقة غير المباشرة :

الدورة السابقة	الدورة الجارية	إحالات	البيان
			تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية النتيجة الصافية خلال الدورة المحاسبية تعديلات وتصحيحات حول : - استهلاكات ومؤهلات. - التغير في الضرائب المؤجلة. - التغير في المخزون. - التغير في حسابات الزبائن وحقوق أخرى. - التغير في حسابات الموردين وديون أخرى. - زائد/ ناقص قيمة التنازل، ضريبة صافية.
			تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية 1
			تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية - المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة. - التحصيل الخاص بالتنازل القيم الثابتة.
			تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية 2
			تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية - حصص مدفوعة للمساهمين. - زيادة ارتفاع رأس المال. - إصدار قروض. - تسديد قروض.
			تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية 3
	3+2+1		تغير الخزينة خلال السنة المالية
			الخزينة وشبه الخزينة في بداية الدورة
			الخزينة وشبه الخزينة في نهاية الدورة
			تغير الخزينة خلال السنة المالية

قائمة تغيرات الأموال الخاصة :

البيان	رأس المال المساهم	علاوة الإصدار	احتياطي إعادة التقييم	احتياطي التمويل	الربح المتراكم	الإجمالي
الرصيد في 12/31/ن						
التغيرات في السياسة المحاسبية						
رصيد معاد بيانه						
فائض إعادة تقييم الممتلكات						
العجز في إعادة تقييم الاستثمارات						
فروقات تحويل العملات						
صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في قائمة الدخل						
صافي الربح للفترة						
أرباح الأسهم						
إصدار رأسمال مساهم						
الرصيد في 12/31/ن+1						

الملحق رقم 03 : قياس عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي .

1. الأصول الثابتة المادية والمعنوية : عرف SCF الأصل الثابت المعنوي بأنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج ، تقديم الخدمات ، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية . أما الأصل المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية ومن أمثلته المحلات التجارية المكتسبة، العلامات ، برامج المعلوماتية ، رخص الاستغلال الأخرى الإعفاءات ، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري. ويدرج التجهيز العيني أو المعنوي كأصل إذا

✓ كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان ؛

✓ كان من الممكن تقييم تكلفة الأصل بصورة صادقة. والجدول التالي يلخص ما تضمنه النظام المحاسبي المالي حول الأصول الثابتة المادية والمعنوية :

البيان	النظام المحاسبي المالي
التقييم	- تدرج الأصول الثابتة المادية والمعنوية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة متضمنة تكاليف الاقتناء والتجهيز ، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تدرج ضمنها المصاريف العامة والإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط. - تتضمن تكلفة الأصل الذي قام الكيان بإنتاجه لنفسه مجموع تكلفة العتاد ، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى ، كما تدرج تكلفة تفكيكه عند انقضاء مدة الانتفاع به أو تكلفة تجديد وتهيئة موقعه إلى تكلفة إنتاجه أو اقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزاما للكيان. - تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية أو المعنوية كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل ، وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية له أو من المحتمل أن تؤول إليها منافع اقتصادية مستقبلية تدرج ضمن الأصول وتضاف إلى قيمة الأصل المعني. - تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة أقل من 30000 دج مستهلكة تماما في السنة المالية ولا تدرج ضمن الأصول ، أما قطع الغيار ومعدات الصيانة فتعتبر أصولا إذا كان استعمالها مرتبطا بأصول مادية أخرى وعزمت المؤسسة على استعمالها لأكثر من سنة مالية .

	- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة. كما تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن أصولا مادية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى
الاهتلاك	- الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه. - يوزع المبلغ القابل للاهتلاك للأصل على مدة دوام نفعيته مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل. - تتمثل طرق الاهتلاك في الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، الطريقة التزايدية وطريقة وحدات الانتاج. - تدرس طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بطريقة دورية وفي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول تعدل التقديرات والتوقعات التي تعكس هذا التغير وإذا تبين أن هذا الأخير ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي. - الأراضي غير قابلة للاهتلاك. - إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاك فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة قيمة. - لا تتجاوز المدة النفعية للأصول المعنوية 20 عاما وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشف المالية.
العقارات الموظفة	- تشكل العقارات الموظفة ملكا عقاريا (أراضي، بناية أو جزء منها) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تتمين رأس المال فهو بذلك غير موجه إلى : ➤ الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية. ➤ البيع في إطار النشاط العادي. - بعد أن يتم إدراجها في الحسابات الأولية باعتبارها أصلا ثابتا ماديا تقيم كما يلي : ➤ إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة (حسب طريقة الكلفة). ➤ إما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية). ➤ تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من الأصول الثابتة أو تغيير وجهة تخصيصها. - تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

إعادة التقييم	- يتم إدراج أي أصل مادي في الحسابات بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة ، غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات الأصول المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من الأصول الثابتة التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه. - تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للأصول الثابتة المادية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال. - بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها. - إذا نتج عن إعادة تقييم أصل ما ارتفاع في قيمته المحاسبية فإن الزيادة تقيد مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم أما إذا كانت إعادة التقييم الإيجابية تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل خلال فترات سابقة وتم إدراجها كعبء فتدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كإيراد. - عند إعادة تقييم أصل مادي فإن مجموع الاهتلاك في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل ، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه. - إذا نتج عن إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة ، فإن هذه الخسارة تسجل أولا في فارق إعادة التقييم إذا سبق إدراجه في الحسابات ضمن رؤوس الأموال الخاصة لهذا الأصل نفسه.
نفقات التنمية والتطوير	- تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي أصلا ثابتا معنويا في الحالات التالية : ➤ إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كثيرة لتحقيق مردودية شاملة. ➤ إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها. ➤ إذا كان من الممكن تقييمها بصورة صادقة. - تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث لمشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.
خروج الأصل	- عند التنازل عن الأصل الثابت يتم استبعاده من المحاسبة ، ويتوقف حساب الاهتلاك له كما تدرج الإيرادات في حساب النتيجة.

2. الأصول الثابتة المالية : تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول

المالية الجارية محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها في إحدى الفئات التالية :

- ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح له بممارسة نفوذه على الشركة المصدرة لها أو ممارسة مراقبتها ؛
- ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بأخر مردودية مرضية ، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات المصدرة لها ؛
- ✓ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط راس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان أو ينوي أو يتعين أن يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ؛
- ✓ القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينو أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن ، الحسابات الدائنة للاستغلال و القروض التي تزيد عن 12 شهرا.

ويمكن لبعض الكيانات في القطاع المالي أو التأمينات أن تخرج عن التصنيفات السابقة.

كما تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين ، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

3. المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ : تمثل المخزونات أصولا :

- ✓ يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري ؛
- ✓ قيد الإنتاج بقصد مماثل ؛
- ✓ مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات (تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب الإيرادات المناسبة له).

وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي القواعد التالية لمعالجة المخزونات:

- ✓ ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان وتشمل تكلفتها جميع التكاليف المقتضاة لإيصالها إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها وتشمل تكاليف الشراء ، تكاليف التحويل ، المصاريف العامة ، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة إليها بشكل

مباشر وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

✓ وإذا لم يتمكن الكيان من تحديد تكلفة الشراء أو الانتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم فإن المخزونات تقيم بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها في أقرب تاريخ لعملية شرائها أو إنتاجها ، وإذا كان هذا التقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز فإن المخزونات تقيم بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

✓ عملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية حيث أن :

$$\text{قيمة الإنجاز} = \text{سعر البيع المقدّر} - \text{تكلفة الإتمام والتسويق.}$$

✓ تدرج خسارة القيمة في المخزونات كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفتها أكبر من القيمة الصافية لإنجازها.

✓ يتم تقييم المخزونات عند الخروج من المخزن أو عند الجرد باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج FIFO وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة CMUP .

4. قياس عناصر الخصوم : عاجلها النظام المحاسبي المالي كما يلي:

✓ مؤونات الأعباء والخسائر : هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات التالية :

- عندما يكون للكيان التزام راهن ناتج عن حدث مضى ؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام ؛
- عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

كما نص SCF على ما يلي :

- الخسائر التشغيلية المستقبلية لا تكون محلا لمؤونات الأعباء.
- يكون مبلغ مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني ويتم تقدير المؤونة من جديد عند إقفال كل سنة مالية.
- ✓ القروض والخصوم المالية الأخرى : يتم تقييمها حسب تكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وتتمثل التكلفة المهتلفة لأي خصم مالي في المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات :
- منقوصا من التسديدات الرئيسية ؛
- مضافا إلى (أو منقوصا من) الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه.
- تنشر التكاليف الملحقمة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على طول مدة القرض وتتضمن تكاليف القرض :

- الفوائد المترتبة على السحب على المكشوف والقروض ؛
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحقمة المترتبة عن القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار - التمويل ؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

5. قياس عناصر حساب النتيجة:

- ✓ الإعانات : الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد منها بفعل امثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا وتدرج في الحسابات كإيرادات* في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق بها والتي يفترض فيها تعويضها ، وتعالج الإعانات حسب SCF كما يلي :
- تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون الإلحاق بتكاليف مستقبلية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه ؛

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا :
 - توفر ضمان معقول بأن الكيان يمثل للشروط الملحقه بالإعانات ؛
 - بأن الإعانات يتم استلامها.
- ✓ الإيرادات والأعباء المالية : تؤخذ في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها ، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل ، والفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.
- ✓ العقود طويلة الأجل : تتضمن انجاز سلعة ، خدمة أو مجموعة سلع وخدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء ، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة أو عقود تقديم خدمات.
- تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية وإذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق الطريقة السابقة أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فمن المقبول ألا يسجل كإيرادات إلا المبلغ الذي يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.
- ✓ الامتيازات الممنوحة للمستخدمين : تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء كانوا في وضعية نشاط أو لا في الحسابات كأعباء ، ويتم في كل عملية إقفال حسابات للسنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان في شكل أرصدة (المعاش ، تكميلات التقاعد وغيرها) وتحدد هذه الأخيرة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان حيال المستخدمين لديه.
- 6. **الضرائب المؤجلة** : هي مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (خصم) أو قابل للتحصيل (أصل) خلال سنوات مالية مستقبلية و تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

✓ احتلال زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع ؛

✓ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة ؛
 ✓ ترتيبات ، إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة ، وعند إقفال سنة مالية يدرج أصل أو خصم الضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو إيراد ضريبي.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين .

7. عقود الإيجار التمويلية : عرفها SCF كما يلي:

هي عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع دفعة أو عدة دفعات ويترتب عليه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل المستأجر مع تحويل الملكية في نهاية مدة العقد أو لا.

أما عقد الإيجار البسيط فهو كل عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي ويتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار بسيط أو تمويلي يتوقف على واقع الصفقة بدلا من شكل العقد أو صيغته . ويتم اعتبار عقد الإيجار تمويليا إذا تحققت الشروط التالية:

- ✓ ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- ✓ عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار
- ✓ مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية
- ✓ في بداية العقد قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.

كما تضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي :

- ✓ الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.
- ✓ عقود إيجار الأراضي التي تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار لا يمكن أن تشكل عقد إيجار تمويلي والمدفوعات الأصلية تمثل إيجارات مسبقة تملك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.
- ✓ يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد الإيجار - التمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.
- ✓ يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر طبقا للقواعد العامة التي تخص الأصول الثابتة.
- ✓ عقد التنازل المقترن بعقد إيجار التمويل يدرج في الحسابات كما لو كان الأمر معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كإيرادات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية.

8. العمليات بالعملة الأجنبية : عاجلها النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- ✓ تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة ويحتفظ بها في الميزانية لغاية التنازل عنها أو زوالها ، أما الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الصعبة فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية في حالة المعاملات التجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف في حالة العمليات المالية.
- ✓ وفي حالة نشوء وتسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها فإن الفوارق المثبتة بسبب تقلبات سعر الصرف تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف وتسجل في الأعباء أو الإيرادات المالية للسنة المالية.
- ✓ إذا بقيت عناصر نقدية غير محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ والفوارق بين التكاليف التاريخية وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية وهي تشكل أعباء أو إيرادات مالية .
- ✓ وإذا كانت هناك تغطية للصرف فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول في التغطية ، وإذا ألغى جزء من خطر الخسارة في الصرف تصحح الحسابات في

الميزانية. وتسجل فوارق الصرف المتعلقة بعنصر نقدي هو في جوهره جزء مكمل من الاستثمار الصافي لكيان ما في كيان أجنبي في رؤوس الأموال الخاصة إلى حين خروجه أين تدرج الفوارق في الحسابات كإيرادات أو أعباء ، أما فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لكيان ما في إحدى مؤسساته في الخارج تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في " فارق التحويل " دون أن يدرج في حساب النتائج.

BILAN ACTIF CUMULE **ARRETE AU 31/12/2012**

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations Incorporelles	1	50 488 939,40	45 605 455,09	4 883 484,31	12 729 615,36
Immobilisations corporelles	2	5 206 859 369,31	2 864 843 551,53	2 342 015 817,78	1 945 706 912,78
Immobilisations en cours	4	7 430 598 039,98		7 430 598 039,98	6 762 729 752,73
Equipements neufs en stocks	2	21 536 427,13		21 536 427,13	7 720 224,46
Immobilisations financières	3	187 384 758,42	166 860 600,00	20 524 158,42	23 632 711,48
Autres participations & créances rattachées		22 625 000,00	5 360 600,00	17 264 400,00	22 412 500,00
Autres titres immobilisés		164 754 763,42	161 500 000,00	3 254 763,42	1 215 216,48
Prêts & autres actifs non courant		4 995,00		4 995,00	4 995,00
Impôts différés actif		71 992 702,41		71 992 702,41	175 579 793,03
TOTAL ACTIFS NON COURANTS		12 968 860 236,65	3 077 309 606,62	9 891 550 630,03	8 928 099 009,84
Stocks & encours	5	468 216 449,66	50 805 792,27	417 410 657,39	309 609 394,90
Créances & emplois assimilés	6	710 473 696,55	100 802 443,41	609 671 253,14	286 899 049,47
Clients		525 875 742,47	100 515 943,41	425 359 799,06	113 197 663,98
Autres débiteurs		47 150 680,25	286 500,00	46 864 180,25	46 904 316,39
Impôts		136 739 773,83		136 739 773,83	105 787 636,76
Autres actifs courants		707 500,00		707 500,00	1 009 432,34
Disponibilités & assimilés	7	205 906 691,43	6 604 809,57	199 301 881,86	1 363 295 638,74
Placements & autres actifs financiers courants				-	300 000 000,00
Trésorerie		205 906 691,43	6 604 809,57	199 301 881,86	1 063 295 638,74
TOTAL ACTIFS COURANTS		1 384 596 837,64	158 213 045,25	1 226 383 792,39	1 939 804 083,11
TOTAL GENERAL ACTIF		14 353 457 074,29	3 235 522 651,87	11 117 934 422,42	10 867 903 092,95

Retour au sommaire

ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31 DECEMBRE 2012

الملاحق رقم (04): القوائم المالية لمؤسسة الأوراسي
07

الملاحق

BILAN PASSIF CUMULE ARRETE AU 31/12/2012

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Primes & reserves		2 354 979 857,46	2 354 979 857,46
Résultat net de l'exercice 2012		313 083 850,45	-575 872 544,49
Autres capitaux propres-Impact dû au passage PCN/SCF		84 165 944,87	96 048 460,51
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-687 250 820,00	-127 678 413,82
TOTAL 1	8	3 779 775 714,60	3 247 475 359,66
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunt auprès des établissements de crédits		6 144 261 944,05	5 776 373 283,25
Emprunts trésor		38 910 111,00	38 910 111,00
Impôts différés passif		37 054 972,66	22 221 817,82
Provisions p/pensions & obligations similaires		237 273 159,07	201 600 132,77
Dépôts & cautionnements reçus		15 547 829,10	10 445 615,10
Comptes de liaison Etablissements & stés/Part		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	9	6 473 048 015,88	6 049 550 939,94
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs & comptes rattachés		154 673 738,65	617 304 506,70
impôts		44 693 508,65	38 782 726,42
Autres dettes		854 513 963,81	890 389 243,70
Intérêts courus	11	26 026 362,65	24 400 316,33
TOTAL PASSIFS COURANTS	10	1 079 907 573,76	1 570 876 793,35
TOTAL GENERAL PASSIF		11 117 934 422,42	10 867 903 092,95

COMPTE DE RESULTAIS CUMULES

ARRETE AU 31/12/2012

INTITULE	NOTE	N	N-1
Ventes de marchandises		164 954 480,24	64 247 309,59
Ventes de produits finis		561 358 777,28	11 948 730,02
Autres prestations de services		755 989 825,95	30 897 661,47
Ventes & produits annexes (1)		1 482 303 083,47	107 093 701,08
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	13	1 482 303 083,47	107 093 701,08
Achats consommés		181 313 695,00	38 879 788,14
Autres achats consommés		110 554 777,68	26 614 333,69
Services extérieurs		41 664 245,94	21 373 580,27
Autres services extérieurs		38 198 803,41	28 317 360,33
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		371 731 522,03	115 185 062,43
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		1 110 571 561,44	- 8 091 361,35
Charges de personnel	14	387 688 099,50	406 704 905,86
Impôts, taxes & versements assimilés	15	33 452 530,06	9 891 383,49
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		689 430 931,88	-424 687 650,70
Autres produits opérationnels		283 037 333,53	22 024 277,41
Autres charges opérationnelles	16	59 195 749,71	35 468 114,90
Dot aux amort, Prov & Pertes de valeur	17	288 246 774,95	204 338 450,25
Reprises sur pertes de valeur & provisions		50 765 758,06	38 214 895,06
V - RESULTAT OPERATIONNEL	12	675 791 498,81	-604 255 043,38
Produits financiers		25 420 722,10	40 473 581,00
Charges financières		23 121 200,67	139 780 251,62
VI - RESULTAT FINANCIER	18	2 299 521,43	-99 306 670,62
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		678 091 020,24	-703 561 714,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		46 575 268,18	127 689 169,51
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		103 635 019,79	207 806 454,55
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 580 154 747,16	783 678 999,04
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 267 070 896,71	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	19	313 083 850,45	-575 872 544,49
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE CUMULES

ARRETE AU 31/12/2012

INTITULE	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		1 341 882 309,56	357 942 018,60
Autres encaissements		28 502 339,49	187 661 188,59
sommes versées aux fournisseurs & au personnel		-812 074 203,80	-323 533 962,95
sommes versées à d'autres tiers		-301 397 282,93	-368 201 588,07
Intérêts payés		-41 372 102,02	-50 680 080,77
Impôts sur le résultat payés		-23 835 320,64	-571 832,68
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		191 705 739,66	-197 384 257,28
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)		191 705 739,66	-197 384 257,28
Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissements			
Décassements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 647 675 700,44	-3 035 393 956,38
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		5 752 565,00	4 146 995,69
Décassements sur acquisition d'immobilisations financières			-625 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		937 500,00	15 000 000,00
Dividendes & quote part de résultat reçus		87 500,00	87 500,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-1 640 898 135,44	-3 016 784 460,89
Flux net de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes & autres distributions effectués		-72 033 250,00	-148 008 665,00
Encaissements provenant d'emprunts		524 000 000,00	3 270 000 000,00
Remboursement provenant d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-177 046 354,16	-177 046 354,16
Flux net de trésorerie provenant des activités de financement (C)		274 920 395,84	2 944 944 980,84
Incidences des variations des taux de change sur liquidités & quasi-liquidités		3 282 399,91	-2 118 863,14
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-1 170 989 600,03	-271 342 600,27
Trésorerie & équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 344 265 119,24	1 615 607 719,51
Trésorerie & équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		173 275 519,21	1 344 265 119,24
Variation de trésorerie de la période		-1 170 989 600,03	-271 342 600,27
Rapprochement avec le résultat comptable		313 083 850,45	-575 872 544,49

Retour au sommaire

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES CUMULES

ARRÊTÉ AU 31/12/2012

INTITULE	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat	Total Capitaux Propres
Solde au 31 Décembre 2010		1 500 000 000,00				2 389 475 604,09	3 889 475 604,09
Changement de méthodes comptables Correction d'erreurs significatives						44 292 300,06	44 292 300,06
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat							
Dividendes payés						-110 420 000,00	-110 420 000,00
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice 2011						-575 872 544,49	-575 872 544,49
Solde au 31 Décembre 2011		1 500 000 000,00				1 747 475 359,66	3 247 475 359,66
Changement de méthodes comptables Correction d'erreurs significatives						4 419 622,67	4 419 622,67
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice 2012						313 083 850,45	313 083 850,45
Solde au 31 Décembre 2012		1 500 000 000,00				2 064 978 832,78	3 564 978 832,78

الملحق رقم (05): الموائم المالية لمؤسسة NCA الرويبة

NCA-ROUIBA
SPA

ETATS FINANCIERS 30.06.2013



BILAN ARRETE AU 30.06.2013

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

ACTIF	NOTE	30.06.2013 BRUT	AMO&PROV	30.06.2013 NET	30.06.12 NET	2012 NET
ACTIF NON COURANT						
Immobilisations incorporelles	4.1	41 791 161	19 955 401	21 835 760	22 289 543	20 952 898
Immobilisations corporelles	4.2	4 445 442 853	1 436 874 790	3 008 568 064	1 972 893 313	2 384 759 181
Terrains		398 571 250	-	398 571 250	398 571 250	398 571 250
Bâtiments		401 641 399	89 669 875	311 971 524	322 235 471	312 422 769
Autres immobilisations corporelles		2 986 261 763	1 347 204 914	1 639 056 849	1 251 775 771	1 596 060 027
Immobilisations en concession		-	-	-	-	-
Immobilisations encours		658 968 441	-	658 968 441	310 821	77 705 136
Immobilisations financières	4.3	26 637 644	-	26 637 644	29 907 524	34 976 096
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		5 040 000	-	5 040 000	4 260 000	5 010 000
Impôts différés actif		21 597 644	-	21 597 644	25 647 524	29 966 096
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 513 871 658	1 456 830 190	3 057 041 468	2 025 090 380	2 440 688 175
ACTIF COURANT						
Stocks et encours	4.4	800 918 745	73 283 866	727 634 879	714 203 966	907 407 607
Créances et emplois assimilés		1 302 066 990	137 746 898	1 164 320 092	953 683 614	1 063 842 011
Clients	4.5	984 024 380	137 746 898	846 277 482	683 637 350	680 918 960
Autres débiteurs	4.6	186 372 233	-	186 372 233	116 187 235	162 783 364
Impôts et assimilés	4.7	111 676 653	-	111 676 653	119 973 478	187 775 815
Autres créances et emplois assimilés	4.8	19 993 724	-	19 993 724	33 885 552	32 363 872
Disponibilités et assimilés		100 054 518	-	100 054 518	331 025 598	182 861 752
Placements et autres actifs financiers courants		1 900 000	-	1 900 000	-	-
Trésorerie	4.9	98 154 518	-	98 154 518	331 025 598	182 861 752
TOTAL ACTIF COURANT		2 203 040 253	211 030 764	1 992 009 489	1 998 913 178	2 154 111 370
TOTAL GENERAL ACTIF		6 716 911 912	1 667 860 955	5 049 050 957	4 024 003 558	4 594 799 546

BILAN ARRETE AU 30.06.2013
CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

PASSIF	NOTE	30.06.13	30.06.12	31.12.2012
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis		849 195 000	849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		-	-	-
Primes et réserves		676 833 846	564 163 334	564 163 334
Ecarts de réévaluation		-	-	-
Résultat net		40 654 837	50 866 845	168 602 699
Autres capitaux propres		-	3 511 463	3 511 463
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	5.1	1 566 683 683	1 467 736 642	1 585 472 496
PASSIFS NON COURANTS				
Emprunts et dettes financières	5.2	1 644 823 291	771 737 855	708 679 792
Impôts (différés et provisionnés)		-	-	-
Autres dettes non courantes		-	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	5.3	118 371 570	93 534 222	120 141 415
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		1 763 194 861	865 272 077	828 821 207
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés	5.4	1 035 224 967	1 016 293 427	1 121 817 918
Impôts	5.5	126 708 636	130 716 905	171 100 746
Autres dettes	5.6	330 172 928	362 420 710	386 695 528
Trésorerie passif	5.7	227 065 881	181 563 796	500 891 650
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 719 172 413	1 690 994 839	2 180 505 842
TOTAL GENERAL PASSIF		5 049 050 957	4 024 003 558	4 594 799 546

COMPTE DE RESULTATSS PERIODE DU 01.01.2013 AU 30.06.2013

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

	NOTE	30.06.2013	30.06.2012	31.12.2012
Chiffre d'affaires	6.1	2 706 387 388	2 658 993 065	5 669 817 158
Variation stocks produits finis et en-cours	6.2	(152 770 628)	(75 537 989)	166 504 084
Production immobilisée		-	-	-
Subventions d'exploitation		-	-	-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 553 616 760	2 583 455 076	5 836 321 243
Achats consommés	6.3	(1 529 781 863)	(1 578 246 893)	(3 616 401 032)
Services extérieurs et autres consommations		(405 447 097)	(415 274 970)	(828 514 468)
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(1 935 228 960)	(1 993 521 863)	(4 444 915 500)
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		618 387 799	589 933 213	1 391 405 743
Charges de personnel	6.4	(306 922 264)	(257 978 340)	(528 526 658)
Impôts taxes et versements assimilés	6.5	(45 079 133)	(42 730 394)	(91 220 592)
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		266 386 402	289 224 479	771 658 493
Autres produits opérationnels	6.6	2 985 300	2 837 451	39 643 564
Autres charges opérationnelles	6.7	(68 368 087)	(71 807 940)	(143 668 097)
Dotations aux amortissements et aux provisions	6.8	(141 722 724)	(144 012 056)	(360 894 729)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		49 221 426	22 470 409	29 397 896
RESULTAT OPERATIONNEL		108 502 317	98 712 344	336 137 127
Produits financiers	6.9	2 421 265	8 558 457	15 091 358
Charges financières	6.10	(53 900 294)	(49 292 710)	(113 076 392)
RESULTAT FINANCER		(51 479 029)	(40 734 254)	(97 985 034)
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMOPTS		57 023 289	57 978 090	238 152 093
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		(8 000 000)	(9 000 000)	(75 756 721)
Impôts différés sur résultats ordinaires		(8 368 452)	1 888 755	6 207 327
Total des produits des activités ordinaires		2 608 244 751	2 617 321 393	5 920 454 061
Total des charges des activités ordinaires		(2 567 589 914)	(2 566 454 548)	(5 751 851 362)
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		40 654 837	50 866 845	168 602 699
Eléments extraordinaires (produits)		-	-	-
Eléments extraordinaires (charges)		-	-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		40 654 837	50 866 845	168 602 699

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE PERIODE DU 01.01.2013 AU 30.06.2013

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

	NOTE	30.06.2013	30.06.2012	31.12.2012	31.12.2011
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles					
Résultat net		40 654 837	50 866 845	168 602 699	188 041 941
Ajustement pour :					
* Amortissements	7.1	136 504 412	111 692 861	233 084 672	235 733 677
* Autres Amortissements et provisions		(44 003 114)		98 412 160	-
* Variation des impôts différés		8 368 452	(1 888 755)	(6 207 327)	(12 450 950)
* variation des Stocks	7.2	223 505 842	131 804 225	(130 603 510)	(323 627 915)
* Variation des clients et autres créances	7.3	(39 115 025)	(118 134 372)	(140 030 145)	(301 041 981)
* Variation des Fournisseurs et autres dettes	7.4	(94 410 882)	35 507 180	35 364 539	345 246 819
* Plus ou moins values de cession nettes d'immobilisations		-	-	(6 077 040)	(1 700 000)
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)		231 504 522	209 847 985	252 546 048	130 201 591
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement					
Décassements sur acquisition d'immobilisations	7.5	(845 951 125)	(128 148 328)	(621 995 474)	(579 208 252)
Encaissement sur cession d'immobilisations		-	-	6 077 040	1 700 000
Décassements sur acquisition d'immobilisations financières	7.6	(30 000)	-	(750 000)	26 260 339
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		-	-	-	-
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)		(845 981 125)	(128 148 328)	(616 668 434)	(551 247 913)
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement					
Dividendes versés aux actionnaires		(53 593 234)	(30 304 770)	(54 982 261)	(39 169 047)
Augmentation du capital en numéraire		-	-	-	-
Encaissements des subventions d'investissement	7.7	-	-	-	8 398 667
Emission d'emprunts	7.8	935 421 221	-	91 963 453	374 114 905
Remboursement d'emprunts	7.9	(78 232 849)	(31 395 627)	(120 351 246)	(139 438 501)
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)		803 595 137	(61 700 397)	(83 370 054)	203 906 024
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		189 118 535	19 999 260	(447 492 440)	(217 140 298)
Trésorerie au début de l'exercice		(318 029 897)	129 462 542	129 462 542	346 602 841
Trésorerie à la clôture de l'exercice		(128 911 363)	149 461 802	(318 029 897)	129 462 542
Variation de trésorerie		189 118 535	19 999 260	(447 492 440)	(217 140 298)



TABEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Période du 01/01/2013 au 30/06/2013

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2011		849 195 000	137 687 166	-	-	489 987 631
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Corrections d'erreurs significatives		-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-
Profits ou pertes non comptabilisé dans le compte de résultat		-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	(60 000 000)
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	168 602 699
Solde au 31 décembre 2012		849 195 000	137 687 166	-	-	598 590 330
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	(59 443 650)
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	40 654 837
Solde au 30 juin 2013		849 195 000	137 687 166	-	-	579 801 517

الملاحق رقم (06): القوائم المالية لمؤسسة مونا مراكش.

RAPPORT FINANCIER 2011

Compte de Resultat 2011:

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS		Unité : Millions DA	
		2011	2010
Chiffre d'affaires	note 1	5 495 061	4 457 411
Variation stocks produits finis et en-cours		32 896	25 063
Production immobilisée	note 2	359 168	272 796
Subvention d'équilibre	note 3	113 529	21 976
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 000 654	4 777 246
Achats consommés	note 4	229 908	134 919
Services extérieurs et autres consommations	note 4	1 511 675	1 253 776
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		1 741 582	1 388 695
III - VALEUR AJOUTEE		4 259 072	3 388 551
Charges de personnel	note 5	120 393	91 635
Impôts, taxes et versements assimilés	note 6	2 260 920	1 760 845
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 877 758	1 536 070
Autres produits opérationnels	note 7	192 604	219 861
Autres charges opérationnelles	note 8	184 822	44 431
Dotations aux amortissements et provisions	note 9	339 250	301 605
Reprises sur pertes de valeur et provisions		23 163	30 783
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1 569 453	1 440 678
Produits financiers	note 10	52 810	51 457
Charges financières	note 11	694 359	533 777
VI - RESULTAT FINANCIER		-641 549	-482 320
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		927 904	958 358
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		240 499	252 805
Impôts différés sur résultats ordinaires		-255	77
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 269 230	5 079 347
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 341 326	4 120 989
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		687 660	705 476
Eléments extraordinaires (produits)		-	15
Eléments extraordinaires (charges)		-	-
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			15
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		687 660	705 492

Bilan Actif

BILAN ACTIF		Unité : Millions DA	
		2011	2010
ACTIFS NON COURANTS			
Immobilisations Incorporelles		1 944	1 920
Immobilisations Corporelles	note 12	220 064	166 578
Immobilisations en Concession		10	10
Equip. Fixes & Compl. de Production	note 12	1 238 488	1 122 330
Immobilisations en-cours	note 12	2 331 560	1 859 113
Participations et créances rattachées	note 13	415 771	366 437
Autres immobilisations financières	note 13	3 834	15 151
Produits et charges différés		6 051	5 549
Total actifs non courants		4 217 722	3 537 088
ACTIFS COURANTS			
Stock et En- Cours	note 14		
Stocks de marchandises		1	2
Matières premières et fournitures		6 097	3 880
Autres Approvisionnements		302 551	280 786
Encours de production de biens		-	-
Encours de production de services		-	-
Stocks de produits		127 335	93 916
Stocks provenant d'immobilisations		0	-
Stocks à l'extérieur		2 526	1 766
Total Stock et En-Cours	note 14	438 510	380 350
Créances et emplois assimilés	note 15		
Fournisseurs et comptes rattachés		67 399	141 789
Clients et comptes rattachés		459 034	605 219

...

BILAN ACTIF		Unité : Millions DA	
		2011	2010
Personnel et comptes rattachés		160	210
Organismes sociaux et comptes rattachés		756	691
Etat, Collectivités Publiques, Organismes		208 339	70 795
Groupe et Associés		959 140	787 614
Débiteurs et Créiteurs Divers		20 773	15 962
Comptes transitoires ou d'attente		-	-
Charges et produits constatés d'avance		4 505	2 530
Total Créances et Emplois Assimilés		1 720 106	1 624 810
Disponibilités et Assimilées			
Valeurs mobilières de placement		-	29 940
Banques, Etab. Financiers & Assimilés		1 062 614	1 036 566
Instruments financiers Dérivés		-	1 376
Caisses		3	3
Régies d'Avances et Accréditifs		2 860	14 356
Total Disponibilités et Assimilés		1 065 477	1 082 242
Total actifs courants		3 224 094	3 087 402
TOTAL GENERAL ACTIF		7 441 816	6 624 490

Bilan Passif

BILAN PASSIF		Unité : Millions DA	
		2011	2010
Capitaux propres			
Capital émis		1 000 000	1 000 000
Capital non appelé		-	-
Primes et Réserves		3 080 441	2 525 753
Ecart de Réévaluation		-	-
Résultat net		687 660	705 492
Report à nouveau	note 16	-27 795	-26 323
Total		4 740 306	4 204 923
Passifs non courants			
Produits et charges différés			
Provisions pour charges	note 17	100 025	86 001
Emprunts et dettes financières		7 623	13 152
Dettes rattachées à des participations			
Participations et créances rattachées		2 881	4 141
Total passifs non courants		110 529	103 294
Passifs courants			
Comptes de tiers	note 18		
Fournisseurs et comptes rattachés		305 068	296 638
Clients et comptes rattachés		583	364
Personnel et comptes rattachés		18 672	14 757
Organismes sociaux et comptes rattachés		6 156	4 891
Etat, Collectivités Publiques, Organismes		432 157	412 962
Groupe et Associés		1 810 347	1 583 019
Débiteurs Divers et Créiteurs Divers		3 638	3 618
Comptes transitoires ou d'attente		-	-
Charges et produits constatés d'avance		1	25
Total Comptes de tiers		2 576 621	2 316 274
Trésorerie passive		14 360	
Total passifs courants		2 590 981	2 316 274
TOTAL GENERAL PASSIF		7 441 816	6 624 490

Etat de variation des capitaux propres

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES		Unité : Millions DA					
		Capital Social	Prime d'émission	Prime de fusion	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultats
Solde au 31 décembre 2009		500 000	-	39 110	17 572	-	3 036 070
Changement de méthode comptable							
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultats	note 1					-8 321	
Dividendes payés	note 3					-	85 000
Augmentation de capital		500 000				-	500 000
Résultat net de l'exercice							705 492
Solde au 31 décembre 2010		1 000 000	-	39 110	9 251	-	3 156 562
Changement de méthode comptable	note 4					-	1 472
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultats	note 2		-	6 212	5 407		
Dividendes payés	note 3					-	150 000
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice							687 660
Solde au 31 décembre 2011		1 000 000	-	32 898	14 658	-	3 692 750

الملخص :

تعتبر القوائم المالية ذات الاستخدام العام من أهم ما تناولته معايير الإبلاغ المالي الدولية سواء من حيث الشكل أو المضمون نظرا لأهميتها في توصيل المعلومات الملائمة إلى مستخدميها ، وبما أن الجزائر قامت بإصلاح نظامها المحاسبي المعمول به منذ الاستقلال من خلال إنشاء النظام المحاسبي المالي الذي تبنت فيه معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛

وفي هذا الإطار تناولنا موضوع القوائم المالية من خلال معالجة إشكالية رئيسية تدور حول مدى توافق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ، ومن أجل الإجابة عنها قمنا بالجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية ، حيث تناول الجانب النظري القوائم المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ومن ثم دراسة مقارنة بين القياس والتقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية ، كما تم إسقاط ذلك على عينة من المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي ، مؤسسة NCA الروبية ومؤسسة سوناطراك ، ليتم في نهاية الدراسة التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية محل الدراسة تتوافق نسبيا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الكلمات المفتاحية : معايير الإبلاغ المالي الدولية ، التوافق المحاسبي ، التوحيد المحاسبي الدولي ، القوائم المالية ، النظام المحاسبي المالي.

Abstract :

Financial statements of general use is the most importantly treated by the International Financial Reporting Standards both in terms of form or content , due to its importance in the delivery of appropriate informations to its users ; as Algeria has reform her accounting system in place since the independence ,through the establishment of the financial accounting system , which has adopted the International Financial Reporting Standards.

In this context , we have dealt with the issue of the financial statements by addressing a problematic about the conformity of financial statements in the algerian companies with the International Financial Reporting Standards . For that reason , we have treated the issue through a combination of theoretical and practical studies , where the theoretical side handles the financial statements according to International Financial Reporting Standards , a comparative study of the measurement and evaluation by financial accounting system and

International Financial Reporting Standards, all that has been dropped in this field study on three Algerian companies : El- aurassi Hotel , NCA Rouiba and SONATRACH.

Finally we have found out that financial statements in companies under study comply relatively with International Financial Reporting Standards.

Keywords : International Financial Reporting Standards , Harmonisation , uniformity , financial statements , financial accounting system.

Résumé :

Les états financiers d'usage général sont parmi les plus importants sujets traités par les normes internationales d'information financière tant en termes de forme qu'en de contenu , en raison de son importance dans la diffusion de l'information appropriée à ses utilisateurs ; et comme l'Algérie doit reformer son système comptables en place depuis l' indépendance par la création de système comptable financier qui a adopté les normes internationales d'information financière ;

Et dans ce contexte , nous avons abordé le sujet des états financiers en se penchant sur le problème de la compatibilité des états financiers des entreprises algériennes aux IFRS, et pour cela nous avons abordé la question grâce à une combinaison d'étude conceptuelle et pratique, ou la première traite les états financiers selon les normes internationales d'information financière , étude comparative entre la mesure et l'évaluation comptable selon SCF et IFRS ; la seconde consiste à appliquer cela sur 3 entreprises algériennes : hôtel El- aurassi , NCA Rouiba et SONATRACH.

Finalement on a atteint un résultat que Les états financiers des entreprises étudiées sont relativement compatibles avec les normes internationales d'information financière.

Mots clés : les normes internationales d'information financière ,l'harmonisation comptable , normalisation comptable , système comptable financier.