



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة جامعية علمية

موجهة لطلبة قسم العلوم المالية والمحاسبة سنة ثانية ليسانس

تخصص " مالية ومحاسبة "

مادة المعايير المحاسبية الدولية

من إعداد

الدكتورة: زعفران منصورية

السنة الجامعية 2022/2023

المقدمة

المحور الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS	01
1- التوحيد المحاسبي الدولي	01
2- الهيئات الرسمية المكلفة بالتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي	05
3- الهيئة الرسمية لإصدار المعايير المحاسبية الدولية	11
المحور الثاني : التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية	13
1-التعريف بالمحاسبة	13
2- مفهوم المحاسبة الدولية	14
3- التعريف بالمعيار المحاسبي	17
4- أهداف المعايير المحاسبية	18
المحور الثالث : مضمون المعايير المحاسبية الدولية	19
1-عرض المعايير المحاسبية الدولية IAS	19
2- عرض معايير الدولية للتقارير المالية IFRS	22
3-التغييرات والتعديلات على المعايير المحاسبية الدولية	23
المحور الرابع: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي SCF	24
1-لمحة عن نشأة النظام المحاسبي المالي	25
2- أهداف النظام المحاسبي المالي	26

27.....	3- مميزات النظام المحاسبي المالي
27.....	4- التعريف بالنظام المحاسبي المالي SCF
30.....	المحور الخامس : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF
30.....	1- التعريف بالإطار التصوري (المفاهيمي)
31.....	2- أهداف الإطار التصوري
32.....	3- المبادئ العامة للإطار التصوري
36.....	المحور السادس : عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
36.....	1- التعريف بالقوائم المالية
37.....	2 عناصر الأصول
39.....	3- عناصر الخصوم
40.....	4- الأموال الخاصة
40.....	5- المنتوجات
41.....	6- الأعباء
41.....	7- رقم الأعمال
41.....	8- النتيجة الصافية للسنة المالية
42.....	المحور السابع : إعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
	1- أسس إعداد وعرض
42.....	القوائم
43.....	2- قواعد تنظيم إعداد وعرض القوائم المالية

45.....	3-محتوى ونموذج إعداد وعرض القوائم المالية
56.....	المحور الثامن : نماذج الملاحق
56.....	1-الميزانية
59.....	2- جدول حساب النتائج
63.....	3- جدول سيولة الخزينة
66.....	4- جدول تغير الأموال الخاصة
67.....	5- الملاحق
72.....	قائمة المراجع

مقدمة

باسم الله و الصلاة و السلام على رسول الله، إنّ الحمد لله نحمده و نستعين به و نستغفر و نعوذ بالله من شرور أنفسنا و من سيئات أعمالنا، أما بعد نحمد الله على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع و المتمثل في مطبوعة لمادة " المعايير المحاسبية الدولية"، موجهة لطلبة السنة ثانية علوم مالية و محاسبة، بحيث تمّ إعدادها وفق متطلبات نظام LMD.

و اتساقا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة فقد تمّ تقسيم المادة العلمية الواردة فيها إلى ثمانية محاور رئيسية، و هي:

- ❖ المحور الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS
- ❖ المحور الثاني : التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية
- ❖ المحور الثالث : مضمون المعايير المحاسبية الدولية
- ❖ المحور الرابع : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي SCF
- ❖ المحور الخامس : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF
- ❖ المحور السادس : عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
- ❖ المحور السابع : إعداد و عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
- ❖ المحور الثامن : نماذج الملاحق

هذا و سيدعم هذا العمل بأعمال علمية إضافية أخرى في المستقبل وفق المستجدات و التطورات التي تفرضها العولمة و تطوّر المحاسبة و تحسين معاييرها.

المحور الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS

أدت التطورات الحاصلة على المستوى العالمي نتيجة العولمة والثورة التكنولوجية إلى تغلغل و تداخل جميع الميادين ببعضها الشيء الذي ساهم في جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز. و من أجل تيسير المعاملات الدولية وفتح أبواب الاستثمار وتجنب العوامل التي تعيق ذلك و من أهمها اختلاف الأنظمة المحاسبية واللغة المعمول، جاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية توحد الفكر المحاسبي بغض النظر عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض، سواء كانت تلك الاختلافات ثقافية أو اجتماعية أو اقتصادية.

تمثل المعايير المحاسبية الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبي مطالب الشفافية والثقة وقابلية المقارنة في أسواق رأس المال العالمية، و بالتالي يمكن اعتبارها و قبولها كأداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة.

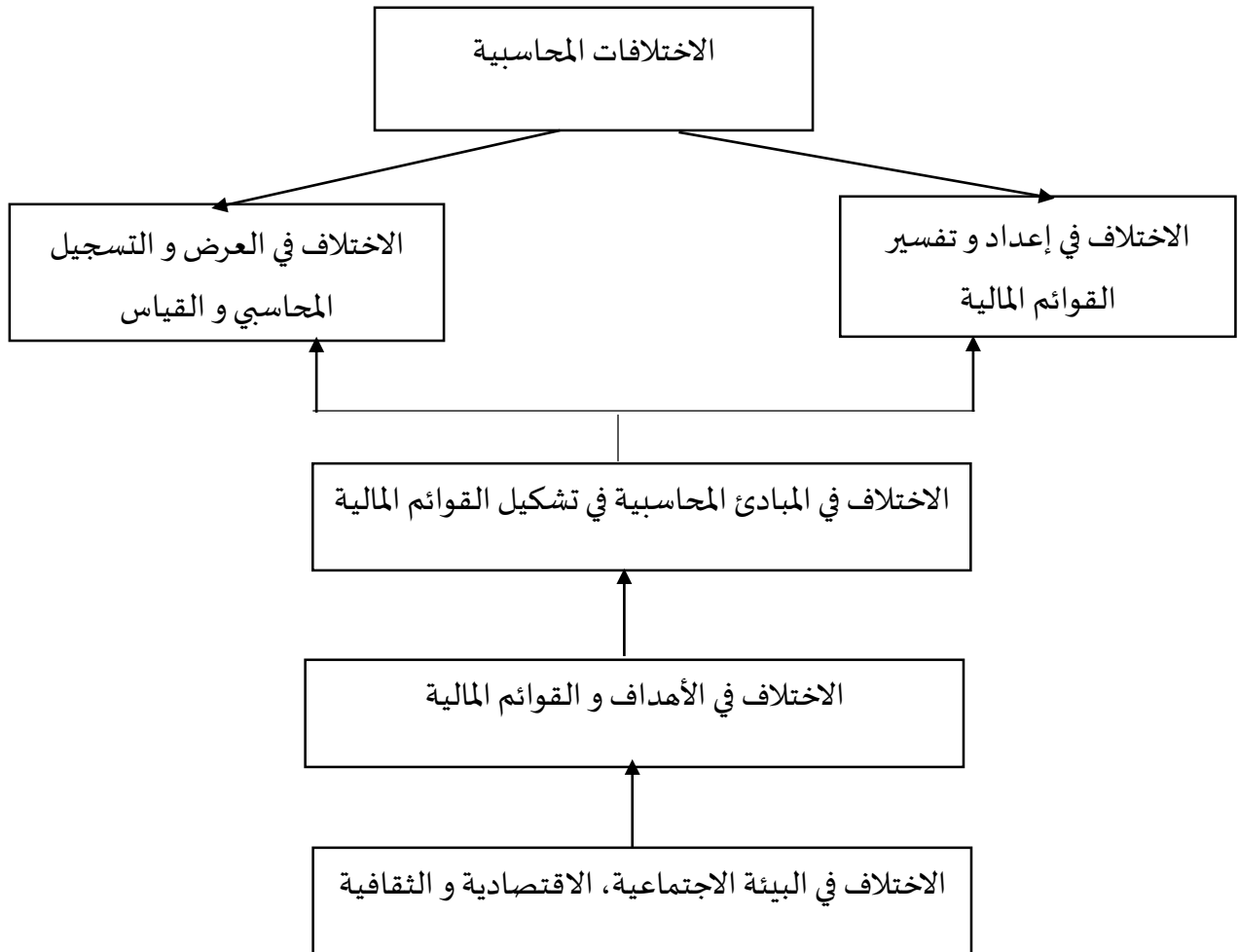
1- التوحيد المحاسبي الدولي:

إن المحاسبة المالية هي الوسيلة التي تسمح بإعداد قوائم مالية تعطي معلومات موضوعية و ملائمة و دقيقة عن نشاط المؤسسة، وكذا تسمح باتخاذ القرارات و إجراء المقارنة حول أداء عدة مؤسسات من خلال المعلومات المستخرجة من تلك القوائم، و لكن الإشكال التي تواجهه المحاسبة على المستوى الدولي هو خضوعها إلى عدة مرجعيات (Référentiels) محاسبية مع ما بينها من اختلافات في المفاهيم و المبادئ .

فقبل لم تكن المحاسبة تخضع لأي صورة من صور التنظيم المهني ، فالتطبيق المحاسبي للمؤسسة يعتبر من أسرارها الداخلية ، و كنتيجة لذلك كانت القوائم و التقارير المالية التي تعدها المؤسسات غير قابلة للمقارنة بينها و حتى لنفس المؤسسة خلال الفترات المتلاحقة ، مما زاد من حالة عدم الثقة و الاستقرار لمهنة المحاسبة و بذلك سهلت عملية السعي إلى إيجاد صيغ حول الطريقة المثلى للتطبيق المحاسبي الذي ينال رضا كل من المنظرين و المهنيين والمستخدمين على حد سواء. و من هنا نجد أن اللغة المحاسبية على المستوى المحلي

معدة لتستجيب لأهداف و احتياجات محلية للتعامل مع المستثمرين و السلطات و الإدارات (كإدارة الضرائب و البنوك مثلا) المحلية و لكنها غير مجهزة للتواصل مع ثقافات مختلفة و هذا ما يخلق عدم التنسيق أو التناغم بين مرسل الرسالة (معلومات محاسبية) و متلقيها في بلاد مختلفة ، الرسم أدناه يوضح العوامل التي هي أصل الاختلاف المحاسبي بين مختلف الدول:

الشكل رقم 01: عوامل الاختلاف المحاسبي



Source : Bernard Raffounier, Axel Haller, Peter Walton, La Comptabilité Internationale ,
Edition VUIBERT, Paris, 1997, page2.

بالنظر إلى مجموع القواعد المحاسبية لبلد ما ، نجد أنها مجموع من الالتزامات القانونية و التي تتغير مع الوقت و تشكيلة من الممارسات العملية الموضوعة من الأطراف ذات العلاقة لتستجيب للحالات الاستثنائية كالأزمات المالية الخ

و عليه فنفس الأحداث (المشاكل المحاسبية) ليس حتما سوف يتم معالجتها بنفس الحلول، و منه فالقواعد و الأسس المحاسبية يمكن أن تكون مختلفة من دولة إلى أخرى. يجب و في بعض الأحيان ألا نعطي اهتماما كبيرا لهذه الاختلافات لأنه و من الجانب المحاسبي نجد أن القوائم المالية تعكس دائما الحلول التنظيمية الموضوعة من طرف معديها و مستخدميها على السواء ، مع عرضها لكل ما يحتاجه مختلف هذه الأطراف، فالدول التي تستمد طبيعيا ثقافتها و تاريخها من نفس المصدر نجدها تتشابه في ممارساتها المحاسبية التي عادة تستمد من عائلتين ثقافيتين اللتين يتم تعريفهما من بين أهم الدول الصناعية وهما * :الدول التي ثقافتها المحاسبية موجهة من خلال التطبيق العملي : و هي المقاربة الأنجلو -ساكسونية التي تركز على استعمال "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP: Genetally Accepted Accounting Principles).

فالدول التي ثقافتها المحاسبية تركز على التنظيم أو التقنين المحاسبي ، و هي المقاربة الأوروبية و اليابان . فإذا كانت هناك بعض الاختلافات البسيطة التي معالجتها أو تجاوزها مثل إشكالية المصلحات وعرض الحسابات، فانه من الصعب جدا معالجة الإشكاليات العميقة تتمثل أساسا في المبادئ و الأفكار .

و من هنا نجد أن الأسواق المالية العالمية هي العامل الأساسي الذي دعا إلى وجوب تقليص فجوة الخلاف في المبادئ و الأفكار و حتى إلى إلغائها مباشرة ، وعليه يمكن ملاحظة ما يلي:

- غياب محاسبة المعلومات المالية سواء في المجال الزمني (بالنسبة لنفس المؤسسة) أو في المجال الجغرافي (بالنسبة لعدة مؤسسات).

-مستوى مهم من الذاتية أو الشخصية عند إعداد الحسابات.

-معلومات مالية غير مقبولة و غير مفهومة على صعيد كل البورصات في العالم.

- لغة محاسبية و مالية غير متجانسة يمكن ملاحظة ذلك في بعض الأحيان من خلال عدم وضوح الحسابات ونوعية ضعيفة للمعلومة المنتجة .

و بالتالي اعتماد مبادئ و مناهج محاسبية موحدة تطرح بشدة مشكلة الأنظمة المحاسبية للدول المهمة في العالم و التي لها مفاهيم نظرية مختلفة ، و على العكس فبعض الأزمات المالية التي عانت منها بعض الدول و الشركات العالمية زادت من الحاجة إلى مرجع موحد موضوعي معروف و مقبول من الجميع ، و منه أجمع المجتمع المحاسبي والمالي على ضرورة التوجه إلى حوكمة عالمية للمعلومة المالية ، و لكي يتأتى ذلك لا بد من إخضاع هذه المعلومات المالية أو المحاسبية إلى نمط أو معيار محدد ، و عليه تم طرح ما يسمى بالمعايير المحاسبية و التي اكتست الطابع الدولي وأصبحت تدعى بمعايير المحاسبة الدولية و التي يرجى منها و من تطويرها المستمر تحقيق الأهداف التالية:

- تحسين وضوح و محاسبة القوائم المالية التي تعدها الشركات المسجلة.

-تسمح بالمقارنة بين المؤسسات في مختلف الدول .

-تسهيل عملية تسجيل الشركات في مختلف البورصات المنتشرة عبر العالم .

-الحصول و الحفاظ على ثقة المستثمرين .

-الحصول على مرجع محاسبي موحد للدول التي تقبل العمل بها .

و منه نجد أن الهدف العام لاعتماد مرجع محاسبي موحد هو وضع للعمل لغة محاسبية موحدة في إطار واسع لتوحيد الأسواق المالية ، و عليه الحصول على لغة محاسبية دولية يعتمد عليها عند إعداد القوائم المالية لكل المؤسسات ، و لم يتأتى ذلك إلا بعد الصراع الطويل لسنوات طويلة لتأثيرات عدة أطراف منها مكاتب المحاسبة و المراجعة الكبرى ، الشركات متعددة الجنسيات ، التجمعات القطاعية ، هيئات التوحيد المحاسبي المحليةالخ.

ففي عالم أين رؤوس الأموال و الأسواق و المؤسسات أصبحت عالمية فالمحاسبة أيضا لا بد لها أن تكون عالمية للوصول إلى هدف القدرة على مقارنة الأداء و الكفاءات المختلفة.

تكمن الرغبة القوية للتوحيد المحاسبي من أجل استطاعة مقارنة البيانات المالية على مستوى التقارير الداخلية أو الخارجية أو على مستوى الشركة أو القطاع أو المستوى الوطني أو على المستوى الدولي وذلك لتسهيل إجراء التوقعات و اتخاذ القرارات المالية¹. بما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة أحيانا ولمواجهة تلك المصالح والايفاء بمسؤولية الادارة عن الابلاغ المالي يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام².

يقصد بالتوحيد (uniformité-uniformity) جعل الشيء واحدا وهو التماثل والتطابق والانتظام و التوافق، ومع إن 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 اجعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض من خلال تطوير معايير موحدة³.

و قبل التطرق للهيئات الدولية المكلفة بالتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي نتطرق أولا للتوحيد المحلي لبعض الدول التي لها السبق في هذه العملية و كان لها الأثر الكبير في اعتماد معايير محاسبية دولية.

2- الهيئات الرسمية المكلفة بالتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي:

1-2 الهيئات المحلية المكلفة بالتوحيد المحاسبي:

إن فكرة التوحيد المحاسبي وقبل أن تصبح ضرورة عالمية كانت أولا ضرورة محلية على مستوى الدول و التي في الأول كان للمحاسب في أي شركة استخدام تقنياته و مبادئه الخاصة ليعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة و التي أصلا تخدم أصحاب هذه المؤسسات و ترعى مصالحهم في المرتبة الأولى و لكن التطور الذي

¹ Hendiksen, Eldon S., "Accounting Theory", 3rd Ed. Richard Irwin, NY, 1977, p124.

² Kieso, donald E., and Jerry J. Wygandt, "International Accounting", 8th Ed., John Wiley & Sons, NY, 1995, p 09.

³ Arpan, Jeffery and Lee H., Radebaugh , "International Accounting and Multinational Enterprises" John Wiley & Sons, 1982, p 344.

حدث و خاصة انفصال الإدارة عن الملاك و كثرة الأطراف التي تستخدم تلك القوائم التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة أدى ذلك إلى وجوب تنميط العمل المحاسبي بشكل يخدم مصالح مختلف الأطراف كأحد المطالب الأساسية للمحاسبة الحديثة ، وعليه يمكن ذكر بعض التجارب للتوحيد المحاسبي في عدة أقطار و نبدأ بالولايات المتحدة الأمريكية لما لها من تأثير كبير على وجوب التفكير في التوحيد الدولي.

في الولايات المتحدة الأمريكية: و كنتيجة لكل هذا كانت أول تجربة للتوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فقبل 1900 لم يتطلب اقتصادها سوى نمط بسيط نسبيا من الوظيفة المحاسبية ، فقد كانت الملكية الفردية هي الشكل الشائع للمنشآت وقد ركزت التقارير المالية على جوانب السيولة و القدرة على الدفع و اقتصرت على الاستخدام الداخلي ، أما في الفترة من 1900 إلى 1929 فظهور الشركات الضخمة و التي اتسمت بانفصال الملكية عن الإدارة و زيادة حجم الاستثمار و المضاربة أدى إلى طلب الحاجة إلى من الإفصاح و تحول التركيز إلى القدرة على توليد الدخل ، و كنتيجة لانهييار الأسهم و أزمة الكساد العظيم سنة 1929 ، و زيادة عدم الرضا عن التقارير المحاسبية بذلت الحكومة الفيدرالية و بورصات الأوراق المالية ومهنة المحاسبة جهودا كبيرة لتحسين المحاسبة ، وعليه تم تبني مجموعة من المبادئ و الإجراءات و المعايير الموحدة التي أطلق مصطلح " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " ، و بالرغم من أن هذه المبادئ حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على مجال واسع ، إلا أنها أثارت بعضا من الجدل والانتقاد في الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من المنظمات والهيئات التي لها تأثير كبير في وضع المبادئ المتعارف عليها و التي نذكر أهمها:

لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) Securities and Exchange Commission : أنشأت هذه اللجنة سنة 1934 كنتيجة للانهيار الواسع في منشآت الأعمال وأسواق الأوراق المالية ، و هي هيئة حكومية تتولى تنفيذ قوانين هيئات الأوراق المالية و غيرها من القوانين في أمريكا إذ يجب على كل الشركات التي تصدر أوراق مالية أن تعد قوائمها المالية وفق مبادئ هذه اللجنة ، و في ظل القوانين العديدة التي تشرف على تنفيذها هذه

الهيئة أصبح لها نفوذ كبير في مجال الإجراءات المحاسبية و نماذج القوائم المالية التي تقترحها هذه الهيئة ،و بالتالي أرست القواعد الأساسية لوضع مجموعة من المبادئ و الإجراءات التي تلقى قبولا عاما و التي تعدها مختلف الأطراف التي لها علاقة بالتوحيد المحاسبي خاصة المهنيين ، و ذلك بممارسة الضغط عليها سواء لتخفيض مجال الاختلاف بينهم أو لإيجاد حلولاً عملية لبعض المشاكل التي تعرض عليها ، و تقوم لجنة تداول الأوراق المالية بنشر متطلباتها و آراءها المحاسبية بعدة صور و منها :

-نشرات التقرير المالي.

- تعليمات و نماذج لإعداد القوائم المالية.

-قراراتها في الحالات التي تعرض عليها.

1-1-2 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public

Accountant: تمّ إنشاؤه سنة 1887 ، هو ليس هيئة لإعداد المبادئ و المعايير المحاسبية بل هو هيئة مهنية تجمع الخبراء المحاسبين و المراجعين ،يقوم بنشر مقترحاته و تفسيراته للحلول العملية لبعض المشاكل المحاسبية ، و لقد كانت جهوده حيوية لعملية وضع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى سبيل المثال سنة 1930 قام بتشكيل لجنة خاصة للتنسيق مع بورصة نيويورك في الأمور التي تهم المحاسبين والمستثمرين و البورصة ، تمثلت الأهداف الأساسية لهذا المجلس فيما يلي :

-وضع مبادئ محاسبية مكتوبة .

-تحديد الممارسات المحاسبية الصحيحة .

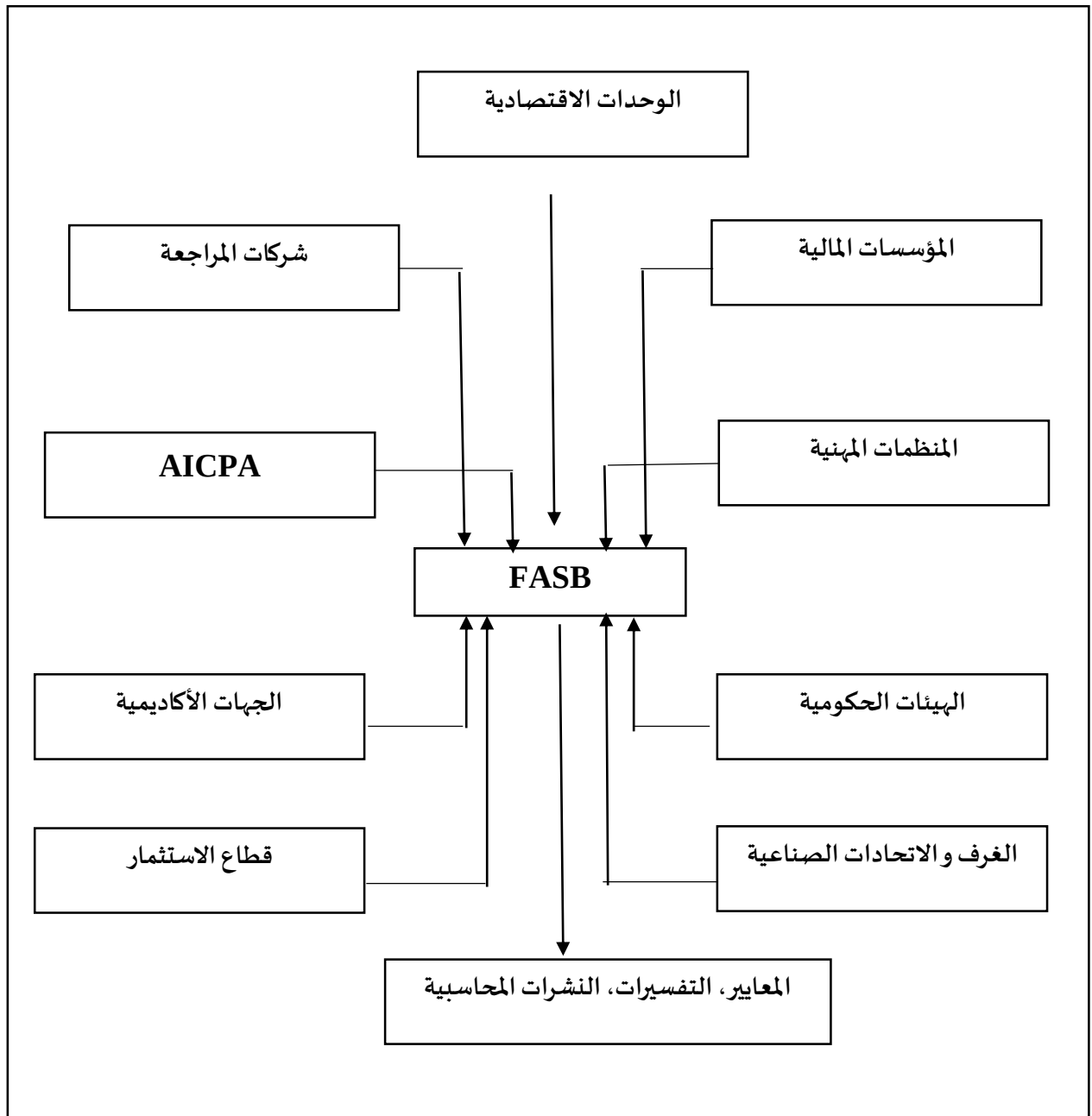
-تضييق مجالات الاختلاف و عدم التناغم و الاتساق في الممارسة المحاسبية.

2-1-2 مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standards

: Board

تتركز مهمته الأساسية في وضع و تحسين معايير المحاسبة و التقرير المالي لإرشاد و توجيه الجمهور العام الذي يضم مصدري و مراجعي و مستخدمي المعلومات المالية ، ولقد أيقنت مختلف هذه الأطراف أن الطريقة الأكثر كفاءة للتأثير على المعايير التي تحكم الممارسة المحاسبية هي المشاركة في صياغتها ، أو عن طريق الضغط على واضعيها سواء عند إعداد معايير لأول مرة أو لتعديل القديمة ، ويبين الشكل التالي مختلف الأطراف الضاغطة و التي تؤثر على عمل المجلس لأنها ستتأثر هي بدورها بالمعايير المحاسبية التي يصدرها المجلس:

الشكل رقم 02: مجلس معايير المحاسبة المالية والأطراف المؤثرة



المصدر: من إعداد الأستاذة.

2-1-3 الهيئات المحلية المكلفة بالتوحيد المحاسبي في القارة الأوروبية: هنا سوف نتطرق لبعض

المنظمات المكلفة بالتوحيد المحاسبي على مستوى بعض الدول التي لها السبق وذات تأثير كبير في عملية التوحيد المحاسبي حتى الدولي من خلال مشاركتها في كل المؤتمرات لإنشاء الهيئات الدولية تتمثل أهمها في الدول التالية:

- في فرنسا: في هذه الدولة التوحيد المحاسبي منوط بالسلطات العمومية، اعتماد مبادئ محاسبية يمر عبر هيئتين أساسيتين هما :

1. المجلس الوطني للمحاسبة CNC : يتكون من 58 عضو ، يجمع بين كل المنظمات المهنية المعتمدة مثل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ، الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات ، و سلطات عمومية كمجلس المحاسبة ، حيث لهذا المجلس فقط مهمة تقديم الرأي في مختلف القضايا المحاسبية المستجدة ، وتتفرع عن ذلك المهام التالية:

- تقديم التوصيات في ميدان المحاسبة حول مختلف المشاكل المحاسبية التي تخص القطاعات الاقتصادية (البنوك ، التأمينات ، الدولة ، الإدارات العمومية....الخ).

- تقديم الرأي في المعايير المحاسبية خاصة منها الأجنبية.

- ضمان التنسيق و تلخيص البحوث النظرية و المنهجية و نشر كل الوثائق التي لها علاقة بمجال المحاسبة.

2. لجنة التنظيم المحاسبي CRC : تتكون من 15 عضو تمثل مختلف السلطات العمومية (الوزارات ، الجماعات المحليةالخ) وجمعيات مهنيين، وتقوم هذه اللجنة بقبول آراء المجلس الوطني للمحاسبة أو لا ، وتعد التنظيمات الخاصة بمعيار ما ، و تفننه بأمر وزاري و تنشر في الجريدة الرسمية.

- في بريطانيا: مثل ما هو حادث في الولايات المتحدة الأمريكية، فهناك العديد من الهيئات التي تتدخل

في وضع المبادئ المتعارف عليها، تتكون أساسا في المنظمات التالية :

1. مجلس معايير المحاسبة ASB : أنشأ سنة 1990 ، يتكون من 9 أعضاء و هو هيئة مستقلة ، يقوم بإعداد ونشر المعايير و التي تسمى معايير التقارير المالية FRS .

2. مجلس المراجعة المالية FRC : أنشأ من طرف الدولة ، يجمع كل المنظمات المهتمة بالمعلومات المالية ، فهو يقوم بمهمة مراقبة المؤسسات التي لا تحترم تطبيق المعايير ، كما يقوم بحل المشاكل المتعلقة بتطبيق و تفسير هذه المعايير .

3 - الهيئة الرسمية لإصدار المعايير المحاسبية الدولية:

يرجع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي إلى أول مؤتمر دولي للمحاسبين عقد عام 1904 بمدينة سانت لويس بأمريكا⁴. و جاءت الدعوة إلى العالمية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام – هولندا عام 1957 بدعوة من الرئيس السابق للمعهد الهولندي للمحاسبين (Kraayenhof) بفكرة انشاء مجموعة موحدة من للقواعد المحاسبية، و في المؤتمر التاسع في باريس عام 1967 تم تشكيل فريق عمل دولي لنفس الهدف، تشكلت على إثره لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية . و في المؤتمر العاشر في سيدني 1972 شكلت لجنة ضمت 11 عضوا تمهيدا لإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973.

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 (IASC)* وتتكون من ممثلي الهيئات المحاسبية في العالم (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية). يتولى إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلس مكون من مندوبي ما يقرب من ثلاثة عشر دولة بالإضافة الى بعض المنظمات التي لديها اهتمامات في إعداد التقارير المالية. مهمتها اعداد و نشر المعايير

⁴ Mueller, Gerhard, “St. louis to Munich: The Odyssey of the International Congresses of Accountants” The International Journal of Accounting, Education and Research, V. 15, N. 1 Fall, 1979, p 02.

* IASC : International Accounting Standards Committee.

المحاسبية الدولية من أجل القضاء على الفروقات الجوهرية في الممارسة المحاسبية الدولية و ذلك وفق المحطات التاريخية التالية⁵:

-في سنة 1975 أصدرت لجنة معايير المحاسبة أول معيارين، الأول يتعلق بتدنية قيم الأصول – الاهتلاك و الثاني يتعلق بالمعلومة في القوائم المالية الخنامية؛

- في سنة 1977 تم إضافة مقعدين الى 09 مقاعد السابقة و الذين أسسوا هذه اللجنة؛

-في سنة 1982 تم إقرار أن لجنة معايير المحاسبة هي الهيئة الوحيدة المكلفة بالتوحيد الدولي للمحاسبة و من ثمة اصدار المعايير ، كما أن كل عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين هو عضو هذه اللجنة؛

- في سنة 1989 نشر الاطار التصوري لاعداد و عرض القوائم المالية؛

- في 01 أفريل 2001 إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، التي أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)**، بما يفسر أن معايير المحاسبة التي كانت تسمى (IAS)** و المقدر ب 41 معيار استبدلت ب (IFRS)****

3-1 دورها⁶:

-جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة .

-إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة و أولويات السنة القادمة.

-تقييم استراتيجية و فعالية IASC و IASB سنويا.

⁵ مسعود صديقي و آخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر، 2014، ص 42.

**** IFRS : International Financial Reporting Standards.

⁶ مدني بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص 130.

2-3 مهامها⁷:

- إعداد، نشر، وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات.
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة.
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق و مدى صلاحيتها.

المحور الثاني : التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية

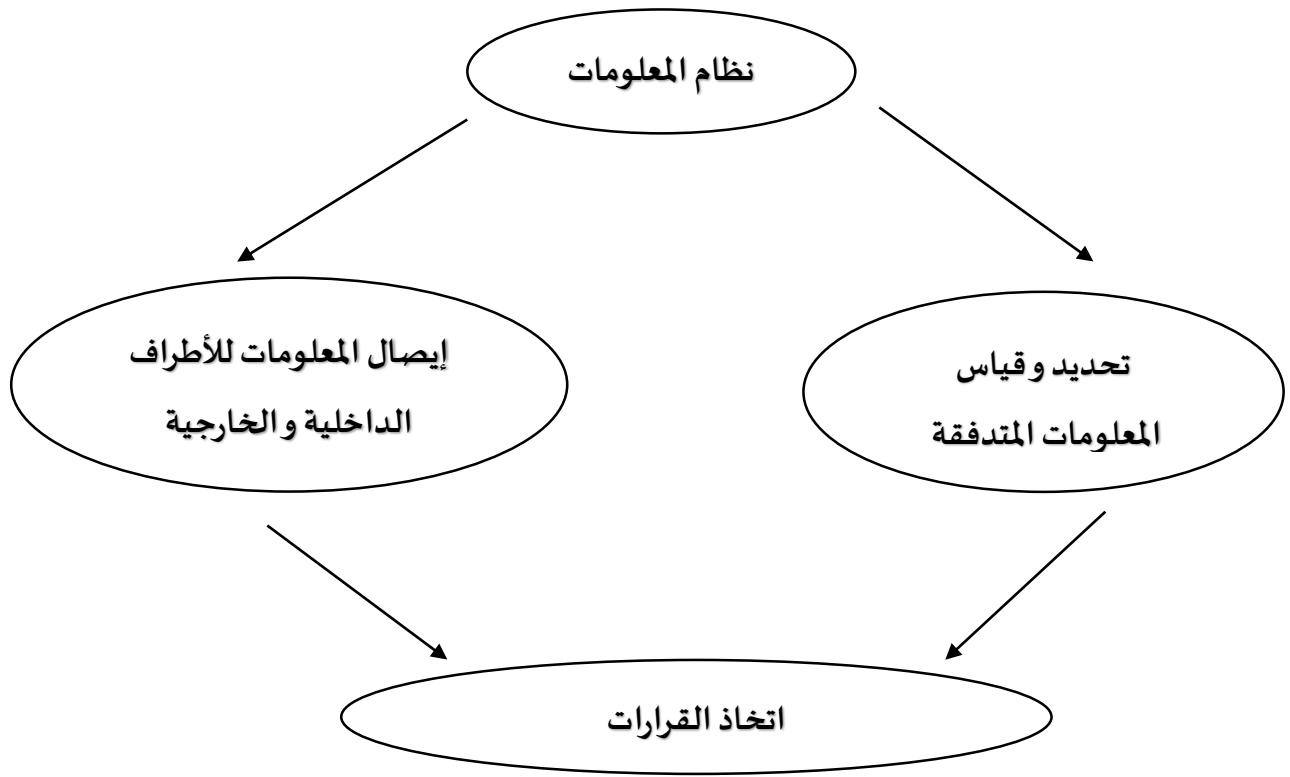
1-التعريف بالمحاسبة:

تعرف المحاسبة بصفة عامة بأنها تقنية تهتم بمعالجة المعلومات، و المقصود بالمعالجة هنا هو تسجيل وتحليل المعلومات.

كما يمكن اختصار تعريف المحاسبة في الشكل التالي:

⁷ مدني بلغيث، نفس المرجع السابق.

الشكل رقم 03: مفهوم المحاسبة



المصدر: من إعداد الأستاذة

2- مفهوم المحاسبة الدولية :

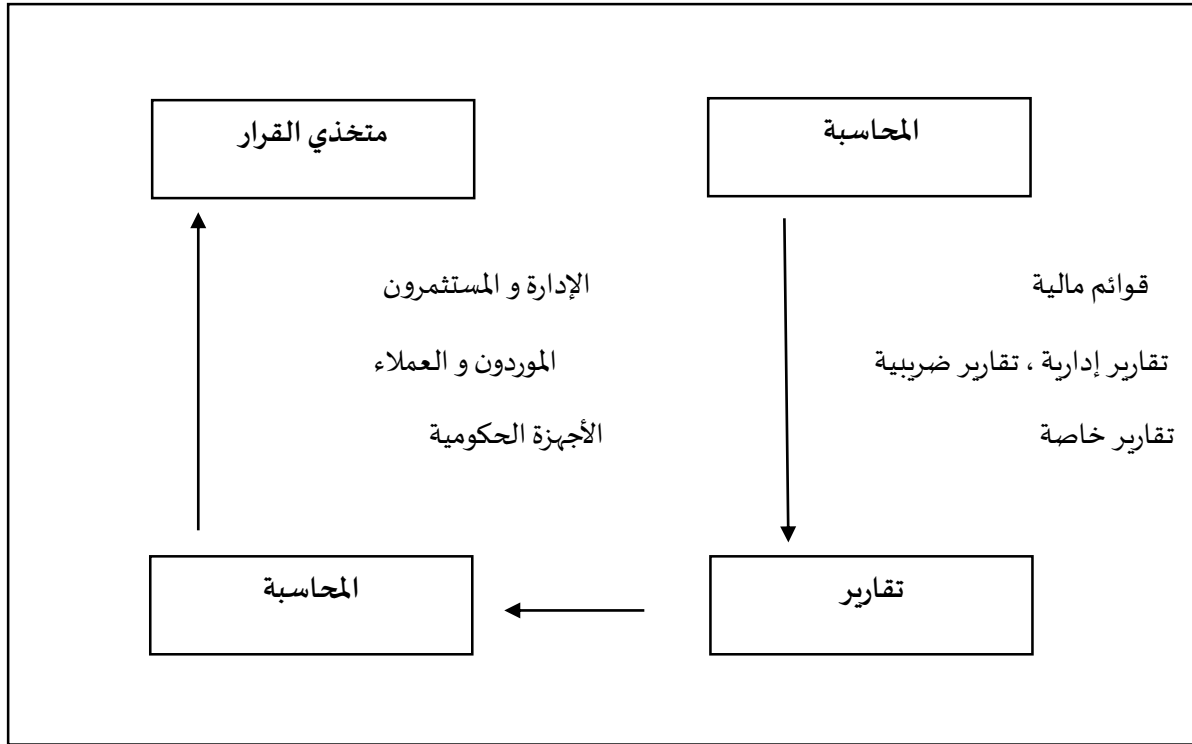
1-2 مفهومها وأهميتها:

تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تبنته الكثير من الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى العالمي و عليه فان المحاسبة الدولية تتبع الأسلوب الوصفي عند إعدادها لهذه المعايير ، كما أن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة المبادئ والطرق و المعايير المحاسبية في جميع الدول على والاقتصادية و السياسية و القانونية و التي تختلف من دولة إلى أخرى. اختلاف أنواعها و هذا الاختلاف نشأ نتيجة الخصائص الجغرافية و الاجتماعية كما أن مفهوم المحاسبة الدولية يشير إلى

العلاقة بين الشركة القابضة و الفروع التابعة لها في مختلف الدول، أي أنه يعتبر من الأساليب التي يجب استخدامها عند إعداد و تجهيز القوائم المالية للشركة بشكل سليم. المحاسبة الدولية هي أذن نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي ، كما يتم تحديد الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي، و هي تتبع في بحثها الأسلوب الوصفي. الأساليب و الطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول و هذا هو كما يشير مفهوم المحاسبة الدولية إلى العلاقة بين الشركة القابضة متعددة الجنسيات و الفروع و الشركات التابعة لها أي أنه يعتبر من الأساليب المحاسبية التي يجب استخدامها حتى يمكن إعداد و تجهيز القوائم المالية الموحدة للشركة الأم بشكل صحيح.

بصفة عامة توفر المحاسبة المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، فهي تعبر عن النشاط الخدماتي الذي يقدم المعلومات المالية الكمية لخدمة متخذي القرار ، يمكن توضيح كيفية إبلاغ المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرار ، حيث عادة ما يتم توفير تلك المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي و التي تتأسس على البيانات المتولدة من الأنشطة و الأحداث الاقتصادية المرتبطة بأحد منشآت الأعمال من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 04 : الاحتياجات من المعلومات



المصدر: من إعداد الأستاذة

2-2: مشاكل المحاسبة الدولية وبينتها:

التي لها طبيعة دولية بحيث تتضمن كل من عمليات التجارة الدولية ونشاط الشركات الدولية و الاستثمارات و العمليات التي تتم في أسواق المال العالمية و استخدام العملات الأجنبية ، فهذه العمليات يتم تسويتها باستخدام العملة الأجنبية سواء لأحد طرفي العملية أو لكلاهما ، و من ثم تنشأ مشكلة المحاسبة عن ترجمة فروعها في عدة دول أجنبية تمثل مشكلة محاسبية أخرى. العملات الأجنبية ، و كذلك فإن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة و التي تقع و يرتبط بإعداد القوائم المالية الموحدة مشكلة المحاسبة عن تغير القدرة الشرائية للنقود فمثلا عند إعداد القوائم المالية هل يجب استخدام الرقم القياسي للأسعار المستخدم في الشركة القابضة أو الرقم القياسي للأسعار في البلد الذي يتواجد فيه الفرع ، للمحاسبة الدولية بيئة تتأثر بمجموعة من المؤشرات الداخلية والخارجية وهي كما يلي:

أ-المؤثرات الداخلية : وتتمثل في : المالكين- فعاليات المؤسسة - الضريبة السائدة - الاحتراف المحاسبي -

ثقافة و بحوث النظام القانوني المحاسبة- النظام السياسي السائد - الجو الاجتماعي - نمو و تطور

الاقتصاد - التضخم -.....الخ.

ب- المؤثرات الخارجية: وتتمثل في : العوامل الاجتماعية - العوامل السياسية - العوامل الدينية - العوامل

الاقتصادية - العوامل القانونية .وهذه العوامل لها تأثير كبير على طبيعة و عمل النظام المحاسبي المتبع في

أية دولة ، حيث ينعكس تأثيرها على قواعد و أسس ومفاهيم المحاسبة المعمول بها في تلك الدولة ، كما أن

أهداف المحاسبة الدولية هي توفير البيانات والمعلومات المحاسبية لأغراض المستفيدين الداخليين و

الخارجيين .

كما تتأثر المحاسبة الدولية بالاجتهادات و الاتجاهات بين المحاسبين و خضوع أمور محاسبية كثيرة للتقدير

الشخصي و هي نقطة الضعف في المحاسبة عموما مما يدعوا إلى التفكير العام بين المحاسبين إلى الاتفاق

العام حول معايير محاسبية موحدة تلقى القبول العام.

3- التعريف بالمعيار المحاسبي:

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر

القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس

أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب⁸.

عرّفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية على أنها عبارة عن قواعد إرشادية يعود إليها المهنيون من

أجل دعم اجتهاداتهم واستلهم حكمتهم على الرغم من أنّها لا تُلغي الحكمة أو الاجتهاد، كما يُمكن تعريفها

بأنها وصف مهني للممارسات المهنية المقبولة بشكل عام، والهدف منها هو الحدّ من درجة الاختلاف في التعبير

⁸ توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية،

مجلة الإدارة العامة، العدد 5 سبتمبر، الرياض، ص ص:174-175.

أو الممارسة في الظروف المتشابهة، بالإضافة إلى أنها تُعتمد كإطار لتقييم كفاءة ونوعية العمل الفني عامة و تحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية خاصة.

والمعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة و الذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية⁹.

يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية بأنها: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي الى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و مراجعة الحسابات"¹⁰. كما تعرف منظمة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Foundation) المعايير المحاسبية على أنها "مجموعة من المبادئ التي تتبعها الشركات حينما تقوم بإعداد وعرض قوائمها المالية، مما يسمح بتوفير طريقة موحدة لوصف الأداء المالي للشركة"¹¹.

4- أهداف المعايير المحاسبية:

-إنشاء لغة محاسبية دولية موحدة.

-تعزيز المصداقية والشفافية للمعلومة المالية.

-المساعدة على اختيار وتطبيق السياسات و الطرق المحاسبية الملائمة.

- إجراء المقارنات والتحليلات المهمة بطريقة سهلة و ناجحة.

-تحديد كفاءات و طرق اعداد و عرض القوائم المالية.

⁹ Belkanoui Ahmed, "Accounting Theory" Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY, 1981 , p 102.

¹⁰ حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 103.

¹¹ The IFRS Foundation, Who we are? <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> . Acceded 17/05/2020, 19 :55.

المحور الثالث : مضمون المعايير المحاسبية الدولية

1- عرض المعايير المحاسبية الدولية IAS:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نماذج عامة تؤدي الى توجيه الممارسة المحاسبية، تنقسم هذه المعايير الى قسمين:

-المعايير المحاسبية الدولية IAS و عددها 41 معيار منذ سنة 1973 إلى غاية سنة 2001؛

-المعايير الدولية للتقارير المالية (الإبلاغ المالي) IFRS في البداية كانت 07 معايير انطلاقا من سنة 2004 و تتطور اصداراتها بشكل دائم كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

1-1 قائمة معايير IAS:

IAS 1 - عرض القوائم المالية.

IAS 2 - تقييم المخزون و عرض قوائم الجرد

IAS 3 - القوائم المالية الموحدة و طريقة المحاسبة.

IAS 4 - محاسبة الاهتلاك .

IAS 5 - المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

IAS 6 –آثار التغيرات أسعار الصرف .

IAS 7 - قائمة التدفقات النقدية .

IAS 8 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .

IAS 9 -محاسبة تكاليف البحث والتطوير.

10 IAS - الأحداث اللاحقة بعد اصدار التقرير المالي .

11 IAS - محاسبة عقود الإنشاءات.

12 IAS - محاسبة ضرائب الدخل .

13 IAS - عرض الأصول الجارية والخصوم المالية المتداولة .

14 IAS - تقارير القطاعات .

15 IAS - معلومات عن تأثير تغير الأسعار .

16 IAS - المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات .

17 IAS - عقود الأجار .

18 IAS - تقارير الاعتراف بالإيرادات.

19 IAS - تقارير رواتب الموظفين واستحقاقات التقاعد.

20 IAS - محاسبة المنح الحكومية الممنوحة وتقارير عن المساعدات الحكومية .

21 IAS – آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

22 IAS - تقارير اندماج الشركات والأعمال.

23 IAS - تقارير تكاليف الاقتراض.

24 IAS - تقرير الإفصاحات عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

25 IAS - محاسبة الاستثمارات.

26 IAS - المحاسبة وتقارير استحقاقات التقاعد.

IAS 27 - تقارير القوائم المالية الموحدة والمستقلة.

IAS 28 - تقارير الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

IAS 29 - التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

IAS 30 - الإفصاح عن القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.

IAS 31 - الإبلاغ المالي عن المصالح والحصص في المشاريع المشتركة.

IAS 32 - الأدوات المالية والإفصاح و العرض.

IAS 33 - عائدات الأسهم.

IAS 34 - التقارير المالية المؤقتة (المرحلية).

IAS 35 - العمليات المتوقفة (غير المستمرة).

IAS 36 - تقارير الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول.

IAS 37 - المخصصات : الأصول والالتزامات المحتملة.

IAS 38 - الأصول غير الملموسة.

IAS 39 - الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

IAS 40 - الإفصاح عن الاستثمارات العقارية.

IAS 41 - الزراعة.

2- عرض معايير الدولية للتقارير المالية IFRS:

IFRS 1 : 2008 تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

IFRS 2 : 2004 المدفوعات على أساس الحصص.

IFRS 3 : 2008 اندماج الأعمال.

IFRS 4 : 2004 عقود التأمين.

IFRS 5 : 2004 الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والعمليات المتوقفة.

IFRS 6 : 2004. استكشاف وتقييم الأصول المنجمية.

IFRS 7 : 2005 الأدوات المالية : الإفصاح.

IFRS 8 : 2006 التقارير القطاعية .

IFRS 9 : 2010 الأدوات المالية.

IFRS 10 : 2011 القوائم المالية الموحدة.

IFRS 11 : 2011 اتفاقيات الشراكات.

IFRS 12 : 2011 الإفصاح عن المنافع في الكيانات الأخرى.

IFRS 13 : 2013 القياس وفق القيمة العادلة.

IFRS 14 : 2014 حسابات الترحيل التنظيمية.

IFRS 15 : 2014 الإيرادات من أنشطة العقود العادية مع الزبائن.

IFRS 16 : 2016 عقود الايجار.

IFRS 17: 2017 عقود التأمين (هذا المعيار يعوض و يحل محل المعيار IFRS 04).

3- التغييرات والتعديلات على المعايير المحاسبية الدولية:

عدد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) 41 معيار و لكن طرأ عليها العديد من التعديلات منها معايير تم استبدالها، دمجها أو حذفها . أما فيما يخص معايير التقارير المالية عددها 17 معيار، كما تم حل محل المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 04 الخاص بعقود التأمين الصادر سنة 2004 بالمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 17 سنة 2017 مع الإبقاء على نفس التسمية.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 03 : تم تعديله عام 1989 حيث حل محله معيار المحاسبة الدولي IAS 27 و IAS 28 فيما بعد.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 04: تم سحبه عام 1999.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 05: تم التعديل عليه عام 1998 حيث أدمج في معيار المحاسبة الدولي IAS 01.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 06: تم استبداله بالمعيار IAS 15.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 09: حل محله معيار المحاسبة الدولي IAS 38 عام 1999.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 13: ولقد استبدل بالمعيار المحاسبي الدولي IAS 01 عام 1998.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 14 استبدل بالمعيار IAS 08.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 15 تم حذفه.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 استبدل بالمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 03.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 25: ادمج في المعيارين المحاسبين الدوليين IAS 39 و IAS 40 عام 2001.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 25: حل محله المعايير المحاسبية الدولية IAS 39 و IAS 40 والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS 10 و IFRS 12 عام 2013.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 28: استبدل بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 12 عام 2013.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 30: حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 07 عام 2007.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 31: تم الغاؤه ودمجه في المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 11 والمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 12 عام 2013.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 35: أصبح محله المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 05 عام 2005.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 39: أخذ محله المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 09.

المحور الرابع: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي SCF

في ظل الاتجاه المتنامي للعولمة وتطور التبادلات الدولية دعت الحاجة إلى تطوير بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تماشياً و البيئة الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS.

تم اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر خلفاً للمخطط المحاسبي الوطني PCN لسنة 1975 الذي لم يكن يتماشى مع تطور المؤسسات الاقتصادية سواء المحلية أو الأجنبية. تم التبني تدريجياً من خلال عدة دراسات و مشاورات و بالمرور بعدة تشريعات تبين طبيعة و كيفية مسك المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي SCF داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

يساهم تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS و المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS في تحسين جودة المعلومة المالية، بحيث تكتسي طابع الموثوقية و الملائمة لاتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذات العلاقة.

قبل التطرق للتعريف بالنظام المحاسبي المالي، نوضح أسباب تبني المعايير المحاسبية الدولية و التي فرضت تغيير المخطط القديم PCN وذلك من خلال الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

1-لمحة عن نشأة النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني PCN منذ سنة 2001، بتمويل من طرف البنك الدولي (La banque mondiale) حيث تمت هذه العملية يتعاون دولي من طرف الخبراء الأجانب و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت اشراف وزارة المالية. و كان الهدف تطوير المخطط القائم آنذاك PCN الى نظام محاسبة جديد يتوافق مع المعطيات و التطورات الاقتصادية الراهنة.

مرت عملية الإصلاح المحاسبي بثلاث مراحل تمثلت أساس في¹²:

-المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع اجراء مقارنته مع المعايير المحاسبية الدولية.

-المرحلة الثانية: تطوير مشروع المخطط المحاسبي الجديد.

-المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

في نهاية المرحلة الأولى تم التوصل الى عرض ثلاث خيارات ممكنة و هي¹³:

-الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات بالتماشي مع تغيرات المحيط القانوني و الاقتصادي في الجزائر، و الذي بقي ثابتا منذ أن اصدار قانون توجيه الاستثمارات

¹² شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية

بودواو، 2008، ص 13.

¹³ نفس المرجع السابق، ص 15.

الوطنية الاقتصادية لسنة 1988، و القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة و ادماج حسابات المجمعات.

-الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، مع مرور الوقت يتكوّن نظامين محاسبين مختلفين يخرج من خلالهما نظام مختلط و معقد، و يكون بذلك مصدر متناقض عرضة للاختلاف.

-الخيار الثالث: يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله و وضع إطار تصوري محاسبي مع الأخذ بالحسبان بمبادئ و قواعد المعايير المحاسبية الدولية.

تم تبني هذا الخيار الأخير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة من خلال الاجتماع المنعقد بتاريخ 05 سبتمبر 2001 و اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS أو معايير المحاسبة الأمريكية US-GAAP الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB أو التوجيهات الأوروبية. و في الأخير تم الاتفاق على سيناريو وضع النظام المحاسبي المالي SCF.

2- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المحاسبي الى تحقيق مايلي:

-تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية صحيحة ذات مصداقية و شفافية من أجل اتخاذ قرارات سليمة.

-ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

-ايجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني PCN.

-ايجاد طريقة مناسبة لتقييم الممتلكات في السوق.

-تلبية احتياجات الاعلام المالي لمختلف مستعملي المعلومة المالية.

-زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية للمؤسسات.

-تشجيع الاستثمار الأجنبي في إطار اتفاقيات الشراكة وذلك لوجود قواعد محاسبية موحدة.

3- مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث ميزات¹⁴

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد

المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات

محاسبية: أوروبية، أمريكية، IFRS/IAS، حيث تم اختيار هذه الأخيرة؛

-احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما

يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛

-يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة

الحاليين منهم أو المستقبليين.

4-التعريف بالنظام المحاسبي المالي SCF

يعتبر القانون 11-07 المؤرخ بتاريخ 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007م أول إطار تشريعي

يؤطر النظام المحاسبي المالي. نشر في الجريدة الرسمية رقم 74، و توالى بعده التشريعات و النصوص

القانونية.

¹⁴ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS ، الجزء الأول، 2010، ص ص 22-23.

1-4 عناصر النظام المحاسبي المالي:

يتكون القانون 07-11 من الفصول التالية¹⁵:

-الفصل الأول: التعريف و مجال التطبيق (المواد 2-3-4-5).

-الفصل الثاني: الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية (المواد 6-7-8-9).

-الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة (المواد 10 الى غاية 24).

-الفصل الرابع: الكشف المالية (المواد 25-26-27-28-29-30).

-الفصل الخامس: الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة (المواد 31-32-33-34-35-36).

-الفصل السادس: تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية (المواد 37-38-39-40).

-الفصل السابع: الاحكام الختامية لتطبيق النظام المحاسبي المالي و الغاء المخطط المحاسبي الوطني من خلال المواد 41-42-43.

اذن يمكننا اختصار مكونات النظام المحاسبي المالي في النقاط الآتية:

- الإطار المرجعي و المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS.

-مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-مفاهيم و قواعد تقييم الأصول و الخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب اظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف.

¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 74، المتضمنة القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

-نماذج القوائم المالية.

-مدونة الحسابات.

-النظام الواجب تطبيقه على الكيانات المصغرة (المحاسبة المالية المبسطة- Comptabilité financière simplifiée) أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة.

2-4 التعريف بالمحاسبة المالية:

يطلق عليها المحاسبة المالية صراحة ضمن النظام المحاسبي المالي من خلال المادة رقم 01 من القانون 07-11. و تعرف على أنها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، و تصنيفها، وتقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹⁶.

3-4 تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بعد اصدار القانون 07-11 بسنة 2007 جاء المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008 و الذي يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11 ، بعدها تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الأول من شهر جانفي 2009، ليتأجل تطبيقه مرة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 الموافق ل 21 رجب 1429 ضمن قانون المالية التكميلي 2008 و الذي عدلت منه المادة رقم 62 أحكام المادة 41 من القانون 07-11، و عليه أصبح القانون ساري المفعول بداية من الأول جانفي 2010 و الغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني السابق PCN.

و في نفس الوقت صدور القرار المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008م الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، كما تطرق أيضا

¹⁶ المادة رقم 03 من القانون 07-11.

الى المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة في الباب الرابع لهذا القرار المنشور بالجريدة الرسمية رقم 19 في نفس السياق القرار المؤرخ 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 و الذي يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

فيما يخص استخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة، صدر القرار 110-09 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 07 أفريل 2009 م و المتعلق بتحديد شروط و كفاءات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، تطبيقا للأحكام النصوص عليها في المادة 24 من القانون 11-07.

أخيرا صدور التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، تم من خلالها تحديد كفاءات و إجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN الى النظام المحاسبي المالي SCF.

المحور الخامس : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF

1-التعريف بالإطار التصوري (المفاهيمي):

تمّ اقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية (SCF) من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) و تم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 6 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، و ورد محتواه في المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 وذلك من خلال المواد من 5 حتى المادة 30.

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. يعرف الإطار التصوري مايلى¹⁷:

-مجال التطبيق،

-المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية،

-الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و المنتجات و الأعباء.

عرف الإطار التصوري المفاهيم والمبادئ التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية المتمثلة في الفرضيات الأساسية، الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية. كما يعرف أيضا الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء ورقم الأعمال. يشكل الإطار التصوري مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

2-أهداف الإطار التصوري:

يهدف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي إلى المساعدة على¹⁸:

- تطوير المعايير وإعداد معايير محاسبية جديدة؛

-تحضير وإعداد الكشوف المالية؛

-تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛

¹⁷ المادة 07 من القانون 11-07.

¹⁸ المادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

-إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشف المالية مع المعايير.

3-المبادئ العامة للإطار التصوري:

ينص الإطار التصوري على مجموعة من المبادئ و الاتفاقيات و القواعد التي تبنى عليها المحاسبة المالية ضمن النظام المحاسبي المالي، و هي:

- محاسبة الالتزام (التعهد): تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام (التعهد) عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، وتعرض في الكشف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها¹⁹.

- استمرارية الاستغلال: تعد الكشف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم يتم إعداد الكشف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق²⁰.

-الخصائص النوعية للمعلومة المالية: يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشف المالية على الخصائص النوعية للملائمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح²¹. و فيما يلي تعريف موجز لهذه الخصائص:

¹⁹ المادة رقم 06 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

²⁰ المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

²¹ المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

الملائمة أو الدلالة: تكون المعلومة المالية ذات دلالة 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 تصويبها²².

الدقة أو المصدقية: توصف المعلومة المالية بالمصدقية عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعبر والتي يمكن أن يولمها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن منها أن تقدمه بصورة معقولة²³.

القابلية للمقارنة: تتطلب القابلية للمقارنة إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل احترام استمرارية وديمومة الطرق المحاسبية، بحيث تسمح لمستعملها جراء مقارنات معتبرة عبر الزمن وبين الكيانات²⁴.

الوضوح أو القابلية للفهم: يجب أن تتسم المعلومة المالية بالوضوح عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال و بالنشاطات الاقتصادية و المحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية²⁵.

- وحدة الكيان: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. و يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه²⁶.

²² التعريف رقم 72 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

²³ التعريف رقم 41 من معجم التعاريف، نفس المرجع السابق.

²⁴ التعريف رقم 14 من معجم التعاريف، نفس المرجع السابق.

²⁵ التعريف رقم 54 من معجم التعاريف، نفس المرجع السابق.

²⁶ المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

- الوحدة النقدية: يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية. حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشف المالية. ولا تندرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً. غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي²⁷.

-الأهمية النسبية: طبقاً لمبدأ الأهمية النسبية يجب²⁸:

-أن تبرز الكشف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان؛

-يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛

- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

-يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

-استقلالية السنة المالية: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها. ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط²⁹.

-مبدأ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات: يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوماً بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على

²⁷ المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

²⁸ المادة رقم 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

²⁹ المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

الحسابات ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذو أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية³⁰.

-مبدأ الحيطة والحذر: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يتطلب تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر متوقع حدوثه مستقبلاً من شأنه أن يثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. وينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات كما يجب يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء. كما يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها³¹.

-مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية: يقتضي هذا المبدأ إلى انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة ودوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ولا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم³².

-مبدأ التكلفة التاريخية: تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية سيتم تقييمها بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة)³³.

-مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية: حسب هذا المبدأ ين يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة³⁴.

³⁰ المادة رقم 13 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³¹ المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³² المادة رقم 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³³ المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³⁴ المادة رقم 17 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

-مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي عن الجوهر القانوني: تقيّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشف المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني³⁵.

-مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تستجيب الكشف المالية بطبيعتها و نوعياتها و ضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية الى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة و تغير الوضعية المالية للكيان. في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة الى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشف المالية. لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقه أو بكشوف توضيحية أخرى³⁶.

المحور السادس : عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

1-التعريف بالقوائم المالية:

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 و المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 01. كما أنه في نهاية كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية نجد فقرة مستقلة تتناول موضوع الإفصاح عن السياسات أو الطرق المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية و آثار التغير فيها و كذا تعليمات بشأن العرض في القوائم المالية.

"تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أنّ القوائم المالية قد تحتوي على معلومات و مصادر خارج السجلات المحاسبية"³⁷.

تعتبر القوائم المالية مجموعة كاملة و غير منفصلة من الوثائق المحاسبية المالية التي تمكّن من تقديم

³⁵ المادة رقم 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³⁶ المادة رقم 19 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

³⁷ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغيّر وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات³⁸. تتكون القوائم المالية للكيانات ما عدا الكيانات الصغيرة أساسا من³⁹:

-الميزانية.

-حساب النتائج.

- جدول سيولة الخزينة.

- جدول تغير الأموال الخاصة.

- الملاحق.

تتشكل الميزانية من الأصول و الخصوم، و يتشكل حساب النتائج من المنتوجات و الأعباء و تتكون على الترتيب من حسابات الميزانية (ح1، ح2، ح3، ح4، ح5) و حسابات التسيير (ح6، ح7).

2 عناصر الأصول:

تمثل الأصول استخدامات الكيان (Les emplois) لموارده و تشمل موارد الكيان المادية، المعنوية و المالية و التي تكون قيمتها عالية عموما و تولد مداخيل و أرباح مالية.

تعرف الأصول اصطلاحا على أنها: "مورد يراقبه كيان مع ين بسبب أحداث وقعت ويرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية"⁴⁰.

³⁸ التعريف رقم 37 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26/07/2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25/03/2009، العدد رقم 19.

³⁹ الفصل الرابع، المادة رقم 25 من القانون 07-11.

⁴⁰ التعريف رقم 01 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26/07/2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25/03/2009، العدد رقم 19.

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية و مراقبتها تعني قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تولدها أو توفرها هذه الأصول⁴¹.
تتكون الأصول من: أصول غير جارية و أصول غير جارية. تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية⁴².

2-1 الأصول الجارية: تحتوي على ما يلي⁴³:

هي أصول: "يرتقب الكيان إمكانية إنجازها أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة الاستغلال العادي، أو تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود"⁴⁴.
-الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة؛
-الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا؛
-السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها للقيود.

⁴¹ المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁴² المادة 21 من نفس المرسوم التنفيذي السابق.

⁴³ نفس المرجع السابق.

⁴⁴ التعريف رقم 03 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

2-2 الأصول غير الجارية: تحتوي على ما يلي⁴⁵ :

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

- الأصول التي تتم حياتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

3-عناصر الخصوم:

تمثل خصوم الكيان موارده أو مصادره (Les ressources) ، كما تعبر عن الالتزامات القانونية و المالية للكيان من خلال المعاملات أو الإجراءات التي حدثت في فترة سابقة.

تعرف اصطلاحا على أنها: "الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية"⁴⁶.

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. تصنف الخصوم إلى جارية وغير جارية⁴⁷.

3-1 الخصوم الجارية: تكون الخصوم جارية عندما⁴⁸:

- عندما يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

-أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

⁴⁵ المادة رقم 21 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁴⁶ التعريف رقم 66 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

⁴⁷ المادة رقم 22 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁴⁸ نفس المرجع السابق.

2-3 الخصوم غير الجارية: تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية⁴⁹. كما تصنف الخصوم ذات المدى الطويل التي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان⁵⁰:

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا؛

- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل؛

- وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

4- الأموال الخاصة: هي "الفائدة الباقية من المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للكيان في أصوله بعد حسمها من خصومها (الخارجية)"⁵¹.

تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية⁵².

5- المنتوجات: تعبر المنتوجات عن مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم. ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة⁵³.

⁴⁹ التعريف رقم 68 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

⁵⁰ المادة رقم 23 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁵¹ التعريف رقم 12 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

⁵² المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁵³ التعريف رقم 75 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استرجاع الخسارة في القيمة و المؤونات⁵⁴.

6-الأعباء: نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم. ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين⁵⁵.

تتمثل أعباء السنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة⁵⁶.

7- رقم الأعمال: يتمثل رقم الأعمال في مبيعات البضائع والمنتوجات المباعة والسلع والخدمات المحسوبة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، والمحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي. يحسب رقم أعمال الكيانات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم⁵⁷.

8- النتيجة الصافية للسنة المالية : تساوي الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية. و يكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية و نهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر

⁵⁴ المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁵⁵ التعريف رقم 13 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 2009/03/25، العدد رقم 19.

⁵⁶ المادة 26 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁵⁷ المادة 27 من نفس المرسوم التنفيذي.

مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات. تكون النتيجة الصافية ربحاً عندما تفوق المنتوجات الأعباء، و تكون خسارة عكس ذلك⁵⁸.

المحور السابع : إعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

1-أسس إعداد وعرض القوائم:

يجب الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية على بعض المبادئ الأساسية التالية⁵⁹:

1-1 الإطار التصوري: يجب الاستناد و الاعتماد على مبادئ و قواعد الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF ؛

2-1 مبدأ الأهمية الجوهرية كأساس لإعداد الكشوف المالية: الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية. و هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل بنود ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية الجوهرية مدى اتساع عملية التجميع هذه.

3-1 مبدأ التوازن بين المنافع والتكاليف: و ذلك من خلال مدى التوازن بين:

- المنافع المتوفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

⁵⁸ المادة 28 من نفس المرسوم التنفيذي.

⁵⁹ الفقرة 2.210 من القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

2-قواعد تنظيم إعداد و عرض القوائم المالية:

يتم إعداد و عرض الكشوف المالية بناء على قواعد تنظيمية تحدد مسؤولية إعدادها و مهلة إصدارها و الشكل المتميز الذي تنشر به و كذا المعلومات الأخرى للتعريف بالكيان، و ذلك استنادا من الاطار التصوري و معايير كماليلي:

2-1 مسؤولية إعداد الكشوف المالية: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. و نميز ثلاث أطراف مسؤولة عن القوائم المالية بالشكل التالي:

-صاحب المؤسسة بالنسبة للمؤسسة الفردية.

-المسير بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL).

-مجلس الإدارة بالنسبة لشركات الأسهم (SPA).

2-2 مدة عرض القوائم المالية: يتم إصدار القوائم المالية خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالي لتاريخ إقفال السنة المالية N. أي الى غاية 30/06/N+1.

2-3 المعلومات المطلوب اظهارها في القوائم المالية: ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان. يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبين المعلومات الآتية بطريقة دقيقة⁶⁰:

- تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية،

-طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة) ،

⁶⁰ الفقرة 3.210 من القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

- تاريخ الإقفال،

- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

-معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان،

-عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه،

- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة،

-اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء،

-معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

4-2 عملة عرض الكشوف المالية: تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية. ويمكن القيام بجبر

المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة⁶¹.

5-2 قابلية المقارنة: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة و

يمكن التمييز بين الحالات التالية⁶²:

- كل فصل من فصول الميزانية ، حساب النتائج ، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ

المتعلق بالفصل القابل له من السنة المالية السابقة ،

- كما يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

⁶¹ الفقرة 4.210 من نفس القرار السابق.

⁶² الفقرة 5.210 من القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

- في حال إذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية
مالا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل
عملية المقارنة أمرا ممكنا.

- أما في حالة عدم توافر المقارنة (بفعل وجود اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر) فإنه يجب
توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها
قابلة للمقارنة في الملحق.

3-محتوى ونموذج إعداد وعرض القوائم المالية:

لقد حدّد النظام المحاسبي المالي شكل و مضمون القوائم المالية، بذلك تلتزم كل الكيانات على التراب الوطني
باحترام النموذج الذي أعدته وزارة المالية في إعداد وتقديم القوائم المالية بالشكل الآتي:

3-1 الميزانية:

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل
الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية⁶³ أنظر الملحق رقم 01. و تبرز بصفة منفصلة
على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول⁶⁴:

أ-الأصول :

التثبيتات المعنوية،

التثبيتات العينية،

⁶³ المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁶⁴ الفقرة 1.220 من القرار 72 رقم المذكور سابقا.

الاهتلاكات،

المساهمات،

الأصول المالية

المخزونات،

أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،

الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبق)،

خزينة الأموال الإيجابية (الموجبة) ومعادلات الخزينة الإيجابية (الموجبة).

ب-الخصوم:

رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال

الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،

الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،

الموردون والدائنون الآخرون،

خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،

المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) ،

خزينة الأموال السلبية (السالبة) ومعادلات الخزينة السلبية (السلبية).

* حالة الميزانية المدمجة:

المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة،

الفوائد ذات أقلية.

يبرز عرض الأصول و الخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية⁶⁵.

معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق⁶⁶:

وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات،

حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،

مبالغ للدفع و الاستلام،

الشركة الأم،

الفروع،

الكيانات المساهمة في المجمع ،

جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين ...).

في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم،

عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ، غير محررة كليا،

القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية ،

تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،

عدد الأسهم التي يملكها الكيان ، فروع و الكيانات المشاركة،

⁶⁵ الفقرة 2.220 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁶⁶ الفقرة 3.220 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع ،
حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و
في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

2-3 حساب النتائج:

يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، و
لا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية باجراء عملية
الطرح⁶⁷ أنظر الملحق رقم 02.

إذن فحساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية.
ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة⁶⁸.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية⁶⁹:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش

الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال ،

منتجات الأنشطة العادية ،

المنتوجات المالية والأعباء المالية،

⁶⁷ المادة رقم 34 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁶⁸ الفقرة 1.230 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁶⁹ الفقرة 2.230 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

أعباء المستخدمين،

الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،

المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية ،

المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية ،

نتيجة الأنشطة العادية،

العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،

النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ،

النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

***حالة حساب النتائج المدمجة:**

حصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية،

حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج ، وإما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي

الآتية: ⁷⁰

تحليل منتجات الأنشطة العادية ،

مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات

المساهمة،

⁷⁰ الفقرة 3.230 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق . فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة ، مدونة حسابات حسب الوظيفة كيفية مع خصوصيتها واحتياجها.

تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة ، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة ، تناقص استثنائي للمخزونات ، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط)⁷¹.

تأتي النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة)⁷².

3-3 جدول سيولة الخزينة:

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان الكشف على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة⁷³.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)⁷⁴:

التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) ،

⁷¹ الفقرة 4.230 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁷² الفقرة 5.230 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁷³ المادة رقم 35 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁷⁴ الفقرة 2.240 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويل الأجل) ،

التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)،
تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم ، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

*طريقة تقديم جدول سيولة الخزينة: يمكن تقديم جدول سيولة الخزينة بطريقتين هما: الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة⁷⁵، أنظر الملحق 03.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في :

تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.

تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

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

التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) ،

التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدي.

⁷⁵ الفقرة 3.240 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

* الموجودات المالية: تتمثل الموجودات المالية فيما يلي⁷⁶:

السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك الكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق) ،
شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة) ، السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها .

* اعتبارات أخرى:

يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف⁷⁷:

السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن،
العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة و الاستحقاقات القصيرة.

3-4 جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال لخاصة بالكيان خلال السنة المالية⁷⁸.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي⁷⁹ ، أنظر الملحق رقم

:04

- النتيجة الصافية للسنة المالية،

⁷⁶ الفقرة 4.240 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁷⁷ الفقرة 5.240 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁷⁸ المادة رقم 36 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

⁷⁹ الفقرة 1.250 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال ،

-المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) ،

- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

3-5 الملاحق:

يتضمن ملحق الكشف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشف.

تكون الملاحظات الملحقة بالكشف المالية موضوع عرض منظم ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية

وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في

الملاحظات الملحقة⁸⁰ يمكن الاطلاع على بعض نماذج الملاحق في ملاحق المحاضرة.

يشتمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي

طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية⁸¹:

القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية) المطابقة للمعايير

موضحة وكل مخالفة لها مفسرة و مبررة) ،

مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية و حساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة و جدول

تغير الأموال الخاصة ،

⁸⁰ المادة رقم 37 من نفس المرسوم التنفيذي المذكور سابقا.

⁸¹ الفقرة 1.260 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة أو المؤسسات المشتركة، و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها : طبيعة العلاقات .، نمط المعاملة ، حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات، المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

تكون الملاحظات الملحقمة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم و كل فصل أو باب من أبواب الميزانية ، حساب النتائج ، و جدول سيولة الخزينة ، و جدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقمة⁸².

إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، و لم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال ، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية، و حينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي⁸³:

- طبيعة الحادث ،

- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

*تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل⁸⁴:

⁸² الفقرة 2.260 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁸³ الفقرة 3.260 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

⁸⁴ الفقرة 4.260 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

- فهم النجاعة الماضية،

- تقييم الأخطار و مردودية الكيان ،

و في هذا الإطار ، تقدم على الخصوص ، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة ، معلومات تخص

(مختلف أنما المنتوجات و الخدمات التابعة لنشاطها، ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها).

*يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف ، نفس

طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء ، و نفس المضمون ، و نفس الطرق المحاسبية المقررة

للكشوف المالية لآخر السنة المالية⁸⁵.

⁸⁵ الفقرة 5.260 من القرار رقم 72 المذكور سابقا.

المحور الثامن : نماذج الملاحق

1-الميزانية:

1/الأصول:

السنة المالية المقفلة

الأصول	ملاحظة	N	N	N	N-1
		إجمالي	اهتلاك رصيد	صافي	صافي
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
التثبيتات الجاري انجازها					
التثبيتات المالية					
السندات موضوعة موضع معادلة – المؤسسات					
المشاركة					
المساهمات الأخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
السندات الأخرى المثبتة					
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية					
ضرائب مؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية					

					الأصول الجارية المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ(الصنع) الحسابات الدائنة و الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة الموجبة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

2/الخصوم:

السنة المالية المقفلة

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر أو (المستغل) رأس مال غير المطلوب العلاوات و الاحتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1)

			النتيجة الصافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى / الترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة فب الحسابات مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقه الضرائب الديون الأخرى الخزينة السالبة
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			المجموع العام للخصوم

(1) تخص القوائم المالية المدمجة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

2- جدول حساب النتائج:

1-2 حسب الطبيعة:

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
			أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى مخصصات الاهتلاكات و المؤونات الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات
			5- النتيجة العملية

			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

(1) تخص القوائم المالية المدمجة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

2-2 حسب الوظيفة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين ، مخصصات الاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية

			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) تخص القوائم المالية المدمجة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

3- جدول سيولة الخزينة

1-3 الطريقة المباشرة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيطات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات مالية الفوائد التي تمّ تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل

			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تمّ القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى H الماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
			تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
			أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

2-3 الطريقة غير المباشرة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: -الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين و الديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيطات تحصيلات التنازل عن تثبيطات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض

			تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

(1) تخص القوائم المالية المدمجة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

4- جدول تغير الأموال الخاصة

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

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

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

5- الملاحق

1-5 جدول تطور التثبيات وأصول مالية غير الجارية

القيمة الاجمالية عند اقفال السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	زيادات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					التثبيات المعنوية التثبيات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

2-5 جدول الاهتلاكات

اهتلاكات مجمعة في نهاية السنة المالية	انخفاضات في العناصر الخارجية	زيادات في مخصصات السنة المالية	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					Good Will تثبيتات المعنوية تثبيتات العينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

3-5 جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					Good Will تثبيتات المعنوية تثبيتات العينية

					مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية
--	--	--	--	--	--------------------------------------

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

4-5 جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

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

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

5-5 جدول المؤونات

أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	مخصصات السنة المالية	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					مؤونات خصوم مالية غير جارية مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات
					المجموع
					مؤونات خصوم مالية جارية . مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب
					المجموع

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على نماذج القوائم المالية (القرار 72)

6-5 جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

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

قائمة المراجع:

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول، 2010.
- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 5 سبتمبر، الرياض،
- حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 103.
- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر.
- مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر، 2004.
- مسعود صديقي و آخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر، 2014.

القوانين والتشريعات:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 74، المتضمنة القانون 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26/07/2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في

25/03/2009، العدد رقم 19.

المراجع باللغة الأجنبية:

-Arpan, Jeffery and Lee H., Radebaugh , “International Accounting and Multinational

-Belkanoui Ahmed, “Accounting Theory” Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY, 1981.

-Bernard Raffounier,Axel Haller,Peter Walton, La Comptabilité Internationale ,
Edition VUIBERT,Paris, 1997.

Enterprises” John Wiley & Sons, 1982.

-Hendiksen, Eldon S., “Accounting Theory”, 3rd Ed. Richard Irwin, NY, 1977.

Kieso, donald E., and Jerry J. Wygandt, “International Accounting”, 8th Ed., John
Wiley & Sons, NY, 1995.

-Mueller, Gerhard, “St. louis to Munich: The Odyssey of the International Congresses
of Accountants” The International Journal of Accounting, Education and Research, V.
15, N. 1 Fall, 1979.

المواقع الالكترونية:

The IFRS Foundation, <https://www.ifrs.org>