الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التّعليم العالي والبحث العلمي

جامعــة الــوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ضمن النظام المحسبي والمالي الجديدscf

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس LMD

تخصص: محاسبة وضرائب

المسار: علوم تسيير

النوع: أكاديمي

ــ إعـداد الطالبات:

- بن علي عبد المؤمن
- معوش بشير
- قماري عبد القادر

ــ إشراف الأستاذ:

- لطيفة بكوش

السنة الجامعية:2014/2013

تمهيد

إن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وتنشيط أسواق المال، أدت إلى الاهتمام المتزايد بوضع قواعد مشتركة منذ بداية الثاني القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، و كانت كل هيئة في كل من الدول تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، و التي ترى أنها تتلاءم و تتماشى مع مفاهيمها المحاسبية.

ومن هنا جاءت فكرة إصدار المعايير المالية والمحاسبية الدولية، نتيجة للطلبات المتعددة والمختلفة عن المعلومات المالية والمحاسبية، والتي فرضتها جملة من المتغيرات الاقتصادية العالمية،كإزاحة العوامل المعرقلة لحركة السلع والخدمات والاستثمارات، لانفتاح أسواق رأس المال والبورصات، على الصعيد العالمي.

لقد أدى ذلك إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يقوم بإصدار المعايير المحاسبية الدولية.

ولقد قسمنا عملنا في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: نشأة وأهمية معايير المحاسبة الدولية

تهتم معايير المحاسبة الدولية بشكل عام بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تأثر عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها[1].

أولا : تعريف معايير المحاسبة الدولية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية، من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم تكن هناك قواعد علمية مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة،كانت هيئة في كل من الدول الصناعية تصنع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، إن بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها سائدا عند المحاسبين ومدقق الحسابات، وهو يشمل كل ما هو متفق عليه في المحاسبة ومقبولا من الشركات والمؤسسات، ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع .

إن محاولات وضع معايير محاسبية المستوى الدولي، بدأت من بداية القرن الحالي، وذلك بعقد المؤتمرات التي كان أولها عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الو.م.الأمريكية برعاية اتحاد جمعية المحاسبين القانونين الأمريكيين قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917م، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول أمكانية توحيد القوانين المحاسبين بين الدول وبين الدول.

يجدر بنا قبل الخوض في دراسة معايير المحاسبية الدولية، أن يلخص بمفهوم المعايير حيث يعود أصل كلمة معيار إلى نورما (Norma) باللاتينية والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة، وتسمح بالقياس الهندسي أما الاصطلاحي، فقد ترادف كلمة نورما (Norma) كمرادف للقاعدة النموذج أو المثال[2].

يستعمل مصطلح المعيار بشكل عام للدلالة على قاعدة، هدف أو نموذج كما يمكن استعماله بشكل خاص، كمفهوم فلسفي في ميادين محددة كصناعة، الزراعية أو مجالات معرفية كالرياضيات، علم النفس وغير ذلك لذلك، فإن التحديد الدقيق له مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها، والمواضيع التي تعالجها[3].

---

[1]- مفيد عد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد scf، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى 2008، الجزائر، ص25.

[2]- وثيقة الكترونية بعنوان: المعايير المحاسبية الدولية النشأة والأهداف، على الخط:-thread-phpwww.shatharat net/vb/shoo،تاريخ الإطلاع 2014/02/22، توقيت الاطلاع:21:25.

[3] - وثيقة الكترونية بعنوان: المعايير المحاسبية الدولية النشأة والأهداف، على الخط:-thread-phpwww.shatharat net/vb/shoo،تاريخ الإطلاع2014/02/22، توقيت الإطلاع21:45.

يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمواصفات، على أنه: "وثيقة أعدة بإجماع مصادق عليه من قبل هيئة معترف بها،تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين"[1].

لقد عرف لبتلتون المعيار "بأنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقا ملائما في ظروف معينة وأساس للتحول عند ما تبرز الظروف ذلك "[2].

من خلال ما سبق يمكن أن تعرف المعايير المحاسبية بأنها:كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، من أجل توحيد المحاسبة على المستوى الدولي بهدف ضمان التجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية، لمختلف المؤسسات وكذلك النتائج المحققة.

وعليه فإن المعايير المحاسبية الدولية، عبارة عن نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات .

ثانيا: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

قامت لجنة معايير المحاسبية الدولية بإصدار معايير لإعداد التقارير المالية(International Financial Reporting ; IFRSStatement)و معايير التفسير(International Accounting Standards ;IAS)وقد تأسست هذه اللجنة سنة 1973م ويعتبر اللورد ببنسون صاحب الرؤية وراء تأسيسها إذ تنبأ بأهمية المحاسبة الدولية حيث باعتباره رئيس لمعهد المحاسبيين القانونيين في انجلترا قاد الخطوات العلمية التي أدت إلى انتشار معايير المحاسبة الدولية حيث كان أول رئيسا للجنة من سنة 1973-1975[3].

لقد قامت اللجنة بإصدار أول مسودة بمشروع معيار سنة 1974، وصدر المعيار في نفس السنة يحمل الرقم واحد موضوعه الإفصاح عن البيانات المحاسبية،وفي سنة 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية، حيث قررت مجموعة محافظي المصرف المركزية، بدول العشر الكبرى ،التعاون مع اللجنة وتمويل مشروعا تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في المصرف فمنذ ذلك الوقت،واللجنة تقوم بإصدار المعايير الدولية والجدول الموالي يبين لنا المعايير الصادرة عنها، حسب التسلسل الزمني[4].

---

[1] بالرقي تدحاني، موقف المنهج المعياري الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، العدد5، جامعة فرحات عباس، سطيف،

[2] بالرقي تدحاني، مرجع سبق ذكره، ص80.

[3] - مقراني أحلام، دباش فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة، مذكرة بعنوان : النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس، التخصص : محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية،جامعة منتوري قسنطينة، دفعة 2011، ص 30

[4] - مقراني أحلام، دباش فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة، نفس المرجع ،أعلاه نفس الصفحة.

الجدول رقم(1-1:) ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية حسب التسلسل الزمني إلى غاية نهاية سنة 2008

المعيار	اسم المعيار	تاريخ أول إصدار	الملاحظات
IAS1	عرض البيانات المالية	1975/01/01	لقد أدخلت على هذا المعيار عدة تعديلات حيث تم تعويضه بغرض القوائم المالية المعدل عام 1997م
IAS2	المخزون	1976/01/01	تمت مرحلة المعيار سنة 1993
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	1979/01/01	-
IAS8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1980/01/01	-
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980/01/01	-
IAS11	عقود الإنشاء	1980/01/01	-
IAS12	ضرائب الدخل	1981/01/01	-
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1983/01/01	-
IAS17	عقود الإيجار	1984/01/01	-
IAS36	انخفاض قيمة الأصول	1999/01/01	-
IAS37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة(الطارئة)	1999/01/01	-
IAS38	الأصول غير الملموسة	1999/01/01	-
IAS39	الأدوات المالية :الاعتراف والقياس	2001/01/01	-
IAS40	الاستثمارات العقارية	2001/01/01	-
IAS41	الزراعية	2003/01/01	-
IFRS1	تبني المعيار الدولية الإعداد التقارير	2004/01/01	-

	المالية لأول مرة		
IFRS2	الدفع على أساس الأسهم	2005/01/01	-
IFRS3	اندماج الأعمال	2005/01/01	-
IFRS4	عقود التأمين	2005/01/01	-
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة	2005/01/01	-
IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2006/01/01	-
IFRS7	الأدوات المالية :الإفصاح	2007/01/01	-
IFRS8	الإفصاح في القطاعات التشغيلية	2007/01/01	-

المصدر: بوهرين فتيحة،فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الدولية الخارجية على المصارف التجارية: دراسة حالة الجزائر،مذكرة رسالة ماجستير، قسم علوم تسيير، المركز الجامعي عباس لغرور- خنشلة ،دفعة 07/06،ص63.

بالإضافة إلى هذه المعايير تقوم لجنة التغييرات التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بتفسير كل غموض والتباس حول تطبيق المعايير السابقة الذكر والجدول الوالي يبين لنا التفسيرات حسب تطورها الز مني.

الجدول رقم (1-2): تطور تغيرات معايير المحاسبة الدولية حسب تسلسلها الزمني إلى غاية سنة 2008

رقم التفسير	ملاحظات
SIC7	وهو متعلق بتفسير المعيار ISA21
SIC10	وهو متعلق بتفسير المعيار ISA20
SIC12	وهو متعلق بتفسير المعيار-IFRS2-IAS32-IAS19-IAS8 SIC-12
SIC13	وهو متعلق بتفسير المعيارISA31
SIC15	وهو متعلق بتفسير المعيارISA1
SIC21	وهو متعلق بتفسير المعيارISA 16-IAS12
SIC25	وهو متعلق بتفسير المعيار ISA25
SIC27	وهو متعلق بتفسير المعيارIFRS 4- IAS1-IAS17-IAS18
SIC29	وهو متعلق بتفسير المعيار ISA1
SIC31	وهو متعلق بتفسير المعيارISA1 8
SIC32	وهو متعلق بتفسير المعيار-IFRS3-IAS1-IAS2- IAS11- IAS16- IAS17-IAS36-IAS38
IFRIC1	وهو متعلق بتفسير المعيار-IAS1-IASR37-IAS36-IAS23 IAS16-IAS8
IFRIC2	وهو متعلق بتفسير المعيارIAS39-IAS32
IFRIC4	وهو متعلق بتفسير المعيارIAS38-IAS17-IAS16-IAS8
IFRIC5	وهو متعلق بتفسير المعيار-IAS27-IAS8-SIC12-IAS39 IAS31-IAS37 AIS28
IFRIC6	وهو متعلق بتفسير المعيارIAS37-IAS8
IFRIC7	وهو متعلق بتفسير المعيارIAS312-IAS29
IFRIC8	وهو متعلق بتفسير المعيارIAS2-IAS8
IFRIC9	وهو متعلق بتفسير المعيارIFRS3- IFRS1- IAS39
IFRIC10	وهو متعلق بتفسير المعيارIFRS3- IFRS1 - IAS39
IFRIC11	وهو متعلق بتفسير المعيارIFRS2-IAS32

المصدر: بوهرين فتيحة، فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الدولية الخارجية على المصارف التجارية: دراسة حالة الجزائر، مذكرة رسالة ماجستير، قسم علوم تسيير، المركز الجامعي عباس لغرور- خنشلة ،دفعة 07/06،ص69.

مما سبق نستنتج أن هناك 30 معيار محاسبي دولي،7معايير لإعداد التقارير مالية. و21تفسيرا والتي يمكننا تقسيمها إلي:[1]

*معايير مشتركة:والتي تتمثل في:

- معايير العرض: ويعدIAS1(عرض القوائم المالية) المعيار الرئيسي لبذي يتناول المتطلبات الاجمالية لعرض القوائم المالية، بما في ذلك الغرض منها وشكلها ومحتواها وهيكلها.

- معايير القياس: والتي تتمثل في:IAS8: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية،IAS10: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، IAS18: الإيراد، IAS31: الحصص في المشاريع المشاركة.

- معايير خاصة بالمعلومات: والتي تتمثل فيIAS14: تقديم التقارير حول القطاعات، IAS24:الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، IAS2: المخزون، IAS33: حصة السهم من الأرباح، IAS34: التقارير المالية المرحلية، IFRS1: تبني المعيار الدولية الإعداد التقارير المالية لأول مرة،

IAS7: قائمة التدفقات النقدية

- معايير خاصة بتوحيد تقارير المنشأة وفروعها: والتي تمثلت في:IAS27: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة، IAS28:المحاسبة والاستثمارات المنشأة،IAS31: الحصص في المشاريع المشاركة.

*معايير خاصة:وتتمثل في:

IAS16: الممتلكات والمصانع والمعدات، وIAS17: عقود الإيجار، IAS19: منافع التقاعد، IAS20:محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، IAS23: تكاليف الاقتراض، IAS32: الادوات المالية: الإفصاح والعرض، IAS36: إنخفاض قيمة الأصول، IAS40: الممتلكات الاستثمارية، IAS38: الأصول غير الملموسة، ISA12: ضرائب الدخل، ISA11: عقود الانشاءات، ISA2: المخزون، IFRS2: الدفع على أساس الأسهم، IFRS3: اندماج الأعمال، IFRS5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة، IFRS7:الأدوات المالية :الإفصاح.

*معايير مهنية:وتتمثل في:

IAS26: المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد، IAS41: الزراعية، IFRS4: عقود التأمين،

[1] - بوهرين فتيحة، فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الدولية الخارجية على المصارف التجارية: دراسة حالة الجزائر، مذكرة رسالة ماجستير، قسم علوم تسيير، المركز الجامعي عباس لغرور- خنشلة ،دفعة 07/06،ص70.

IFRS6:استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.

كما يمكن تقسيمه إلي :

- معايير خاصة يشكل القوائم المالية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل في:

IAS1-IAS7-IFRS8-IAS21-IAS24-IAS2-IFRS1

- معايير خاصة بقائمة الدخل وهي:
IAS8- IAS11- IAS18- IAS20-IAS23-IAS33

- معايير خاصة بالشركات والفروع وعلاقتها بالمنشآت الأخرى وهذه المعايير وهي:
IAS28-IAS22-IAS31-IFRS3 IAS27-

- معايير خاصة بالميزانية:
IAS12- IAS16- IAS17- IAS19- IAS36-IAS37- IAS38-IAS40-IAS2-IAS10
- معايير خاصة بالأدوات المالية وهي:
IFRS7-IAS39-IAS32
- المعايير الخاصة الأخرى:
IAS6- IAS9- IAS13- IAS15- IAS25-IAS30- IAS35- IAS3-IAS4-IAS5

ثالثا :أهمية معايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية قواعد إرشادية يلجأ المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، وهي تهدف إلي تقليص درجة الاختلاف في تغيير أو الممارسة في الحالات والظروف المشابهة،إن لها أهمية كبيرة نذكر منها ما يلي:[1]

- زيادة ثقة المتعاملين في أسواق رؤوس الأموال الدولية، اتجاه القوائم المالية.
- تشجع التبادلات والاستثمارات بين هذه الأسواق، ويرجع ذلك إلى تقليص الاختلافات في الأساليب المحاسبية بين البلدان.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
- مساعدة الشركات المتعددة الجنسيات،في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها،الأمر الذي يساعد على تحديد أسعار التحويل.
- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول ،وهذا راجع إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف.

[1]- مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة، مرجع سبق ذكره، ص30.

رابعا: المبادئ العامة لمعايير المحاسبة الدولية[1]

بتطلب وجود أي نظام محاسبي إطار مفاهيمي خاص به،وهوما كان مفقودا بالمخطط

الوطني المحاسبي لسنة 1975.

فهذا المخطط لا يمكن أن يخدم الأغراض المحاسبية[2]،وهو ما جعل المعلومات المقدمة من المؤسسات الجزائرية لا تعبر بصدق عن واقعها الاقتصادي،و لا تسمح باتخاذ أي قرار (عند تقييم المؤسسات لأجل خوصصتها)، وهذا ما طرح عدة إشكاليات تحيل إلى:

إعادة النظر في المخطط المحاسبي المعتم، وبالتالي رهن مصيرهذه المؤسسات وخدم أغراض

اقتصادية أخرى.

والإصلاحات المحاسبية الجديدة، تعبر بصدق عن رؤية واقعية تشير إليها كلمة نظام.

فالنظام يعبر عن تفاعل بين عدة عناصر فرعية، مادام أنه مقتبس من معايير دولية تسعى لتوحيد

التطبيقات المحاسبية والمالية، وتجعل من المعلومات المقدمة قابلة للمقارنة في الزمان والمكان. كما أن النظام قابل للتعديل وإدماج المتغيرات الجديدة(هنا يجدر الإشارة إلى أن المرجع الدولي لا يعتبر كاملا، فعدة معايير يتم مراجعتها كلما اقتضت الضرورة، ومعايير أخرى يصعب تطبيقها)

وتتضمن المعايير المحاسبية الجديدة ثلاث محاور تم أخذها بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، وهي:

-العمليات التي يتم تسجيلها، والتي لا نراها بالميزانية و لا بجدول حسابات النتائج؛

-الطريقة التي يتم بها قياس عناصر الأصول والخصوم؛

-المعلومات التكميلية بالملحقات (التي تتضمن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة).

خامسا: مكونات معايير المحاسبة الدولية[3]

إن دراسة معايير المحاسبة الدولية يجعلنا نلاحظ الابتعاد عن الذاتية في البحث العلمي لا تصاف بالموضوعية بأن المعيار المحاسبي غالبا ما يحتوي على:

---

[1]- هشام سفيان صلواتشي ؛ أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي؛ الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، بتاريخ 18/17 جانفي 2010، ص12.

[2]- هشام سفيان صلواتشي، مرجع سبق ذكره، ص12.

[3]- مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة، مرجع سبق ذكره، ص36.

- مقدمة المعايير.
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعايير.
- شرح المعيار.
- موضوع المعيار.
- الإفصاح.
- أحكام انتقالية وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها.
- تاريخ بدء سريان المعيار.

المطلب الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

اختلف الباحثون فيما بينهم حول إمكانية تبويب وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية، فمنهم من فضل عدم تبويبها، وفقا لما اختاره من معيار للتصنيف حسبه.

* ففي حين اختار عادل محمد رزق تقسيمها طبقا للمواضيع الرئيسية التي تعرضت لها، إلى أربع مجموعات كالآتي:[1]

- معايير خاصة بالإفصاح المالي.
- معايير خاصة بالقياس والتقييم المحاسبي.
- معايير خاصة بأنشطة متخصصة.
- معايير أخرى.

* غير أن روبيرت أوبيرت (Robert Obert) صنفها بحسب الهدف من إصدارها إلى ثلاث مجموعات بحيث أن كل مجموعة يخضع لها عدد من المعايير المحاسبية الدولية، ولما كانت الدراسات التي تم إعدادها فيما سبق اعتمدت كثيرا على التصنيف الأول،فقد أتأينا إلى أن نتبع التصنيف الثاني حتى يتم تسهيل عملية استخدام هذه المعايير من طرف كل محتاجيها ومطبقيها.

أولا : المعايير التأطيرية:[2]

يشمل هذا الصنف من المعايير كل من:

1-المعايير الخاصة بالتمثيل

تعتبر وظيفة تمثيل من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، والمتعلق أساسا بعرض القوائم المالية، فهذا المعيار المحاسبي الدولي الأول، المعنون باسم "إفصاح عن السياسات المحاسبية" والخامس المسمى "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية"،ولم يصبح المعيار الأول في شكله الجديد ساري المفعول على القوائم المالية إلا في الأول من جويلية عام1998، ولتسهيل عملية تطبيق هذا المعيار قامت لجنة التفسيرات بإصدار:التفسير رقم 08 للجنة الدائمة للتفسيرات والذي عنون بـ تطبيق المعايير المحاسبة الدولية لأول مرة كأس رئيسي للمحاسبة ".

[1] ـ طارق عبد العال حماد: التقارير المالية ،أسس الإعداد والعرض والتحليل. الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، سنة 2000، ص:191

[2] ـ طارق عبد العال حماد: نفس المرجع أعلاه ونفس الصفحة.

ويهدف المعيار(IAS1) إلى الإفصاح عن أسس وقواعد العرض العام للقوائم، حتى يضمن بذلك إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة للفترات السابقة، وكذلك القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، كما يحدد به الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من متطلبات لمحتوى البيانات[1].

إن المعيار المحاسبي الدولي الأول يصف أيضا أدنى التفاصيل الواجب إظهارها بالميزانية، وبجدول حسابات النتائج، ناهيك عن تعريفه لمختلف المقاييس العامة الواجب أن تتصف بها القوائم المالية، كالمحاسبة على أساس الاستحقاق، ثبات العرض، الأهمية النسبية والتجمع ،والتمثيل الصادق، المعلومات المقارنة وغير ذلك، ليختم في الأخير هذا المعيار بتعريف أربع قوائم رئيسية، وتبيان البنية والمحتوى الأدنى لكل قائمة حيث هناك:

- الميزانية مع فرض الفصل بين العناصر طويلة وقصيرة الأجل، وكذلك الفصل بين الأصول والخصوم بما في ذلك التمييز ما إذا كانت كل منها متداولة أو غير متداولة).

- قائمة الدخل (حساب النتيجة) مع وجوب الفصل بين عناصر الاستغلال، والعناصر الخارجة عن الاستغلال.

- جدول التدفقات النقدية (المفصل في المعيار المحاسبي الدولي رقم 07).

- تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية).

2-المعايير الخاصة بالتقييم

تتمحور المعايير المحاسبية الدولية التي تختص بعملية التقييم في أربع معايير هي:[2]

ـ فبالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء، فقد تم إصداره في الأول من جانفي سنة 1997 تحت اسم صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية أما عن تعديله فكانت أول مرة في سنة 1993 حيث أعيد مراجعته في 01 جانفي 2005 وابتداء من2003 تم تغيير عنوان هذا المعيار بحيث أصبح يعرف بـ " السياسات المحاسبية ، تغيرات في التقديرات والأخطاء"[3].

ـ إن معيار(ISA8) يشير إلى كيفية تسجيل نتيجة النشاطات العادية، والبنود غير العادية في قائمة الدخل، كما يعالج أيضا محاسبة الأخطاء، التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية دون أن ننسى أن المعيار المحاسبي الثامن، يؤكد على ضرورة إفصاح الشركة عن طبيعة الأخطاء الأساسية، وعن مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة.

ـ أما بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الذي عنون تحت اسم : "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية " فهو يعبر عن تلك الأحداث المرغوب بها وغير

[1]- طارق عبد العال حماد: نفس المرجع أعلاه ونفس الصفحة.
[2]- مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة. مرجع سبق ذكره، ص39-40.
[3]- مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة. نفس المرجع أعلاه ونفس الصفحة.

المرغوب بها، والتي تحدث بين تاريخ إعداد الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية، ويمكن التمييز هنا بين فئتين من الأحداث:[1]

ـ أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية.

ـ أحدث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية.

إذن فهذا المعيار يؤكد على ضرورة أن تفصح كل مؤسسة عن الأحداث اللاحقة من خلال الإفصاح عن طبيعة الحدث اللاحق الذي بإمكانه أن يؤثر على النتائج المستقبلية، ومن ثم تقدير هذا الأثر اقتصاديا إن أمكن[2].

ـ وفيما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 18"الإيراد" فإنه يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث ، حيث يعرف الإيراد حسب هذا المعيار على أنه دخل ينشأ في مجال النشاطات العادية ملها بذلك على كل من : المبيعات، الرسوم، الفائدة، أرباح الأسهم والإتاوات، كما أن المعيار يشير إلى أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلا للمؤسسة، وانه بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة دقيقة[3].

ـ أما فيما يخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والمعنون ب" أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " فيتسع نطاق تطبيقه ليشمل المحاسبة عن المعاملات المحددة بالعملة الصعبة وكذا ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، والتي يتم إرفاقها بالقوائم المالية للمؤسسة[4].

ـ عليه فإن الموضوع الرئيسي الذي يتناوله هذا المعيار، يتمثل في اختيار سعر الصرف الذي يجب استخدامه، وكذلك كيفية الاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف بالقوائم المالية، كما يؤكد هذا المعيار على ضرورة إفصاح المؤسسة، عن فروق أسعار الصرف، التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة عن الفترة وتلك المصنفة ضمن حقوق الملكية، بالإضافة إلى الإفصاح عن أثر التغير في أسعار الصرف على البنود النقدية بالعملة الأجنبية، أو على القوائم المالية بعد تاريخ الميزانية العمومية.

3- المعايير الخاصة بالمعلومة:[5]

لقد تعددت المعايير الخاصة بالمعلومة (ISA7, ISA24, ISA29, ISA33, ISA34) لهذا وددنا التطرق لكل واحد منها بنوع من الاختصار:
فالمعيار المحاسبي الدولي رقم 07 والمعنون باسم" قائمة التدفقات النقدية" يهدف

[1]- يوسف الجربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة، الأردن، 2002، ص 204.
[2]-يوسف الجربوع، نفس المرجع اعلاه ، ونفس الصفحة.
[3]- يوسف الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص242.
[4]- يوسف الجربوع، نفس المرجع اعلاه ، ص 294.
[5]- يوسف الجربوع، نفس المرجع اعلاه، ونفس الصفحة.

إلى توفير معلومات كافية عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية لمؤسسة، ما خلال الفترة المالية لكل المستخدمين ، من خلال قائمة التدفقات النقدية، وحسب هذا المعيار تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية، النشاطات الاستثمارية، والنشاطات التمويلية، كما تحقق قائمة التدفقات النقدية العديد من المزايا نوجزها فيما يلي:[1]

ـ أنها توفر معلومات مفيدة، بشأن الهيكل المالي للمؤسسة (السيولة والقدرة على السداد) والقدرة في التأثير على مقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف والفرص.

ـ أنها توفر معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة.

ـ أنها تعزز القدرة على مقارنة تقارير النشاط التشغيلي لمختلف المؤسسات، لأنه يستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات والأحداث.

ـ أنها تفيد في مقارنة التقديرات السابقة، للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية الجارية.

إذن هذا المعيار يكشف عن المكونات الأساسية لقوائم التدفقات النقدية، ويؤكد على ضرورة الإفصاح عنها أو عما يعادلها من تدفقات نقدية بعملة أجنبية، تدفقات مرتبطة بالبنود غير العادية الناشئة عن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية (بشكل منفصل)، تدفقات نقدية مقبوضة ومدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم، والتدفقات الناشئة عن الضرائب المدفوعة عن الدخل وغير ذلك.

في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 والمعنون " الإفصاح عن المعاهدات بين الأطراف ذات العلاقة " قد تناول كيفية التعامل مع الجهات أو الأطراف ذات العلاقة بالشركة المعدة للتقرير، لذلك طالب بضرورة إفصاح القوائم المالية عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة من عملاء مهيمن، شركات المجموعة والشركات الزميلة. أما فيما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 29 والمسمى " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم" فيطبق على البيانات المالية الأساسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي شركة تعد بياناتها بعملة اقتصاد يعاني من ظروف اقتصادية ذات معدلات تضخم حادة، ويمكن الاستدلال على حالة التضخم الحاد باقتصاد معين، إذا ما كان معدل التضخم المجتمع لثلاث سنوات يساوي أو أكثر 100% هناك عدة خصائص أخرى يمكن الاستدلال بها في حالة التضخم كما يتطلب هذا المعيار تعديل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة، الأمر الذي يستدعي استخدام وحدة قياس رائجة لتحقيق ذلك والتعديل ،

[1]- يوسف الجربوع، نفس المرجع اعلاه، ص326.

كما يجب تطبيقها في جميع المعلومات المفصح عنها في قائمة الدخل وقائمة التدفقات.

كما نشير إلى أن المعيار المحاسبي رقم 33" حصة السهم من الأرباح" يهدف إلى وصف المبادئ الأساسية في تحديد وعرض ربحية السهم، والتي تساهم بشكل كبير في تطوير مقارنات الأداء بين مختلف الشركات في نفس الفترة المحاسبية أو بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس الشركة، علما أن هذا المعيار يطبق فقط عل الشركات المسجلة في البورصة.

ويتخلص المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 "التقارير المالية المؤقتة" في تلك التقارير التي يتم إعدادها عند فترة تقل عن سنة مالية للمؤسسة، كما يهدف إلى وصف الحد الأدنى من المحتويات، التي تتضمنها التقارير المالية المؤقتة، ووصف المبادئ التي تحكم عمليات التحقق والقياس للقوائم المالية الكاملة أو المختصرة للفترات الزمنية المؤقتة، ولم يحدد هذا المعيار تلك المؤسسات التي يجب عليها نشر تقارير مرحلية (مؤقتة) بشكل إلزامي.

أخيرا نشير إلى أن المعيار المحاسبي الدولي للمعلومات المالية الأول، هو الآخر يدرج ضمن هذا النوع من المعايير المحاسبية الدولية، كونه يتناول التطبيق الأول، لهذا النوع الجديد من المعايير.

4 - المعايير الخاصة بالتوحيد :

يعني التوحيد جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام، ومع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة، وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق ويعني التوافق إزالة الاختلافات، في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض، بينما المعايير تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة[1].

وإن كل من المعايير المحاسبية الدولية التالية "ISA27، ISA28، ISA31 " تدرج ضمن المعايير ذات خاصية التوحيد، لذلك يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم27 الذي عنون تحت اسم "القوائم المالية الموحدة" يطبق عند إعداد أو عرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات، تخضع لسيطرة الشركة الأم.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم28 "المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة" فيتناول المعالجة المحاسبية من قبل المستثمر عن استثماراته في الشركات

[1]- الدكتور بن عيشي بشير، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق،محاضرة في قسم الإقتصاد،جامعة محمد خيضر بسكرة، ص9.

[2] - الدكتور بن عيشي بشير، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق، نفس المرجع أعلاه،ونفس الصفحة.

الزميلة بالإضافة إلى تأكيده على ضرورة إفصاح المستثمر عن قائمة بالشركات الزميلة، ووصف مناسب لها شاملا بذلك نسبة حصة الملكية، وإفصاحه عن الطرق المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات، كما يجب تصنيف الاستثمارات في المنشآت الزميلة والإفصاح عنها كبند مستقل بالميزانية العمومية، وإظهار نصيب المستثمر من صافي أرباح أو خسائر الشركة الزميلة، كبند مستقل في قائمة الدخل.

في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "التقارير المالية للحصص في المشروعات المشتركة" يستخدم في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول والتزامات ودخل ومصروفات المشاريع المشتركة في القوائم المالية للمشاركين المستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة، كما أشار المعاير إلى أشكال المشاريع المشتركة والأصول تحت السيطرة المشتركة، والوحدات تحت السيطرة المشتركة، كما تناول المعيار القوائم المالية الموحدة، للمشارك مبينا المعالجة الأساسية للقوائم والمعالجة البديلة المسموح بها، كما تناول المعيار استثناءات المعالجة الأساسية والمعالجة البديلة المسموح بها، والقوائم المالية المنفصلة للمشارك، ليشير في الأخير إلى الإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ثانيا : المعايير الخاصة

باستثناء المعايير السابقة والمعايير المحاسبية الدولية التالية: ISA26، ISA30، ISA41، فإن باقي المعايير المحاسبية الدولية والتي عددها 17 معيارا تندرج ضمن هذا النوع من المعايير، ونظرا لكثرتها نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم(1-3:) المعايير الخاصة.

اسم المعيار	الهدف من إصداره والموضوع الذي تناوله
المعيار المحاسبي الدولي 02 "المخزون"	تناول المعيار وصفا للمعالجة المحاسبية للمخزون في ظل التكلفة التاريخية حيث قام بتحديد التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل وتدرج بالميزانية العمومية حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، كما تناول المعيار إرشادات تحديد التكلفة وما سيعترف به لاحقا كمصروف منها، بما في ذلك التخفيض إلى صافي القيمة البيعية المتعارف عليها في مرحلة محددة من الإنتاج ويجب أن تشمل تكاليف المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل التكاليف الأخرى اللازمة للحصول على المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، وتضم

	فروق العملة الأجنبية، كما يتم تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج.
المعيار المحاسبي الدولي 11 "عقود المقاولات"	يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود المقاولات بسبب طبيعة النشاط في عقود المقاولات، فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ نهاية النشاط يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، إذن فالمسألة الرئيسية هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجازها العمل فيها.
المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب على الدخل"	يتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية المحاسبة عن آثار الضريبة الحالية والمستقبلية كما يلي: ـ استرداد أو تسديد القيمة المدرجة في المستقبل للموجودات أو المطلوبات التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية للشركة. ـ المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية للشركة.
المعيار المحاسبي الدولي 16 "الممتلكات، المصانع والمعدات"	يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، ويتعلق الأمر أساسا بتوقيت الاعتراف بالأصول وتحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها ومصروفات الاستهلاك التي يجب الاعتراف بها.
المعيار المحاسبي الدولي17 "الإيجارات"	يدعو هذا المعيار إلى تبيان السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمؤجرين والمستأجرين لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.
المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 "تكاليف منافع التقاعد"	الهدف هو وصف متى يجب إقرار الاعتراف بتكلفة تقديم منافع التقاعد كمصروف والمبلغ الذي يجب الاعتراف به، كما يوضح معيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات الإلزامية للشركة.

المعيار المحاسبي الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"	يتناول هذا المعيار المعاملة المحاسبية والإفصاح عن المنح الحكومة ومتطلبات إفصاح المساعدات الحكومية معتمدا على طبيعة المساعدة المقدمة والشروط الملحقة بها، وذلك لأن مساعدات الحكومة تأخذ عدة أشكال وهي : منح، قروض قابلة للتنازل عنها ونصيحة فنية.
المعيار المحاسبي الدولي 23 "للأدوات المالية الإفصاح والعروض"	يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف ، ومع ذلك فإن المعيار يسمح كمعالجة بديلة مسموح بها برسملة تكاليف الاقتراض التي ترتبط بشكل مباشر بامتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة.
المعيار المحاسبي الدولي 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعروض"	أكد هذا المعيار على أن الإفصاحات المطلوبة هي توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارجها للمركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية والمساعدة في تقدير مبلغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات المالية.
المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"	يهدف إلى بيان الإجراءات التي تطبقها الشركة لضمان تسجيل أصولها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، وبالتالي يتطلب الاعتراف بخسارة الانخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.
المعيار المحاسبي الدولي 37 "المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة"	يهدف إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.
المعيار المحاسبي الدولي 38 "الأصول غير الملموسة"	يهدف إلى بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف الشركة بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة كما يحدد

	هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات خاصة بهذه الأصول.
المعيار المحاسبي الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس"	يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ للاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية لشركات الأعمال وقياسها والإفصاح عنها، وذلك من خلال: ـ يزيد هذا المعيار بشكل كبير من استخدام القيمة العادلة في المحاسبة عن الأدوات المالية. ـ يستلزم هذا المعيار إثبات العديد من المشتقات المالية في الميزانية بمعنى معالجتها كأحد بنود الأصول أو الخصوم في صلب الميزانية. ـاستحدث المعيار المحاسبي الدولي 39 معالجات محاسبية حاسمة لإثبات الأدوات المالية في الدفاتر ـ الاعتراف ـ وكذلك الشروط الواجب توفرها لإلغاء الإثبات أو استبعاد الأصول و الالتزامات من الميزانية (إلغاء الاعتراف). ـ استحدث المعيار ما يسمى بالمحاسبة عن الضمانات وهو ما يفرض معالجات محاسبية في صلب الميزانية وذلك للأصول التي تقدم كضمانات وفي ظل توافر شروط معينة. ـ وضع أساس لقياس الأدوات المالية (عند نشأة الأداة المالية ، في التواريخ اللاحقة لنشأة الأداة المالية). ـ وضع المعيار ضوابط بشأن المحاسبة عن عمليات التغطية أو التحوط، وبيان أنواع التغطية وكيفية معالجتها محاسبيا، وهو مايطلق عليه محاسبية التغطية أو التحوط. ـ استكمل المعيار رقم (39) متطلبات الإفصاح الإضافي عن الأدوات المالية وذلك لاستكمال ما أورده المعيار رقم (32) من متطلبات الإفصاح والعرض للأدوات المالية .
المعيار المحاسبي الدولي 40 "استثمارات الممتلكات"	يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار العقاري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

المصدر: سمير بوحنيش وآخرون ، المعايير المالية المحاسبية الدولية والنظام المالي المحاسبي ، مذكرة ليسانس، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، دفعة 2010/2009، ص 49 -51.

هذا ما نستطيع قوله عن المعايير المحاسبية الدولية الخاصة، لكن نشير أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية تخصص أيضا في خلق معايير ذات صبغة مهنية لم يسبقه في إحداثها بهذه الجودة أحد من المنظمات المحاسبية الأخرى.

ثالثا: المعايير المهنية:[1]

لقد عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) إلى حد الآن على نشر ثلاث معايير محاسبية دولية مهنية تختص أساسا بقطاعات مهمة، هذه المعايير هي :

-ISA26 المحاسبة والتقارير المالية عن برامج منافع التقاعد؛

-ISA30 الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة؛

-ISA41 الزراعة.

فبالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم26[2] فيضع شكل ومضمون التقارير المالية، ذات الغرض العام لخطط منافع التقاعد، ويعالج هذا المعيار المحاسبة والتقارير لكل المشاركين في خطة كمجموعة، وليس للتقارير التي يمكن أن توضع لأفراد عن مزاياهم الخاصة بتقاعدهم، وينطبق المعيار على:

ـ خطط المساهمة المحددة: حيث تتحدد المنافع من خلال المشاركات في الخطة بالإضافة إلى مكاسب الاستثمارات المحققة منها.

ـ خطط المنافع المحددة: حيث تحدد المنافع بصيغة مبنية على ما يتقاضاه العاملون أو عدد سنوات الخدمة.

أما عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 فيتم تطبيقه على القوائم المالية للبنوك، والمؤسسات المالية المشابهة ، كما تحتوي على متطلبات الإفصاح في هذه القوائم للبنوك، والمؤسسات المالية المشابهة (المؤسسات المالية ، كل مؤسسة يكون من بين أنشطتها قبول الودائع، وإقراضها بقصد الإستثمار...). كما تضمن المعيار تعريف شامل عن مصطلح البنك الذي يغطي كل المنشآت المالية السابقة الذكر.

في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والمتعلق بالزراعة فيبين المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية و الإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعي، أي أن المعيار يوضح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية (المحاصيل مثلا) والتي تحولت إلى منتجات زراعية، ويتم قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع[3].

---

[1] ـ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الجزء الثاني: الافصاحات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006، ص213.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 213.

[3] ـ منيرة سعدين، وهيبة زناتي، ليلى ساعي، دراسة حسابات الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN وحسابات الغير حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، 2009/2008، ص29.

هذا فيما يتعلق بالإيطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، لكن لابد وأن نشير هنا إلى أنه لم يكن بمقدور المعايير المحاسبية الدولية الوصول إلى ما هي عليه، لولا وجود إطار تنظيمي يعمل على إصدارها ونشرها عبر كامل أقطار العالم، حتى تلقى القبول العام، وأيضا على تفسيرها لتصبح سهلة الاستخدام والتطبيق عند إعداد القوائم المالية، وهذا الهيكل التنظيمي تمثل في مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي تولد نتيجة إصلاح المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية

قامت العديد من المنظمات المحلية والإقليمية والدولية بمحاولات تسوية بعض الاختلافات المحاسبية، كما قامت مجموعة من المنظمات المهنية المحاسبية في كثير من دول العالم بإرساء تفاهم دولي حول إصدار معايير دولية للمحاسبة. وقد كانت البداية الحقيقية لصناعة المعايير المالية والمحاسبية الدولية تعود إلى سنة 1973 عند تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية. والتي عملت على تكوين ونشر معايير محاسبية ودولية متعارف عليها من أجل إتباعها عند القيام بإعداد القوائم المالية لتحقيق نوع من التماثل والاتساق في المعالجات المحاسبية من جهة، وتشجيع القبول العالمي لهذه المعايير من أجل تحسين الشكل العام للمحاسبة الدولية من جهة أخرى. ولقد حل محل هذه اللجنة سنة 2001 مجلس المعايير الحاسبية الدولية، التي هي منظمة خاصة تقوم بإصدار المعايير المالية و المحاسبية الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها على المستوى العالمي.

وقد لاقت لجنة معايير المحاسبة الدولية نجاحا فائقا في مجال إصدار المعايير الدولية، بفصل انتشار تطبيق هذه المعايير عبر مختلف دول العالم.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية

أولا: نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية:[1]

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى، في التوصيل المالي حول العالم. لقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ 1983 ضمنت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية، كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص18.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا (أو مجموعة من البلدان) معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي المحاسبين، ومن 4 منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية. يمكن لكل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة، وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

إن أهداف اللجنة كما جاءت في دستورها:[1]

1. صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية التي ينبغي مراعاتها، بما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
2. العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، العائدة لعرض البيانات المالية على التوفيق بينها.
3. تتوثق وتتقرر العلاقة بين لجنة معايير المحاسبية الدولية، واتحاد المحاسبين الدولي عن طريق الالتزام المتبادل بينهما.
4. يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية، التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذلك مساعيهم من أجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومة والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي المهمة.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

تمارس لجنة المحاسبة الدولية نشاطها من خلال خمسة هيئات، وهي:

- ❖ المجموعة الاستشارية؛
- ❖ المجلس الاستشاري؛
- ❖ اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير؛
- ❖ جماعة العمل الاستراتيجي؛

1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:[1]

يقوم المجلس بعدة مهام أهمها، تحديد برنامج اللجنة وتوجيهه، ووضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشروعات. ويتكون المجلس من ممثلي هيئات المحاسبة في 13 دولة يعينهم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحاسبين الماليين، اتحاد الشركات الصناعية في سويسرا، الجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين، هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا (FASB).

2- المجموعة الاستشارية:

في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، والأسواق المالية ومنظمو الأوراق المالية. كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير، وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية.

وتلتقي المجموعة الاستشارية دوريا لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة، وبرنامج عمل اللجنة و استرتيجيتها، وتلعب هذه المجموعة دورا هاما في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية والحصول على قبول للمعايير الناتجة[2].

3- المجلس الاستشاري:

أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة،وفي الأعمال ومستخدمين آخرين في القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام بها:[3]

[1]- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2012/2011، ص13.
[2]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص20.
[3]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص20.

* المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجب تلبيها؛

* 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 والحصول على تمويل عمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.

* مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري الى المشاركة فيه او التأثير على هده القرارات.

4- اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير:

شكل مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في سنة 1997 لجنة دائمة في تفسيرات المعايير (SIC،Standards interprétationsCommittee) تتكون من 12 عضوا بالإضافة إلى مراقبين يمثلون اللجنة الأوروبية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية(International Organization of Securities Commissions، IOSCO) تبحث في القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تثير تعارضا في ظل غياب توجيهات محددة ، وتنشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق، وإذا صوت ثلثي أعضاء اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير بالقبول تقوم لجنة معايير المحاسبية الدولية، بالموافقة على التفسير النهائي للمشروع.

5- جماعة العمل الاستراتيجي:

تراجع جماعة العمل الاستراتيجي، إستراتيجية اللجنة للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الخارجي، وتقوم بمراجعة هيكل اللجنة وإجراءات عملها ، كما تتولى عمليات التدريب والتعليم والتموين.

ثالثا: إجراءات تطوير معايير المحاسبية الدولية

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية لأعضاء المجموعة الاستشارية، ومنظمات أخرى، وأفراد موظفي اللجنة، يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة، يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبية الدولية. وتتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من المعايير المحاسبية الدولية، التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، ومن خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة، وهيئات وضع المعايير، ومجموعات مهتمة أخرى،

وأفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبية الدولية، تكون مقبولة لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية.

ويتم إجراء تطوير المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:[1]

- ❖ يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس وتضم عدة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين المنضمات الأخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معين؛
- ❖ تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية، وتقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة متطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة وبعد الأخذ في عين الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.
- ❖ بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد ونشر مسودة بالمبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية، التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار، كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- ❖ تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي، موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.
- ❖ تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ وتضم القائمة النهائية، التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا.
- ❖ تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها وتدعى الأطراف المهتمة، للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.
- ❖ تراجع اللجنة التوجيهية للتعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع المحلي على الأقل.

[1]- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان ، سنة 1999، ص17.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو من الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية[1]

بداية من عام 1973 المحاسبي يأخذ مجرى جديد لميلاد لجنة المعايير المحاسبية الدولية وأصبحت انطلاقا سنة 2001 تسمى بمجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB•) حيث عملتلجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC•)خلال ثلاث وثلاثين سنة على إنشاء مجموعة من المعايير المحاسبية التي بإمكان تطبيقها في كامل بلدان العالم، بذلك على النماذج المعيارية الموضوعة من قبل الهيئات الأمريكية والبريطانية والتي تعود أقدمها إلى عام 1939 وإنشاء لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP•) التابعة للجنة الإجراءات المحاسبية الدولي(AICP•)والتي أصبحت فيما بعد تعرفمجلس معايير المحاسبة المالية(FASB•).

أولا: الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية

في يوم 29 جوان 1973 م تم الاتفاق في لندن بمبادرة من هنري بنسون(Benson henry) و بمرافقة من قبل ممثلي المنظمات المحاسبية المهنية لكل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا بريطانيا العظمى، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على خلق منظمة دولية هي لجنة " معايير المحاسبة الدولية " بهدف وضع شكل لمعايير محاسبية تلقى القبول العام،من طرف جميع الدول، حيث أثبت هنري يومها أن الاختلافات الموجودة على مستوى المبادئ المحاسبية، كانت مرغمة وحتمية على التجارة العالمية والمستثمرين الدوليين وأنه آن الأوان لأجل إنشاء لجنة للمدققين تعمل على إدارة وتسيير هذه المعايير لتطبيقها،في ظل المتغيرات الجديدة، وقد اتسمت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بأنها هيئة خاصة مستقلة عن كافة التنظيمات المحاسبية الدولية الأخرى بالرغم من أنه أصبحت تربطها علاقة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC•) ابتداء من 1983، والتي نتج عنها أنها تماثلت العضوية في كلا التنظيمين أي أن عضوية اللجنة تضم كافة الهيئات المحاسبية، التي هي عضوه بالاتحاد، ولقد بلغ عدد الأعضاء حتى جانفي 1999، 142 عضو من 103 دولة يمثلون مليوني محاسب بعدما كانت

---

[1]- محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، المكتب الرئيسي: البويرة الجزائر، التقرير القانوني: 838 - 2010، ص45/44.

•International AccountingStandardsBoard: مجلسمعايير المحاسبة الدولية

•International AccountingStandardsCommitteeلجنةمعايير المحاسبة الدولية:

•Committee on AccountingProcéduresلجنةالإجراءاتالمحاسبية :

•Accounting International Committee Procéduresلجنة الإجراءات المحاسبية الدولية:

•Financial AccountingStandardsBoardمجلسمعاييرالمحاسبة المالية:

•International Federation of Accountants: الإتحادالدوليللمحاسبين

تجمع سنة 1995 بين 110 هيئة محاسبية تبعت 80 دولة، وبحلول شهر أفريل 2006 ثم صياغة بنية جديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية، حيث تحولت إلى اتحادية لجنة المعايير المحاسبية هذه الأخيرة التي قامت بإناطة عملية إصدار المعايير المحاسبية، لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، كما عملت على تغيير اسم المعايير، التي تصدرها من المعايير المحاسبية الدولية •IAS إلى المعايير الدولية للمعلومات المالية •IFRS إذن فال IASB التي يقع مقرها بلندن (166 Fleet street) وهو يحتوي على أكثر من 100 دولة، ممثلة من طرف مهنيين محترفين في المحاسبة، وكذا في الصناعة المالية، التجارية، التعليم، الخدمات العمومية، أي أن الجميع والكل أصبح يشارك بطريقة مباشرة وغير مباشرة في التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

وقبل المرور للحديث عن ما نتج من عملية إعادة لهيكلة ال IASC أخرى أنه من الضروري التطرق إلى الأهداف الرئيسية للـ IASB والتي تشكلت مع نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وتم المصادقة عليها IASB في ماي 2000، ليعاد بعد ذلك مراجعتها في مارس 2002، حيث تمثلت هذه الأهداف في :[1]

- ❖ الإعداد للصالح العام معايير محاسبية، موحدة ذات جودة عالية، قابلة للفهم وتملك قدرة التطبيق في دول العالم الثالث، ويؤخذ بها عند إعداد القوائم المالية والمعلومات المالية، حتى تكون هذه المعلومات ذات جودة مرتفعة وشفافة وقابلة للمقارنة، مما يساعد ذلك في عمل المتدخلين بالأسواق المالية العالمية، ويسمح لهم باتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.
- ❖ تشجيع الاستعمال والتطبيق الدقيق لهذه المعايير.
- ❖ الأخذ بالتقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والدولية كحلول ذات نوعية عالية ولتتحقق هذه الأهداف يجب على مجلس المعايير المحاسبية الدولية القيام بما يلي :

ـ العمل على نشر المعايير المحاسبية الدولية، من أجل إتباعها عند إعداد القوائم المالية.

ـ العمل على مراجعة المعايير المحاسبية الدولية الحالية وتطويرها وأيضا البحث عن معايير محاسبية جديدة.

ـ مساعد هيئات وضع المعايير المحاسبية في الدول الأعضاء، بالمجلس في تطوير معاييرها المحلية من خلال إيجاد نوع من التوافق بينها، وبين المعايير المحاسبية التي يصدرها المجلس.

•International AccountingStandards:معايير المحاسبةالدولية

•International Financial Reporting Standards:معاييرالتقاريرالمالية الدولية

[1]ـ مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة. مرجع سبق ذكره، ص55-56.

ـ إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية، و الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك.

ـ التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير المحاسبية، من خلال التعامل مع الموضوعات التي تتناولها تلك المعايير.

ـ إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال، والمنظمات التجارية والصناعية، بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

ـ إقناع مدققي الحسابات بالتحقيق من مدى قيام الشركات بإتباع المعايير المحاسبية الدولية، عند إعداد وتجهيز القوائم المالية.

ـ العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وعلى الرغم من تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية، يرجع إلى نفس العام الذي تأسس فيه مجلس المعايير المحاسبية المالية، إلا أن الغرض من تأسيسها، لم يكن أبدا لمنافسة الهيئة الأمريكية، كما أنه لم يكن في تصور مِؤسسها أنها ستحظى بهذا القبول العالمي، الذي تشهده في العصر الحالي.

ثانيا : البنية الهيكلية لمجلس المعايير المحاسبية

منذ أفريل 2001، أصبحت المعايير المحاسبية الدولية تعد من قبل مجلس للمعايير المحاسبية الدولية (1973-2000) هي التي تقوم بذلك، قبل أن تخضع الى اصلاح عميق في 24 ماي 2000، نتج عنه أنه انتقلت اللجنة الى اصدار مجموعة من المعايير أطلق عليها اسم المعايير الدولية، للمعلومات المالية IFRS بدلا من المعايير المحاسبية الدولية IAS التي سبقت وأن أصدرتها والتي تبقى سارية المفعول، كما أدى أيضا الى تبني هياكل جديدة هي :[1]

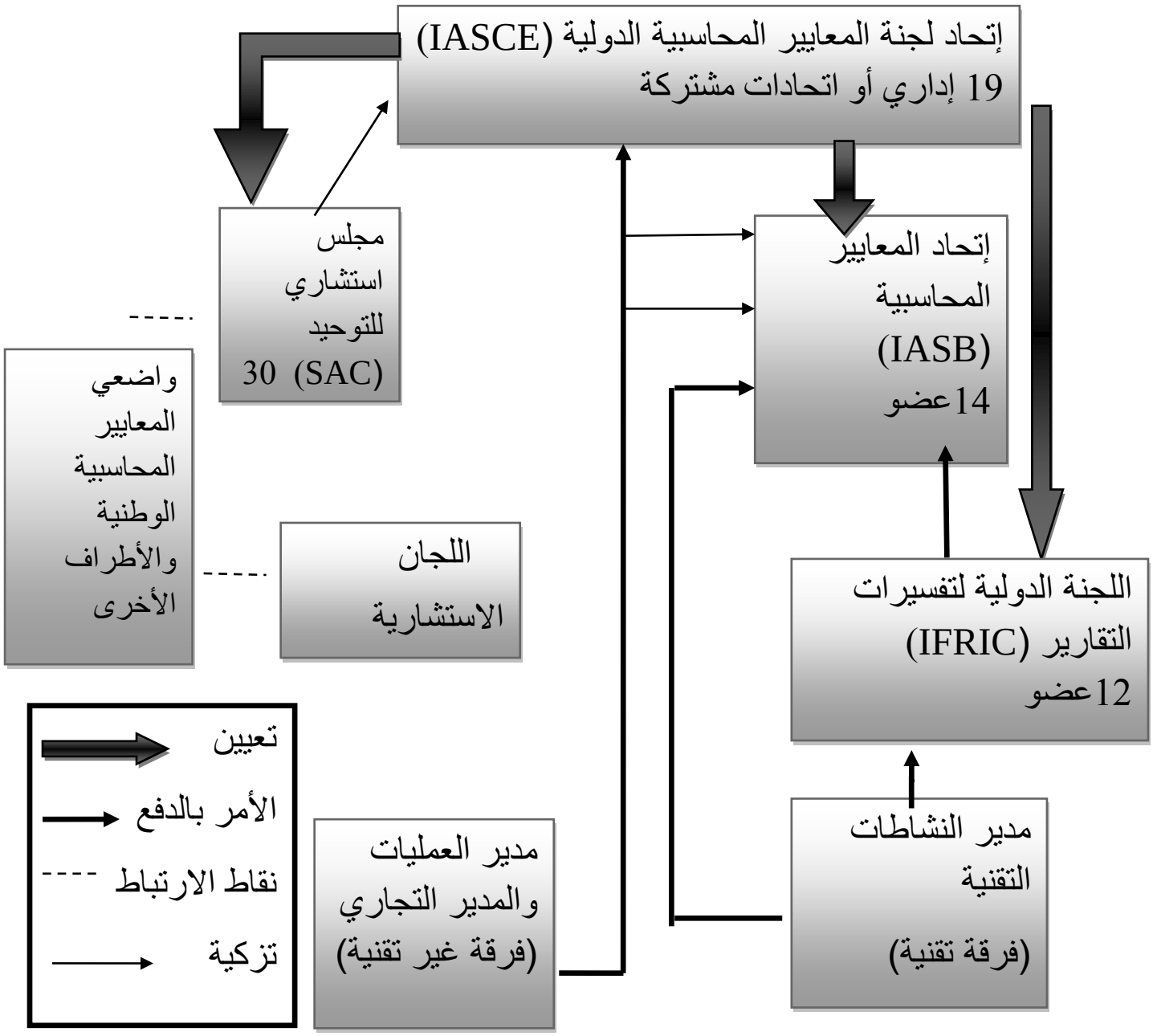
* هيئة جديدة تدعى باتحادية لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).
* مجلس جديد يسمى بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB).
* لجنة تفسيرات تدعى باللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية (IFRIC•).
* لجنة استشارات تسمى بمجلس التوحيد الاستشاري (SAC•)

ولتوضيح ما سبق ندرج هذا الهيكل البنيوي الجديد:

[1] ـ شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، قسم علوم تسيير، تخصص المحاسبة، دفعة 2009/2008، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، ص12.

•International Financial Reporting International Committee: اللجنةالدوليةالدولية للتقارير المالية
•Financial Accounting Standards Board:مجلس معايير المحاسبةالمالية

شكل رقم(1-1):هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية:



المصدر: شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، قسم علوم تسيير، تخصص المحاسبة، دفعة 2009/2008، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، ص13.

ولقد أنيط لكل هيئة من الهيئات التابعة ل IASCFبدورهم نلخصه فيما يلي:

1- اتحادية لجنة المعايير المحاسبية الدولية :[1]

وهي تسير من قبل مجلس للمراقبة يعرف بالإداريين الذي يتكون من 19 عضو يمثلون كل الهيئات المحاسبية، حيث يتنوع هؤلاء الأعضاء في كونهم من أكبر مكاتب للتدقيق، ممثلي جمعيات الشركات، أساتذة في الحقوق وممثلي هيئات مراقبة البورصات (SEC) ناهيك عن أن 5 أعضاء منهم يقوم IFAC باقتراحهم من بين أكبر المجموعات المحاسبية في العالم، أما جغرافيا فهم يتوزعون على الشكل التالي: 6 أعضاء من أمريكا الشمالية، 6 من أوروبا، 4 أعضاء من آسيا الباسفيك، أما الثلاثة الباقين فيتم تعيينهم من باقي دول العالم لحفظ التوازن الجغرافي، كما أن اختيار هؤلاء الأعضاء يتم بعقد لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

ان هؤلاء الإداريون يتمثل دورهم في:

- تجميع الأموال لتمويل مشاريع وأعمال المجلس والهيئات الأخرى.

- نشر تقارير سنوية لنشاطات IASC/IASB وإعداد تنبؤات السنة القادمة.

- تعيين أعضاء كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمجلس الاستشاري.

- تقييم الاستراتيجيات التنظيمية وفعالية المجلس (IASB).

وتسعى IASCF انطلاقا من دورها السابق الى التطوير- للصالح العام – مجموعة معايير محاسبية ذات نوعية عالية، سهلة الفهم، وقابلة للتطبيق لاستخدامها عند إعداد القوائم المالية، حتى تتمكن هذه الأخيرة من احتواء معلومات ذات جودة عالية وشفافة، وقابلة للمقارنة، الأمر الذي سيساعد الفاعلين في أسواق رأس المال على اتخاذ قرارات اقتصادية ناجمة، كما أنها تهدف إلى تشجيع استعمال هذه المعايير، وإحداث تقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية لاعتماده كحل نوعي لمشكل الفروقات المحاسبية المتواجدة بين الدول.

2 - مجلس معايير المحاسبة الدولية[2]

العضو المركزي للمنظمة، لذلك أخذ يطلق على كل من المجلس و IASBيعتبر

المنظمة اسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويتكون IASB من 14 عضو منهم 12 دائمين، ويتوزع هؤلاء الأربع عشر جغرافيا حسب: 7 أوروبيين، 4 أمريكا الشمالية، 3 من باقي الدول الأخرى، الأمر الذي يوضح بأن معظمهم من الدول الأنجلوساكسونية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة).

[1]- مقراني أحلام، دباشي فيروز، بليمام إيناس، بن قلعية مروة. مرجع سبق ذكره، ص60.
[2] - طارق عبد العال حماد، موسوعة، الجزء الأول، ص27.

أما عن عملية اختيار الأعضاء الدائمين، فتكون بحسب خبرتهم في التوحيد المحاسبي أي بحسب مؤهلاتهم واستقلاليتهم، متخذين بذلك التركيبة الموالية:5أعضاء لديهم خبرة في تطبيق التدقيق والفحص للحسابات، 3أعضاء لديهم خبرة في تحضير القوائم المالية، 3 على الأقل لديهم خبرة كمستخدمين للقوائم المالية و1 على الأقل لديه تكوين أكاديمي.

ويتلخص دور المجلس في:

_وضع وتحليل وتبني وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.

_ المصادقة على المعايير (IFRS)الجديدة والقديمة.

_ المصادقة أيضا على مشاريع IFRIC.

3 - اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية:[1]

نتجت أصلا عن لجنة التفسيرات الدولية (تعرف ب SIC وتم اقرارها في 1997) في سنة 2001، وهي عبارة عن لجنة تتكون من 12 عضو، وظيفتها الرئيسية هي الأخذ بالاعتبار وفي الوقت المناسب مسائل محاسبية يمكن أن تستخدم فيها معالجات متباينة أو غير مقبولة في غياب ارشادات رسمية أي ايجاد حلول سريعة للمشاكل التي تعيق بعض المعايير، ويتولى IASB مهمة المصادقة على تفسيرات هذه الهيئة التي بلغت منذ نشأتها حتى اليوم 35 تفسيرا ندرجها ضمن هذا الجدول.

الجدول رقم(1-4): قائمة القرارات للجنة التفسيراتIFRIC

رقم التفسير	العناوين ـ الهدف من القرارات	معايير ISA المفسرة
SIC 1	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS2 في ديسمبر 2003	
SIC 2	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS8 في ديسمبر 2003	
SIC 3	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS28 في ديسمبر 2003	
SIC 4	لم ينشر خاصا بIAS32	
SIC 5	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS32 في ديسمبر 2003	
SIC 6	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS16 في ديسمبر 2003	
SIC 7	مقدمة في الأورو	IAS21

[1]ـ طارق عبد العال حماد، موسوعة، الجزء الأول، ص27.

SIC 8	لم يعد له أي تأثير منذ نشر IFRS1 في جوان 2003	
SIC 9	لم يعد له أي تأثير منذ نشر IFRS3 في مارس 2003	
SIC10	مساعدة عامة، غياب علاقة خاصة مع أنشطة العمليات	IAS20
SIC 11	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS21 في ديسمبر2003	
SIC 12	التوحيد ، وحدات adhoc	IAS27
SIC 13	-	IAS31
SIC 14	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS16 في ديسمبر 2003	
SIC 15	ضرائب على الأرباح	IAS17
SIC 16	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS32 في ديسمبر 2003	
SIC 17	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS32 في ديسمبر 2003	
SIC 18	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS8 في ديسمبر 2003	
SIC 19	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS21 في ديسمبر 2003	
SIC 20	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS28 في ديسمبر 2003	
SIC 21	الضرائب على الأرباح	IAS 12
SIC 22	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIFRS3في مارس 2004	
SIC 23	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS16 في ديسمبر 2003	
SIC 24	لم يعد له أي تأثير منذ مراجعةIAS33 في ديسمبر 2003	
SIC 25	الضرائب على الأرباح تغيير الهيكل الضريبي للمؤسسة أو المساهمين	IAS12
SIC 26	محذوف.	
SIC 27	-	IAS17,18
SIC 28	لم يعد له أي تأثير بعد نشر IFRS3في مارس 2004	
SIC 29	الإفصاح عن معلومة الخدمات	
SIC 30	لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS21في مارس 2004	

SIC 31	محاسبة المنتوجات ، العمليات الإشهارية.	IAS18
SIC 32	أصول غير ملموسة، تكاليف تطوير مواقع الأنترنت	IAS38
SIC 33	لم يعد له تأثير بعد مراجعة IAS27، IAS28	
SIC 34	خاص بمشروع مراجعة IAS32في ديسمبر 2003	
IFRIC 1	–	IAS16,37

المصدر: وثيقة إلكترونيةعلى الخط :
http://www.acc4arab.com/acc/forumdisplay.php?f=125،
تاريخ الإطلاع: 2014/05/20، التوقيت: 18:23.

أما عن قرارات اللجنة (IFRIC)في عبارة عن أجوبة لأسئلة محاسبية ناجمة بالأساس عن تجارب ليست ناجحة في اطار المعايير المحاسبية الدولية، أو عن مواضيع جديدة تتعلق بمعيار موجود قبلا ولكن لم تتم مراجعتها عند اعداد هذا المعيار حيث تقوم لجنة IFRIC باعتماد مشروع التفسير بعد جلب الخاصة بموضوع معيار تبناه مجلس IASB مؤخرا خلال فترة محددة بثلاثين يوما (يجب الموافقة والتعليقات على هذا المشروع ب 8 اصوات على الأقل).

4 – المجلس الاستشاري للتوحيد :

أنشئ هذا المجلس سنة 1995 كمجلس استشاري دولي، يتكون تقريبا من 30 عضو (أشخاص) على المستوى العالي، أي أنهم يحتلون مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين للقوائم المالية، ويهدف هذا المجلس الى مراقبة IASB حول أولويات مشروع العمل، كما أنه مخول باعلامIASB حول وجهات نظر الهيئات المحاسبية التي تنتمي اليه،والجدير بالذكر هنا هو أن هذا المجلس الاستشاري يعمل على صنع القرارات الفنية حول المعايير المحاسبية الدولية المقترحة دون أن يسعى الى التأثير على هذه القرارات[1].

5 – اللجان الاستشارية :

قامت اللجنة سنة 1981 بانشاء مجموعة لجان استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، ومنظمي الأوراق المالية، كما تضم هذه اللجان ممثلين ومراقبين من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية، وتلتقي هذه المجموعة الاستشارية دوريا لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع الاتحادية، وبرنامج عملها واستراتيجيتها، كما تلعب

دورا هاما في اجراءات السارية لوضع معايير محاسبية دولية والحصول على قبول للمعايير الناتجة عن هذا بالإضافة إلى وجود هيئات تقنية دائما[2].

[1]- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص20.
[2]- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية نفس المرجع اعلاه، ونفس الصفحة.

ثالثا :إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية:[1]

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بإصدار معيارا محاسبيا توليا (IFRS) قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا، كما أصدرت 33 تفسيرا (SIC) حتى عام 2001، وبواسطة هيكلتها الجديدة (IASB).

وأصدرت 8 معايير للتقارير المالية (IFRS)، و 12 تفسيرا (IFRIC) وذلك حتى عام 2009.سمي في جويلية 1989 ويتولى هذا الاطار الاهتمام الأكبر للمعلومات المالية ذات الغرض العام، ويعالج أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، عناصر القوائم المالية وطرق تقييمها، وهو مستوى يشكل كبير من الإطار المفاهيمي الذي أعده (FASB) خلال الفترة (1978 ، 1985).

وصدر أيضا عن اللجنة اطار مفاهيمي (يشكل من 110 فقرة) تم اعتماده بالشكل التالي:

[1]- بن ناصر عيسى ، المعايير المالية والمحاسبة بين إلزامية التطبيق وتحديات المحيط، ملتقى دولي اين عنوان الملتقى، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، يومي 30/29 نوفمبر 2010، ص15.

الشكل رقم (1- 2): الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

المصدر:رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطالبات التطبيق مذكرة تدخل صمن متطالبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، دفعة 2011/2010، ص34.

خلاصة:

بدأ الاهتمام بوضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مع بداية القرن العشرين من اجل توفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية، من طرف مستخدميها، حيث عقدت اجتماعات ومؤتمرات محاسبية إقليمية ودولية، من أجل تحسين وزيادة التناسق، والانسجام، على الصعيد الدولي، وساهمت هذه الأخيرة، إلى حد كبير في إدراك، الاختلافات المحاسبية الموجودة بين الدول، وأهمية العمل على تطبيقها، والتأكد على أهمية وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية.

وكانت البداية الحقيقية، لظهور المعايير المالية والمحاسبية الدولية، تعود إلى سنة 1973، عند تأسيس لجنة المعايير الحاسبية الدولية، وفي سنة2001 حل محلها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهي منظمة مستقلة تقوم بإصدار، المعايير المالية والمحاسبية الدولية، والمناخ اللازم لتطبيقها، على المستوى العالمي، وقد حققت لجنة معايير المحاسبية الدولية، نجاحا فائقا في مجال إصدار، المعايير الدولية، بفضل انتشار تطبيق هذه المعايير، عبر مختلف دول العالم

وأدى مجال وضع هذه المعايير المحاسبية، إلى تعزيز دور الهيئات الدولية المحلية، فأصدرت لجنة المعايير المحاسبية (IASC)41 معيار، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير، فقد بقي منها 34 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر، فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة، وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها لعام 2008، 30 معيار نافذ المفعول.

كما أصدرت 33 تفسيرا (SIC) حتى عام 2001 ، بواسطة هيكلتها الجديدة (IASB) أصدرت 8 معايير للتقارير المالية (IFRS) و12 تفسيرا (IFRIC) وذلك حتى عام 2009.

تمهيد:

باعتبار المحاسبة عملية لترجمة الأحداث، فمن البديهي أن تتأثر بمختلف التغيرات في البيئة الاقتصادية الوطنية أو الدولية على حد سواء فقد كان لهذه التغيرات الاقتصادية دورا كبيرا في فرض تغيير التشريع المحاسبي.

إن صدور القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007المتصمن النظام المحاسبي المالي، ونتيجة لترابط الاقتصاد الجزائري باقتصاديات الدول الأخرى، بين المؤسسات الوطنية و الأجنبية كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي، وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالتفتح 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 بفضاء اقتصادي جديد، يتسم بالأمان والشفافية في التعاقدات الاقتصادية، و جعل النظام المحاسبي المالي، يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، والذي قضى بإلغاء العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 يعتبر تشريعا إلزاميا على المؤسسات والمتعاملين الاقتصاديين وهو موجه نحو تقديم المعلومات المحاسبية المالية.

ومنه قسمنا عملنا في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني:الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، وفي إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة، عن الحقبة الاستعمارية من جهة، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي آنذاك من جهة أخرى.

تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي، وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من 30سنة من العمل به، ونظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق، وبفضل تطبيق الإصلاحات الاقتصادية الخاصة بعشرية التسعينات، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة، وتم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 والخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي أصبح ساري المفعول من أول جانفي 2010.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

اعتمدت الجزائر إستراتيجية تهدف إلى تبني معايير محاسبية نتيجة عدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الجزائري للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن تحولات تبنتها الأن، كما أن الإبقاء على المخطط الحالي في ظل هذه التغيرات الجديدة، قد يؤدي إلى زيادة مشاكل المؤسسات الجزائرية ويرفع من تكلفة انتاجها في الاقتصاد العالمي[1].

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد:

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم 03 من القانون11/07 فإن المحاسبة المالية: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[2].

---

[1]- سفيان صوالحي، مروان كيحل، دراسة الصنف الرابع والخامس وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجديد، مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس، تخصص: مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2010/2009، ص20.

[2]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 03، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلا بإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأجال تحديد هذا الإطار التصويري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات، التي لا يتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية، أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية، وجدول النتائج، و جدولا لتدفقات الخزينة آخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية، ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة[1].

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص الابتعاد عن الذاتية في البحث العليم خصائص المحاسبة المالية في ما يلي:[2]

- نظام للمعلومات المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبالتالي تحقيق مبدأ الدورية؛

2- نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي:

ألزم القانون 11/07 حسب المادة رقم 04 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية:[3]

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛

[1] - ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و14 ديسمبر2011،ص2.

[2] - رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، سنة 2011/2010، ص51.

[3] - مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، المحاسبة المالية (الإطار التصوري)، مطبعة مزوار للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008، ص 55- 56.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

وحسب المادة رقم 02 يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وحسب المادة رقم 03 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، خلال سنتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي

لقد اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا يستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة منذ 2007، وبدأ هذا النظام حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2010، وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري.

وهذا النظام المحاسبي المالي، جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية، خلافا لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي، من بينها اعتماد المقاربة المالية بدلا من المقاربة المحاسبية والتي تظهر جليا في التصنيف الجديد للميزانية وجدول النتائج والقوائم الأخرى، التي تعتمد بشكل كبير وواضح على التحليل المالي، بالإضافة إلى مفهوم القيمة العادلة، قيمة المنفعة، مدة المنفعة القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الاقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة لاهتلاك التثبيتات[1].

فيتم تطبيق هذا النظام المحاسبي إجباريا، على كل نشاط اقتصادي، على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري، أو كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط، أو آخرون، فيعتمد في قواعده و مبادئه على مستعملي القوائم المالية من مستثمرين، مسيرين، هيئات إدارية، مقرضين، مساهمين، إدارة الضرائب، زبائن، موردين، أجراء وآخرون[2].

[1]- بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر،مرجع سبق ذكره، ص10.
[2] - بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، نفس المرجع، نفس الصفحة.

وكذا الشروط التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، كالاستمرارية في مزاولة النشاط بصفة مستمرة ودائمة، ومحاسبة الالتزامات من خلال المعالجة المحاسبية عند حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية[1].

بالإضافة إلى التقيد بكل المبادئ الأخرى القديمة والجديدة منها، كمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها الاقتصادي وليس حسب المظهر القانوني، والمبادئ المعدلة، كمبدأ التكلفة التاريخية، أين تسجل الأحداث الاقتصادية بقيمتها التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، ولكن يسمح باستعمال طرق عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من القيمة العادلة، أو القيمة المحققة أو القيمة الحالية[2].

أما من الناحية المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديدة، فالأصول تشمل العناصر التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، فتعتبر الأصول غير جارية (ثابتة) إذا كانت موجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة وللاستعمال المستمر لتغطية احتياجات نشاطها، وهي الأصول المعنوية، الأصول العينية والأصول المالية، وتعتبر أصول جارية (متداولة) إذا تم اقتناءها أساس لتعامل قصير الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة أي دورة الاستغلال العادية، وتشمل أغلب المخزونات وكذا السيولة وشبه السيولة، وبالتالي الأصول التي يتم استئجارها (قرض الإيجار) لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول[3].

أم الخصوم فتشمل كل الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها، مقابل النقصان في الموارد وينتظر الحصول منها على منافع اقتصادية، وتضم الخصوم الجارية يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال، أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية.

فيما يخص الإيرادات فهي تتمثل في المنافع والمزايا الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في شكل مداخيل في إطار زيادة الأصول أو نقصان في عناصر الخصوم.أما الأعباء تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل خروج إطار انخفاض الأصول أو زيادة في الخصوم[4].

[1]- بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، نفس المرجع، نفس الصفحة.
[2] - بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3]- بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، رجع سبق ذكره، ص11.
[4]- بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، نفس المرجع، نفس الصفحة.

وبالمقابل، القوائم المالية المقترحة من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد نجد:[1]

* أما من ناحية إعادة تصنيف الحسابات و المجموعات، يمكن تمييز بعض ما جاء به النظام المحاسبي من خلال ما يلي:[2]

-يمكن تسجيل الأموال الخاصة وبعض الديون في الصنف الأول، حيث يستعمل حسابي 16 و17 وما يتفرع عنهما للديون.

- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق إلى قيم معنوية، قيم عينية أصول ثابتة تحت التنازل، أسهم وحقوق وأسهم مالية أخرى.

- تسجيل الموردين والزبائن في حسابات الغير في الصنف الرابع.

- النقديات والأموال الجاهزة تسجيل في الحسابات المالية في الصنف الخامس.

- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف من خلال جدول حسابات النتائج مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.

- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

- تكييف القوائم المالية من خلال إضافة جدول تدفقات الخزينة للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

[1]- ـ شعيب شنوف، محاسبة لمؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بو داود، الجزائر، ص28-29.
[2]- بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية، نفس المرجع، نفس الصفحة

المطلب الثالث: هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي الجديد مما يلي:

- الإطار التصويري للمحاسبة المالية؛ - المعايير المحاسبية؛ - مدونة الحسابات.

- مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:[1]

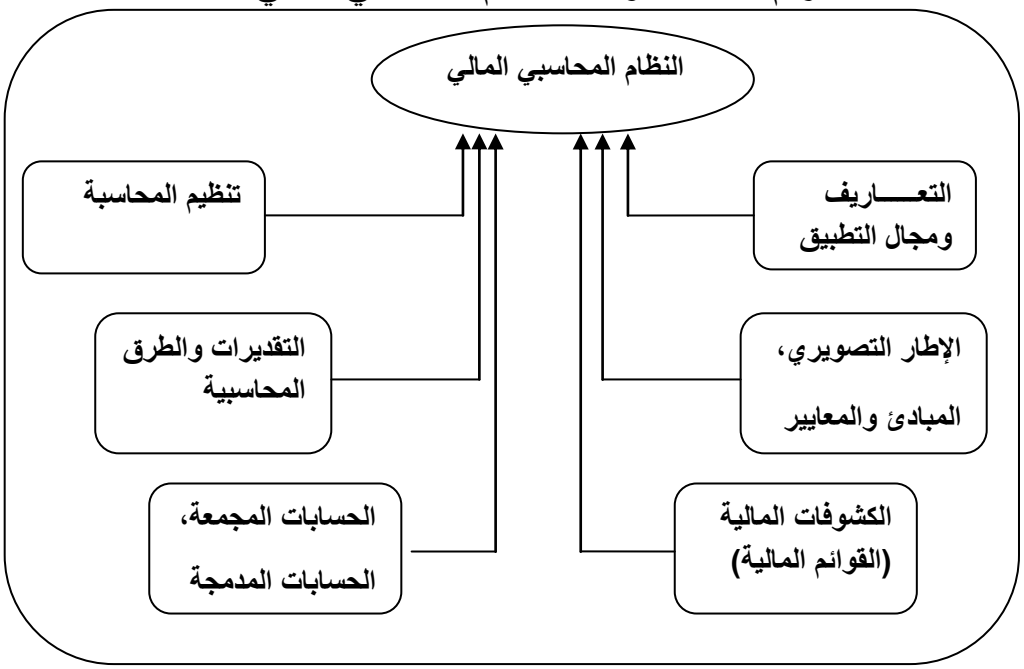
- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 (44 مادة)؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن نص ينظم عملية

المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية.

2- **مكونات النظام المحاسبي المالي:** يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

[1]- ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مداخلة بعنوان: مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و14 ديسمبر2011،ص4 - 6.

الشكل رقم 2-1: مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17و18 جانفي 2010، ص12.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا مالم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق[1].

1- **تنظيم المحاسبة:** في هذا الجانب لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

فنجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:

- ينبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛

[1]- مختار مسامح، مرجع سبق ذكره ص13.

- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

2- الكشوف المالية:[1]

يجب على الكيانات التي تدخل في مجال هذا التطبيق القانوني أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتمثل هذه الكشوف فيما يلي:

- الميزانية؛ - جدول حسابات النتائج؛ - جدول سيولة الخزينة؛ - جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة.

وبمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

- جدول تغير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة؛
- جدول سيولة الخزينة وهو الجدول الجديد فعلا، ووضع بهدف تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

3-الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:[2]

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن "تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية

[1]- مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص69.
[2]- مختار مسامح، مرجع سبق ذكره ص 14/13.

مهيمنة، و تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"[1].

4- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:[2]

بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، فحين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في الحالتين هما:

- الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار النص القانوني.
- الحالة الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

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

المطلب الرابع: أهمية ومميزات النظام المحاسبي المالي

1- أهمية النظام المحاسبي المالي:

وتمكن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[3]

-يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.

- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرار وتحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنفسية للمؤسسة.

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 34، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

[2] - مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3]- كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبة التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

- يشجع الإستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.

- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

-تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.

- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أنها توضع الابتعاد عن الذاتية في الفصول الملاحظات التالية:[1]

* تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات شركات متعددة الجنسيات، لذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95 من المؤسسات الصغيرة

[1]- بن بلغيث مدني ، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول ، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2002، ص 57.

والمتوسطة، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف هذه المعايير.

* يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف لمخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

* يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح و القياس.

* تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.

2- مميزات النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي:[1]

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي لتطبيقات العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفضلة.

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها و إعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الايرادي و اللارادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.

- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

هذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة والتي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

[1]- فاطمة الزهراء عبادي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

المبحث الثاني: الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح المخطط المحاسبي الوطني ، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة، لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:[1]

1- الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أي خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموجدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية ، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات؛

2- الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني، تطغى على النظرة الاقتصادية؛

[1]- ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مرجع سبق ذكره، ص3.

- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس؛

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف النظام المحاسبي المالي

1- مبادئ النظام المحاسبي المالي:

يعتمد النظام المحاسبي المالي أساسا على عدة مبادئ محاسبية يمكننا أن نذكرها في ما يلي:[1]

1 ـ محاسبة التعهد (الإلتزام): الواجب والمسؤولية التي يتحملها الكيان في التصرف أو القيام بشيء ما بطريقة معينة، ويمكن أن تكون الالتزامات نافذة قانونا تبعا لعقد لا رجوع فيه أو الحكم في القانون الأساسي وتترتب الالتزامات أيضا عن الممارسة التجارية العادية وعن الأعراف والرغبة في الحفاظ على العلاقات الحسنة في مجال الأعمال أو التصرف بصورة منصفة.

2 ـ استمرارية الاستقلال: الوضعية العادية للكيان التي يفترض بموجبها أن ليس له فيه أو ضرورية في وضع حد لنشأته أو التقليل منها بصورة مهمة في المستقبل.

3 ـ قابلية الفهم: نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة ومعقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة، وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية حادة بما فيه الكفاية.

4 ـ الدلالة: جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويرها.

5 ـ المصادقة: جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر، والتي يمكن إن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.

6 ـ قابلية المقارنة: نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق، وتسمح لمستعمليها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن بين الكيانات.

[1]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الجيطلي، الجزائر 2009، ص7.

7 ـ التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ افتتاحها.

مبلغ المنتجات المسلمة في مقابل السند ومبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

8 ـ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي، وليس فقط على أساس شكلها القانوني.

2- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، وسيساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها في ما يلي:[1]

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمنشأة.

- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.

- المساهمة في النمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل للمكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
- السماح بالتحكم في الحسابات لتقديم كل الضمانات للمسيرين والمساهمين والشركاء والدولة والمستخدمين والدائمين في ما يخص انتظامهم وصدقهم وشفافيتهم.
- نشر المعلومة الأكيدة والكاملة والعادلة والموثوق فيها لتشجيع المستثمرين.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- يتأقلم النظام المحاسبي المالي تماما مع أدوات الإعلام الألي(نظام ترقيمي متعدد).

[1]-منيرة سعدين، وهيبة زناتي ليلى ساعي، دراسة حسابات الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني PCNوحسابات الغير حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس، تخصص: مالية، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي ، سنة 2009/2008، ص 65 - 66.

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

لمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض قياس القوائم المالية، يمكن أجراء المقارنة بين النظامين من خلال المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي، والمقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية.

1- المقارنة من الجانب الإطار المفاهيمي:[1] مقارنة أهم المبادئ المحاسبية وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1):المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث الإطار المفاهيمي، اعتماد على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

الإطار الفكري حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
1. مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة	لقد حددت المادة11 من المرسوم 156/08مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.
2. مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة . ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث

[1]، ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مرجع سبق ذكره، ص12.

	بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق، (م12و13من م.ت156/08)
3.مبدأ الحيطة والحذر	
حسب المعيار(37IAS) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفيظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للواقع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا تؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكون احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
4. مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على فترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة، المعيار (IAS8)	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.(المادة 15من م.ت 156/08)
5. مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ

القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن أظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطورات القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الخصوم والأصول البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية. (م16من م.ت 156/08).
6. مبدأ المطابقة بين الميزانية الإفتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد نص تطابق مع هذا المبدأ	حسب المادة 17من مرسوم 156/08،يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية أقفال السنة المالية السابقة. ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07"يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
7.مبدأ أسبقية الواقع المالي ولاقتصادي على شكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغلب الجوهرة على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها فأنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها ووقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (المادة 18من م.ت156/08)
8. مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات و المطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: - إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث. - مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإرادات). الاستثناءات تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. (المادة 15من ق رقم 11/07).

المصدر: ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية ، الملتقى الوطني حول مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة جامعة سعد دحلب بالبليدة ، يومي 14/13ديسمبر2011، ص12-14.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد[1].

2- المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية:[2]

1.2- القوائم المالية : تبني النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة في IAS/IFRS وعددها 5 قوائم، وهي مبينة في الملحق ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي.

الجدول رقم(2-2):المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث عرض القوائم المالية.

القوائم المالية حسب المعيار الدولي IAS/IFRS	الكشوف المالية 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

المصدر: ضيف الله محمد الهادي، مسعود دراوسي، قوادري محمد، مداخلة بعنوان مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية ، الملتقى الوطني حول مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، ص14.

ويمكن توضيح عناصر عرض القوائم المالية من خلال التالية:[3]

-الميزانية: تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

[1]- ضيف الله محمد الهادي ، مرجع سبق ذكره، ص14.
[2]-ضيف الله محمد الهادي ، نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3]- شعيب شنوف، محاسبة لمؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سبق ذكره، 28 - 29.

- حسابات النتائج: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية و يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

- جدول تدفقات الخزينة: يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر حسابات النتائج والميزانية، ويمكن استعمال الطريقة المباشرة، أو الطريقة غير المباشر.

- جدول خاص بتغيرات رأس المال: يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، وهذه الحركات تتعلق بنتيجة السنة المالية، عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) ، وتوزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

- الملاحق: تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض التوضيحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.

وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية، بحيث تكييفها مع كل كيان قصد توفر معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

2.2- المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية: نظرا لأهمية التعارف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، وطرق تقييم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، سنحاول إجراء المقارنة بين النظامين كما يلي:[1]

- التثبيتات العينية والمعنوية: نلاحظ أنها تدرج بتكلفة المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا ب:

- التكلفة منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

- بالقيمة الحقيقية في تاريخ أعادة تقييم منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وهذا ما يوافق مع المعيارين (IAS)و(IAS38)،وغير أن(SCF) لم يتطرق إلى تفصيل حالات اقتناء الأصول التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، اندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطور الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق (SCF).

[1] - ضيف الله محمد الهادي ، مرجع سبق ذكره، ص15.

-التثبيتات المالية: تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا فتقدم بالقيمة الحقيقية بالنسبة سندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار IAS39، بالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

مما سبق، نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا ل (SCF) والمعيار (IAS39)، فيما عدا بعض النقاط أهمها:

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار(IAS39) مقارنة ب(SCF).

-(SCF) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة، بينما المعيار (IAS39)لم يشر إلى ذلك.

- شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار(IAS39) أكثر وضوحا منه في (SCF).

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

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

- مؤونات المخاطر والأعباء: في هذا العنصر نلاحظ أن (SCF) تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار(IAC37)، وبالتالي هناك توافق بين النظامين.

- القروض والخصوم المالية الأخرى: حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفقا التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا ما يتوافق مع المعيار(IAS23).

أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرجة في (SCF) بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار(IAS39).

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

أما الأعباء و المنتوجات (الإرادات) فنلاحظ أن (SCF) تطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

المطلب الرابع: آلية سير الحسابات

1- سير حسابات الميزانية

الصنف الأول: الأموال الخاصة

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الأول دائنة وتشمل الحسابات التالية:

- حساب 10: رأس المال الاحتياطات

يتفرع هذا الحساب وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها، وذلك كمايلي:

تتم المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة وتسجل حصص رأس المال والأرباح المتراكمة كمايلي:[1]

- **101 حساب رأس المال:** هنا يجب أن نميز بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية عند المعالجة المحاسبية بحيث:

1- حساب أموال الإستغلال: عندما تكون المؤسسة فردية أي حالة الأموال الشخصية، هنا يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الحصص المقدمة أو عند تاريخ الأقفال عندما يكون رصيد حساب المستغل108 دائنا، ويجعل عند تاريخ الاقفال مدينا عندما يكون رصيد حساب المستغل108 مدينا.

أ- رأس المال الإجتماعي: عندما تكون المؤسسة فردية فإن رأس المال المطلوب يمثل قيمة الحصة المقدمة للمساهمة في رأس المال، أما في المؤسسات العمومية فإن رأس المال يمثل القيمة المقابلة للحصص العينية أو النقدية المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية.

- **104 حساب فرق التقدير:** يسجل في هذا الحساب الربح أو الخسارة غير المسجل في النتيجة، الناتج عن تقييم بعض عناصر الأصول بالقيمة العادلة[2].
- **105 حساب فرق الإعادة التقدير:** يسجل في هذا الحساب القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم القيم الثابتة وهذا حسب إعادة التقييم القانوني.

[1]- عوني أماني، فوحمة هدى، مدى توافق الإصلاحات الضريبية مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، تخصص: مالية ، كلية علوم الاقتصادية و التسيير وعلوم التجارية، المركز الجامعي بالوادي، سنة 2011/2010، ص90 – 94.

[2]- شعيب شنوف، محاسبة لمؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص35 - 36.

- **106 حساب الاحتياطات:** يسجل في هذا الحساب كل أنواع الاحتياطات ويجعل دائنا بها، ويجعل مدينا في حالة الخسائر من الإحتياطي.
- **107 حساب فرق الموازنة للسندات المعاد تقييمها:** يسجل في هذا الحساب الفرق عندما تكون القيمة الاجمالية المعاد تقييمها للسندات أكبر من قيمة الاقتناء.
- **108 حساب المستغل:** يسجل فيه قيمة الأموال التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة، ويجعل دائنا بها كذلك قيمة الأرباح المتراكمة للدورات السابقة، ويجعل مدينا بقيمة خسائر الدورات السابقة، وكذلك العمليات الخاصة بالمستغل تسجل مباشرة في حساب المستغل.
- **109 حساب رأس المال المسجل غير المطلوب:** يجعل دائنا مقابل جعل حساب 456 شركاء عمليات على رأس المال مدينا عندما يتم طلب رأس المال، والرصيد المدين لحساب 109 يمثل حقوق المؤسسة لدى الشركاء. ويجعل مدينا مقابل جعل حساب 101 دائنا عند التسجيل.

- **حساب 11 محول من جديد:**[1]

يستعمل هذا الحساب في ترحيل جزء من الأرباح والخسائر التي قررتها الجمعية العامة، بحيث يكون رصيد دائن في حالة محول من جديد ربح، ورصيد مدين في حالة محول من جديد خسارة.

- **حساب 12 نتيجة الدورة:**

يجعل دائنا بقيمة الربح مدينا بقيمة الخسارة، ويرصد هذا الحساب في الشركة حسب قرار توزيع النتيجة.

- **حساب 13 الأعباء والايرادات المؤجلة:**

يسجل هذا الحساب ما يلي:

أ- **الحسابات 131و132:** تجعل دائنة بقيمة الإعانات مقابل جعل حساب من الصنف الثاني 2x مدينا أما في حالة ما إذا كانت الإعانات في شكل تجهيزات مجانية أو حساب من الصنف الرابع 4x مدينا تعتبر الإعانات في هذه الحالة عبارة عن تمويل.

ب- **حساب الضرائب المؤجلة :** يجعل حساب 133 مدينا مقابل جعل حساب 962 دائنا.

كما يجعل حساب 134 دائنا مقابل جعل حساب 693 مدينا.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المتعلق بألية سير الحسابات، والمؤرخ في 25مارس 2009، ص53-54.

-حساب 15 مؤونات الأعباء وخصوم غير متداولة :

يجعل هذا الحساب دائن ا بقيمة مؤونات الأعباء، وكذلك بقيمة المؤونات الخاصة بالتعاقد ويقابله حساب مخصصات المؤونات مدينا.

- **حساب 153 منح وحسابات ملحقة:** يسجل في هذا الحساب الالتزامات الخاصة بمنح التقاعد و المكافآت الملحقة الخاصة بعمال المؤسسة والشركاء.
- **حساب 156 المؤونات الخاصة بتجديد القيم الثابتة.**

-16 حساب الديون:

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة القروض الإجبارية، وكذلك قرض عقد الإيجار – تمويل (حساب 167) وكذلك يجعل دائنا بقيمة الكفالات المدفوعة للبنوك.

- **حساب 17 ديون متعلقة بالمساهمات:**[1]

يجعل دائنا بقيمة الديون المتعلقة بمساهمات الفروع أو الشركاء المساهمة، وكذلك الديون المتعلقة بالمساهمات خارج الشركة الأم. ويخص هذا الحساب العمليات المالية فقط.

- **حساب 18 ما بين الوحدات والفروع:**

يسجل في هذا الحساب العمليات المتعلقة بنشاطات الفروع والوحدات فيما بينها، ويجب أن يرصد هذا الحساب في نهاية الدورة.

الصنف الثاني: الأصول الثابتة:

تكون أرصدة حسابات الأصول الثابتة عادة مدينة، وتضم الحسابات التالية:

- **حساب 20 القيم المعنوية وفرق الاقتناء:**

يضم مصاريف البحث والتطوير الخاصة بالقيم الثابتة، أنظمة الإعلام الآلي، الماركات التجارية والبراءة الصناعية، شهرة المحل وقيم ثابتة أخرى. ويتفرع إلى:

- **حساب 203 مصاريف تطوير القيم الثابتة:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المصاريف الخاصة بالبحث والتطوير ويقابله في الجانب الدائن حساب 731 إنتاج قيم ثابتة معنوية، كما يتم ترصيد حساب 203 مصاريف البحث والتطوير عندما يتم اهتلاكها، وكذلك بجعل هذا الحساب دائنا ويقابله في الجانب المدين حساب 28.

[1]- عوني أماني – فوحمة هدى، مدى توافق الإصلاحات الضريبية مع النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص94.

- **حساب 204 برامج وأنظمة الإعلام الآلي والحسابات المماثلة:** يجعل حساب 204 مدينا بقيمة تكلفة أو اقتناء برامج الإعلام الآلي ويقابله في الجانب الدائن حساب الغير أو الحسابات المالية، أو حساب 731 إنتاج قيم ثابتة معنوية في حالة إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة.

أما العمليات الأخرى الخاصة بالقيم المعنوية غير المسجلة في الحسابات السابقة تسجل مباشرة في الأصول الثابتة المعنوية (205 أو 208) في الجانب المدين ويقابلها في الجانب الدائن حسابات الغير أو الحسابات المالية.

حالة التنازل أو خروج القيم الثابتة المعنوية: الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة غير المادية تحدد بالفرق بين قيمة سعر البيع والقيمة المحاسبية، ويعالج محاسبيا في الأعباء (حساب فرعي 65) أو الإيرادات (حساب فرعي 75) على حسب الحالة[1].

- **حساب 207 فرق الإقتناء أو شهرة المحل (Good Will):** يسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء أو شهرة المحل في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى.

- **حساب 21 القيم الثابتة المادية:**

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الحصص المقدمة من طرف الشركاء أو تكلفة الاقتناء في تاريخ دخول الأصول الثابتة ضمن ممتلكات المؤسسة أو بتكلفة إنتاجها في حالة ما إذا كانت هذه القيم مصنعة أو منتجة من طرف المؤسسة ذاتها ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات التالية، وذلك حسب الحالة:

حساب فرعي 10x رأس المال.

حساب فرعي 45x رأس المال ـ شركات مشاركة.

حساب فرعي 40x المورد.

حساب فرعي 732 إنتاج القيم الثابتة المادية.

يضم هذا الحساب الأراضي ، المباني، مركبات تقنية، وقيم ثابتة مادية أخرى: اين تهميش هذه الصفحة

211 الأراضي.

212 تهيئات أراضي.

213 مباني.

[1]ـ شعيب شنوف، محاسبة لمؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص41 - 42.

215 تركيبات تقنية ومعدات وأدوات صناعية.

218 قيم ثابتة مادية أخرى وتضم معدات النقل، تجهيزات وأثاث مكتب، أجهزة الإعلام الآلي، مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع، وتهيئات وتركيبات.

حالة التنازل أو خروج القيم الثابتة المادية: الأرباح أوالخسائر الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة المادية التي تحدد بالفرق بين قيمة سعر البيع المقدر والقيمة المحاسبية، ويعالج محاسبيا في الأعباء (حساب فرعي 65) أو الإيرادات (حساب فرعي 75) على حسب الحالة.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ـ تمويل:[1]

يضم هذا الحساب القيم الثابتة التي هي ليست ملك للمؤسسة حسب القانون لكن تتوفر فيها تمكنها من ان تكون ضمن عناصر الأصول وكمثال على ذلك عقود الإيجار ـ تمويل وبعض القيم الثابتة الأخرى التي هي في إطار التنازلات (mise en concession).

أ – المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر

يسجل عقود الإيجار ـ التمويل في الأصول، بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثابتة مدينا حساب فرعي 21 ويقابله في الخصوم حساب الديون الخاص بهذا العقد (حساب 167 في الجانب الدائن).

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل 167 مدينا بمبلغ السداد، وكذلك حساب المصاريف المالية يجعل مدينا وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة أو يسجل مثل عملية شراء على الحساب.

ب – المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر:

يسجل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار ـ تمويل في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حساب 274، ولايمكن تسجيلها ضمن ممتلكاتها حتى ولو كان المؤجر لديه عقد امتلاك هذا الأصل.

وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن 274 حساب قروض وحقوق خاصة بعقد الإيجار ـ تمويل وحساب 762 إيرادات الأصول المالية. مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.

[1]- عوني أماني – فوحمة هدى، مدى توافق الإصلاحات الضريبية مع النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص96-97.

- **حساب 22 القيم الثابتة المتنازل عنها:**[1]

القيم الثابتة المادية أو المعنوية الموضوعة للتنازل تسجل في حساب 22 وبنفس الشروط الخاصة بالحسابين 20 و21.

يضم حساب 221 أراضي للتنازل، حساب 223 بنيات للتنازل، حساب 225 تهيئات تقنية، حساب 228 قيم ثابتة أخرى للتنازل، وحساب 229 حقوق المتنازل.

- **حساب 23 القيم الثابتة الجارية:**

يضم هذا الحساب القيم الثابتة المادية الجارية أو التي هي قيد الانجاز، وكذلك القيم الثابتة المعنوية الجارية بإضافة إلى التسبيقات التي تم دفعها من أجل الحصول على القيم الثابتة.

وعموما يسجل في هذا الحساب الأصول التي هي في طور الانجاز أو التحصيل والتي لم يتم انجازها أو الحصول عليها في نهاية الدورة.

ويرصد هذا الحساب عند اقتناء الاستثمار أو اكتمال انجازه وذلك باستعمال الحسابات المعنية للقيم الثابتة حساب فرعي 21x.

الاستثمارات الجارية لا تهتلك، وإنما يمكن أن يسجل لها نقص قيمة تقديره أثناء الأشغال.

الاستثمارات قيد الانجاز يمكن إن تكون:

إما أنه تم انجاز الاستثمار بوسائل المؤسسة الخاصة، في هذه الحالة يسجل الاستثمار في حساب 23x وبالمقابل يسجل في حساب 73x إنتاج القيم الثابتة بعد أن تسجل الأعباء حسب طبيعتها في الصنف السادس، أو أن يكون الاستثمار تم انجازه من طرف الغير وهنا يسجل في حساب 23x وبالمقابل يجعل إحدى حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير) بقيمة أو نسبة الانجاز دائنا.

أما الحالة الثالثة يتم دفع تسبيق من أجل الحصول على استثمارات، هنا ينبغي تسجيلها في حساب 238 و في الجانب المقابل حساب 40x.

- **حساب 26 حقوق متعلقة بالمساهمات:**[2]

يضم هذا الحساب سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة ، حقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة، وحقوق أخرى متعلقة بالمساهمات.

[1] - عوني أماني – فوحمة هدى، مدى توافق الإصلاحات الضريبية مع النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع، نفس الصفحة.
[2] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 60-61.

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الاقتناء أو حصة المساهمة (قيم الأسهم)، وكذلك بالحقوق المتعلقة بالأسهم ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية وحسابات الغير.

وفي حالة التنازل عن هذه الأسهم يسجل زائد القيمة أو نقص القيمة في حساب الإيرادات أو الأعباء على حسب الحالة (حساب فرعي 75x أو حساب فرعي 65x).

- حساب 27 قيم ثابتة مالية أخرى:[1]

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة:

أسهم القيم الثابتة لنشاطات.

قيمة الكفالات والضمانات المدفوعة.

أسهم أو سندات قيم ثابتة أخرى ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية.

- حساب 28 اهتلاك القيم الثابتة:[2]

يستعمل هذا الحساب لمعالجة الاهتلاكات محاسبيا وذلك مع حسابات 20x و 21x، بحيث يجعل حساب 28x دائنا بقيمة الاهتلاك السنوي ويقابله في الجانب المدين مخصصات الاهتلاكات.

لكن القيم الثابتة المعنوية تهتك لمدة لا تتجاوز 20سنة باستثناء حالات خاصة ينبغي أن تبرر في الملاحق وجداول الإيضاحات.

- حساب 29 تدني قيمة القيم الثابتة:

عندما يكون هناك نقص في قيمة القيم الثابتة يجعل حساب 29x دائنا، ويقابله في الجانب المدين حساب 68x، و ذلك حسب الحالة (مخصصات الاستغلال، مخصصات مالية، مخصصات استثنائية) ويمكن أن يعاد النظر في قيمة هذا النقص ـ مفهوم المؤونات سابقا ـ المكونة في نهاية كل دورة محاسبية بحيث:

يجعل حساب المخصصات المعني مدينا في حالة زيادة المؤونة.

يجعل حساب 78x دائنا في حالة نقص المؤونة أو تخفيضها أو إلغائها تماما.

في حالة التنازل عن الأصل الذي خصصت له المؤونة، يرصد حساب المخصصات باستعمال حساب 78x.

[1] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، نفس المرجع، نفس الصفحة.

[2] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، نفس المرجع، نفس الصفحة.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات ـ والحسابات الجارية:[1]

تضم حساب 30 البضائع، حساب 31 مواد أولية ولوازم، حساب 32 تموين آخر منها المواد المستهلكة حساب 321 و322 اللوازم المستهلكة و 326 الأغلفة، حساب 33 المنتجات الجارية، حساب 34 إنتاج الخدمات الجارية، إنتاج مصنع من طرف المؤسسة يشمل حساب 351 إنتاج وسيط، حساب 355 إنتاج تام، حساب 358 إنتاج متبقي أو مواد قابلة للاسترجاع، بالإضافة إلى الحسابات التالية: حساب36المخزونات المتآتية من التثبيتات، حساب 37مخزونات بالخارج،حساب 38المشتريات المخزنة ، حساب 39 تدني قيمة المخزون.

1- حالة الجرد المتقطع:

أ- المعالجة المحاسبية لمشتريات المواد الأولية والبضائع المستهلكة:

أثناء الدورة المحاسبية يجعل حساب 38x مشتريات مخزنة مدينا بتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة وذلك على حسب طريقة التسديد.

في نهاية الدورة يلغى المخزون الموجود في أول الفترة بحيث يجعل حساب 30 بضائع أو حساب 31مواد ولوازم أو حساب 32 في الجانب الدائن مقابل جعل حساب 60x في الجانب المدين.

كما يجب ترصيد حساب 38x بحيث يجعل دائنا، مقابل جعل حساب 60xمدينا.

كذلك يتم في نهاية الدورة حساب مخزون آخر الفترة، بحيث يجعل حساب 30 بضائع أو حساب 31 مواد ولوازم أو حساب 32 في الجانب المدين، مقابل جعل حساب 60x (حساب 600 أو 601 أو602) دائنا.

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع:

أثناء الدورة لا توجد معالجة محاسبية خاصة بالصنف الثالث لأن العناصر الضرورية يتم تسجيلها في الأعباء حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة يتم إلغاء مخزون أول المدة بحيث يتم تسجيل أو جعل الحسابات ح/33، ح/34، ح35/ دائنة ويقابله في الجانب المدين حساب 72x إنتاج مخزون، وعند تحديد مخزون آخر الفترة يجعل حساب 72x دائنا ويجعل حساب المخزون مدينا.

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص47-48.

2- حالة الجرد الدائم:[1]

طريقة الجرد الدائم تمكننا من المتابعة اليومية والدورية للمخزونات، كذلك يمكننا في حالة المنتوج التام من تقدير ومعرفة التكاليف ومقابلتها بالعوائد المنتظرة.

أ- المعالجة المحاسبية للمشتريات الخاصة بالمواد الأولية و البضائع المستهلكة:

أثناء الدورة المحاسبية يجعل الحساب 38x مدينا بالتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة وذلك حسب طريقة التسديد.

وعند وصول المشتريات ودخولها إلى المخازن يرصد حساب 38x بحيث يجعل دائنا ويقابله في الجانب المدين حساب 30 بضائع أحساب 31 مواد ولوازم أو 32 تموين آخر وهذا حسب نوع المشتريات.

وفي حالة وجود خروج للمخزونات يجعل إحدى الحسابات، حساب 30 بضائع أو حساب 31 مواد ولوازم أو 32 تموين آخر دائنا ويقابله في الجانب المدين إحدى الحسابات، حساب 600 بضائع مستهلكة أو 601 مواد ولوازم مستهلكة أو حساب 602 تموين آخر مستهلك.

وفي نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني (30 أو31أو 32) مقابل حساب 60x، والفروقات الأخرى تسجل إما في حساب 657 أو حساب 757.

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع:

أما المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات الخاصة بالمنتجات يتم أثناء الدورة المحاسبية تسجيل حسابات المخزون (حساب 35 منتجات، حساب 34 منتجات خدمات قيد الإنتاج وحساب 33منتجات

قيد الإنتاج) التي تستعمل في حركة المخزون للمنتجات بحيث تجعل هذه الحسابات مدينة عند دخول المنتجات إلى المخزن ويجعل حساب 72x دائنا.

وفي حالة خروج المنتجات ، بحيث تجعل هذه الحسابات دائنة وحساب 72x مدينا.

[1]- عوني أماني – فوحمة هدى، مرجع سبق ذكره، ص99-100.

وفي نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني (33 أو 34 أو 35) مقابل 72.

- حساب 37 مخزونات بالخارج:[1]

يسجل في هذا الحساب المخزونات المحجوزة أو المخزونات التي هي في طريقها للوصول، ويرصد هذا الحساب عند وصول المواد الأولية أو السلع بإستعمال حسابات المعنية وفي نهاية الدورة إذا لم يرصد هذا الحساب ينبغي إعداد جداول أو بطاقة مخزون توضيح المخزونات الموجودة بالخارج.

- حساب 39 تدني القيمة الخاصة بالمخزونات:

يجعل هذا الحساب دائنا في حالة تسجيل نقص في قيم المخزونات بمختلف أنواعها ويقابله في الجانب المدين المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية.

وفي نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في قيمة التدني بحيث يسجل:

جعل حساب مخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية مدينا في حالة زيادة القيمة بحيث يسجل نفس القيد الذي سجل عند تسجيل نقص القيمة.

في حالة إنخفاض المؤونة يجعل الحساب 32 دائنا.

في حالة بيع المخزونات التي كونت لها تدني قيمة ينبغي تحميل هذا النقص للمخزون المعني، كما يجب ترصيد الحساب المعني وكذلك يجعل حساب 78 دائنا.

الصنف الرابع: حسابات الغير:

يضم الصنف الرابع حسابات الموردين وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، حسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركات والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما.

- حساب 40 المورد والحسابات التابعة له:[2]

يضم هذا الحساب موردي البضائع والخدمات أوراق الدفع، موردي الخدمات، وموردي الأعباء القابلة للدفع الأجل، التخفيضات و الحسومات، بالإضافة إلى

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص50.
[2]- منيرة سعدين، وهيبة زناتي ليلى ساعي، مرجع سبق ذكره، ص 74.

التسبيقات المدفوعة مقابل الحصول على مواد أولية وسلع، بالإضافة إلى موردي الاستثمارات.

401 حساب موردي ـ المخزونات والخدمات.

403 حساب المورد ـ أوراق الدفع.

404 حساب موردي الاستثمارات.

405 حساب موردي الاستثمارات ـ أوراق الدفع.

408 حساب موردي الفواتير التي لم تصل.

409 حساب الموردون المدينون كالتسبيقات.

يجعل حساب 40x دائنا بفاتورة الشراء أو الخدمات ، مقابل جعل الحسابات التالية مدينة:[1]

حساب 38 المشتريات.

حساب الأعباء (المبلغ خارج الرسم القابلة للإسترجاع) للمخزونات غير القابلة للتخزين والخدمات.

حساب 445x اقتطاع الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع (T.V.A deductible).

يجعل حساب 40x مدينا عند تسوية المستحقات مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

حساب الخزينة عند التسوية، أو حساب 38x، أو حالة رجوع البضائع أو وجود تخفيضات أو حسومات، أو حسابات خاصة بالأوراق التجارية تحل محل حساب المورد.

- **حساب 403 أوراق الدفع:** في هذه الحالة الأخيرة يجب أن يرصد حساب أوراق الدفع باستعمال حساب الخزينة.

أما الحسابين 408 حساب موردي الفواتير التي لم تصل و409 حساب الموردين المدينون كالتسبيقات

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19،مرجع سبق ذكره، ص64-65.

- **حساب 41 الزبائن والحسابات التابعة:**

يضم هذا الحساب الزبائن، الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض، زبائن الفواتير قيد التحرير، زبائن الأعمال قيد الانجاز، تخفيضات وحسومات، تسبيقات محصلة من الغير. وعموما يشمل هذا الحساب الحسابات المرتبطة بعملية بيع السلع والإنتاج تام الصنع وتقديم الخدمات ويضم الحسابات الفرعية التالية:

411 حساب الزبائن

413 حساب الزبائن ـ أوراق القبض

416 حساب الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم

417 حقوق مرتبطة بالأعمال والخدمات الجارية

418 حساب الزبائن ـ فواتير لم تحرر بعد

419 حساب الزبائن الدائنون

يجعل حساب 411 مدينا بمبلغ الفواتير الخاصة للبيع أو الخدمات المقدمة، ويقابله في الجانب الدائن الحسابات التالية:[1]

حساب 70x مبيعات البضائع أو مبيعات المنتجات المصنعة (المبالغ بدون رسوم).

حساب الأغلفة حساب فرعي 41x.

حساب 445x الرسم على القيمة المضافة المجمعة (T.V.A collecte).

كما يجعل الحساب 41x دائنا مقابل جعل الحسابات التالية مدينة:

حساب الخزينة عند التحصيل.

حساب 70x حالة إرجاع البضائع من طرف الزبائن ووجود تخفيضات أو حسومات.

حساب أوراق القبض عند التحصيل بورقة تجارية (حالة استبدال الحقوق بالأوراق التجارية).

حساب التسبيقات المقبوضة.

[1]- عوني أماني – فوحمة هدى، مدى توافق الإصلاحات الضريبية مع النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره 103-104.

- **حساب 413 أوراق القبض:** يرصد بحيث يجعل دائنا مقابل حساب الخزينة مدينا أو حساب أوراق القبض المخصومة حساب فرعي 41x وحساب مصاريف مالية بقيمة معدل الخصم.

وفي نفس الوقت عند خصم الأوراق التجارية يجعل حساب الخزينة مدينا مقابل حساب 519.

- **حساب 416 الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم:** يجعل مدينا بقيمة الديون المشكوك فيها مقابل جعل حساب الزبائن 411 دائنا.
- **الحساب 417 حقوق مرتبطة بالأعمال والخدمات الجارية.**
- **الحساب 418 حساب الزبائن ـ فواتير لم تحرر بعد.**
- **حساب 419 الزبائن الدائنون:** يسجل في هذا الحساب التسبيقات المحصل عليها مقابل الطلبيات المقدمة وبعض العمليات الأخرى في نهاية الدورة المحاسبية بحيث يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة هذه المبالغ ويقابله في الجانب المدين الرسم القابل للإسترجاع في حساب فرعي 4xx وكذلك الإيراد المعني في حساب فرعي 7xx.

- **حساب 42 المستخدمون في الحسابات الملحقة:**

يسجل في هذا الحساب المكافآت المستحقة، تسبيقات، معارضة على الأجور، أموال الخدمات الإجتماعية، وأعباء للدفع. ويضم الحسابات الفرعية التالية:

- **حساب 421 مستخدمون ـ أجور مستحقة:**[1]يجعل هذا الحساب دائنا بالقيمة الإجمالية للأجور المستحقة مقابل جعل حسابات 631 أجور المستخدمين مدينا. كما يمكن أن يجعل مدينا في الحالات التالية: بقيمة التسبيقات الخاصة بالمستخدمين (مقابل حساب 425 دائنا)، وبقيمة مبلغ المعارضة على الأجور (مقابل حساب 427 دائنا)، وبقيمة مبلغ الأعباء الإجتماعية (مقابل حساب 43 دائنا)، وبقيمة مبلغ الضريبة المقتطع من الأجور (مقابل حساب 442 دائنا).

يمكن أن تتم المعالجة الحسابية بطريقة أخرى بحيث يتم تسجيل في حساب 42 الأجر المدفوع (صافي الدفع فقط إنطلاقا من كشف الأجور)، بحيث:

يجعل حساب 631 مدينا مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

حساب 421 المستخدمين (الصافي).

[1]ـ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 57/56.

حساب 422 أموال الخدمات الإجتماعية.

حساب 425 تسبيقات للمستخدمين.

حساب 427 معارضة على الأجور.

حساب 43 هيئات إجتماعية والحسابات الملحقة.

عمليات أخرى تتضمن المستخدمين:

- **حساب 422 أموال الخدمات الإجتماعية:** يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب أعباء إجتماعية مدينا، وعند الدفع يجعل حساب الخزينة دائنا ويجعل هذا الحساب مدينا.
- **حساب 425 تسبيقات للمستخدمين:** يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب 631 مدينا.
- **حساب 427 معارضة على الأجور:** يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب 630 مدينا، وعند دفع المبالغ المتخاصم عنها يتم جعل حساب الخزينة دائنا وجعل المستفيد مدينا.
- **حساب 428 حساب المستخدمون ـ أعباء للدفع:** يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة السنوية بعض الأعضاء مستحقة الدفع مثل العطل المدفوعة الأجر، أو مكافآت المردودية، بحيث يجعل حساب أعباء المستخدمين مدينا، وعند عملية الدفع يرصد حساب 428 مقابل جعل حساب 421 دائنا.

- **حساب 43 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة:**

يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المستحقة التالية:

القيمة الواجبة الدفع للهيئات الإجتماعية مثل الإشتراكات، الخدمات الإجتماعية، حوادث العمل، التقاعد ، مقابل جعل حساب 6xx الأعباء حسب طبيعتها مدينا.

القيمة المدفوعة للهيئات الاجتماعية من أجل المستخدمين مقابل جعل حساب 421 مدينا.

ويجعل حساب 43 مدينا عند عملية الدفع، مقابل جعل حساب الخزينة دائنا.

- **حساب 438 الهيئات الاجتماعية ـ الأعباء للدفع ـ إيرادات للتحصيل:** يسجل في هذا الحساب في نهاية الدورة الأعباء المستحقة مثل العطلة المدفوعة الأجر أو المنح الخاصة بالأرباح أو مكافآت المردودية.

-حساب 44 الدولة، الجماعات المحلية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة:[1]

يسجل في هذا الحساب العمليات التي قامت بها مؤسسات عمومية ذات الصبغة العمومية، أما العمليات الأخرى الخاصة بالشراء والبيع فتسجل في حسابات الغير إما في حساب 41 المورد أو حساب 42 الزبون.

ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

411 حساب الدولة والجماعات العمومية ـ مساعدات للتحصيل.

442 حساب الدولة ـ رسوم وضرائب للتحصيل.

443 حساب عمليات خاصة مع الدولة والجماعات العمومية.

444 حساب الدولة ـ ضريبة على النتيجة.

445 حساب الدولة ـ الرسم على رقم الأعمال.

446 منضمات دولية.

447 ضرائب ورسوم أخرى مماثلة.

448 حساب أعباء للدفع وإيرادات للتحصيل(خارج الضرائب).

- **حساب 441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، إعانات للاستلام:** يجعل هذا الحساب مدينا في نهاية الدورة بقيمة المساعدات المسجلة ولكنها غير محصلة بعد مقابلة جعل إحدى حسابات الايرادات دائنا (إعانات الاستغلال)، أو حساب إيرادات مسجلة مقدما (إعانات الاستثمار)[2].

ويرصد هذا الحساب عند الاستلام مع حساب الخزينة.

- **حساب 444 الضرائب على الأرباح:** يجعل هذا لحساب دائنا بقيمة الضرائب وجبة الدفع، مقابل جعل حساب 695 مدينا. ويجعل مدينا عند التسوية مقابل جعل حساب الخزينة دائنا.

[1]- منيرة سعدين، وهيبة زناتي، ليلى ساعي، ص84.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص68-69.

- **حساب 445 الرسم على رقم الأعمال أو الرسم على القيمة المضافة:** ويضم الرسم على القيمة المضافة مجمع في حالة عملية البيع 445x والرسم على القيمة المضافة المقتطعة في حالة عمليات الشراء 445x.
- **حساب 446 هيئات دولية:** يسجل هذا الحساب كل العمليات الخاصة بالهيئات الدولية التي تخص عمليات التمويل باستثناء العمليات، التي تعتبر فيها هذه الهيئات الدولية مورد أو زبون في هذه الحالات تسجل العمليات مباشرة في الحساب المورد،40x أو 41xحساب الزبون على حسب الحالة.
- **حساب 447 الدولة ـ ضرائب ورسوم أخرى:** يجعل هذا الحساب دائنا بكل الضرائب والرسوم الأخرى، المدفوعة من طرف المؤسسة مثل الرسم على النشاط المهني، مقابل جعل إحدى حسابات المعنية مدينا عند عمليات التسوية مقابل جعل حسابات الخزينة دائنا.
- **حساب 448 أعباء للدفع ـ إيرادات للاستلام:** يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة لتسوية بعض العمليات الخاصة مثل الضرائب المستحقة على العطل المدفوعة الأجر أو الضرائب المستحقة على مكافآت المردودية.

حساب الضرائب المؤجلة: يضم هذا الحساب الضرائب المؤجلة الناتجة عن فروقات مؤقتة ناتجة من وقت تقدير الإيراد أو الأعباء في المحاسبة ووقت إخضاعها للضريبة.

- حساب 45 الشركاء:

لا يسجل في هذا الحساب العمليات التي تعتبر فيها مورد أو زبون لأنها تحمل مباشرة على الحساب 40 أو 41. ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حساب 451 عمليات المجموعة.

حساب 455 الشركاء ـ حسابات جارية.

حساب 456 الشركاء ـ عمليات خاصة برؤوس المال.

حساب 457 الشركاء ـ حصص للدفع.

حساب 458 الشركاء ـ عمليات جماعية.

- **حساب 451 عمليات المجموعة:** يسجل في الجانب المدين في هذا الحساب الأموال المقدمة بصفة مؤقتة كتسبيق للفرع من طرف المجموعة أو الفروع

الأخرى. ويجعل دائنا بقيمة الأموال الموضوعة تحت تصرف الفرع من طرف المجموعة أو الفروع الأخرى[1].

- **حساب 455 الشركاء ـ الحسابات الجارية:** يجعل دائنا بقيمة المبلغ الذي يوضع تحت تصرف المؤسسة من طرف الشركاء بصفة مؤقتة.
- **حساب 456 الشركاء ـ عمليات تخص رأس المال:** يجعل دائنا بمبلغ الحصص المقدمة من طرف الشركاء ويرصد بحساب رأس المال المعني.
- **حساب 457 حصص الدفع:** يجعل دائنا بقيمة الحصص الموزعة، موزعة مقابل جعل إحدى الحسابات التالية مدينة حسب الحالة: - حساب نتيجة الدورة أو حساب 106 الاحتياطات أو حساب 11 محول من جديد.

أما كيفية معالجة حساب 458 الشركاء – عمليات جماعية، فيسجل فيه العمليات التي تتم بصفة مشتركة.

-46 حسابات مختلفة مدينون- حسابات مختلفة دائنون:

ويمكن أن يضم هذا الحساب ما يلي:

462 حقوق التنازل عن القيم الثابتة.

464 ديون اقتناء سندات التوظيف – ديون الحصول على أدوات الخزينة.

465 حقوق التنازل عن سندات التوظيف - حقوق التنازل عن على أدوات الخزينة.

467 مدينون آخرون – إيرادات للاستلام.

- **حساب 462 حقوق التنازل عن القيم الثابتة:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة سعر التنازل.

كما يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب الخزينة مدينا عند التحصيل.

- **حساب 464 ديون الحصول على السندات التوظيف:** يجعل دائنا بمبلغ الاقتناء مقابل جعل حساب 50 قيمة سندات التوظيف مدينا، ويجعل مدينا مقابل إحدى الحسابات المالية دائنا عند التسوية.
- **حساب 468 أعباء للدفع –إيرادات للتحصيل:** يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة لتسوية بعض العمليات العالقة مثل الرسم على القيمة المضافة.

[1]- عوني أماني – فوحمة هدى، مرجع سبق ذكره107-108.

- **حساب 47 الحسابات الوسيطية– مبالغ في انتظار التحميل:**[1]

يسجل في هذا الحساب العمليات التي هي في انتظار التحميل والتي تتطلب معلومات إضافية لتحميلها بصفة عقلانية.

- حساب 48 أعباء و إيرادات مسجلة مقدما:

يسجل حساب 48 الأعباء والإرادات التي تخص دورات لاحقة في نهاية الدورة وتحمل على الحسابات المعينة مباشرة ويضم هذا الحساب العناصر التالية :

481 حساب مؤونة الخصوم المتداولة.

486 حساب أعباء مسجلة مسبقا.

487 حساب إيرادات مسجلة مسبقا.

- **حساب 481 مؤونة الخصوم المتداولة:** يمكن إنشاء مؤونات للخصوم المتداولة غي المؤكدة وذلك يجعل حساب 481 مؤونات الخصوم المتداولة دائنا وجعل حساب ×68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات في جانب المدين، وفي حالة تحقق الأعباء تسجل في صنف السادس و تحمل للأعباء حسب طبيعتها في الجانب المدين ويجعل الحساب المالي المعني أو حسابات الغير دائنا.

أما حساب 481 يجب أن يرصد يجعله مدينا مقابل جعل حساب ×78 استرجاع مؤونات الدورات السابقة دائنا.

- حساب 49 نقص قيمة في حسابات الغير:

عندما يكون هناك نقص محتمل في حسابات الغير يجعل هذه الحسابات الفرعية دائنا:

491 حساب نقص قيمة حسابات الزبائن.

495 حساب نقص في حسابات المجموعة وحسابات الشركاء.

496 حساب نقص قيمة في حسابات المدينة المختلفة.

498 حساب نقص قيمة في حسابات أخرى للغير.

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره،ص63-64.

وبالمقابل يجعل حساب مخصصات نقص القيمة مدينا، وينبغي أعادة النظر في القيمة المكونة في نهاية كل دورة محاسبية بحيث يسجل ما يلي وذلك حسب الحالة الموجودة.

يجعل حساب مخصصات نقص القيمة مدينا في حالة زيادة المؤونة نفس المعالجة المحاسبية التي تمت عند إنشاء المؤونة.

يجعل حساب ×78 استرجاع القيمة في حالة انخفاض قيمة المؤونة أو إلغائها نهائيا.

الصنف الخامس : الحسابات المالية:

يضم هذا الصنف الحسابات المالية التالية:[1]

ـ حساب 50 القيمة المنقولة للتوظيف:

يجعل هذا الحساب مدينا اقتناء السندات، بالمقابل تجعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائنا.

في حالة سندات المساهمة بالقيمة الاسمية، فالقيمة المطلوبة والمحررة تسجل في المدين، والقيمة الغير محررة تسجل في الجانب الدائن في حساب 509.

في حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة حالا، والقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الاقفال، والفرق بين القيمة والقيمة المحاسبية للسندات تسجل كما يلي:

يجعل الحساب الفرعي ×50 مدينا وحساب 765 القيمة الزائدة لسندات التوظيف دائنا (plue value)

يجعل حساب ×50 دائنا وحساب 665 القيمة الناقصة لسندات التوظيف مدينا (moins value).

وفي حالة التنازل دائنا عن سندات التوظيف فإن رصيد حساب ×50 يجعل مدينا ويجعل سعر التنازل دائنا، مقابل جعل الأعباء المالية حساب 667 مدينا في حالة الخسارة، ويجعل ايرادات مالية حساب 767 دائنا في حالة الربح.

ـ حساب 51 البنوك والهيئات المالية:

يجعل حساب البنك 512 مدينا بقيمة التحصيل، ويجعل دائنا بقيمة المدفوعات.

[1] ـ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص71-72.

ـ حساب 52 الأدوات المالية:

يجعل حساب 52 مدينا بقيمة الاقتناء، مقابل الحساب المالي المعني في الجانب الدائن.

أدوات الخزينة القابلة للمفاوضات حاليا تقيم بالقيمة السوقية في تاريخ وقف الحسابات والفرق

بين القيمة المحاسبية والقيمة السوقية تعالج محاسبيا كما يلي:

يجعل حساب 52 مدينا ويجعل حساب 765 ايرادات مالية أخرى، دائنا في حالة وجود قيمة زائدة (PLUS VALUE)

أو يجعل حساب 52 دائنا، ويجعل حساب 665 أعباء مالية أخرى في حالة وجود القيمة

الناقصة (Moins value)

وفي حالة التنازل عن الأدوات المالية فإن رصيد حساب 52 وتسجل القيمة الإجمالية في

الجانب المدين وسعر التنازل في الجانب الدائن، كما تعالج الفروقات كما يلي:

الخسارة تسجل في الجانب المدين (حساب 667).

الربح يسجل في الجانب الدائن (حساب 767).

ـ حساب 53 الصندوق:[1]

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة التحصيل ويجعل دائنا بقيمة المدفوعات النقدية.

ـ حساب 54 سلف مستديمة وإعتمادات:

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الأموال المدفوعة والمسيرة من طرف محاسبين مساعدين أو (le regisseur) مقابل جعل حساب الخزينة دائنا.

[1]ـ عوني أماني – فوحمة هدى، مرجع سبق ذكره، ص111-112.

ـ حساب 58 تحويلات داخلية:

يستعمل هذا الحساب في عملية التحويلات الداخلية مثل تحويل مبلغ من حساب البنك إلى حساب الصندوق أو العكس، وفي كل الحالات يجب أن يرصد هذا الحساب لأنه حساب وسيط فقط.

ـ حساب 59 نقص قيمة الأصول المتداولة:

يمكن إستعمال حساب 59 ومعالجته محاسبيا بنفس طريقة معالجة حساب 49.

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لحسابات التسيير

تضم حسابات التسيير، الحسابات الخاصة بالإيرادات والأعباء وتقدم من خلال حسابات النتائج وتعرض أو تصنف إما حسب طبيعتها أو حسب الوظائف الموجودة بالمؤسسة.

الصنف السادس: الأعباء:[1]

تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، تصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات، حسب طبيعتها أو الوظيفة، وذلك حسب طبيعة واحتياجات المؤسسة، لكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

أ ـ حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها:

ـ حساب 60 (المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة وتموين أخر مستهلك):

يضم هذا الحساب مشتريات المواد الأولية المستهلكة، البضائع المباعة والمتعلقة بالمشتريات الخزنة المستهلكة.

أما عن كيفية سير الحسابات والمعالجة المحاسبية فقد تم التطرق لها من خلال الصنف الثالث المتعلق بالمخزونات وذلك حسب طريقة الجرد المعتمدة من طرف المؤسسة.

تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها المتضمنة سعر الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء مثل النقل، التأمين ومصاريف أخرى.

[1]ـ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره،ص68-69.

أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل فواتير المياه، الطاقة...، أو أدوات ومواد لا تمر مباشرة على المخزن، تسجل مباشرة في حساب مشتريات مستهلكة حساب 607، والمواد الغير قابلة للتخزين والتي لم تستهلك قبل نهاية الدورة (عند تاريخ الإقفال) تعتبر مصاريف مسجلة مقدما وتسجل في حساب 48× في الجانب المدين.

ـ حساب 61 خدمات خارجية:

يسجل في هذا الحساب، الجانب المدين المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل مصاريف الإيجار، الاصلاحات، مصاريف التأمين، أبحاث ودراسات، والخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة.

ـ حساب 62 خدمات خارجية أخرى:

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطية، مصاريف الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف التنقلات، مصاريف الاستقبال، مصاريف البريد، وخدمات البنوك، اشتراكات، يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف.

ـ حساب 63 مصاريف المستخدمين:[1]

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، المكافآت حسب طبيعتها تسجل في حساب 638 أعباء أخرى للمستخدمين ويجعل مدينا بها وبالمقابل تجعل إما الإيرادات حساب 738، إيرادات أخرى للتسيير دائنا أو حساب الأعباء المعني مباشرة.

ـ حساب 64 ضرائب ورسوم:

يضم هذا الحساب الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية اقتصادية، لا تسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب بل يتم تسجيلها في حساب 695.

ـ حساب 65 مصاريف أخرى وظيفية:

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية وبراءات الاختراع حساب 651، مكافآت الإداريين على وظائفهم حساب 653، خسائر ناتجة عن الزبائن حساب 654، مصاريف الغرامات

[1] ـ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص74-75.

والمخالفات حساب 656، نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية حساب 652، ومصاريف أخرى إستثنائية خاصة بالتسيير.

ـ حساب 66 المصاريف المالية:

يضم هذا الحساب أعباء الفوائد حساب 661، نقص القيمة المرتبطة بحقوق سندات المساهمة حساب 664، الخسارة الصافية الناتجة من التنازل عن أصول مالية حساب 667، خسائر الصرف حساب 666، نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية حساب 665، ومصاريف مالية أخرى حساب 668

ـ حساب 67 العناصر الاستثنائية – أعباء:[1]

يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية الخاصة جدا مثل أعباء الكوارث وما إلى ذلك، ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

ـ حساب 68 مخصصات الإهتلاك و المؤونات ونقص القيمة:

يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حسابات الإهتلاك أو المؤونات أو تدني القيمة المعنية دائنا.

ـ حساب 69 الضرائب على الأرباح:

يسجل في هذا الحساب الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق المؤسسة ويجعل مدينا بها.

ب ـ حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة:

تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرائق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

ب ـ 1) تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية والمالية.

ب ـ 2) تصنف حسب وسائل الإستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب ....،

[1]ـ عوني أماني – فوحمة هدى، مرجع سبق ذكره، 114-115.

ب ـ 3) التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد: المنتوج أ، المنتوج ب ...،

ب ـ 4) التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية.

ب ـ 5) التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب، إفريقيا، آسيا، بقية العالم.

الصنف السابع: حسابات الإيرادات:

تكون أرصدة حسابات الإيرادات أو النواتج عادة أرصدة دائنة.

ـ حساب 70 بيع المنتجات المصنعة والبضائع وتقديم الخدمات:

يضم هذا الحساب العنصر والحسابات الفرعية التالية: حساب 700 مبيعات بضائع، حساب 701 بيع المنتجات التامة الصنع، 702 بيع منتجات وسيطية، 704 بيع أعمال، 705 بيع دراسات، 706 خدمات أخرى مقدمة، 708 إيرادات النشاطات الثانوية، 709 تخفيضات وحسومات، ويضم هذا الحساب مبيعات المؤسسة من المنتجات والبضائع في السوق الوطنية والدولية والمبيعات داخل المجموعة وخارجها، وإيرادات تقديم الخدمات، إيرادات النشاطات الرئيسية، والنشاطات الثانوية مثل المطاعم، السكن والنقل، يجعل حساب المبيعات دائن بالسعر الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة والحسومات و التخفيضات إن وجدت.

ـ حساب 72 إنتاج مخزن:[1]

يسجل في هذا الحساب تغيرات في الإنتاج المخزن والتغيرات في مخزون السلع.

في حالة إستعمال طريقة الجرد المؤقت يجعل حساب مدين بالنسبة لمخزون أول الدورة، ويجل دائن بالنسبة لآخر الدورة.

ويمثل حساب 72 فرق إنتاج المخزون الإجمالي، ويمكن أن يكون الرصيد مدينا أو دائنا، حسب حركة المخزون من الإنتاج.

[1] ـ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص73-74.

ـ حساب 73 إنتاج قيم ثابتة:

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو المعنوية المنتجة

من طرف المؤسسة ، وتسجل ضمن الأصول غير المتداولة.

كما يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المصاريف الملحقة مثل النقل، التركيب، التهيئة الخاصة بالقيم الثابتة**ـ حساب 74 إعانات الإستغلال:**

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة إعانات الإستغلال المحصلة مقابل جعل حساب الغير أو حساب الخزينة مدينا.

ـ حساب 75 إيرادات أو نواتج أخرى وظيفية:

يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة يضم هذا الحساب الإيرادات المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية وبراءات الاختراع حساب 751، مكافآت محصل عليها للإداريين والمسيرين حساب 753، إعانات الاستثمار حساب 754، إيرادات محصلة من الديون المعدومة 756، زيادة القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية حساب 752، وإيرادات إستثنائية مثل المحصل عنها من مؤسسات التأمين حساب 757، إيرادات أخرى خاصة بالتسيير حساب 758، مثل الإيرادات المحصلة من الغير ناتجة عن الغرامات والمخالفات.

ـ حساب 76 إيرادات مالية:[1]

يجعل هذا الحساب دائنا بحيث: يضم هذا الحساب إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة حساب 761، عائدات الأصول المالية حساب 762، الربح الصافي الناتج من التنازل عن أصول مالية حساب 767، أرباح الصرف حساب 766، زيادة الفرق الناتج عن تقدير الأدوات المالية حساب 765، وإيرادات مالية أخرى حساب 768.

ـ حساب 77 عناصر غير عادية ـ إيرادات:

[1] ـ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،مرجع سبق ذكره، ص77.

يسجل في هذا الحساب المنتجات المتحصل عنها نتيجة النشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل بهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة.

ـ حساب 78 إسترجاع خسائر القيم والمؤونات:

يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل خسائر أو نقص للمؤونات المعنية أو عند تخفيض قيمة المؤونة المكونة أو إلغائها نهائيا مدينا.

المطلب الخامس: عوامل نجاح النظام المحاسبي المالي:[1]

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات و الإجراءات والتي تعد ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، وتلخيص في النقاط التالية:

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد، هذه الراحل تقوم بتحديدها الجهات المعني.

- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.

- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الضرائب.

- تكوين و رسكلة الإطارات والمختصين و الأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.

- تخصيص الغلاف المالي المناسب لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.

- تشجيع الشراكة بين المؤسسة والجامعة، لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي، والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين دخلاء على المؤسسة.

- يجب على الدولة عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية ترتكز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

[1]ـ كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، مرجع سبق ذكره، ص6-7.

- الانخراط في برنامج IFAC للإتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع ظهور التعاون بين المعانيين الجزائريين والدوليين.

خلاصة الفصل:

من خلال ما ذكرناه في هذا الفصل تمكنا من التوصل بأن الجزائر قامت بأعمال الإصلاح، فتبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي، والهدف الأساسي من هذ النظام، هو تقريب و توحيد و تكييف الأنظمة المحاسبية المحلية مع ما هو موجود على المستوى الإقليمي و العالمي، مما يساعد على جلب الاستثمار، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي.IFRS /IAS، حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية .

إن النظام المحاسبي أملته عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة 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.

تمهيد

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أساس الأنظمة المحاسبية، ومنه صيغ النظام المحاسبي المالي، الذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي الوصول إلى نضام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ونتيجة لطبيعة البحث وموضوعه الذي يهدف إلى معرفة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن النظام المحاسبي والمالي،

فكان لبد لنا من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، حيث نتناول فيه وصف لمنهج الدراسة، وكذلك دارسة مدى تطبيق هذه المعايير ضمن SCF وكتدعيم للعمل التطبيقي أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان. وقد تم تقسيم الفصل الى إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ممارسي المهنة في الجزائر.

المبحث الثاني: الإستبيان وعينة الدراسة.

المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية.

المبحث الأول: ممارسي المهنة في الجزائر

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

2- تعريف محافظ الحسابات:[1]

هو كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة

حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

1- التطور التاريخي لمحافظ الحسابات[2]

يمكن تلخيص أهم مراحل التطور التاريخي لمحافظ الحسابات إلى مرحلتين:

- الفترة قبل 1988: لقد تميزت هذه الفترة بما يلي:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها أثار إقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو كشوفات التقديرات طبقا لمواصفات الخطة.

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج.

- عدم كفاية الموظفين الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة.

- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة.

- الفترة بعد1988:

في هذه الفترة حررت المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الإقتصادية وبما يسمح مزوالة الرقابة على هذه المؤسسات.

[1]- وثيقة الكترونية ، http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=518263، يوم 31 ماي 2014، الساعة 13:00.
[2]- دمدوم زكرياء، مراجعة الحسابات في الجزائر محاضرات تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجامعي بالوادي ، تخصص: محاسبة وضرائب، سنة 2014. ص2.

3- شروط ممارسة المهنة والتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات :

- شروط ممارسة المهنة: يجب[1]

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة.

- أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها قانونيا بعد الإعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي.

- التأهيل العلمي والعملي: وتشمل المعرفة في 3 مجالات: التهميش

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

- معرفة كافية في قانون الأعمال.

- معرفة كافية في الإقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا.

4- مهام محافظ الحسابات: ويمكن تقسيم مهامه إلى مهام دائمة ومهام خاصة:[2]

- المهام الدائمة وتخص هذه المهام فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

- المهام الخاصة: كلف القانون محافظ الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، كإعداد تقرير في حالة تحويل شركات المساهمة أو في حالة إدماج أو الإنفصال .....الخ.

[1]- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل درجة الماجيستير، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة ، سنة 2011/2010، ص 34,35,36,37.
[2]- دمدوم زكرياء، محاضرات تدقيق محاسبي، مرجع سبق ذكره. ص3.

5- حقوق وواجبات محافظ الحسابات: التهميش

- حقوق محافظ الحسابات:

- الحق في الإطلاع: لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الإطلاع على أي وثيقة يراها مفيدة لأداء عمله.

- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب: أقر القانون الخاص بتنظيم المهنة ضرورة حصول محافظ الحسابات على أتعابه.

- حق المشاركة في إجتماعات مجلس الإدارة.

- الحق في الإستعانة بالخبراء.

- حق إستدعاء الجمعية العامة.

- واجبات محافظ الحسابات: وتتمثل في

- الإشراف الشخصي.

- المحافظة على السر المهني.

- عدم التدخل في التسيير.

- الإلتزام بالمهمة الكافية (المهمة الدائمة).

6- خصائص مهمة محافظ الحسابات

أولا : الاستقلالية و الموضوعية:

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحاكم لمقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة.

و حتى يتسنى للمراجع من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك، عند تنفيذ المراجعة، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته و موضوعيته.

و أمام هذه الوضعية، فالمراجع يمتنع عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة و التي قد تشوِّه نتائج مهمته، فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية و غيرها تمنع المراجع من الإعلان عن الملاحظات و التجاوزات و كذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة. و يكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 136 – 96 التي تنص في إحدى بنودها " بعدم تجانس مهام

محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب، إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت."

إضافة إلى ذلك، و دائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم المراجع بمهام أخرى في المؤسسة: كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي الخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة و التدقيق، فالقانون(المادة 47من قانون08 -91) يمنع من محافظ الحسابات ما يلي:

ـ مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

ـ ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.

ـ شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

والجدير بالذكر، واحتراما لمبدأ الاستقلالية والموضوعية، فالمراجع لا يتدخل– بصفة أو بأخرى - في شؤون التسيير للمؤسسة، التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

* ثانيا: الكفاءة المهنية:

فمراجعة الحسابات تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة. وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنة "محافظ الحسابات" لابد أن يتوفر على:

ـ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

ـ تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

و بهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله و تصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة و مصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يـختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا و عمليـا، بمعنى آخر، فالمراجع له الحق برفض الوكالة (Le Mandat) لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بـمستواه المهني.

المطلب الثاني: ما هية الخبير المحاسبي

1- تعريف الخبير المحاسبي:[1]

هو كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسبي أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطها بها عقد عمل.

2- مهام الخبير المحاسبي:[2]

مهمة الخبير المحاسبي هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسبي أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير والتي لها علاقة بمهمته. ويمكن تلخيصها في ما يلي:

- تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة؛[3]
- مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المادة رقم 18، يوم 11يوليو 2010،ص6.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المادة رقم20، مرجع سبق ذكره، ص7.
[3]- وثيقة الكترونية http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=518263، يوم 28 ماي 2014، على الساعة 10:30.

3- تحديد أتعاب الخبير المحاسبي:[1]

تحدد أتعاب الخبير المحاسبي مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات، يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن إحتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

المطلب الثالث: ما هية المحاسب المهني

1- تعريف المحاسب المهني:[2]

المحاسب هو ممارس في مجال المحاسبة، والذي هو مسؤول عن القياس، الإفصاح أو توفير ضمانات حول المعلومات المالية التي تساعد المديرين والمستثمرين وسلطات الضرائب وغيرها من صناع القرار على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

2- خصائص المحاسب المهني:[3]

- المصداقية: إن المجتمع لفي حاجة ماسة إلى صحة المصداقية والمعلومات ونظم المعلومات، إذن يجب أن يكون هدف المحاسب هو المصداقية في العمل.
- المهنية: يجب أن يكون المحاسب مهنيا في حقل المحاسبة حتى يمكن تمييزه عن غيره بوضوح عن طريق العملاء وأرباب العمل ، إذن المهنية للمحاسب هدف رئيسي.
- نوعية الخدمات: أما نوعية الخدمات التي يقدمها المحاسب المهني يتم تنفيذها طبقا لأعلى مستويات الأداء المهني المتعارف عليها.
- الثقة: يجب على المحاسب المهني الذي يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق أن يكون على قدر عال من الثقة وعلى قدر من المسؤولية وأن يلتزم فريق عمله في إطار سلوكيات وأخلاقيات المهنة.
- الأمانة: يجب على المحاسب المهني المحافظة على أسرار العمل وعدم البوح بها حتى لو ترك العمل.

المبحث الثاني: الاستبيان وعينة الدراسة

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المادة رقم21، مرجع سبق ذكره، ص7.

[2] - وثيقة إلكترونية http://www.bayt.com/en/specialties/q/95446/ ، يوم31 ماي 2014.على الساعة12:00.

[3]- وثيقة إلكترونية http://www.bayt.com/en/specialties/q/95446/ ، يوم31 ماي 2014.على الساعة12:00.

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان وأيضا معرفة المراحل التي قمنا بها من خلال إعداد الاستبيان وطريقة توزيعه وأيضا التعريج على العينة المدروسة وفي الأخير الصعوبات التي واجهتنا، كما سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضا الفرعية (الأسئلة) وأيضا سنوضح طريقة تشفيرنا للبيانات..

المطلب الأول: اختيار طريقة الاستبيان وكيفية إعداده

أولا: اختيار طريقة الاستبيان

لقد كان لاختيار هذه الطريقة حتمية تفرضها صيغة الإشكالية محل الدراسة، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير.

ثانيا: إعداد الاستبيان

1. بناء الاستبيان:

وكان ذلك بعد ما أعدننا الأسئلة المتعلقة بالاستبيان التي تتمحور حول خمس فرضيات من خلال إشكاليتنا ومن ثم بدأنا في تنسيق الأسئلة.

2. تحكيم واختبار الاستبيان:

وتمثلت هذه العملية في اختيارنا لمجموعة من الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي وأيضا بعض المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وبعض الأشخاص الذين لديهم خبرا في هذا المجال، وكان هذا من أجل معرفة مدى صحة البيانات الموجودة في الاستبيان ومدى عموميتها وشمولها وإلمامها بالموضوع.

3. توزيع الاستبيان:

شملت عملية توزيعنا للاستبيان عدة طرق ومنها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- الاتصال بالأساتذة الجامعيين وخاصة منهم المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة

4. المكان والزمان:

أ- المكان:

تمثل الإطار المكاني للاستبيان في ولاية الوادي.

ب- الزمان:

تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان كانت منذ 27 ماي 2014 إلى غاية بداية شهر جوان تقريبا، وفي هذه الفترة كانت عملية التوزيع والجمع سارية في نفس الوقت.

ثالثا: عينة الدراسة وصعوباتها

1. عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة أطراف أساسيين:

- المحاسبين.
- محافظي الحسابات.
- خبراء محاسبين.
- أساتذة جامعيين.

2. مشاكل الدراسة

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن هذه الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والصعوبات، أهمها:

- عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية لبعض أفراد العينة.
- عدم الرد في كثير من الأحيان.
- عدم استرجاع عديد الاستمارات الموزعة تحت حجج كثيرة.

والجدول التالي يوضح تفصيل استمارات الاستبيان الموزعة:

الجدول رقم (3-1): يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستبيانات الموزعة	50	100
عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة	08	16
عدد الاستبيانات الملغاة	02	4
عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة	40	80

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان

المطلب الثاني: هيكل وترميز الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضا الفرعية (الأسئلة) وأيضا سنوضح طريقة تشفيرنا للبيانات.

أولا: هيكل الاستبيان

قسمنا استمارة الاستبيان إلى جزئين أساسيين، حيث خصص الجزء الأول للمجيب على الإستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (المؤهل العلمي، طبيعة العمل، الخبرة)

أما الجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحوي بدورها عدة أسئلة فرعية:

الفرضية الأول: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التأطيرية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الفرضية الثانية: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الفرضية الثالثة: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المهنية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

ثانيا: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان

☒ **المؤهل العلمي:**

- ليسانس (1)
- ماجستير(2)
- دكتوراه (3)
- ماستر(4)
- مؤهل آخر (5)

☒ **طبيعة العمل:**

- خبير محاسبي(1)
- محافظي حسابات(2)
- محاسب**(3)**

- أستاذ محاسبة(4)
- شهادة أخرى(5)

☒ **الخبرة:**

- أقل من 5 سنوات (1)
- من 5 إلى 10 سنوات (2)
- من 10 إلى 15 سنة (3)
- أكثر من 15 سنة (4)
- الفرضية الأساسية الأولى عبارة عن الرمز (B)
- الفرضية الأساسية الثانية عبارة عن الرمز (C)
- الفرضية الأساسية الثالثة عبارة عن الرمز (D)

واعتمدنا هذا الترميز أو التشفير للمعطيات لتسهيل العمل في البرنامج المستخدم في هذا الاستبيان وهو (SPSS) والذي سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي وأيضا التطرق إلى كيفية العمل به وطريقة استخراج النتائج.

كما استعملنا برنامج (EXCEL 2010) في تحويلنا لهذه المعطيات ومن ثم إدخالها للبرنامج.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي يوضح هذا المقياس:

الجدول رقم (3-2): يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان

المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية

المطلب الأول: تفريغ البيانات و المعالجة الإحصائية

أولا: تفريغ البيانات:

بعد ما أتممنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة، تم الاعتماد على برنامج (Excel 2010) الذي استعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيرها سلفا لجعل العملية أسهل، ومن ثم حولناها إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج (SPSS).

ثانيا: المعالجة الإحصائية

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ومن ثم تحديد إجابات أفراد العينة على حسب الفرضية المطروحة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الإنحراف المعياري.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

أولا: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها

1. **تحليل نتائج عينة الدراسة:** سنقوم من خلال هذا المطلب باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

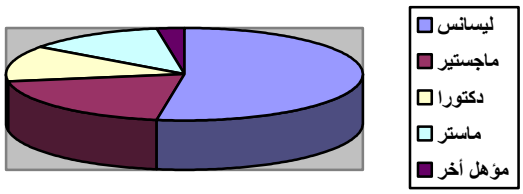
1.1 المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-1): يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكـــــرار	النسبة المئوية
ليسانس	21	52.5
ماجستير	08	20
دكتوراه	05	12.5
ماستر	05	12.5
مؤهل آخر	01	2.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

الشكل رقم (3-1): يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

تشير بيانات الجدول رقم (03) والشكل رقم (01) إلى ما يلي:

☒ أن نسبة الأشخاص الذين لديهم شهادة ليسانس تقدر بـ 52.5%، الأشخاص لديهم شهادة ماجستير تقدر بـ20%، أما الأشخاص لديهم شهادة دكتوراه 12.5%، وأما الأشخاص الذين لديهم شهادة ماستر تقدر بـ12.5%، وأما الأشخاص الذين لديهم مؤهل آخر تقدر بـ2.5%. وبالتالي فأفراد العينة لديهم مستوى أو مؤهل علمي يسمح لهم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان وتكون أرائهم مقبولة وصادقة إلى حد كبير

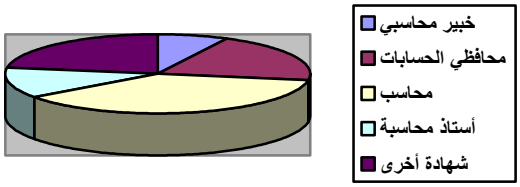
2.1 طبيعة العمل:

الجدول رقم(3-4): يوضح تنوع العينة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	التكـــــرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	03	7.5
محافظي الحسابات	08	20
محاسب	15	37.5
أستاذ محاسبة	05	12.5
شهادة أخرى	09	22.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

الشكل رقم(3-2): يوضح تنوع العينة حسب طبيعة العمل



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

تشير بيانات الجدول رقم (04) والشكل رقم (02) إلى ما يلي:

☒ أن نسبة الأشخاص الذين يعملون خبير محاسبي تقدر بـ 7.5%، والأشخاص الذين يعملون محافظي الحسابات تقدر بـ20%، أما الأشخاص الذين يمارسون مهنة محاسب تقدر بـ 37.5%، وأما الأشخاص الذين يعملون أساتذة محاسبة تقدر بـ12.5%، وأما الأشخاص الذين لديهم شهادات أخرى تقدر بـ2.5%. وبالتالي فأفراد العينة لديهم مستوى أو مؤهل علمي يسمح لهم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان وتكون أرائهم مقبولة وصادقة إلى حد كبير.

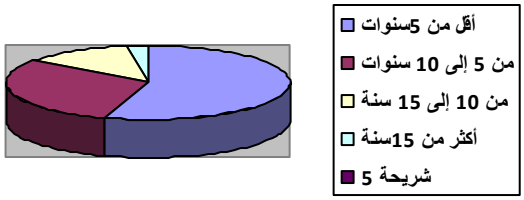
3.1 الخبرة

الجدول رقم (3-5):الخبرة

الخبرة	التكـــــرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	22	55
من 5 إلى 10 سنوات	12	30
من 10 إلى 15 سنة	05	12.5
أكثر من 15 سنة	01	2.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

الشكل رقم(3-3): يوضح تنوع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

☒ تشير بيانات الجدول رقم (05) والشكل رقم (03) إلى ما يلي: أن نسبة الأشخاص الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات تقدر بـ 55%، الأشخاص لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات قدرت بـ 45% وبالتالي فأفراد العينة لديهم مستوى من الخبرة يسمح لهم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان وتكون أرائهم مقبولة وموضوعية.

2. تحليل نتائج الفرضيات الفرعية: وسيتم عرض الفرضيات والنتائج المتحصل عليها عن حساب طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري في الجداول الموالية:

الفرضية الأولى: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التأطيرية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الجدول رقم (3-6): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الأولى

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاجابة
1	معيار01: يحدد به الإعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والارشادات الخاصة بهيكلها وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.10	0.591	موافق
2	معيار08: يؤكد على ضرورة إفصاح الشركة عن طبيعة الأخطاء الأساسية وعن مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.00	0.987	محايد
3	معيار10: يعبر عن تلك الأحداث المرغوب بها والغير مرغوب بها التي كانت قائمة بتاريخ الميزانية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.18	1.083	محايد
4	معيار10:أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.08	1.047	محايد
5	معيار18: يصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محدودة من العمليات والأحداث وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.30	0.823	موافق
6	معيار21: يتمثل في اختيار سعر الصرف الذي يجب استخدامه وكذلك الاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف بالقوائم الماليةوهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	1.93	1.141	موافق
7	معيار07: يوفر معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.05	1.413	محايد

8	معيار07: يفيد في مقارنة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية الجارية وهذا قد تم تم احترامه بالكامل في scf.	2.30	0.723	موافق
9	معيار07: أنها توفر معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمؤسسة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.45	1.061	موافق
10	معيار07: أنها تعزز القدرة على مقارنة تقارير النشاط التشغيلي لمختلف المؤسسات و هذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.13	0.911	موافق
11	معيار24: تناول كيفية التعامل مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة المعدة للتقرير وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.10	0.955	موافق
12	معيار29: تعديل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.65	0.834	موافق
13	معيار33: يهدف إلى وصف المبادئ الأساسية في تحديد وعرض ربحية السهم ويطبق فقط على الشركات المسجلة في البورصة وهذا حسب الـ scf.	3.03	1.165	محايد
14	معيار33: يهدف إلى وصف المبادئ الأساسية في تحديد وعرض ربحية السهم ويطبق فقط على الشركات المسجلة في البورصة وهذا المعيار مطبق فعليا في الجزائر.	2.90	1.033	محايد
15	معيار34:يهدف إلى وصف الحد الأدنى من المحتويات التي تتضمنها التقارير المالية المؤقتة ويعمل بشكل مستقل عن إعداد البيانات المالية السنوية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.05	0.714	موافق
16	معيار27: يطبق عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات وهذا حسب الـ scf.	2.13	0.607	موافق

17	معيار28: إظهار نصيب المستثمر من صافي الأرباح الشركة الزميلة كبند مستقل في قائمة الدخل حسب الـ scf.	2.38	0.705	موافق
18	معيار31: الإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية حسب الـ scf.	2.18	0.501	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

تشير بيانات الجدول رقم (06) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة الفرضية الأولى تتراوح بين قيمتين 1.93 و3.18 وبانحراف معياري يقدر بين0.50 و 1.41 وهي قيم تعبر أن أراء أفراد العينة متمركزة حول متوسطها الحسابي.

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفرضية قدر بـ 2.52، وبالتالي فان أراء أفراد هذه العينة متراوح بين موافق ومحايد على معظم أسئلة هذه الفرضية ومنه نستنتج أن: بعض المعايير المحاسبية الدولية التأطيرية مطبقة والبعض الأخر غير مطبق ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الفرضية الثانية: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الجدول رقم (3-7): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثانية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاجابة
1	معيار02:قدم وصفا للمعالجة المحاسبية للمخزون في ظل التكلفة التاريخية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	1.93	0.730	موافق
2	معيار02: تناول إرشادات تحديد التكلفة وما سيعترف به لاحقا كمصروف منها قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.23	0.891	موافق
3	معيار02: يصف المعالجة المحاسبية للمخزون بطريقة الجرد المستمر قد تم احترامه بالكامل في	1.75	0.494	موافق

	.scf			
4	معيار11: تخصيص ايرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم انجاز العمل فيها حسب الـ scf.	2.23	0.660	موافق
5	معيار12: يصف كيفية معالجة المحاسبية عن أثار الضريبة الحالية والمستقبلية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.38	1.275	محايد
6	معيار16: يحدد قيمة الأصول التي يجب أن تسجل بعبء و مصروفات الإستهلاك التي يجب الاعتراف بها وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf	2.23	0.862	موافق
7	معيار17: يبين السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة للمؤجرين والمستأجرين وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.58	0.636	محايد
8	معيار19: تقديم منافع التقاعد كمصروف إلزامي للشركة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.10	1.355	محايد
9	معيار20: يعتمد على طبيعة المساعدات المقدمة والشروط الملحقة بها وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.33	1.185	محايد
10	معيار23: يتطلب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف ويسمح كمعالجة بديلة مسموح بها برسملة تكاليف الاقتراض وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.58	0.675	محايد
11	معيار32: توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.88	0.883	محايد
12	معيار36: يبين الإجراءات التي تطبقها الشركة لضمان تسجيل أصولها لما لا يزيد عن مبلغها القابلة للإسترداد وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.13	1.305	محايد

13	معيار37: يهدف إلى ضمان تطبيق مقاييس وأسس الإعتراف المناسب على المخصصات والإلتزامات وللأصول المحتملة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.58	0.874	محايد
14	معيار38: يحدد كيفية قياس المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة وهذا قد تم إحترامه بالكامل في ال scf.	2.23	0.862	موافق
15	معيار39: القيمة العادلة هي الجديد الذي جاء به ال scf.	2.20	0.853	موافق
16	معيار39: القيمة العادلة هي طريقة لتقييم الممارسة الفعلية في الجزائر	2.23	0.920	موافق
17	معيار40: يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار العقاري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.13	0.648	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

تشير بيانات الجدول رقم (07) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة الفرضية الثانية تتراوح بين قيمتين 1.75 و 3.38 و بانحراف معياري يقدر بين 0.63 و 1.35 وهي قيم تعبر أن أراء أفراد العينة متمركزة حول متوسطها الحسابي.

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفرضية قدر بـ 2.51، وبالتالي فان أراء أفراد هذه العينة متراوح بين موافق ومحايد على معظم أسئلة هذه الفرضية ومنه نستنتج أن: بعض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة مطبقة والبعض الأخر غير مطبق ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الفرضية الثالثة: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المهنية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

الجدول رقم (3-8): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثالثة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاجابة
1	معيار26: يضع شكل ومضمون التقارير المالية ذات الغرض العام لخطط منافع التقاعد وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.15	1.189	محايد
2	معيار30: يطبق على القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، ويحتوي على متطلبات الافصاح في القوائم المالية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	2.40	0.709	موافق
3	معيار41: يوضح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية والتي تحولت إلى منتوجات زراعية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.	3.23	1.121	محايد

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الاستبيان ومستخرجات برنامج (SPSS).

تشير بيانات الجدول رقم (08) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة الفرضية الأولى تتراوح بين قيمتين 2.40 و 3.23

وبانحراف معياري يقدر بين 0.70 و1.18 وهي قيم تعبر أن أراء أفراد العينة متمركزة حول متوسطها الحسابي.

☒ إن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفرضية قدر بـ 2.92، وبالتالي فان أراء أفراد هذه العينة متراوح بين موافق ومحايد على معظم أسئلة هذه الفرضية ومنه نستنتج أن: بعض المعايير المحاسبية الدولية المهنية مطبقة والبعض الأخر غير مطبق ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

خلاصة الفصل:

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن النظام المحاسبي المالي، ومنه العمل على تفعيل النظام المحاسبي المالي في الجزائر ونستنتج من الدراسة والتحليل ما يلي:

- إن بعض المعايير المحاسبية الدولية التأطرية مطبقة والبعض الأخر غير مطبق في النظام المحاسبي المالي.

- إن المعايير المحاسبية الدولية الخاصة مطبقة إلي حدا ما في النظام المحاسبي المالي حيث إن هناك معايير لم تطبق.

- إن بعض المعايير المحاسبة الدولية المهنية غير مطبقة بنسبة كبيرة ضمن النظام المحاسبي المالي.

- وعدم تطبيق الجزائر لهذه المعايير ضمن النظام المحاسبي والمالي.

- عدم مسايرة النظام المحاسبي المالي للأنظمة المحاسبية على الصعيد الدولي.

- وجود ثغرات في النظام المحاسبي المالي الجزائري بسبب الإنفلات على بعض المعايير المحاسبية الدولية.

الفهرس

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الإهداء	
2	شكر وعرفان	
3	فهرس الأشكال	
4	فهرس الجداول	
5	فهرس الملاحق	
6	المقدمة	أ
7	الفصل الأول: المعايير المحاسبية الدولية	5
8	مقدمة الفصل الأول	5
9	المبحث الأول: الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية	6
10	المطلب الأول: نشأة وأهمية معايير المحاسبة الدولية	6
11	أولا : تعريف معايير المحاسبة الدولية	6
12	ثانيا: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية	7
13	ثالثا :أهمية معايير المحاسبة الدولية	12
14	رابعا: المبادئ العامة لمعايير المحاسبة الدولية	13
15	خامسا: مكونات معايير المحاسبة الدولية	13
16	المطلب الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية	14
17	أولا : المعايير التأطيرية	14
18	1-المعايير الخاصة بالتمثيل (Prèsentation)	14
19	2-المعايير الخاصة بالتقييم	15
20	3- المعايير الخاصة بالمعلومة	16
21	4- المعايير الخاصة بالتوحيد	18
22	ثانيا : المعايير الخاصة	19
23	ثالثا: المعايير المهنية	23
24	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية	24
25	المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	24
26	أولا: نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية	24
27	ثانيا: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	26
28	1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية	26
29	2- المجموعة الاستشارية	26
30	3- المجلس الاستشاري	26
31	4- اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير	27
32	5- جماعة العمل الاستراتيجي	27

33	ثالثا: إجراءات تطوير معايير المحاسبية الدولية	27
34	المطلب الثاني : مجلس معايير المحاسبة الدولية	29
35	أولا : الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية	29
36	ثانيا : البنية الهيكلية لمجلس المعايير المحاسبية	31
37	1- اتحادية لجنة المعايير المحاسبية الدولية	33
38	2- مجلس معايير المحاسبة الدولية	33
39	3- اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية	34
40	4- المجلس الاستشاري للتوحيد	36
41	5- اللجان الاستشارية	36
42	ثالثا : إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية	37
43	خلاصة الفصل الأول	39
44	الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي	40
45	مقدمة الفصل الثاني	41
46	المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	42
47	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	42
48	1- مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد	42
49	2- نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي	43
50	المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي	44
51	المطلب الثالث: هيكل النظام المحاسبي المالي	47
52	- مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي	47
53	2- مكونات النظام المحاسبي المالي	47
54	1- تنظيم المحاسبة	48
55	2- الكشوف المالية	49
56	3- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	49
57	4 - تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	50
58	المطلب الرابع: أهمية ومميزات النظام المحاسبي المالي	50
59	1- أهمية النظام المحاسبي المالي	50
60	2- مميزات النظام المحاسبي المالي	52
61	المبحث الثاني: الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي	53
62	المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	53
63	1- الأسباب الخارجية	53
64	2- الأسباب الداخلية	53
65	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف النظام المحاسبي المالي	54
66	1- مبادئ النظام المحاسبي المالي	54
67	2- أهداف النظام المحاسبي المالي	55
68	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	56

69	1- المقارنة من الجانب الإطار المفاهيمي	56
70	2- المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية	59
71	1.2- القوائم المالية	59
72	2.2- المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية	60
73	المطلب الرابع: آلية سير الحسابات	62
74	1- سير حسابات الميزانية	62
75	الصنف الأول: الأموال الخاصة	62
76	الصنف الثاني: الأصول الثابتة	64
77	الصنف الثالث: حسابات المخزونات ـ والحسابات الجارية	69
78	الصنف الرابع: حسابات الغير	71
79	الصنف الخامس : الحسابات المالية	80
80	2- المعالجة المحاسبية لحسابات التسيير	82
81	الصنف السادس: الأعباء	82
82	الصنف السابع: حسابات الإيرادات	85
83	المطلب الخامس: عوامل نجاح النظام المحاسبي المالي	87
84	خلاصة الفصل الثاني	89
85	الفصل الثالث: دراسة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في النظام المحاسبي المالي لدى عينة من ممارسي المهنة في الجزائر	90
86	مقدمة الفصل الثالث	90
87	المبحث الأول: ممارسي المهنة في الجزائر	91
88	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	91
89	1- التطور التاريخي لمحافظ الحسابات	91
90	2- تعريف محافظ الحسابات	91
91	3- شروط ممارسة المهنة والتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات	92
92	4- مهام محافظ الحسابات	92
93	5- حقوق وواجبات محافظ الحسابات:	93
94	6- خصائص مهمة محافظ الحسابات	93
95	أولا : الاستقلالية و الموضوعية	93
96	ثانيا : الكفاءة المهنية	94
97	المطلب الثاني: ماهية الخبير المحاسبي	95
98	1- تعريف الخبير المحاسبي	95
99	2- مهام الخبير المحاسبي	95
100	3- تحديد أتعاب الخبير المحاسبي	96
101	المطلب الثالث: ماهية المحاسب المهني	96
102	1- تعريف المحاسب المهني	96
103	2- خصائص المحاسب المهني.	96

104	المبحث الثاني: الاستبيان وعينة الدراسة	96
105	المطلب الأول: اختيار طريقة الاستبيان وكيفية إعداده	97
106	أولا: اختيار طريقة الاستبيان	97
107	ثانيا: إعداد الاستبيان	97
108	ثالثا: عينة الدراسة وصعوباتها	98
109	المطلب الثاني: هيكل وترميز الاستبيان	99
110	أولا: هيكل الاستبيان	99
111	ثانيا: ترميز معطيات الاستبيان	99
112	المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية	101
113	المطلب الأول: تفريغ البيانات والمعالجة الإحصائية	101
114	أولا: تفريغ البيانات	101
115	ثانيا: المعالجة الإحصائية	101
116	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة	101
117	أولا: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها	101
118	الفرضية الأولى: مدى تطبيق المعايير الدولية التأطيرية ضمن النظام المحاسبي والمالي الجديد.	104
119	الفرضية الثاني: مدى تطبيق المعايير الدولية الخاصة ضمن النظام المحاسبي والمالي الجديد.	107
120	الفرضية الثالث: مدى تطبيق المعايير الدولية المهنية ضمن النظام المحاسبي والمالي الجديد.	109
121	خلاصة الفصل	111
122	الخاتمة العامة	ج
123	قائمة المراجع	
124	قائمة الملاحق	

فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية حسب التسلسل الزمني إلى غاية نهاية سنة 2008	08
2-1	تطور تغيرات معايير المحاسبة الدولية تسلسلها الزمني إلى غاية سنة 2008	10
3-1	المعايير الخاصة	19
4-1	قائمة القرارات للجنة التفسيرات	34
1-2	المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث الإطار المفاهيمي، اعتماد على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	56
2-2	المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث عرض القوائم المالية.	59
1-3	يوضح تفصيلات استمارة الاستبيان الموزعة	98
2-3	يوضح عملية ترميز خيارات الاجابة	100
3-3	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	101
4-3	يوضح تنوع العينة حسب طبيعة العمل	102
5-3	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة	103
6-3	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الأولى	105
7-3	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثانية	107
8-3	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثالثة	110

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1-1	هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية	32
2-1	الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية	38
1-2	01: مكونات النظام المحاسبي المالي	48
1-3	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	102
2-3	يوضح تنوع العينة حسب طبيعة العمل	103
3-3	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة	104

قائمة الملاحق:

Statistics

		a1	a2	a3
N	Valid	40	40	40
	Missing	0	0	0

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	21	52.5	52.5	52.5
	ماجستير	8	20.0	20.0	72.5
	دكتورا	5	12.5	12.5	85.0
	ماستر	5	12.5	12.5	97.5
	مؤهلاخر	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبيرمحاسبي	3	7.5	7.5	7.5
	محافظحسابات	8	20.0	20.0	27.5
	محاسب	15	37.5	37.5	65.0
	استاذمحاسبة	5	12.5	12.5	77.5
	شهادةاخرى	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 اقلمن	22	55.0	55.0	55.0
	سنوات 10 إلى 5 من	12	30.0	30.0	85.0
	15 إلى 10 من	5	12.5	12.5	97.5
	15 اكثرمن	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	32	80.0	80.0	87.5
	محايد	3	7.5	7.5	95.0
	غيرموافق	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	15	37.5	37.5	40.0
	محايد	8	20.0	20.0	60.0
	غيرموافق	15	37.5	37.5	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	6	15.0	15.0	22.5
	محايد	17	42.5	42.5	65.0
	غيرموافق	9	22.5	22.5	87.5
	غيرموافقبشدة	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	7	17.5	17.5	27.5
	محايد	12	30.0	30.0	57.5
	غيرموافق	16	40.0	40.0	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	6	15.0	15.0	15.0
	موافق	19	47.5	47.5	62.5
	محايد	12	30.0	30.0	92.5
	غيرموافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	17	42.5	42.5	42.5
	موافق	16	40.0	40.0	82.5
	محايد	3	7.5	7.5	90.0
	غيرموافق	1	2.5	2.5	92.5
	غيرموافقبشدة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	13	32.5	32.5	45.0
	محايد	7	17.5	17.5	62.5
	غيرموافق	5	12.5	12.5	75.0
	غيرموافقبشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	22	55.0	55.0	65.0
	محايد	12	30.0	30.0	95.0
	غيرموافق	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	21	52.5	52.5	65.0
	محايد	8	20.0	20.0	85.0
	غيرموافق	3	7.5	7.5	92.5
	غيرموافقبشدة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	9	22.5	22.5	22.5
	موافق	22	55.0	55.0	77.5
	محايد	4	10.0	10.0	87.5
	غيرموافق	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	11	27.5	27.5	27.5
	موافق	18	45.0	45.0	72.5
	محايد	8	20.0	20.0	92.5
	غيرموافق	2	5.0	5.0	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	13	32.5	32.5	40.0
	محايد	20	50.0	50.0	90.0
	غيرموافق	3	7.5	7.5	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	8	20.0	20.0	32.5
	محايد	11	27.5	27.5	60.0
	غيرموافق	13	32.5	32.5	92.5
	غيرموافقبشدة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	8	20.0	20.0	20.0
	موافق	23	57.5	57.5	77.5
	محايد	8	20.0	20.0	97.5
	غيرموافق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	16	40.0	40.0	42.5
	محايد	13	32.5	32.5	75.0
	غيرموافق	6	15.0	15.0	90.0
	غيرموافقبشدة	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	28	70.0	70.0	80.0
	محايد	7	17.5	17.5	97.5
	غيرموافق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	21	52.5	52.5	60.0
	محايد	14	35.0	35.0	95.0
	غيرموافق	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	29	72.5	72.5	77.5
	محايد	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	9	22.5	22.5	22.5
	موافق	27	67.5	67.5	90.0
	محايد	3	7.5	7.5	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	7	17.5	17.5	17.5
	موافق	22	55.0	55.0	72.5
	محايد	6	15.0	15.0	87.5
	غيرموافق	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	11	27.5	27.5	27.5
	موافق	28	70.0	70.0	97.5
	محايد	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	24	60.0	60.0	70.0
	محايد	11	27.5	27.5	97.5
	غيرموافق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	9	22.5	22.5	27.5
	محايد	13	32.5	32.5	60.0
	غيرموافق	4	10.0	10.0	70.0
	غيرموافقبشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	25	62.5	62.5	75.0
	محايد	8	20.0	20.0	95.0
	غيرموافقبشدة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	14	35.0	35.0	40.0
	محايد	23	57.5	57.5	97.5
	غيرموافق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	10	25.0	25.0	37.5
	محايد	10	25.0	25.0	62.5
	غيرموافق	6	15.0	15.0	77.5
	غيرموافقبشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	8	20.0	20.0	25.0
	محايد	14	35.0	35.0	60.0
	غيرموافق	7	17.5	17.5	77.5
	غيرموافقبشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	20	50.0	50.0	50.0
	محايد	18	45.0	45.0	95.0
	غيرموافق	1	2.5	2.5	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	10	25.0	25.0	30.0
	محايد	21	52.5	52.5	82.5
	غيرموافق	5	12.5	12.5	95.0
	غيرموافقبشدة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	12	30.0	30.0	37.5
	محايد	12	30.0	30.0	67.5
	غيرموافق	3	7.5	7.5	75.0
	غيرموافقبشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	22	55.0	55.0	57.5
	محايد	12	30.0	30.0	87.5
	غيرموافق	3	7.5	7.5	95.0
	غيرموافقبشدة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	7	17.5	17.5	17.5
	موافق	21	52.5	52.5	70.0
	محايد	8	20.0	20.0	90.0
	غيرموافق	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	6	15.0	15.0	15.0
	موافق	24	60.0	60.0	75.0
	محايد	7	17.5	17.5	92.5
	غيرموافق	2	5.0	5.0	97.5
	غيرموافقبشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	6	15.0	15.0	15.0
	موافق	24	60.0	60.0	75.0
	محايد	7	17.5	17.5	92.5
	غيرموافق	1	2.5	2.5	95.0
	غيرموافقبشدة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	6	15.0	15.0	15.0
	موافق	23	57.5	57.5	72.5
	محايد	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

d1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	11	27.5	27.5	32.5
	محايد	14	35.0	35.0	67.5
	غيرموافق	5	12.5	12.5	80.0
	غيرموافقبشدة	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

d2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	20	50.0	50.0	57.5
	محايد	15	37.5	37.5	95.0
	غيرموافق	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

d3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافقبشدة	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	11	27.5	27.5	30.0
	محايد	13	32.5	32.5	62.5
	غيرموافق	8	20.0	20.0	82.5
	غيرموافقبشدة	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	40	1	5	1.93	1.185
a2	40	1	5	3.23	1.230
a3	40	1	4	1.63	.807
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b1	40	1	4	2.10	.591
b2	40	1	5	3.00	.987
b3	40	1	5	3.18	1.083
b4	40	1	5	3.08	1.047
b5	40	1	4	2.30	.823
b6	40	1	5	1.93	1.141
b7	40	1	5	3.05	1.413
b8	40	1	4	2.30	.723
b9	40	1	5	2.45	1.061
b10	40	1	4	2.13	.911
b11	40	1	5	2.10	.955
b12	40	1	5	2.65	.834
b13	40	1	5	3.03	1.165
b14	40	1	5	2.90	1.033
b15	40	1	4	2.05	.714
b16	40	1	4	2.13	.607
b17	40	1	4	2.38	.705
b18	40	1	3	2.18	.501
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c1	40	1	5	1.93	.730
c2	40	1	4	2.23	.891
c3	40	1	3	1.75	.494
c4	40	1	4	2.23	.660
c5	40	1	5	3.38	1.275
c6	40	1	5	2.23	.862
c7	40	1	4	2.58	.636
c8	40	1	5	3.10	1.355
c9	40	1	5	3.33	1.185
c10	40	2	5	2.58	.675
c11	40	1	5	2.88	.883
c12	40	1	5	3.13	1.305
c13	40	1	5	2.58	.874
c14	40	1	4	2.23	.862
c15	40	1	5	2.20	.853
c16	40	1	5	2.23	.920
c17	40	1	3	2.13	.648
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
d1	40	1	5	3.15	1.189
d2	40	1	4	2.40	.709
d3	40	1	5	3.23	1.121
Valid N (listwise)	40				

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	40	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.606	38

المركز الجامعي للوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص محاسبة وضرائب

استبـــــــيان

في إطار تحضير بحث أكاديمي تكميلي للحصول على شهادة ليسانس تحت عنوان "مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد" دراسة حالة مجموعة من ممارسي المهنة في الجزائر.

يعتبر هذا الاستبيان جزء من البحث نظرا لخبرتكم في هذا المجال وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة، يرجى التكرم بتقديم إجابتكم على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية.

علمًا بأن هذه الإجابات ستعامل بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي.

الطلـــــبة:

- بن علي عبد المؤمن
- قماري عبد القـــادر
- معوش بشيـــــــــر

المحور الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (x) أمام الخانة المناسبة لإجابتك:

1- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ ماستر ☐

مؤهل آخر أذكره .....

2- طبيعة العمل: خبير محاسبي ☐ محافظي حسابات ☐

محاســـــب ☐ استاذ محـــــاسبة ☐

شهادة اخرى أذكرها .....

3- الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني:

1/ حسب رأيك ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التأطيرية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf :

	الفقـــــــــــــــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	معيار01: يحدد به الإعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والارشادات الخاصة بهيكلها وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
02	معيار08: يؤكد على ضرورة إفصاح الشركة عن طبيعة الأخطاء الأساسية وعن مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
03	معيار10: يعبر عن تلك الأحداث المرغوب بها والغير مرغوب بها التي كانت قائمة بتاريخ الميزانية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
04	معيار10:أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية وهذا قد تم تم احترامه بالكامل في scf.					
05	معيار18: يصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محدودة من العمليات والأحداث وهذا قد تم تم احترامه بالكامل في scf.					
06	معيار21: يتمثل في اختيار سعر الصرف الذي يجب استخدامه وكذلك الاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف بالقوائم الماليةوهذا قد تم تم احترامه بالكامل في scf.					
07	معيار07: يوفر معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					

08	معيار07: يفيد في مقارنة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية الجارية وهذا قد تم تم احترامه بالكامل في scf.					
09	معيار07: أنها توفر معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمؤسسة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
10	معيار07: أنها تعزز القدرة على مقارنة تقارير النشاط التشغيلي لمختلف المؤسساتو هذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
11	معيار24: تناول كيفية التعامل مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة المعدة للتقرير وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
12	معيار29: تعديل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
13	معيار33: يهدف إلى وصف المبادئ الأساسية في تحديد وعرض ربحية السهم ويطبق فقط على الشركات المسجلة في البورصة وهذا حسب الـ scf.					
14	معيار33: يهدف إلى وصف المبادئ الأساسية في تحديد وعرض ربحية السهم ويطبق فقط على الشركات المسجلة في البورصة وهذا المعيار مطبق فعليا في الجزائر.					
15	معيار34:يهدف إلى وصف الحد الأدنى من المحتويات التي تتضمنها التقارير المالية المؤقتة ويعمل بشكل مستقل عن إعداد البيانات المالية السنوية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
16	معيار27: يطبق عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات وهذا حسب الـ scf.					
17	معيار28: إظهار نصيب المستثمر من صافي الأرباح الشركة الزميلة كبند مستقل في قائمة الدخل حسب الـ scf.					
18	معيار31: الإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية حسب الـ scf.					

2/ حسب رأيك ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf :

	الفقـــــــــــــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	معيار02:قدم وصفا للمعالجة المحاسبية للمخزون في ظل التكلفة التاريخيةوهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
02	معيار02: تناول إرشادات تحديد التكلفة وما سيعترف به لاحقا كمصروف منهاقد تم احترامه بالكامل في scf.					
03	معيار02: يصف المعالجة المحاسبية للمخزون بطريقة الجرد المستمر قد تم احترامه بالكامل في scf.					
04	معيار11: تخصيص ايرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم انجاز العمل فيها حسب الـ scf.					
05	معيار12: يصف كيفية معالجة المحاسبية عن أثار الضريبة الحالية والمستقبلية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
06	معيار16: يحدد قيمة الأصول التي يجب أن تسجل بعبء و مصروفات الإستهلاك التي يجب الاعتراف بها وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
07	معيار17: يبين السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة للمؤجرين والمستأجرين وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
08	معيار19: تقديم منافع التقاعد كمصروف إلزامي للشركة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
09	معيار20: يعتمد على طبيعة المساعدات المقدمة والشروط الملحقة بهاوهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
10	معيار23: يتطلب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف ويسمح كمعالجة بديلة مسموح بها برسملة تكاليف الاقتراض وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
11	معيار32: توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
12	معيار36: يبين الإجراءات التي تطبقها الشركة لضمان تسجيل أصولها لما لا يزيد عن مبلغها القابلة للإسترداد وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					

13	معيار37: يهدف إلى ضمان تطبيق مقاييس وأسس الإعتراف المناسب على المخصصات والإلتزامات وللأصول المحتملة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
14	معيار38: يحدد كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
15	معيار39: القيمة العادلة هي الجديد الذي جاء به ال scf.					
16	معيار39:القيمة العادلة هي طريقة لتقييم الممارسة الفعلية في الجزائر.					
17	معيار40: يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للإستمار العقاري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					

3/حسب رأيك ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المهنية ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد scf :

	الفقـــــــــــــــــــرة	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
01	معيار26: يضع شكل ومضمون التقارير المالية ذات الغرض العام لخطط منافع التقاعد وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					
02	معيار30: يطبق على القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، ويحتوي على متطلبات الافصاح في القوائم الماليةوهذا قد تم احترامه بالكامل في scf .					
03	معيار41: يوضح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية والتي تحولت إلى منتوجات زراعية وهذا قد تم احترامه بالكامل في scf.					

الخاتمة

من خلال تناولنا لموضع مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن النظام المحاسبي المالي، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

فتطرقنا في الفصل الأول إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال عرض نشأتها وأهميتها على الصعيد الدولي وتصنيفها، كما تطرقنا إلى توضيح الإطار التنظيمي لها.

أما الفصل الثاني فكان حول النظام المحاسبي المالي وتطرقنا لأهم الخصائص التي يحملها ومقارنتها بمعايير المحاسبة الدولية.

وأخيرا الفصل الثالث الذي كان دراسة حالة عبارة عن إستبيان قمنا بإعداده ووزع على محافظي الحسابات وقمنا بإستخراج النتائج بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

*** إختبار الفرضيات:**

1- "تم تطبيق المعايير الدولية التأطيرية ضمن النظام المحاسبي المالي" هذه الفرضية مقبولة بنسبة كبيرة.

2- "تم تطبيق المعايير الدولية الخاصة ضمن النظام المحاسبي المالي" هذه الفرضية مقبولة.

3- "تم تطبيق المعايير الدولية المهنية ضمن النظام المحاسبي المالي" هذه الفرضية غير مقبولة.

4- * نتائج الدراسة:

أهم ما توصلنا إليه من خلال دراستنا لهذا الموضوع نورده فيما يلي:

- ✓ فيما يخص معايير المحاسبة الدولية، فرأينا أنها تهدف إلى إزالة الفوارق والإختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، من خلال إعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي، لذا فقد أصبح تطبيق هذه المعايير مطلبا رئيسيا لكل دولة ترغب في الإندماج في الإقتصاد العالمي، وبإعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن العالم، فهي معنية أيضا بتطبيق هذه المعايير وخاصة في ضل التحولات الإقتصادية التي عرفتها في الآونة الأخيرة.
- ✓ ان النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

- ✓ ان الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تحذوا تقدم كبير نحو التوافق الدولي المحاسبي، فالنظام المحاسبي المالي لا يتناول المبادئ والقواعد التي أتت بها المعايير الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم والتقارير المالية وكذلك المبادئ المحاسبية.

*** الإقتراحات والتوصيات**

- ✓ يعتبر توجه الجزائر نحو النظام المحاسبي المالية خطوة نحوى تبني معايير المحاسبة الدولية لكن على الدولة أن تعمل أكثر على إيصال هذه الفكرة إلى الجامعات وكذلك إلى المؤسسات ليتم التناسق بين من يعمل ومن هو في إطار التحضير للعمل .
- ✓ اجراء الكثير من البحوث حول معايير المحاسبة الدولية وكذلك على النظام المحاسبي المالي ليتم التعرف عليهما أكثر وتفادي المشاكل التي يمكن أن تقع في المستقبل.

*** آفاق البحث**

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلق لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

إكتشاف الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، أو دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في ظل النظام المحاسبي المالي.