وزارة التعليـم العالـــي و البحث العلمـــي

جـامعـة أمحمد بوقـرة *بومـــرداس*

كليــة العلــوم الاقتصادية والتجــارية وعلــوم التسييـر

رسالة مقدمة لنيــل شـهــادة الدكتــوراه فـي علوم التسيير

شعبـة: علوم التسيير

تخـصص : مالية المؤسسة

أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية"

إعداد الطالبة: **إشراف الأستاذ الدكتور:**

صيودة إيناس **بوكساني رشيد**

لجنة المناقشة:

شعباني مجيد	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**رئيسا**
بوكساني رشيد	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**مشرفا**
بن موسى كمال	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة الجزائر3**	**ممتحنا**
شيخي بلال	**أستاذ محاضر قسم أ**	**جامعة بومرداس**	**ممتحنا**
علام عثمان	**أستاذ محاضر قسم أ**	**جامعة البويرة**	**ممتحنا**
العرابي حمزة	**أستاذ محاضر قسم أ**	**جامعة البليدة 2**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2017-2018

شكر و تقدير

لا يسعني في نهاية هذا العمل إلا أن أشكر الله عز وجل و أحمده على ما وفقني إليه و ما تمكنت من إنجازه في هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور " رشيد بوكساني " و الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة و الذي يقدر له ما بذله من أجل إخراج هذا العمل في مستوى ما هو مطلوب.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل " شنوف شعيب "، " شيخي بلال " و " شعباني لطفي " على ما قدموه لي من إرشادات و نصائح في تحكيمهم للاستبيان الخاص بالفصل التطبيقي، و كذا الأساتذة " مقراني عزيز " و " خثير نسيمة " على مساعدتهم لي في إنجاز الجانب التطبيقي .

كما أتقدم بالشكر إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد.

الإهداء

إلى أمي و أبي حفظهما الله و أطال في عمرهما.

إلى من شاركني كل لحظات إنجاز هذا العمل زوجي و رفيق دربي.

إلى ولداي الغاليين " إياد " و " تيم " حفظهما الله.

إلى أخواي و كل الأهل و الأصدقاء.

فهرس المحتويات

العنوان.....الصفحة

شكر و تقدير I

الإهداء.....II

فهرس المحتويات.....III

قائمة الجداول و الأشكال

الملخص باللغة العربية

الملخص باللغة الفرنسية

المقدمة العامة.....أ

إشكالية البحث.....ب

الفرضيات.....ج

أهمية الدراسة.....ج

أهداف الدراسة.....د

الدراسات السابقة.....د

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.....هـ

منهجية الدراسة.....و

حدود الدراسة.....و

تقسيم الدراسة و هيكلها.....و

الفصل الأول:المحاسبة، لمحة تاريخية و مفاهيم أساسية.....2- 42

المبحث الأول: الإطار النظري و التحليلي للمحاسبة.....4- 11

المطلب الأول: طبيعة و مفهوم النظرية المحاسبية.....4

المطلب الثاني: أهمية وجود نظرية للمحاسبة.....7

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة.....9- 26

المطلب الأول: تطور الفكر المحاسبي.....9

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة.....22

المطلب الثالث: أهمية، أهداف و وظائف المحاسبة.....25

المبحث الثالث: الإطار الفكري للمحاسبة.....27-40

المطلب الأول: الحاجة إلى الإطار الفكري للمحاسبة و الغرض منه.....27

المطلب الثاني: خصائص ومستخدمي المعلومة المحاسبية.....28

المطلب الثالث:الفروض و المبادئ المحاسبية.....33

خلاصة الفصل.....40

الفصل الثاني: نحو توافق محاسبي دولي.....42- 92

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الدولية.....43-48

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية.....43

المطلب الثاني: أسباب ظهور المحاسبة الدولية و أهدافها.....44

المطلب الثالث: التطور التاريخي للمحاسبة الدولية.....45

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية و المشاكل التي تواجهها.....47

المبحث الثاني:التوافق المحاسبي الدولي و الجهود المبذولة لتحقيقه.....49-61

المطلب الأول: مفهوم و طبيعة التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي.....49

المطلب الثاني: مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي.....53

المطلب الثالث: المنظمات العالمية المهتمة بتحقيق التوافق المحاسبي الدولي.....56

المبحث الثالث: النماذج المحاسبية العالمية و تجارب بعض الدول منها.....61-91

المطلب الأول: النموذج المحاسبي الأوروبي.....62

المطلب الثاني: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني.....70

المطلب الثالث: النموذج المحاسبي الدولي IAS/IFRS.....78

المطلب الرابع: تجارب بعض الدول العربية في تبني المعايير المحاسبية الدولية.....87

خلاصة الفصل.....92

الفصل الثالث: عرض القوائم المالية وفقا لـ IAS01 " عرض القوائم المالية ".....94- 142

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية ".....95-101

المطلب الأول: تطورات المعيار المحاسبي الدولي IAS 01.....95

المطلب الثاني: هدف و نطاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم01 IAS 96

المطلب الثالث: القوائم المالية حسب مضمون المعيار IAS01.....97

المبحث الثاني: عرض الميزانية في النظام المحاسبي المالي حسب IAS01 101-116

المطلب الأول: مفهوم الميزانية حسب IAS01.....102

المطلب الثاني: المعلومات الواجب عرضها في الميزانية.....105

المطلب الثالث: عناصر الميزانية.....107

المبحث الثالث: عرض حساب النتائج حسب IAS01.....117-124

المطلب الأول: المعلومات الواجب عرضها في حساب النتائج.....117

المطلب الثاني: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الطبيعة.....119

المطلب الثالث: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الوظيفة.....123

المبحث الرابع: عرض قائمة سيولة الخزينة حسب IAS07 "قائمة التدفقات النقدية".....125-133

المطلب الأول: نطاق تطبيق المعيار رقم7 و الهدف منه.....126

المطلب الثاني: مكونات جدول سيولة الخزينة.....126

المطلب الثالث: عرض جدول سيولة الخزينة.....126

المبحث الخامس: عرض جدول تغير الأموال الخاصة وملحق القوائم المالية حسبIAS01....134-142

المطلب الأول: عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو جدول تغير الأموال الخاصة....134

المطلب الثاني: عرض قائمة الإيضاحات (ملحق القوائم المالية)....135

المطلب الثالث: نماذج الجداول التي يمكن إيرادها في الملحق....137

خلاصة الفصل....142

الفصل الرابع: تحليل نتائج الاستبيان القوائم المالية....144-179

المبحث الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة....147-163

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة....147

المطلب الثاني: معلومات وصفية لمختلف فقرات استبيان القوائم المالية....150

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة....163- 179

1- الفرضية الأولى:الاتفاق مع الاتجاه الدولي نحو تبني IAS/IFRS في الجزائر....164

2- الفرضية الثانية: إعداد وعرض القوائم المالية لا يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المالية....166

3- الفرضية الثالثة:يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية وفق لـ IAS01....169

4- الفرضية الرابعة:يتم إعداد القوائم المالية حسب القواعد الواردة في IAS01....172

خلاصة الفصل....179

الخاتمة العامة....181

قائمة المراجع....187

الملاحق....201

قائمة الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	الصفحة
1-2	**العلاقة بين التوافق، المعايرة و التوحيد**	52
2-2	**التنظيم المحاسبي في فرنسا منذ القانون رقم 98-261 ل 1998/4/6**	70
3-2	**التنظيم المحاسبي الأمريكي منذ 1973**	77
4-2	**هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**	80

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	رقم الصفحة
1-2	**خصائص النموذج الأوروبي و الأنجلوسكسوني**	73
2-2	**قائمة بمعايير المحاسبة الدولية IAS**	82
3-2	**قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS**	83
4-3	**المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 : عرض القوائم المالية**	95
5-3	**جدول تطور التثبيتات و أصول مالية غير جارية**	137
6-3	**جدول الاهتلاكات**	138
7-3	**جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الصول الأخرى غير الجارية**	139
8-3	**جدول المساهمات**	139
9-3	**جدول المؤونات**	140
10-3	**جدول استحقاقات الحسابات الدائنة**	141
11-4	**الاستبانات الموزعة، المسترجعة و نسبة الاسترجاع**	144
12-4	**مقياس تحديد الأهمية النسبية و المعدل النسبي للوسط الحسابي**	145
13-4	**معامل المصداقية (ألفا كرونباخ)**	147
14-4	**توزيع العينة حسب العمر.**	148
15-4	**توزيع أفراد العينة حسب الشهادة الجامعية**	149
16-4	**توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**	150
17-4	**معلومات وصفية لدراسة درجة الاتفاق و تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS01**	151
18-4	**نتائج وصفية حول مبادئ و خصائص المعلومة المالية وفق IAS01**	153
19-4	**وصفية لإعداد عناصر الميزانية وفق IAS 01**	155
20-4	**دراسة وصفية لإعداد حساب النتائج حسب IAS 01**	159
21-4	**دراسة وصفية لإعداد جدول سيولة الخزينة حسب IAS 01**	160
22-4	**دراسة وصفية لعناصر جدول تغير الأموال الخاصة حسب IAS 01**	161
23-4	**دراسة وصفية لإعداد ملحق القوائم المالية حسب IAS 01**	162
24-4	**اختبار Khi deux للفرضية الأولى**	164
26-4	**اختبار ks للفرضية الأولى**	166
27-4	**اختبار khi deux للفرضية الثانية**	167
28-4	**اختبار kw للفرضية الثانية**	168

4-29	اختبار ks للفرضية الثانية	169
4-30	اختبار Khi-deux للفرضية الثالثة	170
4-31	اختبار Kruskal-Wallis (KW) للفرضية الثالثة	171
4-32	اختبار Kolmogorov-Smirnov (KS) للفرضية الثالثة	172
4-33	اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) للميزانية	173
4-34	اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لحساب النتائج	175
4-35	اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لجدول سيولة الخزينة	176
4-36	اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لجدول تغير الأموال الخاصة	177
4-37	اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لملحق القوائم المالية	178

أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي " عرض القوائم المالية "

من إعداد:

صيودة إيناس

تحت إشراف: بوكساني رشيد

الملخص:

بعد تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية عن طريق إصلاح النظام المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي SCF، كان لزاما على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق الـSCF المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، و قد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS01 " عرض القوائم المالية "، و من أجل ذلك تم القيام بدراسة ميدانية تمثلت في إعداد استبيان و توزيعه على عينة عشوائية من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات)، و قد تم بعد ذلك تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية و ذلك بهدف معرفة درجة تطبيق هذا المعيار من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة.

و قد أوضحت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي عند اختبار الفرضيات ما يلي:

- يتم إعداد القوائم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أساس فرضيتي المحاسبة المالية و هما فرضيتي الاستحقاق و الاستمرارية، كما تتوفر المعلومات المالية في القوائم المالية على خصائص الملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم؛
- وجود قصور في إعداد الميزانية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعيار IAS01 و عدد من المعايير المتعلقة بعناصر الميزانية(16، 17، 36.....)؛
- الاعتماد في إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية على طريقة حساب النتائج حسب الطبيعة؛
- يتم إعداد جدول سيولة الخزينة في المؤسسات الجزائرية وفق الطريقة المباشرة؛
- يتم إعداد جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب IAS01، و ذلك من أجل تقديم معلومة مالية ذات جودة عالية و التي تمنح للقوائم المالية الصورة الصادقة؛
- و بعد 5 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر، مازال إعداد و عرض القوائم المالية وفق IAS01 لا يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية: المعلومة المالية، القوائم المالية، المعايير المحاسبية الدولية.

L'importance d'engagement des entreprises économiques algériennes d'appliquer la première norme comptable internationale IAS01 « la présentation des états financiers ».

Préparé par :

Siouda ines

Encadré par : Bouksani rachid

Résumé :

Après l'adoption de l'Algérie aux normes comptables internationales par le biais de la réforme du système comptable, du plan comptable national au système comptable financier SCF, il est obligatoire aux institutions algériennes à appliquer le SCF qui inspiré par les IAS/IFRS. Cette étude visait à étudier l'étendue d'engagement des institutions économique à mettre en œuvre la norme IAS01 « présentation des états financiers », et pour cela, une étude à fait sur le terrain avec la préparation d'un questionnaire et le distribué sur un échantillon aléatoire de praticiens de la profession de comptabilité en Algérie (commissaires aux compte, experts comptables et comptables des entreprises), ensuite on a analysé les données en utilisant des méthodes statistiques, dans le but de découvrir l'étendue de l'application de cette norme par les praticiens de la comptabilité.

Après l'analyse statistique et les testes d'hypothèses, des résultats ont montré comme suit :

1- les états financiers sont préparés dans les institutions économiques algériennes sur la base des hypothèses de la comptabilité financière (la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation) ;

2- le compte des résultats est préparé dans les entreprises algériennes par la méthode de compte des résultats par nature ;

3- le tableau des flux de trésorerie mis en place conformément à la méthode directe ;

4- le tableau des variances des capitaux propres et les notes d'annexes sont établis selon IAS01 ;

5- après 5 ans de l'application du SCF, la préparation et la présentation des états financiers selon IAS01 ne répond pas aux différents besoins des utilisateurs des informations financières.

Mot clés : information financière, états financiers, normes comptables.

Abstract

After Algeria's adoption of international accounting standards by reforming the accounting system from the national accounting scheme to the SCF, Algerian economic institutions were obliged to apply the SCF, which was inspired by international accounting standards.The objective of this study was to determine the extent to which Algerian economic institutions are committed to the application of IAS 1, "Presentation of Financial Statements".

Accordingly, a field study was carried out in the preparation of a questionnaire and its distribution to a random sample of practitioners of accounting in Algeria (accountants, Accountants and accountants). The data were then analyzed using statistical methods in order to determine the degree of application of this standard by practitioners of the accounting profession.

The results of the research through the statistical analysis when testing hypotheses include the following:

- There is a lack of balance sheet preparation in Algerian institutions in accordance with IAS01 and a number of standards related to the balance sheet elements (16, 17, 36 .....);
- the Preparation of the results account in the Algerian institutions according to the method of calculating the results by nature;
-the Preparation of the liquidity table of the treasury in Algerian institutions according to the direct method;
-the Preparation of the table of change of private funds and the annex to the financial statements in Algerian institutions according to IAS01, in order to provide financial information of high quality and to give the financial statements the true picture;

After 5 years of implementation of the SCF in Algeria, the preparation and presentation of the financial statements in accordance with IAS01 still does not meet the needs of various users of financial information.

Keywords: Financial Information, Financial Statements, International Accounting Standards.

المقدمة العامة

أدى انتشار الشركات متعددة الجنسيات و زيادة نشاطاتها الدولية و اتساع رقعة أعمالها إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت النظم المحاسبية الكلاسيكية عن حلها على المستوى الدولي، و هذا ما مهد إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الدولية و التي تكمن أهميتها في تلبية الطلب على المعلومات التي تحتاجها جميع الأطراف المعنية بالإضافة إلى إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات.

من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية و ذلك عن طريق تبني المعايير المحاسبية الدولية التي سعت هيئة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى إعدادها و تطويرها لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

و تعتبر معايير المحاسبة الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، و تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإزالة الحواجز التجارية البينية، و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم و متطلبات المحيط الدولي بإعطاء المصداقية، الشفافية و القابلية للمقارنة للمعلومات المالية.

و في ظل الاهتمام المتزايد مع الجهود و المحاولات الدولية التي تسعى إلى التقارب في الأنظمة المحاسبية بين الدول و تعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، قامت الجزائر في هذا الإطار بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي و ذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني PCN و اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF الذي شرع العمل به في بداية عام 2010، حيث يهدف هذا الأخير إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.

و باعتبار أن القوائم المالية تظهر مختلف جوانب نشاط الشركة، حيث تعكس الميزانية حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة كما تعكس قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، فإن إعدادها و عرضها يجب أن يتم وفق معايير المحاسبة الدولية و ذلك لأن المستثمر في الأسواق المالية لا يتجه للاستثمار في أي دولة ما لم تكن تعد هذه القوائم وفق هذه المعايير، و التي يتمثل أول معيار لها في المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية " الذي يتم الاعتماد على ما جاء فيه لإعداد القوائم المالية بصفة مفصلة و طبقا للنظام المحاسبي الدولي.

1- إشكالية البحث:

سيتم من خلال هذه الدراسة محاولة الإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية " ؟

2- الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكننا صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك اتفاق للممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر مع الاتجاه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية ؟
- هل يتم إعداد القوائم المالية في الجزائر وفقا للمبادئ و الفرضيات الواردة في نص معيار المحاسبة الدولي IAS01 ؟
- هل تعد القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة و ملحق القوائم) في المؤسسات الجزائرية وفق القواعد المنصوص عليها في IAS01 ؟
- هل يلبي إعداد و عرض القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق IAS01 و الـ SCF احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية ؟

3- الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- هناك اتفاق كبير من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية؛
- يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الدولية؛
- يتم إعداد القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة و ملحق القوائم) في المؤسسات الجزائرية وفق ما هو منصوص عليه في IAS01؛

- أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفق IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومة المالية.

4- أهمية الدراسة:

نظرا لوجود مجموعة من التغيرات التي شهدها الاقتصاد الجزائري و الذي تطلب ضرورة إصلاحات خاصة فيما يتعلق بالنظام المحاسبي، تزايدت الحاجة إلى إيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي المستوحى من هذه المعايير من أجل تحقيق درجة أكبر من الشفافية في إعداد و عرض القوائم المالية التي يتم الاعتماد عليها دوليا في اتخاذ القرارات الاستثمارية،لذلك تبرز أهمية هذه الدراسة في معرفة درجة التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية " و ذلك باعتبار أن الجزائر قامت بتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من جانفي 2010.

5- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الوصول إلى النقاط التالية:

- معرفة درجة الاتفاق مع التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر؛
- معرفة درجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية " في إعداد و عرض القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية؛
- التعرف على مختلف الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية؛
- معرفة ما إذا كان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر؛

6- الدراسات السابقة:

سيتم عرض بعض الدراسات لباحثين جزائريين من أجل الاستفادة منها في عملية بناء الفرضيات ، و قد تم التركيز على الدراسات الأكثر قربا من الموضوع كما يلي:

1- دراسة شنوف شعيب و التي جاءت بعنوان " الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي- حالة BP EXPLORATION LIMITED- و التي قدمت ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية -جامعة الجزائر 2007- و التي جاءت للإجابة على الإشكالية المتضمنة لمدى تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجيات الشركات متعددة الجنسيات و مدى أهمية التوافق و التوحيد المحاسبيين، بالإضافة إلى تحليل المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي. و قد قسمت هذه الدراسة إلى خمسة فصول، حيث جاء في الفصل الأول الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات، و في الفصل الثاني تناول التوحيد المحاسبي العالمي، أما الفصل الثالث و الرابع فقد تضمن دراسة المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات و في الفصل الخامس تمت الدراسة الميدانية في أحد الشركات متعددة الجنسيات. و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية في الشركات الدولية ينبغي أن تخضع لقواعد و إجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي، و كذا عدم توافق المخطط المحاسبي الوطني مع المتطلبات الجديدة لاقتصاد السوق و ضرورة وجود مرجعية محاسبية دولية موحدة تساعد على تجاوز القصور في النظم المحاسبية التي كانت موجودة.

2- دراسة سفيان بن بلقاسم و التي عنونت بـ " النظام المحاسبي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، التي قدمت ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 2010- و قد تناولت إشكالية هذه الدراسة محددات النظام المحاسبي و أسسه النظرية و تجلياتها العملية في ظل متطلبات توحيد طرق المعالجة و مضامين الإفصاح على المستوى الدولي، و قد قسمت هذه الدراسة إلى بابين حيث تم التطرق في الباب الأول دراسة للمقومات النظرية للأنظمة المحاسبية الحديثة و محاور إصلاحها، أما الباب الثاني فقد تناول تحليل لرهانات الأنظمة المحاسبية الحديثة و تأثيرات تبنيها في الجزائر.و قد كانت تهدف إلى تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في إطار التوحيد المحاسبي الدولي، و التعرض لعواقبه على الجزائر و مستلزمات تطبيقه فيها و العوائق و المشاكل التي قد تنجر عن ذلك و متطلبات حلها.و قد توصل من خلال هذه الدراسة إلى أن تطورات الاقتصاد الجزائري و الإصلاحات الكبيرة التي تم الشروع فيها جعلت المخطط المحاسبي الوطني غير قادر على الاستجابة للمتطلبات الجديدة، و أن انتقال الجزائر إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي و تحقيقه لنتائج إيجابية يرتبط بكيفية التعامل مع هذه النقلة النوعية عن طريق التحضير الكافي لعملية الانتقال و استباق المشاكل التي قد تنجر عن ذلك و إيجاد حلول ملائمة لها؛

3- دراسة حواس صلاح بعنوان " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية " المقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 2008- و التي جاءت لتبيان

ضرورة إيجاد توافق محاسبي دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة تسهل قراءة القوائم المالية و الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق. و قد تناول في هذه الدراسة نظم المعلومات المحاسبية كفصل أول، و في الفصل الثاني و الثالث تطرق إلى معايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ، أما الفصل الرابع فقد جاء لدراسة التدقيق في ظل معايير الإبلاغ المالي و القيمة العادلة و أخيرا الفصل الخامس الذي جاء بعنوان القوائم المالية و النظام المحاسبي الجديد كدراسة مقارنة. و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن استخدام معايير الإبلاغ المالي سيؤدي إلى تشجيع الاستثمار و توسيع الأعمال الاقتصادية، و أن هذه المعايير تقلل من فرص حدوث هزات مالية تؤدي إلى إفلاس العديد من المؤسسات.

4- دراسة Lakhder KHELLAF بعنوان Les Normes Internationales De Comptabilite(IAS/IFRS)Et Leur Application En Algerie ، و قد جاءت هذه الدراسة لتوضيح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر و ذلك عن طريق دراسة النظام المحاسبي المالي و مدى ارتباطه بالمعايير الدولية، و قسمت هذه الدراسة إلى بابين حيث جاء في الباب الأول مفاهيم نظرية للمحاسبة أما الباب الثاني فقد تناول دراسة حالة المحاسبة في الجزائر. و قد خلصت الدراسة إلى أنه من أجل نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لابد من عدة إجراءات منها تسهيل إجراءات الشراكة الوطنية و الدولية، نشر مجلات خاصة في مجال المحاسبة، خلق مراكز بحث متخصصة في المجال ...

5- دراسة " حمزة العرابي " التي جاءت بعنوان " المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية – متطلبات التوافق و التطبيق- التي جاءت ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير- جامعة بومرداس 2013- التي جاءت لمعالجة إشكالية مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تناول في خطة الدراسة المحاسبة من حيث النشأة، المفهوم و العوامل المؤثرة فيها كفصل أول، أما الفصل الثاني فقد جاء لدراسة المعايير المحاسبية الدولية من حيث النشأة، المفهوم و المؤسسات، و قد جاء في الفصل الثالث المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتضمنة للمعايير المحاسبية، و في الفصل الرابع و الخامس تعرض الباحث إلى البيئة المحاسبية الجزائرية و خصائصها و في الفصل السادس تناول تحليلا لنتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات المتعلقة به.و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن الخصائص الاقتصادية، القانونية و التعليمية لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، كذلك وجود عدة معوقات تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

7- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة من بين الدراسات التي سلطت الضوء على دراسة معيار محدد من معايير المحاسبة الدولية، و بعد الاطلاع على الدراسات السابقة لهذا الموضوع حسب الاستطاعة و ما أمكن التوصل إليه و ما تم تسجيله من صعوبة في إعداد الموضوع و لأن جل الدراسات السابقة اعتمدت على دراسة حالة مؤسسة معينة أو دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، فقد اعتمدت هذه الدراسة على أخذ عينة عشوائية من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات) كدراسة حالة، عن طريق إعداد استبانة خاصة بالقوائم المالية و معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية" و تحليلها بناءا على إجابات المستقصين، و التوصل إلى نتائج من خلال الدراسة الميدانية.

8- منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، و للوصول إلى الأهداف المرجوة و كذا اختبار صحة الفرضيات تم استخدام المنهج الاستنباطي و ذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية و ذلك من خلال وصف متغيرات الدراسة وتحليلها، أما في الجانب التطبيقي فقد تم إتباع أسلوب دراسة الحالة عن طريق إعداد استبيان أعد خصيصا لهذا الغرض تم توزيعها على عينة من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر من محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات.

9- حدود الدراسة:

تم التطرق في هذه الدراسة إلى مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية "، و قد شملت الدراسة آراء بعض الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر (محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات) حول درجة تطبيق مبادئ المعيار IAS01 في إعداد القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم) على مستوى المؤسسات الجزائرية. و نظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة عشوائية، بحيث تم توزيع 75 استبانة أعدت خصيصا لأغراض الدراسة.

و قد ركزت هذه الدراسة على الفترة الزمنية منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي – و الذي تم فيه إعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية و خصوصا IAS01 – سنة 2010 إلى سنة 2016.

10- تقسيم الدراسة و هيكلها:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول متكاملة، حيث تم التطرق في الفصل الأول و الذي جاء بعنوان " المحاسبة، لمحة تاريخية و مفاهيم أساسية "إلى طبيعة و مفهوم النظرية المحاسبية، التطور التاريخي للمحاسبة و أخيرا الإطار الفكري للمحاسبة.

أما الفصل الثاني الذي جاء بعنوان " التوافق المحاسبي الدولي و بعض تجاربه الدولية " تم التطرق فيه إلى التوافق المحاسبي الدولي و الجهود المبذولة لتحقيقه، بالإضافة إلى النماذج المحاسبية العالمية للتوافق منها النموذج الأوروبي و الأمريكي و النموذج الدولي المتمثل في معايير المحاسبة الدولية.

ثم الفصل الثالث الذي تم التطرق فيه إلى كيفية عرض و إعداد القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية "، من خلال تقديم عرض لمضمون المعيار IAS01، ثم عرض و بشيء من التفصيل ما تتضمنه القوائم المالية(الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم) و كيفية إعدادها حسب IAS01 و SCF.

و أخيرا الفصل الرابع المتضمن للدراسة التطبيقية، الذي تم فيه اختبار فرضيات الدراسة عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات)، و ذلك عن طريق تحليل نتائجه من خلال البرنامج الإحصائي SPSS.

الفصل الأول

تمهيد الفصل

مع بداية النصف الثاني من القرن العشرين شهدت النظرية المحاسبية اهتماما متزايدا من قبل المجامع المهنية و الباحثين من أعلام المحاسبة الذين شهدوا بداية التحول الوظيفي للمحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل للمعلومات.

كما أن المحاسبة و استجابة منها لاحتياجات مختلفة و غير متجانسة من المعلومات المحاسبية لأطراف مختلفة، تطورت عبر الزمن في تعايش مذهل مع التحولات الاقتصادية المتلاحقة، مثبتة حركية اتجاه هذه التغيرات و مجيبة على طلبات جديدة لمعلومات جديدة خدمة لأغراض التسيير السليم، و عملية اتخاذ القرارات.

و من أجل التعرف على التطورات التي عرفتها المحاسبة عبر الزمن قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري و التحليلي للمحاسبة؛

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة؛

المبحث الثالث: الإطار الفكري للمحاسبة.

المبحث الأول: الإطار النظري و التحليلي للمحاسبة:

اكتست المعلومة المالية منذ القدم في اقتصاديات الدول أهمية كبيرة نظرا لدورها في مساعدة الجميع على اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة من خلال توضيح المركز المالي و النتائج الخاصة بمختلف المؤسسات و توصيلها للمساهمين و مختلف المتعاملين، و ترتبط جودة القرارات و سلامتها بجودة المعلومات المقدمة، و من أجل ذلك تقيدت المحاسبة عبر مراحل تطورها باحترام مجموعة من المبادئ و الأحداث التي كانت تشكل الإطار العام الذي تنشط فيه لزيادة ضمان جودة المعلومة المالية و المحاسبية. و قد تناولنا بشيء من التفصيل هذه المبادئ و الأحداث من خلال المطالب الأتي دراستها.

المطلب الأول: طبيعة و مفهوم النظرية المحاسبية:

لقد تطورت المحاسبة عبر التاريخ من الزاويتين النظرية و العلمية حيث يرى الباحثون أن نشأة الفلسفة الحديثة للمحاسبة كانت بدراسة " PATON " عام 1922 و التي شملت كثيرا من المبادئ و الفروض المحاسبية المتعارف عليها الآن. و يرى البعض بأن النظرية المحاسبية قد نشأت في بداية الستينيات. و سوف نتناول فيمايلي المراجعة التاريخية لمفهوم النظرية و النظرية المحاسبية، من خلال الدراسات و الأدبيات المحاسبية التي اهتمت بهذا الجانب.

1- الإطار المفاهيمي للنظرية:

النظرية بحكم اشتقاقها من اليونانية تعني التأمل، و هي ليست نتيجة مباشرة من معطيات الواقع، كما أنها لا تنبثق من تلقاء ذاتها من البحث التجريبي، بل بوصفها حلولا عقلية لمشكلات مثارة، و هي من التتويج النهائي للمنهج العلمي و حصاد خطوات الأخير، و التي تحشد الوقائع و المفاهيم و الفروض.

و تعرض الأدبيات عددا من التعاريف لمفهوم النظرية، فعرفت النظرية بأنها " افتراض تم اختباره في حدود مقبولة"، كما أنها مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها البعض و التي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي.

و يمكن تعريف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية و المبادئ و القوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار عام منسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة و القوانين في سياق واحد.[1]

2-طبيعة و مفهوم النظرية المحاسبية:

يرى المهتمون بالمحاسبة بأنه لابد من أن يتم اكتشاف النظرية المحاسبية من خلال الممارسة المهنية للمحاسبيين ذلك على أساس ضرورة ربط النظرية بالخبرات و التطبيقات التي تنشأ منها، و بذلك تنشأ النظرية عن التطبيق العملي.

2-1- مفهوم النظرية المحاسبية:

قدم مفهوم النظرية المحاسبية كونها " تفكير مركز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع و النظرية تحتوي على التفسيرات و الأسباب و المبررات ".

كما تم تعريفها بأنها " تعليل منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العريضة تؤدي إلى تقديم إطار عام يمكن الرجوع إليه عند تقديم و تطوير التطبيق المحاسبي، ترشد و تقود التطور المحاسبي و تستخدم أيضا في شرح التطبيق المحاسبي للحصول على أفضل فهم له ".

كما يقصد بنظرية المحاسبة " مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، و المشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة لتحقيق أهدافها معبرا عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة.[2]

من التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم للنظرية المحاسبية على أنها " إمداد القارئ بالعناصر الأساسية لدراسة نظرية المحاسبة سواء تعلق الأمر بطبيعتها و تطور الدراسات المرتبطة بها، أو بمناهج البحث في نظريتها و تبويب الدراسات فيها ".

من تعريف النظرية المحاسبية يمكن تبيان أهم خصائص النظرية العلمية و التي تنطبق على نظرية المحاسبة و أهمها:

---

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007، ص 38.
[2] محمود السيد الناغي، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007، ص 18.

أ- ليست هناك نظرية نهائية، كما أن هناك قانون نهائي في العلم أو بمعنى آخر النظرية وسيلة و غاية في نفس الوقت، فهي وسيلة للتفسير و هي غاية نريد أن نصل إليها لنكون أقدر على السيطرة على العالم الخارجي؛

ب- صحة التطبيق في النظرية هي مسألة نسبية محضة؛

ج- يفضل أن يتم استنباط المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة عن طريق الفروض المنطقية، و أن تقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الباحثون في هذا الفرع.

2-2- طبيعة النظرية المحاسبية:

يعالج مفهوم نظرية المحاسبة على العموم من خلال طبيعتها على أساس كون مخرجاتها لغة أعمال و اتصال. كما تتصف المحاسبة عند الكثير من المفكرين بأنها علم و مهنة وجب على المحاسبين النهوض بها في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها الاقتصادي أو طبيعة النظام الاقتصادي.

و الجدير بالملاحظة ان الاهتمام بالمحاسبة كعلم ترجع بدايته عادة منذ سنة 1494 عندما نشر " لوقا باسيولي " استاذ الرياضيات الإيطالي كتابا في الجبر ضمنه فصلا عن قاعدة " القيد المزدوج " التي تعتبر أساس التسجيل المحاسبي الآن.

كما يمكن القول أنه – و بصفة خاصة- ظهر منذ عام 1920 حجم ملموس من الدراسات المعمقة حول نظرية المحاسبة، ساهم في تفسير كثير من التطبيقات القائمة و تطويرها في الاتجاهين الأفقي بتوسيع مجال الاهتمام و نطاق القياس، و الرأسي بتطوير أساليب القياس و التوصيل. و عليه وجب على علم المحاسبة أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه و مجالاته و أساليبه و تعمل على تطويرها.

المطلب الثاني: أهمية وجود نظرية للمحاسبة:

إن استمرار أهمية المحاسبة في المجتمع المعاصر مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة، و أصول علمية مرتبطة بتطبيقاتها و تظهر أهمية المحاسبة فيما يلي :[1]

- ضرورة وجود إطار لنظرية عامة للمحاسبة كعلم؛
- تساهم النظرية في تحقيق صفة الموضوعية في البيانات و المعلومات التي تظهرها المحاسبة.
- وجود هذة النظرية بما تتضمنه من فروض و مبادئ علمية يؤدي إلى توافر كيان ملموس للمحاسبة بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل و التبويب و العرض؛[2]
- تعتبر النظرية بما تتضمنه من فروض و مبادئ الأساس الذي يعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي؛
- تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم و بحوثه التطبيقية و علاقته بغيره من العلوم؛
- تساهم النظرية في زيادة فهم المستخدمين لمضمون المعلومات المحاسبية و من ثم توفير الثقة فيها؛
- تساهم النظرية في إجراء المقارنات عند الحكم على دلالة القوائم المالية؛
- تساهم النظرية في تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية و التوفيق بينها؛

و نظرا لهذه الأهمية لوجود نظرية عامة للمحاسبة، وجب الاهتمام الخاص و المستمر من قبل المحاسبين لتأكيد أهمية هذا الاستمرار مستقبلا و إثبات وجودهم.

المطلب الثالث: مناهج البحث في نظرية المحاسبة:

هناك الكثير من المناهج المتبعة في دراسة نظرية المحاسبة نذكر منها:

---

[1] كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة و المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/ IFRS) الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية،المركز الجامعي –الوادي– الجزائر،17-2010/01/18، ص04.

[2] محمود السيد الناغي، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 20.

1- المنهج الرياضي: وفقا لهذا المنهج تصاغ الأفكار و المفاهيم المحاسبية في صورة نماذج رياضية، لتعطي كل فكرة أو مفهوم بعد ذلك رمزا رياضيا؛

2- المنهج العلمي: و الذي طور من أجل البحث العلمي و يتمثل في الخطوات التالية:

- تعيين المشكلة التي يمكن دراستها؛
- تعيين الفرضيات التي يمكن اختبارها؛
- جمع الحقائق و البيانات التي تبدو ضرورية؛
- استخدام النتائج المتوقعة.

3- المنهج العملي أو الواقعي: يستند إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة، إذ بعد تحديد المشكلة فإن الباحث يحاول إيجاد حل نفعي بإيجاد حل عملي لهدف معين أو إيجاد تفسير لمشكلة و الوصول إلى مبادئ مقبولة قبولا عاما.

و المحاسبة باعتبارها علم انساني اجتماعي، بدأت في التطور باستخدامها للأساليب الكمية و بحوث العمليات كوسيلة لإجراء هذا التطور إلى جانب دراسة السلوك الإنساني، فهي أقرب للعلوم الإنسانية و لذلك نجد الباحثين في مجال المحاسبة يستخدمون كلا من المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التسلسل المنطقي من الفروض المسلم بها، إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعا خاصة. و في إطار هذا المنهج العام في البحث العلمي ظهرت مناهج فرعية مشتقة منه أو معبرة عنه، من ذلك نجد:

- المدخل الأخلاقي: و هو الذي يهتم بقيم الأخلاق كالعدالة و المساواة و الحقيقة.
- المدخل الاجتماعي: و هو الذي يهتم بالآثار الاجتماعية للمحاسبة؛
- المدخل الاقتصادي: و هو الذي يركز على المحاسبة و أساليبها كالاقتصاد التطبيقي؛
- المدخل المعياري: و هو الذي يوضح ما يجب ان تكون عليه الممارسة المحاسبية.

4- المنهج الاستقرائي: يستند إلى استنتاج معالم و حقائق عامة من واقع مفردات معينة أي يتجه البحث فيه من الخاص إلى العام. و في إطار هذا المنهج العام في البحث العلمي فقد ظهرت مناهج فرعية مشتقة منه نذكر منها:

4-1- مدخل الأحداث: هو الذي يركز على تزويد المستخدمين بالمعلومات عن الأحداث المناسبة و المفيدة لها؛

4-2- مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: حيث اهتم بالمعايير العامة التي تحظى بالقبول من الممارسين؛

4-3- المدخل السلوكي: يركز هذا المدخل على العلاقات المتبادلة بين المحاسبة و الآثار السلوكية المرتبطة بعمليات المدخلات و التشغيل و المخرجات؛

4-4- المدخل الاحتمالي: هو الذي يركز على الآثار التنبؤية للعمليات المحاسبية في المستقبل و لا يقتصر اهتمامه على الأحداث الفعلية.

المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول المحاسبة:

كان التطور الذي عرفته المحاسبة استجابة لذلك التطور في الظروف الاقتصادية و الاجتماعية في العصور المختلفة، و ما أملته التغيرات في بيئة و محيط المؤسسة باعتبارها المعني بقواعد المحاسبة و تطبيقاتها، بالإضافة إلى ذلك التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات و العلوم السلوكية، و ذلك نتيجة الحاجة المستمرة و الدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة و فعالة، خدمة لمختلف الأطراف المهتمة بحياة المؤسسة للإفصاح عن الوضعية المالية لها أو المساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل اتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة. و يمكن معرفة ما مرت به المحاسبة من تطورات من خلال ما يلي:

المطلب الأول: تطور الفكر المحاسبي:

مما هو ثابت أن ظهور المحاسبة و تطورها كان وليد ظروف اقتصادية و قانونية و اجتماعية، أو بمعنى آخر كانت في تطور مستمر استدعتها الحاجة في ظل هذه الظروف.

و بتغير و تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية تطورت المحاسبة و ظهرت فروع أخرى لها منها المحاسبة الإدارية، المالية، الوطنية و المحاسبة التحليلية.

و أهم هذه الظروف نذكر مايلي:[1]

[1] بوفاسة سليمان ، خليل عبد القادر، نحو توافق دولي لنظام محاسبي و مالي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة –الجزائر، أيام 13-14-2009/10/15، ص03.

1- **الظروف الاقتصادية:** إن التطور الحاصل في اقتصاديات البلدان يجعل المحاسبةمواكبة له، فالاقتصاد المعتمد على الزراعة يختلف عن الاقتصاد المعتمد على الصناعة، و من ثم فالمحاسبة تكون تابعة لذلك الاقتصاد أو ذاك.

2- **الظروف الاجتماعية:** إن العادات و التقاليد و القيم من شأنها أن تنعكس على الممارسات المحاسبية، فمثلا الثقافة الأوروبية تفرض على الدولة بأن تتبع محاسبة صارمة و ربما معقدة للحيلولة دون التلاعب بالأموال و التهرب من الضرائب، بينما الدول الإفريقية الفقيرة ربما يكفي فيها اعتماد محاسبة بسيطة.

و تشير كتب التطور التاريخي لعلم المحاسبة إلى أن أقدم دليل على استعمال المحاسبة وجد عام 3500 ق.م و ذلك خلال الفترات الأولى للحضارتين اليونانية و الرومانية، إلا أن المحاسبة المعاصرة بدأت عام 1494م عند ظهور نظام القيد المزدوج علة يد القسيس و عالم الرياضيات الإيطالي " لوقا باشيولي"، و نظرا لأهمية نظام القيد المزدوج في علم المحاسبة فقد استخدم كمعيار لتقويم الفترة التاريخية الطويلة لتطور الفكر المحاسبي و التي يمكن تقسيمها إلى مراحل هي:

المرحلة الأولى: ما قبل 1494 م:

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الآشوريين في حوالي 3500 ق.م، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في شكل صورة ماشية أو حبوب.كما أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية [1] ، فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسيا للأعداد يقوم على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب و جعل الإثبات المحاسبي ممكنا.

فكانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار و تحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص،غير أن هذا الإثبات كان مقتصرا على محاسبة بسيطة للمخازن.

أما المحاسبة في مصر الفراعنة القديمة فكانت أكثر تطورا و النظام الاقتصادي أكثر مركزية، فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام و إدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة – مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1998، ص12.

المخازن، و ساعد اختراع و تطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، و مع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن و تبادل وثائقها.

كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين بما كان يعرف آنذاك بمحاسبة المعابد التي كان لها دور البنوك من خلال استعمال الصكوك، رسائل التحويل، الاقتراض و التحويل المالي.كما عرفت هذه الفترة ظهور محكمة المحاسبين المشكلة من عشرة اعضاء مهمتهم الأساسية مراجعة الحسابات العامة للدولة.

في عهد الرومان أجبر أرباب الأسر على مسك سجلات حسابات و كان من أهم السجلات آنذاك تلك المتعلقة بالمدفوعات و المقبوضات، بالإضافة لسجلات أخرى تحفظ فيها تسجيلات مختلف التعاملات.

فالممارسة المحاسبية عند الرومان هي أول من أعطت فكرة و صورة دقيقة عن مفهوم الزمن في الأعمال المحاسبية، من خلال التسجيل اليومي للعمليات في سجلات خاصة، ثم ترحيلها كل شهر إلى سجل خاص.و يعود أصل كلمة (Monnaie) إلى المعبد الروماني للأعمال (Junon moneta).

و في العهد الإسلامي ظهرت أهمية التسجيل من خلال حث القرآن الكريم على كتابة الدين[1]، حيث كان رسول الله–صلى الله عليه و سلم– يستوفي الحساب على العمال الذين يرسلهم لجمع الزكاة و يحاسبهم على المستخرج و المصروف، كما كان للتوسع الذي عرفته الدولة الاسلامية دورا كبيرا لزيادة اهتمام الخلفاء المسلمين بالمحاسبة،فزاد الاهتمام بها مع زيادة و تنوع أنشطة المسلمين و ما نتج عنه من تنوع في أوعية الزكاة التي كانت تحسب على أساسها مداخيل بيت المال.

و من حيث أساليب العد، فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، فقد كان الإنسان يستخدم الرموز و الإشارات للتعبير عن الأرقام.

و خلال هذه الحقبة التاريخية و تحديدا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية و الرومانية خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين:[2]

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر-أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، سبتمبر2004، ص 17.
[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 26.

العامل الأول: البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.

العامل الثاني: و قد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا و التي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم الروماني و بعد ذلك و أخيرا الهندي– العربي.

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي– العربي، فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه و نشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا و الشرق الأقصى خلال القرنين العاشر و الحادي عشر بعد الميلاد، و هكذا ينسب هذا النظام إلى الهنود و العرب معا.

و يقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حاليا باسم الأعداد الإفرنجية.

كما عرفت المحاسبة في هذه الفترة اعتماد سجل واحد، تسجل فيه العمليات التي يقوم بها التجار مع زبائنهم و مورديهم و بنوكهم.و مع تطور الأعمال أكثر و تنوعها و تعقدها ظهرت الحاجة لتقسيم هذا السجل و تفريغه، ثم بدأ اعتماد حساب لكل عنصر من عناصر التسجيل المحاسبي. و لقد تم لأول مرة التمييز بين عناصر المشروع الثابتة، و عناصر الأعباء التي يدفعها التاجر أو رجل الأعمال، ما مهد لظهور المحاسبة و القيد الوحيد.

كما شهدت هذه الفترة استعمال مصطلحي المدين و الدائن الدالين على قيمة الزيادة و النقصان في عنصر ما.

المرحلة الثانية: نشأة علم المحاسبة (1494– 1800):

يتفق جمهور علماء المحاسبة على أن تاريخ ميلاد المحاسبة هو عام 1494 على يد " Luca Pacioli " عالم الرياضيات الإيطالي، حيث أنه أول من قدم وصفا تفصيليا لنظام القيد المزدوج كأساس لإمساك الدفاتر في كتابه الشهير " نظرة عامة في الحساب و الهندسة و النسب "،و هو انعكاس حتمي لتلك الظروف الاقتصادية التي كانت تعرفها إيطاليا كمركز تجارة عالمية، حيث ازدهر النشاط التجاري فيها كما حدث تطور اقتصادي كبير في الابتكارات التكنولوجية.

و ابتداءا من نهاية القرن الخامس عشر عرفت المحاسبة بالقيد المزدوج انتشارا واسعا في اوروبا بداية بهولندا و المانيا و انجلترا، نتيجة الاهتمام بالتعليم و التكوين.

و اعتبرت محاولة " Pacioli " بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، و برغم التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيد المزدوج إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية، أي تحديد مفهوم بداية السنة و نهاية السنة محاسبيا، إلا أنها و لأول مرة استحدثت ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج و هي:[1]

1- المذكرة (mémorial) :تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل لطبيعة هذه العمليات.

2- اليومية (journal) : تسجل فيها العميات التي قام بها التاجر حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات و بترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.

3- دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، و يتم ترصيدها بطرح الطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد.

أما العوامل التي أدت إلى إلى ظهور علم المحاسبة في إيطاليا فتتمثل في:[2]

1- ازدهار النشاط التجاري في ايطاليا؛
2- التطور الاقتصادي و الابتكارات التكنولوجية الايطالية.

و قد امتازت المرحلة الثانية من مراحل تطور الفكر المحاسبي بالآتي:

1- انتقال نظام القيد المزدوج إلى بلجيكا و ألمانيا و هولندا و انجلترا و اسكتلندا و البرتغال و اسبانيا؛
2- ترسيخ مفهوم رأس المال؛
3- اعتبار المحاسبة أداة لخدمة الإدارة و ليس مصدرا للمعلومات.

و توالت الأبحاث استجابة للتطور في الظروف الاقتصادية في ذلك الحين إلى أن توصل "IRSON Claude " إلى تحديد مفهوم الميزانية، التي تم إحلالها محل " ميزان الحسابات"، حيث

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 18.
[2] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر و التوزيع،2007 ،ص 09.

اعتبرت الميزانية أداة لجمع العمليات الحسابية للتجار و المؤسسات فترة بفترة، لأجل توقيف الحسابات السابقة و الحيلولة دون التلاعب فيها و تغييرها.

و يعود الفضل في ظهور المحاسبة بشكلها المعهود اليوم للباحث الفرنسي"DE La Porte.M "الذي استطاع من خلال مؤلفه " Le Guide Des Négociants Et Teneurs De Livres " الصادر سنة 1685، و كتابه الذي صدر سنة 1712 " La Science Des Négociants Et Teneurs Des Livres " و الذي يعتبر نسخة محسنة لكتابه السابق، ان يرسي و لأول مرة مفهوم الأصول و الخصوم في الميزانية.

المرحلة الثالثة: من 1801 إلى 1955:

تتميز هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوروبا و ظهور المنشآت الكبيرة و انتشار السكك الحديدية، و ظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منظمة، مما كان لذلك أثره الواضح على بداية التحول من إمساك الدفاتر إلى المحاسبة، كما أن الثورة الصناعية كانت نقطة تحول في تاريخ التطور الاقتصادي، لذلك كان لها الأثر الكبير على تطور الفكر المحاسبي.اذ لم تقتصر نتائج الثورة الصناعية على تسريع و تحديث وتيرة الصناعة، بل ساهمت في إحداث تغييرات أساسية على سيرورة الاقتصاد.

و لعل أهم الأسباب التي كانت وراء تطور المحاسبة، الطلب الكبير و المتزايد على الأموال التي نشأت الحاجة إليها لتمويل متطلبات الثورة الصناعية، من تحديث وسائل و أساليب التصنيع إلى اقتناء المواد و الأدوات و آلات التصنيع الجديدة، و هو ما دفع في الواقع أمام ندرة مصادر التمويل، إلى اللجوء إلى شركات المساهمة التي تباع أسهمها للأفراد، بحيث أن المشروع الصغير لم يعد يساير التطور الذي اقتضته ظروف الثورة الصناعية.

فهذه الفترة عرفت توسعا متزايدا في شركات المساهمة التي اقتضت طبيعة تكوينها انفصال الإدارة على المساهمين الملاك[1]، مما ادى إلى الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة و انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع إلى وجهة نظر الإدارة، و أصبح ينظر إلى الأصول على أنها ملك للوحدة و

[1] عقاري مصطفى، هل أخفقت المحاسبة في تلبية احتياجات مستخدميها؟ مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب،تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،ولاية الوادي، الجزائر، يومي 2010/01/18/17 ، ص 03.

الديون عبء عليها لا على غيرها، و كان الربح يعود للشركة و يعتبر عنصرا من ممتلكاتها، و لا تصبح الأرباح ملكا للمساهمين إلا بعد أن يتقرر توزيعها.

و تقوم إدارة الشركة بالاعتماد على المحاسبين لديها بإعداد قوائم و بيانات مالية، يتمكن من خلالها أصحاب الشركة(المساهمون) و الأطراف الآخرون كالمصارف و الدائنين من تقييم وضع الشركة في الفترة الماضية و التنبؤ بالتطور المستقبلي حتى يتمكن هؤلاء المعنيون من اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الشركة، كالاحتفاظ بالأسهم أو شرائها أو بيعها، و الموافقة على إقراض الشركة أو شراء أو بيع سنداتها.

و يتحدد كل هذا استنادا إلى القوائم المالية المنشورة(حساب النتائج، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية.....) و لا يتمكن المساهمون أو غيرهم من الأطراف المعنية من الاطلاع المباشر على دفاتر الشركة و التأكد من صحة قوائمها المالية للأسباب التالية:[1]

1- عدم توفر المعرفة المحاسبية الفنية لدى هؤلاء المساهمين بحيث تسمح لهم بالإلمام بتلك الحسابات أو القوائم و معرفة كيفية الوصول إليها؛

2- عدم توفر الزمن الكافي لإنجاز مثل هذه المهمة، اذ أن إعداد هذه الحسابات من قبل المحاسب تحتاج إلى عام كامل و إعادة هذه العمليات غير ممكن في هذا الوقت من قبل كل مساهم؛

3- وجود المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة؛

4- القوانين لا تسمح لجميع المهتمين بالشركة بمراجعة حساباتها.

لذلك فقد عهدت كافة التشريعات التجارية إلى مراجعي الحسابات مراجعة حسابات الشركة و التأكد من مدى صحة بيانات القوائم المالية المنشورة على الفئات المهتمة.

كذلك كان لانتشار شركات المساهمة تأثير واضح على المحاسبة مهنيا، ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن حدا أدنى من المعلومات، التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية و بصفة خاصة المساهمين و المقرضين. و قد كان طبيعيا أن يقوم المحاسب بمقابلة احتياجات الأطراف الخارجية من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم.ليس هذا فقط بل أصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي و ذلك لتقدير مدى

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص- ص: 27-28.

الاعتماد على ما تقدمه الإدارة من معلومات في هذه القوائم.و من هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة و ما يتطلبه ذلك من تجديد لأصول المراجعة و أخلاقيات المهنة.

و فعلا بدأ ظهور الجمعيات المهنية.ففي عام 1854 تم إنشاء جمعية المحاسبين في اسكتلندا ثم تلا ذلك مجمع المحاسبين و المراجعين بانجلترا في عام 1880 ثم الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين عام 1887.

1- معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا و ويلز[1] Institute Of Chartered Accoutants In England And Wales :

أسس هذا المعهد كاتحاد للجمعيات المحاسبية الاسكتلندية و الانجليزية عام 1880 في لندن في المملكة المتحدة و تختصر تسميته في " ICAEW ".

و ترجع أهميته إلى انتشار دائرة هيمنة توصياته، فهي تتبع- إضافة إلى المملكة المتحدة- من جمعيات المحاسبين الممارسين في استراليا و نيوزلندا و الهند و الباكستان و كثير من بلدان الشرق الأدنى و الأقصى و بعض البلدان الافريقية أو بكل عام البلدان التي كانت خاضعة للتاج البريطاني.

يصدر هذا المعهد بدءا من عام 1938 إلى الآن دورية شهرية باسم مهنة المحاسبين، كما يصدر نشرات باسم " توصيات حول مبادئ المحاسبة ".

و قد ظهرت أولى هذه التوصيات سنة 1942، عندما لمس المعهد حاجة المحاسبين إلى مبادئ و قواعد تنظم شكل و موضوع و ترتيب و مضمون القوائم المالية(الميزانية العامة و الحسابات الختامية) لتعرض هذه القوائم بطريقة صحيحة، بحيث يمكن قراءتها بسهولة و الاستفادة من المعلومات الواردة فيها.و قد بلغ عدد التوصيات الصادرة 29 توصية في شكل كتيبات و نذكر منها:[2]

1-1- توصية رقم 18 باسم" عرض الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر" « Presentation Of Balance Sheet And Profit And Lost Account »، و كانت تمثل شرحا لمتطلبات قانون الشركات عام 1948 في بريطانيا؛

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 46.
[2] نفس المرجع السابق، ص 47.

1-2- عام 1952 أصدر المعهد توصيات تتعلق بتأثير تغيرات القوة الشرائية للنقود على القوائم المحاسبية، و قد صدرت هذه التوصيات كرد فعل على ارتفاع الأسعار العالمي في بداية الخمسينات إثر حرب كوريا.

و لقد كان لهذه التوصيات عدة سلبيات منها:

- أن التوصيات لم تكن إلزامية، و إنما لتكون دليلا لأعضاء المعهد؛
- لم تصدر التوصيات نتيجة بحث علمي معمق لأهداف المحاسبة، و إنما كانت تأطيرا و تقنينا للإجراءات السائدة في الحياة العملية.

2- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: American Institute Of Certified Public Accountants :

و تختصر تسميته (AICPA)، منظمة مهنية للمحاسبين المجازين بممارسة مهنة المحاسبة و التدقيق في الو.م.أ، أسست عام 1887، و تصدر منذ عام 1905 دورية شهرية باسم" مجلة مهنة المحاسبة" التي توصل عبرها إلى أعضائها المشكلات المحاسبية و حلولها.

و يتفرع عن هذا المعهد لجنتان مهمتهما إصدار بيانات تعتمد من الأعضاء كدليل إذا لم تتعارض مع تعليمات" هيئة معايير المحاسبة المالية" "FASB" و هاتان اللجنتان هما " اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة" التي تعنى بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و "لجنة معايير التدقيق".

و لقد أظهر المعهد منذ تأسيسه اهتماما كبيرا في تطوير مبادئ المحاسبة و يعد انتهاء الأزمة الاقتصادي العالمية في الثلاثينات و تفشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي البيانات الناجمة عنها اعتمد المعهد عام 1934 مصطلح " مبادئ محاسبية مقبولة "، و في عام 1936 اعتمد المعهد مصطلح" المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" و يرمز إليها "GAAP " Generally Accepted Accounting Principals" بهدف توحيد الممارسة العملية للمحاسبة و جعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المتغيرة، و في عام 1938 كون المعهد لجنة الاجراءات المحاسبية committee on » accouting procedures « التي تهدف غلى تصنيف مجالات الاختلاف في التقارير و القوائم المحاسبية ما أدى إلى إصدار توصيات باسم " منشورات بحوث المحاسبة " و التي تنشر فيها 51 بحثا لمعالجة مختلف العمليات و المشكلات المحاسبية، كما قدمت لجنة أخرى و هي " لجنة المصطلحات

المحاسبية" Committee On Terminology " المؤسسة عام 1949 أربع منشورات باسم " منشورات المصطلحات المحاسبية " "Accouting Terminology Bulltin "و ذلك في محاولة منها لتوحيد مضمون المفاهيم المحاسبية المختلفة.

و أهم التوصيات التي جاءت بها لجنة الاجراءات المحاسبية الصادرة ضمن مجموعة " منشورات بحوث المحاسبة" كانت في المواضيع التالية:

- الاحتياطات و الأرباح غير الموزعة عام 1951.
- أثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية عام 1951.
- الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة عام 1952.
- القواعد المحاسبية التي تحكم الربح الخاضع للضريبة عام 1952.
- تسعير المخزون السلعي عام 1953.
- قواعد تقسيم الصول عام 1954.
- المخزون السلعي و تغيرات مستويات السعار عام 1954.
- القوائم المالية للشركات الموحدة عام 1955.

3- الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Accociation :

و يرمز إليها ب "AAA "، منظمة علمية تضم بالدرجة الأولى أساتذة المحاسبة في الجامعات،أنشأت عام 1916 و كانت تسمى " الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات" « American Accociation Of University Instructors In Accounting ، حيث اعتمد اسمها الحالي عام 1936.تصدر الجمعية دورية ربع سنوية تسمى " مجلة المحاسبة" " TheAccounting Review " و التي تصدر منذ 1926.

كما تصدر أيضا منشورات باسم " أخبار تدريس المحاسبة " " Accounting Education News "و قد بذلت الجمعية جهودا عديدة لتقديم إطار عمل لبيانات التقارير المالية في الشركات، و تبلورت هذه الجهود في إصدار الدراسات التالية:

3-1- قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات، صدرت أول مرة سنة 1936، و قد حددت فيها المبادئ الرئيسية للمحاسبة؛

3-2- " مدخل إلى معايير محاسبة الشركات" للمؤلفين "Littleton " و "Paton " عام 1940؛

3-3- " بحث في طبيعة المحاسبة " للمؤلف "Golberg " عام 1964.

3-4- لجنة الاستثمارات و البورصة The Securities And Exchange Commission: و يرمز إليها بالرمز "SEC ".إثر الأزمة الاقتصادية الكبرى التي بدأت في سوق الأوراق المالية في نيويورك "Wall Street " أصدر الكونغرس الأمريكي عام 1934 قرار بإنشاء " لجنة الاستثمارات و البورصة" و هي مسؤولة عن عن مختلف القوانين المهتمة بالاستثمارات و تبادل الأوراق المالية في البورصات و لتضمن تقديم تقارير صادقة و واضحة من قبل الشركات الأمريكية المعنية.

المرحلة الرابعة: من 1956 إلى الآن:

تميزت هذه المرحلة بظهور العديد من الدراسات حول نظرية المحاسبة، ثم ظهرت كتابات أخرى متميزة في هذه المرحلة اهتمت بمشكلة انخفاض القوة الشرائية، كما يمكن وصف هذه المرحلة بأنها مرحلة التقدم السريع في مجال المحاسبة، نتيجة لأساليب بحوث العمليات و الأساليب الاحصائية و الحاسب الآلي، و العلوم السلوكية و مدخل النظم و المعايير الدولية للمحاسبة[1]، و الشركات متعددة الجنسيات مما كان من نتيجة اتساع مجال الدراسة في نظرية المحاسبة.

حيث أنه لم يعد ينظر إلى العمل المحاسبي على صعيد ضيق لا يتجاوز المؤسسة فقط، و إنما على مستوى المحاسبين في جميع المنشآت و المهتمين بالمعلومات المحاسبية، المدققين، المراجعين و المساهمين، أي أن على المحاسب مخاطبة فئة كبيرة من المعنيين و بالتالي يحتاج إلى أسلوب خاص، و من هنا ظهرت فكرة المسؤولية الاجتماعية أو ما يسمى بنظرية العقد الاجتماعي و التي تقضي بأنه يوجد عقد ضمني بين جميع الأطراف بما فيه مصلحة الكل، و بالتالي على المنشأة أن تعمل بوحي من مصلحتها و مصلحة الجميع، و من هنا الانتقال من مفهوم الربح الاقتصادي إلى مفهوم الربح الاقتصادي الاجتماعي .

كما أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لم يكن معروفا بشكل واضح في النصف الأول من القرن العشرين حيث كانت المؤسسات تحاول جاهدة تعظيم أرباحها و بشتى الوسائل، و مع النقد المستمر

[1] سنتطرق إليها في الفصول القادمة.

الحاصل لمفهوم تعظيم الأرباح ظهرت بوادر تبني المؤسسات دورا أكبر اتجاه البيئة و المجتمع اللتان تعمل فيهما.

و لقد عرفت هذه المرحلة ظهور مجموعة من الهيئات المحاسبية الدولية و التي نذكر منها:

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية " IASC ":

خرجت هذه اللجنة إلى الوجود عام 1973 و ذلك بعد اتفاق الجمعيات و المعاهد في مختلف الدول(اليابان،استراليا،كندا فرنسا،ألمانيا،المكسيك،هولندا،المملكة المتحدة،ايرلندا،الو.م.أ)[1]، و تمثل اللجنة 104 مؤسسة محاسبية مهنية من 78 دولة، و هي الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها المؤسسات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية و سلطة إصدار معايير محاسبية دولية و يقوم بإدارة أعمال اللجنة مجلس يضم ممثلين عن 13 بلد تساعده الأمانة العامة المتفرعة[2] .

و لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازا كبيرا و انتشارا واسعا، و مع ذلك فإن الطريقة التي تتم بها صناعة معايير دولية و كذلك الطريقة التي تتم عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي و ضعف قبول المعايير الصادرة عنه، و هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية " IASB " في 25 جانفي 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000 (سيتم التفصيل فيها في الفصل القادم).

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين " IFAC ":

هو تنظيم تطوعي مستقل مركزه نيويورك، تشترك في عضويته 79 تنظيما محاسبيا مهنيا ينتمي إلى 57 دولة، ظهر إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973، ووافق عليها المؤتمر السنوي للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ سنة 1977.

و يهتم الاتحاد بتطوير و تحسين مهمة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة و قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية للمصلحة العامة. و يتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسية بواسطة مجموعة عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية التالية:

- لجنة التعليم؛

[1] حامد داوود طلحة، معايير المحاسبة الدولية، النشأة و المفهوم،www.acc4arab.com ،2007، تاريخ الاطلاع 2012/09/30.

[2] مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية،مقومات و متطلبات التطبيق، الملتقى الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق،17-2010/01/18، معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، المركز الجامعي، الوادي، الجزائر،ص03.

-لجنة السلوك؛

-لجنة المحاسبة المالية و الإدارية؛

-لجنة تقنية المعلومات.

و قد تأسس الاتحاد من أجل دعم مهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل المصلحة العامة و ذلك من خلال:[1]

-تطوير و اعتماد و تطبيق معايير دولية عالية الجودة في مجال التدقيق و التأكيد و محاسبة القطاع العام و الأخلاقيات و تطوير المحاسبين المهنيين على كل الأصعدة؛

-تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء و مع المؤسسات الدولية الأخرى؛

-لعب دور المتحدث الدولي بالنيابة عن مهنة المحاسبة.

و قد وصلت عضوية الاتحاد إلى 167 عضو في 127 بلد و دائرة اختصاص قضائي على مستوى العالم.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة:

تعتبر المحاسبة أحد المكونات الرئيسية لأي تنظيم سواء كان الهدف منه ربحي كالمنشآت التجارية أو غير ربحي كالوحدات الحكومية، فبدون المحاسبة لن يكون بمقدور هذه المنظمات معرفة الموقف المالي في نهاية كل سنة مالية بشكل دقيق يمكن أصحاب القرار من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة و من الممكن تعريف المحاسبة بأنها:

1- نظام يختص بتحليل، تسجيل و تبويب ثم تلخيص و تفسير العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية و ذلك بقصد تحديد نتيجة أعمالها و مركزها المالي في فترة مالية معينة؛

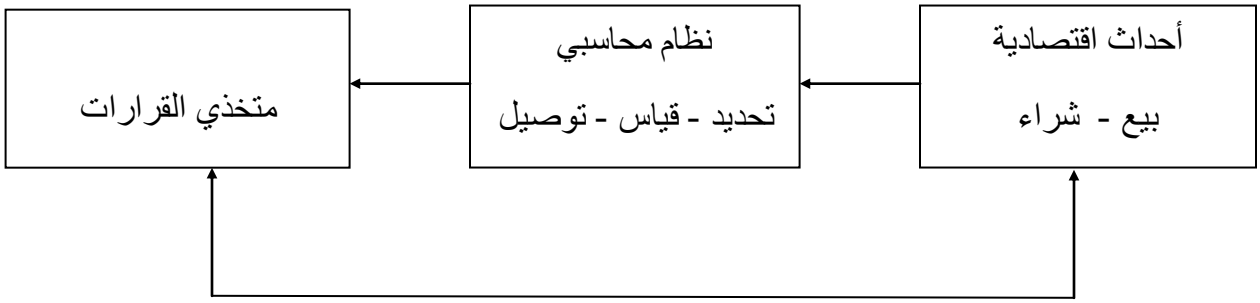
2- كما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها: عملية تحديد و قياس و تسجيل و توصيل المعلومات المالية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية إلى المستخدمين المهتمين بها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.إذا المحاسبة تعتبر حلقة الوصل بين المنشأة و متخذي القرارات ممن تربطهم علاقة بالمنشأة، حيث تقوم المحاسبة بدور توصيل المعلومات للمستفيدين منها.و تعتبر هذه الوظيفة من

[1] About IFAC , organization overview, www.ifac.org, consulté le 30/12/2014 à 18:00.

أهم وظائف المحاسبة، حيث أن للقرارات التي يتخذها المستفيدون من المعلومات الاقتصادية أثر على المنشأة، و الشكل التالي يوضح طبيعة العلاقة ما بين المنشأة و متخذي القرارات و اعتبار المحاسبة همزة الوصل بينهما.

3- كما أن المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد أطراف عدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

الشكل رقم 01: تأثير القرارات على المنشأة



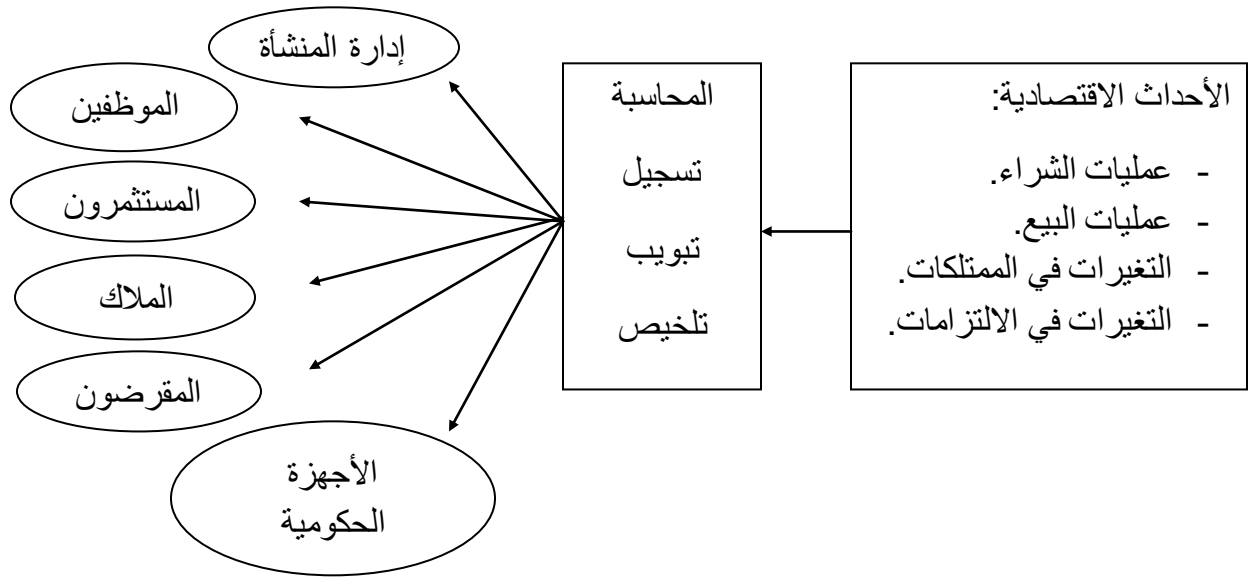
المصدر: الإطار النظري، مبادئ المحاسبة(1)، برنامج مساعد المحاسب الادارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ص3.

فالمحاسبة لنظام المعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات و المبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين.

هذه العملية تتم من خلال تسجيل و تبويب و تلخيص للأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد و إجراءات و أساليب مستمدة من المبادئ و الافتراضات المحاسبية و يمكن توضيح الدور الذي تقوم به المحاسبة من خلال الشكل التالي:

[1] دروس و محاضرات، الإطار النظري للمحاسبة تخصص محاسبة مالية، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية ص02.

الشكل رقم02: دور المحاسبة في النظام الاقتصادي



المصدر: دروس و محاضرات، الإطار النظري للمحاسبة، مرجع سابق ص2.

4- و يمكن أيضا تعريف المحاسبة على أنها نشاط خدمي و أن المنتج النهائي لهذا النشاط عبارة عن مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة و خارجها.[1]

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم التعريف التالي للمحاسبة: "هي مجموعة من المبادئ و الأسس و النظريات و المفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة و تبويبها و تلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة و تحديد المركز المالي في هذه الفترة و حتى يستفيد جميع الأطراف في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة".

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر، فقد تم تعريف المحاسبة في القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 في المادة الثالثة منه كما يلي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها، و تقييمها،و تسجيلها، و

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990، ص 155.

عرض كشوف يعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

المطلب الثالث: أهمية، أهداف، و وظائف المحاسبة:

1- **أهداف المحاسبة المالية:** لقد تطورت أهداف المحاسبة المالية تبعا لتطور حاجيات المؤسسة و محيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية،...) لذلك نجد أن للمحاسبة أهداف تقليدية و أخرى حديثة.

1-1- الأهداف التقليدية: و هي حساب كل من نتيجة الدورة و تحديد المركز المالي للمؤسسة.

1-**2- الأهداف الحديثة:** ويمكن ذكرها فيما يلي:

-تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرمرية لحساب و مراقبة مختلف التكاليف و تحديد أسعار البيع و القيام بمختلف التحصيلات المالية[2].

-تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من اجل وضع و متابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.

-توفير المعلومات المالية الملائمة للمستفيدين خارج المنشأة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية و قرارات منح القروض، وفي تقييم درجة السيولة النقدية و الموارد الاقتصادية المتوفرة للمنشأة.

- عرض البيانات و المعلومات المالية للمنشأة في صورة تقارير مالية دورية أو غير دورية بهدف استخدامها في تقويم أداء و ربحية المنشأة و تلبية احتياجات الأجهزة الحكومية من المعلومات اللازمة لها.[3]

[1] القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 ه الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 العدد 74، المادة 038، ص 03.

[2] عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر و توزيع الكتب جيطلي برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص 06.

[3] سليمان مصطفي الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2- أهمية المحاسبة المالية: تظهر أهمية المحاسبة على عدة مستويات نذكر منها:

2-1- على مستوى المؤسسة: تعتبر المحاسبة في المؤسسة أداة لمعرفة لنتائج السنة المالية المتمثلة في مختلف المؤشرات المحاسبية، كالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و النتيجة المالية....، و عليه فإنها:

-تسمح بمعرفة تطور الحالة العامة للمؤسسة.

-توفر المعلومات للمحاسبة التحليلية.

-توفر عناصر حساب الانحرافات أو الفوارق المتعلقة بتسيير الميزانية[1].

-تعتبر القاعدة الأساسية للتحليل المالي.

2-2- على مستوى الاقتصاد الوطني: تعتبر المحاسبة المالية من أهم مصادر تمويل المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط و متابعة عملية تنفيذها. كما أنها تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم و إدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة و المؤسسة.

3- وظائف المحاسبة المالية: للمحاسبة المالية أربعة وظائف هي:

3-1-التحديد: أي تحديد الأحداث الاقتصادية و العمليات المالية لأنها لغة المال مثل: بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع الأجور. أما العمليات غير المالية مثل: قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تهتم بها.

3-2- القياس: بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد، أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.

3-3- التسجيل: بعد تحديد و قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية بإتباعها الطرق العلمية السليمة و ذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.

[1] كنوش عاشور، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي scf، مجموعة محاضرات في مقياس المحاسبة، السنة الأولى، كلية ع إ ع ت، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.

3-4- التوصيل: لكي يتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها و قياسها و تسجيلها ينبغي توصيل نتائجها الى المستفيدين منها عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية. ثم يقوم المحاسب بتحليل و تفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات.

المبحث الثالث: الاطار الفكري للمحاسبة:

يركز الاطار الفكري للمحاسبة المالية على التقارير المالية كونها المرحلة النهائية لها و التي تعد مصلحة المستفيدين من داخل و خارج المؤسسة، ويعتمد إعداد هذه التقارير على مجموعة المعلومات المالية التي يحتاج اليها مستثمرو الأموال أو المساهمين أو المقرضين، والتي تمكنهم من اتخاذ قرارات تتعلق بالاستثمار في المؤسسات أو إقراضها، كما أن هناك مستفيدين آخرين ممن تكون لهم مصالح في المؤسسة مثل: الموردين، العملاء، الموظفين وكذلك الجهات الحكومية و البنوك.

المطلب الأول: الحاجة الى الإطار الفكري للمحاسبة و الغرض منه:

تولدت الحاجة للإطار الفكري للمحاسبة المالية الذي أصدرته لجنة المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة (IASC) عام 1989 وقام المجلس (IASB) بتعديله عام 2001 فيما يلي:

- التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة.
- زيادة و تعقد المشاكل المحاسبية سواء على المستوى النظري أو على مستوى الممارسات و ضرورة إيجاد حلول لتلك المشاكل تتمتع بالقبول العام.
- إساءة استخدام تقارير المحاسبة المالية في بعض الحالات، وظهور الغش و التضليل في الأرقام المعروضة في القوائم المالية، والتي مست أكبر الشركات في الو.م.أ و ما تزال الى حد الآن.
- الحاجة الى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي كنتيجة لعولمة رأس المال والأسواق المالية.
- تطور الفكر المحاسبي و تعدد الهيئات الدولية العاملة في مجال المحاسبة، الأمر الذي يحتم وجود مثل هذا الإطار الفكري للمحاسبة المالية.

الغرض من الإطار الفكري للمحاسبة المالية:

بهدف الإطار الذي وضعته لجنة معايير المحاسبة الدولية أساسا الى تحقيق ما يلي:

- مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق و التأسف دوليا فيما يتعلق بالتشريعات و المعايير المحاسبية و الاجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية عن طريق توفير الأساس اللازم لتخفيض عدد بدائل المعالجات المحاسبية المسموح بها في ظل المعايير الدولية.
- مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المعدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- توفير المعلومات للمهتمين بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن منهجية اللجنة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: خصائص ومستخدمي المعلومة المحاسبية:

بما أن المحاسبة نشاط يقوم على وظيفتي القياس و الاتصال، من خلال حصر، تجميع، تشغيل وتحليل البيانات الاقتصادية لغرض إعداد التقارير والقوائم المالية لإيصال تلك المعلومات لمختلف الأطراف التي لها اهتمامات بأنشطة المؤسسة، فإن الهدف النهائي للمحاسبة باعتبارها نظاما لإنتاج المعلومات،هو انتاج معلومة مفيدة ونافعة، وترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجيات معينة في ظل ظروف معينة، ولا تسمح لأي مستعمل بتقدير مردودية المؤسسة المستقبلية و الأخطار التي قد تواجهها.

للتمييز بين المعلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة، هناك عدة خصائص تميز المعلومة المحاسبية يمكن على ضوئها التمييز بين:

1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يقصد بالخصائص النوعية، الصفات التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين عند اتخاذ قراراتهم.

1-1- الخصائص الأساسية:

تعتبر خاصية الموثوقية و الملائمة من المواصفات الرئيسية بالنسبة للمعلومات المحاسبية لتكون مفيدة، وهذه المواصفات تميز المعلومة المفيدة عن المعلومات الأقل منفعة.

أ – الملائمة: la pertinence

نقول عن المعلومة أنها ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين و هذا إما بمساعدتهم على تقييم الأحداث السابقة ة الراهنة و المستقبلية أو بإثبات الأحداث السابقة و تصحيحها[1].و بالتالي فالملاءمة تعني ضرورة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات و القرار.

و لتوضيح الفكرة نشير إلى دور معلومة التكاليف المتغيرة و الثابتة في اتخاذ قرار قبول أو رفض طلبية الإنتاج، فتكون المعلومة الخاصة بالتكاليف المتغيرة ملائمة بينما الخاصة منها بالتكاليف الثابتة تكون غير ملائمة لأنها لا تغير من اتخاذ القرار و حتى تكون المعلومة ملائمة لابد أن تتوفر فيها الخصائص الثانوية التالية:

أ–1– التوقيت الملائم[2]:

تختلف المدة المحددة لاتخاذ القرار بطبيعة القرار نفسه، فهناك من القرارات التي لا تقبل التأخير و هناك منها ما يحتمل نوعا من الوقت، حيث أنه من المتفق عليه و المعروف أنه إذا لم تتوفر المعلومة عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على القرار.

أ–2– لقدرة على التنبؤ بالمستقبل:

لقد عرف البيان رقم 02 الصادر عن FASB [3] هذه القدرة على أنها:" هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة ".و يستفاد من هذه الخاصية في استخدام البيانات المحاسبية في نماذج اتخاذ القرارات كأساس للتنبؤ، و لقد حددت الجمعية الأمريكية للمحاسبة أربع طرق للاستفادة من مفهوم القيمة التنبؤية.

-الطريقة المباشرة: تزويد الإدارة بتنبؤات حول عنصر ما دون الرجوع للماضي.

-الطريقة غير المباشرة: تقديم بيانات عن أحداث ماضية لتمكين المستخدمين من التنبؤ بأنفسهم، مع افتراض وجود علاقة ارتباط قوية ما بين أحداث الماضي و أحداث المستقبل؛

[1] E.DUCASSE/A.jallet-Au GuSTE et d'autres, norme comptables internationales IAS/IFRS avec exercices d'application corrigés, De Boeck. Bruscelles.p13.

[2] مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية و خصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم، علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص 76.

[3] FASB : Financial Accounting Standard Board مجلس معايير المحاسبة الدولية

-طريقة اعتماد مؤشرات مرشدة: و ذلك انطلاقا من تحديد الأحداث التي تجر معها عندما تحدث أحداث أخرى و هذا من تجربة الماضي.و بالتالي في حالة حصول ذلك في الوقت الحاضر فإنه سيحدث تغييرات و تحركات لعناصر محددة في المستقبل.

-**طريقة المعلومة المعززة:** تهدف هذه الطريقة إلى وضع تحت تصرف المستخدم بيانات محاسبية، و هو بدوره يربطها بتغير في بيانات أخرى، و هذا مع المعرفة المسبقة بالعلاقة الممكنة ما بين هذه البيانات.

أ-3- القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:

إن القرارات الهامة التي تتخذ من قبل المستخدمين تكون بناءا على معلومات و انطلاقا من توقعات، لذلك فإن هذه المعلومات تلعب دورا مهما في تأكيد و تثبيت و تصحيح توقعات سابقة، كما أنها تقدم خدمات معلوماتية للمستثمرين ما يبين أن هناك ترابط بين التنبؤ والتقييم الارتدادي أو ما يعرف بالتغذية العكسية، أي معرفة رد فعل الغير والمحيط المعني بالقرار المتخذ، ومثال ذلك الدور الذي تلعبه التقارير المرحلية والقطاعية، فهي تمكن متخذ القرار وبتخفيض وتقليص درجة عدم التأكد لديه.

ب- خاصية الموثوقية: fiabilité.

تعني الموثوقية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية، و كما جاء بهذه الخاصية البيان رقم 02 لسنة 1980، حيث أشار إلى أن الموثوقية "هي خاصية المعلومات في التأكيد بأنها خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".

ويمكن الاعتماد عليها إذا وجد متخذ القرار انها تعكس الظروف الاقتصادية و الأحداث التي تعبر عنها، و تعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الاخطاء و التحيز ومعروضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق، ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية الثقة من جانب المستخدمين يجب ان توفر هذه الصفات: الصدق في التعبير(الأمانة)، القابلة للتحقق، الحياد.

ب-1- الصدق في التعبير:

يجب عرض المعلومات المحاسبية بأمانة وصدق، بحيث تعبر الأرقام عن الموارد و الأحداث بصدق دون تزييف أو تمويه، وهذا يعني أن تعبر المعلومات بأمانة عن المعلومات والأحداث، ومن

العوامل المؤثرة في أمانة العرض ضرورة الاهتمام بالمحتوى دون الشكل، أي الاهتمام بالعرض وفق الجوهر والواقع الاقتصادي وليس وفق الشكل القانوني. فبالنسبة للعمل المحاسبي و خاصة ضمن القوائم المالية، تمكن اثارة العديد من النقاط التي تطرح اشكالية الصدق في التعبير مثل:

- القيمة الدفترية للأصول، خاصة بعد مضي عدة سنوات واحتساب الإهتلاكات أو حتى في ظل عوامل اقتصادية خاصة مثل التضخم و الانكماش، فهل القيمة المتضمنة في القوائم المالية تعبر بصدق عن الحقيقة.

ب-2- القابلية للتحقيق:

أن الصدق يعني انعدام التحييز الداخلي، والقابلية للتحقق تعني تدخل طرف او اطراف خارجية خاصة المدققين أو المراقبين الحكوميين، والتأكد من اتباعهم نفس الطرق في التحقق من المعلومات المحاسبية الواردة في قوائم مالية معين، فإذا وجدت النتائج تختلف من مراقب إلى آخر، و تختلف عن تلك التي وجدت في الشركة، فمثل هذه المعلومات غير قابلة للتحقيق و يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ب-3- الحياد:

يقصد به تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد و عرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات باتجاه معين.

و لكي تكون المعلومات مثالية يجب أن تتوفر فيها الخصائص السابقة في نفس الوقت لكي تصبح أكثر نفعا لاتخاذ القرار، لكن الواقع العملي لا يوفر هذه الوضعية دائما، حيث يمكن أن تكون هناك مقايضة للخصائص بمعنى ارتفاع درجة خاصية مقابل انخفاض درجة خاصية أخرى مع تحقيق موازنة بينهما بدرجة معقولة.

1-2- الخصائص الثانوية:

أ-1- القابلية للمقارنة: comparabilité

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه و الاختلاف بين أداء المنشأة و أداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة.

أ-2- القابلية للفهم: intelligibilité[1]

إن القارئ للقوائم المالية يجب أن يتمكن من تكوين رأيه حول نشاط المؤسسة و ذلك من خلال القراءة السهلة و الواضحة للمعلومة المحاسبية.و يجب أن تكون لديه فكرة شاملة عن الصحة الاقتصادية و المالية للمؤسسة، لذلك فإن المعلومة المحاسبية يجب أن تكون سهلة الفهم من قبل مستخدميها، الذين نفترض أن يكون لهم مستوى و حد أدنى من المعارف حول قطاع الأعمال و المحاسبة، كما يكون لهم الرغبة في دراسة المعلومة المحاسبية بشكل عقلاني و جدي.اذن فأهمية المعلومة المحاسبية تكمن في الوضوح و سهولة فهمها و ترجمتها.

2- مستخدمي القوائم المالية:

يمكن تقسيم الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين يتفرع عن كل منهما عدة جهات و هي:

المجموعة الأولى:فئات من داخل المنشأة:و تشمل:

-**إدارة المنشأة:** الإدارة الناجحة لا تتحقق إلا من خلال اتخاذ قرارات رشيدة ووضع سياسات مستقبلية سليمة، وهذا لا يتأتى إلا من خلال التعرف على الوضعية المالية للمنشأة التي يقومون على إدارتها.

-**مالكي المنشأة:** هم الأشخاص الذين قاموا بتمويلها و لذلك يحرص هؤلاء على معرفة نتيجة أعمالها و مركزها المالي لمعرفة إذا ما كانوا قد حققوا ربحا نتيجة استثمار أموالهم في هذه المنشأة.

-**عمال المنشأة:** و الذين يتتبعون الوضعية المالية للمنشأة للاطمئنان على استمراريتهم في العمل من عدمها

المجموعة الثانية:فئات من خارج المنشأة و تشمل:

[1] SAHRAOUI Ali , Comptabilité Financiere-Conforme au SCF et aux norme IAS/IFRS- cours et exercices courigés-édition BERTI, alger, Algerie, 2011,p10.

-**المستثمرون**:على المستثمر أن يدرس الوضعية المالية للمنشأة التي سيستثمر فيها أمواله قبل أن يقدم على هذه الخطوة.

-**المحللون الماليون**: يهتم المحلل بالحصول على البيانات المحاسبية لتحليل وضعية المنشأة من أجل تقديم المشورة للمستثمرين حول أوضاع المنشأة بشأن التعامل بأسهمها و سنداتها في الأسواق المالية.

-**دائنوا المنشأة**: فالمعلومات المحاسبية تسمح لهم بالحكم على الوضع المالي للمنشأة و حركة النقدية فيها و مقدرتها على سداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها و لذلك نجد أن البنوك قبل منحها تسهيلات ائتمانية للعملاء تطلب منهم معلومات كافية عن المنشأة لتحليلها و دراستها.

-**الجهات الحكومية**: تهتم مصالح الضرائب مثلا بتحديد أرباح المنشأة بدقة لمعرفة الضريبة المستحقة عليها و تحديد حق خزينة الدولة فيها.

المطلب الثالث : الفروض و المبادئ المحاسبية:

من أدبيات المحاسبة التي شاع استعمالها و انتشر في كل الدول مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما(GAAP) والتي من صفتها القبول و الإجماع العام،و تحكم هذه المبادئ في مجملها خطوات و إجراءات الدورة المحاسبية التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة و تلبية احتياجات طلب المعلومات من مختلف الفئات المستعملة لها.

1- الفروض المحاسبية:

يبنى النظام المحاسبي على فرضين أساسين هما:

1-1- فرض الاستمرارية:continuité d'éxploitation

عند التفكير في إنشاء مؤسسة فإنه يفترض أنها سوف لن تتوقف عن مزاولة نشاطها في الأجل القريب، أي أن المؤسسين لا يفكرون في انقضاء أو تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية،و إنما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله، بمعنى آخر فإن التفكير في انقضاء أو تصفية المؤسسة ليس هو الغرض العادي من تأسيسها.

و قد جاءت المادة 07 من المرسوم 156/08 بهذا المبدأ كمايلي:" تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو

قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

و إذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية و مبررة و يحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق".

1-2- فرض الاستحقاق: comptabilité d'engagement:

يتم الاعتراف بالعمليات و الأحداث الاخرى عند حدوثها و ليس عند استلام أو دفع النقدية،كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

و قد أقر النظام المحاسبي المالي هذا المبدأ في المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 حيث ينص على " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها و تعرض في الكشوف المالية للسنوات التي ترتبط بها".

2- المبادئ المحاسبية:

المبادئ المحاسبية عبارة عن قواعد يسترشد بها المحاسب في إعداد الدفاتر، القوائم و التقارير المالية و من أهمها مايلي:

2-1- مبدأ الوحدة المحاسبية:(convention de l'entité):يقوم هذا الفرض على اعتبار أن الكيان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها[1]، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك.و الفكرة الأساسية لهذا المبدأ يكمن في تحديد و توضيح مسؤولية المؤسسة اتجاه الغير خاصة الملاك[2].

و لقد جاءت المادة 09 من المرسوم 156/08 بمايلي: " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومه و أعبائه و منتوجاته و أصول و خصوم وأعباء و منتوجات المشاركين في

[1] TAZDAIT Ali, Maitrise du système comptable financier, en références aux normes IFRS, Édition ACG, Algérie , 2009, p20.

[2] بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة المالية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15، ص04.

رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه، يجب أن لا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها "[1] .

2-2-مبدأ وحدة القياس النقدي:L'unité monétaire

يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد و تقرير تأثير العمليات المختلفة و إن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية و القوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.

و قد نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية الدولية.

و قد نصت المادة 10 من المرسوم 156/08 على:" يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.غير أنه من يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية و المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات تأثير مالي.

2-3- مبدأ الأهمية النسبية:Importance relative

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية.و لقد حددت المادة 11 من المرسوم 08 /156 مبدأ الأهمية النسبية:" يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة تمكن ان تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، تمكن جمع المبالغ الغير معتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.

يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية".

[1] المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد 27 الصادرة في 28 ماي 2008، المادة 09 ، ص11.

2-4- مبدأ استقلالية السنوات: indépendance des exercices:

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب تقسيم حياة حياة المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، وتحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة و اللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الاحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط، وهذا ما تضمنه المادتين 12 و 13 من المرسوم السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، اذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعيته قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

و لا يتم اجراء أية تسوية اذا طرأ حدث بعد تاريخ اقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الاصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات.

و يجب ن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

2-5- مبدأ الحيطة والحذر: principe de prudence:

يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديرهم لبعض الوقائع و الأحداث منها تحصيل الديون المشكوك فيها. ومبدأ الحيطة والحذر، هو ممارسة سلطة تقديرية للتوصل الى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل-الايرادات- أو التفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات.

ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ علي سبيل المثال الى خلق احتياطات سرية أو مخصصات اكثر مما يجب أو تخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات[1].

[1] سعد بوراوي، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الاشارة الى حالات التقارب مع الاطار الفكري لـ IAS/IFRS، ملتقى الوادي ص 14.

وقد أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 الى أنه يجب أن تستجيب المحاسبة الى مبدأ الحيطة الذي يؤدي الى تقدير معقول الوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة الى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا الى تكوين احتياطات خفية او مؤونات مبالغ فيها.

2-6- مبدأ الثبات:(ديمومة الطرق المحاسبية) principe de permanence des méthodes comptables:

حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية الاشارة الى ذلك في الجداول الملحقة. وقد جاءت المادة 15 من المرسوم 156/08 بنص هذا المبدأ: "يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترا ت المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر اي انشاء عن مبدا ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم".

2-7- مبدأ التكلفة التاريخية: le cout historique:

يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية. حيث ورد في المادة 16 من المرسوم 156/08: "تفيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتفرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير ان الأصول والخصوم الخصوصية مثل الاصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية".

لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقاداتفي حالة ارتفاع مستويات التضخم.

2-8-مبدأ المطابقة بين الميزانية الاختتامية والميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

2-9- مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

من الضروري محاسبة المعلومات المالية والأحداث الاخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني. الواقع أن هذا المبدأ غير معمول به في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها استنادا لإجراءات قانونية (الجزائر، فرنسا،...)، فأساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذة العناصر، الأمر الذي يتعارض مع الواقع الذي قد يصادف في المؤسسات التي تتحصل على ذمتها (استثماراتها) عن طريق قرض الايجار حيث تعتبر عملية ايجار (عدم نقل ملكية) من الناحية القانونية، وتعتبر من الناحية الاقتصادية عملية بيع وشراء.

وهذا ما نصت عليه المادة 18 من المرسوم 156/08 :"تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني".

2-10-مبدأ عدم المقاصة: Non compensation

ينص هذا المبدأ على عدم إجراء مقاصة بين الموجودات و المطلوبات و بين الدخل و المصروفات، إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة و تعكس جوهر العملية أو الحدث أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي دولي آخر.و قد جاءت المادة 15 من القانون 11/07 بمايلي: " لا يمكن إجراء مقاصة بين عناصر من الأصول و عنصر من الخصوم،عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات باستثناء أن تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية ".

2-11- مبدأ تحقق الإيراد:

وفقا لهذا المبدأ فإن تحقق الايراد محاسبيا يكون عن إتمام عملية بيع السلع و تسليمها للعميل أو عند تقديم الخدمات التي تؤديها المنشأة و ذلك بصرف النظر عن عملية البيع أو تقديم الخدمة اتمت نقدا أم على الحساب.

2-12- مبدأ مقابلة الايراد بالمصروف:

أي أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية فإن المصاريف المرتبطة بتلك الايرادات ينبغي أن تخصم منها للوصول إلى صافي الدخل الخاص بهذه الفترة، و بناءا على ذلك فإن نتيجة الأعمال ستكون ربحا إذا كانت الايرادات المحققة خلالها تتجاوز قيمة النفقات المرتبطة بها بينما تكون خسارة إذا كانت الايرادات المحققة خلالها أقل من النفقات.

2-13- مبدأ الافصاح الكامل:

يتطلب هذا المبدأ أن تكون القوائم المالية التي تصدرها المنشأة كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية و الحقائق للتعبير الصادق عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة، بعبارة أخرى يقضي هذا المبدأ بمنع إخفاء أية معلومة تجعل القوائم المالية مضللة لمن يستخدمها في عملية اتخاذ القرار.

2-14-مبدأ الموضوعية:

يقضي هذا المبدأ أن تعتمد المحاسبة على أدلة و قرائن موضوعية في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية للمنشأة، و من أهم هذه القرائن المستندات المؤيدة بالقيم التي تظهر بها كما يقضي مبدأ هذا المبدأ أيضا بالتحقق الفعلي من وجود الأصول خلال عملية الجرد.

2-15-مبدأ القيد المزدوج:

يعد من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية و يعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية و نماذج التوحيد التي تتبناها.ويقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها أي مؤسسة في طرفين مدين و دائن بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة.

خلاصة الفصل

لقد تزايدت مع مر الزمان حاجة الوحدات الاقتصادية في مختلف الدول إلى المحاسبة لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية في المؤسسة سواء تعلق الأمر بالدول المتطورة أو الدول النامية. و بالرغم من أن المحاسبة كان يقتصر دورها في في البداية على عرض المعلومات للملاك بهدف تمكينهم من مراقبة و تقييم اداء الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم، فقد اتسع الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من الخارج،و لكي تتم هذه العمليات باستمراركان لابد على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة و الارتباط بينها و بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.إلا أن ذلك لا يكفي إذا لم تتوفر الاطر القانونية التي تنظم و تضبط الممارسة المحاسبية.لذلك لجأت الدول إلى إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة و التي منحت لها مهمة وضع و إصدار معايير محاسبية و التي من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع و الخدمات و رؤوس الأموال.

هذه المعايير المطبقة في عدة دول من العالم تعمل على توفير معلومة مالية موثوق بها بفضل استنادها على إطار تصوري للمحاسبة و على مبادئ و قواعد محاسبية تعكس الواقع الاقتصادي للتعاملات و الأحداث تجعل من القوائم المالية المعدة توضح الصورة الحقيقية و الصادقة للأوضاع المالية و نتائج المؤسسة.

و هذا ما سنتطرق إليه في الفصل القادم حيث سنتناول معايير المحاسبة الدولية من حيث نشأتها، مفهومها، أهميتها، و المؤسسات المهنية المسؤولة عن إصدارها.....

الفصل الثاني

تمهيد الفصل:

أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال تختلف بمحتواها و طرق تطبيقها من بلد لآخر، لذلك فإن الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة له تأثير على قدرة المستثمرين الدوليين و المؤسسة على فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية و المالية.

لذلك وجب على المؤسسات التي ترغب في الوصول إلى مصادر التمويل الدولية و الحصول على شروط تمويل تفضيلية، أن تعمل على تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات التي يعبر عنها المحللين و المستثمرين الدوليين المنتمين في الأصل لثقافات مختلفة، و بالتالي الوصول إلى نتائج مختلفة. ما دفع بمختلف الدول إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات جذب رؤوس الأموال وجعل الحاجة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية تزداد، و أصبح من الضروري إنشاء هيئة خاصة تهتم بتوحيد و اتساق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر العولمة أهم المظاهر التي تميز العصر الحالي، و أصبح الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة هدف أغلب الدول، و أن عدد المنضمين إليها أصبح حوالي أربعة أخماس دول العالم كما أن قوة الأمم المتحدة قد تعززت و صارت مسؤولة عن التنمية الاقتصادية و دراسة معدلات النمو في الدول الأعضاء.

كما أن قوة الشركات متعددة الجنسيات قد تعاظمت في كل أنحاء العالم، بالإضافة إلى أن ثورة المعلومات و الانترنت التي آل إليها العالم أدت إلى تعزيز العولمة و تدفق المعلومات التي لن تكون لها فائدة ما لم تكن قابلة للمقارنة و التي تعتمد على معايير و أسس للقياس تختلف من دولة لأخرى، لذلك فكل ما سبق أدى إلى ظهور مصطلحات جديدة استجابة لهذه المرحلة المتقدمة من عمر التجارة الدولية من بينها " المحاسبة الدولية ".

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية:

هناك عدة تعاريف لمعايير المحاسبة الدولية يرجع إلى تعدد مجالاتها و عدم تجانسها، حيث أن هناك من يستخدم مفهومها كمرحلة من مراحل التطور التاريخي للمحاسبة، في حين تعرف من جهة أخرى باعتبارها تهتم بالمشاكل العملية و الفنية للأقسام و الفروع الأجنبية، و أحيانا تعتبر مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية.

لذلك فإن تقديم مفهوم محدد و واضح لمعايير المحاسبة الدولية ليس بالأمر السهل حيث عرفها "WOLWES " على أنها " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب و المشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات"[1]

كما عرفها " JENNING " بأنها " مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دوليا و التي تحكم الممارسات العملية للمهنة".

و عرفها " MUELLER " بأنها " تلك المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول[1].

[1] هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الملي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17/18/01/2010 ،ص03.

مما سبق يمكن أن نستنتج أن المحاسبة الدولية هي " محاسبة تهتم بوضع إطار نظري و عملي للممارسات و المقارنات المحاسبية المختلفة و الناتجة عن أحداث و عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة، و المتمثلة في المعايير المقبولة قبولا عاما و التي تستعمل على نطاق دولي و خصوصا من قبل الشركات متعددة الجنسيات و العابرة للقارات.

المطلب الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية و أهدافها:

ظهرت معايير المحاسبة الدولية إستجابة لعدة أسباب و تحقيقا لمجموعة من الأهداف كما يلي:

1- أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية:

بدأ الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية في الفترة الأخيرة لعدة أسباب نذكر منها:[2]

أ- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛

ب-تضاعف حجم الاستثمارات في مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة و التي يتوقع زيادة حجمها أكثر فأكثر فيمايأتي؛

ج-زيادة و تطور و تنوع الشركات الدولية خاصة الشركات متعددة الجنسيات؛

د- الحاجة إلى معايير دولية تساعد و تساهم في توجيه و ترشيد العمليات التجارية و المالية؛

هـ-تعدد العملات الأجنبية و أسعار الصرف في دول العالم و خاصة الشركات الفرعية للشركة الأم في عديد الدول.

2- أهداف معايير المحاسبة الدولية:

إن الهدف الأساسي الذي تعمل من أجل تحقيقه معايير المحاسبة الدولية هو تقديم معلومات تتسم بالملاءمة، القابلية للفهم، التحقق و المقارنة على المستوى الدولي إلى مختلف المستخدمين لهذه المعلومات و ذلك لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة. و من أجل السعي إلى تحقيق هذا الهدف فإن معايير المحاسبة الدولية تحاول تحقيق مايلي:

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة و للنشر و التوزيع، مصر، 2005، ص20.

[2] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، الأردن،1995، ص23 – بتصرف –

أ- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة من أجل الوصول إلى أسباب الاختلافات و التشابهات المحاسبية بين هذه الدول، و المساعدة في التوصل إلى النظام الأكثر ملاءمة لاحتياجات كل دولة حسب مناخها الاقتصادي و عوامل مختلفة أخرى؛

ب-المساعدة في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول و من ثم التوصل إلى أسس و قواعد محاسبية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛

ج-جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية و كذا تسهيل قراءتها من خلال توفير المعلومات المحاسبية الضرورية و جعلها موحدة و ملائمة و مقابلة للمقارنة؛

د- إظهار أسباب الاختلافات في المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية المختلفة، و محاولة توفير الحلول لهذه المشاكل المحاسبية المتجددة؛

هـ-المساعدة في معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة، و تسهيل عملية المراجعة أمام هذه الشركات بزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.

المطلب الثالث: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية:

لقد ظهر الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية على المستويين المهني و الأكاديمي في العقود الأخيرة من القرن السابق و ذلك على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخا دوليا و منذ القدم، حيث تم تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها ايبرمع المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن: المرحلة ما قبل 1972 و المرحلة ما بعد 1972[1]، حيث اعتبرت سنة 1972 نقطة تحول أساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية.

1- قبل سنة 1972:

خلال هذه الفترة لم يتم بذل جهود واضحة لتقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، حيث كانت التطورات في المحاسبة تتم فقط من خلال عقد المؤتمرات و الملتقيات الدولية بين المحاسبين و ذلك من أجل تبادل المعلومات و وجهات النظر و الخبرات بين مختلف الدول، و نذكر من هذه المؤتمرات:

[1] محمد مبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ، بتصرف.

أ- مؤتمرات المحاسبة الأمريكية (AIC)، حيث عقد أول مؤتمر لها عام 1949 ثم تلتها عدة مؤتمرات بعد ذلك عدة مؤتمرات اهتمت بالمشاكل المحاسبية الدولية؛

ب-مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين(UEC): حيث تم تأسيسه عام 1951 و الذي يضم في عضويته 12 جمعية محاسبية مهنية لكل من (النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا الغربية، لوكسنبورغ، هولندا، البرتغال، اسبانيا و سويسرا) و عقدت بعدها عدة مؤتمرات اهتمت بالمشاكل المحاسبية في اوروبا؛

ج-مؤتمرات الاتحاد المحاسبي لآسيا و المحيط الهادي(CAPA): حيث عقد أول مؤتمر له سنة 1957 في مانيلا، و تلته العديد من المؤتمرات التي تركزت مواضيعها حول المشاكل المحاسبية في آسيا و الباسيفيك.

و قد ساهمت هذه المؤتمرات في حل المشاكل المحاسبية المحلية للدول، كما أنها ساهمت في نقل الأفكار و الطرق المحاسبية بين الدول في هذه الأقاليم، كما أن عقد هذه المؤتمرات كان ضروريا لمعرفة الاختلافات بين الدول و العمل على تضييقها.

2- بعد سنة 1972:

أسفرت المؤتمرات الدولية السابقة عن مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية و انبثق عنها ميلاد منظمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، و ذلك في مدينة سيدني الأسترالية من خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة و هما:

لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 ، لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977.

لتتوالى عدة منظمات و لجان دولية بعد ذلك منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول و لجنة الاستثمار الدولي للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية سنة 1981، و التي تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية.

بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المعاهد و الجمعيات المحاسبية مهنيا و أكاديميا في تطوير المفاهيم و المبادئ و الإجراءات المحاسبية، و على وجه الخصوص الجمعيات و المجالس و المعاهد الآتية:

- جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA)

- هيئة تداول الأوراق المالية(SEC)The Securities Exchange Commission
- مجلس مبادئ المحاسبة(APB)Accounting Principal Board
- مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) Financial Accounting Standards Board
- الجمعية الوطنية للمحاسبين(NAA) National Association Of Accountants
- مجلس معايير محاسبة التكاليف
- المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين
- الاتحاد الدولي للمحاسبين
- لجنة معايير المحاسبة الدولية

و لقد شهدت العقود الأخيرة تطورات مهمة بإقدام العديد من الدول المتطورة منها و النامية على تبني توصيات و معايير المحاسبة الدولية، ففي سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل(IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما زاد قبول المعايير الدولية كأساس للإفصاح المحاسبي من خلال صدور قانون الاتحاد الأوروبي سنة2002 يلزم بموجبه جميع الشركات الأوروبية الكبرى بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية و الإفصاح المالي و ذلك ابتداءا من سنة 2005، ليتم تعميم تطبيقه على الشركات في كثير من دول العالم، و من بينها الجزائر التي بدأت العمل به سنة 2010 و ذلك بفضل القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و القرار المؤرخ في 26 جوان2008.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في معايير المحاسبة الدولية و المشاكل التي تواجهها:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على المحاسبة الدولية و التي يمكن تلخيصها فيمايلي:

- الاستثمارات الأجنبية المباشرة: بما أن الاستثمار الأجنبي يتم عن طريق الشركات الدولية و ذلك من خلال تدفق السلع و الخدمات و رؤوس الأموال من البلد الأم إلى الدول الأخرى، و هذا بهدف توسيع أسواق هذه الشركات في مختلف الدول، فإن ترجمة هذه المعاملات يعتمد على المحاسبة الدولية و بالتالي فإن هذه الاستثمارات تؤثر عليها من خلال عمليات الصرف و ترجمة العملة الأجنبية بهدف المعالجة المحاسبية و إعداد القوائم المالية؛
- الشركات الدولية: هي الشركات التي تمارس أنشطتها الاقتصادية و التي تمتد وراء حدود أكثر من دولة، و ظهور هذه الشركات تبعه تغيرات جوهرية في البيئة المحاسبية منها ازدياد مشكلة

عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية، أسعار التحويل و إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، بالإضافة إلى انتشار هذا النوع من الشركات في مختلف أنحاء العالم يتطلب وجود أنظمة محاسبية و معايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستمرين الأجانب؛

- شركات المحاسبة الدولية: لقد أدى النمو الكبير و السريع للعمليات التي تقوم بها الشركات الدولية إلى اهتمام المحاسبين المهنيين بشكل متزايد بالمشاكل المترتبة عن هذه العمليات، حيث أصبح من الضروري أن يتمتعوا بالمعرفة الواسعة للمواضيع الاقتصادية و المالية على المستوى العالمي بالإضافة إلى معرفة و تقدير الاختلافات الثقافية و اللغوية و الاقتصادية و الاجتماعية.....و ذلك حتى يتكنوا من التمتع بالثقة الدولية، و هذا ما جعل هذه الشركات تتحرك على المستوى الدولي لإيجاد حلول المشاكل التي تواجهها و زبائنها، و بهذا تكون قد ساهمت بشكل أو بآخر في زيادة أهمية المحاسبة الدولية[1] ؛
- أسواق رأس المال العالمية: لقد أدى ظهور أسواق رأس المال العالمية دورا مهما في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، و ذلك باعتبارها مصدر خارجي للتمويل، و بما أن المساعدة في التوزيع الأمثل لرأس المال يعتبر جزءا أساسيا من وظائف المعلومات المحاسبية فإن نمو أسواق رأس المال العالمية و ما تتطلبه أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية؛
- نظام النقد الدولي: نتيجة لنظام النقد الدولي و الذي من خلال أسعار الصرف و تدفق رؤوس الأموال و التعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات، تنجم مشاكل أسعار الصرف و التي تؤدي إلى مشاكل على مستوى المحاسبة الدولية و ذلك لأن المعاملات بالعملة الأجنبية تعتبر من أهم العناصر في المحاسبة الدولية[2].

و بما أن الهدف من المحاسبة الدولية هو الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة و الحد من الاختلافات و الفروقات الموجودة في الأنظمة و القواعد و المبادئ المحاسبية، فإن هذا الهدف يطرح عدة إشكالات تتعلق باختلاف نظم التكاليف، نوعية التقارير الخاصة بالشركات، مستوى الإفصاح عن المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية و أساليب إعدادها و كذا المعايير المحاسبية المعتمدة في ذلك إلى جانب مشكلة الاختلاف في طرق المراجعة و تباين المعايير من دولة إلى أخرى.

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 29، - بتصرف -

[2] شنوف شعيب، الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2008، ص 22، - بتصرف -

المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي و الجهود المبذولة لتحقيقه:

إن النمو الكبير في حجم الأنشطة الاقتصادية و الانتشار الواسع و السريع للشركات متعددة الجنسيات، و تعاظم الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية و شركات المحاسبة الدولية ترتب عليه توسع قاعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية و التي تختلف في محتواها من بلد لآخر، و ذلك نتيجة التباين في طرق إعدادها حسب النظام المحاسبي المتبع في كل بلد. كما أظهر أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قابلة للمقارنة، مفهومة، مقروءة و مفيدة لمستخدميها. من هنا كان لابد على المؤسسات التي تبحث عن مصادر تمويل دولية أن تعمل على تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات للمحللين و المستثمرين الدوليين على مختلف ثقافاتهم و جنسياتهم.

و حتى يتحقق ذلك كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من التوافق بين اسس إعداد القوائم المالية و ما تحتويه من معلومات، من هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة. حيث قامت العديد من المنظمات المحلية و الإقليمية و الدولية بمحاولات لتسوية بعض الاختلافات المحاسبية كان من أهمها تلك الجهود التي أدت إلى تأسيس هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) سنة 1973 و التي كانت مهمتها إعداد المعايير المحاسبية و السهر على ضمان اعتمادها دوليا.

المطلب الأول: مفهوم و طبيعة التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي:

بالرغم من أهمية التوافق المحاسبي و اتجاه العديد من الهيئات الدولية للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يتمكن من تحديد مفهوم تصوري له، كما انه نجد إشكالية الخلط بينه و بين مفهوم التوحيد باعتباره الهدف الأسمى الذي يوحد الممارسة المحاسبية الدولية، لكن هذه المرحلة تعتبر نهائية يرجى الوصول إليها لأنها بعيدة المنال نظرا لعدة عوامل و منها على الخصوص اختلاف الممارسات المحاسبية و تأثيرات تباين التشريعات، لذلك تسبق هذه المرحلة عدة مراحل.

و قد بدأت أولى المحاولات للتوافق سنة 1966 من طرف مجموعة من الطلبة الأمريكيين، الانجليزيين و الكنديين بمساعدة و دعم المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين القانونيين(AICPA) و

ICAEW و CICA (Canadian Institute of Chartred Accountants) عن طريق تأسيس مجموعة تهدف إلى مقارنة التطبيقات و الممارسات المحاسبية في الدول الثلاثة.[1]

و قد قامت هذه المجموعة بتشجيع المحاسبين على التخلي عن الاختلافات المحاسبية و ذلك بالدعوة إلى تأسيس منظمة دولية تهتم بوضع معايير محاسبية صالحة للاستعمال العالمي.

و قد خلصت هذه الأعمال من قبل هؤلاء الباحثين إلى فهم الطرق الواجب اتباعها للتقليل من الاختلافات من أجل الوصول إلى خلق نظام يمكن تطبيقه في مجموعة هذه الدول.

كما أن الأبحاث في هذا المجال قد أفضت إلى استعمال مفاهيم مختلفة في إطار موضوع التوافق المحاسبي و التي نذكر منها: المقارنة– التوافق (التناسق)– المعايرة و التوحيد.

1 – المقارنة(COMPARAISON):

و ذلك لمقارنة المنتوجات المحاسبية و خاصة القوائم المالية، بغرض استعمالها أو في حالة الشركات متعددة الجنسيات بغرض توحيدها و التعامل معها؛[2]

2 – التناسق(HARMONISATION):

تؤدي عملية مقارنة القوائم المالية إلى اختلافات في ترجمة عمليات متشابهة و التعبير عنها محاسبيا بطرق مختلفة، و ذلك نتيجة اختلاف الممارسات و التطبيقات، لذلك لابد من العمل على إيجاد تناسق دولي في المجال المحاسبي.

و قد تعددت التعاريف التي أعطيت للتناسق المحاسبي، حيث يمكن تعريفه على أنه التقليل من الاختلافات في التطبيقات المحاسبية من أجل السماح و التمكن من المقارنة في الوقت(في المؤسسة ذاتها) وفي المكان(في حالة عدة مؤسسات)[3].

---

[1] Lakhdar KHELLAF, Les normes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algerie- cas du système comptable et financier (scf), thèse de doctorat en sciences de gestion, FSECSG, université de BATNA , ALGERIE,2014,p-p :35-36.

[2] مختار مسامح،توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية،التسيير و العلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر، 2011،ص 156.

[3] A. Kaddouri, A.Mimmeche, courd de comptabilite financiere selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 , ENAG edition, Alger,ALGERIE, 2009, p 20.

كما يمكن تعريفه على أنه " سياق سياسي يهدف إلى تقليل الاختلافات المحاسبية عبر العالم من أجل زيادة التوافق و التناغم و المقارنة بينها "[1].

ويعرف كذلك بأنه محاولة لجمع الأنظمة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج و توحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الإتفاق و نقاط الإختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها[2]

3- المعايرة (Normalisation):

تعني وضع معايير مقبولة من الجميع وقابلة للتطبيق في كل الحالات وبنفس الطريقة.

وتهدف المعايرة حسب B.COLLASSE الى تطبيق معايير معروفة ومحددة في نفس المساحة الجيوسياسية والتي تعمل على تحقيق التوحيد في التطبيقات المحاسبية في نفس تلك المساحة[3].

ويعتبر المعيار نموذج معترف به من السلطة للقياس، كما أنه يعتبر بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها و ايصال المعلومات للمستفيدين[4].

4- التوحيد(la standardisation):

عرف (AFNOR)[5] التوحيد المحاسبي على أنه سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات و نواتج العمل بتوحيدها تبسيطها. كما تناول المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع لسنة 1982 تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه كما يلي[6]:

- يهدف التوحيد الى تحسين المحاسبة
- فهم المحاسبات واجراء الرقابة عليها
- مقارنة المعلومات المحاسبية

[1] Brigitte RAYBAUD-TURILLO, les processus de normalisation comptable, un exemple de droit Postmoderne, revue internationale de droit économique de Boeck supérieur, 2001/1 p 10.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 268.

[3] Lakhdar KHELLAF, opcit, p 37.

[4] حكمت احمد الراوي، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 45.

[5] AFNOR : **A**ssociation **F**rançaise de **N**ormalisation

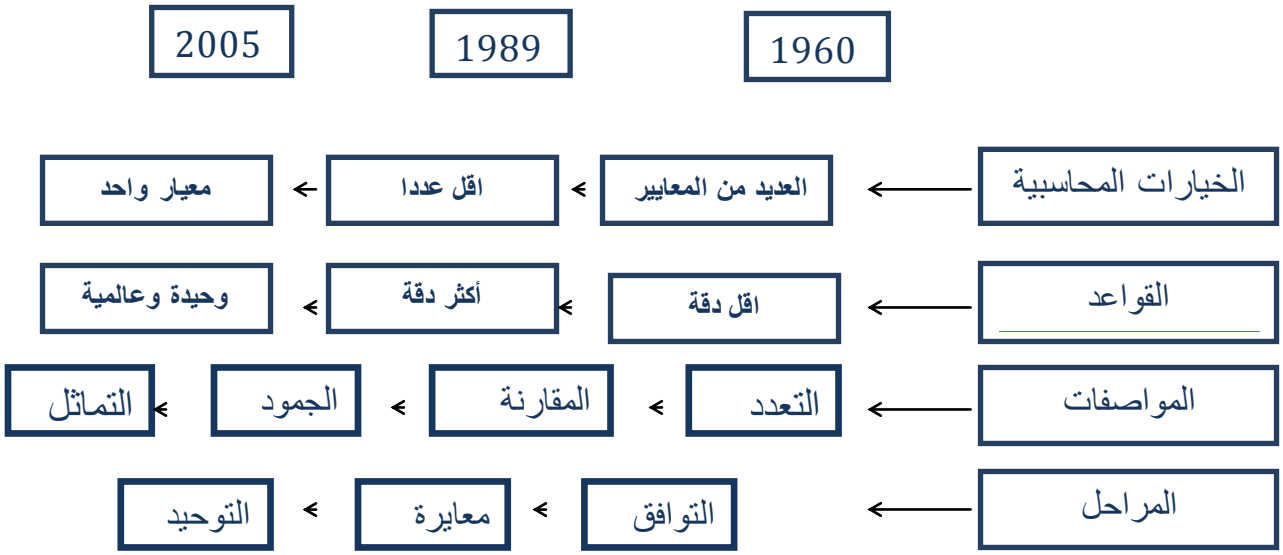
[6] مداني بن بلغيث، اشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر) مقال ضمن مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002، ص 53

- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط و الأمة
- إصدار الإحصائيات

كما أن التوحيد عبارة عن مجموعة من القواعد الجامدة والتي تتطلب تطبيق معيار واحد وعدم قبول أية اختلافات على مستوى المحلي، فهي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي. فهو يأخذ بمبدأ "مقياس واحد يناسب الكل one size fit all "[1].

و يسمح هذا المصطلح بالوصول الى التوحيد الكلي في القواعد وليس في الواقع التطبيقي، لانه يقود الى تبني معيار محاسبي واحد يتم تطبيقه على المستوى العالمي. وهذا ما يتم اعتباره شيئا من المستحيل لعدة أسباب (نذكرها لاحقا).و لفهم هذه المصطلحات بشكل جيد، سنقدمها في هذا المخطط:

الشكل رقم 04: العلاقة بين التوافق، المعايرة و التوحيد



Source : Lakhdar Khllaf, , Les normes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algerie-cas du système comptable et financier (scf), thèse de doctorat en sciences de gestion, FSECSG, université de BATNA , ALGERIE,2014.p38.

مع هذا فإن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير، وذلك لأن كل دولة لها قواعدها وثقافتها، فلسفتها وأهدافها على المستوى المحلي، وهذا ما يؤدي الى ظهور القواعد و المقاييس الخاصة لكل دولة

[1] فريديريك تشوي واخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد حجاج،المحاسبة الدولية دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2004، ص 349.

حيث يعتبر التوافق المحاسبي ثمرة إنتاج العولمة التي تربط ارتباطا وثيقا بالتقدم التكنولوجي وهو عامل تضاعف المبادلات في السلع والخدمات على المستوى الدولي الذي هو في تطور و نمو مستمر، خروج رؤوس الأموال، فتح الحدود للمؤسسات، الذي يشجع الإستثمارات المباشرة في الخارج وكذلك تأسيس منظمات عالمية مثل البنك الدول(BI)، صندوق النقد الدولي (FMI)، المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، ومن بين هذة المنظمات نجد (IASB) مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي منظمة مكلفة بتحقيق التوافق في المحاسبة على المستوى الدولي عن طريق إعداد معايير دولية والتي يزداد عدد المنخرطين فيها يوما بعد يوم.

ويتحقق التوافق المحاسبي على مستويات ثلاث هي:

- المستوى الوطني (المحلي): مثل الجزائر، فرنسا...حيث أصبح بوضوح أن هذه الخطوة جد ضرورية.
- المستوى الجهوي: لدينا كمثال الاتحاد الأوروبي أين يقوم الاقتصاد على معايير موضوعة عن طريق توجيهات ثم التبني الجدي والناجح للمعايير المعدة من طرف(IASB).
- المستوى الدولي: نجد معايير المحاسبة الدولية والتي تناقض معايير المحاسبة الأمريكية US.GAAP والتي ينتظر أن يتم التوافق بينها مستقبلا.

المطلب الثاني: مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي:

انطلاقا من نتائج الدراسات التي أجريت حول إشكالية تنوع و اختلاف معايير المحاسبة الدولية المطبقة على المستوى الدولي، يمكن تحديد أهم المزايا التي يوفرها التوافق المحاسبي الدولي كالآتي:

- توفير عناصر القبول العام، المصداقية والقابلية للمقارنة التي تعد من عناصر الكفاءة والفعالية للبيانات المالية [1]، مما يمنع ثقة المتعاملين في أسواق المال الدولية في هذه البيانات مما يشجع على حدية تدفق الاستثمارات الدولية لهذه الأسواق وبالتالي زيادة كفاءتها.
- تسهيل عمليات إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات والعاملة في أكثر من دولة والتي تتميز بتباين السياسات والتطبيقات المحاسبية.

[1] محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة ابحاث اليرموك، سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 14، عمان-الأردن، 1993، ص 318-بتصرف-

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات الدولية الوقت والمال، حيث يتم إعداد مجموعة واحدة من البيانات المالية بدلا من إعداد مجموعتين إحداهما معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تعمل فيه، والأخرى معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا التوافق يسمح للشركة الأم بتصميم نضم معلومات متكاملة تتوفر على معلومات منسقة عن الفروع تلائم أغراض المتابعة والتخطيط وتقييم الأداء.
- يسهل التوافق المحاسبي الدولي على الشركات العالمية عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة نقص الموارد المحلية، وذلك باللجوء الى القروض أو رؤوس الأموال والتي يعتمد أصحابها على معايير المحاسبة الدولية في اعداد التقارير المالية لأن المعلومات المنشورة في هذه الاخيرة تكون أكثر ملاءمة وقابلة للمقارنة مما يشجع المستثمرين والمقترضين الى الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم قرض الاستثمار والاقتراض ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم.
- وبالنسبة للدول النامية، فإن التوافق المحاسبي الدولي سيشجع الجهات المخولة لوضع المعايير المحاسبية المحلية على تحسين مستوى ونوعية هذه الاخيرة وذلك من أجل أن تتميز بصفة القبول العالمي، والتي ستوفر لهذه الجهات الكثير من الجهد والوقت والمال، ذلك أن توفر توافق محاسبي دولي للمعايير الدولية سيكون مرجعا ومصدرا لهما يتم الرجوع إليه أثناء وضع و تطوير المعايير المحلية.

واذا كان التوافق المحاسبي الدولي تلك المزايا التي تجعله أمرا مرغوبا على المستوى الدولي، فإنه يواجه مجموعة من المشاكل والعقبات التي تعترض تحقيقه والتي يجب على الجهات المسؤولة عن ذلك مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار، والتي نذكر أهمها فيما يأتي:

- **المعوقات الاقتصادية والتشريعية** [1]: حيث أن أفراد المجتمع المالي يحتاجون الى معلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد الأطراف المختلفة بالمعلومات الضرورية والتي تعمل ضمن نظام اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق و إجراءات محاسبية معينة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تباين الدول في تطبيقها للقوانين والتشريعات التي تمثل انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية.

[1] آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، خلال الفترة 2010-2013 أطروحة دكتوراه في ع.الإقتصادية فرع النقود والمالية، ك ع إ ع ت ع التسيير جامعة الجزائر 03 –الجزائر 2013-2014، ص112 –بتصرف-.

- تعود المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية على المعايير الوطنية، وذلك ما يصعب عليهم الانتقال إلى قراءة قوائم مالية ثم إعدادها بطرق محاسبية أخرى خصوصا في حالة ضعف الثقافة المحاسبية عند هذه الفئة من المستخدمين [1].
- عدم توفر بعض الدول على منظمات حكومية أو غير حكومية مسؤولة عن الإشراف ومراقبة الالتزام بالمعايير المحاسبية بتلك الدول، وذلك ما يصعب علي تلك الدول إلزام الشركات المحاسبية بالمعايير الدولية على عملية تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة، ولعبت دورا رئيسيا في شرعيتها وقامت بإلزام المؤسسات والشركات التي تشرف عليها بالامتثال بهذه المعايير.
- إصدار المعايير المحاسبية الدولية يتم في شكل نصوص عامة ويتم ترك التفاصيل لكل دولة حسب احتياجاتها، حيث أنها تتماشى فقط مع الأحداث الدولية التي تلائم معظم الدول والتي تبدي حاجة ملحة لها دون الأخذ بعين الاعتبار إذا ما كان هذا المعيار يلائم ظروف دولة وعدد معين من الدول.
- أغلبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية لأنها لا تتوفر على أسواق مالية على درجة عالية من الكفاءة والتي تفرز قيم سوقية يمكن الاعتماد عليها في التقييم المحاسبي.
- القصور في الالتزام بالتنفيذ حيث أنه لنجاح عملية يجب توفر القوة القانونية لأنها تضمن تنفيذ والتزام المؤسسات بالمعايير الصادرة في الدول.
- إصدار المعايير المحاسبية يتم باللغة الإنجليزية، لذلك فإن ترجمتها غلى اللغات الوطنية من غير الإنجليزية أفقدها مضمونها الأصلي وهذا ما جعل مبادئ تطبيقها يختلف على مبادئها الأصلية.

لذلك فإن كبار المحاسبين يطلبون ترك فكرة الوصول الى نظام محاسبي عالمي جانبا،لأن ذلك من الصعوبة بما كان، حيث أنهم يرون أن زيادة التعاون الدولي له دور كبير في تقليل الإختلافات والتغلب على العوائق التي تواجه التوافق المحاسبي ينصح المحاسبون بفهم أفضل لكفاءة النظم الاقتصادية والمحاسبة، كما ينصح أيضا بتشكيل هيئة دولية من المحاسبين الاقتصاديين والسياسيين وأساتذة الجامعة لتصنيف النظم المحاسبية التي تساعد في تسوية الاختلافات الموجودة.

[1] مزياني نور الدين، فروم محمد صالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام م م في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، ك ع إ ع و ع التسيير،جامعة الوادي 17-2010/01/18، ص7 –بتصرف-.

المطلب الثالث: المنظمات المهنية المهتمة بتحقيق التوافق المحاسبي الدولي:

تهتم العديد من المنظمات واللجان الدولية بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، بعضها على مستوى دولي والبعض الآخر على مستوى اقليمي، ومنها ماهي عامة والأخرى خاصة، ومن بين هذه المنظمات نذكر:

1- **المنظمات العالمية العامة:** وتشمل هذه المنظمات على كل من:

1-1- الأمم المتحدة [1]:

لقد دفع اهتمام الأمم المتحدة بأثر الشركات متعددة الجنسيات على الإقتصاد العالمي الى توسيع اهتمامها بالمحاسبة والتقارير المالية، وقد جاء هذا الإهتمام بعد إعداد دراسة من قبل الهيئة التابعة للأمم المتحدة والتي تضمنت أثر الشركات متعددة الجنسيات على الإقتصاد العالمي و الاتجاه نحو وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية، كما أوصت هذه الهيئة على ضرورة تشكيل مجموعة خبراء في المعايير والتقارير المحاسبية الموحدة، والتي يتم إنشائها كهيئة دولية تعنى بدراسة مسائل المحاسبة واعداد التقارير من أجل تحسين إمكانيات توفير معلومات قابلة للمقارنة ويتم الافصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول.

1-2- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD:

ظهرت هذه المنظمة نتيجة جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات متعدة الجنسيات، تأسست عام 1961، مقرها باريس -فرنسا- وتظم حتى 2014 34 عضو[2]، وهي تعتبر بمنتدى لتبادل المعلومات الاقتصادية ومناقشة القضايا المشتركة والعمل على ايجاد حلول للمشكلات المطروحة. كما تهدف المنظمة الى تشجيع النمو الاقتصادي والتجارة الدولية للدول الأعضاء، والعمل على بذل مجهودات اتجاه التوافق والتنسيق في مجال المحاسبة الدولية، و في عام 1976 قامت باصدار توجيهات تحث فيها المؤسسات متعددة الجنسيات على الإفصاح عن رقم الأعمال، نتيجة الاستغلال والاستثمارات الصافية لكل منطقة جغرافية وكل قطاع نشاط، كما انشأت الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية من أجل تحسين إمكانية المقارنة والتوافق بين المعايير

[1] محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 278 -بتصرف-.

[2] www.ocde.org (05-01-2015)

المحاسبية، وفي عام 1985 عقدت المنظمة ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي حيث تم التأكيد من خلالها على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة، و في الآونة الأخيرة بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية و اعداد تقارير مالية للمقارنة.

2- **المنظمات العالمية الخاصة:** و تشمل على:

2-1-لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

تعتبر هذه المنظمة من أكبر الجهات الدولية نشاطا و بروزا في نشر المعايير المحاسبية الدولية، حيث أنها هيئة مستقلة و لا تخضع أي حكومة أو منظمة مهنية معينة، و لقد كان الهدف من تأسيسها هو الحصول على توحيد في المبادئ المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي، و بالتالي تضييق هوة الاختلافات المحاسبية بين الدول و ذلك من خلال اقتراح و إصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد و عرض القوائم المالية، و كذا العمل على تحسين و توافق اللوائح و المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية (سيتم التفصيل فيها لاحقا).

2-2- الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC :

جاء الاتحاد الدولي للمحاسبين ليحل محل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة(ICCAP) و التي تم إنشاؤها من خلال المؤتمر الدولي العاشر للحسابات سنة 1972 و المنعقد في سيدني.و التي كان هدفها إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية و التعليم و التدريس، و كذا بناء منظمات محاسبية إقليمية، و في عام 1977 تم إلغاء هذه اللجنة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) الذي يهدف إلى تطوير معايير المراجعة و قواعد السلوك المهني، و القيام بالدراسات و البحوث في هذا المجال، كما تهتم بتقرير و تطوير أساليب الرقابة الإدارية و المالية و القيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية و الرقابية.

3- المنظمات الإقليمية العامة:

شهدت العقود الأخيرة تكوين عدد من التكتلات الإقليمية الاقتصادية، و التي يعتبر تشجيع و تطوير النشاطات الاقتصادية بين هذه الدول أحد الأهداف الرئيسية لكل تكتل، و لكي يتم ذلك فإن الأمر

يتطلب وجود نوع من الاتساق و التوافق في القوانين بهذه الدول، و كذلك في الممارسات و المعايير المحاسبية و التي تعمل هذه التكتلات على إلغاء الاختلافات بينها قدر المستطاع. و من أهم هذه المنظمات الإقليمية العامة نجد:

3-1-المجموعة الاقتصادية الأوروبية (الاتحاد الأوروبي)EEC:

تأسست المجموعة الاقتصادية الأوروبية المشتركة سنة 1957[1] و ذلك طبقا لمعاهدة روما، كما تعرف كذلك بالسوق الأوروبية المشتركة.و من أهدافها خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء بهدف التدفق الحر للبضائع و الأفراد و رؤوس الأموال، و توحيد الجمارك و التنسيق بين القوانين المحلية للأعضاء. و يعتبر التوافق في المبادئ و الممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة الأوروبية، حيث طرحت مسألة التوافق في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية في إطار أعمال توافق و انسجام قانون الشركات المعتمدة على المادة 54 من اتفاق روما،كما أن الاتحاد الأوروبي يسعى إلى التنسيق بين قواعد الشركات و القواعد المحاسبية من خلال إصدار التشريعات و التوجيهات و التي لعل من أهمها [2] التوجيهية الرابعة(4eme directive) التي تم اعتمادها في 1978/07/25 و التوجيهية السابعة (7eme directive) بتاريخ 1983/06/13.

كما تعمل المفوضية الأوروبية بالتنسيق مع معايير المحاسبة الدولية، و كذا المنتدى الاستشاري المحاسبي، و ذلك باعتبار المفوضية احد أعضاء المجموعة الاستشارية للجنة المعايير المحاسبية الدولية[3].

3-2- مجلس المحاسبة الإفريقي AAC:

تأسس مجلس المحاسبة الإفريقي سنة 1979 و ذلك أثناء الدورة الثانية للمؤتمر الدولي حول الأنظمة المحاسبية في إفريقيا المنعقد في الجزائر في نفس السنة، و الذي انعقدت دورته الأولى بكنشاسة سنة 1976، و يعتبر المجلس أحد الأقاليم العالمية التي لها جمعية محاسبية دولية.

[1] محمد مبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص283 ، بتصرف.
[2] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 120،- بتصرف-
[3] شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 106، - بتصرف-

و قد تم إعداد مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي بحيث يكون صالح لكل الدول الإفريقية و الذي تم نشره سنة 1985، و قد كان من أهم أهدافه قيادة و مراقبة الاقتصاد الإفريقي و إيجاد التوافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، و كذا تشجيع القيام بالبحوث و الدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية.

غير أن الماضي الاستعماري لإفريقيا و الذي ترك وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة و هما النموذج الفرنسي و الإنجليزي، شكل أحد أهم المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي الإفريقي و حال دون نجاح النظام المحاسبي الإفريقي الجديد.

بعد ذلك جاء المخطط المحاسبي (SYCOSA) و الذي اعتبر المرجع المحاسبي الجديد الذي تبناه الاتحاد الاقتصادي و النقدي لدول غرب إفريقيا (UEMOA) و الذي يضم 8 دول من غرب إفريقيا[1].

و قد قام البنك المركزي لدول غرب إفريقيا BCEAO بدفع هذه الدول إلى إعداد مثل هذا المخطط، و ذلك بهدف استحداث مركزية ميزانيات مشتركة و ذلك بمشاركة أهم خبراء كل دولة بالإضافة إلى خبراء فرنسيين، حيث يهدف إلى إعداد إطار تصوري قائم على الفصل بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية و ذلك حسب النظام المحاسبي الفرنسي، و كذا اعتماد مبدأ تفضيل الحقيقي على الظاهر حسب ماهو منصوص عليه في التوحيد المحاسبي الدولي.

مع الإشارة إلى أن هذا المخطط استمد أفكاره و مبادئه من المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 مع بعض الاقتراب من المعايير المحاسبية الدولية.

4-المنظمات الإقليمية الخاصة:

من بين المنظمات الإقليمية الخاصة التي تبذل جهودا في محاولة إرساء التوافق المحاسبي الدولي نجد:

4-1-مؤتمر المحاسبة الأمريكي IAAC :

عقد هذا المؤتمر لأول مرة سنة 1949 و الذي من أهدافه توحيد المصطلحات في أمريكا و عمل قاموس للمصطلحات المحاسبية باللغة الانجليزية،الإسبانية و البرتغالية، و كذا الاهتمام بتبادل

[1] Benin, Cote d'ivoire, Niger, Sénégal, Togo, Mali, Burkina Faso, Guinée Bissau.

الطلبة و الأساتذة الجامعيين بين العديد من الدول بالإضافة إلى اهتمامه بالمبادئ و المعايير المحاسبية.

4-2- اتحاد المحاسبين الأوروبيين UEC:

أنشأت هذه المنظمة سنة 1951 و من أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء و تسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء، و قد تم عقد أول مؤتمر عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي و التكامل الاقتصادي، و الذي تم من خلاله تشكيل لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي باعتباره وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية. بعد ذلك ارتفع عدد أعضاء الاتحاد بشكل واضح، و أصبح يصدر مجلة الاتحاد الأوروبي حيث أن الإصدارات ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

4-3- اتحاد محاسبي آسيا الباسيفيك CAPA:

يعمل هذا الاتحاد بالموازاة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية و الاتحاد الدولي للمحاسبين، و ذلك من أجل تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما، مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف الدول النامية عند وضع هذه المعايير. و قد تأسس الاتحاد عام 1957 و كان يتكون من أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، و جاء بهدف تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة ذات معايير متجانسة.

4-4- الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA:

تأسست الجمعية عام 1965 و تتكون من عضوية الهيئات المهنية في الدول العربية، و قد قامت بإصدار أول معايير للمراجعة سنة 1970.

5- هيئات أخرى:

إضافة إلى الهيئات سابقة الذكر، هناك هيئات دولية أخرى اهتمت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي و نذكر منها:

5-1-المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة OICV:

تتكون هذه المنظمة من الهيئات العمومية المنظمة للأسواق المالية لأكثر من 80 دولة، و هي تهدف إلى ضمان تبادل المعلومات و إعداد المعايير التي تحمي المستثمرين، و ذلك بسبب الاختلافات بين القيود الوطنية المحاسبية على العرض متعدد الجنسيات للقيم المتداولة و التسعير في الخارج و تأثيراته على القرارات الاستثمارية الدولية.

و قد أعلنت المنظمة تبنيها رسميا لمعايير المحاسبة الدولية سنة 2000، و أوصت الهيئات المكلفة بمراقبة البورصات في العالم بقيام الشركات الأجنبية المسعرة في أسواقها بإعداد قوائمها المالية حسب معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

5-2-مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد(4+1):

تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من استراليا، كندا، نيوزلندا، انجلترا و الو.م.أ.و قد تكونت عام 1993 و يكمن عملها في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تتباين فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء أهمها موضوع المجمعات.

و قد ساهمت المجموعة في بناء عدة مواضيع أهمها[1]: الربح الشامل للأداء المالي و المعالجة المحاسبية للاندماج و إعداد القوائم المالية الموحدة و هذا في عام 1998، و كان آخر ما ساهمت به سنة 2000 هو الحوافز المدفوعة على أساس القيمة السوقية للأسهم و معالجة الشهرة الناتجة عن الاندماج. و قد أوقفت المجموعة نشاطها عام 2001 بعد إعادة هيكلة هيئة المعايير المحاسبية الدولية(IASC).

[1] بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة " حالة الجزائر "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية،جامعة الجزائر3، 2001، ص 87، - بتصرف-

المبحث الثالث: النماذج المحاسبية العالمية و تجارب بعض الدول منها:

يعتبر النموذج المحاسبي (Référentiel comptable) مجموعة من الافتراضات، المفاهيم، المبادئ و الإجراءات التي تحدد أساليب الاعتراف ، التسجيل، القياس و الإبلاغ عن المعلومات المالية[1].

و تعتبر المعايير المحاسبية، تفسيراتها و الإطار المفاهيمي لها و تطبيقاتها أحد أهم أدوات أي نموذج محاسبي.[2]

و نجد أن النماذج المحاسبية المعروفة و الأكثر استعمالا منذ بداية التسعينات من القرن الماضي هي ثلاثة نماذج: النموذج الأوروبي، النموذج الأنجلوسكسوني و النموذج الدولي أو العالمي IAS/IFRS.

المطلب الأول: النموذج المحاسبي الأوروبي: Référentiel comptable européen

يتم تطبيق هذا النموذج في الدول الأوروبية اللاتينية و في الدول التي كانت مستعمرات فرنسية سابقا مثل : الجزائر، المغرب ، كوت ديفوار.....

هذا النموذج المطبق من قبل مختلف هذه الدول له خصائص مشتركة ناشئة عن تبادل وجهات نظرهم بشأن المحاسبة و منظماتها.و تتمثل خصائص هذا النموذج في:[3]

- الإطار القانوني؛
- سلطة التوحيد (المعايرة)؛
- الأهمية الممنوحة للجباية؛
- التنظيم و اللوائح المحاسبية؛
- دور المعلومة المالية.

[1] Accounting Model- definition- : www.business dictionary.com consulté le 19/01/2015 à 12:36.
[2] C.Maillet-Baurdier,A Le Manh ,les normes comptables internationales IAS/IFRS manuel 2007-2008, intec édition, France, 2007, p 07.
[3] Lakhdar Khellaf , opcit, p 41.

كما أن هذا النموذج تؤدي فيه الدولة دورا مهما سواء في إعداد المعايير أو في تطبيقها[1]. و حسب بعض المختصين في الشأن المحاسبي الأوروبي، فإنه لا يمكننا التحدث عن توحيد محاسبي على المستوى الأوروبي بما أنه لا توجد أية منظمة مشتركة مكلفة بالإصدار المباشر للمعايير المحاسبية التي تطبق في دول الاتحاد الأوروبي، حيث أنه من الواضح أن إنشاء السوق الاقتصادية الأوروبية هو ما أدى إلى ضرورة توفر نوع أدنى من التوافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء.[2] و الذي تجسد في قيام المجموعة الأوروبية بتحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية للدول الأعضاء عن طريق المبادئ التوجيهية (les directives) و ذلك من أجل التقليل من الاختلافات في السياسات و التشريعات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

و تتمتع هذه التوجيهات بقوة القانون على أعضاء المجموعة و تتمثل فيمايلي:

1- التوجيه الرابع la 4ème Directive :

و هو التوجيه رقمCEE 78/660 لمجلس 25 جويلية 1978 المتعلق بالحسابات الفردية للشركات، و الذي يتضمن المبادئ و القواعد المسيرة لإعداد القوائم المالية الثلاث الأساسية و المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج(أو كما يعرف بجدول الأرباح و الخسائر في التوجيه) و قائمة الملاحق(هذه القوائم الثلاث تعرف في التوجيه بالحسابات السنوية).[3] كما جاء التوجيه باقتراح توحيد طرق التقييم و كذا توحيد عرض القوائم المالية سابقة الذكر.[4] و يتضمن التوجيه اثني عشر مبحثا تشتمل على 62 مادة.[5]

إن الذي يميز هذا التوجيه هو العدد الكبير للخيارات المحاسبية التي يتضمنها، كما يركز على مفهوم الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة، و كذا فإن كل قواعده تتركز على مبدأ تكلفة الحيازة.[6].

---

[1] Ould Amer Smail, la normalisation comptable en Algérie : présentation du nouveau système comptable financier, Revue des sciences économiques et de gestion, faculté de sciences économiques N 10, université farhat abbas, Setif, 2010,p 28.

[2] Bridjitte Raybaud Turillo, le processus de normalisation comptable : un exemple de droit postmoderne, Revue Internationale de droit économique, De Boeck Supérieur, France, 2001 p 16.

[3] Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US.GAAP ,2ème édition , Dunod, Paris, 2004, p 22.

[4] Jean David Avenal, comptabilite nationale et normalisation comptable internationale, Ellipses, France, 2005, p135.

[5] ELISIO Brandao, harmonisation comptable en europe, aperçu 1, FINECO, vol7, n01, 1er semestre Portugal, 1997,p 48.

[6] ROBERT Obert, opcit, p 22.

2- التوجيه السابع La 7ème directive:

هو التوجيه رقم N° 83/349 CEE لمجلس 13 جوان 1983 و الذي جاء لتنظيم شروط إعداد القوائم المالية المجمعة (consolidés)، حيث أن المؤسسة المجمعة(الأم) لها الحق قانونا في سلطة المراقبة على كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها، التي من واجبها إعداد حسابات مجمعة (موحدة)[1].

هذه السلطة القانونية للرقابة تحدد بالانتخاب بأغلبية الأصوات، و حسب هذه السلطة فإن الدول الأعضاء التي لديها امتياز فرض إعداد الحسابات المجمعة للشركات الأم لها فقط حصة الأقلية، كما حدد التوجيه كذلك شروط الإعفاء من هذا الواجب.

أما عن أشكال إعداد الحسابات المجمعة فيمكن تلخيصه فيمايلي:

أ- تشمل الحسابات المجمعة على القوائم التالية:

- الميزانية المجمعة؛
- حساب النتائج المجمع؛
- قائمة الملاحق.

ب-يجب أن تقدم هذه القوائم العرض العادل و الصورة الصادقة للأصول، الوضعية المالية و نتائج مجمل المؤسسات التي يشمل عليها أو تندرج في إطار التجمع؛

ج- الحسابات أو القوائم المجمعة يتم إعدادها في نفس التاريخ و بنفس طرق التقييم مع الحسابات السنوية الفردية للشركة الأم.

3- التوجيه الثامن La 8éme directive:

و المرتبط بمنح الاعتماد لأشخاص مكلفين بالرقابة القانونية للفاتر المحاسبية لشركات الأموال. هذا التوجيه يدعو إلى الاعتراف المتبادل للشهادات، خاصة منها خبراء المحاسبة، و قد تم تبنيه سنة 1988.

إلى جانب هذه التوجيهات العامة المرتبطة بحسابات الشركات، يجب الإشارة إلى وجود توجيهات خاصة بقطاع البنوك و التأمينات:[2]

[1] A. Kaddouri, A.Mimeche, opcit, p – p : 52 – 53.
[2] ROBERT obrert, pratiqes des normes IAS/IFRS, opcit, p22.

- التوجيه (directive 86/635 CEE) لمجلس 1986/12/8 المتعلق بالحسابات السنوية و المجمعة للبنوك و باقي المؤسسات المالية؛
- التوجيه (directive 91/674) لمجلس 1991/12/19 المتعلق بالحسابات السنوية و المجمعة لشركات التأمين.

- التنظيم الأوروبي CE رقم 2002/1606 للبرلمان الأوروبي و مجلس الاتحاد الأوروبي في 2002/06/19 حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

و قد قرر الاتحاد الأوروبي في مارس2000 في لشبونة أنه على اللجنة الأوروبية إعداد مخطط عمل للمصالح المالية من أجل سنة 2005، حيث يتضمن هذا المخطط العديد من النقاط منها:

- الجانب القانوني(تحديث القانون، الشركة الأوروبية، حوكمة الشركة.....)؛
- العمليات و الأسواق؛
- المراجعة؛
- المعلومة المالية(المعلومة الدورية، الشفافية، الحسابات الوسيطية.....)؛
- المحاسبة و التي تضمنت:
  - تبني مبدأ القيمة العادلة؛
  - تعديل التوجيهات السابقة؛
  - استعمال و اعتماد معايير المحاسبة الدولية.

و قد قامت اللجنة بنشر مداخلة في 2000/06/13 " إستراتيجية الاتحاد الأوروبي في مجال المعلومة المالية "، أين تم فيها عرض الآراء حول التوافق المحاسبي في الاتحاد الأوروبي، كما قامت بإلزام المؤسسات المسعرة في البورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية[1].

و في فيفري2001، اقترح البرلمان الأوروبي و المجلس مشروع تنظيم يحدد القواعد المرتبطة بتبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

[1] Journal officiel des communautés européennes n° 1243, 11/09/2002, qui contient le reglement (CE) n° 1606/2002 du parlement européen et du conseil du 19/07/2002 sur l'application des normes comptable internationales, acte06, p 01.

بعد ذلك جاء التنظيم 2002/1606 الخاص بالبرلمان الأوروبي و المجلس في 2002/07/19 الصادر في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي ليوم 2002/09/11، و الذي يلزم المؤسسات المسعرة في البورصة باستعمال معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS في أجل أقصاه الفاتح من جانفي 2005.

- **النموذج المحاسبي الفرنسي:**

يعتبر النموذج الفرنسي من النماذج الرائدة التي تركت أثرها في الفكر المحاسبي، و هو يأتي في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي،و قد وقع اختيارنا على هذا النموذج لأسباب تاريخية و ثقافية تربطنا بفرنسا، و كذا باعتبار أن المخطط و النظام المحاسبي الوطني الجزائري مستوحى من النظام المحاسبي الفرنسي.

1- التطور التاريخي للمحاسبة في فرنسا:

ظهر أول مخطط شامل للحسابات في ألمانيا سنة 1911 بواسطة J.F.SCHAER، و في ظل نظام VICHY (1940-1944) تم إعداد أول مخطط محاسبي عام (PCG) فرنسي و كذا مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA)[1] سنة 1942.

و قد اهتمت فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية بإعادة البناء، و انتهجت سياسة اقتصادية مبنية على التخطيط حيث تم اعتماد المخطط المحاسبي العام الذي يرتكز على تحقيق الأهداف الاقتصادية العامة، كزيادة الدخل و زيادة الناتج القومي.

و قد تطور المرجع الفرنسي من المخطط المحاسبي العام إلى إنشاء قانون محاسبي، حيث تطورت الطبيعة و القوة القانونية للمعايير المحاسبية الفرنسية كما يلي:[2]

- من 1946 إلى 1947: ميلاد المعايرة المحاسبية بالموازاة مع التخطيط الاقتصادي الوطني؛
- من 1947 إلى 1982: مرحلة الربط أو الدمج بين المخطط المحاسبي العام و الجباية، و اتباع التوجيهات الأوروبية؛

[1] Beatrice Touchelay, la normalisation comptable en France : un mariage de raison pendant l'occpation, Revue Française de Gestion, Lavoisier, n° 188-189, 08/2008, p 3.

[2] شعيب حمزة، غاليب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية و الأمريكية،- بين جهود التوافق الدولي و ضغوط البيئة الوطنية- الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة-، 13- 2011/12/14، ص 05 – بتصرف -

- من 1983 إلى 1996: تميزت هذه المرحلة بتطور التوجيهات الأوروبية(التوجيه الرابع و السابع) و التي كان لها الأثر الكبير على المحاسبة الفرنسية؛
- بعد 1996: تقوية مسار إصدار المعايير المحاسبية و قوتها القانونية،و من ثم اتباع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

2- هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا:

في فرنسا و بشكل عام فإن التأطير المحاسبي مرتبط بالسلطات العمومية في البرلمان و الحكومة و كذا المنظمات المهنية العمومية التي لها سلطة التنظيم، و ذلك على عكس الدول الأنجلوسكسونية التي تمنح سلطة التنظيم المحاسبي للقطاع الخاص. حيث أن إعداد القواعد المحاسبية يمر بمنظمتين هما:

2-1- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) Conseil National de Comptabilité:

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، قامت لجنة توحيد المحاسبات التي تم إنشاؤها عن طريق مرسوم بإعداد مخطط محاسبي صادر بقرار وزاري في 1947/19/18 و هو المخطط المحاسبي العام الفرنسي

لسنة 1947، و الذي كان قد أعد قبله مخطط 1942. و في نفس السنة(1947) تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة و الذي انبثق عنه " المجلس الوطني للمحاسبة " و الذي أسس سنة 1957.[1]

و يعتبر المجلس منظمة رسمية استشارية ما بين الوزارات و ما بين المهنيين، و التي تعمل تحت وصاية وزارة الاقتصاد و المالية. و تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي:

- إعطاء توصيات في مجال المحاسبة حول كل التنظيمات المتعلقة بمختلف القطاعات الاقتصادية؛
- إعطاء الآراء حول تنظيمات مصف المحاسبة، سواء كانت وطنية أو خاصة بالمجموعة الأوروبية، و التي تمت دراستها من قبل الإدارات أو المصالح العامة أو اللجان العمومية

[1] DOMINIQUE Baert, GAEL Yanno, Rapport d'information (application de l'article 145 de règlement par la commission des finances de l'économie générale du plan relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, assemblée nationale n°1508,France, 10/03/2009, p 48.

خصوصا لجنة التنظيم البنكي و المالي، و كذا لجنة التنظيم للمجلس الوطني للتأمينات و المنظمات المراقبة مباشرة و بطريقة غير مباشرة من قبل الدولة.[1]

- بالإضافة إلى منحه أراء حول المعايير التي يتم إعدادها من قبل منظمات التوحيد المحاسبي العالمية و الأجنبية.

إذن نستخلص من كل هذا أن المجلس الوطني للمحاسبة له فقط دور استشاري و مانح للتوصيات و الآراء التي يتم إرسالها إلى لجنة التنظيم المحاسبي و التي بدورها تقرر تبنيها من عدمه.

2-2- لجنة التنظيم المحاسبي:

تم إنشاء هذه اللجنة بموجب القرار 98-261 الصادر في 1998/04/06 و المتضمن إصلاح التنظيم المحاسبي و التي كان الهدف من إنشائها زيادة الشفافية في المعلومات المالية و التوحيد و الانسجام في مسار إعداد معايير المحاسبة، يرأسها وزير الاقتصاد، و هي تتشكل من 15 عضو كممثلين للسلطات العمومية، السلطات القضائية، الهيئات المحاسبية المختلفة، إضافة إلى المؤسسات و المنظمات النقابية العمالية.

و من بين التنظيمات المعدة من قبل اللجنة نذكر اثنين هما:

أ- التنظيم رقم 03/99 الصادر في 1999/04/29 و المتعلق بتنقيح المخطط المحاسبي العام (PCG) و الذي تم فيه تجميع و إدماج القواعد العامة للتقييم و المحاسبة الخاصة و المرتبطة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، و كذا لبقواعد الخاصة بإعداد الحسابات المجنعة التي كانت موضوع التنظيم رقم 02/99.بعد سنة 1999 عرف هذا التنظيم العديد من التعديلات.

ب-التنظيم رقم 02/99 الصادر في 1999/04/29، المتعلق بالحسابات المجمعة للشركات التجارية و المؤسسات العمومية. هذا التنظيم جاء على أساس الرأي 10/98للمجلس الوطني للمحاسبة و الذي جاء بإعادة هيكلة قواعد التجميع (consolidation) و إتباع قواعد تفضيلية كما جاء ذلك في معايير IAS.و قد عرف هذا التنظيم كسابقه عدة تعديلات منذ سنة 1999.

[1] GREGORY Heem, PHILIPE Aonzo, La normalisation comptable internationale, ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux, revue d'économie financière, n°71/2, France,2003,p 03.

2-3-الإصلاح المحاسبي في فرنسا و التوجه الإقليمي و الدولي:

عرفت المحاسبة في فرنسا تطورا مستمرا خصوصا مع الجهود التي يبذلها الاتحاد الأوروبي من جهة و متطلبات تطبيق معاير المحاسبة الدولية من جهة أخرى.

حيث تركزت عملية الإصلاح في إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996، و إصدار قانون الإصلاح المحاسبي في 1998، و في نهاية 2006 تم فتح ورشة إصلاح كاملة لعملية إصدار معايير المحاسبة و القانون المحاسبي الفرنسي، و ذلك بالنظر إلى التطور في البيئة الوطنية و الدولية و التقريب المتزايد مع المعايير الدولية. و قد تم في 2009/01/22 إصدار القانون رقم 2009/79 المتضمن إنشاء هيئة المعايير المحاسبية(ANC) و التي جاءت بعد اندماج المجلس الوطني للمحاسبة و لجنة التنظيم المحاسبي، و التي تمارس حسب المادة الأولى من القانون المهام التالية:

- إعداد أنظمة محاسبية عامة و قطاعية يجب احترامها من طرف الأشخاص الطبيعية و المعنوية الخاضعة لالتزام قانوني بإعداد وثائق محاسبية.
- إصدار الآراء حول مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية.

أما بالنسبة لإتباع المحاسبة الفرنسية للمعايير، فقد تأثرت كغيرها من الدول الأوروبية في البداية بتوجيهات الاتحاد الأوروبي و التي تتمثل أساسا في التوجيه الرابع و السابع و النظام رقم 2002/1606.

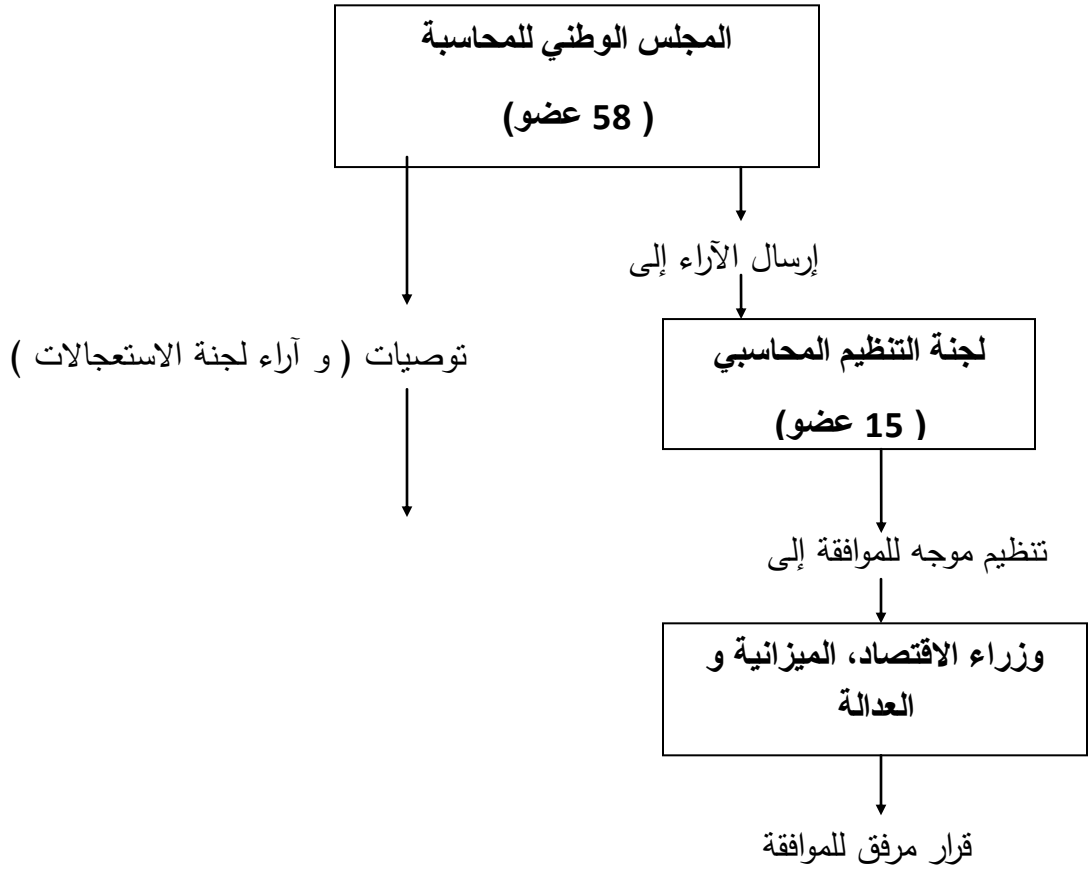
حيث أن إدخال مضمون التوجيهين الرابع و السابع في القانون الفرنسي أوجد عدة تناقضات مع المخطط المحاسبي العام. بعدها و إثر النظام 2002/1606 حدد المجلس الوطني للمحاسبة آلية لتبني المؤسسات لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في فرنسا، حيث أنه بالنسبة للمؤسسات التي تلجأ للادخار العام فإن استعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة إزامي ابتداءا من 2005/01/01 بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة، و ابتداءا من 2007/01/01 بالنسبة للمؤسسات التي لها سندات في البورصة. و يكون ذلك اختياريا ابتداءا من 2005/01/01 بالنسبة للمؤسسات غير المسعرة في البورصة.

أما الحسابات الفردية فيبقى إعدادها حسب المعايير الفرنسية و لا تخضع لمعايير المحاسبة الدولية.

و قد أحدث تطبيق معايير المحاسبة الدولية تغييرا جوهريا في المحاسبة الفرنسية، خصوصا مشكل الفصل بين المحاسبة و الجباية، كما تم الاتفاق على أن التوفيق مع التوجيهات الأوروبية يتم بصفة تدريجية مدروسة، و أن الحسابات الفردية يبقى إعدادها وفق المخطط المحاسبي الفرنسي العام، و أنه على المؤسسات غير المدرجة في البورصة كذلك تبني معايير المحاسبة الدولية.و كذا ضرورة التفكير العميق في مسار التوافق خصوصا حول متطلباته و آثاره، و أن يكون تدريجيا و مضبوطا و يقدم تسهيلات خصوصا من أجل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

و فيما يلي مخطط يلخص التنظيم المحاسبي في فرنسا.

الشكل رقم: 05 :التنظيم المحاسبي في فرنسا منذ القانون رقم 98-261 ل 1998/4/6 .



Source : Bérnard Collasse, la régulation comptable entre public et privé, nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité, les 13-14-15/09/2004, université Paris Dauphine, Paris, p 09.

المطلب الثاني: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني: Le Référentiel comptable anglo-saxon

حسب P. Walton فإن المحاسبة الأنجلوسكسونية ظهرت في القرن ال19 مع بداية الثورة الصناعية .حيث يجمع هذا النموذج العديد من الدول خاصة ما يعرف بدول الكمنويلث بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية، و هي من الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الو.م.أ، بريطانيا و كندا، حيث تم توزيع الموارد الاقتصادية حسب نظام اقتصاد السوق و تتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين و المقرضين من المعلومات المحاسبية. و يركز هذا النموذج على الخصائص التالية: [1]

- الإطار القانوني؛
- منح السلطة للمهنيين في مجال إعداد القواعد و المعايير؛
- منح أهمية ضعيفة للجانب الجبائي؛
- وجود إطار مفاهيمي؛
- الأهمية الممنوحة للمعلومة المالية؛
- أهمية السوق في الإطار الاقتصادي.

و يقوم هذا النموذج على أساس وجود إطار مفاهيميcadre conceptuel الذي يقدم قائمة من الأهداف، التعاريف، المفاهيم و معايير التقييم، و كذا محددات جودة و شروط المعلومة المالية بالإضافة إلى المبادئ العامة و معايير التطبيق.[2]

كما يمكن تعريف الإطار المفاهيمي على أنه " نظام متماسك و متكامل من الأهداف و المبادئ الأساسية المترابطة فيما بينها، و التي تعمل على إعداد معايير ذات قاعدة صلبة، و تحديد طبيعة، دور و حدود المحاسبة و الدراسات المالية.

و يتم إعداد الإطار المفاهيمي في الو.م.أ من قبل FASB و في بريطانيا يقوم مجلس معايير المحاسبة ABS (Accounting Standards Board) ، و الذي يعتبر المنظمة المهنية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة و الذي يعمل بصفة مستقلة عن الدولة.

[1] Lakhdar Khellaf, les normes internationales de comptabilité, opcit, p 43.
[2] Jean David Avenel, opcit , p 109.

في النموذج الأنجلوسكسوني تتم عملية التوحيد المحاسبي و إعداد المعايير من قبل خبراء يتم اختيارهم حسب كفاءتهم، استقلاليتهم و حيادهم، أي أنه يتم منح هذه المهمة للمنظمات المهنية التي تتميز بالاستقلالية[1]، و التي تعتبر الشرط الأساسي لنجاح عمل أي هيئة توحيد دون تدخل القوانين و الحكومة.[2]

إن التوحيد و التنظيم في الدول الأنجلوسكسونية يرتكزان أساسا حول المبادئ المحاسبية و تقديم محتوى القوائم المالية الذي يسير الإطار المفاهيمي، على عكس النموذج الأوروبي الذي يرتكز فيه التنظيم على العملية المحاسبية(مصادر و معالجة) و نتائجها في نفس الوقت.

كما أن الدول المتبنية لهذا النموذج(الأنجلوسكسوني) تتوجه نحو الأسواق المالية المتقدمة التي تضمن التمويل اللازم للاقتصاد في مجمله،من هنا فإن نشر المعلومة المالية من قبل المؤسسات يعطي أفضلية للاستثمارات في البورصة، التي تهتم بمردودية أدواتها المالية و هذا ما يلبي احتياجات المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

و على عكس النموذج الأوروبي الذي يركز على مبدأ الحيطة و الحذر، فإن النموذج الأنجلوسكسوني يركز على مبدأ الصورة الصادقة الذي يلزم من يطبقها على إعطاء كفاءة في تفسيراتها من أجل القدرة على حل المشاكل الاستثنائية التي تواجهها.

و ما يعاب على هذا النموذج هو تعارض مصالح المستخدمين و هيمنة بعضهم(المستثمرين و المقرضين) على مصالح الفئات الأخرى، بالإضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني في بعض الأحيان، و التي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح و التشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية . بالإضافة إلى أن في هذا النموذج لا يوجد تأثير للجباية على القانون المحاسبي، لأن النتيجة الجبائية تحسب مستقلة عن النتيجة المحاسبية.

من كل ما سبق يمكننا تقديم خصائص النموذجين الأوروبي و الأنجلوسكسوني فيما يلي:

[1] Gilbert Gélard, les normalisateurs nationaux : un nouveau rôle dans la mondialisation en cours, revue française de comptabilité, n°425, 2009, France, p 46.
[2] Maher Jeriji, professionnalisme d'un normalisateur comptable et adoption d'un référentiel de la nature anglo-saxonne, la revue des sciences de gestion, n°236,03/04/2009/02, France, p66.

الجدول رقم01 : خصائص النموذج الأوروبي و الأنجلوسكسوني:

النماذج / الخصائص	النموذج الأنجلوسكسوني	النموذج الأوروبي
النظام القانوني و سلطة التوحيد	يتم إعداد المعايير من قبل المنظمات المهنية و تقوم الدولة بالإشراف	يتم إعداد المعايير و القواعد من قبل الدولة حسبما يخدم القتصاد الكلي
مصادر التمويل	الأسواق المالية	القطاع البنكي
الطبيعة القانونية	قانون مكتوب	قانون عرفي
المرجع المحاسبي	الإطار المفاهيمي للقواعد المحاسبية	المخطط المحاسبي
المستهدفين من المعلومة المحاسبية	المستثمرين	الدولة و ذوي الحقوق
العلاقة بين المحاسبة و الجباية	تحسب النتيجة الجبائية خارج القوائم المالية(المحاسبة مستقلة عن الجباية)	تحسب النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية أي وجود علاقة قوية بين المحاسبة و الجباية.

المصدر: من إعداد الطالبة.

- **النموذج المحاسبي الأمريكي:**

تعد الو.م.أ رائدة التيار الأنجلوسكسوني و الذي يتولى فيه القطاع الخاص مهمة التنظيم المحاسبي و ذلك عن طريق المجمعات المهنية، و لكن مع زيادة حدة المنافسة في السوق المالي بدأ يتسع مجال تدخل الدولة في التنظيم المحاسبي.

و يمكن تحديد البيئة الاقتصادية، القانونية و الجبائية في الو.م.أ و ارتباطها بالمحاسبة كما يلي:

- **البيئة الاقتصادية:** لقد أدت أزمة 1929 إلى عدم رضا مستعملي التقارير المالية بعد التطور الذي عرفته المؤسسات الأمريكية و الذي أدى إلى نمو عمليات رأسمالها، ما دفع الحكومة و هيئات البورصة و هيئات المحاسبة إلى بذل جهود لتحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية، و ذلك باعتبار أن السوق المالي الأمريكي عبارة عن سوق عالمي، ما جعل مجلس معايير المحاسبة المالية يساهم بصفة كبيرة في إصدار معايير المحاسبة الدولية.

- **البيئة القانونية:** لا يمكن وضع نصوص قانونية موحدة و ملزمة في مجال المحاسبة و ذلك بسبب تنوع المجتمعات في أمريكا؛
- **البيئة الجبائية:** هناك فصل تام بين قواعد تحديد النتيجة الجبائية و المبادئ المحاسبية.

هيئات التنظيم المحاسبي في أمريكا:

كما ذكرنا سابقا، فإن التوحيد المحاسبي في الو.م.أ هو مهمة المنظمات المهنية و التي تتمثل في:

1- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:AICPA:

تأسس هذا المعهد سنة 1887، و هو معهد متخصص يضم خبراء المحاسبة و المدققين، يقوم بنشر توصيات و تفسيرات في مجال المحاسبة و من أهم ما نشر المعهد:

- مجلة المحاسبة التي تهتم بنشر مقالات و بحوث خاصة بالمحاسبة؛
- نشرات معايير المراجعة.

2- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

تأسس المجلس سنة 1973، وهو عبارة عن هيئة مستقلة يتكون من سبعة أعضاء، أربعة منهم متخصصين في مهنة المحاسبة و ثلاثة من رجال الأعمال أو الوظيف العمومي أو من الوسط الجامعي، كما يعمل بمساعدة مكتب مكون من 40 شخصية كفأة بالإضافة إلى سكرتارية.[1]

و تتمثل مهام مجلس معايير المحاسبة المالية في إعداد و تطوير معايير المحاسبة و إعداد التقارير المالية التي يتم إعتمادها من قبل المؤسسات غير الحكومية، و التي تقدم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين و غيرهم من مستخدمي التقارير المالية.

و يعتبر المجلس جزء من بنية مستقلة عن جميع المنظمات المهنية و منظمات الأعمال الأخرى، و يتكون هذا الهيكل من:[2] مؤسسة المحاسبة المالية FAF، مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية FASAC، مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB، المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية GASAC .

[1] A.Kaddouri, A.Mimeche,cours de comptabilité financière, opcit, p 56.
[2] Fact about FASB, www.fasb.org, consulté le 06/03/2015, à 18 :06.

و تتكلف مؤسسة المحاسبة المالية بمهمة إدارة و تمويل مجلس معايير المحاسبة المالية و المجالس الاستشارية، كما تشمل المهمة الأساسية للمؤسسة حماية استقلال و نزاهة عملية وضع المعايير و تعيين أعضاء FASB.

و منذ تأسيسه يعتبر المجلس المنظمة الكفأة لإعداد معايير للقطاع الخاص، كما يعمل على إعداد إطار تصوري يتمثل في نظام متناسق من الأهداف و المبادئ الأساسية المرتبطة ببعضها البعض، و التي يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من شرح و تفسير حسابات المؤسسة. و يصدر المجلس أربعة أنواع من المنشورات: – المعايير المفاهيمية (الإطار التصوري)، معايير المحاسبة المالية و تفسيراتها، النشرات الفنية التي تجيب على الأسئلة المطروحة عند تطبيق المبادئ المحاسبية، نصوص لجنة المهام الخاصة للقضايا الطارئة التي تعالج المواضيع التي لم يصدر بشأنها معيار محاسبي.

3- لجنة الاستثمارات و البورصة The Securities And Exchange Commission(SEC):

تعتبر اللجنة العضو المراقب للأسواق المالية الأمريكية، تتمثل مهمتها الأساسية في حماية الادخار و السهر على السير الحسن للأسواق المالية، مراقبة المعلومات المقدمة للأسواق من قبل المؤسسات، كما أنها مكلفة بتفادي الانحرافات مثل التلاعب في السوق.

- **المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما US GAAP:**

تم استعمال هذا المصطلح لأول مرة سنة 1964 و قد قدم AICPA ترتيبا لهذه المبادئ كمايلي:

- معايير و تفسيرات مجلس معايير المحاسبة المالية؛
- النشرات الفنية لمجلس معايير المحاسبة المالية؛
- الإجراءات التطبيقية للمعايير المحاسبية التي تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- التفسيرات المحاسبية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين؛
- نصوص محاسبية أخرى؛

و على عكس النموذج الفرنسي، يتميز النموذج الأمريكي بالمرونة بحيث لا تحدد المعايير و النصوص القانونية مخطط للحسابات و نماذج للقوائم المالية، بل تقوم المؤسسات بوضع و ترتيب الحسابات حسب احتياجاتها، و لا يوجد تطابق بين القوائم المالية و الوثائق الجبائية.[1]

و رغم ما يتميز به هذا النموذج و رغم الجهود المبذولة من قبل الو.م.أ لوضع معايير ذات استعمال عالمي، إلا أن هذا قد أدى إلى انهيار بعض الشركات العملاقة و في مقدمتها شركة " أنرون " « ENRON » العملاقة في بيئة محاسبية تعد الأكثر تنظيما في العالم، و قد كان هذا الانهيار في أواخر عام 2001 كارثة أصابت الأسواق المالية و ذلك نظرا لأهمية هذه الشركة في صناعة الطاقة.

و لقد كانت هذه الشركة من أكبر حالات الإفلاس و المضاعفات على البيئة التنظيمية و المحاسبية، حيث أن المشاكل فيها كانت حادة و خطيرة و ذلك من خلال:[2]

- اعتراف الشركة بتضخيم أرباحها، حيث أنها قامت بتعديل بياناتها المالية و تقديمها لهيئة الأوراق المالية و بذلك قامت بإظهار معلومات خاطئة و مضللة لمستخدمي البيانات المالية؛
- كانت ديون الشركة تقدر ب9 بليون دولار، و السيولة المتوفرة لديها لا تتجاوز 2 بليون دولار.
- دخلت الشركة في عقود آجلة لمشتقات مالية مرتبطة بالطاقة لم يتم الإفصاح عنها؛
- أسست وحدات لأغراض خاصة تدار من قبل موظفين كانوا يتقاضون مكافأت كبيرة منها.

و بعد كل هذه المشاكل انهارت أسعار أسهم الشركة من 90دولار للسهم إلى 8 دولار تقريبا، و قامت بتقديم إجراءات الإفلاس في 2001/12/02.

و تعتبر شركات المراجعة أحد أهم العوامل أمام تفاقم أزمة انهيار الشركات، فعلى سبيل المثال شركة « NADERSON » التي كانت خامس أكبر شركة مراجعة في العالم و قد قدمت خدمات لشركة انرون ما عدا وظيفة المراجعة القانونية و ذلك بسبب الجشع المادي، الذي يتنافى مع معايير المهنة و أخلاقياتها. و في 2002/06/15 تم إدانتها بتهمة تضليل العدالة، ثم خرجت من النشاط بصفة نهائية.

و لقد فجر انهيار انرون العديد من الانتقادات من جهات في الو.م.أ من أجل معرفة الأسباب و المضاعفات و استيعاب الدروس منها، و قد كان لهذا الانهيار عدة دروس نذكر منها:

---

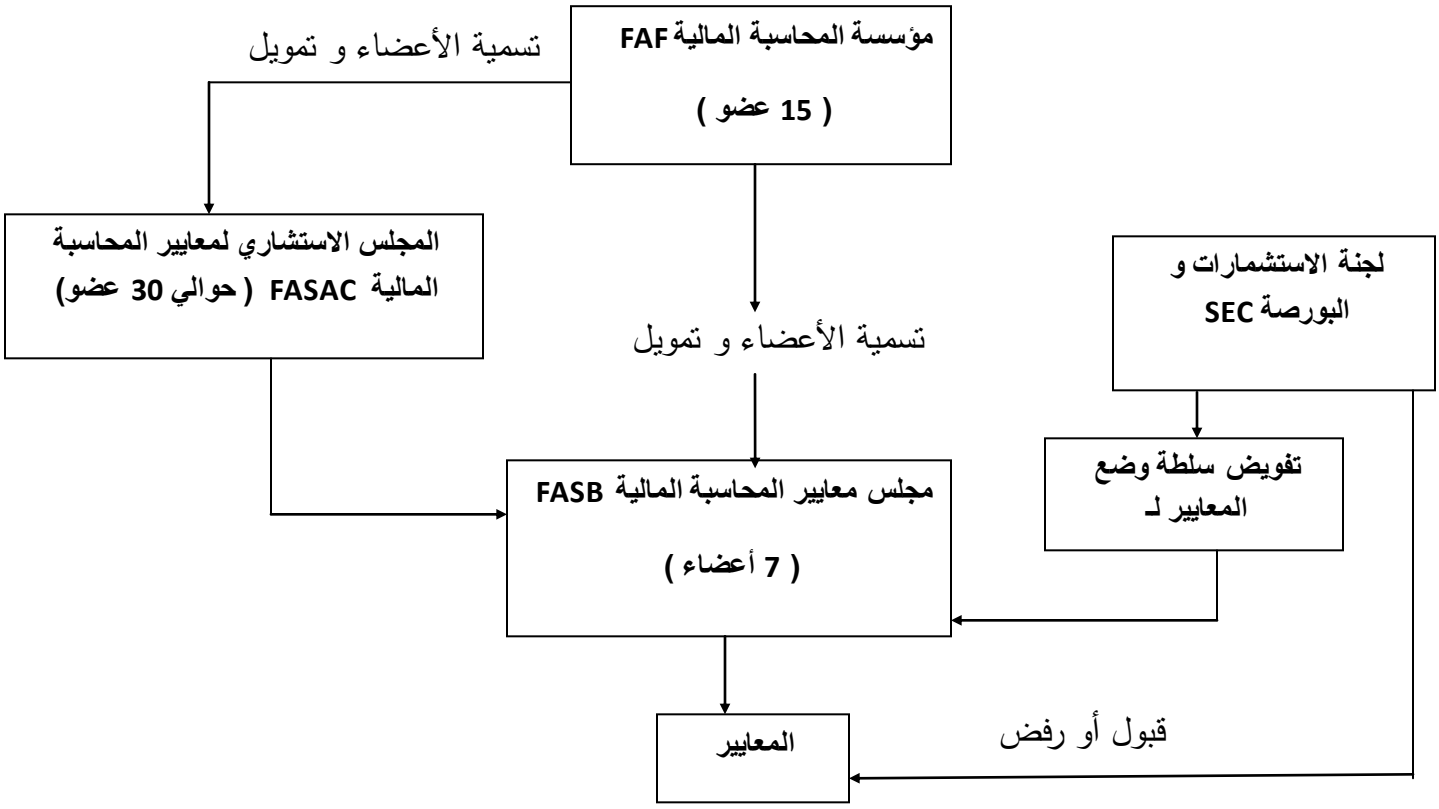
[1] شعيب حمزة، غاليب عمر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] نعيم سابا خوري، انهيار أنرون و تداعياته على البيئة المحاسبية، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد 51، الأردن، 2002، ص 7.

- المعايير الموضوعة و مدا ملاءمتها و فعاليتها من النواحي المحاسبية و التدقيقية و الأخلاقية، حيث أنه بعد الانهيار أصدرت مكاتب التدقيق في أمريكا بيانا اشتمل على توصيات حول ضرورة إعادة النظر في معايير المحاسبة الأمريكية من حيث قوة الإبلاغ المالي و تطويره؛
- الاهتمام بموضوع أخلاقيات و سلوكيات المهنة المحاسبية و النشاط الاقتصادي من الجهات الرسمية و الأكاديمية و المهنية؛
- الاهتمام بحوكمة الشركات لحمايتها و حماية حقوق ملاكها و الجهات الأخرى المستفيدة منها.

و لهذه الأسباب فقد تراجع انتشار US.GAAP على المستوى الدولي، رغم أن تطبيق المرجع المحاسبي الأمريكي كان منتشرا نظرا لتأثير الو.م.أ التي كانت لا تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية، غير أن الكوارث المحاسبية التي وقعت في أمريكا في مطلع هذا القرن دفعت بالبورصة الأمريكية و مجلس معايير المحاسبة الأمريكية إلى الاقتراب من المعايير الدولية، عن طريق تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية و كذا وضع إطار تصوري مشترك بين FASB و IASB.

الشكل رقم: 06 : التنظيم المحاسبي الأمريكي منذ 1973:



Source : Bérnard Collasse, nouvelles normes comptables, opcit , p 08.

المطلب الثالث: النموذج المحاسبي الدولي IAS/IFRS:

إن اختلاف أنظمة التوحيد المحاسبي جعل من الضروري إيجاد توافق محاسبي على المستوى الدولي، و يعتبر IASB المنظمة الموكل إليها مهمة إعداد و نشر المعايير المحاسبية لعرض القوائم المالية و العمل على نشرها في العالم.

1- نشأة ة تطور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية منظمة خاصة مستقلة تأسست سنة 1973 من طرف معاهد خبراء المحاسبة لعشرة دول هي: ألمانيا، أستراليا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، بريطانيا، إيرلندا، اليابان، المكسيك، هولندا. و منذ 2001 حوالي 120 بلد ملزم أو مسموح له باعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. أما اليوم فقد أصبح التمثيل جغرافي أو وظيفي (أي ممثلي الهيئات المهنية الوطنية، المؤسسات، المدققين، المحللين....).

و تتمثل أهم أهداف هذه اللجنة فيما يلي:

- إعداد معايير محاسبية مقبولة على الصعيد الدولي؛
- تعزيز العمل بهذه المعايير؛
- العمل على التوافق في التنظيمات و التشريعات المحاسبية، و التوافق في عرض القوائم المالية على المستوى الدولي.

و تتمثل أهم الأحداث في تاريخ مجلس معايير المحاسبة الدولية في:[1]

- سنة 1973: إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC؛
- من 1973 إلى 1995: البحث عن إجماع دولي بين أجهزة المعايير الوطنية؛
- من 1995 إلى 1999: إتمام إعداد جهاز لمعايير المحاسبة الدولية IAS؛
- سنة 2000: المصادقة على معايير IAS من طرف OICV و قرار تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل اللجنة الأوروبية؛

[1] Stéphane BRUN, guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, Algérie, 2001, p 30.

- من 2000 إلى 2001: إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و معايير المحاسبة الدولية IAS إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS؛
- سنة 2005: بداية تطبيق معايير IFRS على مستوى الاتحاد الأوروربي.

2- كيفية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

تتكون هيكلة المجلس مما يلي:

2-1- اللجنة التنفيذية (The Board): و تتمثل مهمته الأساسية في منح خبرته التقنية من أجل إعداد المعايير المحاسبية و تبني معايير IFRS؛

2-2- مجلس الرقابة(مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) : المكون من 19 أمينا (les trustees) وتتمثل مهمته أساسا في تعيين أعضاء اللجنة التنفيذية، رفع رأس المال و المضي قدما في التعديلات الأساسية؛

2-3- لجنة التفسيرات للتقارير المالية الدولية (IFRIC): كانت تعرف سابقا بلجنة تفسيرات معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية (SIC).و تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، إعداد و نشر مشاريع تفاسير أودعت بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية؛[1]

2-4- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية:(SAC): يتكلف هذا المجلس بالمشاركة في عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية و إعطاء نصائح و استشارات للجنة التنفيذية و كذلك مجلس الرقابة.[2]

و الشكل التالي يوضح هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية:

[1] مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، الجزائر، 29-2011/11/30، ص 06.

[2] Stéphane BRUN, guide d'application des normes IAS/IFRS, opcit, p 33.

الشكل رقم 07 : هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

*المنتدى الاستشاري حول معايير المحاسبة (ممثلون عن المجتمع الدولي لواضعي المعايير).

SOURCE :Who we are, www.ifrs.org, consulté le 05/12/2015, à 12 :14.

3- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

معايير المحاسبة الدولية، هي معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، محيطها الاقتصادي وكذا المخاطر التي قد تتعرض لها، هذه المعايير هي من إنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية أطلق عليها اسم IAS لتصبح تسميتها بـ IFRS ابتدءا من 2001 تاريخ إعادة هيكلة اللجنة. ويتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:[1]

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل؛

[1] مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مرجع سابق، ص –ص: 08 – 09.

- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛
- بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة؛
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح (Exposure [(Draft – (Exposé sondage)] يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها(خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء؛
- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع(4/3) أعضاء المجلس على الأقل.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيها إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.

و في بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

و فيما يلي عرض لقائمة معايير المحاسبية الدولية:

جدول رقم 02 : قائمة بمعايير المحاسبة الدولية IAS:

رقم المعيار	اسم المعيار
IAS 01	عرض القوائم المالية
IAS 02	المخزون
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية
IAS 08	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء
IAS 10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية
IAS 11	عقود الإنشاء (سيتم إلغاؤه ليحل محله IFRS15 ابتداءا من 2018/01/01.
IAS 12	ضرائب الدخل
IAS 16	الممتلكات ، المصانع و المعدات
IAS 17	عقود الإيجار
IAS 18	الإيراد (سيتم إلغاؤه بالمعيار IFRS 15 ابتداءا من 2018/01/01.
IAS 19	منافع الموظفين
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	تكاليف الإقتراض
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة

IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة و المشاريع المشتركة
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 32	الأدوات المالية: العرض
IAS 33	ربحية السهم
IAS 34	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول
IAS 37	المخصصات، الالتزامات و الأصول الطارئة
IAS 38	الأصول غير الملموسة
IAS 40	الاستثمارات العقارية
IAS 41	الزراعة

Source : international accounting standards, www.iasplus.com consulté le 08/12/2015 à 17 :20.

الجدول رقم 03 : قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

رقم المعيار	اسم المعيار
IFRS 01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
IFRS 02	الدفع على أساس الأسهم
IFRS 03	اندماج الأعمال
IFRS 04	عقود التأمين
IFRS 05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة

IFRS 06	استكشاف و تقييم الموارد الطبيعية
IFRS 07	الأدوات المالية: الإفصاح
IFRS 08	القطاعات التشغيلية
IFRS 09	الأدوات المالية
IFRS 10	إندماج القوائم المالية
IFRS 11	المشاريع المشتركة
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى
IFRS 13	مقياس القيمة العادلة
IFRS 14	الحسابات المؤجلة التنظيمية
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء

Source : international Financial Reporting Standards, www.iasplus.com; consulté le 08/12/2015 à 20 :30.

و حسب توصيات سلطة الأسواق المالية AMF الصادرة في 2017/10/27 فإنه تم دخول المعيار IFRS15 " الإيرادات من العقود مع العملاء " و المعيار IFRS09 " الأدوات المالية" حيز التطبيق ابتداءا من 2018/01/01، كما تم إضافة المعيار IFRS16 " عقود الإيجار" و الذي سيدخل حيز التطبيق في 2019/01/01 و المعيار IFRS17 "عقود التأمين" الذي سيدخل حيز التطبيق في 2021/01/01، و كلا المعيارين لم يتم اعتمادهما بعد من قبل الاتحاد الأوروبي.[1]

4- الأزمة المالية العالمية و معايير المحاسبة الدولية:

[1] Recommandation AMF, arrêté des comptes 2017-doc-2017-09,article 223-1 du règlement général de l'AMF, le 27/10/2017, p,p,p 4,7,12.

بدأت الأزمة المالية العالمية في بداية سنة 2007 في الو.م.أ و التي كان سببها في الأساس الرهون الأمريكية لكنها تطورت حتى أصبحت أزمة اقتصادية على مستوى العالم و طالت دول أوربا و العالم.

و هناك العديد من الآثار السلبية لتلك الأزمة على الاقتصاد العام و الخاص على حد سواء في جميع دول العالم الصناعية و النامية، مع وجود اختلاف في درجة الآثار السلبية على كل دولة.

إذ بسبب الأزمة انهار عدد من البنوك العالمية و بعض من المؤسسات المالية العالمية الضخمة و عدد كبير من الشركات العالمية بعد سنوات طويلة من النجاح.

و من أكبر مخلفات الأزمة المالية العالمية على المجتمع ارتفاع نسب البطالة في العالم، فعشرات الآلاف من الموظفين في البنوك و المؤسسات المالية في أمريكا و بريطانيا فقدوا وظائفهم.

إن هذه الأزمة تختلف عن الأزمات الكثيرة التي مر بها الاقتصاد العالمي، إذ أنها ليست ناجمة عن ارتفاع في أسعار الفائدة و إنما حدثت بسبب تراجع الطلب على قطاع العقارات و انتشار الديون المعدومة التي أدت إلى انهيار عدد كبير من المؤسسات المالية و العقارية حول العالم، كما صاحب هذه الأزمة ارتفاع في أسعار النفط العالمية و ارتفاع في معدلات التضخم، فضلا عن الارتفاع المستمر لمؤشرات البطالة و الفقر.

و من الأسباب الحقيقية للأزمة المالية العالمية هي الممارسات الخاطئة لاستخدام المعايير المحاسبية الدولية التي استخدمتها الشركات العملاقة و بالأخص الشركات الأمريكية للتلاعب في الأرباح و تضخيم الأصول و التي أدت إلى نشوء هذه الأزمة، إذ كانت هذه المعايير بمثابة الثغرة التي تم استغلالها من قبل الإدارات بشكل سيئ.

حيث كان في السابق يتم استخدام طريقة التكلفة التاريخية في تقييم الأصول و لكن عند حدوث أزمة ENRON في عام 2002 صدر قانون ينص على وجوب استخدام القيمة العادلة من خلال اعتماد المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 بعنوان " قياس القيمة العادلة " "Fair Value Measurement " و الذي تم بناءه على أساس أن الأسواق قادرة على تقديم أفضل قياس للأصول و أكثرها استقلالا و

عدالة.[1] و الذي يعتبر البعض أن هذا المعيار و الذي يعادل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 من أسباب الأزمة بسبب وجود شكوك حول إساءة تطبيقه بشكل صحيح.[2]

و يرجع ذلك إلى كون القيمة العادلة لها سلبيات نوجزها في ما يلي:[3]

- عند تطبيق القيمة العادلة لأول مرة ظهرت الأصول و الالتزامات بمبالغ ضخمة بالمقارنة مع مبالغها المقاسة بتكلفتها التاريخية، مما أعطى فرص كبيرة للمضاربة و حصول على قروض مقابل القيمة الكبيرة لتلك الأصول المقاسة بالقيمة العادلة.كما وفرت جو متفائل بدرجة مبالغ فيها، سرعان ما انهار ذلك مع السقوط الحر لأسعار تلك الأصول ابتداءا من 2006، مما نجم عنه عدم تكافؤ كبير بين القروض التي تم الحصول عليها و القيمة الجديدة لتلك الأصول المنهارة؛
- تخضع عملية القياس بالقيمة العادلة في الكثير من الأحيان في الحالات إلى الاجتهاد و التقدير، و مع تدهور أخلاقيات مهنة المحاسبة مما انجر عنه تضخيم القيم العادلة لكثير من الأصول قصد الإستفادة من الحصول على مبالغ كبيرة في شكل قروض لقاء تلك الأصول؛
- تخضع القيمة العادلة في كثير من الأحيان إلى الظروف السائدة في السوق، و مع كثرة المعلومات الخاطئة المقصودة و كذا الروح المتفائلة التي سادت فيه، أدى ذلك إلى تقييم الأصول بمبالغ لا تعكس حقيقتها؛
- تفتقر القيمة العادلة إلى المصداقية عكس التكلفة التاريخية، و عليه فبناء قرارات على معلومات غير دقيقة له من الأثر الكبير على صحة تلك القرارات و قد يؤدي إلى منزلقات خطيرة، و هذا ما حدث في الأزمة المالية.

و قد طالب البعض بإيقاف العمل بمعيار القيمة العادلة على أساس أنه كان السبب في تأجج الأزمة، غير أنه في الحقيقة هناك العديد من الأصوات التي تدافع عن هذا المعيار و تؤكد بأنه ليس السبب في إشعال فتيل الأزمة و تطلب استمرار العمل بموجبه و منهم: Center For Audit Quality

---

[1] حسن عبد الكريم سلوم، يتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال " التحديات – الفرص – الآفاق "، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-2009/11/11، ص 17.

[2] Didier Marteau, Pascal Morand, Normes comptables er crise financière- proposition pour une réforme du système de régulation comptable, rapport officiel, ESCP Europe, France, février 2010, p 30.

[3] رشيد بوكساني، حمزة عرابي، التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب، تطبيقات و آفاق، المركز الجامعي للوادي، الجزائر17-2010/01/18.

و قد أرسلوا رسالة إلى الكونغرس الأمريكي بتاريخ 2008/09/30 يوضحون فيها بأنه إيقاف تطبيق معيار محاسبة القيمة العادلة ليس في مصلحة أسواق رأس المال و أنها ستعيد بالإبلاغ المالي إلى الوراء حيث الشفافية أقل و القدرة على المقارنة أضعف.[1]

كما أن مجالس معايير المحاسبة الدولية وقفت للدفاع عن معايير القيمة العادلة و مقاومة الدعوة لإيقافها، و من ذلك التكاتف بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB للدفاع عن معايير القيمة العادلة و تبرير صحتها، و ذلك عن طريق تشكيل لجان مهمتها تحليل الأزمة و بيان براءة معايير القيمة العادلة.

حيث أن المعيار ينص على ضرورة أن تكون التقديرات موضوعية و ذات درجة عالية من الموثوقية، و أن لا يتم اللجوء إلى التقديرات سواء كان ذلك بالزيادة أو بالنقصان لقيمة الأدوات المالية.

و يمكن القول أن المعايير المحاسبي الدولية و خصوصا معايير القيمة العادلة ليست سببا في نشوء الأزمة المالية، إذ أنها ساعدت على إظهار الخسائر الحقيقية إلا أنها لم تساهم فيها، و لو كان هناك محاولة لإخفاء الشفافية من خلال عدم استخدام معايير القيمة العادلة لساهم ذلك في تأجيل ظهور الخسائر و ليس إلى منعها، فالمعايير لعبت دور أساسي في إظهار هذه الأزمة و كشفها للعالم على حقيقتها، و أن الأزمة قد حدثت بسبب فشل الإدارات و سوء تقييم الرهون العقارية و ليس بسبب تطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

المطلب الرابع: تجارب بعض الدول العربية في تبني المعايير المحاسبية الدولية:

تختلف الدول العربية فيمل بينها بشأن معايير المحاسبة المطبقة في المؤسسات، فهناك دول لديها معايير محاسبية محلية أعدتها دون النظر إلى المعايير الدولية أو غيرها من المعايير، و دول تعتمد المعايير المحاسبية الدولية معايير محلية لها، و دول لديها معايير محلية تتوافق مع المعايير الدولية أو مزيج من هذا و ذاك، و هناك دول عربية ليس لها معايير خاصة و لا تعتمد معايير معينة و إنما تترك الأمر لإدارات الشركات بها.و هو ما يؤثر سلبا على صدق و عدالة التقارير المالية للشركات و ما يتخذ على أساسها من قرارات.

[1] حسن عبد الكريم سلوم، يتول محمد نوري، مرجع سابق، ص 18.

1- تجربة المملكة العربية السعودية:

قامت وزارة التجارة السعودية بدراسة معمقة بغرض تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة انتهت بوضع الإطار الفكري للمحاسبة الذي شمل أهداف المحاسبة المالية و مفاهيمها، و في هذا الإطار تم إعداد معيار العرض و الإفصاح العام و معايير المراجعة و إعداد تنظيم داخلي للمهنة.

و لقد تم إنشاء مجموعة من الهيئات في المملكة العربية السعودية، و ذلك بهدف الارتقاء بمهنة المحاسبة و مواكبتها للتطورات الدولية و من هذه الهيئات نذكر ما يلي:

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA):

هي هيئة تأسست سنة 1991، تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة و المراجعة و كل ما من شأنه تطوير هذه المهنة و الارتقاء بمستواها و بالتحديد ما يلي:[1]

- مراجعة و تطوير و اعتماد معايير المحاسبة؛
- مراجعة و تطوير و اعتماد معايير المراجعة؛
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة؛
- تنظيم برنامج التعليم المستمر؛
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق المعايير المهنية و التقيد بأحكام نظام المحاسبين و لوائحه؛
- إعداد البحوث و الدراسات الخاصة بالمحاسبة و المراجعة و ما يتصل بهما؛
- إصدار الدوريات و الكتب و النشرات في موضوعات المحاسبة و المراجعة؛
- المشاركة في الندوات و اللجان المحلية و الدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة و المراجعة.

[1] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية – إطار مقترح-، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن العشرين،الرياض، 18-19 ماي 2010، ص05.

و بين عامي 1992 و 2002، تم مراجعة و تطوير و اعتماد معايير المحاسبة و المراجعة و أنه في حالة عدم وجود معيار سعودي يتم تطبيق المعيار الأمريكي، كما تم إصدار العديد من معايير المحاسبة و المراجعة و الآراء المهنية.

و بين عامي 2002 و 2012، قررت أنه في حالة عدم وجود معيار سعودي يتم تطبيق المعيار الدولي. و في عام 2012، تم إقرار مشروع التحول للمعايير الدولية في المحاسبة و المراجعة و ذلك للأسباب التالية:[1]

- تسارع وتيرة الأعمال الدولية؛
- انتشار قبول المعايير الدولية عالميا باعتبارها مجموعة عالية الجودة من المعايير؛
- إن إتباع المعايير الدولية في حال وجود موضوع محاسبي لم تتناوله المعايير السعودية قد تشكل بعض الصعوبات في التطبيق لعدم تجانسها في ترتيب الفقرات أو الإحالات لبعض الفقرات في بعض المعايير؛
- وجوب تقويم و مراجعة المعايير المهنية التي أصدرتها الهيئة في ظل التطورات الدولية و إعداد دراسة لتقويم مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة المالية الدولية و معايير المراجعة و التأكيدات الدولية.

و لتحقيق أفضل النتائج المرجوة فإنه سوف يتم تنفيذ عملية التحول إلى المعايير الدولية على مراحل وفقا لأولويات تشمل تصنيف المعايير في مجموعات مترابطة من حيث الموضوع، على أن يتم العمل أولا على المعايير الدولية التي لا يتوقع أن يطرأ عليها تعديلات جوهرية في المستقبل القريب تفاديا للإرباك في التطبيق، مع الأخذ في الاعتبار أولوية الحاجة الحالية لكل معيار.

2- تجربة مصر:

ترجع بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مصر إلى عام 1980 عند عقد المؤتمر الدولي للمحاسبة في القاهرة و الذي خصص لبحث إمكانية وضع معايير محاسبية في البيئة المصرية، و تحديد أنسب الأساليب لوضع تلك المعايير، و قد صدرت توصيات المؤتمر باختيار معايير المحاسبة الدولية كأساس لتصميم المعايير المصرية مع إدخال التعديلات عليها لتلائم البيئة المحلية. و صدر قرار وزير

[1] أحمد عبد الله المغامس، خريطة الطريق لتبني معايير المحاسبة و المراجعة الدولية في المملكة العربية السعودية، The euro money saudi arabia conference، السعودية، 7-8/ماي 2013، ص08.

الاقتصاد و التعاون الدولي رقم 232 لعام 1996 بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة و المراجعة و قواعد السلوك المهني المرتبط بها، و قامت اللجنة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية التي التي أنشأت في معظمها من معايير المحاسبة الدولية.[1]

في عام 2006 أصدرت وزارة الاستثمار المصرية مجموعة معايير المحاسبة الوطنية المعروفة باسم معايير المحاسبة المصرية بالتوازي مع معايير المحاسبة الدولية و معايير التقارير المالية الدولية التي كانت موجودة في 2005، و قد طبقت ابتداء من 2007/01/01 حيث تلتزم بمعايير المحاسبة المصرية جميع الشركات بموجب أحكام القوانين المذكورة أعلاه، و بغض النظر عن شكلها القانوني أو إذا كانت مدرجة أم لا في سوق الأوراق المالية المصرية. حيث تمتثل معايير المحاسبة المصرية في جميع النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية، ففي حالة عدم توفر معالجة ما في معايير المحاسبة المصرية يوصي المرسوم 243/2006 الشركات بالتوجه نحو معايير التقارير المالية الدوليةIFRS، إلا أنه هناك بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى القوانين و اللوائح المصرية كما أن بعض من هذه الاختلافات ترجع للتحديثات على معايير التقارير الدولية خاصة بين عامي 2008 و 2009.

3- تجربة الجزائر:

بالنسبة للجزائر فقد واكبت هذا التطور في مجال المحاسبة الدولية بإصدارها للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية.

حيث و بعد تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة في ماي 1971 انبثقت منه لجنة أوكلت لها مهمة تحضير مشروع تكوين مخطط محاسبي وطني بأمر 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 حيث أصبح إلزاميا في المؤسسات ابتداء من جانفي 1976،و الذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي و خصائصه، لكن مع اتجاه الجزائر نحو اقتصاد السوق أصبح المخطط لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خاصة و أن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن الماضي و ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية و الخوصصة، مما أدى إلى دخول الكثير من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر.

[1] كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية ، تخصص: اقتصاديات المالية و البنوك، جامعة امحمد بوقرة- بومرداس، 2016، ص65.

و بالنسبة للقوائم المالية التي كان يحتويها المخطط المحاسبي الوطني، فقد كانت عبارة عن مجموعة وثائق مالية تتمثل في الوثائق الشاملة التي تشمل على الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة الذمم ووثائق ملحقة تحلل و تعلق عن جدول حسابات النتائج، حيث كان عدد الوثائق المالية 17.و هي عبارة عن قوائم محاسبية لا تفيد المستثمرين و لا المقرضين بقدر ما تفيد مصلحة الضرائب و تلبي احتياجات المحاسبة الوطنية. بالإضافة إلى أنه لو قمنا بإسقاط المعايير المحاسبية الدولية على هذا المخطط لوجدنا أن معظم المعايير غير موجودة، و من أجل تنميط هذا المخطط حسب المعايير المحاسبية الدولية ظهر النظام المحاسبي المالي.

و بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001، بدأت عملية الإصلاحات حول PCN و التي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبةCNC و ارتكزت عملية التعديلات حول العناصر التالية:[1]

- إعطاء تعاريف و مفاهيم و بناء الإطار التصوري لـ SCF؛
- تحديد طرق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول و الخصوم و حسابات التسيير؛
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية،الجداول الملحقة، تحديد الحسابات و نظام المجموعات و كيفية تسيير الحسابات؛
- تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات؛
- وضع جداول و إيضاحات خاصة بالمفاهيم.

حيث تمثل الإطار القانوني لجميع هذه الإصلاحات من خلال إصدارها للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية. و منذ ذلك الحين توالت التشريعات و القوانين المتعلقة بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي خصوصا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، و كذا المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 7 أفريل 2009 الذي يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

[1] السعيد قاسمي، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد و مدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى الوادي، ص 11.

و حسب النظام المحاسبي المالي أصبحت القوائم المالية تتكون من الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.و التي سنتطرق إليها من خلال الفصل الموالي و التي تم إعدادها حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS01" عرض القوائم المالية".

خلاصة الفصل:

يعتبر التوافق المحاسبي نتيجة انسجام دولي في إجراء المعالجة المحاسبية و مخرجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية، ما يضمن القراءة الموحدة لها من خلال تنظيم و ضبط هذه الممارسة استنادا إلى إطار تصوري للمحاسبة الدولية، لذلك فقد أصبح التوافق المحاسبي الدولي يساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات و بالتالي الإجابة على احتياجات المستثمرين الدوليين من المعلومات. كما يساعد على ضمان مصداقية و ملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول العام.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل:

إن السعي لأجل حماية المستثمرين في أي دولة يتطلب أن توفر لهم قوائم مالية معدة بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية التي تتمتع بالجودة العالية، بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بغض النظر عن الدولة التي تقع بها المؤسسة، و ذلك حتى تساعد المستثمرين على تقييم فرص الاستثمار المتاحة و المفاضلة بينها و اختيار أحسنها. و في هذا المجال فإن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS تلعب دور مهم عن طريق معايير تراعي فيها متطلبات العرض و الإفصاح، و تتميز بمرونة التطبيق بين مختلف الدول في العالم، و من بين هذه المعايير نجد المعايير IAS01 و IAS07 و التي يوصى فيها بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقوائم المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.

و على غرار باقي الدول المتبنية لمعايير المحاسبة الدولية فإن الجزائر بدورها واكبت ذلك عن طريق تبنيها لهذه المعايير من خلال إصدارها للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية. و قد تضمن هذا القرار القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و المستمد من المعايير IAS01 و IAS07، و هذا ما سيتم تناوله بالتفصيل من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية ":

إن متطلبات الإفصاح المحاسبي تقتضي ضرورة إعداد مجموعة من القوائم المالية، إضافة إلى الايضاحات المرفقة بها و تقرير مراجع الحسابات و تقرير مجلس الإدارة، و هذا بهدف التقليل من درجة الاختلاف في المعلومات مما يؤثر إيجابا على تحقيق العدالة و التكافؤ في أسواق الأوراق المالية.

لذلك أولت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) و من بعدها المجلس(IASB) اهتماما كبيرا بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية و ذلك بوضع عدة معايير خاصة بهذا الشأن منها المعيار الدولي رقم 01" عرض القوائم المالية " الذي يصنف ضمن "المعايير المتصلة بالتنظيم الإجرائي للعمل المحاسبي" [1].

المطلب الأول: تطورات المعيار المحاسبي الدولي IAS 01:

لقد عرف المعيار عدة تعديلات (و لازال) منذ أعداده لأول مرة كمسودة مشروع إلى غاية اعتماده بصيغته الحالية المعتمدة و المطبقة في إعداد القوائم المالية، لذلك سيتم تقديم عرض تاريخي مختصر حول هذا المعيار، و الذي سيوضح وجود جملة من الأسباب و الدوافع التي كانت و لا تزال وراء مختلف التعديلات التي خضع لها، و التي كانت تهدف إلى الوصول بالمعيار إلى المستوى الذي يضمن تفادي الاستخدام الخاطئ للموارد المالية محليا و دوليا.

الجدول 04 : المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 : عرض القوائم المالية

مارس 1974	مسودة المشروعE1: الإفصاح عن السياسات المحاسبية.
جانفي 1975	IAS 01 : الإفصاح عن السياسات المحاسبية (تم نشره).
جوان 1975	نشر مسودة المشروع E05:المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
أكتوبر 1976	تطبيق المعيار IAS 05:المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
جويلية 1978	نشر مسودة مشروع E14:الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة.
نوفمبر 1979	تطبيق المعيار IAS13:عرض الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة.

[1] عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 01: عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،العدد الأول، جوان2007، ص 11.

1994	مراجعة المعايير IAS13,IAS05, IAS01.
جويلية 1996	نشر مسودة مشروع E53: عرض القوائم المالية.
أوت 1997	نشر المعيار IAS01: عرض القوائم المالية، و إلغاء المعايير IAS01,IAS05,IAS13.
18سبتمبر2003	تعديل نموذج المعيار المحاسبي الدولي 01: عرض القوائم المالية.
01جانفي 2005	بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 01 المعدل في 2003.
18ديسمبر2015	نشر تعديلات بعنوان "مبادرة بشأن الإفصاح" و الهدف منها تحسين فعالية عرض المعلومات و تشجيع المؤسسات على ممارسة الحكم المهني، وتتعلق ضمنيا بتعديل المعيار ias34 "التقارير المالية المرحلية" و ifrs07 "الأدوات المالية: الإفصاح" من أجل ضمان التناسق الداخلي في محتوى المعايير.

Source :IAS01 :Presentation of financial statements ,

Overview:www.iasplus.com/en/standards/ias/ias01, 15/01/2018,20:35.

أما التفسيرات المتعلقة بهذا المعيار و الصادرة عن لجنة التفسيرات فتمثلت في IFRIC17, SIC18,SIC27,SIC29.

المطلب الثاني:هدف و نطاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 01: عرض القوائم المالية:

1- هدف تطبيق المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، و ذلك بغرض التمكن من إجراء مقارنة القوائم المالية للمؤسسة في الفترات السابقة و كذا مقارنتها مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى.[1]

كما أن هذا المعيار يهتم بتحديد متطلبات عرض القوائم المالية، و يقدم الإرشادات الخاصة حول شكلها و هيكلها، و كذا الحد الأدنى من متطلبات محتويات هذه القوائم.

[1] Journal officiel de l'union européenne (JOUE), qui contient la Norme Comptable Internationale 01 :Présentation Des Etats Financiers, règle CE1274-2008, 18/12/2008,article 01,L339/5.

2 – نطاق تطبيق المعيار:

يتم تطبيق هذا المعيار في إعداد و عرض القوائم المالية ذات الغرض العام – و التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستخدمين التي لا يمكنهم الحصول على المعلومات التي تلائم رغباتهم و احتياجاتهم الخاصة– و ذلك وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي(IFRS) [1].

ويمكن تطبيقه على جميع المؤسسات التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم10" القوائم المالية الموحدة "، و تلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم27" القوائم المالية المنفصلة ". أما متطلبات الإثبات، القياس و الإفصاح فتحددها معايير دولية أخرى للتقرير المالي.

بالإضافة إلى أن هذا المعيار لا ينطبق على محتوى و هيكل القوائم المالية المختصرة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34 " التقارير المالية الأولية ".

المطلب الثالث: القوائم المالية حسب مضمون المعيار:

1– الغرض من المعيار:

إن الهدف من إعداد القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمؤسسة، و التي تساعد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، و لتحقيق هذا الهدف يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات فيما يخص:

أ– الأصول؛

ب–الالتزامات (الخصوم)؛

ج–حقوق الملكية؛

د– الأعباء و الإيرادات؛

هـ–التغيرات في حقوق الملكية؛

و – التدفقات النقدية.

[1] International Accounting Standard 01 :Presentation of Financial Statements (version01/01/2013) ,www.socpa.org.sa, 2-scope, samedi 01/08/2015 à 19:40.

فهذه المعلومات إضافة إلى تلك الواردة في الملاحق ستساعد مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، توقيت تحصيلها و المخاطر المرتبطة بها.

2- المجموعة الكاملة للقوائم المالية:

تشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية مايلي:

أ- قائمة الميزانية (المركز المالي) في نهاية الفترة؛

ب-قائمة حساب النتائج؛

ج-قائمة التغير في الأموال الخاصة للفترة؛

د- قائمة جدول تدفقات الخزينة للفترة؛

هـ-الملاحق و التي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية و معلومات توضيحية أخرى؛

و- قائمة الميزانية لبداية الفترة للمقارنة، في حالة تطبيق المؤسسة لطريقة محاسبية بأثر رجعي، أو في حالة إعادة عرض عناصر القوائم المالية بأثر رجعي.

3- الخصائص العامة للقوائم المالية:

أ- ترتكز الخصائص العامة للقوائم المالية على الصورة الصادقة و الالتزام ب IFRS: حيث أن القوائم المالية يجب أن تقدم الصورة الصادقة للوضعية المالية، الأداء المالي و تدفقات الخزينة للمؤسسة.

و تقديم صورة صادقة يتطلب عرض صادق لآثار المبادلات و الأحداث و الظروف الأخرى، و ذلك وفقا لتعريفات و ضوابط الإثبات المحاسبي للأصول، الخصوم، الإيرادات و الأعباء المعروضة في الإطار.

كما أن العرض العادل يتطلب من المؤسسة مايلي:[1]

- اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 08 " السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء".
- عرض المعلومات و السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملائمة ، يمكن الاعتماد عليها، قابلة للمقارنة و قابلة للفهم.

[1] LE JOUE,opcit, article 17 (a – b),L 339/8.

ب- استمرارية الاستغلال:[1]

يتم إعداد القوائم المالية وفق أساس استمرارية المؤسسة في نشاطها ما لم تكن تنوي الإدارة تصفيتها، حينئذ تصبح ملزمة بالإفصاح عن ذلك.في هذه الحالة أي عندما تصبح المؤسسة غير قادرة على الاستمرار فإنها تقوم بإعداد إفصاحات متتالية بدلا من قوائم مالية على أساس الاستمرارية.

ج- أساس الاستحقاق:[2]

يجب على المؤسسة إعداد القوائم المالية باستخدام المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق،ما عدا المعلومات المتعلقة بالتدفق النقدي.

د- الأهمية النسبية و التجميع:[3]

يتم عرض كل فئة ذات أهمية نسبية من العناصر المتشابهة بشكل منفصل، و يتم عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل كذلك.

حيث أن القوائم المالية تنتج من معالجة عدد كبير من المعاملات و التي تكون مجمعة في فئات وفقا لطبيعتها أو وظيفتها، ومن ثم يتم عرضها في بيانات مختصرة و مصنفة تشكل عناصر مستقلة في القوائم المالية، و إذا لم يكن عنصر مستقل ذا أهمية نسبية فإنه يجمع مع العناصر الأخرى إما في نفس القوائم المالية أو في الملاحق.

هـ- المقاصة:[4]

لا يسمح للمؤسسة أن تجري مقاصة بين الأصول و الخصوم، أو بين المصاريف و الإيرادات، ما لم تكن مطلوبة أو مسموح بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.

و- دورية التقرير:[5]

يجب على المؤسسة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية على الأقل سنويا، و عندما تغير نهاية فترة تقريرها و تعرض القوائم عن فترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنها مطالبة بالإفصاح – بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية– عن سبب استخدام فترة أطول أو أقصر، و عن حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.

[1] Ibid, article 25, L339/9.
[2] Ibid, article 27.
[3] International Accounting Standard 01 :Presentation of Financial Statements (version01/01/2013), opcit,29-materiality and aggregation.
[4] Marc GAIGA, norme ias 01 : la présentation des états financiers, université NANCY 2 ,France, 2009, p 04.
[5] Brian FRIEDRICH and another, international accounting standard1: presentation of financial statements, professional development network, CGA, Canada,2011,p 06.

هـ – المعلومات المقارنة:[1]

يجب على المؤسسة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، ما عدا إذا نص معيار آخر على غير ذلك.

كما يجب على المؤسسة أن تعرض قائمة أخرى للميزانية بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المطلوبة في حالة تطبيقها لسياسة محاسبية بأثر رجعي، أو في إذا تم عرض و تصنيف عناصر القوائم المالية كذلك بأثر رجعي.

و – ثبات طريقة العرض:[2]

يتم عرض و تصنيف مختلف العناصر في القوائم المالية بالكيفية ذاتها على مدار الفترات المالية المتتالية، إلا في الحالات التي يكون للتغيير ما يبرره مثل تبدل الظروف أو ظهور متطلبات اقتضاها تطبيق معيار دولي للتقرير المالي الجديدة.

4 – الهيكل و المحتوى: [3]

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق. و تكون هذه الافصاحات مطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، كما يجب على المؤسسة أن تحدد بشكل واضح القوائم المالية و أن تميزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

وتتحقق مختلف أهداف القوائم المالية في الشكل الذي اقترحته معايير المحاسبة الدولية، حيث يجب أن تكون العناصر المعروضة معبرة بشكل كاف لجلب اهتمام المستخدم. و في هذا الإطار رأى واضعو معايير المحاسبة الدولية أنه من الأفضل عرض العناصر الواجب تقديمها في القوائم المالية موزعة على مستوى المعايير حيث:[4]

- يعرض المعيار المحاسبي الأول التركيب المعياري للقوائم المالية؛
- تشرح بعض المعايير عددا من عناصر هذا التركيب بشكل مفصل و تتمثل خاصة في:
  - المعيار المحاسبي الدولي السابع المتعلق بجدول تدفقات أموال الخزينة؛

[1] Idem.
[2] Ibid, p 07.
[3] LE JOUE,opcit, articles 49-48-47,L339/11.
[4] E.DUCASSE et autres ,les normes comptables internationales IAS/IFRS, de boeck, France,2009, p16.

- المعيار المحاسبي الدولي الثالث و الثلاثون المتعلق بعرض نصيب السهم من الأرباح و حسابه؛

- يحدد كل معيار الطريقة المناسبة لعرض الموضوع المعالج على مستوى القوائم المالية و مستوى المعلومة المطلوب في الملاحق؛
- تخصص بعض المعايير لتقديم معلومات تكميلية في الملحق و تتمثل خاصة في:
  - المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر المتعلق بالمعلومة القطاعية؛
  - المعيار المحاسبي الدولي الرابع و العشرون المتضمن المعلومة المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.

إن الهدف من القوائم المالية هو إعطاء المستخدم خصوصا المستثمر صورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة و أدائها، و يعتبر المساهم المستخدم الرئيسي للمعلومة المالية إذ تسمح له باتخاذ القرارات الاقتصادية حول القيام بالاستثمار أو التخلي عنه.

المبحث الثاني: عرض الميزانية حسب IAS01 :

إن القوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط و التلخيص و الهيكلة، و هذه المعلومات يتم جمعها،تحليلها،تفسيرها،تلخيصها و هيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول و مجاميع.

و يتم ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، و يتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية.و يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يمكن أن تقوم المؤسسة بنشرها.

و يحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية و يتم توضيح المعلومات الآتية بدقة:[1]

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية، مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تقدم بها القوائم المالية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 210. 3 ، ص 22.

و تقوم كذلك بتقديم معلومات تساعد على تحديد هوية المؤسسة و التي تتمثل في:

- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه،
- الأنشطة الرئيسية و طبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم المؤسسة الأم و تسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الضرورة؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

و كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد القوائم المالية التالية: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، و يوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.

المطلب الأول: مفهوم الميزانية حسب IAS01:

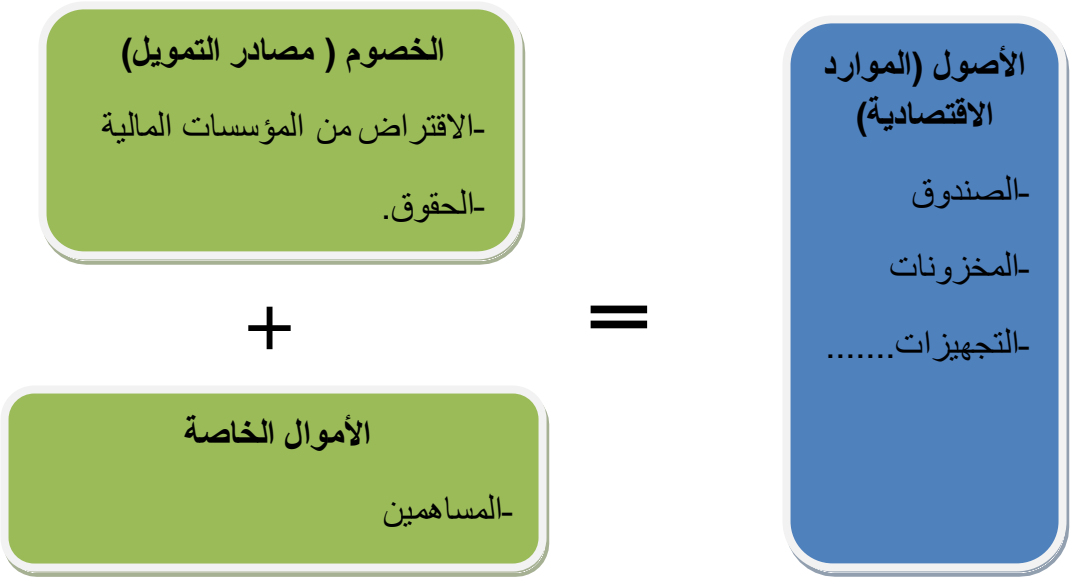
إن للميزانية أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي البيانات المالية خاصة بالنسبة للمقرضين، ذلك لأن قدرة المؤسسة على الاستمرار و على الوفاء بالتزاماتها تجاههم تكون مرتبطة بمدى قوة و ضعف مركزها المالي.

و نظرا لذلك فالميزانية تعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة، لذلك يجب إعدادها بصورة صادقة و صحيحة و دقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

1- تعريف الميزانية :

تعتبر الميزانية الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية للمؤسسة[1]، حيث تعتبر القائمة التي تصور المركز المالي لها في تاريخ معين،و تعد في شكل قائمة يدرج في جانبها الأيمن عناصر الأصول و الأرصدة المدينة الأخرى، و في الجانب الأيسر عناصر الخصوم و الأرصدة الدائنة الأخرى و ذلك تطبيقا لمعادلة الميزانية : الأصول = الأموال الخاصة + الخصوم.

[1] David KOSKAS, comprendre un bilan, 4eme édition, pearson, France, 2013, p18.



Source : S.HADDAD et autres, Les Etats Financiers –applications et études de cas– édition Pages Bleues, Alger, Algerie,2010, p15.

لإظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة يتطلب تحديد كل من الأسس التي بناءا عليها يتم الاعتراف بكل عنصر من عناصر الميزانية، و من ثم تحديد الأساليب الموضوعة لقياس قيم هذه العناصر و من ثم عرضها في الميزانية على أسس سليمة تيسر فهمها.[1]

2- مزايا قائمة الميزانية: تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية:[2]

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما لها من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة الالتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية الأموال الخاصة للمؤسسة لالتزاماتها؛

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية و مشاكل الاعتراف و القياس و الإفصاح- الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، 2010،

[2] عزة الأزهر، عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 اكتوبر2009، ص 2.

- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها مستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى الأموال الخاصة؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها و وظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك أموالها الخاصة؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- معرفة سياسات المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

3- أهمية الميزانية:

تقدم الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية،حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بمايلي:[1]

- **السيولة** : وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة أقدر على تسديد التزاماتها؛
- **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل** : تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المؤسسة للديون طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كانت هذه الأخيرة أكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لديها، كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية و العملية – دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 30.

الديون. وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية استنادا إلى معطيات التدفقات النقدية التاريخية للفترات المحاسبية السابقة؛

- **المرونة المالية** : إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي. و ذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي، مثل نسبة الأرباح المحققة خلال الفترة المالية إلى رأس المال المستثمر؛

- كما تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط المؤسسة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الديون المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية.

المطلب الثاني: المعلومات الواجب عرضها في الميزانية:

1- الحد الأدنى من المعلومات المعروضة:

يجب أن تشمل الميزانية كحد أدنى على العناصر التالية:[1]

1- التثبيتات المادية؛

2- الاستثمارات العقارية؛

3- التثبيتات المعنوية؛

4- الأصول المالية (ما عدا العناصر الموضحة في5، 8، 10)؛

5- المساهمات الناتجة من استعمال طريقة الملكية؛

6- الأصول البيولوجية؛

7- المخزونات؛

[1] LE JOUE,opcit, article54 ,L339/12.

8- الزبائن و المدينون الآخرون؛

9- الخزينة و ما يعادلها؛

10- الأصول المصنفة على أنه محتفظ بها للبيع؛

11- الموردون و الدائنون الآخرون؛

12- المؤونات؛

13- الالتزامات المالية (ما عدا العناصر 11-12)؛

14- الالتزامات و الأصول الضريبية كما عرفها المعيار 12 " ضرائب الدخل "؛

15- الالتزامات الضريبية المؤجلة و الأصول الضريبية المؤجلة حسب المعيار 12؛

16- حصص الأقلية الواردة ضمن حقوق الملكية؛

17- رأس المال المصدر و الاحتياطات الخاصة بأصحاب المؤسسة.

2- المعلومات الواجب عرضها في صلب الميزانية أو في قائمة الملاحق:

يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في قائمة الملاحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعملياتها, ويجب أن يتم تصنيف كل عنصر إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسب حسب طبيعته, و يجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة و المدينة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة، ويجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية أو في قائمة الملاحق :[1]

أ- **بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم :**

- عدد الأسهم المصرح بها؛
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل, وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

[1] Ibid,articles 79-80 L339/16.

- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛
- مطابقة لعدد الأسهم غير المعدودة في بداية ونهاية السنة؛
- الحقوق و الامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛
- أسهم المؤسسة التي تملكها المؤسسة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شريكاتها الزميلة؛
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ؛

ب- وصف لطبيعة وغرض لكل احتياطي ضمن حقوق المالكين؛

كما يجب على المؤسسة التي لا تملك أسهم راس مال مثل شركات التضامن أو الوقف أن تفصح عن معلومات معادلة لتلك المطلوبة سابقا، مع إظهار التغيرات خلال الفترة في كل صنف لحصة الأموال الخاصة، و الحقوق و الامتيازات و القيود المرتبطة بكل صنف.

المطلب الثالث: عناصر الميزانية:

تتكون الميزانية من العناصر التالية:

- الأصول؛
- الخصوم.

أ-الأصول:

1- مفهوم الأصول:

هو عبارة عن موارد تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية و التي يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية.

2- تصنيفات الأصول:

يتم تصنيف عناصر الأصول إلى أصول جارية و غير جارية؛ كما يمكن إظهار عناصر الميزانية إجمالا بحسب السيولة و الاستحقاق إذا كان ذلك يعطي معلومة أكثر مصداقية و فائدة و هذا يناسب البنوك و شركات التأمين.[1]

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS دروس و تطبيقات،الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 69.

2-1- الأصول غير الجارية:

هي الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية،و التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل، أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداءا من تاريخ الإقفال.[1] وتشمل الأصول غير المتداولة:الاستثمارات طويلة الأجل, العقارات والآلات والمعدات، الأصول المعنوية والأصول المتنوعة الأخرى كما سيرد شرحه.

أ- التثبيتات المعنوية:

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية، تتحكم فيه المؤسسة لاستخدامه في إنتاج أو توريد السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية أو يتوقع أن يتم استخدامه خلال أكثر من فترة واحدة.[2]

و تشمل عناصر التثبيتات المعنوية مايلي:

- برمجيات المعلوماتية؛
- البراءات، الرخص و العلامات؛
- فارق الشراء؛
- مصاريف التنمية، البحث و التطوير.

و طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت المعنوي في الحسابات كأصل إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة، و إذا كانت من الممكن تقييم تكلفة الأصل بصورة صادقة.

و يتم حذف أي تثبيت معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، و لم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية لا من استعماله و لا من خروجه لاحقا.[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمن للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، المادة 21، ص 13.

[2] TAZDAIT ALI, maitrise du système comptable financier,opcit, p 56.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 11.121. ، ص 9.

كما أن المدة النفعية لأي تثبيت معنوي يجب أن لا تتجاوز 20 سنة، لذا و في حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول من ذلك أو عدم حصوله نهائيا فإن المعلومات الخاصة بذلك تدرج في ملحق القوائم المالية.

و فيما يتعلق بنفقات التنمية لأي مشروع داخلي، فهي تشكل تثبيتا معنويا في حالة ما إذا كانت تلك النفقات ذات صلة نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية عالية، إذا كانت المؤسسة تنوي و تمتلك القدرة التقنية و المالية على إتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها، و إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

ب- التثبيتات العينية:

التثبيت العيني هو أصل عيني تتحصل عليه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يفوق السنة المالية الواحدة.

و تتمثل العناصر الأساسية للتثبيتات العينية في:

- الأراضي؛
- عمليات تهيئة و ترتيب الأراضي؛
- البناءات؛
- المعدات و الأدوات الصناعية؛
- التثبيتات العينية الأخرى.

تدرج التثبيتات العينية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، و تندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها،الرسوم المدفوعة و التكاليف المباشرة الأخرى. و لا يتم إدراج المصاريف العامة، المصاريف الإدارية و مصاريف الانطلاق في النشاط و التي تدرج ضمن هذه التكاليف.

أما بالنسبة لتكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها فتتضمن تكلفة العتاد، اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.

- **اهتلاك التثبيتات:**

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.

و يتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة له في نهاية العمر الإنتاجي، و هذا في حالة ما إذا كان يمكن تحديد هذه القيمة بصورة صادقة.

و هناك أربعة طرق لحساب الاهتلاك لأي تثبيت و التي تتمثل في:[1]

- الاهتلاك الخطي: يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الاهتلاك المتناقص: يؤدي إلى عبء متناقص على مدة نفعية الأصل؛
- الاهتلاك المتزايد: يؤدي إلى عبء يتزايد على المدة النفعية للأصل؛
- الاهتلاك بوحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

هذا و يجب دوريا دراسة طريقة الاهتلاك، المدة النفعية و القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية للتثبيت العيني.ففي حالة حدوث تعديل مهم لما هو منتظر من المنافع الاقتصادية الناتجة عن هذا التثبيت، يتم تعديل التوقعات و التقديرات حتى تعكس هذا التغير.

ملاحظة: تشكل الأراضي و المباني أصولا متمايزة و تعالج كل منها محاسبيا على حدة حتى لو تم اقتناؤهما معا، فالبناءات عبارة عن أصول قابلة للاهتلاك بينما تعد الأراضي أصولا غير قابلة للاهتلاك.

- **حالة العقارات الموظفة:**

العقار الموظف هو عبارة عن ملك عقاري(أراض، بناية أو جزء من بناية) مملوك لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال.[2] لذلك فهو غير موجه لا للبيع في إطار النشاط العادي و لا للاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع و خدمات أو أغراض إدارية.

و يتم تقييم العقار الموظف بعد إدراجه في الحسابات كتثبيت عيني، إما بطريقة الكلفة و ذلك بعد أن يطرح منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة، أو على أساس القيمة الحقيقية ما لم يتعذر تحديدها بمصداقية.في هذه الحالة يتم تقييم العقار بالطريقة الأولى مع تقديم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يتعلق بوصف العقار. و يتم إدراج الخسارة أو الفائدة من تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية المعنية.

[1] نفس المرجع السابق، المادة7.121، ص 9.

[2] Rachida BOURSALI, les états financiers et pcn du scf avec exercices, les éditions Aloulfia Altalita, Oran, Algérie, 2010, p 26.

- **حالة الأصل البيولوجي:**

الأصل البيولوجي يتمثل في الحيوانات و النباتات المستعملة في النشاط الزراعي.[1]

و يتم تقييم الأصل البيولوجي عند إدراجه في الحسابات لأول مرة و في تاريخ كل إقفال بقيمته الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.و في حالة عدم إمكانية تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، فإنه يتم تقييمه بكلفته مطروحا منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة. و يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجين من تغير القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية المعنية.

ج- أصول مالية غير جارية(سندات و حسابات دائنة):

يمكن تقسيم الأصول المالية غير الجارية في الفئات الأربع التالية:

- سندات المساهمة و الحسابات الملحقة و التي تكون من خلال أسهم في المؤسسات الفرعية للمؤسسة الأم، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛
- سندات التوظيف طويلة المدى و التي تحتفظ بها المؤسسة حتى حلول أجل استحقاقها؛
- القروض الممنوحة من قبل المؤسسة و الحسابات الدائنة التي يتعدى استغلالها الاثني عشر شهرا؛

و يتم إدراج الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها الحقيقية بما فيها مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك.

- **قواعد عامة لتقييم الأصول غير الجارية:**

1- يتم تقييم عناصر الأصول في الميزانية عادة بالتكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات يتم تقييم هذه العناصر وفقا لـ:

- القيمة العادلة (juste valeur) أو السوقية في ظل المنافسة العادية؛
- القيمة المحققة؛
- القيمة الحالية valeur actualisée.

تتألف التكلفة التاريخية للأصل من تكلفة الشراء بالنسبة للأصول المكتسبة بمقابل، من قيمة الإسهام بالنسبة للأصول المستلمة كمساهمة عينية، و من القيمة الحقيقية بالنسبة للأصول المكتسبة مجانا، من تكاليف الإنتاج بالنسبة للأصول التي تنتجها المؤسسة.

[1] Idem.

تدني قيمة الأصول: عند حلول كل تاريخ إقفال للحسابات تقوم المؤسسة بتقدير ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول لم يفقد قيمته، و إذا ثبت ذلك فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من هذا الأصل.

و يتم تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن المتحصل عليه من بيع أي أصل مع طرح منه تكاليف الخروج، و القيمة النفعية التي تمثل القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المتوقع تحصيلها من استعمال الأصل المعني.

فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، و بذلك نكون قد سجلنا خسارة في قيمة الأصل، و التي يتم إثباتها و إدراجها كعبء في الحسابات.

- **قواعد خاصة لتقييم الأصول غير الجارية:**

أ- ضرائب الدخل المؤجلة على الأصول:(Impots Différés):

تتعلق ضريبة الدخل المؤجلة بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع، وهي ضريبة قابلة للاسترجاع أثناء الدورات المستقبلية.

تعتبر ضريبة الدخل المؤجلة كأصل عوائد ضريبية مستقبلية، فهي أرباح تم إخضاعها سابقا للضريبة و لكن لم يتم التقرير عنها في قائمة حسابات النتائج بعد.[1]

ب-عقد الإيجار التمويلي:

هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو عدة دفعات.

و تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود بتسجيل الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة، على أن يتم نقل الأخطار و المنافع الاقتصادية من المؤجر إلى المستأجر لكي تصبح هذه العقود عقود إيجار تمويلي و ليس عقود إيجار بسيطة و التي لا تخضع لهذا النوع من المعالجة. أما المبالغ مستحقة الدفع كقيمة إيجار فينبغي تسجيلها في جانب الخصوم.

[1] شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية – الجزء الأول-، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 83.

ج- العمليات بالعملة الأجنبية:

الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف الجاري، ويتم تسجيل الفروقات في أسعار الصرف إما في الأعباء المالية أو في الإيرادات المالية.

2-2- الأصول الجارية:

يعتبر الأصل جاريا إذا توفرت فيه الشروط التالية:[1]

- عندما يكون من المتوقع تحقيقه، بيعه أو استهلاكه خلال دورة الاستغلال العادية، و التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال و إنجازها في شكل تدفقات خزينة؛[2]
- عندما تتم حيازته بشكل رئيسي لغرض المعاملات؛
- يتوقع تحققه خلال مدة اثني عشر شهرا؛
- عندما يكون نقدا أو معادلا للنقد ما لم يكن خاضعا لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا.

و تشتمل الأصول الجارية على العناصر التالية:

أ- المخزونات:

تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة و تكون موجهة للبيع في إطار دورة الاستغلال، أو تكون قيد الإنتاج لنفس الغرض، كما تشمل المواد الأولية و اللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

و يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء(المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات.....) إلى غاية وصولها إلى المكان و في الحالة التي توجد عليها، أما المنتجات فتقيم بتكلفة إنتاجها.

كما يتم إدراج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء عندما تكون كلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجازه، و التي تمثل سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام و التسويق.

[1] Le JOUE, opcit, article 66, L339/14.
[2] TAZDAIT Ali, opcit, p 63.

أما بالنسبة للسلع الموجهة للخروج فيتم تقييمها إما بطريقة ما دخل أولا يخرج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو للإنتاج. و يتم توضيح هذه الطرق في الملحق الخاص بالمخزونات.

ب-الحقوق:

تشمل الحقوق على مجموع حقوق المؤسسة الناتجة من علاقاتها و معاملاتها مع الغير في المدى القصير،و تشمل الزبائن، المدينون الآخرون، المبالغ الواجبة التحصيل من الشركات التابعة.

ج- عمليات الخزينة و ما يماثلها:

و يشمل هذا العنصر القيم المنقولة للتوظيف، المبالغ الخاصة بالصندوق و مماثلات الخزينة مثل التوظيفات قصيرة الأجل ذات السيولة الكبيرة، و التي من السهل تحويلها إلى مبالغ تدخل الخزينة[1]، و التي تحمل درجة مخاطرة محدودة فيما يتعلق بتغيرات القيمة نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة.

ب- الخصوم:

هي عبارة عن التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.[2]

و مثل الأصول، فإن الخصوم يتم تصنيفها إلى خصوم جارية و خصوم غير جارية.

1- الخصوم الجارية:

حسب ما جاء في نص المعيار المحاسبي الدولي الأول فإنه يجب على المؤسسة أن تصنف الخصم على أنه جار عندما:[3]

- يتوقع أن يتم تسويته خلال دورة التشغيل العادية؛
- يتم الاحتفاظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
- يكون واجب التسوية خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة لتاريخ الإقفال؛

[1] Ibid, p 65.
[2] Anne Le Manh, Catherine Maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, France, 2008, p 16.
[3] Le JOUE, opcit, article 69 , L339/14.

و تعد بعض الخصوم المتداولة مثل الدائنين التجاريين، استحقاقات الموظفين و تكاليف التشغيل الأخرى جزءا من رأس المال العامل المستخدم في دورة الاستغلال العادية، و يتم تصنيف هذه العناصر التشغيلية على أنها خصوم متداولة حتى لو كانت واجبة التسوية خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهرا بعد تاريخ الإقفال.

كما أنه هناك بعض الخصوم الأخرى التي لا يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، و لكن يجب تسويتها خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة لتاريخ الميزانية، و مثال على ذلك السحب على المكشوف من البنوك، توزيعات الأرباح المستحقة و ضرائب الدخل.

2- الخصوم غير الجارية:

هي الخصوم التي لا يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية وإنما يحل أجلها في فترة لاحقة لتلك الدورة.

و يتم تصنيف الخصوم طويلة الأجل المتضمنة للفائدة (القروض طويلة الأجل) على أنها خصوم غير جارية إذا:

- كان الأجل الأصلي لاستحقاقه أطول من اثني عشر شهرا؛
- تم إعداد اتفاق لإعادة التمويل أو لإعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل و قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

كما يتم تصنيف المؤونات على أنها خصوم غير جارية، و هي عبارة عن التزام حالي ناتج عن حادث ماضي، يحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

كما تعتبر ضريبة الدخل المؤجلة –خصوم– خصوم غير جارية، و هي عبارة عن التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقعة نتيجة للأرباح الحالية أو عن الفترات السابقة و التي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة.[1]

[1] شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة، مرجع سابق، ص 83.

3- الأموال الخاصة:

تعرف الأموال الخاصة بأنها القيمة المتبقية لأصول المؤسسة بعد تخفيض أو استبعاد كل خصومها[1]، وبعبارة أخرى هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية.و يضم هذا العنصر مجموعة من العناصر أو الحسابات كما يلي:

- **رأس المال و الاحتياطات و ما يماثلها:**[2]

- بالنسبة للمؤسسات الفردية تمثل أموال الاستغلال قيمة المساهمات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية نشاطه أو في أثنائه، مع تسجيل مسحوباته ومدفوعاته الشخصية وكذا أجرته العادية ضمن حساب مخصص لذلك؛
- بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات) يمثل رأس المال الصادر أو المحرر القيمة الاسمية لمجموع الأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء في المؤسسة الخاصة، وفي المؤسسة العمومية فإن رأس المال يتضمن قيمة الأسهم أو الحصص النقدية والعينية المقدمة من طرف الدولة أو هيئاتها، و التي لم يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية.

- يسجل في هذا الحساب كذلك تطورات رأس المال خلال حياة المؤسسة، عند ارتفاع رأس المال يدرج مبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة في حساب رأس المال، أما العلاوات المرتبطة برأس المال فتقيد في حساب خاص، كما يمكن أن يستقبل كذلك مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بعد قرار المساهمين أو الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال كحالة امتصاص الخسائر أو التسديدات للشركاء.[3]
- الاحتياطات القانونية، الأساسية، العادية و النظامية المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء.
- نتيجة السنة المالية التي تمثل رصيد حسابات أعباء و حسابات منتوجات السنة المالية، مع التمييز بينها و بين النتيجة غير الموزعة التي تأجل تخصيصها بقرار من الجهات المختصة (تسجل في حساب المرحل من جديد).أما بالنسبة للمؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تضم إلى أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية.

---

[1] Bruno Colmant et autres, comptabilité financière- Normes IAS/IFRS, édition pearson, France, 2008, p 37.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 52.

[3] بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي للبليدة، ص 09.

المبحث الثالث: عرض حساب النتائج حسب IAS01:

حساب النتائج (قائمة الدخل الشامل) هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة.

المطلب الأول: المعلومات الواجب عرضها في حساب النتائج:

و حسب IAS01 فإن الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل الشامل هي:[1]

- منتوجات الأنشطة العادية؛
- الأعباء المالية؛
- حصة المؤسسات الشريكة و المشتركة المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- أعباء الضريبة على النتيجة؛
- مبلغ واحد يمثل مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة على النشاطات غير المستمرة، و الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التقييم بالقيمة العادلة؛
- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

و هناك طريقتان لإعداد حساب النتائج هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها و حسب وظيفتها.

أما المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج حسب SCF فهي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات و الأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛

[1] Le JOUE, opcit, article 82, L – L :339/16-339/17.

- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من السهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

و يتم تقديم معلومات أخرى في حساب النتائج أو في الملحق المكمل كالآتي:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

كما يمكن للمؤسسة تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق، لكن مع استعمالها لمدونة الحسابات حسب الطبيعة تزيد عليها مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها و احتياجاتها.

و على عكس ما كان يتم سابقا بالتمييز بين العناصر الجارية و العناصر الاستثنائية، فإنه حاليا لا تظهر المعطيات الاستثنائية بحساب النتائج و إنما يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية و الأنشطة غير العادية.[1]

حيث تقدم المنتوجات و الأعباء الناتجة عن النشاط العادي و التي يكون من الضروري إبراز حجمها و طبيعتها و تأثيرها لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة، و تقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج(مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات .....).

أما النتيجة غير العادية فتتأتى من منتوجات و أعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسة، و تمثل طابعا استثنائيا(مثل الكارثة الطبيعية غير المتوقعة).

و يتم احتساب النتيجة التي نشأت خلال السنة المالية بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية. لذلك فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال و التي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال، تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول و الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية.

[1] معتصم دحو، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر(النظام المحاسبي المالي)، مداخلة ضمن ملتقى البليدة، ص 05.

و تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات.

و تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة.

المطلب الثاني: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الطبيعة: Compte De Résultat par Nature:

و هي الطريقة التي يتم تصنيف الأعباء فيها حسب طبيعتها مثل سلع و بضائع و مواد أولية مستهلكة، مصاريف الموظفين، تدني القيمة و الاهتلاكات....[1] و فيما يلي دراسة عناصر حسابات الجدول :

أولا: إنتاج السنة المالية:(Production de l'Exercice):

و يشمل على العناصر التالية:

- المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة أو رقم الأعمال:[2] و التي تمثل الحساب 70 في مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي، و هي مبيعات البضائع و المنتجات المباعة و السلع و الخدمات المقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، و المحققة من طرف المؤسسة مع الزبائن في إطار نشاطها العادي.
- تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع:و تمثل الحساب 72 في المدونة، و يقتصر على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن الذي يمكن أن يكون موجبا أو سالبا و ذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.

[1] Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, Comptabilité financière en IFRS, 2ème édition, Pearson édition,France, 2009, p 10.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سابق، المادة 27، ص 13.

- الإنتاج المثبت:الحساب 73: و يشمل تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي و العيني التي أنشأتها المؤسسة و المسجلة في الأصول غير الجارية.
- إعانات الاستغلال: الحساب 74: و يسجل فيه إعانات الاستغلال و التوازن التي تحصل عليها المؤسسة.

و عليه فإن إنتاج السنة المالية = المبيعات و المنتجات الملحقة + الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

ثانيا: استهلاك السنة المالية: Consommation de l'Exercice:

و يتم التوصل إلى حساب هذا المجموع انطلاقا من:

- المشتريات المستهلكة: و التي تمثل الحساب 60 في مدونة الحسابات: و يشمل المواد الأولية و التموينات المستهلكة الأخرى، المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة، و يختلف تسيير هذه الحسابات باختلاف نظام الجرد سواء كان جردا مستمرا أو متناوبا.[1]

و يتم تقييم المخزونات المستهلكة بحسب سعر الاقتناء و تكاليف الشراء الإضافية (النقل، التأمين...) التي تضاف إلى سعر الشراء مع الأخذ بعين الاعتبار صافي التخفيض.

- الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى(الحسابات 61-62): و يشتمل هذا الفصل على التكاليف الخارجية من عند الغير التي لا تعد ضمن المشتريات.

و بالتالي: استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية.

ثالثا: القيمة المضافة للاستغلال: La Valeur Ajoutée de L'exploitation:

و تمثل الفرق بين إنتاج و استهلاك السنة المالية أي:

القيمة المضافة = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية.

رابعا: إجمالي فائض الاستغلال:

يتم حساب هذا الفصل انطلاقا من القيمة المضافة للاستغلال، أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

[1] الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سابق،ص 73.

- أعباء المستخدمين(الحساب 63): حيث تحتوي هذه الأعباء على رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين و التكلفة العينية للرواتب، اشتراكات الصناديق الاجتماعية و صناديق الاحتياط المرتبطة بهذه الرواتب، التكاليف الاجتماعية الأخرى مثل الخدمات الاجتماعية، إضافة إلى التكاليف الإجبارية و الاختيارية للمستغل في حالة المستغل الفردي.
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة:(ح/64): هي أعباء تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة و الجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية، و كذا المدفوعات التي تقرها السلطة العمومية لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية و الاجتماعية. و لا يتم احتساب الضريبة على الأرباح لأنها مسجلة في الحساب 69.

إذن: إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – أعباء المستخدمين – الضرائب و الرسوم.

خامسا: النتيجة العملياتية: Résultat Opérationnel:

يشمل هذا الفصل على العناصر التالية:

- المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75): يتكون هذا الحساب من العناصر المكونة لناتج النشاطات العادية للمؤسسة مثل: الأتاوى عن الامتياز و البراءات، فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أصول مثبتة غير مالية، الرواتب التي تحصلها المؤسسة باسم وظائفها الإدارية لدى مؤسسات أخرى من نفس المجمع الذي تنتمي إليه.....
- الأعباء العملياتية الأخرى(ح/65): يشمل هذا الحساب على العناصر المشكلة للنشاط العادي للمؤسسة مثل: الإتاوات عن التنازل، ناقص القيم المستخرج عند تحويل أصل مثبت غير مالي، أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم...
- المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة(ح/68): يسجل في هذا الحساب اهتلاك الأصول، خسارة القيمة و المؤونات.
- الاسترجاعات على خسائر القيمة و المؤونات(ح/78): يستعمل هذا الحساب في حالة التموين، عندما يصبح هذا التموين أو خسارة القيمة المثبتة مسبقا بدون موضوع.

وبالتالي فإن النتيجة العملياتية = فائض الاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى – الأعباء العملياتية الأخرى – مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة + الاسترجاعات على خسائر القيمة.

سادسا: النتيجة المالية: Résultat Financier:

و هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها في الدورة العادية، و تمثل الفرق بين المنتوجات المالية و الأعباء المالية كما يلي:

- المنتوجات المالية:(ح/76): يقسم هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء مثل: منتوجات المساهمات، عائدات الصول المالية، فارق التقييم عن الأصول المالية....
- الأعباء المالية:(ح/66): يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء مثل: أعباء الفوائد، فارق التقييم على أصول مالية، خسائر الصرف.....

و بالتالي فإن: **النتيجة المالية = المنتوجات المالية – الأعباء المالية**

سابعا[1]: النتيجة العادية قبل الضرائب: Résultat Ordinaire Avant Impôts:

و هي مجموع كل من النتيجة العملياتية و النتيجة المالية.

ثامنا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية: Résultat Net Des Activités Ordinaires: و هي النتيجة المتوصل إليها بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية و الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية من النتيجة العادية قبل الضرائب.

أي: **النتيجة الصافية للأنشطة العادية =النتيجة العدية قبل الضرائب – (ح/695 أو ح/698) – (ح/692 أو ح/693).**

تاسعا: النتيجة غير العادية: Résultat Extraordinaire:

يتم التوصل إلى هذا الفصل انطلاقا من المنتجات و الأعباء غير العادية كما يلي:[2]

- العناصر غير العادية – المنتجات –(ح/77): يتضمن هذا الحساب المنتجات التي تتأتى من الظروف الاستثنائية، لتسجيل أحداث غير عادية و غير مرتبطة بنشاط المؤسسة.و تتضح أهمية هذا الحساب في وجوب تقييد طبيعة و مبلغ كل عنصر استثنائي على حدة في القوائم المالية.

[1] أوسرير منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج، مداخلة ضمن ملتقى البليدة، ص 08.
[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 75 و ص77.

- العناصر غير العادية – الأعباء –(ح/67): تسجل في هذا الحساب الأعباء الناتجة عن الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية، مثل حالة نزع الملكية أو كارثة طبيعية غير متوقعة.و يهدف هذا الحساب إلى ضرورة تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي و مبلغه على مستوى القوائم المالية.

و بالتالي: **النتيجة غير العادية = عناصر غير عادية (منتجات) – عناصر غير عادية(أعباء)**

عاشرا: صافي السنة المالية: Résultat Net De l'Exercice:

هي عبارة عن جمع أو طرح(حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة غير العادية.[1]

أما فيما يخص حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية، صافي نتيجة المجموع المدمج، حصة ذوي الأقلية و حصة المجمع فلا يتم استعمالها إلا في تقديم القوائم المالية المدمجة.

المطلب الثالث: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الوظيفة: Compte De Résultat par Fonction:

يتم تصنيف الأعباء من خلال طريقة وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات وفقا لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات، مثل تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. و كحد أدنى تفصح المؤسسة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة بشكل منفصل عن المصروفات الأخرى.

و يطبق التقسيم حسب الوظيفة حسب الخصوصيات الخاصة بكل مؤسسة، و التجميع يكون حسب الوظيفة الاقتصادية أو حسب النشاطات مثل: المشتريات، الإنتاج، التوزيع و الإدارة.

- تجميع حسب وسيلة الاستغلال مثل: مخزن، مصنع....
- تجميع حسب المنتوجات و الخدمات مثل: الورشات.
- تجميع حسب موقع المسؤولية مثل: مديرية عامة، مديرية تجارية، مصلحة تقنية.....

و فيما يلي الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الوظيفة.

[1] أوسرير منور، مجبر محمد، مرجع سابق، ص 09.

- **أولا: هامش الربح الإجمالي:**

هو الفرق بين رقم أعمال الدورة و المتمثل في مبيعاتها من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و تكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة و مواد أولية و مختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

أي: **هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات**

- **ثانيا: النتيجة العملياتية:**

و هي مجموع هامش الربح الإجمالي و المنتجات العملياتية مطروحا منه التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية و الأعباء العملياتية الأخرى.

أي: النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء العملياتية الأخرى.

- **ثالثا: النتيجة العادية قبل الضريبة:**

يتم احتسابها من خلال: النتيجة العملياتية + منتجات مالية – مصاريف المستخدمين و مخصصات الاهتلاكات – أعباء مالية.

- **رابعا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية:**

و التي تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجبة على النتائج العادية – الضرائب المؤجلة على النتائج العادية.

- **خامسا: النتيجة الصافية للسنة المالية:**

و يتم التوصل إليها من خلال: النتيجة الصافية للأنشطة العادية + المنتجات غير العادية – الأعباء غير العادية.

أما فيما يخص حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية، صافي نتيجة المجموع المدمج، حصة ذوي الأقلية و حصة المجمع فلا يتم استعمالها إلا في تقديم القوائم المالية المدمجة.

و بين طريقة عرض حساب النتائج حسب الطبيعة و حسب الوظيفة، يعتبر عرض المصاريف حسب طبيعتها أسهل حيث لا يحتاج إلى تخصيص المصاريف بين الجوانب الوظيفية.و على العكس من

ذلك، يمكن أن يصبح العرض الوظيفي أكثر أهمية لمستخدمي المعلومات الذين يمكن أن يلاحظوا بسهولة أماكن استهلاك الموارد.[1]

و في حالة تقديم المؤسسة لحساب النتائج حسب الوظيفة، يجب زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتجات حسب الطبيعة، إضافة مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها و احتياجاتها، مثل الإفصاح عن طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاهتلاك و مصروف منافع الموظفين.

المبحث الرابع: عرض قائمة سيولة الخزينة حسب IAS07:

يتم إعداد جدول يتضمن إدخالات و إخراجات الخزينة من قبل المؤسسة، خلال الدورة خدمة للمستعمل، إذ تستطيع هذه الأخيرة من خلاله معرفة قدرتها على جمع خزينة أو أشباه خزينة و كذا حاجاتها إلى استعمالها، و نظرا لأهميته خصص له معيار خاص هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية ".

فقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية في جوان 1976 المعيار المحاسبي رقم07 و الخاص بجدول التمويل، و الذي أصبح يعرف في أكتوبر 1977 بقائمة التغير في الوضعية المالية، و من ثم في ديسمبر1992 أصبح يعرف بمعيار المحاسبة الدولي07 " قوائم التدفقات النقدية "، و قد تم اعتماده بشكل رسمي في 1994/01/01.[2]

و في سبتمبر 2007، عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي07 من " قوائم التدفق النقدي " إلى " قائمة التدفقات النقدية " كنتيجة لتعديل معيار المحاسبة الدولي01 " عرض القوائم المالية " في2007.

المطلب الأول: نطاق تطبيق المعيار رقم7 و الهدف منه:

يجب على المؤسسة أن تعد قائمة التدفقات النقدية[3] وفقا لمتطلبات هذا المعيار، و يجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.[4]

---

[1] ستيفين م.براغ، الدليل المبسط لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شركة جون وايلي للنشر(الو.م.أ)، تم طبعه في المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2010، ص 10.

[2] History of IAS07, www.iasplus.com, consulté le 18/11/2015, à 18 :55.

[3] قائمة التدفقات هي جدول سيولة الخزينة حسب الـ scf .

[4] Joue, règlement (CE) n°1126/2008 de la commission du 3/11/2008 portant adoption de certai nes normes comptables internationales conformément au règlement n°1606/2002 du parlement européen et du conseil, portant la norme7, article01, 29/11/2008, L320/27.

و يتم إعداد المعلومات عن التدفقات النقدية للمؤسسة للمساعدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرتها على توليد نقد و معادلات نقد(خزينة و أشباه خزينة)، و احتياجاتها لاستغلال تلك التدفقات النقدية. كما يمكن لهؤلاء المستخدمين و من خلال قائمة التدفقات النقدية تحقيق الأهداف التالية:[1]

- الحصول على المعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية على أساس نقدي؛
- تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح و مقابلة متطلبات الاستثمار و متطلبات سداد الالتزامات؛
- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية؛
- تقييم التدفقات النقدية التاريخية و الحالية و التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

المطلب الثاني: مكونات جدول سيولة الخزينة:

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من إعداد جدول سيولة الخزينة فإن هذه القائمة تضم كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات و المدفوعات النقدية، و يتم تصنيفها ضمن ثلاثة أنشطة هي: التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية، و الهدف من هذا التصنيف هو تسهيل عملية القراءة و التحليل و الاستنتاج.

1- الأنشطة التشغيلية:

تعتبر الأنشطة التشغيلية أهم نشاط منتج للإيراد في المؤسسة، و هي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل.

2- الأنشطة الاستثمارية:

تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بموارد و ممتلكات المؤسسة المستخدمة في توليد الإيرادات و الدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل، و تتمثل في عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري و تطبيقي، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2011، ص196.

3 – الأنشطة التمويلية:

تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة للمؤسسة و المتعلقة بمصادر التمويل الداخلية و الخارجية، أي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض.

المطلب الثالث: عرض جدول سيولة الخزينة:

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق الطريقتين المباشرة وغير المباشرة، فالطريقة المباشرة منصوص على تطبيقها قانونيا و باالتالي فإن المؤسسة مجبرة على إعداد هذا الجدول وفق هاته الصيغة، بينما الطريقة الثانية لا تتم إلا بعد انقضاء السنة المالية و الهدف منها إضافة إلى سهولة إعدادها يتمثل في استخراج عديد المؤشرات التي تستخدم في التحليل المالي للمؤسسة.

1 – الطريقة المباشرة:

تقوم هذه الطريقة و التي يوصي بها معيار المحاسبة الدولي IAS07 في الفقرة 19 منه، كما يوصي بها المشرع الجزائري في تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردون، ضرائب.....) قصد إبراز تدفق مالي صاف.[1]

و يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق هذه الطريقة عند أي لحظة زمنية و عند أي مستوى من النشاط، و ذلك من خلال حصر التدفقات المالية الداخلة و الخارجة من خزينة المؤسسة كل حسب النشاط التابعة لها، و من ثم يتم إعداد الجدول حسب هذه الطريقة وفق التسجيل المحاسبي للعملية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذه العملية و أثرها على خزينة المؤسسة.[2]

و يحتوي جدول سيولة الخزينة بحسب الطريقة المباشرة على ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات:

أ . تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليلتية(الاستغلال) و تحدد كما يلي :

التحصيلات المقبوضة من الزبائن.

– المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، المادة 3.240، ص 26.

[2] ربيع بوصبيع العايش و آخرون، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة شركة البناء للجنوب الكبير(ورقلة)،الملتقى الوطني حول واقع و نفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، الجزائر،05-2013/05/06، ص 08.

– الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة.

– الضرائب عن النتائج المدفوعة .

+ /– تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو الأتي :[1]

- **التحصيلات المقبوضة من الزبائن:** و تحسب كمايلي : حساب (70) المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة ،الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة ماعدا حساب (709) التخفيضات والتنزيلات و الحسومات الممنوحة + الرسم على القيمة المضافة على المبيعات – التغير في رصيد حساب (41) الزبائن و الحسابات الملحقة(رصيد أخر مدة – رصيد أول مدة).

وهناك تحصيلات أخرى معنية بهذا العنصر و هي : حساب (74) إعانات الاستغلال + حساب (757) المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير + حساب (758) المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري + التغير في حساب (487) المنتوجات المسجلة مسبقا .

- **المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين:** و تحسب كمايلي : حساب (60) المشتريات المستهلكة ماعدا حساب(609) التخفيضات و التنزيلات المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة المضافة على المشتريات + حساب(61) الخدمات الخارجية + حساب (62) الخدمات الخارجية الأخرى + الرسم على القيمة المضافة للخدمات الخارجية و الخارجية الأخرى – التغير في رصيد حساب(401) المورد و المخزونات و الخدمات – التغير في رصيد حساب(467) الحسابات الاخرى الدائنة أو المدينة + حساب (63) أعباء المستخدمين – التغير في حساب(42) المستخدمون و الحسابات الملحقة – التغير في حساب(43) الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة.

وهناك مبالغ مدفوعة لمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر و تحدد على النحو الأتي :حساب(64) الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة + حساب(65) الأعباء العملياتية الأخرى – التغير في رصيد حساب (445) الدولة ،الضرائب على رقم الأعمال – التغير في رصيد حساب (486) الأعباء المسجلة مسبقا.

- **فوائد و مصاريف مالية أخرى مدفوعة:** تتمثل في حساب(66) الأعباء المالية.

[1] نصرالدين بن نذير، عمار بوشنوف، جدول تدفقات الخزينة، ملتقى البليدة، ص 05.

- **الضرائب على النتائج المدفوعة:** وتحسب كمايلي : حساب(695) الضرائب على الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية – التغير في رصيد حساب (444) الدولة و الضرائب على النتائج.
- **تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية:** و تتحدد بالفرق بين حساب(77) منتجات العناصر غير العادية و حساب (67) أعباء العناصر غير العادية .

ب . تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار : و تحدد كما يلي :

– تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية.

+ التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية.

–تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية.

+ التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية.

+ الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال.

+ الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار على النحو الأتي :

- **تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية:** وتحسب حسب العلاقة الآتية :التغير في القيم الثابتة المادية و المعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية.
- **التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية:** وتتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية.
- **تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية:** وتحسب حسب العلاقة الآتية :التغير في القيم الثابتة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية.
- **التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية** : وتتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية.
- **الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال:** وتتمثل في حساب (76) المنتوجات المالية.

ج . تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة : و تحدد كما يلي :

+ التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.

- الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.

+ التحصيلات المتأتية من القروض.

- تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل على النحو الأتي :

- **التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم:** تتمثل في التغير في حساب (101) رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال +التغير في حساب (103) العلاوات المرتبطة برأس المال الشركة.
- **الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها:** وتتمثل في حساب (12) نتيجة السنة المالية السابقة – الغير في حساب(106) الاحتياطات.
- **التحصيلات المتأتية من القروض** وتتمثل في التغير في حساب(16) الاقتراضات و الديون المماثلة + تسديدات القروض في السنة المالية.
- **تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة:** وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية (التحصيلات المتأتية من القروض) – التغير في حساب(16) الاقتراضات و الديون المماثلة.

أما تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات فتتمثل في تأثيرات تغير سعر الصرف على الأموال في الصندوق و الوداع و الالتزامات ذات الأجل القصير(التوظيفات ذات الأجل القصير و بالغة السيولة) سهلة التحول إلى سيولة.

2- الطريقة غير المباشرة:

تقوم هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين..)، التفاوتات أو التسويات(ضرائب مؤجلة) و التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة..)و هذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

و يتم إعداد هذا الجدول اختياريا، و الغرض من إعداده هو استخدام مؤشراته في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة، و يتم تشكيل هذا الجدول وفق هذه الطريقة بالاعتماد على ميزانيتين محاسبيتين و أن إعداده لا يكون إلا في حالة الانتهاء من السنة المالية المراد حساب وضعية خزينتها.[1]

و يحتوي جدول سيولة الخزينة بحسب الطريقة غير المباشرة علة ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات:

أ- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال** وتتحدد كمايلي:

صافي نتيجة السنة المالية

- الاهتلاكات و المؤونات.
- تغير الضرائب المؤجلة.
- تغير المخزونات.
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى.
- تغير الموردين و الديون الأخرى.
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو الأتي :

- **الاهتلاكات و المؤونات:** وتتمثل في حساب (68) المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة .
- **تغير الضرائب المؤجلة:** وتتمثل في التغير في حساب (442) الدولة،الضرائب و الرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.
- **تغير المخزونات:** ويتمثل في تغير حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ ناقص التغير في حساب (39) خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ.
- **تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى:** ويتمثل في التغير في حساب (41) الزبائن والحسابات الملحقة و حساب (42) المستخدمين و الحسابات الملحقة و حساب (43) الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة بالقيم الإجمالية ناقص التغير في حساب (49) خسائر القيمة عن حسابات الغير.
- **تغير الموردين و الديون الاخرى:** ويتمثل في التغير في حساب (40) الموردون و الحسابات الملحقة.

[1] نفس المرجع، ص 09.

- **نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب:** ويتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها ،فإذا كان فائض يطرح أما إذا كان عجز فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال.

أما فيما يخص تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار و تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

و منه تغير أموال الخزينة للفترة يساوي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية + تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية + تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية = أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية – أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية. [1]

و هناك عدد من الحالات التي تدعو إلى استخدام معالجة خاصة ضمن جدول سيولة الخزينة و منها:

أ – التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية[2]:

إذا كان لدى المؤسسة معاملات بالعملة الأجنبية تسجلها بعملتها الوظيفية(الوطنية) باستخدام سعر الصرف في موعد التدفقات النقدية، و إذا كان لدى المؤسسة شركة تابعة أجنبية فعليها تحويل التدفقات النقدية للشركة التابعة إلى عملتها الوظيفية في تاريخ التدفقلا النقدية السابقة. و يمكن استخدام متوسط سعر الصرف المقدر (المرجح) لفترة إعداد التقارير لهذه التحويلات.

ب – الفائدة و توزيعات الأرباح:

يتم الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الفائدة و أرباح الأسهم المستلمة و المدفوعة، و ينبغي الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية، و يكون تصنيف الفائدة و أرباح الأسهم كما يلي:[3]

- الفائدة المدفوعة: التدفقات النقدية التشغيلية و التمويلية؛
- الفائدة المقبوضة: التدفقات النقدية التشغيلية و الاستثمارية؛
- أرباح الأسهم المدفوعة: التدفقات النقدية التشغيلية و التمويلية؛

[1] Rachida Boursali, les états financiers, opcit, p 63.
[2] Le JOUE, opcit, article 25-26, L320/31.
[3] ستيفن .م. براغ، مرجع سابق، ص 16.

- أرباح الأسهم المقبوضة: التدفقات النقدية التشغيلية و الاستثمارية.

ج- الضرائب على الدخل:

يتم الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الضرائب على الدخل و تصنيفها في التدفقات النقدية التشغيلية، و يمكن تصنيفها في التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية أو الاستثمارية فقط إذا تم تعريفها بشكل محدد ضمن هذه النشاطات؛

د- المعاملات غير النقدية:

يتم استثناء معاملات التمويل و الاستثمار غير النقدية من جدول سيولة الخزينة، و تشمل هذه المعاملات تحويل الدين إلى حقوق ملكية مشتركة و شراء المؤسسة من خلال إصدار حقوق الملكية، و شراء الأصل من خلال تحمل الإيجار التمويلي ذو العلاقة؛

هـ- التغيرات في حصص الملكية:

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية التراكمية الناتجة عن الحصول على السيطرة على الشركات التابعة أو فقدانها في النشاطات الاستثمارية.

المبحث الخامس: عرض جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم المالية حسب IAS01:

المطلب الأول: عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

و يجب على المؤسسة تقديم المعلومات التالية في هذا الجدول:[1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 205-1، ص 26.

- تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة لكل مكون من رؤوس الأموال؛
- المنتوجات و الأعباء المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)؛
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

كما يجب أيضا تقديم المعلومات التالية في جدول تغير الأموال الخاصة أو في ملحق القوائم المالية:[1]

- مبالغ المعاملات مع ملاك رؤوس الأموال، مع العرض المنفصل لتوزيعات الملاك؛
- رصيد النتائج غير الموزعة في بداية و نهاية الفترة و كذلك التعديلات خلال السنة المالية؛
- مقارنة بين القيمة المحاسبية في بداية و نهاية الفترة و ذلك لكل نوع من أنواع رأس المال و الاحتياطات.

و تعكس تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة الارتفاع و الانخفاض في صافي أصول المؤسسة خلال الفترة المالية.

كما يجب أن تتضمن النتيجة كل عناصر المنتوجات و الأعباء المسجلة محاسبيا خلال الفترة المالية، مثل إعادة التقييم الموجبة و السالبة، الفرق في تغيرات سعر الصرف، الأرباح و الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم للأصول المالية المتوفرة عند البيع و كذلك المبالغ المشتركة للضرائب المستحقة و المؤجلة.

كذلك فيما يخص تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، فيجب عرضها بشكل منفصل في جدول تغير الأموال الخاصة. هذه التغيرات و التعديلات يجب عرضها في بداية الفترة الحالية و الفترة السابقة للفترة الحالية.

[1] Tazdait Ali, Maitrise du système comptable financier , opcit, p 104.

المطلب الثاني: عرض قائمة الإيضاحات (ملحق القوائم المالية):

من أجل تشجيع المؤسسة على تقديم معلومة مالية ذات جودة عالية و التي تمنح للقوائم المالية الصورة الصادقة، تقوم كل مؤسسة بإكمال المعلومة الموجودة في الميزانية و حساب النتائج بملحق للقوائم المالية التي تمنحها أكثر وضوح و نوعية من أجل تسهيل قراءتها من قبل مستخدميها.لذلك تعتبر وثيقة تلخيص توفر التفسيرات المهمة من أجل فهم أحسن للحسابات.[1]

و يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:[2]

1- عرض المعلومات على أساس إعداد القوائم المالية و السياسات المحاسبية المحددة و المطبقة في المعاملات و الأحداث المهمة؛

2- الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية التي لم يتم عرضها في القوائم المالية؛

3- توفير معلومات إضافية و التي لم يتم عرضها في القوائم المالية و لكنها ضرورية من أجل إعطاء الصورة الصادقة.

كما يجب على المؤسسة أن تعرض الملاحق بطريقة منظمة، حيث يجب أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.[3]

و فيما يلي بعض المعلومات التي يشتمل عليها ملحق القوائم المالية: [4]

- مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، و كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها و تبريرها؛
- بيان طرق التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية خاصة: تقييم الاهتلاكات للأصول العينية المعنوية، تقييم سندات المساهمة المناسبة لامتلاك ما لا يقل عن 20% من رأس المال، تقييم و متابعة المخزونات، الأصول و الخصوم في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية؛

[1] Jean Bernard Cappelier, L'essentiel – Annexe des états financiers – ordre des experts comptables, France, 2012, p –p :04-05.
[2] Stéphane BRUN, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2011, p 98.
[3] Le JOUE, CE 1274-2008, opcit, article 113, L 339/21.
[4] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق،ص،ص:38،40.

- تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛
- التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات جبائية؛
- بيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية و إعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة و الخاصة بالسنة المالية السابقة؛
- توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى و مبلغها و معالجتها المحاسبية؛
- بيان المؤونات مع ذكر طبيعتها و تطورها؛
- في حالة إعادة التقييم، التغير خلال السنة المالية و تقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم، الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب؛
- طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات و طريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛
- تقديم توضيحات حول طبيعة خسائر القيمة و مبلغها و تطوراتها؛
- فوارق التحويل إلى العملة الوطنية للعناصر الرقمية بالعملات الأجنبية؛
- تقسيم رقم الأعمال و طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال؛
- فيما يتعلق بالمؤسسات الحائزة على نسبة تفوق20% أو التي تمارس المؤسسة نفوذا عليها: تبيان اسم المؤسسة، مقرها و مبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة؛
- طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع المؤسسات المشاركة أو مسيريها؛

المطلب الثالث: نماذج الجداول التي يمكن إيرادها في الملحق:

يتم إعداد الجداول الملحقة للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي كمايلي:[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص،ص:41،43.

1- تطور التثبيتات و أصول مالية غير جارية:

الجدول رقم 05: جدول تطور التثبيتات و أصول مالية غير جارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

و عند إعداد هذا الجدول يجب مراعاة ما يلي:

- يجب أن يقدم كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على القل،
- بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق في خانة " الملاحظات " التي تخص التغيرات الناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم...
- يتم تقسيم خانة " الزيادة " عند الضرورة إلى " اقتناءات "، " إسهامات"،"إنشاءات"؛
- يتم تجزأة عمود "الانخفاض" عند اللزوم إلى "عمليات بيع"،"عمليات انفصال"،"عمليات الوضع خارج الخدمة".

2- جدول الاهتلاكات:

الجدول رقم 06: جدول الاهتلاكات

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

مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية.					

و يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي عند إعداد هذا الجدول:

- يجب تفصيل كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية؛
- إدراج في خانة الملاحظات المعلومات التي تخص "مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك....

3- جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الصول الأخرى غير الجارية:

الجدول رقم 07: جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الصول الأخرى غير الجارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية.
Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية.					

4- جدول المساهمات(فروع و مؤسسات مشاركة):

الجدول رقم 08: جدول المساهمات

الفروع و المؤسسات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط راس المال	نتيجة السنة المالية	القروض و التسبيقات	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات

				المحصل	**الأخيرة**	**الممنوحة**		**المحصل عليها**
الفروع المؤسسة أ المؤسسة ب المؤسسات المشاركة المؤسسة 1 المؤسسة 2								

5- جدول المؤونات:

جدول رقم 09: جدول المؤونات

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

مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

6- كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية

الجدول رقم 10: جدول استحقاقات الحسابات الدائنة

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

خلاصة الفصل:

شهدت الساحة الاقتصادية في الجزائر صدور القرار المؤرخ في 2008/07/26 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 و الذي تضمن عرض للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS01 و IAS07 المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق. و قد قمنا من خلال هذا الفصل بتقديم عرض مفصل لمحتوى كل قائمة من القوائم المالية و طرق تقييم لعناصر كل منها على حدى.

الفصل الرابع

تمهيد الفصل:

لقد تم في هذا الفصل محاولة معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية " في إعداد قوائمها المالية التي جاء بها هذا المعيار و التي تبناها النظام المحاسبي المالي لسنة 2007، و ذلك من خلال معرفة درجة تطبيق هذا المعيار من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر، و كذا أهم الطرق المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسات الجزائرية.

لذلك تم في هذا الفصل معالجة مايلي:

- التحليل الوصفي لبيانات الدراسة؛
- اختبار الفرضيات المتعلقة بالاستبيان.

و قد تمت خلال هذه الدراسة توزيع 75 استبيان، 20 منها على محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، تم استرجاع منها 15 استبيان أي ما نسبته 75%، كنا تم توزيع 55 استبيان على المحاسبين في الشركات و قد تم استرجاع منها 35 استبيان، أي أن نسبة الاسترجاع بلغت 63.63%.

و الجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة و المسترجعة و نسبها المئوية.

الجدول رقم 11: الاستبانات الموزعة، المسترجعة و نسبة الاسترجاع

	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	نسبة الاسترجاع
محاسبو الشركات	**55**	**35**	**%63.63**
محافظو الحسابات و الخبراء المحاسبون	**20**	**15**	**%75**
المجموع	**75**	**50**	**%66.66**

- **عرض الاستبيان:**

بهدف تحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتقسيم أجزاء الاستبيان إلى:

الجزء 1: معلومات شخصية عن عينة الدراسة و شملت الفقرات 01 – 04؛

الجزء 2: درجة الاتفاق و تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 01 في إعداد القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و تشمل الفقرات 05 – 06؛

الجزء 3: إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و يشمل 6 أقسام:

القسم01:المبادئ و خصائص المعلومة المالية حسب IAS 01، جاء ضمن الفقرات 07-11؛

القسم02:إعداد جدول الميزانية حسب IAS01 و تشمل الفقرات 12-26؛

القسم03:إعداد حساب النتائج حسب IAS01 و تشمل الفقرات 27-29؛

القسم04: إعداد جدول سيولة الخزينة حسب IAS01 و تشمل الفقرات 30-33؛

القسم05:إعداد جدول تغير الأموال الخاصة حسب IAS01 و تشمل الفقرات 34-35؛

القسم06:إعداد ملحق القوائم المالية حسب IAS01 و تشمل الفقرات 37-46.

و قد تم استخدام مقياس « LIKERT » الثلاثي في إعداد الاستبيان، و هو يعتبر من أهم المقاييس المستعملة في هذا المجال، حيث إعطاء مفردات العينة مجموعة من الفقرات و ذلك بهدف إبداء رأيهم حول درجة تطبيق هذا المعيار وفق سلم متدرج كالآتي:(1) غير مطبق تماما، (2) مطبق نوعا ما، (3) مطبق بشدة .

و عليه فمتوسط أداة هذا المقياس و الذي سيستخدم لاختبار الفرضيات هو (1+2+3/3 = 2).

- **المقياس الترتيبي:** تم وضع مقياس ترتيبي لأرقام مقياس ليكرت و ذلك لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا ، و ذلك للاستفادة منه فيما بعد في تحليل النتائج و قد تم ذلك كمايلي:

الجدول رقم12 : مقياس تحديد الأهمية النسبية و المعدل النسبي للوسط الحسابي

الوسط الحسابي		المعدل النسبي		درجات مقياس الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات القياس
من	إلى	من	إلى		
2.34	3	%78	%100	مطبق بشدة	درجة كبيرة
1.67	2.33	%55.66	%77.66	مطبق نوعا ما	درجة متوسطة
1	1.66	%33.33	%55.33	غير مطبق تماما	درجة صغيرة.

و قد تم إعداد هذا الجدول وفق ما يلي:

- المدى = الحد الأعلى – الحد الأدنى

= 3 – 1 = 2.

- طول الفئة = المدى/أكبر قيمة في المقياس

= 3/2 = 0.67.

إذن إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي " 1 "، و ذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، و هكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات و الأهمية النسبية لها كما ظهر في الجدول السابق.

- **الصدق و الثبات لفقرات الاستبيان:** سنقوم بدراسة ثبات و صدق الاستبيان عن طريق التحكيم و معامل ألفا كرونباخ.

1- التحكيم: تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين و من لهم خبرة و اطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الفقرات التي تضمنتها الاستبانة، و قد تم الأخذ بآراء و نصائح المحكمين و تم تعديل الفقرات بناءا على ذلك حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

2- طريقة ألفا كرونباخ: تم استخدام هذه الطريقة لقياس ثبات الاستبيان و ذلك عن طريق اختبار مدى الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة محاور الاستبيان، و تعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ 60% فأكثر، و قد تم تطبيقه على كل محاور الاستبيان و لجميع الأسئلة أيضا كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم13: معامل المصداقية (ألفا كرونباخ)

الرمز	الأبعاد و المحاور	عدد الفقرات	معامل المصداقية
معايير	إعداد القوائم المالية وفق IAS01.	5	0.736
ميزانية	إعداد الميزانية وفق IAS01.	21	0.725
حساب النتائج	إعداد حساب النتائج وفق IAS01.	17	0.920
الخزينة	إعداد جدول سيولة الخزينة وفق IAS01.	07	0.771
الأموال الخاصة	إعداد جدول تغير الأموال الخاصة وفق IAS01.	05	0.975
الملاحق	إعداد قائمة الملاحق وفق IAS01.	10	0.935
	كل الفقرات	68	0.940

من خلال الجدول نلاحظ أن النتائج جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة التي تصل إلى 60%، و أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى المقبول له. مما يدل على ثبات العبارات المكونة لكل محور من محاور الدراسة، و هذا ما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة و تعميم نتائج البحث و الاطمئنان على مصداقيتها.

المبحث الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

سيتم تناول العناصر التالية من خلال هذا المبحث:

- خصائص العينة؛
- معلومات وصفية لمختلف فقرات الاستبيان.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة:

بهدف معرفة النتائج المحصل عليها في هذه الدراسة، و التأكد من كفاءة أفراد العينة و قدرتهم على فهم مختلف فقرات الاستبيان، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي من تكرارات و نسب مئوية و ذلك لوصف خصائص عينة الدراسة من حيث العمر، الشهادة المحصل عليها، الخبرة المهنية و المهنة، و ذلك من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

1- العمر:

الجدول رقم 14: توزيع العينة حسب العمر.

العمر	محافظ حسابات و خبير محاسب		محاسب في شركة		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
أقل من 30 سنة	3	20	14	40	17	34
من 31 إلى40 سنة	7	46.7	13	37.1	20	40
من 41 إلى50 سنة	4	26.7	6	17.14	10	20
أكثر من 51 سنة	1	6.67	2	5.71	3	6
المجموع	15	30	35	70	50	100

نلاحظ من خلال الجدول رقم 14 و بالنسبة لفئة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين أن الفئة العمرية التي تتراوح بين 31 و 40 سنة هي الأكثر من بين الفئات العمرية الأخرى لأفراد هذه الفئة، حيث بلغت نسبتهم 46.7% تليها الفئة العمرية التي تتراوح بين 41 و 50 سنة بنسبة 26.7%، أما بالنسبة لفئة محاسبي الشركات فإن الفئة العمرية لأقل من 30 سنة تمثل الفئة الأكبر من الفئات العمرية الأخرى بنسبة 40% و تليها مباشرة الفئة التي تتراوح بين 31 و 40 سنة بنسبة 37.1%، و إجمالا فإن الفئة العمرية التي تتراوح بين 31 و 40 سنة هي الأكثر تمثيلا بالنسبة لأفراد العينة المدروسة بنسبة 40%، تليها فئة الأقل من 30 سنة بنسبة 34%.

2- الشهادة الجامعية المحصل عليها:

الجدول رقم15 : توزيع أفراد العينة حسب الشهادة الجامعية:

الشهادة الجامعية	محافظ حسابات و خبير محاسب		محاسب في شركة		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
ليسانس	8	57.14	31	91.17	39	81.25
ماجيستر	2	14.28	3	8.82	5	10.41
دكتوراه	4	28.57	0	00	4	8.33
المجموع	14	29.16	34	70.83	48	100

نلاحظ من خلال الجدول رقم 15 أن معظم أفراد العينة من حملة شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبتهم 81.25%، تليها فئة حاملي شهادة الماجيستر بنسبة 10.41% ثم فئة حملة الدكتوراه بنسبة 8.33%. حيث بالنسبة لفئة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين فإن أغلبهم من حاملي شهادة الليسانس بنسبة 57.14%، تليهم فئة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 28.57% و أخيرا حاملي شهادة الماجيستر بنسبة 14.28%. أما بالنسبة لفئة محاسبي الشركات فإن معظمهم من حملة شهادة الليسانس بنسبة 91.17% ، تليهم فئة حملة الماجيستر التي بلغت نسبتها 8.82%.

3- الخبرة المهنية:

جدول رقم 16 : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	محافظ حسابات و خبير محاسب		محاسب في شركة		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
أقل من 5 سنوات	4	26.67	13	37.14	17	34
من 6 إلى 10 سنوات	1	6.67	14	40	15	30
من 11 إلى 15 سنة	8	53.33	2	5.71	10	20
من 16 إلى 20 سنة	2	13.33	3	8.57	5	10
أكثر من 20 سنة	0	00	3	8.57	3	6
المجموع	15	30	35	70	50	100

من خلال دراسة الجدول رقم 16 يتبين بالنسبة لفئة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين أن معظمهم ذوو خبرة بين 11 و 15 سنة و ذلك بنسبة 53.33% ، أما بالنسبة لفئة محاسبي الشركات فإن معظمهم تتراوح خبرتهم بين 6 و 10 سنوات بنسبة 40%. و إجمالا فإن أكبر نسبة من أفراد العينة تقل خبرتهم عن 5 سنوات حيث بلغت نسبتهم 34%، تليها فئة الأفراد الذين خبرتهم بين 6 و 10 سنوات بنسبة 30%.

المطلب الثاني: معلومات وصفية لمختلف فقرات الاستبيان:

الجزء الثاني: درجة الاتفاق و تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS01 في إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

الجدول رقم17: معلومات وصفية لدراسة درجة الاتفاق و تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS01

نص الفقرة	نعم		لا		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%		
هل تتفق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية	32	%64	18	%36	1.36	0.48
بعد 5 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، هل أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لهذا النظام و لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية	20	%40	30	%60	1.6	0.49

من خلال نتائج الإحصاء الوصفي المتحصل عليها من الفقرتين 05-06، نلاحظ أن المتفقين و المؤيدين للاتجاه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر يفوق عدد الممانعين لكن ليس بدرجة كبيرة، حيث بلغ عدد المؤيدين 32 بنسبة 64% و ذلك ما يوافق متوسط حسابي يقدر بـ 1.36 و هو ما يفسر درجة تأييد و موافقة متوسطة نوعا ما للاتجاه الدولي نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، و ذلك يعني أن الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يتجهون إلى الاتفاق مع تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، و ذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010، و فيما يتعلق بالانحراف المعياري فقد بلغ 0.48 و هو ما يعادل حوالي ثلث قيمة المتوسط و هو ما يفسر الاختلاف بين الفئتين المؤيدة و المعارضة لتبني هذه المعايير حيث بلغت هذه الأخيرة نسبة 36% بتكرار 18.

أما فيما يخص ما إذا كان إعداد و عرض القوائم المالية وفقا للنظام المالي المحاسبي و معيار المحاسبة الدولي IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية، فإن المجيبين بلا كان يفوق عدد المجيبين بنعم،حيث بلغ عدد المجيبين بلا 30 بنسبة 60% و بلغ متوسط الإجابات 1.6، و هو ما يفسر أن إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لـ IAS 01 ما زال لا يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية و ذلك لعدة أسباب (سيتم ذكرها لاحقا) و هذا ما يفسره الاختلاف الكبير بين المؤيدين بنسبة 40% و المعارضين و الذي يثبته الانحراف المعياري الذي يساوي 0.49.

الجزء الثالث: إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و يشمل 6 أقسام:

القسم01:المبادئ و خصائص المعلومة المالية حسب IAS 01:

الجدول رقم18: نتائج وصفية حول مبادئ و خصائص المعلومة المالية وفق IAS01:

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية ".	7	%14	36	%72	7	%14	2	0.53
تعد القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام(اساس الاستحقاق).	8	%16	30	%60	12	%24	2.08	0.63
تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية	9	%18	26	%52	15	%30	2.12	0.69
تتوفر المعلومة الما	9	%18	28	%56	13	%26	2.08	0.66

لية في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم.								
تتكون القوائم المالية وفق IAS1 من خمس قوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية.	6	%12	19	%38	25	%50	2.38	0.69

من خلال النتائج المحصل عليها من خلال هذا الجدول نلاحظ ما يلي:

- بالنسبة لإعداد القوائم المالية وفق المبادئ الواردة في المعيار IAS01، نلاحظ أنه يطبق بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 2 و هو ما يوافق متوسط أداة القياس(2)، و ذلك ما تؤكده نسبة المجيبين حيث بلغت نسبة 72% من الإجابات بمطبق نوعا ما بانحراف معياري 0.53.
- بالنسبة لإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق فنلاحظ أنه يطبق كذلك بدرجة متوسطة، و هو ما يفسره المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة و الذي بلغ 2.08 بانحراف معياري 0.63، و هو ما تؤكده نسبة الإجابات و التي بلغت 60% من مجمل أفراد العينة بمطبق نوعا ما.
- و فيما يخص إعداد القوائم على أساس الاستمرارية، فيتم تطبيقه أيضا بدرجة متوسطة و ذلك ما يؤكده المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.12 بانحراف معياري 0.69، و هو ما يوافق نسبة الإجابات بمطبق نوعا ما و التي بلغت نسبتها 52% من مجمل إجابات أفراد العينة.
- بالنسبة للخصائص النوعية للقوائم المالية فإن تطبيقها كذلك يكون بدرجة متوسطة، بمتوسط حسابي قدر بـ 2.08 و انحراف معياري 0.66، حيث بلغت إجابات أفراد العينة نسبة 56% بمطبق نوعا ما.
- أما بالنسبة للقوائم المالية و التي تتكون حسب IAS01 من 5 قوائم، فإنه يتم تطبيقها بدرجة كبيرة و ذلك وفق المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.38 و انحراف معياري 0.69، و قد بلغت نسبة الإجابات لأفراد العينة 50% بمطبق بشدة و هو ما يفسر قيمة المتوسط.

القسم الثاني: إعداد جدول الميزانية حسب IAS01:

الجدول رقم19 : دراسة وصفية لإعداد عناصر الميزانية وفق IAS 01.

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على التكلفة التاريخية	**12**	24	**15**	30	**23**	46	**2.22**	**0.81**
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة العادلة	**40**	80	**10**	20	–	–	**1.2**	**0.4**
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة المحققة	**33**	66	**13**	26	**4**	8	**1.42**	**0.64**
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة الحالية	**39**	78	**10**	20	**1**	2	**1.24**	**0.47**
يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل في حالة وجود مؤشر لفقدان قيمة أصل من الأصول.	**28**	56	**14**	34	**5**	10	**1.54**	**0.67**
تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.	**19**	38	**29**	58	**2**	4	**1.66**	**0.55**
لا يتم إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة في حسابات القيم الثابتة إذا كانت مستهلكة في السنة المالية.	**6**	12	**26**	52	**18**	36	**2.24**	**0.65**
تقيم القيم الثابتة بتكلفتها المتضمنة تكلفة الحيازة مضافا إليها الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى.	**9**	18	**16**	32	**25**	50	**2.32**	**0.76**
تتضمن تكلفة أي أصل أنتجته المؤسسة لنفسها تكلفة العتاد، اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.	**7**	14	**18**	36	**25**	50	**2.36**	**0.58**
يتم اعتماد الطريقة الخطية في حساب الاهتلاكات	**3**	6	**9**	18	**38**	76	**2.7**	**0.58**
يتم اعتماد الطريقة التناقصية في حساب الاهتلاكات	**44**	88	**5**	10	**1**	2	**1.14**	**0.4**
يتم اعتماد الطريقة التزايدية في حساب الاهتلاكات	**42**	84	**7**	14	**1**	2	**1.18**	**0.43**
يتم اعتماد طريقة وحدات الإنتاج في حساب	**43**	86	**5**	10	**2**	4	**1.18**	**0.48**

الاهتلاكات								
إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، فإن هذه القيمة تعود إلى قيمته القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة قيمة.	**19**	38	**23**	46	**8**	16	**1.78**	**0.7**
يتم تقييم أصل بيولوجي عند إدراجه في الحسابات بقيمته الحقيقية مطروحا منها المصاريف عند نقطة البيع.	**29**	58	**17**	34	**4**	8	**1.5**	**0.64**
يتم تقييم الأصول المالية بتكلفتها العادلة المتضمنة للوساطة، الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك.	**20**	40	**21**	42	**9**	18	**1.7**	**0.73**
يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء مضافا إليها تكاليف التحويل، المصاريف العامة و المصاريف الإدارية المباشرة.	**9**	18	**10**	20	**31**	62	**2.44**	**0.78**
يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة ما دخل أولا يخرج أولا FIFO .	**38**	76	**10**	20	**2**	4	**1.28**	**0.53**
يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CMP.	**1**	2	**8**	16	**41**	82	**2.8**	**0.45**
يتم تقييم القروض و الخصوم المالية حسب قيمتها العادلة بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.	**13**	26	**25**	50	**12**	24	**1.98**	**0.71**
يدرج الأصل المستأجر في حسابات الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.	**20**	40	**19**	38	**11**	22	**1.82**	**0.77**

من خلال دراسة هذا الجدول نلاحظ ما يلي:

–بالنسبة لطريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، نلاحظ أن الطريقة المطبقة تتمثل في التكلفة التاريخية بدرجة كبيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الطريقة 2.22 بانحراف معياري 0.81، و هو ما يوافق نسبة إجابات تقدر بـ 46% من أفراد العينة بمطبق بشدة، أما فيما يخص الطرق الثلاثة الأخرى فهي مطبقة بدرجة صغيرة جدا، حيث بلغ المتوسط الحسابي لطريقة القيمة العادلة 1.2 بانحراف معياري 0.4 و نسبة إجابات قدرت بـ 80% غير مطبق تماما، و بلغ المتوسط الحسابي لطريقة القيمة المحققة 1.42 بانحراف معياري 0.64 و نسبة إجابات بغير مطبق تماما 66%، و بلغ المتوسط الحسابي

لطريقة القيمة الحالية 1.24 بانحراف معياري 0.47 و نسبة إجابات بـ 78% من أفراد العينة بغير مطبق تماما.

– و بالنسبة للقيمة القابلة للتحصيل، فالملاحظ من خلال إجابات أفراد العينة أن مبدأ خسارة القيمة معمول به بدرجة صغيرة جدا و ذلك انطلاقا من نسبة إجابة الأفراد و التي بلغت 56% منها لغير مطبق تماما، بمتوسط حسابي بلغ 1.54 و هو أقل من متوسط سلم القياس(2) بانحراف معياري بلغ 0.67.

– و فيما يتعلق بعدم إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة في حسابات القيم الثابتة، تقييم القيم الثابتة بتكلفتها المتضمنة ما تم ذكره و تقييم تكلفة الأصل المنتج من قبل المؤسسة، فإن درجة تطبيقها متوسطة، كبيرة و كبيرة على التوالي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة 2.24 بانحراف معياري 0.65 و هو ما يوافق نسبة إجابات بلغت 52% منها بمطبق نوعا ما، و بلغ المتوسط الحسابي لتقييم القيم الثابتة 2.32 بانحراف معياري 0.76 و هو ما تؤكده نسبة المجيبين بمطبق بشدة و التي بلغت 50% من مجمل إجابات الأفراد، كما بلغ المتوسط الحسابي للأصل المنتج من قبل المؤسسة 2.36 بانحراف معياري 0.58 و نسبة إجابات لأفراد العينة بلغت 50% بمطبق بشدة.

– بالنسبة للطريقة المطبقة في حساب الاهتلاكات، فحسب إجابات أفراد العينة فإن الطريقة المتبعة في المؤسسات الجزائرية هي الطريقة الخطية و ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.7 ى لبغفا معياري 0.58، و هو ما تؤكده نسبة الإجابات بمطبق بشدة و التي بلغت 76% من مجمل الإجابات، أما بالنسبة لباقي طرق الاهتلاك فتكاد تكون غير مطبقة تماما و ذلك من خلال المتوسطات الحسابية التي بلغت 1.14، 1.18 و 1.18 بالنسبة للطريقة التناقصية، التزايدية و طريقة وحدات الإنتاج على التوالي.

– بالنسبة لتقييم الأصل البيولوجي و الأصول المالية، فإن تطبيقها يتم بدرجة ضعيفة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقييم الأصل البيولوجي 1.5 بانحراف معياري 0.64، و هو ما تؤكده نسبة الإجابات لأفراد العينة حيث بلغت 58% بغير مطبق تماما، و كذالك بالنسبة للأصول المالية التي بلغ متوسطها الحسابي 1.7 بانحراف معياري 0.73 و نسبة الإجابات بغير مطبق تماما 40% من مجمل إجابات أفراد العينة.

– فيما يتعلق بالمخزونات فإن تقييم تكلفة شرائها كما هو مشار إليه في الجدول فهي مطبقة بدرجة كبيرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.44 بانحراف معياري 0.78 و نسبة إجابات 62% بمطبق بشدة من أفراد العينة. و بالنسبة لتقييم الإخراجات من المخزونات فإن الطريقة المتبعة في المؤسسات الجزائرية بدرجة كبيرة هي التكلفة الوسيطية المرجحة CMP، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه الطريقة 2.8 بانحراف معياري 0.45 و نسبة إجابات قدرت بـ 82% بمطبق بشدة لهذه الطريقة، أما طريقة FIFO فبلغ المتوسط الحسابي لها 1.28 و نسبة 78% من الإجابات بغير مطبق تماما.

– بالنسبة لتقييم القروض و الخصوم المالية فهو مطبق بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأفراد 1.98 بانحراف معياري 0.71 و نسبة إجابات قدرت بـ 50% لمطبق نوعا ما، أما بالنسبة للأصل المستأجر فهو مطبق بدرجة ضعيفة و ذلك ما يفسره المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.82 بانحراف معياري 0.77 و نسبة إجابات لأفراد العينة بـ 40% لغير مطبق تماما.

القسم الثالث: إعداد حساب النتائج حسب IAS01:

الجدول رقم 20: دراسة وصفية لإعداد حساب النتائج حسب IAS 01.

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
يتم إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة	**1**	2	**15**	30	**34**	68	**2.66**	**0.52**
يتم إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة	**33**	66	**16**	32	**1**	2	**1.36**	**0.52**

من خلال دراستنا للجدول رقم19 و الذي يمثل دراسة وصفية لطرق إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية، نلاحظ أن الطريقة المتبعة في إعداد هذا الجدول في هذه المؤسسات و بدرجة كبيرة هي حسب الطبيعة و ذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 2.66 و انحراف معياري 0.52 و ذلك ما تفسره نسبة الإجابات بمطبق بشدة لأفراد العينة و التي بلغت 68%،أما إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة فقدرت نسبة الإجابات بغير مطبق تماما 66% أي درجة تطبيق ضعيفة و التي قدر متوسطها الحسابي 1.36 بانحراف معياري 0.52.

القسم الرابع: إعداد جدول سيولة الخزينة حسب IAS01:

الجدول رقم21: دراسة وصفية لإعداد جدول سيولة الخزينة حسب IAS 01

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفقا للطريقة المباشرة	**3**	6	**10**	20	**37**	74	**2.68**	**0.58**
يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفقا للطريقة غير المباشرة	**38**	76	**12**	24	–	–	**1.24**	**0.43**
تقسم تدفقات أموال الخزينة إلى ثلاث أصناف رئيسية : أ- التدفقات العملياتية (التشغيلية) ب- تدفقات الاستثمار ج- تدفقات التمويل.	**3** **3** **6**	6 6 12	**21** **22** **19**	42 44 38	**26** **25** **25**	52 50 50	**2.46** **2.44** **2.38**	**0.61** **0.61** **0.69**
تتمثل الطريقة المباشرة في تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي، و تقريب هذا التدفق إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.	**4**	8	**15**	30	**31**	62	**2.54**	**0.64**
تتمثل الطريقة غير المباشرة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(اهتلاكات،تغيرات الزبائن...)، التسويات و التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار.	**36**	72	**12**	24	**2**	4	**1.32**	**0.55**

الجدول رقم21 يمثل دراسة وصفية لإعداد جدول سيولة الخزينة حسب IAS 01، و نلاحظ من خلاله أن الطريقة المتبعة في المؤسسات الجزائرية في إعداد هذا الجدول و بدرجة كبيرة هي الطريقة المباشرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الطريقة 2.68 بانحراف معياري قدره 0.58، و هو ما تفسره نسبة الإجابات بمطبق بشدة و التي وصلت إلى 74% من إجابات أفراد العينة. كما أن تدفقات أموال الخزينة و التي تقسم إلى عملياتية، استثمارية و تمويلية فإن تطبيقها يتم كذلك بدرجة كبيرة حيث بلغت متوسطاتها الحسابية 2.46، 2.44 و 2.38 على التوالي. أما فيما يتعلق بالطريقة غير المباشرة فتعتبر

حسب إجابات أفراد العينة مطبقة بدرجة ضعيفة جدا حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 1.24 و انحراف معياري 0.43.

القسم الخامس: إعداد جدول تغير الأموال الخاصة حسب IAS01:

جدول رقم 22 : دراسة وصفية لعناصر جدول تغير الأموال الخاصة حسب IAS 01

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
تنتج تغيرات رؤوس الأموال خلال السنة المالية عن نوعين من المعاملات:								
أ- المعاملات مع المساهمين	**16**	32	**19**	38	**15**	30	**1.98**	**0.79**
ب- إجمالي النتائج المولدة.	**17**	34	**20**	40	**13**	26	**1.92**	**0.77**
المعلومات الواجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة:								
• النتيجة الصافية.	**14**	28	**17**	34	**19**	38	**2.1**	**0.81**
• إجمالي مختلف عناصر النتيجة حسب الطبيعة المدرجة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة .	**14**	28	**18**	36	**18**	36	**2.08**	**0.8**
• الأثر المتجمع لتغيرات الطريقة و تصحيح الأخطاء الأساسية.	**15**	30	**17**	34	**18**	36	**2.06**	**0.81**

نلاحظ من خلال الجدول رقم22 و الذي يمثل معلومات وصفية حول إعداد جدول تغير الأموال الخاصة حسب IAS 01 أنه فيما يخص تغيرات رؤوس الأموال الناتجة عن المعاملات مع المساهمين و إجمالي النتائج المولدة فهي مطبقة بدرجة متوسطة حيث كانت إجابات الأفراد متقاربة بين درجات المقياس المستعمل، و قد بلغ المتوسط الحسابي لها 1.98 و 1.92 على التوالي بانحراف معياري 0.79 و 0.77 على التوالي.

أما بالنسبة للمعلومات الواجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة فهي مطبقة أيضا بدرجة متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين 2.06 و 2.1 بانحرافات معيارية بين 0.8 و 0.81 و هو ما يفسر التقارب بين إجابات الأفراد حسب درجات سلم القياس.

القسم السادس: إعداد ملحق القوائم المالية حسب IAS01:

جدول رقم 23 : دراسة وصفية لإعداد ملحق القوائم المالية حسب IAS 01

نص الفقرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير مطبق تماما		مطبق نوعا ما		مطبق بشدة			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
يتضمن الملحق على القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.	7	14	23	46	20	40	2.26	0.69
يتضمن الملحق على مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية،حساب النتائج،جدول التدفقات النقدية ،جدول تغير الأموال الخاصة.	7	14	24	48	19	38	2.24	0.86
يتضمن الملحق على المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة و الفروع و المؤسسة الأم.	11	22	22	44	17	34	2.12	0.74
يتضمن الملحق المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.	8	16	18	36	24	48	2.32	0.74
يتم إدراج جدول تطور القيم الثابتة و الأصول المالية غير الجارية ضمن ملحق القوائم المالية.	11	22	16	32	23	46	2.24	0.79
يتم إدراج جدول الاهتلاكات ضمن ملحق القوائم المالية.	9	18	15	30	26	52	2.34	0.77
يتم إدراج جدول خسائر القيمة في القيم الثابتة و الأصول الأخرى غير الجارية في ملحق القوائم المالية.	12	24	16	32	22	44	2.2	0.8
يتم إدراج جدول المساهمات للفروع و المؤسسات المشاركة في ملحق القوائم المالية.	12	24	19	38	19	38	2.14	0.78
يتم إدراج جدول المؤونات في ملحق القوائم المالية.	8	16	18	36	24	48	2.32	0.74
يتم إدراج كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية ضمن ملحق القوائم المالية.	6	12	21	42	23	46	2.34	0.68

يمثل الجدول رقم 23 إعداد ملحق القوائم المالية حسب IAS 01،و نلاحظ من خلال دراسة هذا الجدول أن الملحق يتم تطبيقه بدرجة متوسطة و هو ما تؤكده المتوسطات الحسابية لكل جدول من جداول الملاحق، حيث تتراوح بين 2.12 و 2.34 و بنسب إجابات لأفراد العينة معظمها بمطبق نوعا ما، و بانحرافات معيارية تتراوح بين 0.68 و 0.86 أي أن هناك تقارب في الإجابات بين المستجوبين.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:

بعد التحليل الوصفي لخصائص الأفراد المجيبين و كذا فقرات الاستبيان المختلفة، تم اختبار فرضيات الدراسة المرتبطة بالمعلومات التي تم جمعها من خلال الاستبيان الذي تم إعداده خصيصا لهذا الغرض كما يلي:

الفرضية الأولى: يتم الاتفاق من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي الشركات) مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية؛

الفرضية الثانية: أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية؛

الفرضية الثالثة: يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IAS01؛

الفرضية الرابعة: يتم إعداد القوائم المالية(الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق) حسب القواعد الواردة في المعيار IAS01.

و من أجل اختبار صحة هذه الفرضيات تم استخدام الاختبارات التالية:

- **اختبار Khi-deux:**

و هو اختبار يدرس استقلال البيانات انطلاقا من فرضية ارتباطها H0 عدم دلالة الفروق الظاهرة إحصائيا و ذلك إذا اعتبر أن المسافة بين مجموعتين من المعلومات زائدة.

- **اختبار Kruskal-Wallis (KW):**

هو اختبار يهدف إلى إثبات وجود تفاوت جوهري بين إجابات المستقصين من عدمه.

- **اختبار Kolmogorov-Smirnov (KS):**

هو اختبار يهدف إلى إثبات وجود تفاضل رتبي في أجوبة المستقصين من عدمه، كما يمكن أن يبين من خلاله طبيعة توزيع أجوبة أفراد العينة.

و في حالة إثبات هذه الاختبارات فإنه يتم تأكيد النتائج المتوصل إليها من خلال مجال المتوسط الحسابي الذي تم حسابه سابقا.

1- **اختبار الفرضية الأولى:** يتم الاتفاق من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي الشركات) مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية.

- **اختبار Khi-deux:**

تكوين الاختبار:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات) في درجة الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات) في درجة الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

و يتم قبول الفرضية H0 إذا كانت القيم المجدولة(المعنوية) أكبر من القيم المحسوبة.

الجدول رقم24: اختبار Khi deux للفرضية الأولى:

Test

	الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية
Khi-deux	3,920
ddl	1
Signification asymptotique	,048

بما أن كل القيم المحسوبة أكبر من المجدولة عند معنوية 0.05 ،إذن يتم قبول الفرضية البديلة H1 و التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات المستقصين الممارسين لمهنة المحاسبة في درجة الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

- **اختبار Kruskal–Wallis (KW):**

H0: عدم وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات)؛

H1: وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات).

و يتم قبول H0 إذا كانت القيم المحسوبة أكبر من المدلولية الاحتمالية 5%.

الجدول رقم 25: اختبار kw للفرضية الأولى:

Test

	الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية
Khi-deux	,146
ddl	1
Signification asymptotique	,703

نلاحظ أن القيم المحسوبة تقدر بـ 0.703 و هي أكبر من مستوى المدلولية 5% إذن يتم قبول الفرضيةH0 و التي تنص على عدم وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة على هذه الفرضية.

- **اختبار Kolmogorov–Smirnov (KS):**

H0: لا توزع إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة توزيعا طبيعيا؛

H1: توزع إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة توزيعا طبيعيا.

يتم قبولH1 إذا كانت القيم المحسوبة معنوية.

الجدول رقم 26: اختبار ks للفرضية الأولى:

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية
N		50
Paramètres normaux	Moyenne	1,3600
	Ecart-type	,48487
Différences les plus extrêmes	Absolue	,411
	Positive	,411
	Négative	-,267
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,907
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

حسب النتائج فإن القيمة المحسوبة كانت معنوية، أي أن إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة كانت موزعة توزيعا طبيعيا مما يدل على أن إجابات المستقصين كانت تلقائية.

إذن من خلال نتائج الاختبارات السابقة و التي تأكد فيها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير(الاتفاق في درجة الاتجاه المتزايد نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر) و الممارسين لمهنة المحاسبة، و كذا عدم وجود تفاوت جوهري بين الإجابات و أن الإجابات موزعة توزيعا طبيعيا، و هو ما يتوافق و التحليل الوصفي من المتوسط الحسابي، الذي تم التوصل من خلاله إلى أن معظم الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يؤيدون و يتفقون مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، و عليه يتم قبول الفرضية الأولى و تأكيدها.

2- **إختبار الفرضية الثانية:** : أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

- **اختبار Khi-deux:**

تكوين الاختبار:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات) حول مدى تلبية القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي IAS01 لاحتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات) حول مدى تلبية القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي IAS01 لاحتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

و يتم قبول الفرضية H0 إذا كانت القيم المجدولة(المعنوية) أكبر من القيم المحسوبة.

الجدول رقم 27: اختبار khi deux للفرضية الثانية

	أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية
Khi-deux	2.000
ddl	1
Signification asymptotique	0.157

بما أن كل القيم المحسوبة أكبر من المجدولة عند معنوية 0.05 إذن يتم قبول الفرضية البديلة H1 و التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة حول مدى تلبية القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي IAS01 لاحتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

- **اختبار Kruskal–Wallis (KW):**

H0: عدم وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات)؛

H1: وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات).

و يتم قبول H0 إذا كانت القيم المحسوبة أكبر من المدلولية الاحتمالية 5%.

الجدول رقم28: اختبار kw للفرضية الثانية:

	أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية
Khi-deux	0.000
ddl	1
Signification asymptotique	1.000

نلاحظ أن القيم المحسوبة تقدر بـ1.000 و هي أكبر من مستوى المدلولية 5% إذن يتم قبول الفرضيةH0 و التي تنص على عدم وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة على هذه الفرضية.

- **اختبار Kolmogorov-Smirnov (KS):**

H0: لا توزع إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة توزيعا طبيعيا؛

H1: توزع إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة توزيعا طبيعيا.

يتم قبولH1 إذا كانت القيم المحسوبة معنوية.

الجدول رقم29: اختبار ks للفرضية الثانية:

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية
N		50
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	1,6000
	Ecart-type	,49487
Différences les plus extrêmes	Absolue	,391
	Positive	,287
	Négative	-,391
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,762
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

حسب النتائج فإن القيمة المحسوبة كانت معنوية، أي أن إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة كانت موزعة توزيعا طبيعيا أي تتمتع بالتلقائية .

إذن من خلال نتائج الاختبارات السابقة ،يتم التأكد مما جاء في التحليل الوصفي من المتوسط الحسابي و الذي تم التوصل من خلاله إلى أن معظم الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يرون أن إعداد و عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي IAS01 ما زال لا يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، و هذا ما ينفي الفرضية الثانية.

3- اختبار الفرضية الثالثة: يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IAS01.

- **اختبار Khi-deux:**

الجدول رقم30: اختبار Khi-deux للفرضية الثالثة

Test

	يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية ".	تعد القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام(اساس الاستحقاق).	تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية	تتوفر المعلومة المالية في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم.	تتكون القوائم المالية وفق IAS1 من خمس قوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية.
Khi-deux	33,640[a]	16,480[a]	8,920[a]	12,040[a]	11,320[a]
ddl	2	2	2	2	2
Signification asymptotique	,000	,000	,012	,002	,003

بما أن كل القيم المحسوبة أكبر من المجدولة عند معنوية 0.05 إذن يتم قبول الفرضية البديلة H1 و التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة(محافظي حسابات و محاسبي شركات) حول إعداد القوائم المالية حسب الفروض و المبادئ المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS01.

- **اختبار Kruskal–Wallis (KW):**

الجدول رقم 31 : اختبار Kruskal–Wallis (KW) للفرضية الثالثة

Test

	يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية "	تعد القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام(اساس الاستحقاق).	تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية	تتوفر المعلومة المالية في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم.	تتكون القوائم المالية وفق IAS1 من خمس قوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية
Khi-deux	5,333	3,467	,206	,162	1,810
ddl	1	1	1	1	1
Signification asymptotique	,021	,063	,650	,688	,179

نلاحظ أن القيم المحسوبة جلها أكبر من مستوى المعنوية 5%، إذن يتم قبول الفرضيةH0 و التي تنص على عدم وجود تفاوت جوهري بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة على هذه الفرضية.

- **اختبار Kolmogorov–Smirnov (KS):**

الجدول رقم32 : اختبار Kolmogorov–Smirnov (KS) للفرضية الثالثة

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية "	تعد القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام(اساس الاستحقاق)	تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية	تتوفر المعلومة المالية في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم	تتكون القوائم المالية وفق من IAS1 خمس قوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية

N		50	50	50	50	50
Paramètres normaux	Moyenne	2.000	2.08	2.120	2.08	2.38
	Ecart-type	0.5345	0.633	0.689	0.665	0.696
Différences les plus extrêmes	Absolue	0.360	0.310	0.269	0.288	0.313
	Positive	0.360	0.310	0.269	0.288	0.207
	Négative	-0.360	-0.290	-0.251	-0.272	-0.313
Z de Kolmogorov-Smirnov		2.546	2.194	1.903	2.036	0.215
Signification asymptotique (bilatérale)		0.000	0.000	0.001	0.001	0.000

حسب النتائج فإن القيمة المحسوبة كانت معنوية، أي أن إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة كانت موزعة توزيعا طبيعيا أي تتمتع بالتلقائية و لم تتعرض لأي تعديلات إرادية من قبل الباحث.

إذن من خلال نتائج الاختبارات السابقة ،يتم التأكد مما جاء في التحليل الوصفي من المتوسط الحسابي و الذي تم التوصل من خلاله إلى أن معظم الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يرون أن إعداد القوائم المالية يتم وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الدولية الواردة في المعيار المحاسبي IAS01، و هو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

4- اختبار الفرضية الرابعة: يتم إعداد القوائم المالية(الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق) حسب القواعد الواردة في المعيار IAS01.

4-1- الميزانية:

- **اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS):**

الجدول رقم33 : اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) للميزانية:

نص الفقرة	KHI deux	ddl	sig	kw	ks
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على التكلفة التاريخية	3.88	2	0.144	0.03	0.000
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة العادلة	18.00	1	0.000	0.127	0.000
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة المحققة	26.44	2	0.000	0.909	0.000
ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على القيمة الحالية	47.32	2	0.000	0.324	0.000
يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل في حالة وجود مؤشر لفقدان قيمة	15.88	2	0.000	0.039	0.000

أصل من الأصول.					
تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.	22.36	2	0.000	0.115	0.000
لا يتم إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة في حسابات القيم الثابتة إذا كانت مستهلكة في السنة المالية.	12.16	2	0.000	0.707	0.001
تقيم القيم الثابتة بتكلفتها المتضمنة تكلفة الحيازة مضافا إليها الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى.	7.72	2	0.021	0.272	0.000
تتضمن تكلفة أي أصل أنتجته المؤسسة لنفسها تكلفة العتاد، اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.	9.88	2	0.007	0.435	0.000
يتم اعتماد الطريقة الخطية في حساب الاهتلاكات	42.04	2	0.000	0.086	0.000
يتم اعتماد الطريقة التناقصية في حساب الاهتلاكات	67.72	2	0.000	0.653	0.000
يتم اعتماد الطريقة التزايدية في حساب الاهتلاكات	58.84	2	0.000	0.317	0.000
يتم اعتماد طريقة وحدات الإنتاج في حساب الاهتلاكات	62.68	2	0.000	0.678	0.000
إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، فإن هذه القيمة تعود إلى قيمته القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة قيمة.	7.24	2	0.027	0.553	0.005
يتم تقييم أصل بيولوجي عند إدراجه في الحسابات بقيمته الحقيقية مطروحا منها المصاريف عند نقطة البيع.	18.76	2	0.000	0.128	0.000
يتم تقييم الأصول المالية بتكلفتها العادلة المتضمنة للوساطة، الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك.	5.32	2	0.07	0.47	0.003
يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء مضافا إليها تكاليف التحويل، المصاريف العامة و المصاريف الإدارية المباشرة.	18.52	2	0.000	0.232	0.000
يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة ما دخل أولا يخرج أولا FIFO .	42.88	2	0.000	0.849	0.000
يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CMP.	54.76	2	0.000	0.461	0.004
يتم تقييم القروض و الخصوم المالية حسب قيمتها العادلة بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.	6.28	2	0.43	0.461	0.000
يدرج الأصل المستأجر في حسابات الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.	2.92	2	0.232	0.634	0.003

من خلال نتائج الاختبارات السابقة نلاحظ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر حول إعداد الميزانية وفق المعيار IAS01، كما أنه لا يوجد تفاوت جوهري في معظم إجاباتهم (ما عدا في بعض الفقرات)، و الإجابات كلها موزعة توزيعا طبيعيا و لم تخضع لأي

تعديلات من طرف الباحث.إذن يمكن اعتماد النتائج المتحصل عليها من خلال التحليل الوصفي كما يلي:

–بالنسبة لتقييم الأصول، فإن الطريقة المتبعة في المؤسسات الجزائرية هي التكلفة التاريخية، بينما الطريقة المتبعة في التقييم حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 هي طريقة القيمة العادلة (إعادة تقييم الأصول) و هي الطريقة غير المطبقة تماما في المؤسسات الجزائرية؛

– بالنسبة لتقدير القيمة القابلة للتحصيل في حالة وجود مؤشر لفقدان قيمة أصل من الأصول المنصوص عليها أيضا في المعيار IAS16 فهي غير مطبقة تماما في المؤسسات الجزائرية؛

– بالنسبة للقيم الثابتة التي تقيم بتكلفتها المتضمنة تكلفة الحيازة مضافا إليها الرسوم، و كذلك تكلفة الأصل المنتج من قبل المؤسسة المتضمن لتكلفة العتاد و اليد العاملة، فهي مطبقة بدرجة كبيرة في المؤسسات الجزائرية؛

– بالنسبة لطريقة الاهتلاك المتبعة في المؤسسات الجزائرية فهي طريقة الاهتلاك الخطي و بدرجة كبيرة، أما باقي الطرق المذكورة في المعيار IAS16 فهي غير مطبقة تماما؛

– بالنسبة لطريقة تقييم الأصل البيولوجي، الأصول المالية، القروض و الخصوم المالية و الأصول المستأجرة فهي غير مطبقة تماما في المؤسسات الجزائرية.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن إعداد الميزانية في المؤسسات الجزائرية لا يتم وفقا للمعيار المحاسبي IAS01(و المعيار المحاسبي IAS16).

4-2- حساب النتائج:

- **اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS):**

الجدول رقم 34: اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لحساب النتائج:

نص الفقرة	KHI deux	ddl	sig	kw	ks
يتم إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة	32.92	2	0.000	0.064	0.000
يتم إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة	30.76	2	0.000	0.048	0.000

من خلال نتائج الاختبارات السابقة نلاحظ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة (محافظي حسابات و محاسبي شركات) حول طريقة إعداد حساب النتائج، كما نلاحظ عدم وجود تفاوت جوهري بين الإجابات حول إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة، بينما يوجد تفاوت جوهري في الإجابات حول إعداده حسب الوظيفة، بينما تخضع كل إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة حول الطريقتين إلى التوزيع الطبيعي، أي أنها كانت موزعة توزيعا طبيعيا و لم تخضع لأي تعديلات إرادية من قبل الباحث. إذن هذا ما يثبت ما تم التوصل إليه في التحليل الوصفي، أي أن الطريقة المتبعة في إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية بدرجة كبيرة هي طريقة حساب النتائج حسب الطبيعة و هي الطريقة الموصى بها في المعيار المحاسبي IAS01، أما حسب الوظيفة فهي غير مطبقة تماما في هذه المؤسسات.

إذن مما سبق يتضح لنا أن إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية يتم وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS01.

4-3- جدول سيولة الخزينة:

الجدول رقم35: اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لجدول سيولة الخزينة:

نص الفقرة	KHI deux	ddl	sig	kw	ks
يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفقا للطريقة المباشرة	36.86	2	0.000	0.456	0.000
يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفقا للطريقة غير المباشرة	13.52	1	0.000	0.317	0.000

من خلال نتائج الاختبارات السابقة نلاحظ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة (محافظي حسابات و محاسبي شركات) حول طريقة إعداد جدول سيولة الخزينة، كما نلاحظ عدم وجود تفاوت جوهري بين الإجابات حول إعداد الجدول سواءا وفقا للطريقة المباشرة أو غير المباشرة، بينما تخضع كل إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة حول الطريقتين إلى التوزيع الطبيعي، أي أنها كانت موزعة توزيعا طبيعيا و لم تخضع لأي تعديلات إرادية من قبل الباحث. إذن هذا ما يثبت ما تم التوصل إليه في التحليل الوصفي، أي أن الطريقة المتبعة في إعداد جدول سيولة الخزينة في المؤسسات الجزائرية بدرجة كبيرة هي الطريقة المباشرة و هي الطريقة الموصى بها في المعيار المحاسبي IAS01، أما حسب الطريقة غير المباشرة فهي غير مطبقة تماما.

4-4- جدول تغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم36: اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)، Kolmogorov-Smirnov (KS) لجدول تغير الأموال الخاصة:

نص الفقرة	KHI deux	ddl	sig	kw	ks
تنتج تغيرات رؤوس الأموال خلال السنة المالية عن نوعين من المعاملات:					
أ- المعاملات مع المساهمين	0.771	2	0.520	0.787	0.000
ب- إجمالي النتائج المولدة	1.480	2	0.477	0.769	0.000
المعلومات الواجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة:					
• النتيجة الصافية.	0.760	2	0.684	0.875	0.000
• إجمالي مختلف عناصر النتيجة حسب الطبيعة المدرجة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة .	0.72	2	0.640	0.653	0.000
• الأثر المتجمع لتغيرات الطريقة و تصحيح الأخطاء الأساسية.	0.869	2	0.280	0.955	0.000

نلاحظ من خلال الجدول رقم36 وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر حول إعداد جدول تغير الأموال الخاصة في المؤسسات الجزائرية، كما نلاحظ من خلال اختبار kw عدم وجود اختلاف جوهري بين إجابات أفراد العينة حول هذا الجدول، و من خلال اختبار ks يتضح لنا أن إجابات الأفراد موزعة توزيعا طبيعيا بدون تأثير إرادي من قبل الباحث، و هذا ما يثبت نتائج المتوسط الحسابي و التي توضح لنا أن إعداد جدول تغير الأموال الخاصة في المؤسسات

الجزائرية وفق المعيار المحاسبيIAS01 يتم بدرجة متوسطة، حيث أن المعاملات التي تنتج عنها تغيرات رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية و هي المعاملات مع المساهمين و إجمالي النتائج المولدة، تطبق بدرجة متوسطة تميل إلى عدم التطبيق بمتوسط حسابي بلغ 1.98 و هو أقل من متوسط أداة القياس(2)، أما عن المعلومات الواجب عرضها في الجدول فهي تطبق بدرجة متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي لها بين 2.06 و 2.1.

4-5- ملحق القوائم المالية:

الجدول رقم 37: اختبار Khi-deux، Kruskal-Wallis (KW)،Kolmogorov-Smirnov (KS) لملحق القوائم المالية:

نص الفقرة	KHI deux	ddl	sig	kw	ks
يتضمن الملحق على القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.	8.68	2	0.013	0.168	0.003
يتضمن الملحق على مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية،حساب النتائج،جدول التدفقات النقدية ،جدول تغير الأموال الخاصة.	9.16	2	0.01	0.754	0.003
يتضمن الملحق على المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة و الفروع و المؤسسة الأم.	3.64	2	0.162	0.657	0.013
يتضمن الملحق المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.	7.840	2	0.02	0.212	0.000
يتم إدراج جدول تطور القيم الثابتة و الأصول المالية غير الجارية ضمن ملحق القوائم المالية.	4.36	2	0.113	0.093	0.000
يتم إدراج جدول الاهتلاكات ضمن ملحق القوائم المالية.	8.92	2	0.012	0.222	0.000
يتم إدراج جدول خسائر القيمة في القيم الثابتة و الأصول الأخرى غير الجارية في ملحق القوائم المالية.	3.04	2	0.219	0.256	0.001
يتم إدراج جدول المساهمات للفروع و المؤسسات المشاركة في ملحق القوائم المالية.	1.96	2	0.375	0.928	0.005
يتم إدراج جدول المؤونات في ملحق القوائم المالية.	7.84	2	0.02	0.212	0.000
يتم إدراج كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية ضمن ملحق القوائم المالية.	10.36	2	0.006	0.300	0.000

نلاحظ من خلال الجدول رقم37 وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر حول إعداد ملحق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، كما نلاحظ من خلال اختبارkw عدم وجود اختلاف جوهري بين إجابات أفراد العينة حول هذا الجدول، و من خلال اختبارks يتضح لنا أن إجابات الأفراد موزعة توزيعا طبيعيا بدون تأثير إرادي من قبل الباحث، و هذا ما يثبت نتائج المتوسط الحسابي التي تثبت أن إعداد هذا الملحق وفق IAS01 يتم بدرجة كبيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي بين 2.12 و 2.34.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل اختبار الفرضيات المتعلقة بدرجة إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS01 " عرض القوائم المالية " من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر (محافظي حسابات، خبراء محاسبين و محاسبي شركات)، و تمحورت هذه الفرضيات حول:

- مدى الاتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو معايير المحاسبة الدولية؛
- أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS01 يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية؛
- يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IAS01؛
- الفرضية الرابعة: يتم إعداد القوائم المالية(الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق) حسب القواعد الواردة في المعيار IAS01.

و بعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى ما يلي:

- هناك اتفاق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية؛
- إعداد و عرض القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS01 لا يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية؛
- يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ و الفروض المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IAS01؛
- هناك من القوائم المالية ما يتم إعداده وفق المعيار IAS01 و منها ما لا يتم كذلك.

الخاتمة العامة

بما أن القوائم المالية هي ما يعتمد عليه المتعاملون الاقتصاديون في اتخاذ القرارات الاستثمارية، و التي تعتبر ملخص للعمليات و الأحداث التي تمت خلال الدورة و تؤثر على أصول و خصوم المؤسسة و حقوق ملكيتها، و في ظل ما تفرضه المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال التوسع في عملية الإفصاح عن المعلومات، لتلبي احتياجات أغلب المستخدمين للمعلومات المالية التي تنتجها المؤسسة سعيا لإضفاء طابع الشفافية على المعلومات و تحقيق العرض العادل و الصورة الصادقة و الصحيحة للمؤسسة و مختلف العمليات التي تقوم بها، و هي المبادئ و القواعد التي جاء بها معيار المحاسبة الدولي IAS01 " عرض القوائم المالية " و الذي تم في هذه الدراسة قراءة لمضمونه و مدى تطبيقه من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إعداد قوائمها المالية.

و بعد القيام بالدراسة النظرية و التطبيقية التي تمثلت في صياغة استبيان و توزيعه على عينة من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر، و بعد تحليل مجموع ما تم التوصل إليه و من بعض المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة المدروسة، و بعد اختبار الفرضيات و التي تم التوفق فيها إلى حد كبير مقارنة بنتائج الاستبيان توصلنا إلى النتائج التالية:

- يتم إعداد القوائم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أساس فرضيتي المحاسبة المالية و هما فرضيتي الاستحقاق و الاستمرارية، كما تتوفر المعلومات المالية في القوائم المالية على خصائص الملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم؛
- وجود قصور في إعداد الميزانية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعيار IAS01 و عدد من المعايير المتعلقة بعناصر الميزانية(16، 17، 36.....) وذلك كما يلي:

- عناصر الأصول في الميزانية ما زالت تقيم بالتكلفة التاريخية أي بقيمة الحيازة عليها، بينما في المعيار IAS16 و ما يتم تطبيقه عالميا يتم تقييم الأصول بالقيمة العادلة و التي تقوم على إعادة تقييم عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية (العادلة)، التي ترتبط بالقيمة السوقية أو بقيمة محددة من طرف خبراء انطلاقا من توقعات، كما أن إعادة التقييم يجب أن تقوم وفق قواعد كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية بصفة كبيرة عن التي سوف تحدد عند استعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية حيث أن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية و حيازة البائع و المشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا ينطبق مع حال

بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية؛

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية و الشفافية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة و المتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها؛
- عدم تطبيق قاعدة الانخفاض في قيمة الأصل أو فقدان قيمة أصل من الأصول، و ذلك عن طريق تقدير القيمة القابلة للتحصيل و التي تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية و التي (القيمة القابلة للتحصيل) إذا كانت أقل من القيمة المحاسبية الصافية يتم إثبات خسارة قيمة؛
- بالنسبة لاهتلاك أي أصل من الأصول ففي المعيار IAS16 ينص على تطبيق 3 طرق و هي طريقة الاهتلاك الخطي، المتناقص و وحدات الإنتاج، بينما يتم الاعتماد في المؤسسات الجزائرية فقط على طريقة الاهتلاك الخطي و ذلك أنها مفروضة من قبل مصالح الضرائب؛
- يتم تقييم الإخراج من المخزونات في المؤسسات الجزائرية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP، أما طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO فهي غير مطبقة تماما؛
- عدم تطبيق مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصول المالية بسبب غياب سوق مالي كفء في الجزائر، حيث أن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة أسواق المال التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، و هو ما لا يتحقق في بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد و عميق على SCF؛

- الاعتماد في إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية على طريقة حساب النتائج حسب الطبيعة، لأنه سهل التطبيق بالنسبة للمؤسسة فهو لا يحتاج إلى تخصيص المصاريف بين الجوانب الوظيفية، كما أنها مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. أما حساب النتائج حسب الوظيفة فرغم أنه يمكن أن يكون أكثر أهمية لمستخدمي المعلومات الذين يمكن أن يلاحظوا بسهولة أماكن استهلاك الموارد، فهو غير مطبق تماما في المؤسسات الجزائرية و ذلك لأن تطبيقه يتطلب الاستعمال الإجباري للمحاسبة التحليلية على مستوى هذه المؤسسات و هو ما لا يتم تطبيقه في القانون الجزائري حيث أن المحاسبة التحليلية اختيارية؛
- يتم إعداد جدول سيولة الخزينة في المؤسسات الجزائرية وفق الطريقة المباشرة التي توفر معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير

المباشرة، حيث بموجب الطريقة المباشرة يمكن الحصول على المعلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات و المدفوعات النقدية، أما الطريقة غير المباشرة و التي لا يتم تطبيقها في المؤسسات الجزائرية فهي تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- يتم إعداد جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب IAS01، و ذلك من أجل تقديم معلومة مالية ذات جودة عالية و التي تمنح للقوائم المالية الصورة الصادقة؛

و بعد 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر، مازال إعداد و عرض القوائم المالية وفق IAS01 لا يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية و ذلك للأسباب التالية:

- وجود عقبات تصعب تحقيق هدف الـ SCF و خاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى و عدم الشفافية من جهة، و من جهة أخرى فإن العمل على تغيير الاهتمام بنوعية مستخدمي القوائم المالية أي من الإدارة الضريبية إلى المستثمرين الحاليين و المحتملين سيولد ضغوطات كبيرة على المؤسسة في طبيعة و نوعية العمل المحاسبي، و رغم تكلفة هذا التحول التي ستكون دون شك كبيرة، فمن غير المؤكد أنها ستحقق جذب هذا المستثمر النادر و الذي يبحث عنه الجميع أسواقا و دولا؛
- أن المعايير المحاسبية الدولية التي تكون الدعائم الأساسية للعمل المحاسبي و التي توجه نوعية المنتجات المحاسبية المتمثلة أساسا في القوائم المالية، تجد صعوبات في تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد و تخلف الممارسات المحاسبية، الاقتصادية و التجارية، ووجود أولوية للجانب الضريبي على الجانب الاقتصادي و المالي و لابد من العمل على تغيير هذا الواقع؛
- أن اللجوء إلى القيمة العادلة في نهاية كل سنة مالية يعتبر أمرا هاما و أساسيا في إعداد القوائم المالية، لكن عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر و عدم وجود أسواق و مصادر للحصول على هذه القيمة سيصعب من استعمالها و هي ركن أساسي، فما قيمة هذه القوائم و جدواها بدون القيمة العادلة؛
- ضعف نشاط السوق المالي على الرغم من مرور أكثر من عقدين من الزمن على نشوئه، و الذي تنعدم فيه المعاملات في أغلب الأحيان مما يجعل من إعداد القوائم المالية وفق IAS01 غير ملزم باعتبار السوق المالي أهم مصدر للمعلومة المالية و المحاسبية، كما يجعل عملية الرقابة على إلزام المؤسسات بها محدودة و مقتصرة على الجهات الضريبية فقط؛

- عدم تحيين قوانين تتوافق و التطورات التي تتميز بها معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات إعداد القوائم المالية وفق IAS01 و الـ SCF،
- أن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين و المقرضين، الذين يجب أن تتوفر لديهم معلومات محاسبية و مالية و صورة واضحة و عادلة على الوضعية المالية للمؤسسة، أما في الواقع المحاسبي و الاقتصادي الجزائري فإن هذه المعلومات مفيدة و موجهة أساسا إلى مصالح الضرائب و تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية؛

التوصيات و الاقتراحات:

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج نظرية و تطبيقية للدراسة يتم اقتراح التوصيات التالية:

- لتسهيل عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية عموما ينبغي العمل على تحضير و تكييف البيئة المحاسبية التي تتمثل في المؤسسات، مهنة المحاسب و النظام الجبائي؛
- التحكم في تسيير و تنظيم الاقتصاد و تعديل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي و التجاري، و بعده يأتي تعديل النظام المحاسبي كنتيجة حتمية و كلبنة أخيرة في بناء اقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المحاسبية و المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الاقتصاديات المتقدمة؛
- القيام بمجهودات إضافية فيما يخص التشريعات الضريبية مع تعزيز استقلالية الممارسات المحاسبية عن التوجيهات الضريبية؛
- توفير الهيئات التي تمكن من تأمين المعلومات و البيانات التي تحتاج إليها المؤسسة، و العمل على متابعة حركية الأسواق ووقائع تطور البيئات التكنولوجية و القانونية و المالية و ترجمتها في المعالجات المحاسبية و طرق عرض البيانات المالية؛
- التكوين المتواصل و المستمر في هذا المجال بغرض إعادة تأهيل المهنيين على كل المستويات، سواء كانوا محاسبين أو مراجعين، و التأسيس لثقافة محاسبية تعتمد على كفاءات لا تعتمد فقط على مجرد التسجيل و تحليل وجود الأرصدة، بل الانتقال إلى القدرة على التقدير، التحليل، الحكم و التكييف؛
- تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين و مستثمرين و غيرهم بهدف منحهم القدرة على قراءتها و فهمها و استغلالها؛
- القيام بدورات تكوينية متجددة لصالح الأساتذة المكلفين بتدريس المقاييس الخاصة بالمحاسبة، و محاولة ربطها بالواقع العملي، أي عدم الاعتماد في التدريس على الجانب النظري فقط و

تدعيمه بالجانب العملي لأن ما يتم تدريسه في الجامعات و مراكز التكوين يختلف عما يجده الطالب المتخرج في ميدان العمل؛

- بالإضافة إلى إشراك مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة عند القيام بأي تعديل مستقبلي على النظام المحاسبي المالي.

و في الختام هذه بعض المواضيع التي يتم اقتراحها و التي لها علاقة بالموضوع:

- متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي؛
- إشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد جزائري غير مؤهل؛
- إشكالية الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم الأصول في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1- الحيالي وليد ناجي ، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007 .

2- الإطار النظري، **مبادئ المحاسبة(1)**، برنامج مساعد المحاسب الادارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، المملكة العربية السعودية.

3- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

4- حسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.

5- حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، دار حنين، عمان، الأردن،1995.

6- دروس و محاضرات، **الإطار النظري للمحاسبة** ، تخصص محاسبة مالية، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.

7- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة –** مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1998.

8- ستيفين م.براغ، **الدليل المبسط لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، شركة جون وايلي للنشر(الو.م.أ)، تم طبعه في المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2010.

9- سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة**، الوراق للنشر و التوزيع،2007.

10- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** – الجزء الأول-، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 .

11- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

12- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

13- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990.

14- عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر و توزيع الكتب جيطلي برج بوعريريج، الجزائر، 2009.

15- فريديريك تشوي واخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد حجاج،**المحاسبة الدولية** دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2004.

16- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي scf**، مجموعة محاضرات في مقياس المحاسبة، السنة الأولى، كلية ع إ ع ت، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.

17- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية** – الجوانب النظرية و العملية –دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

18- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة و للنشر و التوزيع، مصر، 2005.

19- محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS** دروس و تطبيقات،الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

20- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية** و مشاكل الاعتراف و القياس و الإفصاح- الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، 2010.

21- محمود السيد الناغي، **اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة** ،المكتبة العصرية ،المنصورة ، مصر، 2007 .

22- محمود السيد الناغي ، **دراسات في نظرية المحاسبة**، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، 1992.

23- **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008** ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان – الأردن،2008.

24- **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين،2008.

25- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، مدخل نظري و تطبيقي، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2011.

26- يوسف محمود جربوع، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002.

2- البحوث المنشورة في الدوريات العلمية:

1- **زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 07، 2010/2009.

2- عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 01: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،العدد الأول، جوان2007.

3- محمد مطر، **أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مجلة ابحاث اليرموك، سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 14، عمان–الأردن، 1993.

4- مداني بن بلغيث، **اشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)** مقال ضمن مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.

5-مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم، المبررات و الأهداف**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 04، 2006.

6-نعيم سابا خوري، **انهيار أنرون و تداعياته على البيئة المحاسبية**، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد 51، الأردن، 2002.

3- البحوث المنشورة في الملتقيات العلمية:

1-سعد بوراوي، **الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مع الاشارة الى حالات التقارب مع الاطار الفكري لـ IAS/IFRS، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية،المركز الجامعي-الوادي- الجزائر،17-2010/01/18.

2-كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، **المحاسبة العامة و المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/ IFRS)** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية،المركز الجامعي-الوادي- الجزائر،17-2010/01/18

3-السعيد قاسمي، فرحات عباس، **النظام المحاسبي المالي الجديد و مدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية،المركز الجامعي-الوادي- الجزائر،17-2010/01/18.

4-أوسرير منور، مجبر محمد، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15.

5- بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة المالية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15

6- بوفاسة سليمان ، خليل عبد القادر، **نحو توافق دولي لنظام محاسبي و مالي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة -الجزائر، أيام 13-14-2009/10/15.

7- حسن عبد الكريم سلوم، يتول محمد نوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال " التحديات – الفرص – الآفاق** "، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-2009/11/11.

8- ربيع بوصبيع العايش و آخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة شركة البناء للجنوب الكبير(ورقلة)**،الملتقى الوطني حول واقع و نفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، الجزائر،05-2013/05/06

9- رشيد بوكساني، حمزة عرابي، **التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، المؤتمر الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب، تطبيقات و آفاق، المركز الجامعي للوادي، الجزائر17-2010/01/18

10- زغدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15.

11- شعيب حمزة، غاليب عمر، **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية و الأمريكية، - بين جهود التوافق الدولي و ضغوط البيئة الوطنية**- الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في

مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة-، 13- 2011/12/14

12- عزة الأزهر، **عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 اكتوبر 2009.

13- عقاري مصطفى، هل **أخفقت المحاسبة في تلبية احتياجات مستخدميها؟** مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب،تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،ولاية الوادي، الجزائر، يومي 2010/01/18/17.

14- مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، المؤتمر العلمي الدولي الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، الجزائر، 29-2011/11/30.

15- مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية،مقومات و متطلبات التطبيق**، الملتقى الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب و تطبيقات و آفاق،17-2010/01/18، معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، المركز الجامعي، الوادي، الجزائر.

16- معتصم دحو، **آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر**(النظام المحاسبي المالي)، مداخلة ضمن مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15.

17- نصرالدين بن نذير، عمار بوشنوف، **جدول تدفقات الخزينة**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)،كلية العلوم الاقتصادية،التجارية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة، الجزائر،13-14-2009/10/15.

18- هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، **آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول

النظام المحاسبي الملي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 2010/01/18/17.

19- أسامة عبد المنعم السيد علي، الأزمة **المالية هل هي أزمة معايير محاسبية و تدقيقية أم أخلاقي**ة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة بسكرة، العدد الثامن، ديسمبر 2010.

20- ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية – إطار مقترح–، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن العشرين،الرياض، 18–19 ماي 2010.

21- أحمد عبد الله المغامس، خريطة الطريق لتبني معايير المحاسبة و المراجعة الدولية في المملكة العربية السعودية، The euro money saudi arabia conference، السعودية، 7–8/ماي 2013.

4- أطروحات الدكتوراه:

1-أحمد محمد مخلوف، **مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ الدولية و أثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية، " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر-3-، 2014.

2-آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه في ع.الإقتصادية فرع النقود والمالية، ك ع إ ع ت ع التسيير جامعة الجزائر 03 –الجزائر 2013-2014.

3-بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة " حالة الجزائر** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية،جامعة الجزائر3، 2001.

4-حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية – متطلبات التوافق و التطبيق-** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013.

5-حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

6- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي المالي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2010.

7- شنوف شعيب، **الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2008.

8- كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية ، تخصص: اقتصاديات المالية و البنوك، جامعة امحمد بوقرة- بومرداس، 2016.

9- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية و خصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم، علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

10 - مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر**-أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، سبتمبر 2004.

5- القوانين و الأنظمة:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009؛

2- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد 27 الصادرة في 28 ماي 2008؛

3- القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 العدد 74.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1- الكتب:

1- A. Kaddouri, A.Mimmeche, **courd de comptabilite financiere selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007** , ENAG edition, Alger,ALGERIE, 2009

2- C.Maillet-Baurdier,A Le Manh ,**les normes comptables internationales IAS/IFRS manuel 2007-2008**, intec édition, France, 2007

3- Robert Obert**, Pratique des normes IAS/IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US.GAAP** ,2ème édition , Dunod, Paris, 2004

4- TAZDAIT Ali, **Maitrise du système comptable financier, en références aux normes IFRS**, Édition ACG, Algérie , 2009

5- S.HADDAD et autres**, Les Etats Financiers-applications et études de cas**-édition Pages Bleues, Alger, Algerie,2010

6- Anne Le Manh, Catherine Maillet, **normes comptables internationales IAS/IFRS**, Foucher, France, 2008-

7- Avenal**, comptabilite nationale et normalisation comptable internationale**, Ellipses, France, 2005

8- Brian FRIEDRICH and another**, international accounting standard1: presentation of financial statements,** professional development network, CGA, Canada,2011

9- Bruno Colmant et autres, **comptabilité financière- Normes IAS/IFRS**, édition pearson, France, 2008.

10- David KOSKAS**, comprendre un bilan**, 4eme édition, pearson, France, 2013

11- Didier Marteau, Pascal Morand, **Normes comptables er crise financière-proposition pour une réforme du système de régulation comptable**, rapport officiel, ESCP Europe, France, février 2010

12- DOMINIQUE Baert, GAEL Yanno, Rapport d'information (application de l'article 145 de règlement par la commission des finances de l'économie générale du plan relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, assemblée nationale n°1508,France

13- E.DUCASSE et autres **,les normes comptables internationales IAS/IFRS**, de boeck, France,2009

14- E.DUCASSE/A.jallet-Au GuSTE et d'autres, **normes comptables internationales IAS/IFRS avec exercices d'application corrigés**, De Boeck. Bruscelles

15- Jean Bernard Cappelier**, L'essentiel – Annexe des états financiers** – ordre des experts comptables, France, 2012

16- Marc GAIGA**, norme ias 01 : la présentation des états financiers**, université NANCY 2 ,France, 2009

17- Rachida BOURSALI**, les états financiers et pcn du scf avec exercices**, les éditions Aloulfia Altalita, Oran, Algérie, 2010

18- SAHRAOUI Ali **, Comptabilité Financiere-Conforme au SCF et aux norme IAS/IFRS- cours et exercices courigés**- BERTI édition, alger, Algerie, 2011.

19- Stéphane BRUN**, Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI éditions, Alger, 2011,

20- Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera**, Comptabilité financière en IFRS**, 2ème édition, Pearson édition,France, 2009.

2- البحوث المنشورة في الدوريات:

1- Alain Burlaud et Bernard Colasse**, normalisation comptable internationale : le retour du politique,**revue comptabilité-contrôle-audit,France, 2010/3,tome16

2- Benoit LEBRUN, **dix problèmes d'application des IFRS**, revue française de comptabilité, n389, France, 2006

3- Beatrice Touchelay**, la normalisation comptable en France : un mariage de raison pendant l'occpation**, Revue Française de Gestion, Lavoisier, n° 188-189, 08/2008

4-Bérnard Collasse, **la régulation comptable entre public et privé, nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité**, les 13-14-15/09/2004, université Paris Dauphine, Paris

5- Brigitte RAYBAUD-TURILLO, **les processus de normalisation comptable, un exemple de droit Postmoderne**, revue internationale de droit économique de Boeck supérieur, 2001/1

6- Charlotte Disle et Christine Noel, **La révolution des normes IFRS**, revue des sciences de gestion, n224-225, 2007/2.

7- ELISIO Brandao**, harmonisation comptable en europe**, aperçu 1, FINECO, vol7, n01, 1er semestre Portugal, 1997,

8- Fateh serdouk er autres**, le role IASB dans le developement des ifrs et l'application en Algérie**, séminaire international sur le nscf et ifrs, université d'EI OUED, 17-18/01/2010.

9- Gilbert GELARD**, consultations sur l'information financière et les notes annexes, revue française de comptabilité**, n466, France,juin 2013.

10-Gilbert GELARD**, les normes comptables : un repère dans la crise financière**, revue française de comptabilité, n415, France, 2008.

11-Gilbert Gélard**, les normalisateurs nationaux : un nouveau rôle dans la mondialisation en cours**, revue française de comptabilité, n°425, 2009, France

12-Gilbert GELARD, **les IFRS doivent elles devenir plus « européennes » ?, revue française de comptabilité**, n471, France, décembre 2013

13-GREGORY Heem, PHILIPE Aonzo**, La normalisation comptable internationale, ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux**, revue d'économie financière, n°71/2, France.

14-Maher Jeriji**, professionnalisme d'un normalisateur comptable et adoption d'un référentiel de la nature anglo-saxonne**, la revue des sciences de gestion, n°236,03/04/2009/02, France

15- Ould Amer Smail**, la normalisation comptable en Algérie : présentation du nouveau système comptable financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, faculté de sciences économiques N 10, université farhat abbas, Setif, 2010

16-Peter WALTON, **recherche et normalisation comptable**, revue française de comptabilité, n427, France, 2009.

17-Robert OBERT**, normes comptables et crise financière**, revue française de comptabilité, n429,France, 2010

3- أطروحات الدكتوراه:

1- Houcine BELKHARROUBI**, Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière – Développement et contraintes d'un processus**, thèse de doctorat en sciences économiques, université d'Oran, 2011.

2- Lakhdar KHELLAF**, Les normes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algerie- cas du système comptable et financier (scf)**, thèse de doctorat en sciences de gestion, FSECSG, université de BATNA , ALGERIE,2014

4- القوانين و التنظيمات:

1- Journal officiel de l'union européenne (JOUE), qui contient la Norme Comptable Internationale 01 :Présentation Des Etats Financiers, règle CE1274-2008, 18/12/2008,article 01,L339/5.International Accounting Standard 01 :Presentation of Financial Statements (version01/01/2013).

2- Journal officiel des communautés européennes n° 1243, 11/09/2002, qui contient le reglement (CE) n° 1606/2002 du parlement européen et du conseil du 19/07/2002 sur l'application des normes comptable internationales.

قائمة الملاحق

استبيان

في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه تخصص مالية المؤسسة حول موضوع " أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي "عرض القوائم المالية" " يشرفني أن أدعوا سيادتكم بالتفضل علينا بالمساهمة في هذا البحث من خلال تقييمكم لهذا الاستبيان و الإجابة على الأسئلة الواردة ضمنه إن تفضلتم بذلك.

و شكرا.

أولا :معلومات عامة

الرجاء وضع علامة X على الإجابة المناسبة

1.**العمر:**

أ .أقل من 30 سنة ب .من 31 إلى40 سنة

ج . من 41 إلى50 سنة د .أكثر من 51 سنة .

2. **الشهادة الجامعية المحصل عليها**

أ .ليسانس

ب .ماجستير ج .دكتوراه

3- **المهنة:**

أ .محافظ حسابات ب .محاسب في شركة

ج- خبير محاسب

4- **الخبرة**

أ .أقل من 5 سنوات ب .من 6 إلى 10 سنوات ج .من 11 إلى 15 سنة

د .من 16 إلى 20 سنة هـ .أكثر من 20 سنة.

ثانيا: أجب بنعم أو لا:

5- هل تتفق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني معايير المحاسبة الدولية ؟

نعم	لا

6- بعد 5 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، هل أصبح إعداد و عرض القوائم المالية وفقا لهذا النظام و لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " يلبي احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية؟

نعم	لا

ثالثا: إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية:

نرجو منكم وضع إشارة X في الخانة المناسبة:

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
7	يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول" عرض القوائم المالية ".			
8	تعد القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام(اساس الاستحقاق).			
9	تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية .			
10	تتوفر المعلومة المالية في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، قابلية المقارنة، الموثوقية و القابلية للفهم.			
11	تتكون القوائم المالية وفق IAS1 من خمس قوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية.			

رابعا: إعداد جدول الميزانية في المؤسسات الجزائرية حسب IAS1 " عرض القوائم المالية ":

12 - تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و الخصوم في الفصول التالية:

الأصول	نعم	لا	الخصوم	نعم	لا
القيم الثابتة المعنوية القيم الثابتة العينية الاهتلاكات المساهمات الأصول المالية المخزونات أصول الضريبة الزبائن و المدينين الآخرين خزينة الأموال الإيجابية			رؤوس الأموال الخاصة الخصوم غير الجارية الموردون و الدائنون الآخرون خصوم الضريبة المرصودات للأعباء و الخصوم المماثلة خزينة الأموال السلبية		

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
13	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على: 1- التكلفة التاريخية 2- القيمة العادلة 3- القيمة المحققة 4- القيمة الحالية			
14	يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل في حالة وجود مؤشر لفقدان قيمة أصل من الأصول.			
15	تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.			
16	لا يتم إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة في حسابات القيم الثابتة إذا كانت مستهلكة في السنة المالية.			
17	تقيم القيم الثابتة بتكلفتها المتضمنة تكلفة الحيازة مضافا إليها الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى.			
18	تتضمن تكلفة أي أصل أنتجته المؤسسة لنفسها تكلفة العتاد، اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.			
19	يتم إتباع أحد الطرق الآتية في حساب الاهتلاكات: 1- الطريقة الخطية 2- الطريقة التناقصية 3- الطريقة التزايدية 4- طريقة وحدات الإنتاج			
20	إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، فإن هذه القيمة تعود إلى قيمته القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة قيمة.			
21	يتم تقييم أصل بيولوجي عند إدراجه في الحسابات بقيمته الحقيقية مطروحا منها المصاريف عند نقطة البيع.			
22	يتم تقييم الأصول المالية بتكلفتها العادلة المتضمنة للوساطة، الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك.			
23	تيم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء مضافا إليها تكاليف التحويل، المصاريف العامة و المصاريف الإدارية المباشرة.			
24	يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة:			

	1- ما دخل أولا يخرج أولا FIFO . 2- التكلفة الوسيطية المرجحة CMP.			
25	يتم تقييم القروض و الخصوم المالية حسب قيمتها العادلة بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.			
26	يدرج الأصل المستأجر في حسابات الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.			

خامسا: إعداد حساب النتائج في المؤسسات الجزائرية حسب IAS 1 " عرض القوائم المالية "

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
27	يتم إعداد حساب النتائج وفقا لطريقتين هما: 1- حساب النتائج حسب الطبيعة 2- حساب النتائج حسب الوظيفة			
28	**الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الطبيعة:**			
1-28	إنتاج السنة المالية= ح/70 +ح/ 72+ ح/73+ ح/74.			
2-28	استهلاك السنة المالية= ح/60 + ح/61 + ح/62.			
3-28	القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.			
4-28	إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال -ح/63 – ح/64.			
5-28	النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 – ح/ 65 – ح/ 68 + ح/ 78.			
6-28	النتيجة المالية = ح/76 – ح/ 66.			
7-28	النتيجة العادية قبل الضرائب: النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.			
8-28	النتيجة الصافية للأنشطة العادية= النتيجة العادية قبل الضرائب – (ح/ 695 أو ح/698)– (ح/692 أو ح/693).			
9-28	النتيجة غير العادية = ح/77 – ح/67.			
10-28	صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.			
29	**الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الوظيفة:**			
1-29	هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات.			
2-29	النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - الأعباء الأخرى العملياتية.			
3-29	النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات + منتجات مالية – أعباء مالية.			
4-29	النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.			
5-29	النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية.			

- أيا كانت الطريقة المتبعة في المؤسسة في إعداد حساب النتائج، ماهو سبب اختياركم لهذه الطريقة؟ و ماهي المزايا التي توفرها هذه الطريقة مقارنة بالطريقة الثانية؟

سادسا: إعداد جدول التدفقات النقدية في المؤسسات الجزائرية حسب IAS 7 " جدول التدفقات النقدية "

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
30	يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفقا لطريقتين هما: أ- الطريقة المباشرة ب- الطريقة غير المباشرة			
31	تقسم تدفقات أموال الخزينة إلى ثلاث أصناف رئيسية : أ- التدفقات العملياتية (التشغيلية) ب- تدفقات الاستثمار ت- تدفقات التمويل.			
32	تتمثل الطريقة المباشرة في تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي، و تقريب هذا التدفق إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.			
33	تتمثل الطريقة غير المباشرة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(اهتلاكات،تغيرات الزبائن...)، التسويات و التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار.			

- أيا كانت الطريقة المتبعة في المؤسسة في إعداد جدول سيولة الخزينة، ماهو سبب اختياركم لهذه الطريقة؟ و ماهي المزايا التي توفرها هذه الطريقة مقارنة بالطريقة الثانية؟

سابعا: إعداد جدول تغير الأموال الخاصة في المؤسسات الجزائرية حسب IAS 1" عرض القوائم المالية"

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
34	تنتج تغيرات رؤوس الأموال خلال السنة المالية عن نوعين من المعاملات: أ- المعاملات مع المساهمين ب- إجمالي النتائج المولدة.			
35	المعلومات الواجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة: • النتيجة الصافية. • إجمالي مختلف عناصر النتيجة حسب الطبيعة المدرجة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة . • الأثر المتجمع لتغيرات الطريقة و تصحيح الأخطاء الأساسية.			

ثامنا: إعداد ملحق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب IAS 1" عرض القوائم المالية"

الرقم	الفقرة	غير مطبق تماما	مطبق نوعا ما	مطبق بشدة
37	يتضمن الملحق على القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.			
38	يتضمن الملحق على مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية،حساب النتائج،جدول التدفقات النقدية ،جدول تغير الأموال الخاصة.			
39	يتضمن الملحق على المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة و الفروع و المؤسسة الأم.			
40	يتضمن الملحق المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.			
41	يتم إدراج جدول تطور القيم الثابتة و الأصول المالية غير الجارية			

	ضمن ملحق القوائم المالية.			
42	يتم إدراج جدول الاهتلاكات ضمن ملحق القوائم المالية.			
43	يتم إدراج جدول خسائر القيمة في القيم الثابتة و الأصول الأخرى غير الجارية في ملحق القوائم المالية.			
44	يتم إدراج جدول المساهمات للفروع و المؤسسات المشاركة في ملحق القوائم المالية.			
45	يتم إدراج جدول المؤونات في ملحق القوائم المالية.			
46	يتم إدراج كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية ضمن ملحق القوائم المالية.			