



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق محاسبي

تكييف القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية (الجزائرية) وفق معايير المحاسبة الدولية

تحت إشراف الأستاذ/ الدكتور:

فيصل مايدة

إعداد الطالب:

حسن سخري

لجنة المناقشة

عبد الله عياشي

فيصل مايدة

يونس الزين

رئيسا أستاذ مساعد - أ - بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
مشرفا ومقررا أستاذ مساعد - أ - بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
ممتحنا أستاذ محاضر - ب - بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ

الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قُلْ إِنْ صَلَاتِي وَنُسُكِي وَمَحْيَايَ
وَمَمَاتِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ وَبِذَلِكَ أُمِرْتُ
وَ أَنَا أَوَّلُ الْمُسْلِمِينَ﴾

{الأنعام: 162}

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى خير الأنام سيدنا وسيد المخلوقات نبينا ورسولنا محمد (صلى الله عليه وسلم).

قال تعالى : " وقل ربّي إرحمهما كما ربياني صغيرا "

إلى أغلى ما في الوجود أنار دري و أوصلني إلى رتب المعالي وحلم بالمستقبل الزاهر لي " أبي العزيز " أطال الله في عمره.

إلى من جنتي تحت قدميها أُمّي الغالية " حفصها الله ورعاها ".

إلى روح جدي " أحمد " وجدتي الغالية " مريم " رحمهما الله.

إلى جدي " عبد الرحمان " أطال الله في عمره. وإلى قرّة عيني جدتي الغالية " زينب " أطال الله في عمرها وحفظها لنا.

إلى إخوتي حسين ، علي ، محمد وأخواتي كل واحدة بإسمها.

إلى خالي وخالاتي وإلى زوجاتهم وأبنائهم حفظهم الله.

إلى أعمامي وعماتي وأبنائهم حفظهم الله ورعاهم.

إلى كل أصدقائي نور الدين والأخضر وإلى الطاهر ، التجاني ، الناصر ، عصام ، مسعود ، إلى من نسييت ذكرهم
لاكن هم في قلبي.

إلى كل من علمني أن العلم عقيدة وجهاد.

إلى طلبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير كافة وخاصة طلاب الثانية ماستر — تدقيق محاسبي —
إلى كل أساتذتي الكرام

إلى هؤلاء أهدي هذا العمل.

حسن

شكر وتقدير

قال الله تعالى : (لئن شكرتم لأزيدنكم)

قال رسول الله (صلى الله عليه وسلم) : (لا يشكر الله من لا يشكر للناس)

" ... إنا هدينه السبيل إما شاكرا وإما كفورا ... "

الشكر و الحمد الكثير أولا و أخيرا لله وحده العلي التقدير الذي وفقني لإتمام هذا العمل ثم نتقدم بجزيل الشكر والإمتنان وفائق التقدير والإحترام إلى أستاذي المؤطر " مايدة فيصل " لتقديره النصائح والتوجيهات الصائبة.

كما نشكر عمال مؤسسة " روابال مونديال " الذين إستقبلوني و زودوني بجميع المعلومات المطلوبة لدراسة الحالة في هذه المذكرة وخاصة مدير المؤسسة باهي جمال والمحاسب موساوي إبراهيم.

ونتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ " سامي الدينوري " الذي ساعدني في كل صغيرة وكبيرة تتعلق بهذه المذكرة و أفادني بنصائحه وأعانني على إتمامها وإلى كل الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وكل أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم على مناقشة هذه المذكرة.

ونشكر كل من وقف إلى جانبي و أمدني بيد المساعدة ولو بكلمة طيبة وإلى عمال المكتبة اللذين لم يخلو علينا بالكتب والمراجع إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ولو حتى بكلمة أو بدعاء.

حسن

ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع تكيف القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية (الجزائرية) وفق معايير المحاسبة الدولية، بهدف الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح لا يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية إلى النظام المحاسبي المالي والذي يعتبر مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) وقد كان هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب التي تنتهجها الجزائر لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية. بعد استعراض تاريخي لتطور المحاسبة وأعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر . أظهرت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS من خلال النظام المحاسبي المالي، مشروعاً مثيلاً وأمر لا بد منه.

الكلمات المفتاحية :

القوائم المالية ، النظام المحاسبي المالي، التكيف، المعايير المحاسبة الدولية.

Résumé:

Faire face à cette note au sujet des états financiers de conditionnement dans les institutions économiques (APS) selon les normes comptables internationales, afin de passer du régime comptabilité nationale dont il ne répond plus aux besoins des différents utilisateurs des états financiers dans le système de comptabilité financière, qui est inspiré par les normes comptables des normes internationales et de rapports financiers (IAS / IFRS) a eu un changement fait partie de la politique de rapprochement menée par l'Algérie à suivre le rythme avec les variables internationales et suivre le rythme de l'évolution économique et sociale, juridique et informatique Après avoir examiné l'évolution historique de la réforme de la comptabilité et de comptabilité d'entreprise en Algérie. Les résultats de cette étude ont montré que l'application des normes comptables et d'information financière internationales IAS / IFRS à travers le système de comptabilité financière, un projet jamais vu et il est absolument impératif

Mots clés :

Les états financiers, le système de comptabilité financière, de la climatisation, les normes comptables internationales.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء	–
شكر وتقدير	–
الملخص	–
فهرس المحتويات	–
فهرس الجداول	–
فهرس الأشكال البيانية	–
–	–
مقدمة عامة	أ – و
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والقوائم المالية	
تمهيد	1
المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية	2
المطلب الأول: الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة و ظهور معايير المحاسبة الدولية	2
المطلب الثاني: مراحل و مفهوم معايير المحاسبة الدولية و مسار إعدادها	4
المطلب الثالث: أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية، خصائصها و إجراءات وضعها	9
المطلب الرابع: أهمية و أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية ، محدداتها و مزايا تطبيقها	11
المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية	15
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها النوعية	15
المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية و أهدافها	19
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية و عناصر قياسها و الاعتبارات العامة لعرضها	20
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	
تمهيد	26
المبحث الأول: مشروع النظام المحاسبي المالي	27
المطلب الأول: أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني	27
المطلب الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	27
المطلب الثالث: النظام المحاسبي الجزائري والتحول إلى اقتصاد السوق	29
المبحث الثاني: الإطار العام لنظام المحاسبي المالي	31
المطلب الأول: بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي	32

33	المطلب الثاني: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
39	المطلب الثالث: تقييم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
53	المبحث الثالث: القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
53	المطلب الأول: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
56	المطلب الثاني: عرض وتقييم عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
58	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روابل موندريال بالوادي	
59	تمهيد
60	المبحث الأول: تقديم المؤسسة.
60	المطلب الأول: ماهية المؤسسة
61	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهدافها
64	المطلب الثالث: تحليل وظائف مصالح المؤسسة
66	المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني.
66	المطلب الأول: الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني
69	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني
70	المبحث الثالث: تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية الدولية
70	المطلب الأول: الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي
75	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي
79	المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي
83	خلاصة الفصل
84	خاتمة عامة
88	قائمة المصادر والمراجع
-	قائمة الملاحق

فهرس الجداول و الأشكال البيانية

الصفحة	العنوان	الرقم
53	يبين المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.	01
55	يبين المقارنة من جانب عرض القوائم المالية.	02
66	يبين الميزانية الختامية في 2009/12/31	03
67	يبين الميزانية الختامية في 2010/12/31	04
68	يبين الميزانية الختامية المقارنة بين 2009 و 2010	05
69	يبين جدول حسابات النتائج المقارن بين 2009 و 2010	06
70	يبين جانب الأصول	07
71	يبين جانب الخصوم	08
73	يبين قيمة المدينون الآخرون	09
75	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) 2010/12/31	10
76	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) 2010/12/31	11
77	يبين تحويل الأعباء حسب وظيفتها لسنة 2009.	12
78	يبين تحويل الأعباء حسب وظيفتها لسنة 2010.	13
79	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) 2010/12/31	14
80	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) 2010/12/31	15
81	يبين التحصيلات النقدية من الزبائن.	16

فهرس الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
01	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	62
02	يبيّن شعار المؤسسة محل الدراسة.	64

قائمة الاختصارات والرموز

الرقم	الرمز	الشرح باللغة الأجنبية	الشرح باللغة العربية
01	AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
02	IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
03	IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
04	IAS	International Accounting Standard	معياري محاسبي دولي
05	IFRS	International Financial Reports Stan	معياري تقارير مالية دولي
06	SIC	Standing Interpretations Committee	اللجنة الدائمة لتفسير المعايير
07	FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
08	PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
09	CSTC	Conseil Supérieur de Technique Comptable	المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية
10	PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
11	SCF	Plan Comptable Financier	المخطط المحاسبي المالي
12	OMC	Organisation Mondiale du Commerce	منظمة التجارة العالمية
13	GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة عامة

إن الهدف الأساسي من المحاسبة هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم، فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية، وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

وفي ظل العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان و المؤسسات، أدت أيضا إلى عولمة المحاسبة، فتوسع نطاق نشاط المؤسسات و زيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل الذي لم يعد محدودا لا في الزمان ولا في المكان، استوجب هذا التطور السريع توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة، هذا الانجاز تحقق بعد ما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير المحاسبية الأساسية التي تكون مقبولة في جميع دول العالم.

ونتيجة ترابط اقتصاديات الدول مع بعضها البعض من خلال فتح المجال أمام الرأسمال الأجنبي، وخصوصية الشركات وقيام الشراكة بين المؤسسات الوطنية و الأجنبية كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط الوطني المحاسبي، المرحلة التي كان الاقتصاد فيها مخطط، ويعكس تحقيق أهداف الإقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة والإنتاج، وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق، وتحرير التجارة الخارجية، وفتح الرأسمال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص وتشجيع المنافسة، هذه الإصلاحات هدفها توفير للمستثمرين الخواص المحليين و الأجانب فضاء اقتصادي جديد، يتسم بالأمان والشفافية في التعاقدات الاقتصادية.

هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط الوطني المحاسبي أصبح محدودا وله نقائص، هذه الإصلاحات أدت إلى ظهور عمليات و أحداث جديدة بقيت بدون حلول، وعليه فإن هذا التحول نحو اقتصاد السوق يتطلب وسائل قياس محاسبية جديدة تلي هذه المتطلبات، لهذه الأسباب وافق المجلس الوطني للمحاسبة على إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، يأخذ بعين الاعتبار المفاهيم و المبادئ و القواعد و الحلول المقبولة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، مع احترام الخصائص الوطنية، هذا الجهد تولد عنه النظام المحاسبي المالي (SCF).

لذلك فالجزائر مثلها مثل بقية دول العالم تريد تكييف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية، والانضمام للركب العالمي، الأمر الذي جعل الجهات الرسمية و المهنية و الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المؤسسات بمختلف أنواعها تشارك بفعالية في هذه الأعمال من خلال الملتقيات المكثفة تحضيراً لتطبيق هذه المعايير مستقبلاً في ظروف جيدة، وهذا طبعاً يعد مساهمة وجب تميمها وتدخل في إطار تطوير المعايير المحاسبية و المالية والتي ستؤدي بالضرورة إلى تطور المؤسسات.

• طرح الإشكالية الأساسية

في ظل العولمة التي مست جميع المجالات، وخاصة الميدان الاقتصادي، أصبح من الضروري على المؤسسات الجزائرية مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات مالية كاملة، وذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة وذات مصداقية، مما سيؤدي إلى تلبية رغبات مستخدمي هذه القوائم من ناحية، ومن ناحية أخرى التمكن من الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية، وجلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

ومن خلال ما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

- كيف يتم تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ؟

• الأسئلة الفرعية

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد نتيجة لتطور المحاسبة ؟
 - ماهي دواعي ومبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؟
 - ما طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد ؟
 - كيف تصبح القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية أكثر ملائمة وعقلانية وتلبي رغبات جميع الشركاء
- لما تكييف مع معايير المحاسبة الدولية ؟

• فرضيات الدراسة

- يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد نتيجة لتطور المحاسبة.

- المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط ولا يساير واقع اقتصاد السوق، وهو يعاني قصورا في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، وأي محاولة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري دون الاستناد لمعايير المحاسبة الدولية قد تحد من فعالية الإصلاح.
- يستند النظام المحاسبي المالي إلى معايير المحاسبة الدولية، وهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية.
- دور المعايير المحاسبية الدولية هو تحسين أداء المؤسسات وذلك من خلال محتوى قوائمها المالية المستمد من هذه المعايير.

● أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية :

- توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.
- التغير الحاصل في النظام المحاسبي الجزائري لتبنيها معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي.
- الحاجة إلى تنميط النظام المحاسبي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية، لتتماشى مع البيئة الاقتصادية العالمية.

● أهداف الدراسة

يمكن حصر أهداف الدراسة في النقاط التالية :

- التعرف على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.
- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة عليها.
- التطرق إلى مشروع النظام المحاسبي المالي.
- تحديد أوجه التقارب و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- توضيح قواعد التقييم والتسجيل في النظام المحاسبي المالي وعملية تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

● المنهج المتبع في الدراسة

نظرا لطابع البحث وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه و الإجابة على الإشكالية المطروحة، وذلك قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة وكذلك لاختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض

شامل للقوائم المالية و معايير المحاسبة الدولية ثم التطرق إلى النظام المحاسبي المالي، وتوضيح قواعد التقييم والتسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية.

• مبررات اختيار الموضوع

لقد تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات ذاتية وموضوعية أهمها :

- تخصصي في المحاسبة والتدقيق، ومحاولة إثرائه الدراسة حول الموضوع، وتوسيع معارفي في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية، للاستفادة منها مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية.
- أهمية الموضوع و توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.
- حداثة الموضوع وتقديم هذه المساهمة المتواضعة كإضافة جديدة للمكتبة.

• الإطار الزمني والمكاني للموضوع

يتمثل الإطار الزمني بالموسم الدراسي 2015/2014، أما الإطار المكاني فيتمثل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير و مؤسسة روايال موندريال بالوادي.

• صعوبات الدراسة

هناك مجموعة من الصعوبات التي صادفتنا خلال دراسة للموضوع المتمثلة فيما يلي :

- ندرة المراجع خاصة في جانب تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.
- صعوبة الحصول على المعلومات وخاصة فيما يتعلق في الجانب المحاسبي.
- قلت المراجع في هذه الدراسة نظرا لحداثة الموضوع.

• الدراسات السابقة

في حدود علم الطالب فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث تتمثل فيما يلي :

- شناي عبد الكريم : " تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة ".

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بجامعة العقيد الحاج لخضر بباتنة لسنة 2009 تدور اشكالياتها حول " هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية، مازالت صالحة أم تجاوزها الزمن وأصبح من الازم تكييفها وفق المعايير الدولية ؟ " ولخصت الدراسة إلى أن المعلومة التاريخية تجاوزها الزمن وأصبحت لا تساير الواقع الحالي.

- مداني بن بلغيث : " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ".

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراء مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، تدور اشكالياتها حول مدى إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، ولخصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

• محتوى الدراسة

لغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للبحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى الخطة التالية:

- الفصل الأول: " الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية والقوائم المالية " تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين فكان المبحث الأول مدخل للمعايير المحاسبية الدولية حيث تطرقت إلى الهيئات الدولية ومراحل معايير المحاسبة الدولية ومسار إعدادها وتم توضيح أسباب نشوء هذه المعايير و خصائصها وإجراءات وضعها، أما المبحث الثاني فكان مدخل للقوائم المالية فتطرقت فيه إلى مفهوم القوائم المالية وخصائصها النوعية وتم التعرض إلى الفرضيات الأساسية التي تقوم عليها و توضيح أهدافها وأخيرا أشرت إلى مستخدمو القوائم المالية وعناصر قياسها والاعتبارات العامة لعرضها.
- الفصل الثاني: " تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية " تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث يتضمن المبحث الأول مشروع النظام المحاسبي المالي وتطرقت فيه إلى مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي وتحول الجزائر إلى اقتصاد السوق أما المبحث الثاني فيتضمن الإطار العام لنظام المحاسبي المالي وتطرقت فيه إلى القوائم المالية وكيفية عرضها وتقييمها أما المبحث الثالث فيتضمن

القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية وتطرت فيه إلى المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وكيفية عرض وتقييم عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

- الفصل الثالث: " دراسة حالة مؤسسة رويال موندريال بالوادي " حاولت من خلال هذا الفصل معرفة كيفية تكييف القوائم المالية في مؤسسة رويال موندريال وفق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي فتطرت فيه إلى تقديم المؤسسة ثم قمت بتقديم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني وأخيرا قمت بتكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال معايير المحاسبة الدولية.

وقد تم اختتام الدراسة بخاتمة عامة تم التطرق من خلالها إلى نتائج اختبار الفرضيات والإجابة عن الإشكالية المطروحة في المقدمة، والخروج ببعض النتائج والتوصيات المقترحة وبعض المواضيع التي يمكن أن تكون محاور للدراسة والبحث مستقبلا.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية

الدولية والقوائم المالية

تمهيد

تعتبر معايير المحاسبة الدولية (Les Normes Comptables Internationale) ، معايير موحدة تم اعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، و التي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، و هو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الاتحاد الأوروبي لاعداد مرجع محاسبي موحد ، و تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية ، كما تسمح باقصاء الحواجز التجارية البينية ، و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم و متطلبات المحيط الدولي.

كما تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و المقرضون و المحللون الماليون و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة ، و رغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تحتاجها الأطراف المختلفة ، الا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات ، فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون أو التي تحتاجها السلطات الضريبية. و نظرا لصعوبة اعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية ، يتم اعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر المنشأة.

و لاعطاء صورة أوضح للمعايير المحاسبية الدولية والقوائم المالية سنتطرق في هذا الفصل الى المبحثين التاليين :

المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية معايير موحدة تم اعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية و التي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، و تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية ، كما تسمح باقصاء الحواجز التجارية البينية و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم و متطلبات المحيط الدولي.

المطلب الأول: الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة و ظهور معايير المحاسبة الدولية

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات و المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في مختلف أنحاء العالم و قد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا و كندا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و المكسيك و هولندا و المملكة المتحدة و إيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، و منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IAFC)، و ابتداء من كانون الثاني عام 1996 صارت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب، و قد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد¹.

و قد حدد دستور اللجنة أهدافها فيما يلي:

- صياغة و نشر المعايير المحاسبية ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين و تناسخ المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

¹ - حسين قاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط 1، عمان، 2008، ص 108، 110.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في 6 فيفري 2001، و يتكون من 14 عضوا: الرئيس و نائب الرئيس و 12 عضوا دائما يتم تسميتهم من قبل (les rusées) على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون خمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، و ثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، و واحد من الأكاديميين.

سبعة أعضاء من بين الاثني عشرة مكلفين بالربط و الاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، و ذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس معايير المحاسبي:ولية (IASB) يختار من طرف (les rusées) من بين الأعضاء الاثني عشرة الدائمين، نفس الاجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة¹.

تتمثل أهداف المجلس فيما يلي²:

- لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية فيما يخص إعداد و نشر المعايير المحاسبية الدولية و كذا مشاريع المعايير بحيث يأخذ بالآراء المختلفة، و الموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC)؛
- تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتوات في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابليتها للفهم و ذات مصداقية و دلالة، و قابليتها للمقارنة بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- العمل على تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ثالثا: المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمين للقوائم المالية، حيث يعمل هذا المجلس الاستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم كذلك بما يلي¹:

¹ - حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص: 110، 111.

² - عبد الكريم شناي، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية"، رسالة ماجستير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009، ص: 10.

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخطته لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛
- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية؛
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات.

رابعاً: اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية (IFAC)

ناقش المجلس الاستشاري للمعايير مع المجلس اقتراحات بتعديل الإجراءات التشغيلية للجنة الدائمة للترجمة SIC. وكان اقتراح المجلس هو تغيير اسم اللجنة إلى لجنة تفسير التقارير المالية وتوسيع نطاق اختصاصاتها لتمكين اللجنة من التصدي لموضوعات تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة، ونتح عن ذلك إعادة تشكيل SIC تحت اسم IFRC في ديسمبر 2001. وتظم لجنة IFRC 12 عضواً لهم حق التصويت، وتجتمع IFRC كل شهرين تقريباً، وتتخذ كل القرارات في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة².

المطلب الثاني: مراحل و مفهوم معايير المحاسبة الدولية و مسار إعدادها

الفرع الأول: مراحل تطور معايير المحاسبة الدولية

ترجع البداية الحقيقية لصناعة معايير المحاسبة الدولية إلى عام 1973، حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشرة دول التي تعد رائدة في هذا المجال و هي : استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، و الولايات المتحدة الأمريكية، واتخذت لندن مقراً لها، و شعار التوحيد

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسيات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 396.

² - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 365.

المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية ، و تمكنت من إصدار العديد من المعايير و النشرات التفسيرية و الأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد ، و كان الهدف من تأسيسها¹ :

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
 - طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
 - تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين المشاركة يسنح بالقابلية للمقارنة؛
 - العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.
- و مرت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها عام 1973 بتحويلات يمكن تقسيمها إلى فترتين² :

أولا: الفترة ما بين 1973 و 1992

بدأت اللجنة بمجلس إدارة تتكون من عشرة أعضاء ممثلين في هيئات المحاسبة الوطنية في الدول المؤسسة لها ، صدر عن اللجنة أو معيار رقم 01 سنة 1974 موضوعه " الإفصاح عن السياسات المحاسبية " ، و في عام 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية و المالية حيث قررت مجموعة من محافظي البنوك المركزية للدول العشرة الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية و تمويل مشروع تبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك ، هذا الدعم أدى إلى إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

و منذ عام 1978 بدأت دائرة عضوية اللجنة تتسع بانضمام العديد من الدول من مختلف القارات ، و اعتبارا من عام 1984 بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد و توفيق معايير المحاسبة عالميا ، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية و منظمة التنمية و التعاون الاقتصادية و الجمعية الدولية للأوراق المالية ، في هذه المؤتمرات بدأ الحديث عن عولمة أسواق المال و آليات حماية المستثمرين و كذلك عولمة التقرير المالي.

وانظم إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ 1986 عدة هيئات و منظمات دولية فعالة منها ، المنظمة الدولية للبورصات العالم (IOSCO) التي كانت المحرك الأساسي وراء إعادة هيكلة اللجنة و تحويلها إل هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، و كما لعبت هذه المنظمة دورا بارزا في توجيه عملية تطوير معايير المحاسبة الدولية و فبولها عالميا ، و تواصل الدعم الدولي للجنة بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

¹ - C.Maillet et A. de Maih, **Normes comptables Internationales**, editions BERTI, Alger, 2007, p: 14.
² - أحمد بوراس و هدى كرماني، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية الدولية، جامعة عنابة، 21 - 22 نوفمبر 2002، ص: 10 - 12.

(FASB) تأسس سنة 1973 كملاحظ و هذا سنة 1988 ، كما ارتفعت الأصوات في أوروبا للمشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية خاصة من طرف جمعية الخبراء الاستشاريين في أوروبا (FEE) سنة 1989 و هذا ما تجسد فعليا بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية سنة 1990.

ثانيا: الفترة ما بعد 1992

وتميزت هذه الفترة ببدء الأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية و منها المنطقة الدولية للبورصات العالمية لمعايير المحاسبة الدولية ، كما حصلت اللجنة على قبول هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لثلاثة معايير دولية ، و تواصل الدعم للجنة بقبول مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) العمل المشترك مع اللجنة على مشروع أرباح الأسهم ووافق البنك الدولي على تمويل مشروعا لإصدار معيار عن المحاسبة الزراعية.

و لقد كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي و المحاسبي بصورة ملحوظة عام 1997، فقد تم تشكيل فريق عمل الاستراتيجية و تشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية (SIC) و كذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية و المشتقات ، وفي عام 1998 وصل عدد الدول الأعضاء في اللجنة الدولية 140 دولة.

أما التطور المهم في عام 2002 هو صدور القانون الأوروبي يلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه أول جاني 2005، غير أنه مدد الأجل إلى غاية 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط.

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازا كبيرا و انتشارا عالميا واسعا و مع ذلك فإن الطريقة التي تتم بها صناعة معايير المحاسبة الدولية و كذلك الطريقة التي تتم بها عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي ينقص من سمعته و يضعف قبول المعايير الصادرة عنه، و هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board في 25 جاني 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000.

و لقد كان لهذا التغير عدة أهداف أهمها :

- تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية عن كل الضغوط خاصة من الاتحاد

الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المالية العالمية؛

- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمسة؛
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية و محاولة إكسابها الطابع الدولي.

و تنقسم معايير المحاسبة الدولية إلى :

* **معايير المحاسبة الدولية (IAS)**: وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم تولى ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصدرت اللجنة 41 معيار لغاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 29 معيار ساري المفعول لغاية 2009/01/01.

معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، و قد صدر منها 8 معايير لغاية 2009/01/01.

و جاءت المعايير المحاسبية الدولية (IAS) و معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بقواعد و أسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية ، و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية.

الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي الدولي، يجب الوقوف أولا عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام، حيث نجد أنه يتكون من مصطلحين اثنين هما:

- يعود أصل كلمة معيار (Norme) في اللغة إلى الكلمة اللاتينية (Norma) و التي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة و تسمح بالقياس الهندسي¹.
- أما اصطلاحا فيعبر المعيار القاعدة، حيث ترادف مصطلح (Norma) مع مفهوم القاعدة (Régulé) النموذج أو المثال².

أي أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما و تحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر مفهوم المعيار ترجمة لكلمة (Standard) و التي تعني القاعدة، و يمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد و السياسات الملائمة للتطبيق و الحكم و المقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة¹.

¹ - Bergeret J. La personnalité normal et pathologique, les structures mentales, le caractère, les symptômes, 2 édition, DUNOD, paris, 1995, p: 14.

² - Grégory Heen, philipe Aamzo, la normalisation comptable internationale, Revue d'économie financière, N° 73 , p: 33.

أما في المحاسبة فيقصد بالمعيار المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها، و إيصال المعلومات إلى المستفيدين، أما المعايير المحاسبية الدولية فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح و القياس و التقييم المحاسبي و هي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة و المستفيدة من القوائم المالية².

و منه المعيار المحاسبي هو " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية، بموجبه يتم تحديد الوسيلة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب، عادة ما يلقي هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي"³.

وانطلاقا مما سبق، يمكن القول بأن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة من المبادئ و القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، تصدرها هيئات مهنية و قانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة من إعداد الحسابات و عرضها بالقوائم المالية، و الأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط أداء الممارسة المحاسبية.

الفرع الثالث: مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية

تتم عملية إعداد المعايير المحاسبية عادة بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل المجلس "IASB" أو أعضاء الهيئة أو الهيئات التي تربطها علاقات معها و يتبع عملية إعداد معايير المحاسبة الدولية المسار التالي⁴ :

➤ تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس و يضم ممثلي هيئات التوحيد ثلاث دول على الأقل،

➤ بعد أن يستعرض مختلف الوسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم باستنباطها على الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبية الدولية و من ثم يتم عرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها،

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 141.

² - محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين شمس، مصر، ص: 48.

³ - توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987، ص: 147.

⁴ - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص: 147.

- ◀ بعد تلقي فوج العمل رداً على الاقتراحات من المجلس يقوم بإعداد و نشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة و التبريرات المرفقة لها، يعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة.
- ◀ بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح . يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود حولها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلب ثلثي الأعضاء.
- ◀ بعد تلقي الردود، و ما تتضمنه من اقتراحات يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي لمعايير، و بعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إدحاضي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

المطلب الثالث: أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية، خصائصها و إجراءات وضعها

الفرع الأول: أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية

- يمكن حصر الأسباب التي أدت إلى تنظيم المحاسبة دولياً في النقاط التالية¹ :
- بدء قياس الأحداث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، و يلاحظ أن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، و بالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج مضللة ولا تعكس الواقع السليم.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، و يلاحظ بأن المعيار يحدد الطريقة المناسبة من بين عدد من الطرق التي قد يشار إليها في نوع المعيار.
- المساعدة في عملية إتخاذ القرار، و بهذا فإن المعيار الملائم و المناسب الذي يتم اعتماده بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم على ضوءه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب السلبية التي تنتج عن غياب المعايير المحاسبية فنحصرها في الآتي :

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد تؤدي بالمنشآت إلى استخدام طرق متباينة و غير موحدة، كما قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.

¹ - حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، ط1، 1995، ص: 43.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية و بالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين.
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة إتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، و كذا الدارين و غيرهم.

الفرع الثاني: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها¹ :

- قدرتها على تحقيق الإجماع و القبول العام، خاصة بعد الإصلاحات التي عرفتتها هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تنتج عنها توسيع مجال الاستثمارات و إعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون الإهمال لوجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- قوتها التي تكتسبها من خلال التوفيق بين التبادل الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، و هو ما أكسبها نوعية عالية الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضى مختلف مستخدميها، إذ أن أهم ما يميز هذه المعايير ليس ما تسمح به، و إنما ما تمنعه.
- غير إجبارية لأنها لا تكتسي صفة القانون أو التنظيم.

الفرع الثالث: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية

يمكن حصر هذه الإجراءات في النقاط التالية² :

1. يشكل لجنة توجيهية دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس و هي تضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل و قد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة عن المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين؛
2. تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع و تراجعها جيداً و تأخذ باعتبارها اللجنة المتعلقة بإعداد و عرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع و تدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات

¹ - مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 134.

² - مداني بلغيث، مرجع نفسه، ص: 135.

والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، و بعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛

3. بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشمل أساس مسودة للعروض و تشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار الأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها و تمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة؛

4. تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ و توافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) و يتاح هذا البيان النهائي للعموم دون منشره رسمياً؛

5. تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل و تنشر مسودة العرض بعد ذلك و تطلب التعليقات من كل الأطراف المنتمة خلال فترة العرض و التي هي شهر كحد أدنى و قد تمتد إلى ستة (6) أشهر؛

6. تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات و تعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس و التنقيح و بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

المطلب الرابع: أهمية و أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية ، محدداًها و مزايا تطبيقها

الفرع الأول: أهمية و أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية

أولاً: أهمية معايير المحاسبة الدولية

تأتي الحاجة للمعايير الدولية من خلال حصرها في النقاط التالية¹ :

- تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة، و إيصال نتائج القياس إلى مستخدم القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها؛
- إن غياب المعايير يؤثر بشكل سلبي على الاقتصاد بصفة عامة و على مهنة المحاسب؛
- بسبب أن عدم وجود إيضاحات كافية يؤدي إلى صعوبة فهم القوائم المالية يصرف النظر عن صحة المعالجة المحاسبية؛

¹ - حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق، ص68.

- تحديد و قياس الأهداف المالية للمنشأة فبدون معيار محاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة
تعكس المركز المالي الصحيح؛
- تحديد معيار المناسب و الملائم و توفره، يمكن في النهاية أن يتم بناءات عليه اتخاذ القرار المناسب؛
- إيصال نتائج القياس لمستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- وجود معايير دولية تلائم ظروف المحاسبة لكل بلدان العالم؛
- تقريب وجهات النظر للمنظمات المحاسبية من خلال:
 - توحيد الطرق التي يتم بها تحديد و قياس الأهداف المالية المتشابهة؛
 - إيصال النتائج لمستخدمي القوائم المالية داخليا و خارجيا؛
 - الالتزام بالمعايير الدولية يساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر؛
 - الاستفادة من المعايير المحاسبية بغرض البحث من قبل الاستثماريين الأكاديميين و المهتمين بهذا المجال.

ثانيا: أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية

تتمثل أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية فيما يلي¹ :

- 1 - إعداد و نشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عالميا.
 - 2 - العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.
- و يتم تحديد الهدفين السابقين من خلال أعضاء اللجنة و الذين يعملون على إصدار و نشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها و أن يبذلوا جهودهم الخاصة لتحقيق ما يلي² :
- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت و عرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية و الإفصاح عن ذلك.
 - إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.

¹ - محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الأردن، ط1، 2005، ص: 366 - 367.

² - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007 - 2008، ص: 55.

- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على الأسواق المالية و المنضّمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ ذلك الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد و تجهيز القوائم المالية و البيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول و تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الثاني: محددات و مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

أولاً: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لعله من الملاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية و البريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية دولية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، و يمكن إدراجها فيما يلي¹ :

- 1 - عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم نظراً لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها في الغالب هي موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة و في أمريكا و بريطانيا بخاصة؛
- 2 - الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي و بديل أو بدائل أخرى، و لا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، و بالتالي ظهور نتائج مختلفة من بديل إلى آخر؛
- 3 - إن تطبيق بعض المعايير في بعض الدول يتطلب تعديلات لقوانينها و تشريعاتها، و هذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين؛
- 4 - اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلاً لدى الدول المتقدمة و صعباً لدى الدول النامية؛

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص: 27 - 29.

5 – الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في وضع المعايير و تعديلها، و هذا ما تجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا و الذي يرمي إلى التوجه نحو تأسيس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة و التوجهات؛

6 – إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير و ذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات (SIC)، و التغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، و عليه فإن المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر إذ تتميز بالمرونة وقابلية التعديل أو الإلغاء أحيانا و ذلك تماشيا مع مستجدات ساحة الأعمال على المستوى العالمي.

ثانيا: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

أهم الفوائد المنتظرة من تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم هو تحقيق المزايا التالية¹ :

أولاً: التناسق و التوحيد

و يعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير الأساسية المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، أي توحيد الأسس و القواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، و بالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة و موحدة، مما يدل على تدويل الممارسات المحاسبية.

ثانيا: قابلية المقارنة

ونظرا لتوحيد أسس و طرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة و المفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد و الارتجالية، و بالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، و المفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة و واضحة.

ثالثا: مواكبة متطلبات العولمة

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات و انتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية و منظمة الجمارك العالمية و غيرهم، كل ذلك كان لابد أن تطل العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي.

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص: 24 - 26.

رابعاً: تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود

لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، و لا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقاً لمعايير محاسبية دولية موحدة، و بذلك فلا تملك المؤسسة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي منخفض التكلفة و يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين و الممولين.

خامساً: الدخول إلى الأسواق المالية الدولية

تقوم الشركات حالياً بالمنافسة على الدخول إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي و تداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، و لا يمكن لهذه الشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق.

سادساً: إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة

مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين و معايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، و لكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مصدراً هاماً للمعلومات و التي تشكل في مجملها مخرجات النظام المحاسبي التي يعتمد عليها المستثمرون و المقترضون و المحللين الماليين و غيرهم من الفئات داخل المؤسسة و خارجها في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية ، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة فإن عرض القوائم المالية يقدم صورة عن نتائج الإدارة تمكن من المتابعة و الإشراف و المراقبة على نشاط المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها النوعية

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

تعد القوائم المالية مصدراً هاماً للمعلومات تستفيد منها فئات عديدة من داخل المؤسسة و خارجها ، اذ أن اتخاذ أي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات و المعلومات الملائمة و المساعدة في اتخاذه.

كما يعتبر توصيل المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين آخر خطوه في العملية المحاسبية و ذلك من خلال القوائم المالية التي تعرض المعلومات المالية للمؤسسة.

هناك عدة تعريفات للقوائم المالية نذكر منها :

- **تعريف 1:** هي عبارة عن إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي و العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة واحدة¹.

- **تعريف 2:** القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، و تمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية².

- **تعريف 3:** القوائم المالية هي عبارة عن وسائل و أدوات لتجميع و تبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة و نتائج أعمالها و مركزها المالي خلال فترة زمنية معينة³.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص تعريفا شاملا للقوائم المالية على أنها:

مجموعة من البيانات المالية الأساسية تصدرها الشركات المساهمة مرتبطة في الجدول ، و تعد وفق مواصفات معينة ، و ذلك بموجب مجموعة من المفاهيم و المبادئ المحاسبية ، و على أساس منطقي و بصورة منصفة و لقد حددت الهيئة أربعة قوائم مالية مترابطة و متكاملة يتوجب على جميع الوحدات المحاسبية اعدادها دوريا و هي :

- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- قائمة الدخل .
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية .
- الملاحظات.

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج1، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص: 67 - 68.

² - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل وفقا لأحدث الإصدارات و التعديلات في معايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و البريطانية و العربية و المصرية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص : 207 .

³ - عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية ، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ، 2009 .

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية للقوائم المالية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في قوائم المالية مفيدة للمستخدمين ومن أهم هذه الخصائص نذكر ما يلي¹:

أولاً: القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض ، فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الإقتصادية و المحاسبية و أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .

ثانياً: الملائمة

و يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو إرتباط بالقرار المزمع إتخاذه ، و يمكن تحقيق هذه العكسية؛ من خلال معرفة مدى إستفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية ، و التقليل من البدائل المتاحة أمامها و لها ثلاثة خواص هي :

- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية و ذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين إحتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث ؛
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات و ذلك عن طريق الرقابة و التقييم من خلال التغذية العكسية ؛

ثالثاً: تي في الوقت المناسب فأجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.

ثالثاً: المادية (الأهمية النسبية)

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية ، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها ، على سبيل المثال الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يآثر على المخاطر و الفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية لنتائج أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير .

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يآثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتقاداً على القوائم المالية .

رابعاً: الموثوقية

و تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته وتلاعب و يجب أن تطمع بالخصائص التالية :

¹ - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة عرض القوائم المالية ج 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص : 100

- صدق التعبير حيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة و آمنة و خالية من أي تلاعب ، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها ؛
- الحياد و عدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى؛
- التحقق أو الموضوعية أي القدرة على الوصول لنفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق و الأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات.

خامسا: التمثيل الصادق

المعلومات موثوق بها فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها.

سادسا: الجوهر فوق الشكل

لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا للعمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها فمن الضروري أن تكون قد تمت لجوهرها و حقيقتها الإقتصادية و ليس مجرد شكلها القانوني.

سابعا: الحياد

حتى تكون موثوق بها فإن المعلومات المحتوة في القوائم المالية يجب أن تكون محايدة ، أي خالية من التحيز و لا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تأثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا .

ثامنا: الحيطة و الحذر

يجب أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة و الملازمة لكثير من الأحداث و الظروف ، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل ، و تقدير العمر الإقتصادي للمصنع و المعدات و عدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث .

تاسعا: القابلية للمقارنة

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية و الأداء و التغيرات في المركز المالي.

عاشرا: الاكتمال

لكي تكون موثوقة ، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة.

المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية و أهدافها

الفرع الأول: الفرضيات الأساسية للقوائم المالية

أولاً: فرضية أساس الاستحقاق

يجب على المنشأة لإعداد القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية ، و يتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة و المكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض و تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية ممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها خلال فترة زمنية¹.

ثانياً: فرضية الاستمرار

يجري إعداد القوائم المالية فالعمليات أن المنشأة مستمر المنظور، عاملة في المستقبل المنظور ، و عليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم العمليات . و لكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية قد يستوجب إعدادها على أساس مختلف و في مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم².

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

أصدرت لجنة (تر وبلاد) تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973، و جاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف و ما يتعلق بها حيث تضمن اثني عشر هدفاً للقوائم المالية وهي³ :

- 1 - تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ؛
- 2 - خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانيات محدودة أو للمؤسسة للحصول على المعلومات و الذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛
- 3 - تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين و الدائنين من أجل التنبؤ و المقارنة و تقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ و التوقيت و نسبة عدم التأكد ؛
- 4 - تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ و المقارنة و تقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة ؛
- 5 - تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها؛

¹ - محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص: 13.

² - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 59.

³ - قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، ص: 53.

- 6 - تقديم معلومات واقعية و المؤسسة، العمليات و المقارنة،رى المفيدة في التنبؤ و المقارنة و تقييم نتيجة المؤسسة ، و يجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك ؛
- 7 - تقاسم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ و المقارنة ، حيث تقدم معلومات تخص العمليات و الأحداث التي قامت بها المؤسسة ، و عرض أصول و خصوم هذه المؤسسة ؛
- 8 - تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ و المقارنة و تقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، و يجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة و أنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة و التي هي قيد الإتمام؛
- 9 - تقديم قائمة عن الأنشطة المالية التي قد تفيد التنبؤ و المقارنة ، و يجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية و المتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة و يجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حد أدنى من الرأي و التفسير من قبل معد هذه القائمة ؛
- 10 - إلزام المنظمات الحكومية و المنظمات الغير هادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة؛
- 11 -تقرير أنشطة المؤسسة التي تأثر عن المجتمع و التي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.
- 12 - اظهار معلومات خاصة عن المؤسسة حول الأصول و الالتزامات و حقوق الملاك ، و الدخل و المصاريف كما تشغل الفوائد و الخسائر و التدقيق النقدي و تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة في المستقبل.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية و عناصر قياسها و الاعتبارات العامة لعرضها

الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين و الموظفين و المقرضين و الموردين و العملاء و الحكومات و وكالاتها و الجمهور ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي¹ :

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 43، 44.

أولاً: المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على إتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم .

ثانياً: الموظفون

يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي العمل من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

ثالثاً: المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدكم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

رابعاً: الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون

يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

خامساً: العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة ، خصوصاً عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها .

سادساً: الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها

تهتم الحكومات و وكالاتها بعملية الأنشطة، موارد و بالتالي أنشطة المنشآت. كما يتطلبون معلومات من أجل هذه الأنشطة ، و تحديد السياسات الضريبية ، و كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشاهة .

سابعاً: الجمهور

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة ، فعلى سبيل المثال ، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها.

الفرع الثاني: عناصر قياس القوائم المالية

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد القوائم المالية القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي ستعترف بها القوائم المالية، وهذا يتطلب إخبار أساليب معينة لقياس، و في ما يلي عرض بعض أساليب القياس في القوائم المالية¹:

أولاً: التكلفة التاريخية

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع ، أو ما يعادل أو بالقيمة العادلة ، لما دفع مقابلها وذلك في تاريخ شراؤها ، و تسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعاً لمجريات العمل العادية.

ثانياً: التكلفة الجارية

تسجيل أصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حالياً منظمة، الخصوم بالمبالغ الغير مخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيها ولو تم الوفاء بالتعهد حالياً.

ثالثاً: القيمة القابلة للتحويل (قيمة التسوية)

تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحويلها حالياً من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة ، و تظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ الغير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعاً لمجريات العمل العادية.

رابعاً: القيمة الحالية

تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي تدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعاً لمجريات العمل العادية ، و تظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعاً لمجريات العمل العادية.

الفرع الثالث: الاعتبارات العامة لعرض و إعداد القوائم المالية

يمكن تناول الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية حسب ما وردت في المعيار كما يلي²:

¹ - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل ، مرجع سابق، ص : 114 ، 115 .

² - محمد عبد الحميد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، درا التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ط1، 2014، ص: 348 – 355.

1 - العرض العادل:

يعني التطابق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، والعرض العادل هو العرض الصادق لآثار المعاملات و الظروف الأخرى و ذلك وفقا لمعايير الاعتراف فيما يخص الأصول و الالتزامات و الإيرادات و المصروفات المبنية في المعيار ، حيث أنه من المفترض أو المنطقي أن يؤدي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى الإفصاحان الإضافية وفقا لبعض المعايير المحاسبية الدولية الأخرى متى تطلب الأمر ذلك إلى تقديم قوائم مالية تحقق العرض و الإفصاح العادل و الصادق.

2 - فرض الاستمرارية:

المقصود بالاستمرارية أن تعد القوائم المالية على فرض الاستمرار ما لم يكن لدى إدارة الشركة النية على التصفية و وقف الأعمال لذا وجب على الشركة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار و إذا ثبت أن هناك شكوك حول هذا الأمر فإنه يجب الإفصاح عن ذلك ، فعند قيام الإدارة بإعداد القوائم المالية وفقا لأساس آخر غير فرض الاستمرار فإنه يجب الإفصاح عن ذلك مع القيام بتوضيح الأساس الذي تم بمقتضاه إعداد القوائم المالية و الإشارة إلى السبب الذي تم من أجله اعتبار الشركة غير مستمرة.

3 - أساس الاستحقاق:

على الشركة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق ما عدا المعلومات المتعلقة بالتدفق النقدي ، و طبقا لأساس الاستحقاق فإنه يتم الاعتراف بالأحداث و المعاملات المالية المتعلقة بالأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الإيرادات و المصروفات عندما يتم قيدها في السجلات المحاسبية بغض النظر عن تحصيل أو سداد نقدية.

4 - الثبات:

المقصود بالثبات تجميع الشركة بطريقة معينة عند عرض و تبويب البنود في القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية ، و على الشركة عند تغيير السياسات المحاسبية المتبعة بسياسات محاسبية أخرى الإفصاح عن ذلك و الأسباب التي أدت إلى التغيير في السياسات المحاسبية .

5 - المادية و التجميع:

المقصود بالمادية عرض كل بند مادي بشكل منفصل ، و التجميع هو تجميع البنود المتشابهة في مجموعة واحدة ، من خلال عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظائفها بشكل منفصل ، باستثناء البنود غير المادية التي سيتم عرضها بشكل منفصل في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات.

6 - المقاصة:

المقصود بالمقاصة هي إجراء عملية مقابلة بين الأصول و الالتزامات ، و كذلك الإيرادات و المصروفات ، و لقد نص المعيار الأول على أنه لا يمكن للشركة إجراء مقاصة بين الأصول و الالتزامات ، و الإيرادات و المصروفات ما لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بذلك ، و يجب ضرورة عرض الأصول و الالتزامات ، و الإيرادات و المصروفات بشكل منفصل و ذلك إذا كانت ذات أهمية نسبية حيث أن إجراء المقاصة بين هذه البنود في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل يؤدي إلى تقليل قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات التي يتم القيام بها ، و تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للشركة .

7 - تكرار إعداد التقارير:

عند تغير الشركة نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها و تعرض القوائم المالية لفترة تزيد أو تقل عن عام فإنه لا بد من الإفصاح عن ذلك، بالإضافة إلى:

- السبب في استخدام فترة تزيد أو تقل عن عام.
- السبب في تغير بداية و نهاية الفترة المالية.
- أن الأرقام و المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

8 - المعلومات المقارنة:

يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكل المبالغ و الأرقام الواردة في القوائم المالية المعدة عن الفترة الحالية ، و على الشركة تقديم أو إدراج معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية أو الوصفية عندما يكون ذلك ملائم لفهم القوائم المالية للفترة الحالية .

9 - اتساق العرض:

المقصود باتساق العرض هي عملية التناسق فيما بين الفترات المختلفة فيما يتعلق بعملية تصنيف و ترتيب القوائم المالية و على الشركة الاحتفاظ بعرض و تصنيف البنود داخل القوائم المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها .

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية ومعايير المحاسبية الدولية، واستنتجنا أن القوائم المالية هي المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي تفصح فيه المؤسسة عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومركزها المالي ونتائجها المتحققة خلال الدورة المالية، مما تساعد على اتخاذ القرارات السليمة من طرف جميع مستخدميها.

و القوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند استخدامهم هذه القرارات الاقتصادية كما تتمثل هذه القوائم في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

فالميزانية تعتبر من أهم القوائم المالية بكونها وثيقة محاسبية شاملة تظهر الوضعية المالية للمؤسسة وما عليها في لحظة زمنية معينة، كما أن قائمة الدخل مهمة أيضا فهي تقيس نتيجة نشاط المؤسسة ومكوناتها الأساسية وتوفر معلومات مهمة لمستخدمي المعلومات خلال الدورة المالية، وفيما يخص قائمة التغير في حقوق الملكية فهي تمثل تحليل في رأس المال المؤسسة وتحديد النتيجة وتهدف إلى توضيح حركة رؤوس الأموال الخاصة و الأسباب المؤثر فيها، أما بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية فهي تعمل على التنبؤ لمختلف أنشطة المؤسسة وتبين كل التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل وذلك بهدف توضيح أسباب العجز أو الفائض في الخزينة الناتجة عن كل نشاط.

كما تعتبر معايير المحاسبة الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الاتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي.

الفصل الثاني:

تكييف القوائم المالية وفق معايير

المحاسبة الدولية

تمهيد

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر، تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMS)، باشرت الجزائر في شهر مارس 1998 م إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبة والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين.

هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية. وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS.

و يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة في حالة وجود عمليات غير معالجة، بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والمنتوجات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية يؤدي إلى إجراء تغيير جذري على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، والقيام بالترتيبات والإجراءات اللازمة لاستيعابه، حيث أن تبني النظام المحاسبي المالي يرتقب أن تنجر عليه بعض الآثار في التطبيق.

وانطلاقا مما سبق، سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مشروع النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الإطار العام لنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: مشروع النظام المحاسبي المالي

لقد اتضح من خلال التجربة أن المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين، هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى عملية الإصلاح المحاسبي من طرف وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني المحاسبي بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) إلا أن تطبيق هذا النظام الجديد إبتداء من 2010 تطلب جهودا كبيرة لعملية تطبيقية.

المطلب الأول: أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني

يهدف هذا النظام المحاسبي المالي الجديد لوضع أداة تكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين. هذين الآخرين قد مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية اصلاح المخطط المحاسبي الوطني¹.

المطلب الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي²:

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية؛

¹ - شعب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2008 ، ص: 13 .

² - شعب شنوف ، مرجع نفسه ، ص: 14 .

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة؛

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة تمثلت في ¹:

أ - **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني، الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988؛

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزارة رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء والمحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

ب - **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن أن يكون مصدر التناقض والاختلاف؛

ج - **الخيار الثالث:** بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال التوجيهات الأوروبية.

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 15.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي الجزائري والتحول إلى اقتصاد السوق

تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا على المؤسسات الجزائرية والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق، لذلك أصبح لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي.

1 - ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، قواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني في نسخة 1975¹.

2 - ضرورة إعداد إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق

المحاسبة هي تقنية تهم بجمع البيانات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها، ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

¹ - شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص: 18.

ومن أجل استعمال هذه الجداول بشكل لائق وعقلاني، ينبغي أن تكون مقننة في شكل لوائح وتشريعات قانونية التي تخص الإطار التصوري، الذي يختلف من بلد إلى آخر، لكن مع ظهور عوامل عديدة ومتطلبات جديدة أفرزتها مظاهر العولمة، وعولمة الأسواق المالية أصبح من الضروري وجود إطار محاسبي موحد ومقبول من طرف أغلب البلدان على المستوى العالمي، حتى تصبح المحاسبة ليست تقنية فقط، بل أداة ووسيلة تسيير تساهم في إنتاج صورة حقيقية وعادلة حول الأحداث التجارية والاقتصادية، وذلك وفقا لمتطلبات اقتصاد السوق¹.

3 - ضرورة إعداد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية

ينبغي هنا الإشارة مرة أخرى إلى أن المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35 / 75 المؤرخ في 29 / 04 / 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط، لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة². هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظوماتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات³.

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل حديثة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة والمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض أن يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق يتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسات، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة، على

¹ - شبيب شنوف، المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة برينش بئر وليوم، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص: 62.

2- saheb bachaga, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, Dar elhoda, Alger, 2003, p7.

³ - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، جانفي 2010، ص: 11.

الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر إلى المعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعدادها أو تحديثه كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق، وذلك بأن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص، وأن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة، ورفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن تعطى الاستقلالية التامة للمحاسبين، وتحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها، وإلى من توجه هذه التقارير، وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها بغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري¹.

المبحث الثاني: الإطار العام لنظام المحاسبي المالي

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07 - 11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد - المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS - تغيرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

هذه التغيرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير.

¹ - شعب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، مرجع سابق، ص: 63.

المطلب الأول: بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

هو نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية . حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمن¹:

-تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات؛

-تحديد الحسابات؛

-وضع القوائم المالية؛

-تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

الفرع الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي

تمحورت عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني حول العناصر التالية²:

-بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد؛

-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء، والنواتج،

-تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛

-تنظيم مهنة المحاسبة؛

-إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة للمفاهيم والجداول الملحقه؛

-تحديد الحسابات والمجموعات؛

-تحديد قواعد ومكانيزمات سير الحسابات.

¹ - شعيب شنوف ، مرجع سابق، ص: 26.

² - شعيب شنوف ، مرجع نفسه ، ص: 27.

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

الفرع الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبعة مجموعات أساسية وهي¹:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات المنتجات.

أما الأصناف 8 ، 9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، يمكن للكيانات استعمالها بحرية، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية.

المطلب الثاني: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النص القانوني الجزائري مصطلح الكشوف المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى الكامل، ومن الأفضل استعمال مصطلح القوائم المالية.

الفرع الأول: خصائص إعداد الكشوف المالية

- تعد الكشوف المالية من طرف الكيان سنويا على الأقل؛
- كل كيان عدا الكيانات الصغيرة ملزم بإعداد الكشوف المالية التالية: الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة؛

¹ - شعيب شنوف ، مرجع سابق، ص: 28.

- يجب أن تعرض الكشوف المالية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية بصفة وافية؛
- يجب أن تحتوي الكشوف المالية مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه؛
- تعد الكشوف المالية في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية وتضبط هذه الكشوف تحت مسؤولية المديرين؛
- تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية؛
- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن إجراء هذه المقارنة بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، وإذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة؛
- مدة السنة المالية المحاسبية 12 شهرا، ويمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

الفرع الثاني: تعريف الكشوف المالية

لإعداد وتقديم الكشوف المالية يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لنظام المحاسبة، هذه الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية. تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية من تاريخ إقفال السنة المالية. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان. يتم إظهار معلومات على الكشوف المالية بطريقة دقيقة تتمثل هذه المعلومات فيما يلي¹:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة؛ أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 210، الفقرتين 2، 3.

- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان وهي:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

الفرع الثالث: عرض الكشوف المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد 4 قوائم وملحق.

أولاً: الميزانية

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية¹، وينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية²:

1 - في الأصول:

- التثبيات المعنوية؛
- التثبيات العينية؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

¹ - شعيب شنوف ، ج 1، مرجع سابق، ص: 77.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 220، الفقرة 1.

- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية.

2 - في الخصوم:

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

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا، تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم مزمنة أو على أساس واضح. هكذا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم والرصيد الصافي يقدم في الميزانية¹.

ثانياً: حساب النتائج

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي²:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتوجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 220، الفقرة 5.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 230، الفقرة 1، 2، 7.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- المخصصات للإهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

تم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج:

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة؛
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة؛
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج .والهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) وهي¹:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (التشغيلية)؛
 - التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار؛
 - التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل؛
 - تدفقات نقدية ناتجة من فوائد حصص أسهم.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 240، الفقرتين 1، 3.

1 - الطريقة المباشرة تتمثل في:

- تقديم العناوين الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردين،)..... قصد إبراز تدفق مالي صاف؛
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2 - الطريقة الغير المباشرة تتمثل في: تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة؛
- التغيرات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وتقدم هذه التدفقات كلا على حدى.

رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي¹:

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

خامساً: ملحق الكشف المالية

الملحق هو وثيقة تلخيص، يعد جزءاً من الكشف المالية .وهو يوفر التغيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 250، الفقرة 1.

يشتمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقاط التالية¹:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة . وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء؛
- المعلومات ذات الطابع العام.

المطلب الثالث: تقييم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: القواعد العامة للتقييم

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.

وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا انه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى²:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛

- قيمة الإنجاز؛

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 260، الفقرة 1.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 112، الفقرة 1 - 10.

-- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً؛

-- تسجيل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة

المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛

-- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

تكلفة شراء أصل يساوي سعر الشراء مطروحاً منه قيمة التنزيلات والتخفيضات التجارية مع إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الغير قابلة للاسترجاع، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، إذ تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مباشرة، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة.

تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافاً إليها التكاليف الأخرى الملزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقياً بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحاً منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وإدراج العبء في الحسابات.

يقوم الكيان كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجوداً، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما تناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.

الفرع الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة

1 - التثبيتات المادية والمعنوية

أ - **التثبيت العيني (المادي)**: هو أصل يحوزه الكيان من أجل استخدامه في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن يستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها الأراضي، المباني، آلات...

ب - **التثبيت المعنوي**: هو أصل قابل للتحديد غير نقدي، مراقب من طرف الكيان ويستعمله في أنشطته العادية، ومنها العلامات التجارية، المحلات التجارية المكتسبة والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجهة للاستغلال التجاري.

تسجيل التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحياة ووضعتها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة التثبيتات الذي أنتجه الكيان بنفسه فيتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعة أو تكلفة تحديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حياة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التحديد إلزاميا على المؤسسة.

تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتشيتات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل على شكل تشيتات وتضاف إلى قيمة الأصل¹.

1 - 1 - إهلاك الأصول الثابتة

الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه. حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعتة. مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعتة إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، الإهلاك المتزايد.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الإهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية. تعالج الأراضي والمباني كلا على حدة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبنايات هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصول غير قابلة للإهلاك.

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تشيت معنوي 20 عاما. وفي حالة حصول الإهلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشف المالية².

1 - 2 - حالة عقارات التوظيف

عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معا تم الحصول عليه بهدف توظيف مالي من طرف الكيان، أي تأجيريه مقابل مدا خيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد. فهو غير موجه للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي. وبعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 1، 2، 6.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 7، 8، 13.

الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها الحقيقية.

يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها¹.

1 - 3 - حالة الأصل البيولوجي

يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها².

1 - 4 - المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم التثبيات المادية

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول المادية والتي تقضي بتقييمها بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولى. يرخص للكيان بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه. أي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة³.

ويعتمد إجراء إعادة التقييم على التغيرات في القيمة الحقيقية للأصل موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة الحقيقية للأصل المعاد تقييمه اختلافا جوهريا عن قيمته المحاسبية، فإن إجراء إعادة التقييم يصبح أمرا ضروريا.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقدير، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء. أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 121، الفقرتين 16، 18.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 19.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 20.

إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا وبقيد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء¹.

2 - الأصول المالية الغير جارية

تسجل الأصول المالية التي يملكها الكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:

-سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛

-السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛

-السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛

-القروض والحقوق التي أصدرها الكيان والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

تقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها بعرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلفة.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن القرض الوحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة الحقيقية².

3 - المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا يملكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

¹-شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، ج 2 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص ص: 98، 99.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 122، الفقرة 1.

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

وعملًا بمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (fifo) وإما بمتوسط تكلفة شرائها وإنتاجها المرححة.

بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولى وفي نهاية كل دورة بقيمتها الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وتثبت الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة الحقيقية للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها¹.

4 - الإعانات المالية

الإعانات المالية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط.

تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الإهلاك. أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع.

وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية ضمن حساب النتائج إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمثل للشروط الملحقه بالإعانات، وأن هذه الإعانات سيتم استلامها².

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 123، الفقرتين 1، 7.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 124، الفقرتين 1، 5.

5 - مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد. وتدرج في الحسابات عندما يكون لكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى. أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد يكون أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام، أو عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى سقوط الالتزام المعنى¹.

6 - القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري.

تنشر التكاليف الملحققة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتضاف إلى تكاليف القرض:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛

- إهلاك علاوات الإصدار أو عمليات التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك تكاليف تنفيذ القروض؛

- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛

- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية².

7 - تقييم الأعباء والمنتجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالنسبة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.

تدرج في الحسابات العمليات التي تم من أجلها الحصول على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 125، الفقرتين 1، 3.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 123، الفقرتين 1، 2.

يُدرج في الحسابات الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشتري وكممتلكات (إيرادات) مالية في حسابات البائع¹.

الفرع الثالث: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخصوصية حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي، العقود طويلة الأجل، الأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي، العمليات المنجزة بالعملاء الأجنبية ... الخ.

1 - العمليات المنجزة بصورة مشتركة

1 - 1 - عمليات شركات المساهمة

العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. ويتم تسجيل العمليات لدى كل شريك من الشركاء المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونياً من طرف الغير، تكون أعباء وإيرادات العمليات المنجزة بصورة مشتركة منظمة في أعباء وإيرادات هذا المسير، في حين يقتصر كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات وأعباء.

أما عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يسجل زيادة على حصته ضمن الإيرادات والأعباء قسطاً من الأصول والخصوم. وعندما تنجز العمليات المشتركة في إطار مؤسسة منفصلة يحوز فيها كل من المشاركين مساهمته،

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 127، الفقرة 1.

في سجل كل واحد من المشاركين القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء، والإيرادات وتدفقات الخزينة للمؤسسة المشتركة¹.

1 - 2 - امتياز المرفق العمومي

في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد².

1 - 3 - العمليات المنجزة لأجل الغير

تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء الكيان وإيراداته.

2 - الحسابات المدمجة

تهدف الحسابات المدمجة (المجموعة) إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات، كما لو كان كيان واحد.

كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، مجبر على إعداد كشف مالية مدمجة كل سنة.

يقوم كيان بمراقبة كيان آخر في الحالات التالية:

-الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛

-السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

-امتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري الكيان الآخر؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 131، الفقرتين 1، 4.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 131، الفقرتين 5، 6.

-امتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان؛

-امتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان¹.

3 - العقود طويلة الأجل

يتضمن عقد طويل الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

-عقود بناء؛

-عقود إصلاح حالة أصول؛

-عقود تقديم خدمات.

تسجل الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب نسبة إنجاز العملية. وفي حالة عدم تقدير نسبة التقدم (الإنجاز) فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط إلا يسجل كمنتجات إلا المبالغ التي تعادل مبلغ الأعباء التي يكون تحصيلها محتملاً².

4 - الضرائب المؤجلة

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبء في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها. إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها لخصم ضريبي مؤجل، أو قابلة للاسترجاع (أصل ضريبي مؤجل) خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن:

-الفروق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛

-العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛

-التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد القوائم المالية المدجة³.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 132 ، الفقرة 1، 2، 5.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 133 ، الفقرة 1 - 3.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 134 ، الفقرتين 1، 2.

5 - عقد الإيجار - تمويل

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل سلسلة دفعات، ويمكن التمييز بين:

أ - **عقد الإيجار التمويلي**: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل إلى المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند انتهاء مدة العقد.

ب - **عقد الإيجار البسيط**: يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد أيجار تمويلي أو عقد أيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صياغته. والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد أيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي:

- تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛

- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة عقد الخيار؛

- مدة التأجير تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛

- القيمة المستحدثة للتدفقات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛

- الأصول المستأجرة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود أيجار تمويل.

تتم محاسبة عقد الإيجار التمويلي كما يلي:

- **عند المستأجر**: يدرج الملك المؤجر ضمن الأصول الثابتة بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة (المنفعة)

للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، وتسجل التزامات دفع الإيجار في حسابات الخصوم.

- **عند المؤجر**: يسجل الأصل بقيمته الحقيقية ضمن الحقوق في الميزانية.

يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعتبر المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلياً على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية¹.

6 - الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه سواء كانوا في وضعية خدمة أو ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال حسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد والتعويضات، أو منافع ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة².

7 - العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق).

يتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية في حالة الربح.

إذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعاً لذلك³.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 135، الفقرتين 1، 2.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 136، الفقرتين 1، 2.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 137، الفقرة 1، 3، 5.

8 - تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخص هذه التغيرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضاً.

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ، الأسس، الاتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وتقديم الكشوف المالية.

لا يتم تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو يسمح بتحسين نوعاً ما في عملية تقديم الكشوف المالية.

يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها¹.

9 - المحاسبة المطبقة على الكيانات الصغيرة

تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد المستخدمين، والنشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة، ومحاسبة الخزينة هذه تركز على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية).

الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الإنفاق) .

القيمة المقنعة لأي محاسبة خزينة تفترض توفر الشروط التالية:

-المسك المنتظم لدفاتر الخزينة؛

-حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير، أشرطة الصناديق، بيانات البنوك ...) وتؤرخ وتصنف وترقم هذه

الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية للكيان².

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 138 ، الفقرة 1، 2، 4.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، مرجع سابق، المادة 139 ، الفقرة 1، 3، 4.

المبحث الثالث: القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

إن المعايير المحاسبية الدولية التي تشكل القاعدة التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي، قد خصصت المعيار الدولي الأول لإعداد التقارير المالية إلى القواعد والطرق الواجب إتباعها بمناسبة التبني الأول لهذه المعايير، وذلك بهدف ضمان مبدأ قابلية مقارنة القوائم المالية ومصادقيتها، إلا أن احترام هذا المبدأ يلاقي صعوبة كبيرة وخاصة في السنة الأولى من تطبيق هذه المعايير.

ولا شك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يطرح الكثير من التساؤلات والانشغالات لدى معدي القوائم المالية، لذلك فمن الطبيعي أن يكون الهاجس والانشغال الكبير الذي يشغل بال المهنيين المحاسبين في الجزائر هو كيفية ضمان الانتقال من المخطط المحاسبي المالي في أحسن الظروف الممكنة.

المطلب الأول: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: المقارنة من جانب الإطار المحاسبي

سنحاول القيام بعملية المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي في الجزائر، إذا كان اختيار معايير المحاسبة الدولية ضرورية شبه حتمية تملئها الظروف الدولية الراهنة. كم هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (01): يبين المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

الإطار المحاسبي	معايير المحاسبة الدولية	النظم المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
تهدف إلى التنسيق، والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومجالات ومكينزمات تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.	لا يوجد إطار تصوري.	
تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة،	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة،	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة،	يتضمن الميزانية، حسابات النتائج، جداول ملحقة.

	جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	جداول ملحقة.	
القيم الثابتة المادية	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقيم حسب تكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحياة.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحياة.
الإيرادات	تعالج ب: 1- أن تكون في فائدة المؤسسة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقاً لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقاً لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.
تقديم جدول تدفقات الخزينة	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها.	يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.	لا يوجد جدول تدفقات الخزينة.
عقود الإيجار "التمويل"	تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.	تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية.	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية.
تكاليف البحث التطوير	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.	تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية، أما تكاليف التطوير، تبقى ضمن الأصول لمنافع اقتصادية مستقبلية.	تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول.

الفرع الثاني: المقارنة من جانب عرض القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة في IAS/IFRS وعددها خمسة قوائم، وهي مبينة في الفصل الأول، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي :

جدول رقم (02): يبين المقارنة من جانب عرض القوائم المالية.

القوائم المالية حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
قائمة المركز المالي	الميزانية
قائمة الدخل أو (صافي الربح أو الخسارة)	حساب النتائج
قائمة التدفقات النقدية	جدول سيولة الخزينة
قائمة التغير في حقوق الملكية	جدول تغير الأموال الخاصة
الإيضاحات والجداول الإضافية	الملحق

ويمكن توضيح بعض الحالات الخاصة بعرض القوائم المالية من خلال النقاط التالية¹:

1 - الميزانية: فالمعايير الدولية لم تفرض شكلاً إجبارياً لقائمة المركز المالي (تعرض في شكل قائمة أو جدول)، ولكنها حددت كحد أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة والغير متداولة. أما النظام المحاسبي المالي فقدم الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم من خلال الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، وهي نفس الطريقة المعتمدة في IAS/IFRS.

2 - جدول النتائج: حسب (SCF)، يتم عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم بيانات ملخصة توضح طبيعة الأعداد وخاصة مخصصات الإهلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدججة، كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، وهو نفس العرض الوارد في المعيار الدولي (IAS1)، لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

¹ - مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، ملتقى حول " النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، جامعة البليدة، 2010/14/13، ص: 12 - 14.

3 - جدول سيولة الخزينة: تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من "الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية، الأنشطة الإستثمارية"، كما أوصى النظام المحاسبي المالي بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين: المباشرة والغير مباشرة، مع التأكيد على الطريقة المباشرة وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي (IAS7).

4 - جدول تغير الأموال الخاصة: حسب (SCF) يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال خاصة بالكيان خلال السنة المالية، وهذا ما تطرق له المعيار (IAS1).

5 - الملحق: يشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير دون تحديد المعايير الدولية، وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية، حيث تكيفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

المطلب الثاني: عرض وتقييم عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

نظراً لأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، وطرق تقييم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، فالمؤسسات الجزائرية تسعى لتكييف قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية¹:

1 - التثبيات العينية والمعنوية: نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها ثم تقيم لاحقاً ب:

- التكلفة منقوصاً منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
- القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وهذا ما يتوافق مع المعيارين (IAS16) و (IAS38)، غير أن (SCF)، لم يتطرق إلى تفصيل حالات اقتناء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، اندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق النظام المحاسبي المالي.

2 - التثبيات المالية: تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقاً فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار (IAS39)، وبالتكلفة المهتلفة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

مما سبق نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي والمعيار (IAS39) فيما عدا بعض النقاط أهمها :

¹ - مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص: 15 - 17.

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار (IAS39) مقارنة بنظام المحاسبي المالي.
- (SCF) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع السعرة، بينما المعيار (IAS39) لم يشير إلى ذلك.
- شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار (IAS39) أكثر وضوحا منه في (SCF).

3 - المخزونات: تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحويل) أيهما أقل، مع استعمال FIFO أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

من خلال هذا البند نلاحظ أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار (IAS2).

4 - مؤونات المخاطر والأعباء: في هذا العنصر نلاحظ أن (SCF) تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار (IAS37)، وبالتالي هناك توافق بين النظامين.

5 - القروض والخصوم المالية الأخرى: حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المهلكة، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS23)، أما الخصوم المالية الأخرى فهي تدرج مدرجة في (SCF) بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار (IAS39).

6 - الإعانات والأعباء والمنتجات المالية: بالنسبة للإعانات نلاحظ أن (SCF) ركز على إدراج الإعانات كمنتجات وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS20).

أما الأعباء والمنتجات (الإيرادات) فنلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تطرق إلى الأعباء والمنتجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

خلاصة الفصل

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم ، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS).

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

إن النظام المحاسبي الجديد أملت عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفت الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعملة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار التصوري أو طريقة إعداد وتقديم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية وقابلية المقارنة.

إلا أن المؤسسات الجزائرية تواجه الكثير من التحديات التي ارتبطت بموضوع التحول للنظام المحاسبي المالي ، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة التحول العميق الذي قد يمس بشكل مباشر الثقافة والممارسة المحاسبية في الجزائر .ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها لضمان تحول سلس نحو النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة روايال

مونديال بالوادي

تمهيد

بعد دراسة الجانب النظري لهذا الموضوع كان لابد من إعطاء بعدا آخر و ذلك من خلال دراسة الحالة التطبيقية المتعلقة به التي تشتمل على مجموعة من العمليات التي تعطي نظرة أكثر وضوحا لما تم التطرق له في الجانب النظري ، حيث أن البيانات التي لدينا تم إعدادها حسب المخطط المحاسبي الوطني، وسيتم تكييفها وفق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي لإبراز أهم الفروقات، و بذلك اعتمدت في هذا الفصل على تقديم القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة معتمدين في ذلك على تحليل كل من الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول سيولة الخزينة خلال الدورة المالية 2010/2009 و إعطاء أهم التوضيحات المتعلقة بهما .

من اجل إبراز هذه العناصر فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث قسمت كالآتي:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة.

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثالث: تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة.

سنتعرف من خلال هذا المبحث على شركة روابال موندريال المتخصصة والرائدة في مجال صناعة الأثاث المنزلي PVC و صناعة الأكياس المنسوجة .

المطلب الأول: ماهية المؤسسة

تم إختيار هذه المؤسسة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة من بينها أن المؤسسة صناعية أغلب مبيعاتها نقدا ، كما أنها تستورد المواد الأولية من خارج الوطن وبالتالي هي معرضة لخسارة الصرف .

الفرع الأول: نشأة الشركة ومرحلة تطورها

نشأت شركة روابال موندريال في شهر ديسمبر 1999 بالوادي على مساحة تقدر ب 2000 م² ، لها فرع في الوادي و آخر في عنابة ومقرها الرئيسي بالوادي ، فمنذ إنشائها عملت على تحقيق أهدافها المسطرة .

حيث بدأت في صناعة الأكياس المنسوجة ، وفي آخر سنة 2000 قامت المؤسسة بتوسيع نشاطها من خلال إضافة وحدة الأثاث المنزلي PVC .

وقامت المؤسسة في شهر مارس 2001 بتحديث وإضافة بعض الآلات لوحدة الأكياس المنسوجة بغرض رفع طاقتها الإنتاجية كما قامت بإضافة آلات جديدة لوحدة صناعة الأثاث المنزلي PVC في أواخر نفس السنة .

و قامت المؤسسة ببعض التوسعات بمقرها لتصل بذلك مساحتها إلى 7000 م² و هذا في سنة 2002 ، و من خلال هذه التوسعة زادت الشركة ورشة تكميلية لصناعة الأثاث و ورشة ميكانيكية لمراقبة و صيانة آلات الشركة و في نفس السنة قامت الشركة بتصميم و نشر للإنترنت بهدف التعريف بالشركة و منتجاتها و يسمح للزبائن بالاتصال بالشركة عن طريق البريد الإلكتروني و في سنة 2003 إنتقلت إدارة الشركة إلى مقرها الجديد المجهز بشبكة إتصال داخلية بإستعمال الإعلام الآلي تربط بين مختلف المصالح في الشركة و تسهل مرور المعلومات بينها .

الفرع الثاني: تعريف المؤسسة و بطاقتها التقنية

شركة روابال مونديال هي مؤسسة متعددة الخدمات للصناعات البلاستيكية و ذلك بإنتاج الأكياس البلاستيكية المنسوجة من الشرائط البلاستيكية التي تعدها الشركة و كذا صناعة بعض أنواع الأثاث البلاستيكي بالتحويل كالحزائن البلاستيكية و المطابخ و الحمامات و غيرها .

تعد شركة روابال مونديال شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) أسست سنة 1999 برأس مال إجتماعي حسب التصريح الذي صرح به صاحب الشركة و المقر و من السجل التجاري ب: 500000 دج ، تنتمي إلى قطاع الصناعات الخفيفة و يقدر عدد عمالها حاليا حوالي 67 عامل .

- مقرها : تقع بالمنطقة الصناعية ببلدية كوينين ولاية الوادي .

- إسم مسيرها : باهي جمال

- رقم سجلها التجاري : 0542291B00

- نوع النشاط : صناعة أدوات من البلاستيك مرموز لها بالرمز 11305

- عنوان موقعها على الإنترنت : <http://www.bahi.com>

- بريدها الإلكتروني : rms-bahi@rms-bahi.com

إذن فهي شركة تجارية ذات مسؤولية محدودة SARL

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهدافها

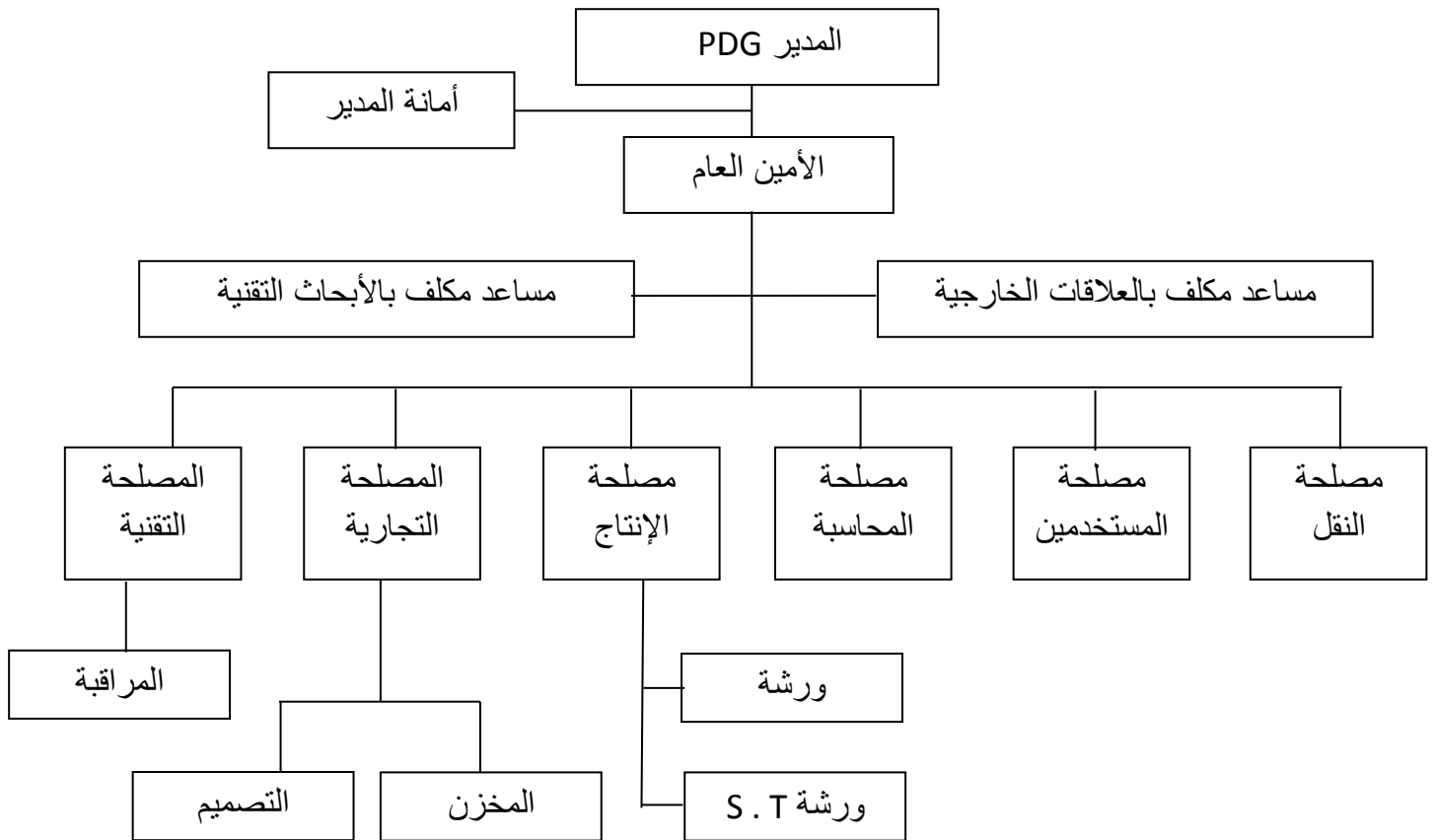
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إعتماد هذا الهيكل التنظيمي سنة 2003 لأن المؤسسة كانت تعاني من سوء تسيير المعلومات الإدارية لأن الهياكل التنظيمية السابقة غير فعالة .

* شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة روابال مونديال من ستة مصالح ذات طابع عملي و من ورشتين، ورشة خاصة منتوج الأثاث المنزلي و ورشة خاصة بنسيج الأكياس كما أن للإدارة أمانة عامة و مساعدة مكلفة بالأبحاث و أمين عام و مساعد مكلف بالعلاقات الخارجية كما هو موضح في الهيكل الموالي :

شكل رقم (01): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر : مصلحة المستخدمين بشركة روابال مونديال.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة وغاياتها

قبل التعرف على أهداف الشركة لابد من تجسيد الغايات التي تأسست من أجلها و هي كما يلي :

أولا - غاياتها

- تلبية إحتياجات السوق المحلي في مجال الأكياس البلاستيكية المنسوجة و المطابخ و الحمامات و الأثاث المنزلي بمادة PVC ؛

- تطوير قدراتها وإمكانياتها باستمرار ، توسيع الأسواق الداخلية و الخارجية من أجل تعزيز مكانتها في السوق ، و مواكبة التطورات الخارجية .

ثانيا - أهدافها

أما أهدافها فهي كما يلي :

- تحقيق أوسع رقعة تجارية ؛
- تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف ؛
- الحفاظ على إبقاء نشاط الشركة برفع مستوى المردودية ؛
- توفير أكبر عدد ممكن من وسائل الإنتاج ؛
- تحقيق أكبر حصة سوقية لمنتجاتها ؛
- المساهمة في القضاء على البطالة من خلال تشغيل نسبة من اليد العاملة ؛
- تكوين و تدريب العمال و تلقينهم مهارات و خبرات جديدة ؛
- تحفيز الأفراد بوضع سياسة في مجال الإتصال ، تدبير الأداء و الحوار ؛
- التعبئة نحو مسار ثقافة الشركة بنشر فكرة توحيد السلوك و الإلتزام ؛
- السعي إلى رفع رقم الأعمال و ذلك بالإستغلال الأمثل لكل عوامل الإنتاج ؛
- المساهمة في الأعمال الخيرية ؛
- العمل على جلب الآلات المتطورة و النماذج الراقية لمنتج PVC ؛
- إستخدام أحدث تقنيات التسيير للحفاظ على إستمرارية الشركة .

شكل رقم (02): يبين شعار المؤسسة محل الدراسة.

Royale Mondiale© RMS –BAHI



المطلب الثالث: تحليل وظائف مصالح المؤسسة

1 – المدير العام: يشرف المدير العام على جميع التعاملات الداخلية و الخارجية كما يشرف على السير الحسن في جميع نشاطات المؤسسة و له الصلاحيات في إتخاذ القرارات و التدخل في أعمال بقية الأفراد في المؤسسة .

2 – أمانة المدير: تتكلف بـ :

– إستقبال البريد الوارد للمؤسسة ؛

– إستقبال المكالمات الداخلية و الخارجية ؛

– مساعدة المدير العام في مهامه ؛

– متابعة السير الحسن للنشاط في غياب المدير العام .

3 – المساعد المكلف بالعلاقات الخارجية: و يقوم بمساعدة المدير بالإشراف على التعاملات الخارجية و متابعتها.

4 – مساعدة مكلفة بالأبحاث التقنية: تتكلف بإدخال المعلومات في برنامج الإعلام الآلي لتحليلها و إستغلالها في الدراسات و التخطيط و كذلك لمتابعة الإنتاج .

5 – الأمين العام: و هو بمثابة حلقة وصل بين المدير العام و مختلف المصالح داخل المؤسسة.

6 – المساعد المكلف بالعلاقات الخارجية:

و يقوم بمساعدة المدير العام بالإشراف على التعاملات الخارجية و متابعتها .

7 - المكلف بالأبحاث التقنية: يكلف بإدخال المعلومات في برامج الإعلام الآلي و تحليلها و إستغلالها في الدراسات و التخطيط و كذلك المتابعة و الإنتاج .

8 - مصلحة المحاسبة: تتكلف بـ :

- إعداد الميزانيات ؛

- تطبيق السياسات المالية للمؤسسة ؛

- تنظيم و ترتيب و حفظ مختلف الوثائق المحاسبية (الفواتير ، وصول إستلام ... إلخ) .

9 - مصلحة النقل: و تتكلف بنقل السلع و المنتجات و توفير وسائل نقل لعمال المؤسسة .

10 - مصلحة المستخدمين: و تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- إستقبال طلبات العمل و الرد عليها ؛

- متابعة حضور و غياب العمال ؛

- الإشراف على منح العطل السنوية للعمال ؛

- متابعة التربصات التكوينية للعمال بحيث تكون فترة التربص بالنسبة لنشاط الأكياس المنسوجة من 15 إلى 60

يوم أما فيما يخص PVC فهي لمدة شهر ؛

- إستقبال طلبات العمال من حيث التسبيقات و العطل .

11 - مصلحة الإنتاج: و تظم ورشتين ، ورشة الأكياس المنسوجة ، ورشة PVC ، و تتكلف هذه المصلحة

بالإشراف على عمليات الإنتاج و متابعة السير الحسن للعمال .

12 - المصلحة التجارية: و تقوم بعرض و بيع و تسويق منتوجات المؤسسة كما تقوم بالإشراف على عمليات

التمويل و الشراء و تتكفل أيضا بتخزين المنتجات و المواد الأولية و إستقبال طلبات زبائن الأثاث المنزلي و

تصميمها بحث تليي رغباتهم .

13 - المصلحة التقنية: تتكفل بـ :

- القيام بتصليح مناطق الخلل الموجودة داخل ورشة الإنتاج و خارجها ؛

- الصيانة و المتابعة الدولية لمختلف الآلات الإنتاجية ؛

- القيام بتركيب مختلف التجهيزات الكهربائية .

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني

أولاً: الجدول رقم (03): يبين الميزانية الختامية في 2009/12/31 الوحدة : دينار جزائري

ر.ح	الأصول	مبلغ اجمالي	اهتلاكات ومؤونات	القيمة الصافية	ر.ح	الخصوم	المبلغ
20	الاستثمارات	828615	331445	497170	10	الاموال الخاصة	55000000
21	مصاريف اعدادية				11	رأسمال الشركة	
22	القيم المعنوية	990000		990000	12	أموال شخصية	
24	الأراضي	65042709	20682247	44360462	13	علوات متعلقة برأسمال الشركة	
25	تجهيزات الانتاج				15	الاحتياطات	
28	تجهيزات اجتماعية				16	فرق اعادة التقييم	
	استثمارات قيد التنفيذ				18	الاموال الخاصة الاخرى	
					19	نتائج قيد التخصيص	(1333321)
						مؤونات الخسائر والتكاليف	
	المجموعة 2	66861324	21013692	45847632		المجموعة 1	53666679
30	المخزونات	9401643		9401643	52	الديون الدائنة	21012960
31	البضائع	10185113		10185113	53	ديون الاستثمارات	9363553
33	مواد ولوازم	3133881		3133881	54	ديون المخزونات	
34	منتجات نصف مصنعة				55	مبالغ محتفظ بها في الحساب	68192221
35	منتجات واشغال قيد التنفيذ	16452875		16452875	56	ديون تجاه الشركاء والشركات	
36	منتجات منجزة				57	الحليفة	29259575
37	فضلات ومهمات				58	ديون الاستغلال	
	مخزونات لدى الغير				59	تسبيقات تجارية	
					60	ديون مالية	
						حسابات الاصول الدائنة	
	المجموعة 3	39173511		39173511		المجموعة 5	127828309
42	الذمم						
	حقوق الاستثمارات						

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روابال موندريال بالوادي

			2027587		2027587	حقوق على المخزونات	43
						حقوق على الشركاء والشركات	44
						الحليفة	
						تسبيقات الحساب	45
			56481513		56481513	تسبيقات الاستغلال	46
			23601743		23601743	حقوق على الزبائن	47
			12729531		12729531	أموال جاهزة	48
			4147015		4147015	حسابات الخصوم المدينة	40
2513544	نتيجة السنة أرباح		98987389		98987389	المجموعة 4	
						نتيجة السنة المالية - خسارة	88
184008532	المجموع العام		184008532	21013692	205022224	المجموع العام	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثانيا: الجدول رقم (04): يبين الميزانية الختامية في 2010/12/31 الوحدة : دينار جزائري

المبلغ	الخصوم	ح	القيمة الصافية	اكتلاكات ومؤونات	مبلغ اجمالي	الأصول	ح
55000000	الاموال الخاصة					الاستثمارات	
	رأسمال الشركة	10	331447	497168	828615	مصاريف اعدادية	20
	أموال شخصية	11				القيم المعنوية	21
295055	علوات متعلقة برأسمال الشركة	12	990000		990000	الأراضي	22
	الاحتياطات	13	40702172	24340537	65042709	تجهيزات الانتاج	24
	فرق اعادة التقييم	15				تجهيزات اجتماعية	25
885168	الاموال الخاصة الاخرى	16				استثمارات قيد التنفيذ	28
	نتائج قيد التخصيص	18					
	مؤونات الخسائر والتكاليف	19					
56180223	المجموعة 1		42023619	24837705	66861324	المجموعة 2	
21012958	الديون الدائنة					المخزونات	
12542989	ديون الاستثمارات	52	14301121		14301121	البضائع	30
	ديون المخزونات	53	13347713		13347713	مواد ولوازم	31
68166798	مبالغ محتفظ بها في الحساب	54	1906816		1906816	منتجات نصف مصنعة	33
	ديون تجاه الشركاء	55				منتجات واشغال قيد التنفيذ	34
	والشركات الحليفة		18114753		18114753	منتجات منجزة	35
38474	ديون الاستغلال	56				فضلات ومهملات	36
27773645	تسبيقات تجارية	57				مخزونات لدى الغير	37
	ديون مالية	58					
	حسابات الاصول الدائنة	50					
129534864	المجموعة 5		47670403		47670403	المجموعة 3	

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روايال مونديال بالوادي

						الذمم	
			2027587		2027587	حقوق الاستثمارات	42
						حقوق على المخزونات	43
						حقوق على الشركاء والشركات	44
						الحليفة	
			55020933		55020933	تسبيقات الحساب	45
			30584609		30584609	تسبيقات الاستغلال	46
			6209388		6209388	حقوق على الزبائن	47
			4248647		4248647	أموال جاهزة	48
						حسابات الخصوم المدينة	40
2070099	نتيجة السنة أرباح		98091164		98091164	المجموعة 4	
						نتيجة السنة المالية - خسارة	88
187785186	المجموع العام		187785186	24837705	212622891	المجموع العام	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثالثا: الجدول رقم(05): يبين الميزانية الختامية المقارنة بين 2009 و 2010 الوحدة : دينار جزائري

2010	2009	الخصوم	ر.ح	2010	2009	الأصول	ر.ح
55000000	55000000	الاموال الخاصة				الاستثمارات	
		رأسمال الشركة	10	331447	497170	مصاريف اعدادية	20
		أموال شخصية	11			القيم المعنوية	21
		علوات متعلقة برأسمال الشركة	12	990000	990000	الأراضي	22
		الاحتياطيات	13	40702172	44360462	تجهيزات الانتاج	24
		فرق اعادة التقييم	15			تجهيزات اجتماعية	25
		الاموال الخاصة الاخرى	16			استثمارات قيد التنفيذ	28
885168	(1333321)	نتائج قيد التخصيص	18				
		مؤونات الخسائر والتكاليف	19				
56180223	53666679	المجموعة 1		42023619	45847632	المجموعة 2	
21012958	21012960	الديون الدائنة				المخزونات	
12542989	9363553	ديون الاستثمارات	52	14301121	9401643	البضائع	30
38474		ديون المخزونات	53	13347713	10185113	مواد ولوازم	31
68166798	68192221	مبالغ محتفظ بها في الحساب	54	1906816	3133881	منتجات نصف مصنعة	33
		ديون تجاه الشركاء	55			منتجات واشغال قيد التنفيذ	34
		والشريكات الحليفة		18114753	16452875	منتجات منجزة	35
38474		ديون الاستغلال	56			فضلات ومهملات	36
27773645	29259575	تسبيقات تجارية	57			مخزونات لدى الغير	37
		ديون مالية	58				
		حسابات الاصول الدائنة	50				

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روايال مونديال بالوادي

129534864	127828309	المجموعة 5		47670403	39173511	المجموعة 3	
						الذمم	
						حقوق الاستثمارات	42
				2027587	2027587	حقوق على المخزونات	43
						حقوق على الشركاء والشركات	44
						الحليفة	
						تسبيقات الحساب	45
				55020933	56481513	تسبيقات الاستغلال	46
				30584609	23601743	حقوق على الزبائن	47
				6209388	12729531	أموال جاهزة	48
				4248647	4147015	حسابات الخصوم المدينة	40
2070099	2513544	نتيجة السنة أرباح		98091164	98987389	المجموعة 4	
						نتيجة السنة المالية	
187785186	184008532	المجموع العام		187785186	184008532	المجموع العام	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني

الجدول رقم (06): يبين جدول حسابات النتائج المقارن بين 2009 و 2010 الوحدة : دينار جزائري

2010		2009		البيان	ر.ح
دائن	مدين	دائن	مدين		
				مبيعات البضائع	70
				بضائع مستهلكة	60
				الهامش الاجمالي	80
				الهامش الاجمالي	80
36693368		43399463		انتاج مباع	71
1054048		2480816		انتاج مخزن	72
				انتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	73
				أداءات مقدمة	74
				تحول تكاليف النتائج	75
	19515887		27184067	مواد ولوازم مستهلكة	61
	3496503		1496224	خدمات	62
14735026		17199988		القيمة المضافة	81
14735026		17199988		القيمة المضافة	81
				نواتج متنوعة	77
				تحويل تكاليف الاستغلال	78
	8733335		8877948	مصاريف المستخدمين	63

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روايال موندريال بالوادي

64	الضرائب والرسوم	44092		25095	
65	مصاريف مالية	51280		37224	
66	مصاريف متنوعة	438651		137129	
68	مصاريف الاهتلاكات والمؤنات	3658290		3658290	
83	نتيجة الاستغلال		4129727		2143953
79	نواتج خارج الاستغلال		77237		162760
69	تكاليف خارج الاستغلال	1693420		236614	
84	نتيجة خارج الاستغلال	1616183		73854	
83	نتيجة الاستغلال		4129727		2143953
84	نتيجة خارج الاستغلال	1616183		73854	
880	النتيجة الاجمالية للسنة المالية		2513544		2070099
889	ضرائب على الارباح			517525	
88	نتيجة السنة المالية		2513544		1552574

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المبحث الثالث: تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

الميزانية الختامية في 2010/12/31 حسب SCF (النظام المحاسبي المالي)

الوحدة : دينار جزائري

أولا : الجدول رقم (07): يبين جانب الأصول

2009	2010			ملاحظة	الأصول
	صافي	الإهلاكات أو المؤنات	الإجمالي		
					أصول غير جارية
					فارق بين الاقضاء - المنتج الإيجابي أو السلبي
497170	331447		331447		تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
990000	990000		990000		أراضي
					مباني
44360462	40702172	24340537	65042709		تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
					تثبيتات جاري انجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة روايال موندريال بالوادي

					سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصول
45847632	41033619	24340537	66364156		مجموع الأصول غير الجارية
39173511	47670403				أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
23601743	30584609		30584609		
62656115	61297167		61297167		
12729531	6209388		6209388		الخزينة
138160900	145761567		145761567		مجموع الأصول الجارية
184008532	186795186	24340537	212125723		المجموع العام للأصول

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثانيا : الجدول رقم (08): يبين جانب الخصوم الوحدة : دينار جزائري

2009	2010	ملاحظة	الخصوم
55000000	55000000		رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية - (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
2070099 (1333321)	2513544 885168		
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
55736778	58693767		المجموع 1

21012960	21012958		الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
21012960	21012958		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
9363553	12542989		الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى
97451796	95978917		
			خزينة الخصوم
106815349	108521906		مجموع الخصوم الجارية (3)
183565087	188228631		مجموع عام للخصوم

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

• توضيحات

لانتقال من قوائم مالية معدة وفق المخطط المحاسبي الوطني إلى قوائم مالية معدة وفق النظام المحاسبي المالي لا بد من إجراء عدة تغييرات من حيث المصطلحات والمجموعة والترتيب والقيمة وذلك بتطبيق ما جاء في التعليم الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

1 - الأصول

1 - 1 - تشييتات معنوية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن التشييتات المعنوية تشمل حساب 208 الذي يقابله في المخطط المحاسبي الوطني حساب 20 وحسب ميزانية المؤسسة فإنه يساوي 331447 دج.

1 - 2 - الأراضي

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأراضي تعتبر مكون من مكونات الأصول الثابتة توضع في الحساب رقم 211 الذي يقابله حسب المخطط المحاسبي الوطني الحساب 22. وحسب ميزانية المؤسسة فإن قيمة الأراضي تساوي 990000 دج.

1 - 3 - تثبيطات عينة أخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن التثبيطات العينة الأخرى تشمل الحساب 218 الذي يقابله حسب المخطط الوطني المحاسبي حساب 24 وحسب ميزانية المؤسسة يساوي 40702172 دج.

1 - 4 - مجموع المخزونات

حسب النظام المحاسبي المالي فإن مجموع المخزونات يمثل الحسابات من 30 إلى 39 والذي تقابله نفس الحسابات السابقة في المخطط الوطني المحاسبي وبالتالي فإن قيمة المخزونات تبقى نفسها 47670403 دج لا تتغير هذه القيمة من النظام القديم إلى النظام الجديد إلا إذا تغير سعر الصرف بالنسبة لمخزون المادة الأولية.

1 - 5 - الزبائن

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الزبائن توضع في الحساب 41 الذي يقابله الحساب 47 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وحسب ميزانية المؤسسة يساوي 30584609 دج.

1 - 6 - المدينون الآخرون

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المدينون الآخرون يشمل على الحسابات التالية 409 و 42 و 43 و 44 و 45 و 46 باستثناء 444 و 448 والذي تقابله الحسابات 40 و 43 و 46 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وبالتالي فإن قيمة المدينون الآخرون كما هي في الجدول.

الجدول رقم (09): يبين قيمة المدينون الآخرون الوحدة : دينار جزائري

رقم	اسم الحساب	المبلغ
43	حقوق على المخزونات	2027587
46	تسبيقات الاستغلال	55020933
40	حسابات الخصوم المدينة	4248647
	المجموع	61297167

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

1- 7 - أموال الخزينة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن أموال الخزينة تمثل الحساب 519 وغيرها من المدينين والذي يقابله الحساب 48 حسب المخطط الوطني المحاسبي وتبلغ قيمة أموال الخزينة لدى المؤسسة 6209388 دج.

2 - الخصوم

2 - 1 - رأس المال الصادر

حسب النظام المحاسبي المالي فإن رأس المال الصادر يتمثل في الحسابين 101 و 108 والذي تقابله الحسابات 101 و 102 و 103 حسب المخطط الوطني المحاسبي ومنه فإن قيمة رأس المال الصادر تبقى كما هي 55000000 دج.

2 - 2 - النتيجة الصافية

تمثل النتيجة الصافية الحساب رقم 12 حسب النظام المحاسبي المالي والذي يقابله حساب النتيجة الصافية 880 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وبالتالي فإن النتيجة الصافية تساوي 2513544 دج.

2 - 3 - رؤوس الأموال الخاصة الأخرى

تمثل رؤوس الأموال الخاصة الحساب رقم 11 حسب النظام المحاسبي المالي الذي يقابله الحساب 18 حسب المخطط الوطني المحاسبي وتبلغ قيمته 885168 دج.

2 - 4 - القروض والديون المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحسابين 16 و 17 الذي تقابله الحسابات 201 و 520 و 521 و 523 و 525 و 529 حسب المخطط الوطني المحاسبي، وحسب ميزانية المؤسسة فإن الحساب 52 يساوي 21012958 دج

2 - 5 - الموردون والحسابات الملحقه

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الموردون والحسابات الملحقه يمثل الحساب 40 والذي تقابله الحسابات 522 و 530 و 538 و 562 و 583 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وحسب ميزانية المؤسسة فإن الحساب 53 يساوي 12542989 دج.

2 - 6 - الديون الأخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الديون الأخرى تمثل الحسابات 419 و 409 و 42 و 43 و 44 و 45 و 46 باستثناء الحسابين 444 و 447 والذي يقابله الحسابات 526 و 570 و 577 و 540 و 545 و 546 و 551 و 555 و 563 و 566 و 568 و 578 و 579 و 558 و 556 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وحسب ميزانية المؤسسة فإن الحساب 55 و 56 يساوي 95978917 دج.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

أولا : جدول رقم (10): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) 2010/12/31

2009	2010	ملاحظة	
43399463	36693368		رقم الأعمال
28680291	23012390		كلفة المبيعات
14719172	13680978		هامش الربح الإجمالي
2558053	1216808		منتجات أخرى عملية
3876010	3394001		التكاليف التجارية
6329879	5735775		الأعباء الإدارية
4506513	3660687		أعباء أخرى عملية
2564824	2107323		النتيجة العملية
51280	37224		تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)
			منتوجات مالية
			الأعباء المالية
2513544	2070099		النتيجة العادية قبل الضريبة
	517525		الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتوجات غير عادية
2513544	1552574		النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثانيا: جدول رقم (11): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) 2010/12/31

2009	2010	ملاحظة	
43399463 2480816	36693368 1054048		رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
45880279	37747416		1 - إنتاج السنة المالية
27184067 1496224	19515887 3496503		المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
28680291	23012390		2 - استهلاك السنة المالية
17199988	14735026		3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
8877948 44092	8733335 25095		أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشاهدة
8277948	5976596		4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
51280 3658290	37224 3658290		المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
4568378	2281082		5 - النتيجة العملية
438651	137129		المنتجات المالية الأعباء المالية
438651	137129		6 - النتيجة المالية
4129727	2143953		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
	517525		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
4129727	1626428		8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بياها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بياها)
(1616183)	(73854)		9 - النتيجة غير العادية
2513544	1552574		10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية

2513544	1552574		11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
2513544	1552574		حصة المجموع (1)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

• توضيحات

1 - جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

- تعديل الأعباء من أعباء حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى أعباء حسب وظيفتها وذلك باعتماد على الوثائق المحاسبية وميزان المراجعة بالإضافة إلى المساعدات المقدمة من طرف الإدارة.

تحويل الأعباء من أعباء حسب PCN إلى أعباء حسب وظيفتها سنة 2009

جدول رقم (12): يبين تحويل الأعباء حسب وظيفتها لسنة 2009. الوحدة : دينار جزائري

البيان	المبالغ	أعباء التوزيع	الأعباء الإدارية	أعباء أخرى عملية
أجور عمال	8877948	2219487	4438974	2219487
ضرائب ورسوم	44092	11023	19400	13669
مصاريف متنوعة	438651	175460	153528	109663
حصص اهلاكات	3658290	1097487	1243819	1316984
تكاليف خارج استغلال	1693420	372552	474158	846710
المجموع	14712401	3876010	6329879	4506513

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

تحويل الأعباء من أعباء حسب PCN إلى أعباء حسب وظيفتها سنة 2010

جدول رقم (13): يبين تحويل الأعباء حسب وظيفتها لسنة 2010. الوحدة : دينار جزائري

البيان	المبالغ	أعباء التوزيع	الأعباء الإدارية	أعباء أخرى عملية
أجور عمال	8733335	2183334	4366668	2183334
ضرائب ورسوم	25095	6274	11042	7779
مصاريف متنوعة	137129	54852	47995	34282
حصص اهلاكات	3658290	1097487	1243819	1316984
تكاليف خارج استغلال	236614	52055	66252	118307
المجموع	12790463	3394001	5735775	3660687

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2 - جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

- إن طبيعة المؤسسة هي شركة ذات مسؤولية محدودة وبالتالي فهي ليست شركة مساهمة، ورأس مالها عبارة عن مجموعة من الحصص وليست أسهم ، ولهذا لا نجد حقوق الأقلية و المقصود بحصة المجمع حصة المؤسسة.
- المبيعات والمنتجات الملحقة يمثل الحساب رقم 71 ويساوي 36693368 دج.
- تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع يمثل الحساب رقم 72 ويساوي 1054048 دج.
- المشتريات المستهلكة يمثل الحساب رقم 61 ويساوي 19515887 دج.
- الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى يمثل الحساب رقم 62 ويساوي 3496503 دج.
- أعباء المستخدمين: حسب النظام المحاسبي المالي فإن أعباء المستخدمين تبقى كما هي في المخطط الوطني من حيث رقم الحساب والقيمة والتي تبلغ 8733335 دج.
- الضرائب والرسوم: تبقى الضرائب والرسوم بنفس القيمة والاسم كما هو في المخطط الوطني المحاسبي وتمثل الحساب رقم 64 وقيمتها تساوي 25095 دج.
- المنتوجات العملية الأخرى: حسب النظام المحاسبي المالي فإن المنتوجات العملية الأخرى تمثل الحساب 75 والذي تقابله الحسابات 75 و 78 و 79 حسب المخطط الوطني المحاسبي وتساوي 162760 دج.
- الأعباء العملية الأخرى يمثل الحساب رقم 65 ويساوي 37224 دج.
- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: يمثل هذا البند الحساب 68 حسب النظام المحاسبي المالي وهو نفس الحساب في المخطط الوطني المحاسبي وبالتالي فإن قيمة هذه المخصصات تبقى نفسها 3658290 دج.
- الأعباء المالية تمثل الحساب رقم 66 وتساوي 137129 دج.
- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية تبلغ قيمتها 517525 دج.

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (14): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) 2010/12/31

2010	ملاحظة	
54085723 42701693 37224 517525		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
10829281		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
162760		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
10666521		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
180421		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
180421		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
1589635 18956720		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
(17367085)		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
6520143		تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
12729531		أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية
6209388		أموال الخزينة و معادلتها عند إقفال السنة المالية
6520143		تغير أموال الخزينة خلال الفترة
		المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (15): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) 2010/12/31

2010	ملاحظة	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
2143953		صافي نتيجة السنة المالية
		تصحيحات من أجل :
3824013		- الاهتلاكات والأرصدة
3181800		- تغير الضرائب المؤجلة
(5623918)		- تغير المخزونات
(1706557)		- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى
(517525)		- تغير الموردين والديون الأخرى
867863		- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
10666521		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
180421		مسحوبات عن اقتناء تسيّبات
		تخصيلات التنازل عن تسيّبات
		تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
180421		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
1589635		الحصص المدفوعة للمساهمين
		زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)
(18956720)		إصدار قروض
		تسديد قروض
(17367085)		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
(6520143)		تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
12729531		أموال الخزينة عند الافتتاح
6209388		أموال الخزينة عند الاقفال
6520143		تغير أموال الخزينة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

• توضيحات

1 - جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة استنادا على المعلومات المتوفرة في الميزانية، بالإضافة لمعطيات أخرى تستخرج من دفاتر المؤسسة والخاصة بحركة الحسابات خلال الفترة المحصورة بين 2010/01/01 و2010/12/31.

التحصيلات النقدية من الزبائن : فيتم حسابها كما يلي : الوحدة : دينار جزائري

جدول رقم (16): يبين التحصيلات النقدية من الزبائن.

البيان	المبالغ الوسيطة	المبالغ
مبيعات (من قائمة حسابات النتائج)		36693368
يخصم الزيادة في قيمة الزبائن		(17392355)
رصيد الزبائن في نهاية المدة	6209388	
رصيد الزبائن في بداية المدة	23601743	
متحصلات نقدية من الزبائن		54085723

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

أما المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين : وتمثل صافي قيمة المشتريات + الزيادة في رصيد الدائنين أو النقص في رصيد الدائنين.

- الزيادة في رصيد المخزون يساوي $47670403 - 39173511 = 8496892$ دج.
- الزيادة في رصيد الدائنين وأوراق الدفع يساوي $9363553 - 12542989 = 3179436$ دج.
- ومن خلال وثائق المؤسسة وجدنا أن صافي تكلفة المبيعات بقيمة 37384237 دج.
- المدفوعات النقدية للموردين $= 3179436 - 8496892 + 37384237 = 42701693$.
- الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة: تمثل مصروف فوائد الفترة + النقص في رصيد الفوائد المدينة المستحقة أو - الزيادة في رصيد الفوائد المستحقة وتساوي 37224 دج.
- الضرائب عن النتائج المدفوعة تساوي 517525 دج.
- تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية 162760 دج.
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تساوي 867863 دج.

2 - جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

- صافي نتيجة السنة المالية تستخرج من قائمة حسابات النتائج وتساوي 2143953 دج.
- الاهتلاكات والأرصدة يساوي $3658290 + 165723 = 3824013$ دج.
- تغير المخزونات: رصيد المخزون في نهاية المدة - رصيد المخزون في بداية المدة ويساوي 5623918.
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى: رصيد الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى في بداية المدة - رصيد الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى في نهاية المدة ويساوي 1706557 دج.
- تغير الموردين والديون الأخرى: رصيد الموردين والديون الأخرى في بداية المدة - رصيد الموردين والديون الأخرى في نهاية المدة ويساوي 517525 دج.
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تساوي 867863 دج.
- تحصيلات التنازل عن تثبيات يساوي 180421 دج.
- زيادة رأس المال النقدي تساوي 1589635 دج.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة ، نستنتج ان التغيرات المتتالية في الإقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى إقتصادياتها ، و الجزائر كغيرها من هذه الدول قد باشرت في إصلاحات إقتصادية ، فقد ألزمت مختلف مؤسساتها بتطبيق النظام المحاسبي المالي ، و المؤسسة محل الدراسة كغيرها من المؤسسات فقد سارعت إلى العمل بهذا النظام بحيث عملت على أن تخلق توافق بين ما جاء به النظام و ما كانت تعمل به في إطار المخطط المحاسبي الوطني ، فنجد أن المعلومات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر أكثر وضوحا لأنه منسجم ويتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، فحاولنا في هذا الفصل إبراز أهم الاختلافات التي طرأت على الميزانية و جدول حسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة.

خاتمة عامة

حاولت من خلال تناولي لموضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية " دراسة حالة رويال مونديال بالوادي " معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة .وانطلاقا من الفرضيات الأساسية.

إن تطبيق الجزائر لسياسة الاقتصاد الموجه، جعل المعنيين بأمور المالية في البلاد يقومون بتصميم المخطط المحاسبي الوطني، إلا ان هيكله ومضمون هذا الأخير لم يكن في خدمة احتياجات المستثمرين الأجانب الذين يسعون إلى اتخاذ قرارات سليمة عند الخوض في عملية الاستثمار.

ومع التوجه نحو الانفتاح الاقتصادي وتبني اقتصاد السوق في الجزائر ظهرت ضرورة خلق محيط خصص يتأقلم مع متطلبات الأسواق الدولية والمنافسة لجلب المستثمرين الأجانب، وكخطوة أساسية لتوفير مرجع محاسبي ملائم من شأنه أن يولد لديهم تحفيزات للمبادرة على الاستثمار .ومن هذا المنطلق فإن تصميم مرجع محاسبي جديد يعتمد على أسس ومبادئ المرجع الدولي أصبح حتمية لا مفر منها.

ولقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن التقييم والتسجيل المحاسبي، وهو ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة والنظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيق بالنظام المحاسبي، بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة وتعليمها، وهو ما يجعل من الضروري العمل على تكييف البيئة التي تشمل هذه الجوانب مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، حتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا، وما لذلك من أهمية في تحقيق توافق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

ولقد أصبح من الممكن تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الجزائرية وتطبيقها أمر ممكن، يتطلب فقط التحضير الجيد وتوفير الوسائل الضرورية لتسهيل عملية الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وتوضيح كيف ستكون عليه القوائم المالية من خلال تناول أهم عنصر في هذا النظام المحاسبي المالي ألا وهو التقييم مبينا مختلف القواعد العامة والخاصة والتسجيل المحاسبي، مما يسمح للجزائر من تحسين صورة مؤسساتها على المستوى العالمي وما يترتب عنه من جلب المستثمر الأجنبي.

من خلال الفصول الثلاثة لهذه الدراسة وانطلاقاً من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

• نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي :

- **الفرضية الأولى :** التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر نتيجة لتطور المحاسبة .فقد تحققت، وذلك من خلال تطور المحاسبة عبر الزمن حتى ظهور المعايير المحاسبية الدولية .ومن ذلك تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي من خلال المعايير المحاسبية الدولية.
- **الفرضية الثانية :** المتعلقة بطبيعة المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق، فقد تحققت أيضاً فمن خلال الدراسة السابق توصلنا إلى ضرورة تغيير هذا المخطط الذي أصبح لا يفي بمتطلبات واحتياجات المؤسسات المحلية منها والأجنبية، نتيجة القصور الذي يعاني منه في مختلف جوانبه .ابتداء من المبادئ التي يقوم عليها ووصولاً إلى القوائم المالية التي يقدمها، مروراً بإطاره الهيكلي والمصطلحات وقواعد التقييم والتسجيل التي يفترضها .وذلك ما تم بالفعل، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف توفيق وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبية الدولية
- **الفرضية الثالثة :** المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية. فقد تحققت أيضاً، فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المحاسبية والمالية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأكثر شفافية.
- **الفرضية الرابعة :** التي تنص على دور المعايير المحاسبية الدولية هو تحسين أداء المؤسسات وذلك من خلال محتوى قوائمها المالية المستمد من هذه المعايير. فقد تحققت أيضاً، فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يحسن من أداء المؤسسات ويضمن لهم مخرجات تتصف بالمصداقية والإمام بجميع الجوانب وتلبي رغبات الشركاء.

• نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة نستخلص النتائج التالية :

- أصبحت المعلومات المحاسبية التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع احتياجات مختلف مستعمليها وأصبح لا يشكل إطارا لتوحيد المعلومات المحاسبية.
- إن أعمال الإصلاح المحاسبي الذي قامت بها الجزائر كان من بين الإصلاحات الإقتصادية الناتجة عن التغيير الاقتصادي الذي عرفته الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق.
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على خدمة المستثمرين، وإعطاء نظرة اقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة تسمح لها باتخاذ القرارات.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية يسمح للمؤسسات الجزائرية بالدخول إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.
- إن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومات المالية.

• التوصيات

من خلال هذه الدراسة نلخص التوصيات فيما يلي:

- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظامها المحاسبي خاصة المعلوماتية مع ما تستلزمه معايير المحاسبة الدولية خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وكذا طرق الإفصاح وتقييم القوائم المالية؛
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، ولانضمام إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية؛
- الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؛

- على المؤسسات تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية؛
- منح فرص أكثر ومجال تدخل أوسع للخبراء المحاسبين الجزائريين في عملية وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية.

● آفاق الدراسة

بعد دراستنا لهذا الموضوع، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية (الجزائرية) وفق معايير المحاسبة الدولية، تبين انه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة ب:

- تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.
- مدى تكييف القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية.
- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية.

تم بحمد الله

والله ولي التوفيق

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع :

أولا : الكتب العربية

- 1 - أحمد بوراس وهدى كرماني، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية الدولية، جامعة عنابة، 21- 22 نوفمبر 2002.
 - 2 - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسيات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
 - 3 - أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2008.
 - 4 - أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2005.
 - 5 - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، جانفي 2010.
 - 6 - حسين قاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط 1، عمان، 2008.
 - 7 - حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، ط1، 1995.
 - 8 - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
 - 9 - شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
 - 10 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية **IAS / IFRS** ، ج 2 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.
 - 11 - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية للنشر،
 - 12 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، ج 1، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
- لإسكندرية، مصر، 2006.

- 13- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل وفقا لأحدث الإصدارات و التعديلات في معايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و البريطانية و العربية و المصرية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000.
- 14- محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين شمس، مصر، 2005.
- 15 - محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الأردن، ط1، 2005.
- 16 - محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 17 - محمد عبد الحميد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، درا التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ط1، 2014.

ثانيا : الكتب الأجنبية

- 1 – Bergeret J. La personnalité normal et palhologique, les structures mentales, le caractère, les symptomes, 2eme édition, DUNOD, paris, 1995.
- 2 - C.Maillet et A. de Maih, Normes comptables Internationales, editions BERTI, Alger, 2007.
- 3 – Grégory Heen, philipe Aamzo, la noruralisation comptable internationale, Rerie d'economie financière, N° 73.
- 4 - saheb bachaga, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher, Dar elhoda ,Alger, 2003.

ثالثا : المذكرات

- 1 – مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 2 - عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية ، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.

- 3 - عبد الكريم شناي ، " تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية " ، رسالة ماجستير ، فرع علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة باتنة ، 2009.
- 4 - قوادي محمد ، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة البليدة ، 2010.
- 5 - حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2007 - 2008.
- 6- شعيب شنوف ، المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ، حالة بريتش بئر وليوم ، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2007.

رابعاً : المجالات

- 1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون رقم 7 - 11 ، العدد 7 ، المؤرخ في 15 ذو القعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007 ، و المتضمن النظام المحاسبي المالي .
- 2 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها ، ومدونة الحسابات ، المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25 - 3 - 2009 .
- 3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، المتضمن "تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة لغرض مسك محاسبة مالية مبسطة " العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25 - 3 - 2009 .
- 4 - توفيق محمد شريف ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 05 ، الرياض ، سبتمبر 1987 .

خامساً : الملتقيات

- 1 - مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي ، ملتقى حول " النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS ، جامعة البليدة ، 2010/14/13 .

قائمة الملاحق

الملحق رقم : حسابات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي		المخطط المحاسبي الوطني	
1	الصف 1: الأموال الخاصة	1	الصف 1: الأموال الخاصة
رأس المال الصادر (رأسمال الشركة أو أموال الاستغلال)	101	10	صندوق الشركة
		100	مساهمات الدولة
		101	مساهمات الجماعات المحلية
		102	مساهمات المؤسسات العمومية
		103	مساهمات الشركات الخاصة
		104	مساهمات الأفراد
		11	الصندوق الشخصي
		110	أموال الاستغلال
حساب المستقل	108	119	حساب المستقل
العداوات المرتبطة برأس مال الشركة	103	12	عداوات المساهمات
الاحتياطات	106	13	الاحتياطات
		130	الاحتياطات القانونية
		131	الاحتياطات المنظمة
		132	الاحتياطات القانون الأساسية
		133	الاحتياطات التعاقدية
		134	الاحتياطات الاختيارية
		14	إعانات الاستثمارات
إعانات التجهيز	131	141	إعانات الاستثمارات المستلمة
إعانات أخرى للاستثمار	132	147	إعانات مسجلة على متوجات استثنائية
فارق إعادة التقييم	105	15	فارق إعادة التقييم
فارق التقييم	104	152	فارق مضاف إلى النتيجة
فارق المعادلة	107		
حسابات ارتباط المؤسسات وشركات المساهمة	18	17	ارتباط ما بين الوحدات
حسابات الارتباط بين المؤسسات	181		
حسابات الارتباط بين شركات المساهمة	188		
نتيجة السنة المالية	12	18	نتائج قيد التخصيص

180	الترحيل من جديد	11	الترحيل من جديد
19	مؤونات للخسائر والتكاليف	15	المؤونات للأعباء-المُخصوم غير الجارية
190	مؤونات للخسائر المجمعة	153	المؤونات للمعاشات والالتزامات الماثلة
		155	المؤونات للضرائب
		156	المؤونات لتجديد الشبكات (الامتياز)
		158	المؤونات الأخرى للأعباء - المُخصوم غير الجارية
2	الصف 2: الاستثمارات	2	الصف 2: حسابات الأصول الثابتة
20	مصاريف إعدادية	6	حسابات الأعباء (التحميل حسب الطبيعة)
200	مصاريف متعلقة بعقد الشركة	62	الخدمات الخارجية الأخرى
		64	الضرائب والرسوم والتسديدات الماثلة
201	مصاريف القروض	169	علاوات تسديد السنوات
202	مصاريف الاستثمار	2xx	حساب الاستثمار المعني
203	مصاريف التكوين المهني	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		62	الخدمات الخارجية الأخرى
		63	أعباء العاملين
204	مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
		1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
205	مصاريف الدراسات والأبحاث	203	مصاريف التطوير الثابتة
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
208	مصاريف استثنائية	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
21	القيم المعنوية	20	الأصول الثابتة المعنوية
210	التاجر	208	عناصر استثنائية
			فرق الحيازة (Goodwill)
212	حقوق الملكية الصناعية والتجارية	205	تنازلات وحقوق مماثلة، براءات اختراع، التراخيص و العلامات التجارية
		204	برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها
		208	أصول ثابتة معنوية أخرى
22	الأراضي	211	الأراضي

		الأراضي المعدة للبناء و الورش	220
		المقالع والمناجم	224
		الأراضي الأخرى	226
الأصول الثابتة المادية	21	تجهيزات الإنتاج	24
بنيات	213	المباني	240
مشتات فنية	215	مشتات مركبة	242
		المشتات الأساسية الهيكلية	241
		معدات وأدوات	243
أصول ثابتة مادية أخرى	218	معدات النقل	244
		تجهيزات المكاتب	245
		مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع	246
تربيات وغبينات على الأراضي للتنازل	222	غبينات وتركيبات	247
أصول ثابتة مادية أخرى	218	تجهيزات اجتماعية	25
بنيات	213	مباني اجتماعية	250
		معدات	251
أصول ثابتة مادية أخرى	218	أثاث وتجهيز منزلي	252
		غبينات	257
أصول ثابتة قيد الإنجاز	23		
أصول ثابتة مادية قيد الإنجاز	232	استثمارات قيد التقيد	28
أصول ثابتة معنوية قيد الإنجاز	237		
اهلاك الأصول الثابتة	28	اهلاك الاستثمارات	
اهلاك الاستثمارات المعنوية	280		29
اهلاك الاستثمارات المادية	281		
الصف 3: حسابات المخزونات و المتوجات قيد التقيد	3	الصف 3: المخزونات	3
مخزونات البضائع	30	البضائع	30
مواد أولية ولوازم	31	مواد ولوازم	31

		32	تأمينات أخرى
		321	مواد للاستهلاك
		322	لوازم للاستهلاك
		326	التعبئة و التغليف
33	منتجات نصف مصنعة	351	منتجات وسيطة
		33	إنتاج سلع قيد الانجاز
		331	منتجات قيد الانجاز
		335	أشغال قيد الانجاز
34	منتجات وأشغال قيد التقبذ	34	إنتاج خدمات قيد الانجاز
		341	دراسات قيد الانجاز
		345	أداء خدمات قيد الانجاز
35	منتجات تامة	355	منتجات تامة
36	فضلات ومهملات	358	بقايا المنتجات أو مواد للاسترجاع (فضلات، مهملات)
37	مخزونات بالخارج	37	مخزونات بالخارج (في الطريق، في المخازن أو في الإيداع)
38	المشتريات	38	مشتريات مخزنة
		39	خسائر في القبعة على المخزونات وما هو قيد الانجاز
		390	خسائر في القبعة على مخزونات البضائع
		391	خسائر في القبعة على المواد الأولية واللوازم
		392	خسائر في القبعة على التأمينات الأخرى
		393	خسائر في القبعة عل إنتاج السلع قيد الانجاز
		394	خسائر في القبعة على إنتاج الخدمات قيد الانجاز
		395	خسائر في القبعة للنتجات المخزنة
		397	خسائر في القبعة للمخزونات بالخارج
4	الصف 4: الحقوق	4	الصف 4: حسابات الغير
40	حسابات الخصوم المدينة	467	حسابات أخرى مدينة ودائنة
42	حقوق الاستثمارات	26	مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات
		261	سندات الفروع
421	سندات المساهمة	262	سندات مساهمة أخرى

265	سندات مساهمة مقومة بالتبادل (المؤسسات الشريكة)		
271	قيم ثابتة ما عدا سندات نشاط المحافظ	422	سندات التجهيز
272	قيم ثابتة تمثل حق (سندات، أدون)		
273	قيم ثابتة لنشاط المحافظ		
50	قيم مقولة للتوظيف	423	سندات التوظيف
501	الحصة في مؤسسات مرتبطة		
503	أسهم أخرى أو سندات تعط الحق في الملكية		
506	سندات، سندات الخزينة، وسندات الصندوق في المدى القصير		
508	قيم مقولة أخرى للتوظيف وحقوق مماثلة		
266	حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع	424	القروض
274	قروض وحقوق على عقد الإيجار التمويلي		
238	تسيقات ودفعات مسددة على طلبات تتعلق بالأسول الثابتة	425	تسيقات و دفعات على الاستثمارات
275	إبداعات وكفالات مدفوعة	426	كفالات مدفوعة
267	حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجمع	429	حقوق الاستثمارات الأخرى
268	حقوق مرتبطة بالشركات المساهمة		
276	حقوق ثابتة أخرى		
		43	حقوق المخزونات
409	الموردون المدينون: دفعات، تسيقات، تخفيضات للتخصيل وحقوق أخرى	430	تسيقات للموردين
275	إبداعات وكفالات مدفوعة	435	إبداعات مدفوعة
468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتخصيل	438	تخفيضات منتظرة
45	المجمع والشركاء	44	حقوق على الشركاء و الشركات الخليفة
451	عمليات المجمع	440	شركاء (مساهمات)
455	شركاء، حسابات جارية	444	حسابات جارية للشركاء والشركات الخليفة
456	شركاء، عمليات على رأس المال	448	حقوق على الشركات الخليفة
458	شركاء، عمليات تمت بالشراكة أو جماعيا	45	تسيقات على الحسابات
		456	ضرائب على دخل القيم المقولة
447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة		

457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	442	الدولة، رسوم وضرائب محصلة على الغير
		445	الدولة، رسوم على رقم الأعمال
46	تسيقات الاستقلال		
463	تسيقات للمستخدمين	425	مستخدمين، دفعات وتسيقات منوحة
464	تسيقات على الضرائب و الرسوم	447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة
468	مصاريف مسجلة مسبقا	486	أعباء مقبذة سلفا
469	نفقات في انتظار التخصيص	47	حسابات انتقالية أو في الانتظار
47	حقوق على الزبائن	41	زبائن وحسابات مرتبطة
470	الزبائن	411	الزبائن
471	الزبائن و اقتطاعات الضمان	416	زبائن مشكوك في تحصيل ديونهم
477	نواتج التحصيل	518	فوائد جارية
478	فوائير للتحرير	418	زبائن - متوجات غير مدفوعة بعد
479	أوراق القبض	413	الزبائن - أوراق للقبض
48	أموال جاهزة		
480	أموال موضوعة عند الموثق	511	قيم للقبض
483	حسابات لدى الخزينة	515	صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
484	حسابات لدى المؤسسات المالية	517	هبات مالية أخرى
485	حسابات بنكية	512	بنوك، حسابات جارية
486	حسابات بريدية	511	قيم للقبض
487	الصندوق	53	الصندوق
488	سلف مستديمة واعتمادات	54	سلف مستديمة مسبقة واعتمادات
		541	سلف مستديمة مسبقة
		542	الاعتمادات
489	تحويلات الأموال	581	تحويلات الأموال
49	مؤونات تدني قيم الحقوق	49	خسائر في القبعة على حسابات الغير
		491	خسائر في القبعة على حسابات الزبائن
		495	خسائر في القبعة على حسابات المجمع وعلى الشركاء
		496	خسائر في القبعة على حسابات المدينون المتنوعون
		481	مؤونات - خصوم جارية
5	الصف 5: الديون	5	الصف 5: الحسابات المالية

50	حسابات الأصول الدائمة	467	حسابات أخرى منية ودائنة
52	ديون الاستثمارات	16	سلفات وديون مماثلة
520	قروض سنية	161	ديون مقابل قبعة السندات المصدرة
		163	ديون سنية أخرى
521	قروض بنكية	164	ديون من مؤسسات الإقراض
522	اعتمادات الاستثمارات	167	ديون على عقد الإيجار التمويلي
523	قروض أخرى	168	سلفات وديون أخرى مماثلة
524	موردون-اقتطاعات الضمان	409	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات، تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى
525	كفالات مقبوضة	165	إيداعات وكفالات مقبوضة
529	ديون الاستثمارات الأخرى	464	ديون على حيازة القيم المقبولة الخاصة بالتوظيف والأدوات المالية المشقة
53	ديون المخزونات	40	موردون وحسابات مرتبطة
530	للموردون	401	موردو السلع والخدمات
		404	موردو الأصول الثابتة
538	فواتير للاستلام	408	موردون، فواتير غير مستلمة
54	مبالغ محققة بما في الحساب		
543	ضرائب على الدخل الإجمالي	444	الدولة، ضرائب على النتائج
545	اقتطاعات اشتراكات الضمان الاجتماعي	441	الدولة و الهيئات العمومية الأخرى، إعانات للاستلام
546	اعراضات على الأجور	427	مستخدمين، اعراضات
547	رسوم مستحقة على المبيعات	445	الدولة، رسوم على رقم الأعمال
55	ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة		
551	مساهمات للتسييد	456	شركاء، عمليات على رأس المال
555	حسابات جارية للشركاء	455	شركاء - حسابات جارية
556	قسائم وحصص أرباح للدفع	457	شركاء، أرباح أسهم للدفع
557	حصص الإدارة للدفع	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل
558	ديون تجاه شركات حليفة	17	ديون مرتبطة بالمساهمات
		171	ديون مرتبطة بمساهمات الجمع
		172	ديون مرتبطة بمساهمات خارج الجمع
		173	ديون مرتبطة بشركات المساهمة

		178	ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات
56	ديون الاستغلال		
563	المستخدمون	42	مستخدمين وحسابات مرتبطة
		421	مستخدمين، أجور مستحقة
		422	أموال الأعمال الاجتماعية
		426	مستخدمين، إيداعات مقبوضة
		428	مستخدمين، أعباء ونواتج للحصول
564	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	444	الدولة، ضرائب على النتائج
568	هبات اجتماعية	43	هبات اجتماعية وحسابات مرتبطة
		431	هبات اجتماعية أ
		432	هبات اجتماعية ب
		438	هبات اجتماعية، أعباء للدفع ونواتج للحصول
57	تسيقات تجارية		
570	تسيقات وسلفات مقبوضة من الزبائن	411	الزبائن
577	تخفيضات للمنع	468	أعباء مختلفة للدفع ونواتج مختلفة للحصول
578	نواتج مسجلة مسبقا	487	نواتج مقبوضة سلفا
579	نواتج في انتظار التخصيص	47	حسابات انتقالية أو في الانتظار
58	ديون مالية		
583	أوراق للدفع	403	موردون، أوراق الدفع
		405	موردو الأصول الثابتة، أوراق الدفع
588	تسيقات بنكية	519	تسيقات بنكية جارية
6	الصنف 6: الأعباء	6	الصنف 6: حسابات الأعباء
60	بضائع مستهلكة	600	مشتريات البضائع المباعة
61	مواد ولوازم مستهلكة	601	المواد الأولية
		602	تموينات أخرى
		603	تغيرات المخزونات
		604	شراء المراسات وأداء الخدمات
		605	مشتريات المعدات، التجهيزات و الأشغال
		607	مشتريات غير مخزنة من المواد و اللوازم
		608	المصاريف الملحقه بالمشتريات

62	خدمات	61	خدمات خارجية
620	نقل	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
621	إيجار وتكاليف إيجارية	613	تأجيرات
622	صيانة وإصلاحات	614	أعباء إيجارية وأعباء الملكية المشتركة
623	تعهد ثانوي	615	الصيانة والتصلبات
624	وثائق	611	تعهد ثانوي عام
625	أجور للغير	618	وثائق ومتروقات
626	الإشهار	621	مستخدمين خارجيين في المؤسسة
627	نقلات واستقبالات	622	أجور الوسطاء وألعاب
628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية	623	إشهار، نشر، علاقات عامة
63	مصاريف المستخدمين	625	نقلات مهمات واستقبالات
630	أجور المستخدمين	626	مصاريف البريد والاتصالات
631	أجور الشركاء	63	أعباء المستخدمين
633	استقادة الأجراء	631	أجور المستخدمين
634	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	634	أجور الشخص المستقل
635	اشراكات اجتماعية	638	أعباء أخرى للمستخدمين
64	الضرائب والرسوم	636	أعباء اجتماعية للشخص المستقل
640	دفع جزائي	636	أعباء اجتماعية أخرى
641	رسوم على النشاط المهني	635	اشراكات في الهيئات الاجتماعية
643	أداءات غير مباشرة	628	اشراكات ومتروقات
644	رسوم خاصة	64	ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة
646	حقوق التسجيل	641	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة على الأجور
647	رسوم جمركية	645	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضرائب على الناتج)
65	مصاريف مالية	66	أعباء مالية
650	فوائد القروض	661	أعباء الفوائد
653	فوائد بنكية		

654	خصومات ممنوحة	609	التخفيضات المحصل عليها من الشراء
		619	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية
		629	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية أخرى
655	مصاريف البنك والتحويل	627	خدمات بنكية وما شابهها
656	مصاريف شراء السندات	608	المصاريف الملحقه بالشتریات
657	عمولة فتح الاعتمادات، الكفالات والضمانات	627	خدمات مالية وما شابهها
658	القبعة الباقية للعناصر المقررة المتنازل عنها	667	خسائر صافية ناتجة من التنازل عن أصول مالية
66	مصاريف متنوعة	668	أعباء مالية أخرى
660	تأمينات	616	علاوات التأمين
668	بدل الحضور	653	أنعاب الحضور
669	مصاريف أخرى متنوعة	67	عناصر استثنائية
68	مخصصات الاهلاكات والمؤونات	68	مخصصات الاهلاكات، المؤونات والخسائر في القبعة
682	مخصصات الاهلاكات	681	مخصصات الاهلاكات، المؤونات والخسائر في القبعة- أصول غير جارية
685	مخصصات المؤونات	685	مخصصات الاهلاكات، المؤونات والخسائر في القبعة- أصول جارية
69	تكاليف خارج الاستغلال	67	عناصر استثنائية (أعباء)
690	إعانات ممنوحة	656	غرارات وعقوبات، إعانات ممنوحة، هبات وتبرعات
692	القبعة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو للخبرة	652	القص في القبعة الناتج عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
693	قبة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
694	حقوق معدومة غير القابلة للتحويل	654	خسائر الحقوق غير القابلة للتحويل
696	تكاليف السنوات المالية السابقة	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري
698	تكاليف استثنائية	657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري
699	مخصصات استثنائية	686	المخصصات المالية للاهلاكات، المؤونات والخسائر في القبعة
7	الصف 7: النواتج	7	الصف 7: حسابات النواتج
70	مبيعات البضائع	707	مبيعات البضائع
71	إنتاج مبيع	701	مبيعات المنتجات التامة

702	مبيعات المنتجات الوسيطة		
703	مبيعات بقايا المنتجات		
704	مبيعات الأشغال		
705	مبيعات الدراسات		
71	إنتاج مخزن أو خارج من المخزن	72	إنتاج مخزون
713	تغير المخزونات الجارية		
714	تغير مخزونات المتوجات		
72	إنتاج القيم الثابتة	73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة
721	إنتاج القيم الثابتة للأصول المعنوية		
722	إنتاج القيم الثابتة للأصول المادية		
706	بيع أدوات الخدمت	74	أدوات مقدمة
لبست نواتج		75	تحويل تكاليف الإنتاج
76	نواتج مالية	76	مدخولات مالية
761	نواتج المساهمات	760	مدخولات على حصة الأرباح
708	نواتج الأنشطة التابعة	761	مدخولات على الحسابات الجارية
		762	مدخولات السلفات ما بين المجموعات
762	مداخل الأصول المالبة	763	مدخولات على الأدوات والسندات المعاللة
767	أرباح صافية من التنازل عن أصول مالية	768	نواتج القيم المقولة للتنازل عنها
75	نواتج تشغيلية أخرى	77	نواتج متنوعة
76	نواتج مالية	770	نواتج مالية
765	فرق التقييم للأصول المالبة-فائض القبعة		
766	أرباح الصرف		
768	نواتج مالية أخرى		
75	نواتج تشغيلية أخرى	779	نواتج مختلفة أخرى
751	إتاوات عن الامتيازات، براءات الاختراع، برمجيات		
709	التخفيضات التجارية الممنوحة		
لبست نواتج		78	تحويل تكاليف الاستغلال
77	عناصر استثنائية (نواتج)	79	نواتج خارج الاستغلال
74	إعانات الاستغلال	790	إعانات مستلمة

إعانات التوازن	741		
إعانات أخرى للاستغلال	748		
حخص إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة	754		
فائض القبعة على خروج الأصول الثابتة غير المالية	752	ناتج الاستثمارات المتنازل عنها	792
هبات محصلة، مداخيل الحقوق المملوكة	756	ناتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها	793
استرجاع خسائر في القبعة والمؤونات	78	استرجاع الحقوق للغة	794
استرجاع الاستغلال لحسابات في القبعة والمؤونات-أصول غير جارية	781		
استرجاع الاستغلال لحسابات في القبعة والمؤونات-أصول جارية	785	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	796
استرجاعات مالية لحسابات القبعة والمؤونات	786		
أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المدير	753		
الحصة من النتيجة عن العمليات التي تتم بالاشتراك	755	ناتج السنوات المالية السابقة	797
ناتج التسيير الجاري الأخرى	758		
ناتج استئانة عن عمليات التسيير	757	ناتج استئانة	798

الملحق رقم (02): نماذج الكشف المالية

28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م					الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28
ميزانية							
السنة المالية المكفلة في							
N - 1 صافي	N صافي	N اكتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل		
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المتزوج الإيجابي أو السلبي تقييدات معنوية تقييدات عينية أراضي مبان تقييدات عينية أخرى تقييدات متنوع امتيازها تقييدات يجري إنجازها تقييدات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبته قروض و أصول مالية أخرى غير جارية خراشيد مؤجلة على الأصل		
					مجموع الأصل غير الجاري		
					أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون القسرات و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول		

ميزانية

السنة المالية المكفلة في

N-1	N	ملاحظة	القصور
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال تم إعداده
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
			قوارق إعادة التقييم
			قارق المعادلة (1)
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			القصور غير الجارية
			قروض و ديون مالية
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			مجموع القصور غير الجارية (2)
			القصور الجارية
			موردون و حسابات ملحقه
			ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة سلبية
			مجموع القصور الجارية (3)
			مجموع هام للقصور

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدمجة

حسابات النتائج

حساب الطبيعة

الفترة من إلى

N + 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المشتريات المستعنة و المشتريات قيد التصنيع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1 - إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب و الرسوم و الدفعات المشابهة
			4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المشتريات العملياتية الأخرى
			الأعباء العملياتية الأخرى
			الخصومات للاهلاكات و المؤنات
			استهلاك عن خسائر القيمة و المؤنات
			5 - النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تقديرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9 - النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الطرقات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			و منها حصة ذوي الأثلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الشكوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من إلى

مثلا

N + 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (معاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التفريعات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية النتيجة الصافية للمستة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم كشوف المالية المدمجة

محتوى فصول الميزانية

ميزانية الأصول

المدة المالية المقتلة في

الأصول المالية	N إجمالي	N اختلافات / أرصدة
الأصول الثابتة (غير الجارية) فارق الشراء (ou goodwill) التقييمات المعنوية التقييمات العينية التقييمات الجارية إنجازها التقييمات المالية السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة المتعقة السندات الأخرى الثابتة القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	207 20 (خارج 207) 21 و 22 (خارج 229) 23 265 26 (خارج 265 و 269) 271 و 272 و 273 274 و 275 و 276	2807 و 2907 280 (خارج 2807) 290 (خارج 2907) 281 و 282 و 291 و 292 293
مجموع الأصول غير الجارية الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد التصنيع الحسابات الدائنة - الاستخدامات المعاملة الزبائن المدينون الآخرون الطراش الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات و أصول مالية جارية أموال الخزينة	30 إلى 38 41 (خارج 419) 409 مدينين [42 و 43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و 46 و 486 و 489] 444 و 445 و 447 مدين 48 50 (خارج 509) 519 و غيرها من المدينين (51 و 59 و 52 و 53 و 54)	39 491 495 و 496 447 و 448 449 و 450 509 51 و 52 و 53 و 54
مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول		

محتوى فصول الميزانية

ميزانية المصنوع

المدة المالية المقتلة في

N	المصنوع
	رؤوس الأموال الخاصة
101 و 108	رأس المال الصادر (أو حصص المستغل)
109	رأس المال غير المطلوب
104 و 106	العلوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)
105	فارق إعادة التقييم
107	فارق المعادلة (1)
12	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترعيل من جديد
	حصة الشركة المدمجة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
	المجموع 1
	المصنوع غير الجاري
16 و 17	القروض و الديون المالية
134 و 155	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجاري
15 (خارج 155) و 131 و 132	المؤنات و المنتجات المدرجة في الصلبيات سلفا
	مجموع المصنوع غير الجاري (2)
	المصنوع الجاري
40 (خارج 409)	الموردون و الحسابات المعلقة
444 و 445 و 447	الضرائب
419 و 509 دائن [42 و 43	الديون الأخرى
و 44 (خارج 444 إلى 447) 45	
و 46 و 48]	
519 و غيرها من الديون 51	خزينة المصنوع
و 52	
	مجموع المصنوع الجاري (3)
	المجموع العام للمصنوع

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

مستوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من إلى

N	
70	المبيعات و المنتوجات الملحقه
72	تغيرات الخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	1 - إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	2 - استهلاك السنة المالية
	3 - القيمة المسافاة للاستغلال (2 - 1)
63	أعباء المستخدمين
64	المصاريف و الرسوم و المدفوعات المماثلة
	4 - إجمالي قايض الاستغلال
75	المنتجات العملياتية الأخرى
65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	المخصصات للاهلاكات و المؤنات و خسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤنات
	5 - النتيجة العملياتية
76	المنتوجات المالية
66	الأعباء المالية
	6 - النتيجة المالية
	7 - النتيجة العادية قبل المصاريف (6 + 5)
695 و 698	المصاريف الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	المصاريف المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيناتها)
67	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيناتها)
	9 - النتيجة غير العادية
	10 - صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات المخضوعة موزع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
	11 - صافي نتيجة المجموع المدمج (1)
	و منها حصة ذوي الأقلية (1)
	حصة المجموع (1)

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

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

السنة المالية N + 1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية
			التمصيلات المقبوضة من عند الزبائن
			المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
			الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة
			المصاريف عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			مباقي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
			المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية
			التمصيلات من عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية
			المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية
			التمصيلات من عمليات التنازل عن تقييدات مالية
			الفوائد التي تم تمصيلها عن التوظيفات المالية
			الخصص و الأنساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			مباقي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التمصيلات في أعقاب إصدار أسهم
			الخصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التمصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى الماثلة
			مباقي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
			تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
			أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية صافي نتيجة السنة المالية تضمينات من أجل : - الإهلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مستويات من اقتناء تقييدات تضمينات التنازل عن تقييدات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الخصم المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال التقدي (المقرضات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الانقضاء تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة

(1) لا يستعمل إلا في تقديم كشوفات المالية المدسجة.

جدول تدوير الأموال الخاصة

ملاحظة	رأس المال الشركة	ملازمة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتائج
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التقييمات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التقييمات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

الملحق رقم (03): ملاحق الكشف المالية

تطور التثبيات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	اتخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيات المعتوية التثبيات العيتية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	اتخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيات معتوية تثبيات عيتية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	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 تثبيات معتوية تثبيات عيتية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومتها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة الستة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات المفتوحة	الخصم المقيوغة	القيمة المحاسبية للمستندات المحتزة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

جدول المؤتات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية الستة المالية	مخصصات الستة المالية	استرجاعات الستة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية الستة المالية
مؤتات خصوم مالية غير جارية. مؤتات للمعاشات والواجبات الماثلة مؤتات للضرائب مؤتات للتزاعات					
المجموع					
مؤتات خصوم مالية جارية. مؤتات للمعاشات والواجبات الماثلة مؤتات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤتات للضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إغلاق السنة المالية

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

الوضعية عند نهاية السنة المالية

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
الصندوق		رأس المال	
البنك (زيادة أو نقصان)		نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان)	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

الوضعية عند نهاية السنة المالية

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
التثبيات		رأس المال	
المخزونات		نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان)	
قروض الاستغلال		المجموع الفرعي	
الصندوق		الاقتراضات	
البنك (زيادة أو نقصان)		ديون الاستغلال	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

حساب التتائج

المبلغ	الفصول
.....	إيرادات البيع أو أدااءات الخدمات
.....	إيرادات النشاطات الأخرى
.....	مجموع إيرادات التتائج
.....	تفقات الشراء
.....	تفقات أخرى على النشاطات
.....	مجموع تفقات الأعباء
.....	الرصيد: (الإيرادات-التفقات) للسنة المالية (i)
.....	تغير قروض الاستغلال $N/N - 1$
.....	تغير الحسابات الدائنة للاستغلال $N/N - 1$
.....	تغير المخزونات $N/N - 1$
.....	تصحيحات تتعلق بالاقتراضات
.....	تصحيحات تتعلق بالتثبيات
.....	نتيجة السنة المالية

تغير الخزينة خلال السنة المالية

المبلغ	الفصول
.....	الخزينة الصافية عند افتتاح السنة المالية
.....	الخزينة الصافية عند قفل السنة المالية
.....	الخزينة : الزيادة (+) أو التقصان (-)
.....	المتاتية من :
.....	- حصص المساهمة الصافية (+) أو السحب
.....	الصافي (-) للمستغل
.....	- الرصيد (الإيرادات - التفقات) السنة المالية (i)
.....	- حركات الخزينة الأخرى خارج النشاطات
.....	الخزينة : الزيادة (+) أو التقصان (-)