جامعـــــــــــة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

إعداد الطالب

نـــوي الحاج

تحت إشراف الدكتور

زيـــدان محمـــد

لجنة المناقشة

د/ كتوش عاشور أستاذ محاضر رئيسا

د/ زيدان محمد أستاذ محاضر مقررا ومشرفا

أ.د/ براق محمد أستاذ التعليم العالي ممتحنا

د/ بريش عبد القادر أستاذ محاضر ممتحنا

د/ زغدار أحمد أستاذ محاضر ممتحنا

السنة الجامعية: 2008/2007

كلمة شكر

[...من لم يشكر الناس لم يشكر الله...]

حديث رواه **(أحمد، وأبو داود، والترمذي)**

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل
من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد
المساعدة لإنجاز هذه المذكرة، و
أخص بالذكر المشرف الدكتور محمد
زيدان، الذي لم يبخل علي بتوجيهاته و
نصائحه، كما لا أنسى فضل أساتذة كلية
العلوم الاقتصادية و علوم التسيير على
ما قدموه ل ي من إرشادات، استفد ت منها
كثيرًا في إتمام هذا العمل .

نوي الحاج

الإهداء

إلى الوالدين رحمهما الله.....
إلى الزوجة التي كانت السند المعين
والمشجع لي على مواصلة دراستي،
وإلى الأبناء إيمان، أسامة، كوثر، سارة،
ونفيسة.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول (2-1)	الميزانية(قائمة المركز المالي)	65
الجدول (2-2)	جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتائج).	68
الجدول (2-3)	قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة.	73
الجدول (2-4)	قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة.	75
الجدول (2-5)	قائمة التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في 31 ديسمبر 1-20.	80
الجدول (3-1)	جدول مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع المخطط الوطني للمحاسبة	96
الجدول (3-2)	عرض معايير المحاسبة الدولية المتاحة في المخطط الوطني للمحاسبة غير المتاحة	97

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل (1-1)	مميزات التوافق المحاسبي، والتوحيد والتنميط.	28
الشكل (1-2)	الأحداث الهامة لمسار التنسيق المحاسبي الدولي	29
الشكل (1- 3)	إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية.	35

المقدمة

تمهيد

إن التطورات السريعة التي عرفها الاقتصاد العالمي، شكلت بيئة جديدة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وبخاصة في مرحلة التوجه الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق)، هذه التحولات التي أثرت في وظائف المؤسسة، ومنها وظيفة المحاسبة.

في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين، عرفت المحاسبة تطورات متسارعة، شكلت نقاشا واسعا في جانبها النظري وحتى العملي، من أجل توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية لإيجاد لغة مشتركة لجميع القوائم المالية التي تُعدها مختلف المؤسسات الاقتصادية، وجعل المعلومة المالية بسيطة الفهم وذات قابلية للمقارنة.

الجزائر ليست في منأى عن هذه التطورات التي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لذا قامت الجزائر منذ أواخر التسعينيات من القرن الماضي بالتفكير في تعديل المخطط الوطني للمحاسبة، الذي ظل يعاني من نقائص عديدة مست معظم جوانبه، ابتداءً من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى عرض القوائم المالية (الكشوف المالية)، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، حتى أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وإعداد نظام محاسبي مالي جديد، يتماشى مع المتغيرات الجديدة المتلائمة مع احتياجات مستعملي المعلومة المالية والمتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

إشكالية البحث

للتطرق إلى هذا الموضوع يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الجوهري التالي:

ما هي الانعكاسات التي تطرأ على مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعد تطبيق التوحيد المحاسبي؟

لمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو الإطار النظري للتوحيد المحاسبي؟

2- ما هي الخصائص النوعية للمعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟

3- ما هي أنواع وأهداف القوائم المالية التي تتبناها معايير المحاسبة الدولية؟

4- ما مدى حاجة التوجه الجديد (اقتصاد السوق) للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمعايير محاسبية جديدة؟

5- هل تستطيع المؤسسة الاقتصادية تجنب نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، بنظام محاسبي مالي جديد يعتمد على معايير المحاسبة الدولية؟

فرضيات البحث

الإجابة على التساؤلات المطروحة ضمن متطلبات هذه الدراسة تقتضي الفرضيات التالية :

1- الإطار النظري للتوحيد المحاسبي يعرف نقاشا واسعا من أجل توحيد المبادئ والقواعد التي يستند إليها في العمل المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية.

2- النظرة الجديدة للمعلومة المالية بإمكانها تلبية الاحتياجات المتعارضة لمستعمليها في اتخاذ قراراتهم.

3- مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية أو الكشوف المالية) تتعدد قراءتها باختلاف الأطراف المهتمة بالمؤسسة.

4- الحاجة إلى معايير محاسبية تكون قادرة على تقليص التباين بين المؤسسات في بث المعلومة المالية.

أسباب اختيار الموضوع

لقد تم اختيار هذا البحث لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الباحث وتوفر الرغبة في الإطلاع على ما تعرفه المحاسبة من تطورات متسارعة في جانبها النظري والعملي، وخاصة على المستوى الدولي. أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بمهنة المحاسبة في الجزائر وما تعانيه من عجز في مواكبة ما هو حاصل، أولا من خلال التحولات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وثانيا من اجتهادات فرق العمل الدولية المنصبة على صياغة معايير المحاسبة الدولية وإعادة النظر المستمرة فيها.

الأهداف

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية وما تضمنته من خصائص نوعية للمعلومة المالية الجيدة والوصول إلى الأهداف التالية:

1 – إبراز البعد العالمي للمحاسبة والنزعة القوية لتطوير المؤسسة وجعلها في بيئة اقتصادية تحافظ على مصالح كل المهتمين بها.

2- تحديد القوائم المالية المختارة وإبراز الخصائص النوعية للمعلومة المالية الجيدة التي انبثقت عنها.

3- تحديد نقائص المخطط الوطني للمحاسبة (1975)، والتطرق إلى أهم ما جاء به مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.

4 – تحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أهمية البحث

تتمحور هذه الدراسة حول انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية التي تعدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لأن المعلومة المالية الجيدة هي التي تعطي المصداقية للمؤسسة، وتمكن المهتمين بها من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. إن تعدد الهيئات الإقليمية والدولية المهتمة بالمحاسبة والتدقيق والشفافية، دليل على الحرص المتنامي للوصول إلى حماية المستثمرين والدائنين (الحاليين والمرتقبين) في المؤسسة. وتأتي أهمية هذه الدراسة من الاعتبارات التالية:

1 – اكتساب المحاسبة البعد العالمي، واعتمادها معايير محاسبية دولية.

2 – توضيح القوائم المالية التي أعدتها المنظمات الإقليمية والدولية، حتى أصبحت هذه القوائم بمثابة القاعدة المشتركة للمحاسبة الدولية.

4 – التطرق إلى أهم ما جاء به مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي تم الإعداد النظري له منذ قرابة عشر سنوات.

5– إبراز ضرورة الإعداد البشري للعمل المحاسبي الجديد المنتظر تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والذي لم يُول له الاهتمام، بالرغم من الاختلاف في قواعد إعداد القوائم المالية.

حدود البحث

يتحدد إطار هذا البحث مكانيا بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وزمنيا بانعكاسات التطبيقات المحاسبية الجديدة من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد المزمع تطبيقه بداية من سنة 2009.

المنهج المتبع

تتم معالجة الموضوع بإتباع أداة الوصف والتحليل، وذلك بهدف الوقوف على المعرفة الدقيقة للإطار النظري للتوحيد المحاسبي، والوصف التحليلي للقوائم المالية التي تعدّها المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ثم تحليل نقائص المخطط الوطني للمحاسبة ووصف ملامح النظام المحاسبي المالي الجديد.

الدراسات السابقة

1- (دراسة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية2005)

تطرقت هذه الدراسة إلى عملية صناعة المعايير المحاسبية الدولية من خلال الهيئات الإقليمية والدولية، ومدى قبولها عالميا كأساس لإعداد التقارير المالية للشركات الوطنية، تحت ضغوط داخلية وإقليمية لتبني هذه المعايير، حتى تتواكب المحاسبة مع المتغيرات العصرية، كما أن الدول النامية غير مؤهلة لإعداد معايير محاسبية بنفسها. إلا أن القبول الدولي من طرف العديد من الدول للمعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها قد فاق كل التوقعات التي كانت سائدة عند تأسيسها. وخلاصة هذه الدراسة أن مجلس المحاسبة الوطني في كل دولة يعتبر صوتها المحاسبي على المستوى الدولي، وفي نفس الوقت بوابة عبور المعايير الدولية للدولة، وهما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما، ويجب دعمهما إذا أردنا مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في صنع السياسات المحاسبية على المستوى الدولي.

2- (دراسة محمد شريف توفيق وحسن علي محمد سويلم2005)

ركزت هذه الدراسة على الاتجاه الدولي الواضح لتبني المعايير الدولية للمحاسبة كمجموعة واحدة من معايير التقرير المالي المقبولة عموما على المستوى الدولي، لتستخدم بصفة إلزامية خلال الفترات القادمة بواسطة آلاف المؤسسات أو عولمتها، وذلك باعتبارها مصدرا أساسيا لضوابط التقرير المالي. ليس هذا فحسب بل اتجاه العيد من حكومات الدول وأجهزة تنظيم سياساتها المحاسبية إلى تبني المعايير الدولية لسد حاجة تنظيمها المحلي المتعلق بمختلف جوانب التقرير المالي.

3- (دراسة Benykhlef. H 2004)

تطرقت هذه الدراسة إلى تحليل مسار النظام المحاسبي في الجزائر، من خلال تتبع النصوص التشريعية والتنظيمية التي ارتبطت بالتحولات الاقتصادية في المؤسسة الجزائرية، مستخلصا أن المخطط الوطني للمحاسبة منذ إعلانه لم يعرف تطويرا في المعايير الوطنية. والمهنيون هم الذين أخذوا على عاتقهم وبشكل تطوعي التطبيق الصارم للقواعد الجبائية مستعينين بالمبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها في تسجيل الأحداث الاقتصادية.

4- (دراسة Samir Merouani 2006)

تطرقت هذه الدراسة إلى تحليل النظام المحاسبي الجزائري، مركزة على الإطار القانوني للمخطط الوطني للمحاسبة، وعرض خياراته الفكرية والتقنية، والتطورات التي عرفها (PCN) من استجابته لمتطلبات الاقتصاد الكلي (التخطيط والمحاسبة الوطنيين)، ثم النقائص التي واكبت مسيرة المخطط الوطني للمحاسبة، سواء المرتبطة منها بالإطار أو الجانب التقني، بالإضافة إلى الأعمال المرتبطة بإصلاح النظام المحاسبي. كما عالجت النظام المحاسبي المالي الجديد مبرزة الملامح الأساسية له والنتائج الايجابية التي يمكن أن تنعكس على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

خطة البحث

لمعالجة هذا البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول، يتعرض الفصل الأول إلى الإطار النظري للتوحيد المحاسبي، في مبحثه الأول تعريف المحاسبة، مزاياها، وظائفها، وأنواعها، وفي الثاني طبيعة المعرفة المحاسبية، والحاجة إلى إطار نظري ينظم ويضبط العمل المحاسبي، وفي المبحث الثالث المبادئ والمعايير المحاسبية فالأولى تشكل قواعد تبنى عليها المحاسبة، والثانية تعتبر قوانين وتشريعات تحكم إعداد القوائم المالية، وفي المبحث الرابع التنسيق والتوحيد المحاسبيين باعتبارهما مسارا يعمل على الحد من الاختلافات المحاسبية، أما المبحث الخامس فيعرض أهم الهيئات الدولية التي تدعو إلى تبني التنسيق المحاسبي الدولي.

أما الفصل الثاني فيتطرق إلى مخرجات النظام المحاسبي، في مبحثه الأول تعريف القوائم والتقارير المالية والفرق بينهما والهدف منهما، وفي المبحث الثاني الخصائص النوعية للمعلومة المالية، وفي المبحث الثالث مستخدمي القوائم المالية، أما الرابع فيتطرق إلى عناصر القوائم المالية من ميزانية وجدول حساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وجدول التغيرات في حقوق المساهمين والملاحق.

بينما الفصل الثالث يتناول التوحيد في النظام المحاسبي الجزائري، في المبحث الأول مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي ثم المخطط الوطني للمحاسبة، وفي الثاني نقائص المخطط الوطني للمحاسبة من ناحية المحتوى ومن ناحية تفصيل الحسابات، أما الثالث القوائم المالية في المخطط الوطني للمحاسبة ثم مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية، أما المبحث الرابع ملامح النظام المحاسبي الجديد، تطوراته الأساسية، مميزاته عن معايير المحاسبة الدولية والنتائج المنتظرة من تطبيقه.

الفصل الأول

الإطار النظري للتوحيد المحاسبي

لقد كان لتطور المحاسبة ارتباطا وثيقا بالتطور الاقتصادي وظهور التشريعات الضريبية، وأصبح من الضروري على المؤسسات تسجيل الأحداث الاقتصادية التي قامت بها بطريقة منتظمة، ووفقا لمبادئ وقواعد يُوفرها النظام المحاسبي، مما جعل المحاسبة تمثل مصدرا مهما للمعلومة المالية التي تدعم اتخاذ القرارات في المؤسسات، وليس هذا فحسب بل اكتسبت البعد العالمي كنظرية (نظريات) وممارسة تعرف نقاشا واسعا بين المتخصصين المهنيين والهيئات المحلية والإقليمية والدولية، وذلك من أجل وضع إطار نظري للمحاسبة، الذي يحدد مختلف المفاهيم والمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية.

في هذا الفصل سنحاول دراسة وتوضيح ما يتعلق بالمعرفة المحاسبية، والعمل المحاسبي الذي اكتسي أهمية كبيرة وبعداً عالمياً وتم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول : المحاسبة.
- المبحث الثاني: طبيعة المعرفة المحاسبية، وحاجة المحاسبة إلى إطار ونظري.
- المبحث الثالث : معنى المبادئ والمعايير المحاسبية.
- المبحث الرابع : التنسيق والتوحيد المحاسبي.
- المبحث الخامس: أهم الهيئات الإقليمية والدولية المعنية بمهنة المحاسبة.

المبحث الأول: المحاسبة

تعتبر وظيفة المحاسبة في المؤسسة من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها، فهي تعمل على ترجمة كل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، وتقديمها في شكل معلومات محاسبية لكل الأطراف المتعاملة معها، مما يمكنهم من التعرف على المؤسسة ومختلف النشاطات التي تقوم بها، دون حاجة هؤلاء إلى التقرب من هذه المؤسسات. فالعمل المحاسبي يكتسي أهمية بالغة في إطار الوظائف التي تؤديها المؤسسة، والإخلال به ينعكس سلبا على مختلف المتعاملين معها وعلى المؤسسة في اتخاذ قراراتها. ومن خلال هذا المبحث نذكر بعض تعريفات المحاسبة التي تنظر إليها من جوانب مختلفة، مبينة مزاياها المتنوعة، ووظائفها العديدة، و المجالات التي تستعمل فيها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة

يعرفها خيرت ضيف[1] "بأنها تجميع وتبويب وتلخيص وتفسير للبيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع".

لقدتم التركيز في هذا التعريف على أن المحاسبة تعمل على جمع البيانات التي تعتبر المادة الخام للمعلومات المالية، وجعلها في مجموعات مترابطة لاختصار التفاصيل، وتحليلها للعمليات التي تمت في المؤسسة.

ويعرف أحمد محمد نور[2] المحاسبة بأنها " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية، يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات".

في هذا التعريف تم تناول المحاسبة على أنها عملية تتضمن عدة وظائف، تعمل على تحديد المعلومات الاقتصادية (كمعلومات كمية) وقياسها، ثم توصيلها للأطراف التي تستخدمها، ومصطلح عملية في المفهوم المحاسبي يشير إلى فعل تام حدث فعلا- والحدث الاقتصادي يكون ناتج عن نشاط المؤسسة الفعلي – وقابل للتحديد والقياس حتى يصبح معلومة اقتصادية، أما إذا كان غير قابل للتحديد والقياس فهو لا يعتبر عملية. وهذه المعلومات الاقتصادية تُستخدم في تقييم نشاط المؤسسة – الربح أو الخسارة – ثم توصيلها إلى كل الأطراف التي تستخدمها في اتخاذ قراراتها.

---

[1] – خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص15.

[2] – أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص15.

قد وضع مجلس " المبادئ المحاسبية " في الولايات المتحدة الأمريكية في الإصدار الرابع(4) الصادر في عام 1970 التعريف التالي للمحاسبة[1]: " المحاسبة هي نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية في الأساس عن الوحدات الاقتصادية والتي يُقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية، أي تحديد الاختيارات المعقولة من بين البدائل المتعددة ".

وبتحليل هذا التعريف نجد العناصر التالية:

– المحاسبة هي نشاط خدمي، تُقدم أعمال حيوية، تتجسد في المعلومات المحاسبية عن المؤسسات الاقتصادية.

– المعلومات المحاسبية معلومات كمية، قابلة للقياس وذات طبيعة مالية، كالأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، وكل ذلك يعتمد على لغة الأرقام، وبدونها لا يمكن قياس تأثير أي معاملات أو أحداث مالية في المؤسسة.

– المحاسبة بفروعها المتعددة، تخدم اتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة[2] " بصفة عامة، هي نظام يُنظم المعلومة المالية التي تسمح: بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتُكوّن بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمين."

ومن التعريفات السابقة نخلص إلى أن المحاسبة عبارة عن نظام يسمح بتجميع وتبويب وتلخيص وتفسير للبيانات المالية، والمعبر عنها بالنقود، ثم توصيل هذه المعلومات إلى كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثاني: مزايا المحاسبة

إن الممارسة الميدانية الطويلة للمحاسبة جعلتها تكتسب مجموعة من المميزات، يمكن الإشارة إليها فيما يلي[3]:

– الطابع الميداني المباشر، في تسجيل الأحداث الاقتصادية أولاً بأول.

---

[1] – علي أحمد أبو الحسن، ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص9.

[2] - Pierre Lassègue, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996, p18.

[3] – وليد ناجي الحيّالي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، الطبعة الأولى– بدون تاريخ نشر– ص15.

- الشمولية، والإلمام ببيانات كل الأحداث الاقتصادية.
- الموثوقية، بتمتع الوثائق المحاسبية بالقوة القانونية.
- الإمكانيات التحليلية، وعدم الاقتصار على تسجيل الوقائع فحسب، بل يتعداها إلى تهيئة وتكييف البيانات بما يخدم عملية اتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها. وهناك مزايا أخرى تحققها المحاسبة لإدارة المؤسسة[1]، وهي:
- تحديد الأهداف الرئيسية للمشروع.
- وضع الخطط والسياسات اللاّزمة لتحقيق تلك الأهداف.
- تحديد تكلفة الإنتاج والمخزون.
- تحديد أسعار بيع السلع والخدمات.
- تحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة في المشروع.
- تقييم نتيجة نشاط المشروع.

هذه المزايا تتجسد في نشاط المحاسبة من خلال الوظائف المختلفة، المؤداة ضمن مراحل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

المطلب الثالث: وظائف المحاسبة

للمحاسبة وظائف متعددة، تتعاضد مع بعضها البعض لكي تجعل العمل المحاسبي مُلماً بما تقوم به المؤسسة، وهذه الوظائف هي[2]:

- قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية.
- أن تعكس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق الوحدات ومصالح الملاك.
- قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والمصالح.
- تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة.
- التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة.

يمكن تلخيص مختلف وظائف المحاسبة في الوظائف الأساسية التالية[3]:

---

[1] - خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، مرجع سبق ذكره، 1981، ص16.

[2] - وليد ناجي الحيّالي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] - أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، 2003، ص16.

1- وظيفة التسجيل

هي تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة فعلا، وليست مجرد رغبات أو ارتباطات مستقبلية قد يتحقق حدوثها أو ينعدم.

2- وظيفة التبويب أو التصنيف

هي عملية يتم من خلالها جعل العمليات المالية في حسابات مستقلة أي مجموعات مترابطة، لاختصار التفاصيل.

3- وظيفة تلخيص المعلومات

هي تقديم المعلومات للجهات المختلفة، ملخصة في شكل تقارير مصممة بصورة تفي بالاحتياجات اللازمة.

4- وظيفة التفسير

لتوصيل المعلومات المحاسبية قد يتطلب التفسير إجراء بعض المقارنات و التحليلات كمقارنة أرباح فترة(فصل أو نصف سنة أو سنة) ماضية مع أرباح الفترة الحالية، وقد تكون المقارنة مع مؤسسات أخرى مشابهة في النشاط، مما يساعد على فهم تلك المعلومات المقدمة.

المطلب الرابع: أنواع المحاسبة

إن كبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطاتها ساهم في توسيع مجال عمل المحاسبة، رغبة في توفير المعلومات لكل الأطراف المهتمة بالمؤسسة، كالحكومة، والمستثمرين، والدائنين، والأعوان الاقتصاديين الآخرين، حيث ظهرت للمحاسبة ثلاثة أنواع[1]:

1 - **المحاسبة العامة** (المالية، أو الخارجية)

إمساكها مُلزم بالقانون للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، المنضوين تحت القانون التجاري، و التي تعكس الماضي بصفة عامة، أي تقيس الذمة المالية و النتيجة(الربح أو الخسارة) للمؤسسة خلال السنة.

[1] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p:9.

2 – المحاسبة التحليلية

هي التي تفصل النواتج تبعا لأصلها والمصاريف حسب مقصدها، و تسمح بقياس التكاليف ومردوديات الوظائف الكبيرة للمؤسسة، وفقا لمراحل الإنتاج، والو رشات، ومراكز العمل وغيرها وهي اختيارية التطبيق.

3 – محاسبة الموازنة(المحاسبة التقديرية)

تكوّن توقع منهجي وبصيغة كمية لكل أحداث نشاط المؤسسة، ثم مقارنة التقديرات مع الإنجازات الفعلية، وتحليل أسباب الفر وقات بينهما، لكن هذه المحاسبة اختيارية.

4- المحاسبة الوطنية

هي مجموع الحسابات التي تهدف إلى وصف مجموع حركة الدورة الاقتصادية، تجمع مختلف العمليات المحققة من طرف الأعوان الاقتصاديين.

المطلب الخامس: مجالات المحاسبة

المحاسبة تستعمل في مجالات شتى، حيث لا يُطلب من المحاسبة نفس الخدمات، لاختلاف شروط النشاط والأهداف المرجوة منها، وهذه المجالات هي:

1 – القطاع الخاص

يتمثل في المؤسسات التي يعتبر تحقيق الربح أهم أهدافها وشرط حياتها، لكن لا شكل الإمساك المحاسبي، ولا الخدمات المنتظرة محاسبيا هي نفسها في كل المؤسسات، لأنه توجد المؤسسات الكبيرة، و الصغيرة، و التقليدية، والزراعية.

2 – القطاع العام

يتمثل في الدولة، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية، والمستشفيات، والجامعات وغيرها، فالإمساك المحاسبي فيها لا يمكن الاستغناء عنه لتسيير نزيه وفعّال، لكن الهدف ليس هو الربح، وقواعد المحاسبة العمومية جد خاصة.

3 – القطاع غير السلعي

كالجمعيات والمنشآت والنقابات ولجان المؤسسات وغيرها، أي المنظمات الخاصة، التي لا تبحث عن الربح، وتسييرها التزيه والفعّال يتطلب إمساك محاسبي يلائم نشاطاتها.

المبحث الثاني: طبيعة المعرفة المحاسبية

تسعى المعرفة المحاسبية بنظرياتها المختلفة لإعداد إطار نظري، ينظم العمل المحاسبي في المؤسسة من خلال وضع أسس ومبادئ، وسن جملة من القواعد وصياغة معايير محاسبية قابلة للتطبيق في مختلف المؤسسات ومختلف الدول، آخذة بعين الاعتبار المصالح المتباينة للأطراف المتعاملة مع المؤسسة. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى حاجة المحاسبة إلى إطار نظري تعتمد عليه التطبيقات العملية للمحاسبة، والأهداف التي يحققها هذا الإطار، بالإضافة إلى الافتراضات التي تقدم من خلالها القوائم المالية.

المطلب الأول: الحاجة إلى إطار نظري للمحاسبة

تتعامل المحاسبة[1] أساسا مع ظواهر اقتصادية واجتماعية تعكس السلوك الإنساني، بخلاف الحال في ميادين المعرفة الأخرى، مثل العلوم الطبيعية التي تتعامل مع الظواهر الطبيعية التي تعتبر أكثر قابلية للتحديد والقياس و التنبؤ. وتمثل المحاسبة بصفة رئيسية خدمة تسعى إلى تقديم مقاييس معينة ـــ من صنع المحاسب وليست طبيعية ـــ حيث تخضع أنشطة قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية، لكافة المؤثرات البيئية وما يطرأ عليها من تغير لرغبات الأطراف المؤثرة والمتأثرة بناتج العمل المحاسبي، ويترتب على ذلك أن المحاسبة مثلها مثل باقي العلوم الاجتماعية الأخرى، لا يمكن أن يتوفر لها نظرية تصل إلى الدقة التي تتميز بها نظريات العلوم الطبيعية.

حتى الآن لا توجد نظرية واحدة للمحاسبة، وإنما هناك العديد من النظريات التي تسعى إلى تقديم تفسيرات وتنبؤات في مجال المعرفة المحاسبية. وقد يفسر ذلك التعدد على أن نظرية المحاسبة مازالت في مراحل التطور التي تنتهي عادة ببروز نظرية تُفضل على النظريات الأخرى، وكذلك تعدد الحلول والآراء التي تقدمها النظريات المختلفة، قد يُفسر الحاجة إلى المزيد من البحوث والاعتماد على الأساليب العلمية حتى يمكن أن تقرب المحاسبة من مصاف العلوم الأخرى، والتوصل إلى أساس نظري – يتجسد

[1] – يوسف عوض العادلي، محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، الجزء الأول، ذات السلاسل، الكويت،1986، ص ص:66-67.

في مجموعة المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق- وتعكس الآراء المختلفة حول نظرية(نظريات) المحاسبة ونتائج تطبيق مناهج مختلفة لتكوين النظرية واختبار صحتها.

إن بعض النظريات يمكن أن يُطلق عليها النظريات الوصفية أي تلك التي تصف التطبيقات المحاسبية الكائنة بالفعل، وأخرى تناقش حديثا يطلق عليها النظرية الإيجابية [1]، وأخرى توصف بالمعيارية [2]، وهي تلك التي تسعى إلى البرهنة على ما يجب أن تكون عليه المحاسبة، كالتي تقول بضرورة القياس المحاسبي على أساس القيمة البيعية للأصول والبرهنة — استنباطيا – على أفضليتها على تلك المقاييس المؤسسة على التكلفة التاريخية، وأخرى توصف بالشرطية[3]، تحاول هذه النظرية البحث والتحليل المنطقي المنظم حول تأثير المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام المحاسبي على الاختيار المحاسبي للطرق والسياسات المتعلقة بإعداد القوائم المالية، لضمان تحقيق اتساق الممارسة المحاسبية العلمية بمرور الزمن، وإيجاد أساس ملائم للتنبؤ وإجراء المقارنات الزمنية والمكانية.

المطلب الثاني: هدف الإطار النظري للمحاسبة

يُقصد بالأساس النظري للمحاسبة الإطار النظري الذي تقوم عليه الممارسة العملية في مهنة المحاسبة، وهذا الإطار ضروري وهام يسمح بما يلي[4]:

1- يُقدم تعار يف للأهداف، والمصطلحات، والمفاهيم التي تستخدم في الممارسة العملية، ويحدد ويصف مجالات وحدود المحاسبة وعملية إعداد التقارير المالية.

2- يُوفر الأساس والقاعدة التي تُبنى عليها المعايير المحاسبية الجديدة أو في مجال تعديل معايير قائمة.

فالإطار النظري للمحاسبة يُشكل قاعدة أساسية لتقييم البدائل المحاسبية المطروحة لحل مشكلة معينة.

وتظهر أهمية ذلك في ظل وجود بيئة أعمال تتسم بالتغير المستمر سواء من الناحية التكنولوجية أو الإدارية أو التسويقية أو المالية، وهذا ما يُؤدي إلى ظهور مشكلات محاسبية جديدة تحتاج إلى معايير محاسبية لمعالجتها.

---

[1] -محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر،2000، ص47.

[2] - نفس المرجع أعلاه ص5.

[3] - نفس المرجع أعلاه ص97.

[4] - علي أحمد أبو الحسن ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، مرجع سبق ذكره، 1997، ص25.

3- يُقدم وصفا للممارسة الحالية في مهنة المحاسبة وإعداد التقارير المالية، وهذا يمثل إطاراً مرجعيا للمستفيدين من القوائم المالية، مما يساعدهم على الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية من حيث الغرض والمحتوى والخصائص.

4- يُساعد المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالتقارير المالية في عملية الاختيار من بين البدائل المتعلقة بالتقارير ذاتها، إذ توجد طرق متعددة ومقبولة بصفة عامة لإعداد تقرير عن عملية معينة أو حدث معين. والمحاسب في هذه الحالة يستخدم حكمه أو تقديره الشخصي لكي يختار من بين هذه الطرق، ولكن عليه أن يستند أصلاً إلى المفاهيم الأساسية بحيث يختار الطريقة المحاسبية التي تعكس أكبر قدر من الدقة للمركز المالي ونتائج المؤسسة في ظل الظروف الخاصة بها. وبدون وجود مفاهيم أساسية، ومع وجود اختلافات في التنظيم الإداري وأنواع المنتجات والخدمات والنظم المحاسبية بين المؤسسات، فإننا نتوقع ممارسات محاسبية تُؤدي إلى قوائم مالية غير قابلة للمقارنة، ومن ثَم تتولد الحاجة إلى إطار نظري للمحاسبة، الذي تم التطرق إليه من قبل العديد من الهيئات، ويمكن الإشارة إليه في ما يلي[1]:

- الإطار النظري الذي عُرض من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(Financial Accounting Standards Board - F.A.S.B-) الذي عرّفه بالصيغة التالية:" هو هيكلة مجموع الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة مع بعضها البعض، وبفضلها يتم التمكن من وضع معايير متناسقة وإظهار طبيعتها، ووظائفها، وحدود المحاسبة المالية، والقوائم المالية. " وهذا ما يدفع إلى معرفة مستخدمي المحاسبة واحتياجاتهم، كما ينتُج عنه وضع أهداف للمحاسبة.

- مشروع الإطار النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية (Iinternational Accounting Standards Committee - I.A.S.C –) المنظمة الدولية ومن أعضائها فرنسا، فهي لا تهتم إلا بالحسابات السنوية، وأهدافها، ومميزاتها النوعية، وعناصرها ومعايير تقييمها.

- النصوص التشريعية والتنظيمية الفرنسية لا تُمثل مذهبا (أو إطارا)محاسبيا بنفس الصيغة المتكلم عنها فيF.A.S.B وI.A.S.C، لأن قائمة المبادئ المذكورة في هذه النصوص والتنظيمات جاءت مختصرة، و لم تُعيّن بوضوح مستخدمي المحاسبة، ولا احتياجاتهم، ولا حتى أهداف المحاسبة نفسها.

وبغرض التوصل إلى مجموعة الأسس و المبادئ والقواعد المحاسبية، قد شهدت العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي وحتى يومنا هذا اهتماما ملحوظا من جانب المنظمات المهيمنة على شؤون المحاسبة لتوفير هذا الإطار النظري العام الذي يُستند إليه في التوصل إلى المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في الحياة العملية، و تضمن التنسيق مع بعضها البعض، وكذا تستخدم كوسيلة للإقناع والحصول

[1] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p:250.

على موافقة الأطراف المختلفة على تلك المبادئ نظراً لاستنادها على الأصول العلمية. ولاشك أن ذلك يُسهل كثيراً من أعمال تلك المنظمات ويقضي على الكثير من الانتقادات الموجهة إلى التوصيات التي تصدر عنها ويُضيّق من الخلافات عند التطبيق، وهذا الهدف المراد تحقيقه هو الذي يُطلق عليه التنميط المحاسبي أو التوحيد المحاسبي.

بعد التعرض لدراسة الإطار النظري بصفة عامة، ستتم الإشارة إلى أهم عناصره في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، من خلال التطرق إلى الافتراضات، والمبادئ، والمعايير المحاسبية، والتوحيد المحاسبي.

المطلب الثالث: الافتراضات المحاسبية

لعل من أهم الأسس التي يضعها المحاسبون لفهم المعلومات المالية والتقارير المالية، الافتراضات المحاسبية[1]، أو بعبارة أخرى أي طرف من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة لايفهم القوائم المالية إلا في ضوء هذه الافتراضات، ويفترض المحاسبون الافتراضات الأساسية التالية:

1- افتراض الوحدة المحاسبية

إن القيام بالأنشطة الاقتصادية يتم عن طريق المؤسسات الاقتصادية، والتي يتم فيها الإمساك المحاسبي لمختلف العمليات المالية، ثم قياس وتلخيص نتائجها المحاسبية. وهذه المؤسسات الاقتصادية هي التي تمثل الوحدات المحاسبية. ويوجد ثلاث وحدات محاسبية أساسية، هي المؤسسات الفردية، وشركات الأشخاص، و شركات الأموال. وبغض النظر عن الشكل التنظيمي للمؤسسة، فإنها تعتبر وحدة محاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن وجود الأشخاص الطبيعيين (الحقيقيين) المشكِّلين لها، مما يؤدي إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المؤسسة، عن تلك المتعلقة بالمؤسسة نفسها، والاقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة فقط في الدفاتر المحاسبية.

2- افتراض استمرار الوحدة المحاسبية

يُعدّ فرض استمرارية نشاط المؤسسة من الافتراضات الرئيسية، التي تتماشى مع التوقع الطبيعي لأصحاب المؤسسة والإدارة (المساهمين والمسيرين). وكثير من المبادئ المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في افتراض الاستمرارية، خاصة المبادئ التي تحكم تقييم الأصول الثابتة التي تُقْتنى من أجل تحقيق خدمات مستقبلية طويلة الأجل. ولا يعني هذا بقاء المؤسسة بصفة دائمة، وإنما بقاؤها لفترة كافية (طويلة) لإنجاز أعمالها ومقابلة التزاماتها المستقبلية. كما أن الأصول تعدّ ملكاً للشخصية المعنوية، ولأصحاب المؤسسة

[1] – أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، 2003، ص68.

الحق على هذه الأصول. و يؤثر هذا الافتراض بشكل كبير بالنسبة للإفصاح عن الكثير من عناصر القوائم المالية، و تقييم عناصر الأصول والالتزامات في الميزانية، أما في حالة توقع عدم الاستمرار (كحالة التصفية) يقوم المحاسبون بإعداد ميزانيات التصفية، من خلال تبويب الأصول و الالتزامات على أساس أولويات التصفية.

3- إفتراض القياس النقدي(وحدة النقد)

النقود تعدّ وسيلة لقياس قيم كل ما يُدرج في القوائم المالية، في كل مراحل الدورة المحاسبية . فالوحدة النقدية تعتبر وحدة قياس ملائمة لتحديد كل العمليات المالية المختلفة، وتوجد بعض المعلومات الضرورية لإعطاء صورة شاملة عن المؤسسة، لكنها غير قابلة للقياس النقدي، ككفاءة المسيّرين، وتأثير عمليات المؤسسة على البيئة التي تعمل فيها، وبالرغم من أهمية هذه المعلومات فلا تُدرج ضمن القوائم المالية، وإنما تُدرج في ملاحق توضيحية مرفقة بالقوائم المالية.

وقد ترتب على افتراض وحدة النقد جدلا علميا واسعا، يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان، عند إعداد القوائم المالية، فقد نادى بعض المحللين بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار، وافتراض ثبات قيمة العملة، وتقيم الأصول الثابتة على أساس كلفتها التاريخية مطروحاً منها قيمة الاهتلاك، إن وُجد. ورأى آخرون ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على القوائم، سواء عن طريق إعادة التقييم كل عام، أو كل دورة اقتصادية (التضخم، الانكماش، الركود التضخمي)، أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية (حل إحصائي لمشكلة التغير في حجم وحدة النقد المرتبط بتقلبات الأسعار).

4- إفتراض الفترات المحاسبية

هذا الافتراض يقضي بتقسيم نشاط المؤسسة إلى فترات زمنية محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، وسنة)، وربط كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالفترة الملائمة التي تخصها، على الرغم من أن نتائج نشاطات المؤسسات لا يمكن تحديدها بدقة، إلاّ عند انتهاء حياة المؤسسة أو التصفية النهائية، لكن وجود القوائم المالية على فترات زمنية – والسنة هي الفترة المحاسبية التقليدية الشائعة، لأن قوانين الضرائب على الدخل، التي تصدرها الحكومات تتطلب تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس قاعدة "السنوية"– يُعَدّ ضرورة للمهتمين بدراسة هذه القوائم وتحليلها. إذ لا يمكن الانتظار حتى التصفية لمعرفة نتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة.

المبحث الثالث: المبادئ و المعايير المحاسبية

المبادئ والأسس تشكل قواعد تبنى عليها المحاسبة، مثلها مثل بقية العلوم الأخرى، إلا أن المبادئ المحاسبية عددها يختلف من دولة إلى أخرى لأسباب تتعلق باختلاف النظم المحاسبية المتبعة في هذه الدول، والظروف الخاصة بها (السياسية والاقتصادية والتشريعية)، وبغية تقليص هذه الاختلافات التي تمثل خيارات محاسبية متعددة، جاءت عملية صياغة وإعداد المعايير المحاسبية وطنيا من هيئات محاسبية وطنية ومن خلال هيئات إقليمية ودولية. حيث يتم التركيز في هذا المبحث الثالث على تعريف المبدأ المحاسبي والتباين الموجود بين بعض المبادئ سواء من جانب القانون الأساسي أو المحتوى أو مجال التطبيق و الهدف، و إيجابيات وسلبيات صياغة المبادئ، ثم تعريف المعيار المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف المبدأ المحاسبي

عرف بيار لاسيق (Pierre Lassègue)[1] المبدأ المحاسبي، من خلال الدمج بين الميزتين التاليتين:

- الصيغة الواضحة والمبررة لقاعدة، أو لإجراء، أو لحالة(موقف)، وهذا أمر متفق عليه، أو روتيني، لا يحتاج إلى برهان.
- تعويض الإلزام بالنتيجة (مثلا تحقيق المصداقية) بدل الإلزام بالوسائل، ثم صياغة وتركيب تعابير عامة، تعفي من الدخول في تفاصيل التطبيقات.

والمبادئ المحاسبية متباينة من خلال قانونها الأساسي، ومحتواها ومجالها وهدفها[2]:

1- من خلال القانون الأساسي

إن المبادئ تخضع لقوانين أساسية مختلفة، مرتبطة بأصلها، كتقنين القواعد الموجودة، أو التطبيقات الناجحة والمقبولة عموما، أو تحويل معلومات ناتجة عن التحليل النظري:

— قواعد إجبارية ملزمة بالقانون و التنظيم على منظمة عمومية أو شبه عمومية أو مهنية، والنتيجة الطبيعية للقاعدة عندئذ تصبح في شكل معيار.

— توصيات ونصائح منتظرة من التطبيق الجيد، المصاغة من التنظيمات الوطنية أو الدولية.

— اقتراحات وتفسيرات تستدعي أخذ الحقائق الواضحة مع إمكانية صلاحيتها للتطبيق.

---

[1] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p247.

[2] - idem, 1996, p248.

2- من خلال المحتوى

من خلال هذا الجانب تعمل المبادئ المحاسبية على صياغة الهدف المنشود المُوصل إلى:

- وجهة نظر خاصة (مثل الحذر، التكلفة التاريخية).
- وضع مسار حتى ولو كان الهدف يظهر مثالي ومستحيل الوصول إليه (مثل الصورة الصادقة).
- مراعاة الضغوطات وتفادي الخطر.
- الإرشاد إلى أحسن تنظيم (مثل استمرارية الطرق).
- الطرق والإجراءات والمحددات (مثل القيد المزدوج).
- الافتراضات المريحة (مثل تقسيم الوقت حسب الأنشطة).

3- من خلال المجال التطبيقي والهدف

من خلال هذا المجال تسعى المبادئ المحاسبية على تقديم التوضيحات التالية:

- كيفية إمساك الحسابات، أو شكل إنشاء الوثائق الشاملة (القوائم المالية).
- شكل المحاسبة المتضمن والمُوصل للمعلومة، والمحدد لقواعد التنظيم، والضغوطات المنتظرة.
- جوهر المحاسبة والمحتوى، يحلل الظواهر الملاحظة، والفرضيات ومعايير التقييم، واحترام الضغوطات.

المطلب الثاني: إيجابيات وسلبيات صياغة المبادئ

تترتب على صياغة المبادئ المحاسبية [1] إيجابيات وسلبيات، تتم الإشارة إليها من خلال تصورات آلية العمل، ثم إيجابيات وسلبيات آلية العمل.

1- تصورات آلية العمل

لإعطاء فكرة استشرافية للحدث عند تناول المبادئ المحاسبية والنتيجة الإيجابية لاستخدامها، يتم استعمال التصورات التالية:

[1] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p249.

1-1 – التصور الأول

يمكن تعريف مجموع المبادئ بطريقتين مختلفتين:

– طريقة الإسهاب والتوسع، وهذا يعني الإحصاء الدقيق لكل العناصر المنتمية إليها، وتقديم تنظيمات جد مفصلة(نصوص تنظيمية) تبحث توقع كل الحالات الممكنة والتي تشكل الحل لكل عنصر، أو عرض الأهداف التي تصبو إليها المحاسبة،كالافتراضات الواجب احترامها، و القواعد الكبرى للمحاسبة.

– طريقة الفهم، أي القيام بعرض خاصية مشتركة لكل العناصر، مع هذه الطريقة يتم تجنب الدخول في التفاصيل واجتناب الآثار غير المرغوب فيها لتنشيط التنظيمات (النصوص التنظيمية) للحالات الخاصة، مع التكوين السريع للطريقة التي تسمح بحل المشاكل الجديدة في المستقبل، مع احتواء الميزة التي تعارض التنظيمات الملزمة. و بالأسلوب نفسه يمكن تحديد القواعد التي تُتابع التطبيق المحاسبي للطريقتين المختلفتين.

1-2 - التصور الثاني

توجد طريقتان لجعل الانسجام في حياة المؤسسة ، إما تُعدد القوانين والتنظيمات، أي الضغوط الخارجية و فرض احترامها بالعقوبات، هذه القوانين يجب أن تكون متعددة، ومفصلة، وإلزامية. وإما ترسيخ بعض القيم التي يمكن أن تكون متعددة وفي متناول جميع المؤسسات، وكل واحدة تكيّفها حسب حالاتها الخاصة أو الجديدة التي تظهر لديها، لاستيعاب الضغوطات، أما العقوبات فليست إلا توقعات استثنائية محتملة لحالات محدودة.

2- إيجابيات آلية العمل

إن التبني الواضح للمبادئ يسمح بالتنسيق المحاسبي فيما بينها، كسهولة القراءة والشفافية، وإمكانية المقارنة بين المؤسسات والفترات، والمساواة في المنافسة بين المؤسسات. لكن الإيجابيات الأساسية متضمّنة في تحسين التطبيق المحاسبي، والمبدأ يُشكل إلزامية وضوح النتيجة بصفة عامة ويحقق ما يلي:

– فعّالية كبرى في الحالات المعقدة، التي تحتاج إلى تحليل واختيار، لأن المبدأ يشير إلى النتيجة المراد تحقيقها.

– المبدأ يكون أكثر مرونة في الحالات الجديدة، التي تتطلب التطوير وابتكار حل جديد.

– المبدأ يكون أقل تكلفة، لأنه يعفي من وضع الأنظمة الكثيرة، المعقدة و الدقيقة.

- المحاسبة تصبح أكثر تناسقا وتماسكا وتتجنب ما هو غير مرغوب فيه، كالتناقضات، و الحلول الجزئية.
- الشفافية الواضحة، وكذلك الموثوقية، حيث نستطيع القيام بالمراقبة الجيدة للمبالغ المسجلة.
- إعداد برمجيات محاسبية بطريقة أسهل.

3 – سلبيات آلية العمل

بالرغم من الإيجابيات المتحصل عليها من صياغة المبادئ المحاسبية فهي لا تخلو من بعض السلبيات، وهي:

- خطر ذاتية كل مبدأ يُترك له هامش حرية عند تطبيقه.
- خطر تجميد آلية التعامل مع المشاكل، لأن المشاكل التي تُحل تتطور.
- خطر منح امتياز لوظيفة محاسبية، على حساب الوظائف الأخرى.
- التأثير غير المرغوب فيه على التطبيق ذي المصداقية والكفاءة.

بغض النظر عن السلبيات المذكورة سابقا ، فإن التنسيق بين مجموع المبادئ المحاسبية هو الذي يُنشئ الإطار النظري.

المطلب الثالث: التناقضات بين بعض المبادئ

المبادئ المحاسبية متعددة ومتفاوتة الأهمية وذات درجات مختلفة ، وهناك تضارب بين بعضها (مثل مبدأ الموضوعية ومبدأ التحفظ أو الحيطة والحذر)، فهي غير متوافقة، وبعبارة أخرى محددة بعوامل متعارضة، ومن غير الممكن احترام تناقضات المبادئ المختلفة في دفعة واحدة، وللخروج من هذه التناقضات، هناك ثلاثة حلول[1]:

1– الحل الأول

تطبيق كل المبادئ، لكن التطبيق الجزئي لكل مبدأ، وهذه التجزئة تسمح بتوفيق وتقدير صيغة مركبة، كما تجعل المحاسبة حيادية، ومتعددة الأوجه، ومناسبة لمختلف المستخدمين ومختلف الاستعمالات، و تتبنى وجهات نظر وأهداف متعددة في دفعة واحدة.

[1]– Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p250.

إيجابية هذا الحل تكمن في المرونة والقدرة على التكيُّف مع الاستعمالات الجديدة والمستخدمين الجدد، دون استثناء أحد. أما سلبيته تتمثل في إيجاد محاسبة تقوم بكل شيء، دون التكيُّف الدقيق مع استعمال من الاستعمالات المحاسبية.

2- الحل الثاني

إن ترتيب المبادئ وتطبيقها المتتالي وإسناد كل منها لمجال مختلف، يؤدي إلى أنه عند وصول تطبيق المبدأ الأول إلى ذروة فعّاليته، أو عندما يُحدِث آثاراً غير مرغوبة في حالة من الحالات الخاصة، يجب إتمامه بمبدأ آخر، أو يحل محله مبدأ جديد.

3- الحل الثالث

تُقسم في هذا الحل المبادئ إلى تقسيمات متجانسة ومتوافقة فيما بينها، هذا الحل يصل إلى إنشاء عدة محاسبات متوازية، تُنشأ تبعا لمبادئ متنوعة وناتجة عن التزود بأرقام مختلفة أي وجود عدة ميزانيات، وعدة حسابات للنتائج، وكل مجموعة مبادئ توافق إحدى الوظائف المحاسبية. هذا الحل هو الأكثر استعمالا، لأنه يمدنا بمعيار تصنيف المبادئ وتقسيمها إلى:

1-3 التقسيم الأول

يكون حسب الطبيعة الصريحة للمبادئ المتعلقة بالمحاسبة كمحتوى أو شكل أو طريقة اتصال، وهذه هي مفردات ومُكونات المحاسبة، التي تكون شاملة وملائمة لكل وجهات النظر ولكل المستخدمين.

2-3 التقسيم الثاني

يتبنى وجهة نظر قانونية ومتعلقة بالذمة المالية، ويقضي بضمان دليل إثبات للعمليات المالية، والموثوقية أي درجة الثقة التي تُمنح بمقدار أكبر بكثير من عدد الأخطاء المنجزة- فالموثوقية هي عكس احتمال الخطأ خلال زمن معين- والموضوعية، أي أن المحاسبة تتجه إلى الماضي وبالتالي فهي تشاؤمية، كما ترتبط بقياس الذمة المالية الصافية وتغيراتها والنتيجة التي يمكن توزيعها.

3-3 التقسيم الثالث

يتبنى وجهة نظر اقتصادية، ويعتبر المحاسبة كوسيلة مساعدة للتسيير وتوجيه القرارات، وبالتالي فهي تفاؤلية وتتجه إلى المستقبل، أي البحث عن أهمية المعلومة وتوفيرها بسرعة، أكثر من دقتها.

والمآل الأخير للحل الثالث[1] هو:

- الانتقال من القيد المزدوج إلى القيد المتعدد، أو إلى قاعدة بيانات.
- فصل الميزانية عن حساب النتيجة، بمعايير تقييم، و أرقام مختلفة.
- الإمساك بالتوازي لمحاسبتين كاملتين، مع وجهات نظر مختلفة، ومعايير تقييم مختلفة، أرقام مختلفة، هذا يقودنا إلى التخلي عن مبدأ وحدانية الميزانية.

المطلب الرابع: تعريف المعيار المحاسبي

المعيار في اللغة نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، وما يؤخذ مقياسا لغيره[2]، أما في اصطلاح المحاسبين فمفهوم المعيار يدور حول المعنى اللغوي نفسه مع ربطه بالمحاسبة.

إن أهم ملامح المعايير المحاسبية[3] أو خصائصها الأساسية أن من شأنها تأكيد التوحيد أو التنسيق بين مجموعة من الناس يعملون في مجال واحد، لأن المتعارف عليه أن كل مؤسسة تقوم بالعمل المحاسبي وفقا لقواعد معينة، التي لا يمكن إطلاق اسم المعايير عليها ما دامت كل مؤسسة تختار قواعدها بنفسها دون النظر إلى الاتفاق مع المؤسسة الأخرى المماثلة، وإلى جانب ذلك أن يحظى المعيار بالقبول العام، إما طواعية مثل الأخذ بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإما بناءً على إلزام جهة مهنية أو حكومية.

تُعتبر المعايير المحاسبية(قواعد)[4] تشتمل على القوانين والتشريعات التي تحكم إعداد القوائم المالية، وعملية وضع المعايير هي الإطار التنظيمي أو العملية التي تشكل المعايير، ولعل فهم كيفية وضع معايير المحاسبة وآثار وضعها يمكن من معرفة لماذا تأخذ المحاسبة في دولة ما طريقة دون أخرى، ومع ذلك فقد ينحرف التطبيق العملي عن المعايير، وهناك أربعة أسباب على الأقل تُوضح ذلك:

1- ضعف عقوبات عدم التطبيق السليم للمعايير وعدم فعاليتها في الكثير من الدول.

2- قد تقوم بعض الشركات بإضافة معلومات أكثر من المطلوب منها بشكل اختياري.

3- قد تسمح بعض الدول للشركات بالخروج عن معايير المحاسبة إذا كان ذلك يؤدي إلى تمثيل صحيح لنتائج أعمالها ومركزها المالي.

---

[1] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p252.

[2] - المنجد في اللغة العربية المعاصرة، دار المشرق، بيروت، الطبعة الأولى،2000.

[3] - صلاح كامل، مقدمة عن معايير المحاسبة المالية مع الإشارة لبعض المعايير المستخدمة، مقال في نشرية للبنك المركزي المصري، مركز التدريب المصرفي، برنامج شهادة الدراسات المصرفية،لعام 2002/2001.

[4] - فريدريك تشوي، كارول آنّ فروست، جاري ميك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص84.

4- تطبق معايير المحاسبة على القوائم المالية المستقلة للشركات وليس على القوائم المالية الموحدة في بعض الدول، لذلك تختار هذه الدول أسسا أخرى للمحاسبة بجانب المعايير الوطنية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

تُعتبر المعايير المحاسبية[1] بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرفقة للقوائم المالية.

المعيار[2] هو إلزام مفروض من التطبيق المحاسبي، والقاعدة المحاسبية لها ميزة الإلزام، وكل القواعد المحاسبية هي معايير لكن العكس غير صحيح. أما الافتراضات المحاسبية ليست قانونا أساسيا للمعايير.

يُعرف توفيق محمد شريف المعيار المحاسبي[3] بأنه "بيان كتابي يصدره جهاز، أو هيئة تنظيمية(رسمية) محاسبية، أو مهنية، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا العنصر، لأغراض تحديد نتائج الأعمال، وبيان المركز المالي للمنشأة، بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن "

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص تعريف المعايير المحاسبية، بأنها قواعد – تشتمل قوانين و تشريعات – متعارف عليها بين المحاسبين، وظيفتها تحقيق التنسيق والتوحيد المحاسبيين للتحكم في إعداد القوائم المالية، أو هي التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية القيام بالعمل المحاسبي.

لعل الإشارة إلى تحديد معاني بعض المصطلحات المستخدمة في بحوث المحاسبة على المستوى العالمي(كالتنسيق المحاسبي أو التناسق المحاسبي أو التوافق المحاسبي أو التوفيق المحاسبي والتوحيد المحاسبي)، يجعل المتتبع لتطور المحاسبة يُدرك البعد الدولي لها.

---

[1]- مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر "، مجلة الباحث العدد الأول2002، جامعة ورقلة، الجزائر ص53.

[2] -Jacques Pruvost, nouvelles normes comptables: aspects juridiques et aspects économiques , site web, http://www.ac-limoges.fr/eco-gest/IMG/ppt/Normes_comptables_-_aspects_juridiques_et_economiques.ppt Le 19/092007.

[3]- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، 2000، ص182.

المبحث الرابع: التنسيق والتوحيد المحاسبي

التوحيد المحاسبي هدف تسعى مختلف الدول لتحقيقه وتطبيقه محليا على كل المؤسسات العاملة في إقليمها الجغرافي سواء كانت عامة أو خاصة (وطنية أو أجنبية) أو مختلطة، وإقليميا ودوليا في الأسواق المالية. تعمل العديد من الدول من خلال الهيئات المحاسبية الإقليمية والدولية على التنسيق المحاسبي الدولي لتحقيق هذا التوحيد، وتخفيض الخيارات المحاسبية المسموح بها في العمل المحاسبي إلى أقل عدد ممكن وبشكل تدريجي وبخصائص نوعية أكثر صرامة. ومن خلال هذا المبحث المدرج تحت أربعة مطالب، المطلب الأول سنتطرق فيه إلى تعريف التنسيق أو التوفيق المحاسبي، مع توضيح مزاياه ومساوئه، أما المطلب الثاني نركز فيه على التنظيم المحاسبي ومصادره، وأما المطلب الثالث والرابع تتم فيهما مناقشة التوحيد المحاسبي من حيث تعريفه، مستوياته، مميزاته، ومساره.

المطلب الأول: التنسيق المحاسبي

يتم تداول مصطلحات متعددة في المؤلفات المحاسبية لمعنى التنسيق المحاسبي [1] كالتناسق المحاسبي، التوافق المحاسبي، التوفيق المحاسبي، والتقارب المحاسبي وكلها تشترك محاسبيا في معنى واحد.

1-1 تعريف التنسيق المحاسبي

هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، حيث تخفض المعايير المحاسبية المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

قد بدأت محاولات تنسيق المعايير المحاسبية حتى قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) في عام 1973، فواجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية، وكذا المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية الوطنية من حيث المقاييس المحاسبية، والإفصاح، والمراجعة. وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التنسيق خلال التسعينيات من القرن العشرين، والآن يعتبر التنسيق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات وأولئك الذين يُعدّون ويستخدمون القوائم المالية.

أحيانا يستخدم لفظا التنسيق (Harmonisation)و النمطية (Standardisation) كمترادفين، لكن النمطية على العكس من التنسيق تعطي بصفة عامة الانطباع بأنها مجموعة من القواعد الجامدة

[1] – فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004، ص349.

والضيقة، وأنها قد تتطلب تطبيق معيارٍ واحدٍ أو قاعدة واحدة في كل المواقف، و لا تقبل أي اختلاف على المستوى الوطني وهي بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، بينما التنسيق أكثر مرونة وانفتاحا، حيث لا يأخذ بمنهج"مقاس واحد يناسب الكل" كما هو الحال في النمطية، ويأخذ في اعتباره الفروق الوطنية، وقد حقق التنسيق قدراً كبيراً من التقدم على المستوى الدولي في السنوات الأخيرة، من القرن العشرين وما بعدها، ويشمل التنسيق المحاسبي بين الدول التوافق على:

– المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والإفصاح (القياس هو عمليات تحديد و تبويب، والتعبير كميا عن الأنشطة أو المعاملات الاقتصادية، أما الإفصاح فهو عملية توصيل معلومات القياس المحاسبي لمستخدميها الخارجيين والداخليين).

– الإفصاح الذي تقوم به المؤسسات ذات التعامل التجاري مع الأفراد فيما يتعلق بالأوراق المالية أو بالتسجيل في بورصات الأوراق المالية.

– معايير المراجعة (يُقصد بالمراجعة العملية التي يقوم بها ممتهنو المحاسبة المتخصصون المراجعون لفحص و اختبار سلامة النظم المالية، ونظم الرقابة بالمؤسسة، وكذا دقة السجلات المالية).

فالتوافق المحاسبي لا يمكن أن ينتُج عنه إلا التوحيد المحاسبي وقد اتسمت محاولات تحقيق التنسيق المحاسبي الدولي بالمناقشات الحادة، تمثلت في طرح الأسئلة التالية: هل يجب التنسيق بين المعايير المحاسبية أو تُترك على حالها؟ وهل تخضع كل المؤسسات كبيرة كانت أم صغيرة للمعايير نفسه ؟
وهل من المنطقي أن تتبع الدول الأقل تطوراً معايير المحاسبة المستخدمة نفسها في الدول عالية النمو ؟

هناك تعار يف أخرى للتنسيق المحاسبي (التناسق المحاسبي) و التوحيد المحاسبي، قدمها عدة كتاب، كبرنار كولاس (Bernard Colasse)، و نوبس و باركر(Nobes et Parker)، و صولان كولاس (Selon Colasse) ذكرت في دراسة لسلمى دماق– عيادي (Salma Damak-Ayadi)[1]:

يعرف برنار كولاس (Bernard Colasse) التنظيم المحاسبي بأنه "مسار إصدار، و تنفيذ ومراقبة تطبيق المعايير المحاسبية في فضاء جغرافي معين". فالتنظيم المحاسبي له ثلاثة مظاهر من خلال إصدار المعايير، تطبيق المعايير، ومراجعة تطبيق هذه المعايير. فالتوحيد المحاسبي لا يمر إلا من أحد هذه المظاهر.

من التعريفات الأولى التي قُدمت للتنسيق المحاسبي كانت لنوبس وباركر بأنه" مسار يقضي بتحديد المحاسبة للتطبيقات المحاسبية، من خلال الحد من مستوى تغيرها".

[1] - Salma Damak-Ayadi, De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France, site web: www.iae.univ-poitiers.fr/ afc07/programme/pdf/p157. le 19/07/2007.

أما صولان كولاس فيعرفه كما يلي:" التنسيق المحاسبي هو مسار مؤسس، يهدف إلى التقريب بين المعايير والتطبيقات المحاسبية الوطنية، وينتج عنه تسهيل المقارنة بين القوائم المحاسبية المقدمة من طرف مؤسسات بلدان مختلفة ". ويعتبر كتاب آخرون أن التوحيد المحاسبي (Normalisation) ما هو إلا ترجمة فرانكفونية للنمطية (Standardisation) لكن لا تتطابق معها، لأن النمطية تسمح بالوصول إلى التوحيد الشامل، وهي تؤدي إلى تبني قاعدة محاسبية واحدة في التطبيق الذي يصبح عالميا. وهذه النمطية لا تكون ممكنة إلا بالتنسيق المحاسبي الدولي، وبالتالي فالتنسيق المحاسبي شكل لتلطيف التوحيد المحاسبي الذي لا يسمح بتنوع التطبيقات المحاسبية.

يستخلص من التعريفات السابقة أن التنسيق المحاسبي هو العمل على وضع حد للاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول، وزيادة الانسجام والتوافق في المعلومات المالية، وتسهيل المقارنة بين القوائم المالية، كما يهدف التنسيق المحاسبي إلى التقريب بين المعايير والتطبيقات المحاسبية.

1-2 مزايا التناسق الدولي

يرى مؤيدو التنسيق الدولي أن التناسق (أو حتى النمطية) له العديد من المزايا[1]:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، مما يجعل سوء الفهم مستبعدا حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، كما تعمل على إزالة أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية، وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية.
- توفير الوقت والأموال التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتباينة، عندما يتطلب أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة.
- رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان لمسايرة الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.
- إزالة صعوبات ترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة، مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها، وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناءً على هذه المعلومات.

[1] - فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004، ص350.

3-1 مساوئ التنسيق الدولي

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل المعايير المحاسبية، حتى قبل تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية(1973)، منها:

– أن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، والمحاسبة لا تحتاج إلى معايير، لأن من أسسها المرونة باعتبارها من العلوم الاجتماعية وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف ويعتبر ذلك من أهم خصائصها، أما المعايير فهي غير قادرة على التكيف مع الفروق الكبيرة في التقاليد والبيئة الاقتصادية، بالإضافة إلى أن هناك بعض الدول يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية، لأنها ترى تعارضها مع سيادتها الوطنية.

– يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مؤسسات دولية لتوسيع أسواقها، وتصر المؤسسات والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية، والتي تبدو صعبة التطبيق وبعيدة المنال في البيئات الوطنية.

– أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة في العشرية الأخيرة من القرن الماضي بدون "مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عاما".

– أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية، قد تجدها ملائمة، بينما هناك بلدان تستخدم القوانين الصادرة عن الحكومة، تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير[1]، وبالتالي يتطلب منها إصدار تشريعات وسن قوانين.

– لا يوجد اتفاق حول احتياجات مجموع المستخدمين، ففي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس أما ألمانيا فإن السلطات الحكومية هي صاحبة النصيب الأكبر، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن المستخدم الرئيسي لمخرجات النظام المحاسبي هم المستثمرون، وكذلك الشأن بالنسبة لبريطانيا، وهذا التنوع يؤدي إلى صعوبات في تحقيق التوافق الدولي. وتنوع المستخدمين يحتاج إلى معلومات متنوعة، فمصلحة الضرائب تحتاج إلى قوائم مالية موافقة للتشريع الضريبي، الحكومة تحتاج إلى قوائم موافقة للمعايير الوطنية– أي النظام المحاسبي الوطني– أما المستثمرون فيحتاجون إلى معلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

---

[1]- شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الإقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد الأول، 2007، ص87.

لعل تزايد المؤسسات الدولية ونمو التجارة الدولية، يجعل القضايا المتعلقة بملف القوائم المالية تتعاظم أكثر فيما وراء الحدود، وبالتالي يصبح التنسيق الدولي مساعداً على حل المشكلات المرتبطة بملف القوائم المالية، ومن ثم يتم تجاوز كل الانتقادات الموجهة للتنسيق الدولي والنقائص اللصيقة به. كما يُرجح حتمية تزايد الاتجاه نحو التنسيق الدولي، نظراً إلى القبول الكبير للهدف من التنسيق الدولي، ليس هذا فحسب، بل كل أبعاد المحاسبة ستصبح متناسقة حول العالم، حيث يختار عددٌ متزايدٌ من المؤسسات إتباع معايير المحاسبة الدولية، وقد أعدت الكثير من الدول معاييرها الوطنية على أساس المعايير الدولية، وهناك تأييد واسع من قبل المنظمات المهتمة بالمحاسبة لأهداف المحاسبة الدولية.

نجد كذلك التنسيق الدولي يضيّق من الاختلافات الوطنية حول العوامل التي تؤدي إلى اختلاف الممارسة المحاسبية والإفصاح والمراجعة، وذلك كلما أصبحت أسواق رأس المال وأسواق السلع أكثر دولية. إن التوسع الاختياري للمؤسسات في الإفصاح لمواجهة الاتجاه العالمي، وتماشيا مع طلبات المؤسسات الاستثمارية والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، يعكس النجاح الحالي لمجهودات التنسيق التي تقوم بها المنظمات الدولية، باعتباره تجاوبا طبيعيا مع القوى الاقتصادية العالمية.

المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي

ينطلق التنظيم المحاسبي الذي يؤدي إلى التنسيق ثم التوحيد المحاسبي من ثلاثة مصادر وهي التنظيم من قبل الحكومات، والتنظيم من قبل المهنيين(التنظيم الذاتي)، والتنظيم من قبل المنظمات المستقلة.

1-1 التنظيم من قبل الحكومات

يتم التنظيم من قبل الحكومات بواسطة ثلاث صيغ تنظيمية هي إصدار المعايير،والنصوص الإلزامية(التشريعية)، والمراقبة القضائية. ويمكن القول أن التنظيم من طرف الحكومة يكون للمصلحة العامة، وهذا لا يمنعها من إصدار معايير تستجيب لاحتياجاتها الأساسية المحتملة (مثلا لأسباب ضريبية). ومن وجهة النظر هذه، ففكرة إصدار معايير محاسبية موحدة[1]، تعتبر مدخلا أساسيا يساعد على توفير المعلومات الملائمة في مجال جذب رؤوس الأموال، وتسهيل عمليات التجارة الدولية، وتحديد الإعانات والقروض الأجنبية التي تُمنح لمؤسسات اقتصادية محلية.

[1] – محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، مرجع سبق ذكره،2000، ص154.

2-1 التنظيم من قبل المهنيين (التنظيم الذاتي)

يوفر الكفاءات التقنية حسب متطلبات الدول، لكن هذا التنظيم ذو شرعية أقل على المستوى السياسي، لأنه متأثر بعوامل أخرى اقتصادية واجتماعية (الشركات المتعددة الجنسيات). ومن ناحية أخرى تنظر هذه الجمعيات و الهيئات، على أن عملية إصدار المعايير المحاسبية تعتبر إحدى الوسائل الفعّالة التي من شأنها المحافظة على سلوك وآداب المهنة من قبل المحاسبين المهنيين في المجتمعات المختلفة. كما أن المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها وفقا لهذه المعايير سوف تتسم بخصائص موحدة نافعة لأغراض اتخاذ القرارات.

3-1 التنظيم من قبل منظمات مستقلة (الدول والمهنيين)

تعمل المنظمات كشريكة مكونة من ممثلي مختلف الأطراف، مما يجعلها تقدم الخيارات البديلة و القابلة للتطبيق. وهذه المنظمات هي جمع من متخصصين ذوي شهرة واستقلالية، لكن ما يطرح كمشكل هو الاستقلالية الذاتية. ويبقى البحث عن كيفية حماية هذه الاستقلالية تحديداً وتمويلاً، ومن وجهة نظر هذه المنظمات المستقلة، فإن عملية إصدار معايير محاسبية موحدة تُعد ضرورة ملحة بالنسبة للممارسة المحاسبية، مما يُؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنتجة في أي من دول العالم، بينما قد يؤدي غياب المعايير المحاسبية الموحدة إلى اختلاف أسس القياس والعرض بين دول العالم، وبالتالي إيجاد صعوبة المقارنة بين القوائم المالية لمؤسسات مختلفة ونتائج أعمالها، ومن ثم صعوبة اتخاذ القرارات بسب تعدد البدائل المختلفة.

المطلب الثالث: التوحيد المحاسبي

التوحيد المحاسبي كعملية تأتي نتيجة للتنسيق المحاسبي، الذي تسعى معظم الدول إلى تحقيقه محليا في نظامها المحاسبي بين المؤسسات والقطاعات المختلفة العاملة في البلد، ثم الانتقال بعد ذلك إلى المستوى الدولي.

1 – تعريف التوحيد المحاسبي

عرفت الجمعية الفرنسية التوحيد[1] (-AFNOR- Association Française de Normalisation) أنه يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونو اتج العمل بتوحيدها وتبسيطها. أما المخطط المحاسبي العام الفرنسي(PCG) المراجع سنة1982، فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:

- تحسين المحاسبة.
- فهم الحسابات وإجراء الرقابة عليها.
- مقارنة المعلومات المحاسبية(في الوقت والمكان).
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع لمجموعات قطاع النشاط.
- إصدار الإحصائيات.

كما تناول روس(Rousse) تعريف التوحيد المحاسبي بأنه عبارة عن نظام موحد للتنظيم (Système uniforme d'organisation) موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الأمة، أو لمجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأساسي للفلاحة، وتربية المواشي، والصيد، والاستغلال المنجمي.
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية.
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية.

كما ذكر بيار لاسيق(Pierre Lassègue)[2] أن المخطط المحاسبي العام الفرنسي ميز بين المبادئ والمعايير الناجمة عنها، فالتوحيد يعني تنسيق القواعد والإجراءات ومشاهدتنا للتطبيقات الفعلية الأخرى للمبادئ التي تكون ذات أهمية أكبر. ويُخلط في غالب الأحيان بين تشكيل المبادئ المحاسبية والتوحيد المحاسبي، والاثنين مرتبطين فالتوحيد المحاسبي يرتكز على وضع وفرض مصطلحات، وقواعد و إجراءات موحّدة، أفضل من التطبيقات السابقة، ويسمح كذلك بالمقارنة وضمان نوعية المعلومة، وسهولة القراءة، والشفافية والمنافسة المتساوية بين المؤسسات. فالتوحيد المحاسبي يمكن تحقيقه من تبني المبادئ، أو بوسائل أخرى جد مباشرة، مثل وضع التنظيمات التفصيلية.

---

[1] – مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر "، مرجع سبق ذكره2002، ص ص:52-53.

[2] - Pierre Lassègue, op.cit, 1996, p246.

يقصد بالتوحيد المحاسبي[1] مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد قوائم الحسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد والمفاهيم والموازنات لخدمة أهداف محددة، إن على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص تعريف التوحيد المحاسبي بأنه وضع وفرض مفردات، وسن جملة من القواعد والإجراءات وتنسيقها مع بعضها البعض، لتنظيم أدوات ونواتج العمل المحاسبي و تبسيطها وتوحيدها، لضمان النوعية الجيدة للمعلومة وسهولة قراءتها وشفافيتها، والسماح بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى.

2- مستويات التوحيد المحاسبي

يتم العمل من أجل تحقيق التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات[2]، مستوى المبادئ، ومستوى القواعد، ومستوى النظم المحاسبية.

2-1 على مستوى المبادئ

يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية، التي يمكن الاهتداء بها في التطبيق المحاسبي.

2-2 على مستوى القواعد

ويشمل هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل والموافق لمقتضيات المبادئ الموضوعية.
- الآخذ بالحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

---

[1] - شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مرجع سبق ذكره، 2007، ص86.

[2] - مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر "، مرجع سابق، 2002، ص53.

3-2 على مستوى توحيد النظم:

يشتمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

المطلب الرابع:طبيعة ومميزات التوحيد المحاسبي

يمكن القول أن خلاصة التطور المحاسبي أفضت إلى تركيز الاهتمام على التوحيد المحاسبي بداية من سبعينيات القرن الماضي، وذلك من أجل تقديم المعلومة المالية بالشكل الذي يجعلها بسيطة ومفهومة من قبل مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

1- طبيعة التوحيد المحاسبي

إن تطور المحاسبة[1] جاء ليقابل احتياجات أولئك الذين يُمارسون النشاط الاقتصادي، نظرا للبعد الدولي الذي أصبحت تعيشه المؤسسات، فمن الطبيعي أن تكتسب المحاسبة هذا البعد. وعلى سبيل المثال فإن نمو التجارة الدولية في شمال إيطاليا خلال العصور الوسطى- ولرغبة الحكومة في إيجاد وسائل لتحصيل ضرائب على المعاملات التجارية- قد أدى إلى ابتكار إمساك الدفاتر بالقيد المزدوج في البندقية عام 1492.

منذ نهاية القرن الخامس عشر ميلادي تزايد معدل تحول المؤسسات نحو الدولية، وبالتالي أصبحت المشكلات المحاسبية أكثر تعقيدا، لكن المحاسبة قد نجحت بدرجة ملحوظة من حيث قدرتها على التحول من وضع محلي لآخر، مع استمرار التطور النظري والممارسة على المستوى العالمي. واليوم أصبحت العديد من القضايا الأكثر إثارة في المحاسبة ناتجة عن بعدها الدولي، وأن النمو المذهل للمعاملات الدولية و النمو المتزايد للمؤسسات التي تبحث عن رؤوس الأموال في الأسواق الدولية جعلت من مشاكل المحاسبة الدولية حقيقة واقعية ويومية في حياة الأفراد(المستثمرين) والمؤسسات حول العالم.

يجد المتتبع لهذه التطورات أن التغيرات في البيئة الاقتصادية تعتبر من أهم العوامل – العوامل الأخرى، الوحدات الاقتصادية ذاتها، والتشريعات القانونية – التي أثرت في هذا التطور بحيث اتجهت أهداف المحاسبة في جميع مراحلها إلى إنتاج معلومات تتعلق بالسلوك الاقتصادي، وعلى هذا الأساس تقوم الدول بتوجيه عملية التوحيد المحاسبي من خلال المنظمات والهيئات المحلية والدولية. وبعد التطرق لمميزات التوحيد المحاسبي ينبغي الإشارة إلى أهم المنظمات التي ساهمت في استحداث اقتراحات في ميدان

[1] – فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004، ص23.

التوحيد المحاسبي، سواء تعلقت بمواضيع جديدة (كالمحاسبة الإلكترونية)، أو بمشكل قديم ومتجدد الطرح (مثلا تعدد طرق محاسبة الاهتلاك، وتقييم المخزون).

2- مميزات التوحيد المحاسبي

لعل ما يقدمه التوحيد المحاسبي للقائمين أو المسؤولين على إعداد القوائم المالية نذكره في ما يلي[1]:

- مجموعة من الاصطلاحات خاصة بالحسابات.
- تعار يف دقيقة لمحتوى كل حساب على حدة.
- نماذج من قوائم المعلومات المحاسبية الدورية.

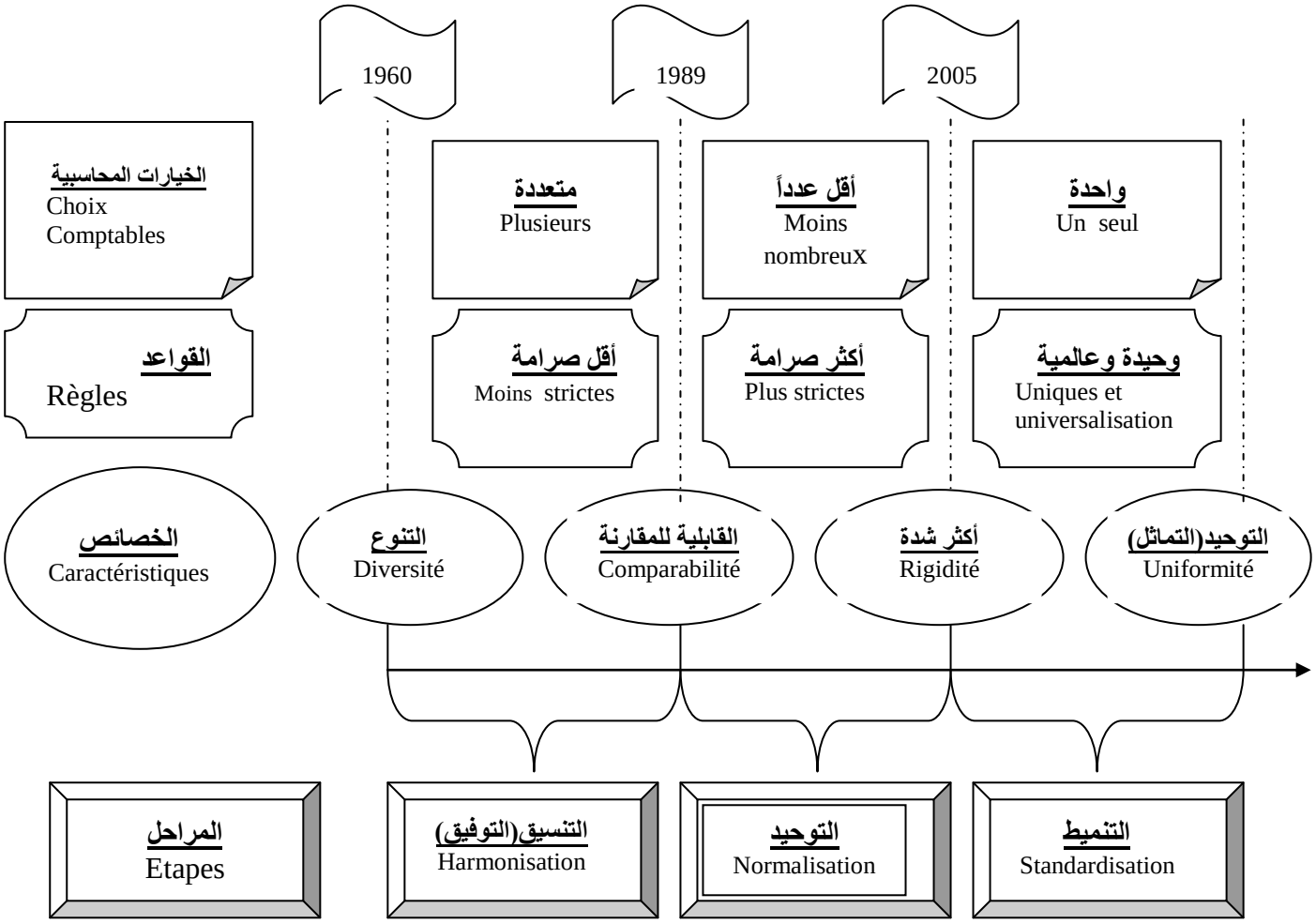
كما أن التوحيد المحاسبي موجه استجابة لما يميز اقتصاد العا لم المتقدم من:

- الحاجة الأساسية (الحيوية) للمعلومات والاتصال.
- عالمية تصنيف التدفقات الاقتصادية.
- تعميم المعالجة الإلكترونية للبيانات.

وبعد ما تم التطرق إلى مفهوم ومميزات كل من التنسيق والتوحيد المحاسبين يمكن تلخيص ذلك في الشكل رقم (1-1) الذي يبين الخيارات المحاسبية والقواعد والخصائص والمراحل التي عرفتها المحاسبة منذ 1960إلى 2005 وما بعدها، والشكل رقم(1-2) الذي يُظهر أهم الأحداث التي عرفها مسار التنسيق المحاسبي الدولي، بالإضافة إلى ما عرفته المحاسبة من تطور في الولايات المتحدة الأمريكية والإتحاد الأوربي.

[1] - مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر "، مرجع سبق ذكره، 2002، ص53.

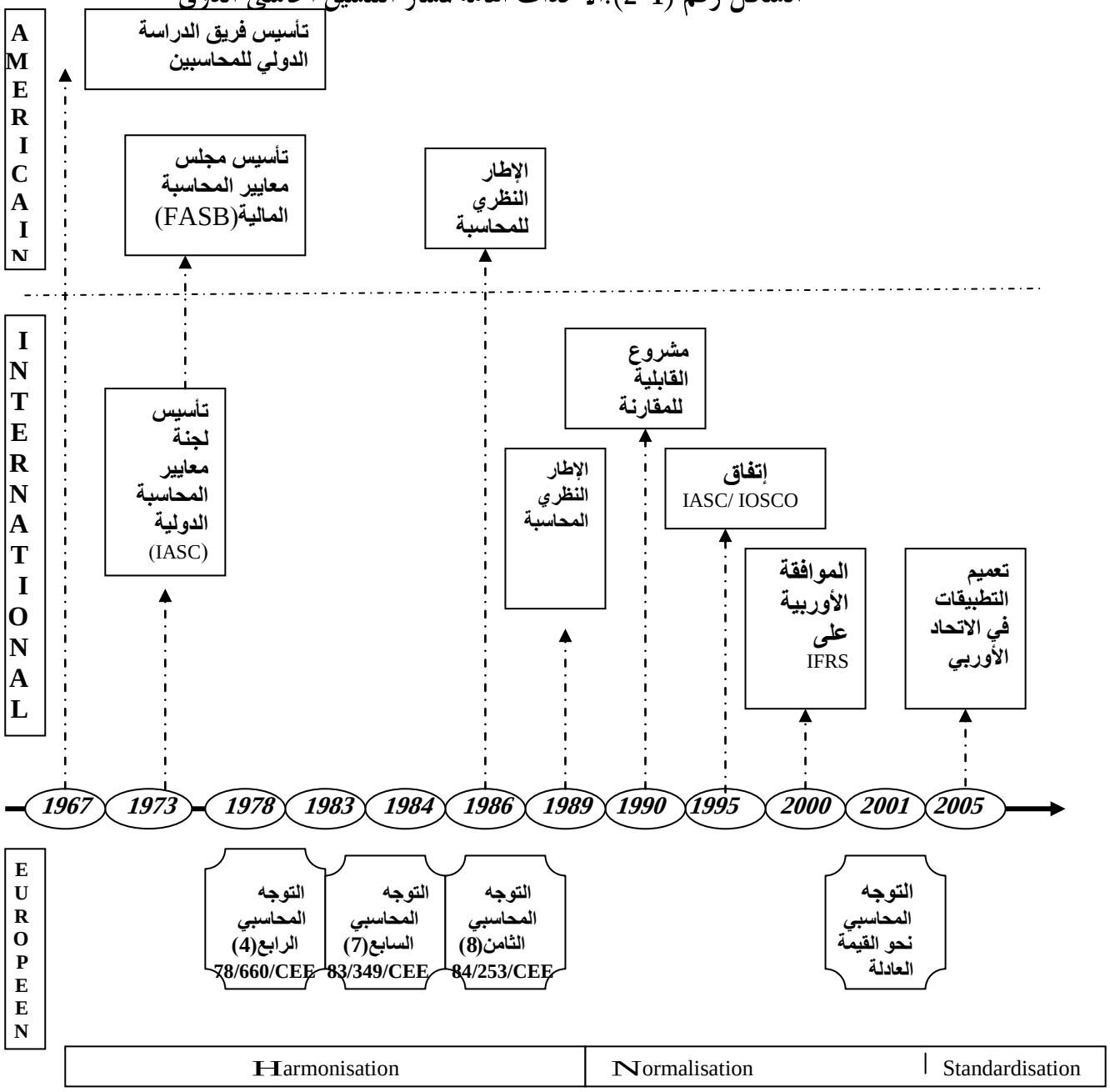
الشكل(1-1): مميزات التنسيق المحاسبي والتوحيد و التنميط



المصدر:

Elena Barbu**,**" 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale", 25éme congrès de l'**A**ssociation **F**rancophone de **C**omptabilité (AFC), le 12-14 mai 2004 a Orléans, France, p:4.

الشكل رقم (1-2):الأحداث الهامة لمسار التنسيق المحاسبي الدولي



المصدر:

Elena Barbu**,**" 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale", 25éme congrès de l'**A**ssociation **F**rancophone de **C**omptabilité (AFC), le 12-14 mai 2004 a Orléans, France, p:7.

يستخلص من الشكل رقم(1-1) والشكل رقم(1-2) التطور التاريخي للتنسيق المحاسبي وتحوله إلى التوحيد المحاسبي وفق الفترات الزمنية التالية:

1- من 1960 إلى 1989

تعتبر سنة 1960 بداية ظهور التنسيق في الأدبيات المحاسبية و 1989 هي السنة التي صدر فيها دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تميزت هذه الفترة بالخيارات المحاسبية المتعددة، والقواعد المحاسبية التي كانت تطبق بأقل صرامة في العمل المحاسبي، بالإضافة إلى الخصائص المتنوعة للمعلومة المالية، وإنشاء هيئات محاسبية وطنية ودولية (مثل FASB، IASB)، وإصدار التوجيهات الأوربية.

2- من 1989 إلى 2005

بدأت هذه الفترة بتحديد الإطار النظري للمحاسبة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وظهور مشروع القابلية للمقارنة بين المؤسسات، ثم الاتفاق بين (IOSCO[1] / IASC) و الموافقة الأوربية على تطبيق المعايير المالية الدولية (IFRS) في الإتحاد الأوربي. وشكلت هذه الفترة المرحلة الثانية للتنسيق المحاسبي وهي التوحيد المحاسبي الذي تميز بخيارات محاسبية قليلة وقواعد محاسبية أكثر صرامة، وخصائص أكثر شدة للمعلومة المالية وقابلية مقارنة المعلومات المالية بين المؤسسات. كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية الإطار النظري للمحاسبة عام 1986.

3- ما بعد 2005

تميزت هذه المرحلة باعتماد خيار واحد من كل الخيارات المحاسبية، وجعل القواعد المحاسبية واحدة وعالمية ومتماثلة بين المؤسسات المختلفة لتسهيل عملية المقارنة بين المؤسسات.

إن عملية التوحيد باعتبارها الخطوة الهامة في إرساء توافق (Harmonisation) الأنظمة المحاسبية، بغية إيجاد لغة موحدة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المتجهة نحو الانفتاح، وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمار، تصطدم بعدة عوائق منها ما هو شكلي، ومنها ما هو جوهري قد يهدد في ظل تضارب المصالح عملية التوحيد المحاسبي برمتها. وللتذكير فإن مقومات التوحيد الأساسية، من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توافرها في الوحدات الاقتصادية، وكذا القواعد والمبادئ المحاسبية لا بد وأن يتم تطبيقها في ظل ظروف معينة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى

[1] - IOSCO : International Organization of Securities Commissions.

أو من محيط إلى أخر، لأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها.

المبحث الخامس:استعراض أهم الهيئات الدولية التي تدعو إلى تبني التوحيد المحاسبي الدولي

تعتبر الهيئات الدولية بمثابة المركز الذي يجمع العديد من الهيئات المحاسبية الوطنية للدول الأعضاء فيها، حتى أنه في السنوات الأولى لتأسيس هذه الهيئات الدولية كانت تأخذ بالمعايير المحاسبية المطبقة في بعض الدول المتقدمة والعريقة في العمل المحاسبي دون تغيير، لكن مع الزمن أصبحت هذه الهيئات تمثل مصدرا لصياغة وإعداد المعايير المحاسبية الدولية، وحسب احتياجات أعضائها واهتماماتهم المالية(الأسواق المالية) والمحاسبية دون أن تكون لهذه الهيئات سلطة إلزام الدول بتطبيق هذه المعايير.

هناك هيئات رئيسية تعمل على الترويج لإعداد معايير للمحاسبة الدولية، وللتنسيق المحاسبي الدولي، وتم الاعتماد بشكل أساسي في هذا المبحث المتعلق بالهيئات الدولية والإقليمية على هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية،[1] والمواقع الإلكترونية الخاصة بهذه الهيئات ، ففي المطلب الأول يتم التركيز فيه على لجنة معايير المحاسبة الدولية، تأسيسها، ومراحل تطورها، وأهم فرق العمل العاملة فيها، ثم أهداف تأسيسها. والمطلب الثاني يتطرق إلى المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، تأسيسها، وأهدافها. وفي المطلب الثالث الذي يتناول الإتحاد الدولي للمحاسبين، من حيث تأسيسه، وأهدافه. وأما المطالب الرابع والخامس والسادس خصصت للتجارب التي حدثت في بعض الدول المتقدمة، كالولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، ثم للمجموعة الاقتصادية الأوربية() من خلال التوجيه الرابع والسابع والثامن.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية(International Accounting Standards -IASC- Committee)

تأسست في 29جوان 1973 بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول هي (أستراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة، وايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية)، حيث قامت بإصدار معايير المحاسبة الدولية بأرقام منسوبة إلى اللجنة

[1] - هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الملخص التنفيذي، أطلع عليه يوم2007/07/19 في الموقع: http://www.gccaao.org/smd1.html

((IAS1)،(IAS2)،(IAS3)...International Accounting Standards) ولقد مرت اللجنة بمرحلتين أساسيتين:

المرحلة الأولى: (1973– 1992)

بالأعضاء المؤسسين أنفسهم أصدرت أول مسودة مشروع معيار عام 1974 برقم(1) تحت موضوع "الإفصاح عن السياسات المحاسبية "، وفي العام نفسه انضمت ست دول أخرى كأعضاء مشاركين(بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزيلندا، باكستان، وزيمبابوي). **في** عام 1976 دعم محافظو البنوك المركزية للدول المؤسِّسة للجنة بإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، وفي عام 1977 أصبحت كل الدول أعضاء وتم إلغاء صفة العضو المشارك وتكونت بذلك إدارة جديدة. وفي عام 1978 انضمت كل من نيجيريا وجنوب إفريقيا، وفي عام 1982 تم الاتفاق بين اللجنة والإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (International Federation of Accountants -IFAC- سيأتي الكلام عنه لاحقا) على توسيع أعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى ثلاثة عشر (13)عضوا،كما انضمت إيطاليا سنة 1983، وتايوان سنة 1984 واعتبارا من هذه السنة بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة دوليا، وتوالت الاتصالات وانضمام الهيئات الدولية (هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(– SEC- Security Exchange Commission)، هيئة المحللين الماليين، المنظمة الدولية للبورصات العالمية(– International Organization of Securities Commissions–IOSCO) إلى اللجنة، وفي عام 1988 كان انضمام أول دولة عربية وهي المملكة الأردنية لعضوية مجلس إدارة اللجنة، وعام 1989 أقرت فيه اللجنة الإطار النظري العام لإعداد وعرض القوائم المالية، كما انضمت الصين رسميا إلى اللجنة عام 1992.

المرحلة الثانية(1993 – 2001)

تميزت هذه الفترة بزيادة نشاطات اللجنة لجعل الهيئات النظامية الدولية تُقبل على معايير المحاسبة الدولية، منها المنظمة الدولية للبورصات الدولية وأول معيار قبلته المعيار السابع(7) "قائمة التدفقات النقدية"، ثم قامت اللجنة بتعديل بعض المعايير لتخفيض عدد البدائل القابلة للتطبيق، مما أدى إلى زيادة درجة القبول لدى بعض الهيئات(مثل IOSCO,SEC)،كما قامت العديد من الدول بتقنين الاعتراف بالمعايير الدولية (كبلجيكا، فرنسا، وألمانيا). أما عام 2000 أقرت اللجنة فيه التعديل الهيكلي الجديد وتحولها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية(-International Accounting Standards Board–IASB) بداية من عام 2001. بالرغم من عدم استقلالية اللجنة ذاتيا (نتيجة تأثير الهيئات المحاسبية الوطنية للدول المشاركة)، يعتبر الباحثون أنها قدمت إنجازات جيدة على مستوى إصدار المعايير وانتشارها على مستوى

العديد من الدول، حيث أصدرت اللجنة (41) معيارا محاسبيا[1]، وأصبحت معايير المحاسبة الدولية مرشدا لمعايير المحاسبة في معظم دول العالم، وبقي المجلس يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المؤسسات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان توجيه، وإقرار مسودة الإعلان، ومعايير المحاسبة الدولية. إضافة إلى هذا الاتجاه المتمثل في إصدار المعايير هناك اتجاه آخر كان يعمل على المسار التنظيمي أدى إلى إنشاء ما يلي[2]:

1- المجموعة الاستشارية (Consultative Group)

تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجندة المؤسسات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤولية فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من خمس عشرة (15) منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

2- فريق عمل الإستراتيجية (Strategy Working Party -SWP-)

أنشئ في عام 1997 لدراسة هيكل وإستراتيجية اللجنة الدولية، وفي مقدمة عمل هذا الفريق الوصول إلى مجموعة ذات جودة عالية من المعايير، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل.

3- المجلس الاستشاري (Advisory Council)

يمثل تشكيلة متنوعة من التخصصات والخبرات من شركات عالمية كبيرة، ومؤسسات مالية ومحللين ماليين، وأكاديميين، شركاء في مكاتب محاسبية كبرى، وأعضاء من مجالس محاسبية وطنية، و تخصصت أعماله في[3]:

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة تتم تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعّالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال، ومستخدمي القوائم المالية و الأطراف المهتمة الأخرى.
- البحث والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.

---

[1]- معايير المحاسبة الدولية، الملحق رقم (1).

[2] - فريدريك تشوي، و آخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004، ص364.

[3] - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002، ص20.

- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.
- تحديد وترتيب المواضيع التي تحتاج إلى معايير وتقديم المشورة لمجلس المعايير بشأن أولويات العمل.
- إظهار أثار تطبيق المعايير المقترحة على استخدام المعلومات المالية الناتجة عنها.

4- اللجنة الدائمة للترجمة (Standing Interpretation Committee -SIC-)

وتتكون من اثنتي عشر (12)عضوا من دول مختلفة، لكل منها حق التصويت وهي تتعامل على أساس زمني – مع القضايا المحاسبية الممكن مواجهتها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة- وتُعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة وتصدر تفسيرات مرقمة تسلسليا(IFRIC)[1].

أهداف تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

جاءت أهداف اللجنة مذكورة في دستورها الموضح في إعلان معايير المحاسبة الدولية:

1- تأسيس اللجنة وتوقيع دستورها في نوفمبر 1982، ويديرها مجلس مكون من ممثلين لثلاث عشرة دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي.

2- يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية دستورها وهي:

أ- صياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالميا.

ب- تحسين العمل – بصفة عامة – والتنسيق بين التنظيمات وإعداد معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بعرض القوائم المالية.

3- تأكيد العلاقة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الارتباط بينهما.

4- يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف اللجنة والقيام بالالتزامات التالية: دعم عمل اللجنة بنشر كل معيار محاسبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وذلك بأقصى جهد ممكن:

أ- للتأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي، وأنها تفصح عن حقيقة هذا التماشي.

---

[1] - فريدريك تشوي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2004، ص365.

ب- إقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم بنشر القوائم المالية بأن تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي.

ج- إقناع سلطات الرقابة على أسواق رأس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية، بأن تساير معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وأن تفصح عن حقيقة ذلك الإقناع.

د- التأكد من أن المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتماشى مع المحاسبة الدولية.

هـ- التعهد بقبول ومراعاة معايير المحاسبة دولياً.

ومن خلال نشاط اللجنة يمكن إضافة الأهداف التالية[1]:

- مناقشة ما يتعلق بالمحاسبة في الدول المشاركة في اللجنة.
- طرح الأفكار المحاسبية التي يمكن أن تتبناها اللجنة وتُصدرها كمعايير دولية تخدم مصلحة الجميع.
- العمل على تحقيق أكبر توافق بين الممارسات المحاسبية بين الدول المشاركة، من أجل تسهيل القابلية للمقارنة، والوصول إلى مستوى من الجودة في التطبيق المحاسبي.
- العمل على تحقيق أكبر قدر من الموافقة الدولية وقبول ما يصدر عن اللجنة من معايير.

وتتبع لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراءات مناسبة في وضع المعايير، ويلخص الشكل (1-2) إجراءات إصدار معايير اللجنة.

[1]- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سبق ذكره:
http://www.gccaao.org/smd1.html 19 /07/2007.

الشكل (1-2):إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية

قرار الأجندة:

لجنة التوجيه المعينة من المجلس.

حدود المسألة:

- تحديد نطاق المشروع.
- تُعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.

مسودة قائمة المبادئ:

- تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات.

قائمة المبادئ النهائية:

- تُعدها لجنة التوجيه.
- يعتمدها المجلس(بأغلبية بسيطة).

مسودة الإعلان:

- تُعدها لجنة التوجيه.
- يعتمدها المجلس.(بأغلبية ثلثي الأصوات).
- تُنشر لتلقي التعليقات والملاحظات.
- بالنسبة لبعض المشروعات، قد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ.
- وأحياناً في حالة إجراء تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة الإعلان، ينشر مسودة إعلان معدّلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي.

المعيار المحاسبي الدولي النهائي:

- يعتمد من المجلس(بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات).

المصدر: فريدريك تشوي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2004، ص366.

بعد التغير الذي عرفته اللجنة في هيكلها التنظيمي، وهو التحول من لجنة إلى مجلس (من IASC إلى IASB)، أصبح المجلس هو المشرف على إصدار المعايير المحاسبية وباسم جديد وهو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards -IFRS-) أو المعايير المالية الدولية وبترقيم دولي (IFRS3, IFRS2, IFRS1،...)[1].

من أهم ملامح المعايير الجديدة أو التعديلات في المعايير السابقة (IAS):

إلغاء كثير من المعالجات البديلة المسموح بها.

- الانسجام بين تعريفات ومتطلبات ومعالجات المعايير المختلفة.
- وجود ملاحق مرافقة لبعض المعايير ولكنها ليست جزءاً منها تحتوى على :

أ- المصطلحات المستخدمة في المعيار.

ب- دليل توضيحي للمعيار.

ج- أمثلة توضيحية.

المطلب الثاني: المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية(International Organization of -IOSCO- Securities Commissions)

تأسست في أفريل من عام 1983 ونمت نمواً سريعاً، وتتكون من 181 هيئة تداول وطنية من معظم أنحاء العالم، وينظم أعضاؤها أكثر من 90% من حجم استثمارات الأوراق المالية في العالم[2].

لقد واجهت مجموعات العمل في المنظمة العديد من الموضوعات المتعلقة بأسواق الأوراق المالية، وركزت مجموعة العمل الأولى على الإفصاح والمحاسبة في المؤسسات متعددة الجنسيات، كما أنشأت معايير للإفصاح الدولية، وزاد الاهتمام بالمنظمة من قبل منظمي الأوراق المالية وبورصات الأوراق المالية[3] [4].

خلال عام 1993 اتفقت مع لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) على مجموعة من المعايير أطلق عليها مجموعة معايير عصب المحاسبة(أو معايير المحاسبة الدولية للمعايير الجوهرية [5])، وحدد موعد انتهاء

---

[1]- للإطلاع على هذه المعايير يُرجع إلى الملحق رقم (3).

[2]- يرجع إلى هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أطلع عليه يوم19/07/2007 http://www.gccaao.org/smd1.html

[3] - فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004، ص381.

[4]- للإطلاع على هذه المعايير يُرجع إلى الملحق رقم (2).

اللجنة من إعداد هذه المعايير عام 1998، وفي عام 1996 انضمت المنظمة إلى مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقب.

في أوت 1997 نشرت مجموعة العمل الأولى للمنظمة "المستند الاستشاري– Consultative Document–" الذي يعرض مجموعة من معايير الإفصاح غير المالية والهدف منه إيجاد مستند إفصاح واحد يمكن للشركة استخدامه للحصول على تسجيل أسهمها في أي من أسواق رأس المال الرئيسية في العالم (معايير الإفصاح غير المالية تتضمن معلومات عن: تشكيل الإدارة، والاستشاريين، والمسؤولين عن الشركة، وكذا إحصائيات العرض والجدول الزمني المتوقع، والمعلومات الرئيسية عن الظروف المالية، ومعلومات عن نشاط الشركة، وأيضا المعلومات المالية–كل ما يتعلق بالقوائم المالية– مع معلومات إضافية أخرى). وفي عام 2000 قبلت المنظمة(IOSCO) ثلاثين (30) معياراً دوليا وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في التقرير المالي، كمتطلب للقيد والتداول خارج حدود موطنها الأصلي.

أهداف المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)

1- حماية الاستثمارات خارج الحدود وتنظيم عمليات القيد الخارجي بوضع معايير مناسبة لذلك.
2- حماية مصالح أعضائها وحل النزاعات بين الأعضاء من تحقيق اتفاق دولي حول تبادل المعلومات.
3- زيادة حجم الاستثمارات الخارجية.
4- توفير مساعدات متبادلة مع الإشراف والرقابة على الالتزام بتطبيق المعايير.

المطلب الثالث: الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants–IFAC)

هو منظمة دولية تأسست عام 1977 لتضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة و الهيئات المهنية (المحاسبية) الراغبة في الانضمام للعضوية من مختلف الدول، وتضم 155 عضوا ومساعدا من 118 بلدا، يمثلون ما يربو على 2.5 مليون محاسب[1]. تشارك الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في إظهار التزامها بتعزيز معايير الجودة العالية لعالم المحاسبين. إن جميع أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين أصبحوا أعضاءً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

[1] – يمكن الإطلاع على موقع الإتحاد لمعرفة الأعضاء، وغيرها من المعلومات المتعلقة بالإتحاد ونشاطاته المختلفة من الموقع: http://www.ifac.org أطلع عليه يوم 27 جويلية 2007 .

في عام 2001 تبنى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مشروعاً لتطوير معايير المحاسبة الدولية من أجل المصالح العامة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك عن طريق إعداد معايير محاسبية عالمية ذات جودة عالية تؤدى إلى مزيد من الشفافية وتقديم معلومات قابلة للمقارنة، بحيث كانت الدوافع الأساسية لهذا المشروع:

- العولمة وانفتاح الأسواق العالمية لتسجيل الأدوات المالية الخاصة بالمؤسسات في الدول المختلفة مما يستدعى توحيد المعالجات المحاسبية وأسلوب العرض.

- قرار الإتحاد الأوربي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في جميع دول الإتحاد اعتباراً من أول عام 2005. - الرغبة في جعل تقارب بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية.

قد ظهرت نتائج هذه المشروعات بصدور مجموعة المعايير الدولية عام 2003 تحت مسمى جديد هو "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" أو "المعايير المالية الدولية" (IFRS) ثم صدور مجموعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عام 2004 تحتوى على تغييرات في المعايير.

أهداف الإتحاد الدولي للمحاسبين

منذ تأسيسه حدد أهدافه في تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم، بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام، و اختص الإتحاد بالمهام التالية[1]:

- إصدار قواعد أخلاقيات المهنة.
- إصدار المعايير المحاسبية المتعلقة بالقطاع العام.
- التكفل بإصدار ضوابط قواعد التعليم المستمر.
- إصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة لعمليات المراجعة، ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.

وأخير يمكن القول أن لجنة معايير المحاسبة الدولية ليست مستقلة عن الإتحاد، لأن أعضاء اللجنة هم من الهيئات المحاسبية المهنية في الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، ويدير أمور اللجنة مجلس إدارة يتم اختياره من هؤلاء الأعضاء، وأي تعديل في اللائحة التنظيمية للجنة المعايير لا بد وأن يناقش مع مجلس إدارة الإتحاد.

[1] - يرجع إلى نفس الموقع:http://www.ifac.org

المطلب الرابع: التجربة الأمريكية

في1897 تم إنشاء وتأسيس المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين(–AICPA– American Institute of Certified Public Accountants)، وفي 1939 قام هذا المعهد بإنشاء لجنة الإجراءات المحاسبية التي عملت لمدة 20سنة وكانت ذات أداء ضعيف، مما استدعى تعويضها بمجلس المبادئ المحاسبية(– APB– Accounting Principles Board) الذي ينشر الآراء ويقوم بإعداد التوصيات يوميا. وتأتي سلطة إصدار المعايير من مجلس معايير المحاسبة المالية (–FASB– Financial Accounting Standards Board) الذي أنشئ سنة1973، ومن لجنة عمليات البورصة (–SEC– Security Exchange Commission) اللذان يعملان بالاشتراك معا، ويمثلان المصدر الوحيد لقواعد المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يوجد ما يزيد عن 150 معياراً.

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (–GAAP– Generally Accepted Accounting Principles)

هذه المبادئ تخص الولايات المتحدة الأمريكية والشركات التي تقوم وتعمل على إعداد وتحضير قوائمها المالية وفقا للمبادئ الأمريكية، التي يعود أصلها للاتفاقية المبرمة في سنة 1930 بين المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين وبورصة نيويورك، ومن المبادئ المنصوص عليها: مبدأ استمرارية الاستغلال، ومبدأ ديمومة الطرق المستخدمة، ومبدأ الفصل بين الدورات، ومبدأ الوحدة النقدية، ومبدأ تخصيص الإيرادات.

أما في أكتوبر 2002 تم التفاهم بين مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)على[1]:

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
- القيام بعملية التنسيق بينهما قبل إصدار أي معيار مستقبلا.

كما اتفق الجانبان على ضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق مع أوائل يناير 2005.

[1] – تفاصيل الاتفاق المبرم بين الطرفين في الموقع: http://www.gccaao.org/smd1.html

المطلب الخامس: تجربة المملكة المتحدة(إنجلترا)

تعتبر إنجلترا من المحركين الرئيسيين لفكرة صناعة المعايير الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، وأول رئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) إنجليزي وعمل رئيسا للمجلس الإنجليزي للمحاسبة(–ASB– Accounting Standards Board)، ولها أكبر تمثيل في عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية (عدد أربعة–4– مقابل ثلاثة–3– للولايات المتحدة الأمريكية). عمل المجلس الإنجليزي للمحاسبة (ASB) على إصدار المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني، بالإضافة إلى دوره في صياغة المعايير الدولية.

في 30 أغسطس 2002 أصدرت وزارة التجارة والصناعة (الإنجليزية) منشورا يدعو بضرورة تعديل أوضاع الشركات والمراجعين والمجلس الوطني للمحاسبة(ASB) بما يتماشى مع القرار الأوربي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. في02 ديسمبر 2004 أصدر المجلس(ASB) ستة(6) معايير اعتبرت كخطوة هامة نحو توفيق معايير المحاسبة الإنجليزية مع المعايير الدولية، لكن مع الإبقاء على المعايير الوطنية، وأن المعايير الدولية سوف تكون من خلال معايير إنجليزية صادرة عن المجلس الوطني(ASB).

المطلب السادس: الإتحاد الأوربي (-EU- European Union)

إن الإتحاد الأوربي[1] الذي انبثقت عنه المفوضية الأوربية، التي تعتبر الهيئة الحاكمة للإتحاد الأوربي، والتي لها كل الصلاحيات والقوة الملزمة للدول الأعضاء لإتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة، بعكس لجنة معايير المحاسبة الدولية التي ليست لها سلطة تجبر الدول على تطبيق معاييرها المحاسبية. وقد باشرت المفوضية الأوربية برنامجها الرئيسي للتنسيق بين قوانين الشركات فوراً بعد تكوينها، وغطّت توجيهات الإتحاد الأوربي كل نواحي قانون الشركات، والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة، كالتوجيه الرابع والسابع والثامن، وأشير إليها في ما يلي:

[1]– للمزيد يرجع إلى:

– فريدريك تشوي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص: 375–379.

- http://cerefia.univ-rennes1.fr/cerefia/ComptaEuro/pdf/NORMEShermanletort.pdf le 20/09/2007.

التوجيه الرابع

صدر التوجيه الرابع للمجموعة الاقتصادية الأوربية [1]_ السوق المشتركة- (la Communauté Économique Européenne –C.E.E-)في عام 1978، وتشمل متطلبات هذا التوجيه ما يلي:

– قواعد شكل الميزانية وحساب الأرباح والخسائر، وهي تعكس القواعد الفرنسية والألمانية وتصف القواعد التفصيلية لهذه الأشكال.

– متطلبات الإفصاح وتمثل القاسم المشترك القائم بين دول المجموعة الاقتصادية الأوربية، مع وجود اختيارات في حالة وجود تعارض.

– قواعد التقييم وهي مبنية على التكلفة التاريخية، ولكنها تسمح بقواعد بديلة بالقيمة الجارية.

– للشركات الإفصاح أكثر عن: وصف السياسات المالية الرئيسية، والتغيرات في حقوق حملة الأسهم، ولكل نوع من الأسهم، وتفاصيل الديون طويلة الأجل، والأراضي والمباني، والمخزون، الأصول المتداولة الأخرى، والخصوم ومحاسبة التضخم وغيرها من العناصر الأخرى، كإعادة تقييم الأصول.

التوجيه السابع

هو توجيه محاسبي مهم يتناول وضعية القوائم المالية الموحدة، وقد صدر في 13يونيو 1983، وقد ثار حوله جدل بين الدول الأعضاء، لأن موضوع القوائم المالية الموحدة تعتبر استثناءً وليس قاعدة، كما أُعطيت للدول الأعضاء حرية تصرف واسعة وكثير من الخيارات المتعلقة بتطبيق التوجيه السابع. ويسمح التوجيه السابع بالإعفاء من إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة عدم وجود فارق بينها وبين القوائم المالية التقليدية.

التوجيه الثامن

يضع التوجيه الثامن الصادر في 10أبريل1984 الحد الأدنى لمؤهلات المراجعين المصرح لهم بحرية ممارسة المهنة بين دول المجموعة الاقتصادية الأوربية(C.E.E) والاعتراف المتبادل بينهم، كما يتيح هذا التوجيه استقلال المراجعين. وفي نوفمبر 1995 اتبع الإتحاد الأوربي اتجاها جديداً للتنسيق المحاسبي يشار إليه بالإستراتيجية المحاسبية الجديدة(New Accounting Strategy)، وذلك لإعطاء إشارة واضحة للشركات التي ترغب بالتسجيل في الولايات المتحدة الأمريكية، وغيرها من أسواق المال العالمية أن تظل في إطار

[1]– أسست عام 1957 واستمرت إلى 1993 حيث حل مكانها الإتحاد الأوربي.

المحاسبة للاتحاد الأوربي. كما قامت لجنة الاتصال الأوربية بتحليل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية والتوجيهات المحاسبية الأوربية، حيث قررت الأخذ بالمعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS) ابتداءً من 01يناير 2005 لكل الحسابات المجمعة للشركات التي تريد التسجيل في الأسواق المالية وبشكل إلزامي.

خاتمة الفصل

تناولنا في هذا الفصل المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة كمعرفة- إطار نظري – وممارسة محاسبية، وقد ناقشنا توضيح مختلف جوانب الإطار المعرفي للمحاسبة، باعتباره القاعدة الأساسية للممارسة المحاسبية التي تعرف اختلافات بين مختلف بلدان العالم. كما تم التوقف عند العمل المبذول من قبل الهيئات الوطنية لبعض الدول والمنظمات الإقليمية والدولية، التي تسعى لتضييق هذه الاختلافات المحاسبية من خلال القيام بعملية إصدار المعايير المحاسبية التي تهدف إلى وضع لغة مشتركة وموحدة للقوائم المالية، التي تُعدها مختلف المؤسسات في مختلف البلدان، لتحقيق حماية الأطراف المتعاملة مع هذه المؤسسات (خاصة المستثمرين والدائنين).

قيام الهيئات الدولية بتجميع المتخصصين والمهنيين بالإضافة إلى زيادة انضمام الدول إلى هذه الهيئات، وإصدار تشريعات وطنية تلزم المؤسسات العاملة في هذه الدول، بإعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، أعطى دفعا جديداً لتنسيق وتوحيد الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي.

لكن خلاصة الجهد الذي قامت به مختلف الهيئات الوطنية والإقليمية والدولية، مكن من وضع قوائم مالية تتميز بخصائص نوعية محددة وبمعايير قادرة على حماية مصالح مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ومساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، هذه القوائم وما يرتبط بها تعتبر المحور الرئيسي للفصل الثاني.

الفصل الثاني

مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية أو الكشوف المالية)

المحاسبة هي نظام يقوم بتنظيم المعلومة المحاسبية التي تسمح بتسجيل وترتيب وحفظ المعطيات على أساس كمي، و تمكن المؤسسة من إعداد قوائمها المالية وتعطي الصورة الصادقة لوضعيتها المالية، وأدائها، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة حتى نهاية أعمال الدورة. القوائم المالية هي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وتمثل الجزء الأساسي للتقارير المالية، حيث لا يدرج في القوائم المالية أي عنصر إلا إذا توفر فيه شرطان هما: أن يتوقع منه تدفق المنافع الاقتصادية من المؤسسة وإليها، و يمكن قياس تكلفته أو قيمته بشكل موثوق به.

لكن لا نتطرق في هذا البحث إلى النظام المحاسبي الذي يتكون من المدخلات، وتشغيل البيانات، والمخرجات (فالمدخلات تمثل تدفق البيانات من الأنشطة الاقتصادية، وأنشطة المؤسسة الداخلية، والتغذية العكسية، وتشغيل البيانات يتم فيه معالجة البيانات بعمليات متعددة، كالتجميع والتصنيف والترتيب والتلخيص، أما المخرجات فتتمثل في التقارير و القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي، سواء لأطراف خارجية أو داخلية بغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات)، وإنما يتم التركيز في هذا الفصل بالشرح والتحليل لمخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) فقط، حيث قسم الفصل إلى أربعة مباحث:

- المبحث الأول: تعريف القوائم المالية، أهدافها، والفرق بينها وبين التقارير المالية.

- المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تفصح عنها هذه القوائم.

- المبحث الثالث: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

-المبحث الرابع: عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول: تعريف القوائم والتقارير المالية وأهدافهما

من خلال هذا المبحث يتم توضيح معنى كلا من القوائم والتقارير المالية، وأهدافهما حيث تعتبر القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات مالية عنصرا رئيسيا في التقارير المالية.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية يعرفها جون فرنسوا دي روبر (Jean-François des Robert) وفرنسوا ميشان(François Méchin) و هيرفر بيوتو(Hervé Puteaux)[1] بأنها" مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".

عرفها أحمد محمد نور[2] بأنها "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه".

كما عرف طارق عبد العال حماد[3] القوائم المالية بأنها" وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية(الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...الخ)".

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، و الذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول، الميزانية، و جدول حسابات النتائج، و جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة ، و جدول تدفقات الخزينة، و الملاحق (أو الإيضاحات).

---

[1] - Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME,dunod, Paris, 2004, p12.

[2] - أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص43.

[3] - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص38.

من التعريفات السابقة يستخرج تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة (كالميزانية، وجدول حسابات النتائج، وجدول تغيرات رؤوس الأموال أو الأموال الخاصة، وجدول تدفقات الخزينة) وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

الفقرات 12، 13، 14، من الإطار النظري الذي تم نشره في عام 1989 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، حددت الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في ما يلي:

1- تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك القوائم لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرجع ذلك في حد كبير أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

3- تُظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. و يهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية، قد تشمل على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

تُستخرج تلك الأهداف من احتياجات مستخدمي القوائم المالية (المسيرين، والملاك، والبنوك، والمستثمرين و المساهمين، والسلطات الجبائية، والسلطات الإحصائية الوطنية، وسلطات التخطيط، والتامين، والأجراء، والزبائن، ومختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة).

المطلب الثالث: تعريف التقارير المالية

يخضع إعداد القوائم المالية لقواعد تنظيمية صارمة، تلتزم بها المؤسسة لتوصيل المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي، وقد تقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية من خلال التقارير المالية، وليس القوائم المالية فحسب- والتي تعتبر المحور الأساسي للتقارير المالية- كتقرير مجلس الإدارة، والتنبؤات المالية، والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة، ووصف الخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ويتضح مما سبق أن التقارير المالية مفهومها أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية، فهي تضيف معلومات أخرى غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية، لكنها مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

المطلب الرابع: أهداف التقارير المالية

الأهداف التي تقدمها التقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فحسب بل تهدف إلى[1]:

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين، لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات.
- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت المتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض.
- تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها.
- تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار و التمويل (سيتم التطرق إلى هذه الأنشطة في المطلب الثالث من المبحث الرابع لهذا الفصل).
- تقدم معلومات واضحة عن كيفية قيام إدارة المؤسسة لمسؤولياتها تجاه الملاك.

[1] - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره، 2002، ص39.

- زيادة منفعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

حتى تستطيع المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية – والتقارير المالية- أن تحقق الأهداف المرجوة منها ينبغي أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية، وتحديد هذه الخصائص و الاتفاق على محتواها يعتبر أمرا ضروريا لجعل المعلومات المالية ذات قيمة اقتصادية، ولا يوجد اتفاق بين المهتمين بالمحاسبة (كتابا ومنظمات) على عناصر تلك الخصائص. لكن هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع، وتشتمل الخصائص الرئيسية المتفق عليها بين الكتاب على أربع خصائص رئيسية هي: الملاءمة والقابلية للقياس، وإمكانية الاعتماد عليها(الاعتمادية أو الوثوق بها)، والقابلية للمقارنة.

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

إن ما تقدمه القوائم المالية بصفة خاصة والتقارير المالية بصفة عامة من معلومات يجب أن تتوافر فيها مجموعة من الصفات أو الخصائص النوعية[1] تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين ذوي الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، وواضحة ومفيدة لكل المستخدمين، كما تعبر بصدق عن الوضعية المالية وتغيراتها، وأداء المؤسسة، وبقية الأحداث الأخرى (مثل كيفية إدارة المؤسسة لمسؤولياتها).

وحتى تصبح المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية مفيدة لجميع الأطراف لاتخاذ قراراتهم المناسبة، يتطلب احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، والخصائص النوعية التي يتم توضيحها من خلال أربعة مطالب، وكل مطلب يناقش خاصية واحدة و هي الملاءمة، و القابلية للقياس، و الموثوقية، والقابلية للمقارنة.

---

[1] - للمزيد راجع:

- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux,op.,cit, 2004, pp:17-19.
- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، 2003، ص ص:50-51.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC)، الإطار النظري لإعداد وعرض القوائم المالية، المنشور في عام 1989.

المطلب الأول: الملاءمة

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية- وبدون معرفة الماضي فإن أساس التنبؤ سوف يفتقد أحد عناصره الهامة، كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل فإن معرفة الماضي سوف تكون عقيمة - أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن تحديد ما هو ملائم وما هو غير ملائم لا يعتبر أمراً سهلا، لأن الملاءمة تتوقف على مستخدمي المعلومات المالية وعلى احتياجاتهم المختلفة والمتعارضة أحياناً، ونتيجة لهذه الصعوبة فإنه من الأفضل وضع بعض الخصائص الفرعية التي يعتبر وجودها قرينة على ملاءمة المعلومات، ويضع معظم الكتاب لخاصيتي الملاءمة و الموثوقية (إمكانية الاعتماد عليها) الخصائص التالية:

1 - الأهمية النسبية

الأهمية النسبية تعني أن القوائم المالية ينبغي أن تفصح عن المعلومات المهمة، والمعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمر اعتماداً على القوائم المالية. ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية. يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

2 – الاهتمام بالمحتوى دون الشكل(أو تغليب الجوهر على الشكل)

الاهتمام بالمحتوى دون الشكل يعني أن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث و العمليات تكون أكثر ملاءمة في مجال استخدام المعلومات لاتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الأحداث والوقائع. فعلى سبيل المثال قد تقوم إحدى المؤسسات بنقل ملكية أحد الموجودات (الأصول) إلى طرف آخر بحيث تظهر المستندات بوضوح انتقال الملكية إلى الطرف الآخر، ومع ذلك فقد تكون هناك اتفاقيات بين الطرفين تضمن استمرار المؤسسة في الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل. في مثل هذه الحالات لا يجب الاعتراف بعملية البيع، حيث لا يعكس الشكل حقيقة العملية التي تمت (بافتراض أنه كانت هناك عملية أصلا).

3 - توفير المعلومات في الوقت المناسب

توفير المعلومات في الوقت المناسب تعني أن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي تُقدَّم في الوقت المناسب(الملائم) حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وقد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها، وقد تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخري. وقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من حالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة كافة أبعاد تلك العملية أو الحدث، مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها، وعلى العكس من ذلك إذ أن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث يزيد كثيرا من الثقة في المعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك، ولتحقيق نوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائما الآخذ في الحسبان احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان.

ذكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة الثانية والخمسين(52)من المعيار المحاسبي الأول (IAS 1) أن فائدة القوائم المالية تقل إذ ا لم تتوفر للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ الميزانية، ويجب أن تكون المؤسسة في وضع تستطيع فيه إصدار قوائمها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الميزانية، ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات المؤسسة سببا كافيا لعدم تقديم التقارير في حينها، وتتناول التشريعات وأنظمة السوق في العديد من الدول المواعيد النهائية الأكثر تحديدا.

ففي دراسة[1] شملت مجموعة شركات لعدة دول وجدت أن وقت الحصول على المعلومات، و البيانات والنشرات بالصحف يختلف في الوقت المناسب من دولة لأخرى بدرجة كبيرة، فتتراوح بين ثلاثين(30) يوما إلى أكثر من مائة وعشرين (120) يوما، ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقرير المراجع، وتم ذلك من خلال عينة تمثل أكثر من خمسة ألاف (5000) شركة من أربعين (40) دولة، على سبيل المثال فقد وُجد أن فترة (من 61 إلى 90) يوما تمر مابين انتهاء السنة المالية وتقرير المراجع في ثماني عشرة (18) دولة، مثل اليابان و المملكة المتحدة وسنغافورة وجنوب إفريقيا، وعلى العكس في دول أخرى فإن الفترة (من31 إلى 60) وتمثل عشر (10) دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك وتايوان وكوريا الجنوبية، ودولة واحدة(1) لا تتجاوز ثلاثين يوما وهي البرازيل، أما الدول

[1] - فريدريك تشوي، و آخرون، المحاسبة الدولية ، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص: 434-435.

المتبقية الأخرى ففترتها (من91 إلى 120) تمثل إحدى عشر دولة(11). فالمدة المناسبة يجب أن لا تكون طويلة حتى لا تفقد المعلومات ملاءمتها للمستخدمين في اتخاذ القرارات، ولا قصيرة حتى لا تفقد المعلومات موثوقيتها، فلا تزيد عن 120 يوما ولا تقل عن إحدى وثلاثين (31) يوما.

4 - سهولة الفهم

هي القابلية للفهم من جانب المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدم على دراية كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن تكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية، ومع ذلك فانه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

5 – الإفصاح الكامل(الاكتمال)

نعني بهذه الخاصية الفرعية للملاءمة أن المعلومات الملائمة هي المعلومات الكاملة (أي مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة) ، سواء كانت قابلة للقياس أو غير قابلة له (مثل معلومات عن السياسة المحاسبية وطرق الاهتلاك وكيفية تقييم البضاعة).

6 – الحيادية

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقا فيها فإنه يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، وتعتبر القوائم المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات – في عملية اتخاذ قرار– أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسوبة سلفا. والحيادية مرتبطة بمن يقوم بإعداد القوائم المالية لمختلف مستخدميها حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات المشتركة لجميع الجهات، وإلا فقدت تلك القوائم المالية أهميتها في التعبير عن مركز المؤسسة ونتيجة أعمالها عند فئات معينة، وذلك نتيجة لانحيازها لخدمة فئة أو جهة معينة على حساب الجهات الأخرى.

7 - **التحفظ (الحيطة والحذر)**

يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات و عدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات. ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد البيانات المالية. والتحفظ هو مراعاة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا تكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو النتائج أو نشر المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى إيجاد احتياطات سرية أو مخصصات، بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والنتائج أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية القوائم المالية، ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها. والحيطة والحذر تعني أن الإيرادات لا تسجل إلا إذا تحققت أما المصروفات فيجب تسجيلها حتى وإن كانت محتملة الحدوث.

المطلب الثاني: القابلية للقياس

القياس كعملية تحديد وتبويب والتعبير كميا عن النشاطات أو المعاملات الاقتصادية، يتم بعدة أسس مختلفة وبدرجات وتداخلات متباينة في القوائم المالية، وتضم أسس القياس ما يلي[1]:

1- التكلفة التاريخية

هي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي تم دفعه فعلا للحصول على السلع والخدمات في تاريخ الحصول عليها.

يعتبر هذا الأساس الأكثر شيوعا بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار فيها محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون القوائم المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق وغير خاضعة للحكم الشخصي، كما لا يخلو هذا المبدأ أو الأساس من الانتقادات الموجهة

[1]- علي أحمد أبو الحسن ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، مرجع سبق ذكره، 2003، ص48.

إليه كقيام بعض المؤسسات باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الموجودات غير المالية.

2- تكلفة الإحلال الجارية

وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن دفعه فيما لو تم استبدال أو شراء سلع وخدمات حاليا.

3- القيمة السوقية (القيم الجارية)

وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالا لوتم بيع أصل ما.

4- القيمة القابلة للتحقق

هي القيمة المتوقع استلامها نتيجة لتحويل أصل ما من شكل إلى أخر في مجرى العمل العادي للأعمال. وهي تعادل ثمن البيع مخصوما منه المصروفات البيعية العادية في حالة تقويم البضائع.

5- القيمة الحالية(المخصومة)

تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل للخصم إلى قيمتها الحالية. وهذه الطريقة تستخدم لتقييم أرصدة المدينين طويلة الأجل، وأرصدة الدائنين طويلة الأجل.

من الضروري أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية قابلة للقياس النقدي، وإذا كان هناك عناصر غير قابلة للقياس النقدي أو أن قياسها ليس دقيقا فإنها لن تظهر في القوائم المالية.
أمّا ما يفصح عنه في القوائم المالية يكون بالتكلفة التاريخية لمختلف عناصر القوائم المالية، ولا يمنع هذا بطبيعة الحال من قياس بعض القيم الأخرى في المحاسبة التي يمكن قياسها مثلا بالقيم الجارية لبعض الأصول.

المطلب الثالث: الموثوقية (الاعتمادية أو الوثوق في المعلومات المالية)

لكي تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن يكون موثوقا بها، أي يمكن الاعتماد عليها ، وتعتبر المعلومات موثوقا بها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية (الأخطاء المادية: هي التي تتعلق بالمعلومات المادية التي إذا حُذفت أو قُدمت بشكل غير صحيح يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها) وبعيدة عن التحيز، ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، وتكون درجة الثقة التي تُمنح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كبيرة كلما كان عدد الأخطاء أقل، والعكس صحيح. ويرتبط بالثقة أيضاً خاصية القدرة على التحقق، أي إتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي وبشكل يمكن معه الوصول إلى نفس النتائج إذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس، وبالنسبة لصدق التعبير فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد أو الأحداث التي يتم التعبير عنها.

المطلب الرابع: القابلية للمقارنة

يكون أمام مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمستثمرين والمقرضين بصفة خاصة فرص استثمار وفرص إقراض متعددة، ويجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي وأدائها. كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المؤسسات، وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذا التغيرات في المراكز المالية لتلك المؤسسات. ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة، يجب أن تكون متسقة على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة (مثلا مرتبطة بمرجع موحد- معايير محاسبية-) بالنسبة للمؤسسات المختلفة. و أهم ما تتضمنه هذه الخاصية هو إبلاغ المستخدمين بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وأيضا آثار هذه التغيرات.

المبحث الثالث: مستخدمو القوائم المالية

يعتمد الكثير من مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها، ومن ثم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، لكن من هم مستخدمو القوائم المالية؟ للإجابة على هذا السؤال نقول: إن مستخدمي القوائم المالية ينقسمون إلى مجموعتين رئيسيتين[1] فسيتم التطرق في المطلب الأول إلى مجموعة المستخدمين الداخليين والمطلب الثاني يتناول فيه مجموعة المستخدمين الخارجيين.

المطلب الأول: مجموعة المستخدمين الداخليين

تتكون هذه المجموعة من العاملين أو الأجراء – يهتم هؤلاء العاملين بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتمون أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف– ومجلس الإدارة وهذه المجموعة تحتاج إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة وهذا ما توفره " المحاسبة الإدارية" بشكل أساسي كفرع هام من فروع المحاسبة، أما المعلومات التي ينتجها فرع "المحاسبة المالية" فهي كذلك مفيدة لهذه المجموعة كما رأينا ذلك في أهداف القوائم المالية. والنظام المحاسبي للمؤسسة يجب أن يكون قادراً على تقديم المعلومات المحاسبية لهذه الأغراض في التوقيت المناسب. ولا شك أن حجم ونوع المعلومات يرتبط بالقرار المعين، فقرار شراء معدات جديدة مثلا يتطلب معلومات تختلف عن المعلومات اللازمة لتسعير منتج جديد أو لتعديل منتجات قائمة.

المطلب الثاني: مجموعة المستخدمين الخارجيين

تتكون هذه المجموعة من المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والمحللين الماليين، والدائنين الحاليين والمرتقبين، والجهات الحكومية وأي أطراف أخرى خارجية ذات مصلحة. وتختلف القرارات الاقتصادية لكل فئة من هذه الفئات، وبالتالي فإنه من المتوقع أن تختلف احتياجات كل فئة عن الأخرى من المعلومات، لكن أهم الفئات الخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية

---

[1] – علي أحمد أبو الحسن، و محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، مرجع سبق ذكره، 1997، ص10.

هم المستثمرون- أو المساهمون- والدائنون، لأن قرارات هؤلاء يترتب عليها إحداث تأثيرات على توزيع الموارد الاقتصادية في المجتمع، وتتمثل المعلومات التي تستخدمها هذه الفئات (وبشكل خاص للمستثمرين وللدائنين) في الربحية والضمانات التي توجد في المؤسسة (مثل قيمة الأصول) وذلك لتقليل مخاطر الاستثمار في أسهم رأس مال المؤسسة.

على ضوء تقييم الربحية والمخاطر يتخذ المستثمرون قرارات عديدة كبيع أو شراء أو الاحتفاظ بالأسهم، أما الدائنون فيحتاجون معلومات عن الربحية ومدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون، واستقرار أحوالها المالية من أجل التسهيلات الائتمانية (تجارية أو مالية) التي يستطيعون منحها للمؤسسة. كما أن المستخدمين الخارجيين بعضهم يستطيع إلزام المؤسسة بتقديم معلومات محددة للوفاء بحاجة خاصة، مثل البنوك (كالتفاوض لتقديم قرض)، وشركات التأمين (وضع خاص بصفقات في سوق الأوراق المالية)، أما بعضهم الأخر تنقصه سلطة فرض المعلومات التي يحتاجون إليها من المؤسسة (مثل المستثمرين)، ومن ثم لا يتوافر لديهم معلومات سوى التي تقدمها إدارة المؤسسة في التقارير المالية.

بالرغم من أن القوائم المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات [1] إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالقوائم المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

تقع مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة [2] بصفة أساسية على عاتق إدارتها، كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بالرغم من أنه يتوافر لها إمكانية الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تساعدها في أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات. ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن القوائم المالية، ومع ذلك فالقوائم المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في الميزانية (أو المركز المالي) للمؤسسة.

---

[1] – الفقرة العاشرة من الإطار النظري المنشور عام 1989 للجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC).

[2] – الفقرة الحادية عشرة، من المرجع أعلاه.

المبحث الرابع: عناصر القوائم المالية(الكشوف المالية)

تعرض القوائم المالية أثار العمليات وغيرها من الأحداث عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الاقتصادية، ويطلق على هذه المجموعات العامة عناصر القوائم المالية، فهي مجموعة متكاملة ومترابطة من المعلومات المالية، مقدمة في شكل منظم ومختصر وعلى أساس الاستحقاق (أي أن الاعتراف بالعمليات والأحداث يتم عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقود أو ما يعادلها، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تتعلق بها)، ماعدا جدول تدفقات الخزينة (أو قائمة التدفقات النقدية) التي تُعد على الأساس النقدي (بمعنى أن الإيرادات خلال الفترة لا تعتبر مقبوضات إلا إذا تم تحصيلها خلال نفس الفترة، وبالمثل إذا كانت هناك مصروفات خلال فترة معينه ولكن لم يتم سدادها خلال نفس الفترة أو لم يقابلها مدفوعات نقدية فإنها لا تعتبر مدفوعات عن الفترة).

في الفقرة السادسة والأربعين (46) من المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) تشير إلى أنه يجب تحديد كل عنصر من عناصر القوائم المالية بوضوح، وعلاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

- إسم المؤسسة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.
- إذا كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة الفردية أو مجموعة من المؤسسات.
- تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية أيهما مناسب لعناصر القوائم المالية.
- عملة التقرير.
- مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في القوائم المالية.

سيتم شرح وعرض القوائم المالية التي ذكرت في الفقرة السابعة (7) من المعيار المحاسبي الأول (IAS 1) للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في خمسة مطالب. المطلب الأول نتناول فيه الميزانية (قائمة المركز المالي)، من خلال تعريفها، ومكوناتها المتداولة وغير المتداولة، وشكلها، والمطلب الثاني نناقش فيه جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل، ومكوناته، وشكله، والمطلب الثالث نحاول التركيز فيه على توضيح قائمة التدفقات النقدية أو جدول تدفقات الخزينة، ومكوناته، والهدف

منه، وشكله، أما في المطلب الرابع والخامس فسنتعرض فيهما لشرح جدول تغيرات الأموال الخاصة، وتبيان مكوناته، وشكله، والملاحق المكملة لما عُرض في القوائم المالية.

المطلب الأول: الميزانية (المركز المالي)

عرف جون فرنسوا دي روبير(Jean-François des Robert) وفرنسوا ميشان(François Méchin) وهيرفي بيوتو (Hervé Puteaux)[1] الميزانية بأنها" قائمة ملخصة للأصول والخصوم (الخارجية) و الأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال حساباتها". والعناصر المتعلقة مباشرة بالقياس في الميزانية هي الأصول (الموجودات) والخصوم (الخارجية)، وحقوق الملكية، ويختلف شكل الميزانية وقائمة الدخل (حساب النتيجة) من دولة إلى أخرى، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تظهر الأصول في ترتيب متناقص من حيث السيولة والاستحقاق بالنسبة للخصوم، إلا أنه في الكثير من الدول تُوضع أكثر الأصول سيولة والخصوم ذات أقل فترة استحقاق في آخر الميزانية، و طالما أن هيكل القوائم المالية واحد حول العالم، فإنه يمكن تعديل وتسوية الفروق في الشكل بمجهود أقل.

أما المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) يشير في الفقرة الثالثة والخمسين (53) بأنه يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءً على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات مستقلة في صلب الميزانية، تنطبق الفقرات من 57 إلى 65 من هذا المعيار عندما يتم هذا التمييز، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

كما أشار نفس المعيار الأول (IAS 1) في الفقرة الرابعة والخمسين (54) أنه مهما كان أسلوب العرض الذي تتبناه المؤسسة، يجب عليها أن تفصح لكل عنصر من عناصر الموجودات والمطلوبات التي تشمل مبالغ يتوقع استعادتها أو تعديلها، قبل وبعد اثنتي عشر (12)شهراً من تاريخ الميزانية المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسويته.

---

[1] –Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux,op.,cit, 2004, p:24.

يستخلص من تعريفات الميزانية السابقة أنها جدول ملخص يتضمن ثلاثة عناصر أساسية (عناصر الأصول – الموجودات–، وعناصر الخصوم الخارجية –المطلوبات أو الالتزامات– وعناصر حقوق الملكية)،حيث يتم التطرق لها في ما يلي:

أولا: عناصر الأصول (عناصر الموجودات)

1 - تعريف الأصول

جاء في الفرع (أ) من الفقرة التاسعة والأربعين (49) من الإطار النظري الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) المنشور في يوليو 1989 أن الأصول "هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة".

كما تحدد الفقرة الثالثة والخمسون (53) من نفس الإطار النظري المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل وهي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة (التي ستتحقق مستقبلا) للمؤسسة. ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، ويمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة، كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

تنشأ أصول المؤسسة نتيجة العمليات وغيرها من الأحداث التي وقعت في الماضي، وتحصل المؤسسة عادة على الأصول عن طريق شرائها أو تصنيعها، ولكن يمكن أن يتم ذلك نتيجة عمليات أو أحداث أخرى، ومن الأمثلة على ذلك حصول المؤسسة على ممتلكات من الحكومة كجزء من برنامج لتشجيع النمو الاقتصادي في مجال ما، أو أصول تحصل عليها المؤسسة نتيجة اكتشاف موارد طبيعية، ولا تنشئ العمليات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل في حد ذاتها أصول، ولذا فإن النية لشراء بضاعة على سبيل المثال لا تستوفي في حد ذاتها تعريف الأصل، إلا أن توافر الكيان المادي لا يعتبر ضروريا لتواجد الأصل، لذا تعتبر حقوق الاختراع وحقوق التأليف والنشر على سبيل المثال من الأصول إذا كان من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وأن تكون خاضعة لسيطرتها.

ذكر باتريك ميكيتا (Patrick Mykita)[1] تعريف الأصل حسب النسخة الجديدة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC في 23جوان 2004) بأن الأصل" هو عنصر محدد في الذمة المالية وله قيمة اقتصادية إيجابية للمؤسسة، أي عنصر مُولّد لمورد تتحكم فيه المؤسسة والناتج عن أحداث ماضية والمرتقب منه منافع اقتصادية مستقبلية". فهو محدد و ذمة مالية غير متخلى عنها وله قيمة اقتصادية إيجابية. أما المنفعة الاقتصادية فعرفها (PCG) بأن المنفعة الاقتصادية المستقبلية للأصل هي ما يُرتقب بشكل مباشر(مثل مصنع، محلات تجارية، مخازن) أو غير مباشر(عتاد الإعلام الآلي) من الأصل في در تدفقات صافية للخزينة كأرباح للمؤسسة.

إن التعريف المقدم من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) للأصول متضمن لتفاصيل وأمثلة توضيحية، وتخلت في تعريف الأصل عن مرجعية الذمة المالية كما ركزت على مراقبة أو سيطرة المؤسسة على الأصل، غير أن ما قدمه المخطط المحاسبي العام (PCG) في تعريفه للأصل ركز على مرجعية الذمة المالية و القيمة الاقتصادية الإيجابية له.

يمكن استخلاص تعريف الأصل من التعريفين السابقين بأن الأصل هو عنصر من الذمة المالية يُولد مورد تسيطر عليه المؤسسة وناتج عن أحداث ماضية، ويُرتقب منه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

تقسم الأصول إلى نوعين أصول متداولة وغير متداولة.

2 – أنواع الأصول

2-1 الأصول المتداولة (الموجودات المتداولة)

لا يعتبر الأصل أصلا متداولا إلا إذا كان منتميا لإحدى الحالات التالية[2]:

– عندما يتوقع أن يتحقق أو يُحتفظ به للبيع أو للاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة (تتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية بين الحصول على المواد ومستلزمات الإنتاج لمنتج معين وتحقيق النقدية من بيع هذا المنتج أو الخدمة التي تتعامل بها المؤسسة).

---

[1] –Patrick Mykita, Actifs et Passifs un exemple d'évolution de la réglementation comptable française, site web: http://ecogest.ac-rouen.fr/renov/telech/cfe_4_act/cfe_actifs-passifs.ppt, le 15/08/2007.

[2] – الفقرة السابعة والخمسون (57) من المعيار المحاسبي الأول (IAS 1).

- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (البيع والشراء) أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال أثنتا عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

- عندما يكون نقداً أو أصلاً نقديا معادلا ولا توجد قيود على استعماله.

إذن يقصد بالأصول المتداولة، تلك العناصر التي يتوقع تحولها إلى نقدية خلال سنة من تاريخ الميزانية (قائمة المركز المالي) أو خلال دورة الاستغلال، وعندها يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. وتشمل الأصول المتداولة، المخزون، و الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، و الأوراق المالية القابلة للتسويق، والدفعات الآجلة، والنقدية والنقدية المعادلة، ويتم التطرق إليها فيما يلي:

2-1-1 المخزون

خصصت له لجنة معايير المحاسبة الدولية- IASC - المعيار الثاني(2 IAS) فحددت الفقرة الرابعة (4) منه أن المخزون يُعتبر أصلا إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.

- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

خصص المخطط الوطني للمحاسبة للمخزونات الصنف الثالث(3)[1]، وعرفه بمجموع الأموال التي أشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)[2] المخزون بأنه " أصل مملوك معد للبيع خلال الدورة العادية للنشاط، أو قيد الإنتاج لغرض البيع أو في صورة مواد أولية ولوازم بغرض الاستهلاك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات".

---

[1]- قرار مؤرخ في 23 يونيو 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الملحق رقم 1.

[2] -Patrick Mykita, op.,cit., 2007, p11.

تعريف المخزون متطابق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والمخطط الوطني للمحاسبة(PCN) والمخطط المحاسبي العام الفرنسي، فالمخزون يتضمن مخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزونات التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، والأعمال تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. وفي حالة المؤسسات الخدمية يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة(حسب الفقرة السادسة عشرة (16) من (IAS2) تتكون التكلفة في المؤسسة الخدمية أساسا من العمالة وغيرها من تكاليف المشتغلين مباشرة في تقديم الخدمة ويشمل المراقبين، والتكاليف الصناعية القابلة للتحميل. أما الأجور والتكاليف الأخرى المتعلقة بالعاملين في مجالات المبيعات والإدارة العامة فتعتبر من مصاريف الفترة التي حدثت فيها).

تقييم المخزونات

الفقرة السادسة (6) من (IAS2) يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية (صافي القيمة التحصيلية هو سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع) أيهما أقل. تُعتمد التكلفة الفعلية إذا كانت محددة أو متعرف عليها فعلياً لدى المؤسسة، أما إذا لم تكن محددة فيتم احتسابها وفق الطريقتين، الوارد أولاً الصادر أولاً أو المتوسط المرجح للتكلفة. ويجب أن تشمل تكلفة المخزون[1] كل تكاليف الشراء، و تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين.

تفترض طريقة الوارد أولا الصادر أولا أن المخزون الذي تم شراؤه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هو ذلك الذي تم شراؤه أو إنتاجه أخيراً. وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمحزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة. كما تفترض طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه مؤخرا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي بالمخازن في نهاية الفترة هو ذلك الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا (جاء في معايير المحاسبة الدولية وبالأخص معيار المخزون عدم إتباع طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تسعير المخزون).

---

[1] – الفقرات من 8 إلى 16 من المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS 2)تبين تفاصيل أكثر لمختلف تكاليف المخزون.

بينت الفقرة الرابعة والثلاثين(34)من المعيار الثاني (IAS 2) بأنه يجب أن تفصح القوائم المالية المتعلقة بالمخزون عن ما يلي:

- السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون (تقييم المخزون) بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.

- إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمؤسسة.

- قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.

- قيمة أي استرداد للتخفيض والذي اعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة الإحدى وثلاثين 31 من المعيار رقم 2 -IAS2- (الفقرة الإحدى وثلاثين-31- تعترف بالمخزون كمصروف: عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي فيها الإلغاء).

- الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة الإحدى وثلاثين (31).

- قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

2-1-2 الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى

هي التي تباع وتستهلك وتتحقق كجزء من الدورة الاستغلالية العادية حتى عندما لا يتوقع تحقيقها خلال أثنتاعشر شهرا من تاريخ الميزانية كالعملاء وأوراق القبض.

3-1-2 الأوراق المالية

هي الأوراق المالية القابلة للتسويق على أنها أصول متداولة إذا كان متوقعا أن تتحقق خلال أثنتا عشر شهرا من تاريخ الميزانية، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة.

2-1-4 الدفعات الآجلة

هي مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة أو مصروفات مدفوعة مقدما متوقع استخدامها أو استنفاذها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

2-1-5 النقدية والنقدية المعادلة

هي العناصر[1] التي تمثل النقدية السائلة والعناصر الأخرى القابلة للتحول إلى السيولة من أصول المؤسسة في أي لحظة، وتتكون من النقدية والنقدية المعادلة.

2-1-5-1 النقدية

هي النقدية السائلة والودائع تحت الطلب لدى البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، بالإضافة إلى أنواع الحسابات الأخرى التي لها نفس الخصائص العامة للودائع تحت الطلب والتي يحق للعميل الإيداع فيها والسحب منها في أي وقت دون إخطار سابق.

2-1-5-2 النقدية المعادلة

هي التي تتضمن الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويل فوراً إلى مقدار محدد من النقدية، والتي لا تتعرض لمخاطر جوهرية تؤدي إلى تغيرات في قيمتها. ويتم الحصول على النقدية المعادلة لأغراض مقابلة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل، فهي تتضمن الاستثمارات التي لا تزيد فترة استحقاقها عن ثلاثة أشهر من تاريخ اقتنائها.

2-2 الأصول غير المتداولة (الموجودات غير المتداولة أو الأصول الثابتة)

هي الأشياء التي تملكها المؤسسة من أجل نشاطها ولا يمكن تحويلها إلى نقد خلال فترة قصيرة (عام) مثل: الأراضي والمباني والتجهيزات والمعدات، وهي موجودات ملموسة[2] يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في الإنتاج، لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويُتوقع

---

[1] – محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، مرجع سبق ذكره،2000، ص ص: 396–397.

[2] – الفقرة السادسة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (IAS 16) المعدل في 1998، عرفت المصطلحات التالية: عناصر الموجودات الملموسة، الإهتلاك، قيمة الإهتلاك، العمر الإنتاجي، التكلفة، قيمة الخردة، القيمة العادلة، وغيرها من المصطلحات.

أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة. كما تدون قيمتها الدفترية وهي قيمة شرائها الفعلية مخصوما منها قيمة الإهتلاك وبقدر العمر الإنتاجي (العمر الإنتاجي هو إما الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المؤسسة أن تستخدم الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها والمتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل، ووفقا للطريقة التي تختارها كطريقة القسط الثابت، أو طريقة القسط المتناقص، أو طريقة مجموع الوحدات، ضمن سياستها المحاسبية باستثناء الأراضي، إلا أن الكيان المادي لا يعتبر ضروريا لكي تمتلك المؤسسة أصلاً ما، مثل براءة الاختراع، والشهرة، وحق التأليف والنشر والطبع.

تقييم الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)

حسب الفقرة الرابعة عشرة(14) من المعيار السادس عشر(IAS16) فإن قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات يتم على أساس التكلفة (التكلفة: هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة* لأي مقابل آخر يُعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده). وتشمل تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات ثمن شرائها الذي يتضمن الرسوم الجمركية، وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية وتنـــزيلات للوصول إلى ثمن الشراء. ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة، تكلفة إعداد المكان، وتكاليف التركيب.

ثانيا: عناصر الخصوم (المطلوبات أو الالتزامات)

تتكون عناصر الخصوم من الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة، وقبل التطرق إلى ذلك نحدد تعريف الخصوم.

1- تعريف الخصوم

جاء في الفرع- ب- من الفقرة التاسعة والأربعين (49) من الإطار النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) أن المطلوبات، هي التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة وتنطوي على منافع اقتصادية.

الفقرة الستون (60)من نفس الإطار النظري تشير بأن تحمل المؤسسة لالتزام قائم يمثل أحد

---

* عرفت الفقرة السادسة(6) من المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS 16) القيمة العادلة بأنها القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.)

الخواص الرئيسية لأي عنصر من عناصر المطلوبات، والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما، ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلب تشريعي، كما هو الحال على سبيل المثال للمبالغ المستحقة مقابل سلع أو خدمات تم استلامها، إلا أنه يمكن أن تنشأ الالتزامات أيضا نتيجة للممارسات التجارية المعتادة والأعراف، ومن الرغبة في المحافظة على علاقات عمل جيدة أو من التصرف بطريقة منصفة، وعلى سبيل المثال إذا قررت المؤسسة بناءً على سياسة تتبعها أن تقوم بمعالجة أية عيوب في منتجاتها حتى في حالة اكتشافها بعد انتهاء فترة الضمان، فإن المبالغ المتوقع إنفاقها على السلع التي سبق أن تم بيعها تعتبر من المطلوبات.

2- أنواع الخصوم

2-1 الخصوم المتداولة (المطلوبات المتداولة)

جاء في الفقرة الستين (60) من (IAS 1) أن هناك حالتان يجب توفرهما في المطلوبات حتى يصنف المطلوب على أنه مطلوب متداول و هما:

- عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة الاستغلالية (التشغيلية) العادية للمؤسسة، مثل ديون الموردين و العمال، وتكاليف استغلالية أخرى.

- عندما يستحق التسوية خلال اثنتي عشر شهراً من تاريخ إقفال الميزانية، مثل القروض لأقل من سنة.

يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة، وأن الوفاء بالتزام حالي يستلزم عادة من المؤسسة أن تتخلى عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل استيفاء مطالبة من جانب طرف آخر. ويمكن أن يتم الوفاء بالتزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال من خلال، السداد النقدي، أو تقديم خدمات، أو استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر، أو تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية، كما يمكن الوفاء بالالتزام أيضا بطرق أخرى مثل تخلي أو تنازل الدائن عن حقوقه. ويتضمن مفهوم الالتزامات المتداولة البنود التالية:

- المستحقات الناتجة عن الحصول على السلع والخدمات، مثل حساب أوراق الدفع وحسابات الدائنين و الضرائب المستحقة.

- المبالغ المحصلة مقدما، فهذه المبالغ لا تمثل إيرادا مكتسبا بعد، مثل إيراد الإيجار المحصل مقدما .

- الالتزامات الأخرى التي سيتم سدادها خلال دورة الاستغلال أو السنة الجارية، مثل الجزء المتداول من السندات طويلة الأجل أو أقساط ديون قصيرة الأجل.

2-2 الخصوم غير المتداولة (المطلوبات غير المتداولة أو الالتزامات غير المتداولة)

تشمل كل عناصر المطلوبات التي لا تدخل ضمن الخصوم المتداولة، وهي مطلوبات طويلة المدى ذات منفعة مستمرة وتصنف في المطلوبات أو الالتزامات غير المتداولة حتى ولو أن تسديدها يقع في اثنتي عشر شهراً الموالية لتاريخ إقفال الدورة.

فهي تعهدات لا يتوقع سدادها خلال دورة الاستغلال أو السنة الجارية، وتتضمن البنود التالية:

- التعهدات الناتجة عن حالات مالية معينة مثل إصدار سندات أو تعهدات طويلة الأجل .
- التعهدات الطويلة الأجل الناتجة عن عمليات الاستغلال العادية للمؤسسة مثل التزامات ضرائب الدخل المؤجلة.

2-3 عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة)

جاء تعريف حقوق الملكية في الفرع –ج- من الفقرة التاسعة والأربعين (49) من نفس الإطار النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) أن حقوق الملكية، هي عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة مطلوباتها (أي صافي الأصول).

أما الفقرة الخامسة والستون (65) من نفس الإطار النظري تبين أنه رغم أن حقوق الملكية عرفت في الفقرة التاسعة والأربعين (49) كمتمم حسابي إلا أنه يمكن تصنيفها في الميزانية في شكل مجموعات فرعية. فمثلا في حالة شركات المساهمة يمكن أن يظهر بشكل منفصل كل من رأس المال المدفوع من المساهمين والأرباح المحجوزة والاحتياطات التي تمثل تجنيبا للأرباح المحجوزة، والاحتياطات التي تمثل تعديلات المحافظة على رأس المال. ومثل هذا التصنيف قد يكون ملائما لاحتياجات اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي القوائم المالية، إذ يمكن إظهار القيود القانونية وغيرها من القيود على إمكانية المؤسسة في توزيع أو استخدام حقوق الملكية. يضاف إلى ذلك أن التبويب قد يعكس حقيقة الاختلافات بين فئات حقوق المساهمين فيما يتعلق بحقوقهم في الحصول على أرباح الأسهم، واسترداد رأس المال.

3- شكل الميزانية (قائمة المركز المالي)

هو جدول يبين أهم عناصر الميزانية (قائمة المركز المالي) وفي شكل مجموعات (مثل مجموعة النقدية والنقدية المعادلة، ومجموعة المدينين)، كما هو موضح في الشكل رقم(2-1).

الجدول رقم (2-1): الميزانية(قائمة المركز المالي)

الأصـــــــول	الإيضاحات*	المبالغ	
		السنة السابقة	السنة الحالية
الموجودات المتداولة		××	××
النقدية والنقدية المعادلة	1**	×	×
المدينون		×	×
المخزونات	2	×	×
أوراق مالية	3	×	×
الموجودات الثابتة		××	××
مجمع الاهتلاكات (-)	4	(×)	(×)
الممتلكات و الآلات		×	×
مجموع الموجودات		×××	××××
المطلوبات المتداولة		××	××
دائنون تجاريون		×	×
فوائد مستحقة	5	×	×
ضرائب دخل مستحقة	6	×	×
مطلوبات غير متداولة		××	××
مجموع المطلوبات		×××	×××
حقوق الملكية		×	×
رأس المال		×	×

* الإيضاحات تتعلق بعناصر تحتاج إلى توضيحات في ملاحق مرفقة بالقوائم المالية، وتكون بأسلوب منتظم حتى يسهل الرجوع إليها عند المراجعة، كما أشير إلى ذلك في الفقرة الثانية والتسعين(92) من المعيار المحاسبي الدولي الأول(IAS1).

** هذه أرقام توضع للعناصر التي تحتاج إلى توضيحات في الملحق المرافق للقوائم المالية.

الأرباح المحجوزة	7	×	×
مجموع حقوق الملكية		××	××
مجموع المطلوبات و حقوق الملكية		×××	××××

المصدر: الملحق رقم 1 من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة)

إن العناصر المتطرق إليها في الميزانية (قائمة المركز المالي) لا تمثل كل المعلومات المطلوبة من مستخدمي القوائم المالية، وإنما تعكس جانبا واحدا من العمليات التي قامت بها المؤسسة، وبالرغم من أهمية المعلومات التي تقدمها فيجب أن تُعرض جنبا إلى جنب مع جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وقائمة تغيرات الأموال الخاصة.

1- تعريف جدول حسابات النتائج (أ قائمة الدخل أو حساب النتيجة)

جدول يتضمن عناصر الدخل (المتمثلة في الإيرادات والمكاسب) وعناصر المصروفات (بالإضافة إلى الخسائر)، وعرّفت الفقرات (70،75،74، و76) من الإطار النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) العناصر التي يتكون منها جدول حسابات النتائج.

2- مكونات جدول حسابات النتائج

يتكون جدول حسابات النتائج من العناصر التالية:

2-1 الدخل

هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.

يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب، وينشأ الإيراد من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة ويشار إليه بمسميات مختلفة مثل المبيعات والفوائد وأرباح الأسهم وإيراد حقوق الامتياز والإيجار.

2-2 المكاسب

تمثل المكاسب العناصر الأخرى التي تستوفي تعريف الدخل سواء أكانت ناتجة عن أنشطة المؤسسة الاعتيادية أم لا، وتمثل المكاسب زيادة قي المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف طبيعتها عن الإيراد، لذا طبقا للإطار الحالي لا تعتبر المكاسب عنصرا مستقلا من عناصر القوائم المالية.

تشمل المكاسب مثلا تلك التي تنشأ عن التخلص من موجودات غير متداولة، كما يشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة، فمثلا تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوق رائجة وتلك التي تنشأ من ارتفاع في القيمة الدفترية لموجودات طويلة الأجل. وعندما يُعترف بالمكاسب في قائمة الدخل، فإنه عادة ما يتم إظهارها بشكل منفصل، إذ تفيد تلك المعلومات لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية، ويتم إظهار المكاسب عادة بالصافي بعد استبعاد المصاريف المتعلقة بها.

3 2 المصروفات

المصروفات هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخِذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا في تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، كما وضحت الفقرات من نفس الإطار النظري (78، و79، و80) بأن تعريف المصروفات يشمل الخسائر وكذلك تلك المصروفات التي تنشأ من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة مثل تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك، وعادة تأخذ شكل تدفق خارج أو نفاذ للموجودات مثل النقدية والنقدية المعادلة والمخزون.

4-2 الخسائر

تمثل الخسائر تلك البنود الأخرى التي تستوفي تعريف المصروفات سواء أكانت ناتجة عن الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة أم لا، وتنطوي الخسائر على انخفاض في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، لذا فإنه طبقا للإطار الحالي لا تعتبر الخسائر عنصرا مستقلا من عناصر القوائم المالية.

تشمل الخسائر على سبيل المثال تلك التي تنشأ من كوارث مثل الحرائق والفيضانات وكذلك تلك التي تنشأ من التخلص من موجودات غير متداولة. ويشمل تعريف المصروفات أيضا الخسائر غير المحققة، مثال ذلك، تلك التي تنشأ من آثار الارتفاع في سعر صرف العملة الأجنبية المتعلقة بالقروض

التي تقترضها المؤسسة بتلك العملة. و عندما يتم الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما تظهر بشكل منفصل لأن العلم بها يفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويتم إظهار الخسائر عادة بالصافي بعد استبعاد الدخل المتعلق بها.

3- شكل جدول حسابات النتائج (حساب النتيجة أو قائمة الدخل)

يتم في هذا الجدول تحديد صافي النتيجة من خلال استبعاد مختلف المصاريف من مجموع الإيرادات، كما هو محدد في الجدول رقم (2-2) الذي يبين مختلف مجموعات العناصر التي يتكون منها جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل).

الجدول رقم (2-2): جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة)

البيـــــــــــــــان	الإيضاحات	المبالغ
المبيعات		×
تكلفة المبيعات(-)		(×)
مجمل الربح		×
الاهتلاكات (-)		(×)
مصروفات بيعيه وإدارية(-)	8	(×)
مصروف الفوائد(-)		(×)
إيراد الاستثمارات		×
خسائر تغير أسعار صرف العملات الأجنبية(-)		(×)
صافي الربح قبل الضرائب		×
إيرادات استثنائية - مثل متحصلات من شركة تأمين عن تسوية مطالبات عن خسائر زلازل	9	×
صافي الربح بعد الإيرادات الاستثنائية		×
ضرائب الدخل(-)	10	(×)
صافي النتيجة (صافي الدخل)		×

المصدر: الملحق رقم 1 من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

تعتبر قائمة التدفقات النقدية والتي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، تتم مناقشة جدول تدفقات الخزينة من خلال تعريفه و تعريف الأنشطة التي يتضمنها و الهدف الذي يحققه.

1- تعريف جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

هو جدول يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، التي تصنف إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، كما تزود بإيضاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف الأنشطة[1] التي يتكون منها.

2- مكونات جدول تدفقات الخزينة

يتكون جدول تدفقات الخزينة من الأنشطة التالية:

2-1 الأنشطة التشغيلية

هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية، أو هي أنشطة المؤسسة العادية الموجهة للحصول على الربح، ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي :

- المقبوضات (المتحصلات) النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات (المتحصلات) النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين.
- المقبوضات (المتحصلات) والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض.

---

[1]- الفقرة السادسة(6) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية"، للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) المعدل في عام 1992.

- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات (المقبوضات) والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

2-2 الأنشطة الاستثمارية

فهي الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموجودات طويلة الأجل أو التخلص منها بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة، وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات غير الملموسة طويلة الأجل.
- المتحصلات (المقبوضات) النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.
- المدفوعات والمتحصلات (المقبوضات) النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، والخيارات والمبادلات والمقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض الاستغلال، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

2-3 الأنشطة التمويلية

هي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمؤسسة، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.
- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

كما أن بيانات التدفق النقدي تساعد في تفسير التغيرات في الميزانيات المتعاقبة وتكمل المعلومات التي يقدمها جدول حسابات النتائج (حساب النتيجة أو قائمة الدخل)، وتعتبر النقدية أداة تحليلية قوية تستخدمها الإدارة والمستثمرون على النحو التالي في:

- تقييم قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها، وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم.
- تحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة المحاسبية.
- تحديد قيمة الاستثمار في مشروع جديد، أو مصنع جديد وغيرها من الأصول.

- تحديد نوعية ومدى التمويل المطلوب للتوسع في الاستثمار في الأصول طويلة الأجل .
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات القادمة.
- مراجعة تقييم دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية وفي فحص العلاقة بين الربحية (المحددة في قائمة الدخل) وصافي التدفقات النقدية و آثار التغير في الأسعار.

في الفقرة التاسعة (9) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) أن التدفقات النقدية لا تشتمل على أية تحويلات بين العناصر الممثلة لمكونات النقدية أو النقدية المعادلة، وذلك راجع إلى أن تلك المكونات تمثل جانبا من إدارة النقدية بالمؤسسة ولا تعتبر جزءا من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

إن المعلومات التي توفرها قائمه التدفقات النقدية إذا تم استخدامها مع الإفصاح المرتبط بها والقوائم المالية الأخرى، يجب أن تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحقيق ما يلي[1]:
- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح، و مدى الحاجة للحصول على تمويل خارجي.
- تقييم أسباب الاختلافات بين صافي الدخل(النتيجة) (من واقع قائمه الدخل أو جدول حسابات النتائج) والتدفقات النقدية (أو تدفقات الخزينة) المقبوضات والمدفوعات (من واقع قائمه التدفقات النقدية).
- تقييم الآثار على المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية لكل من العمليات الاستثمارية و التمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة.

كما تعتبر قائمه التدفقات النقدية مفيدة في الإجابة على العديد من الأسئلة التي تثور في أذهان الدائنين والمستثمرين والتي تعتبر سهلة ولكنها على جانب كبير من الأهمية، ومن الأمثلة على هذه الأسئلة ما يلي :

من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟

فيما استخدمت النقدية خلال الفترة ؟

ما هو مقدار التغير في النقدية خلال الفترة ؟

---

[1] - محمد عباس حجازى، الربط بين المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، مقال منشور بشبكة المحاسبين العرب أطلع عليه بتاريخ02سبتمبر2007. http://www.acc4arab.com/acc/archive/index.php?t-1256.html

3- هدف جدول التدفقات

جدول تدفقات الخزينة يهدف[1] إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية قاعدة تقييم قدرة المؤسسة على تسيير الخزينة، بالإضافة إلى معلومات حول استعمال هذه التدفقات.

4- إعداد جدول التدفقات النقدية

يجب أن يتم إعداد جدول التدفقات النقدية بالشكل الذي يُظهر التدفقات النقدية خلال الفترة، مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، وعلى أساس مبدأ القياس النقدي. وعلى كل مؤسسة أن تعرض التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها، وبأي من الطريقتين[2]:

4-1 الطريقة المباشر

في هذه الطريقة يتم تحديد كلا من المقبوضات (المتحصلات) والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل. والجدول رقم(2-3) يبين جدول التدفقات النقدية لمختلف الأنشطة.

الجدول رقم (2-3): قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة

البيان	الإيضاحات	المبالغ	المجموع
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :			
متحصلات نقدية من العملاء(1)		×	
مدفوعات نقدية للموردين والعاملين(2)		(×)*	
النقدية الناتجة من العمليات(3) = (1)+ (2)		×	
فوائد مدفوعة(4)		(×)	
ضرائب دخل مدفوعة(5)		(×)	

[1] -Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux,op.,cit, 2004, p:112.

[2] - الفقرة الثامنة عشرة (18) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7).

* - المبلغ الموجود يطرح من المبلغ السابق له.

التدفقات النقدية قبل البنود الاستثنائية(6)=(3)+(4)+(5)		×	
متحصلات من تسوية خسائر استثنائية(مثلا الزلازل)(7)		×	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (8) (8) =(6)+(7)			××
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:			
مدفوعات للحصول على شركة تابعة بعد خصم النقدية التي تم الحصول عليها (9)		(×)	
مدفوعات لشراء موجودات ثابتة (10)		(×)	
متحصلات من بيع معدات(11)		×	
فوائد محصلة(12)		×	
توزيعات أرباح نقدية مستلمة(13)		×	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية(14) (14) = (9) + (10) +(11) +(12) +(13)			××
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:			
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال(15)		×	
متحصلات من قروض طويلة الأجل(16)		×	
مدفوعات عن موجودات مستأجرة بعقود تمويلية(17)		(×)	
توزيعات أرباح نقدية مدفوعة للمساهمين** (18)		(×)	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية(19) (19)=(15)+(16)+(17)+(18)			××
صافي الزيادة في النقدية والنقدية المعادلة (20)= (22)-(21) (20)= (8)+(14)+(19)			×××
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة(21)			×
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة(22)			×

المصدر: الملحق رقم 1 من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) للجنة معايير المحاسبة الدولية –IASC-.

** - يمكن عرض هذا العنصر ضمن الأنشطة التشغيلية.

4-2 الطريقة غير المباشرة

الطريقة غير المباشرة[1] ويطلق عليها أيضا اسم طريقة التوفيق أو طريقة التسويات، و تبدأ بصافي الربح أو الخسارة من واقع جدول حسابات النتائج (قائمه الدخل) وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي عل إجراء تعديلات أو تسويات على صافي الربح أو الخسارة بالنسبة للعناصر التي أثرت عليه، ولكنها لم تؤثر على النقدية، بمعنى أنه يتم إضافة الأعباء التي خصمت من الإيرادات في جدول حسابات النتائج (قائمه الدخل) و لم يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة إلى صافي الربح، واستبعاد العناصر الدائنة في جدول حسابات النتائج (قائمه الدخل) التي لم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة من صافي الربح وذلك لحساب التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل.

حسب الفرع (ب) من الفقرة الثامنة عشرة (18) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7) هذه الطريقة يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية أي المؤجلة أو المستحقة المتصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية كما في الجدول(2-4) وكذلك عناصر جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

[1] - محمد عباس حجازى، الربط بين المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره.

الجدول رقم(2-4): قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة

البيان	الإيضاحات	السنة	
		المبالغ	المجموع
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
صافي الربح قبل الضرائب والعناصر الاستثنائية يعدل بما يلي: (1)		××	
مصاريف الاهتلاكات(2)		×	
خسائر تغير أسعار صرف العملات الأجنبية(3)		×	
إيرادات استثمارية(4)		(×)*	
مصروف الفوائد(5)		×	
صافي ربح العمليات قبل التغيرات في رأس المال العامل(6)=(1)+(2)+(3)+(4)+(5)		×	
الزيادة في المدينين والمستحقات الأخرى(7)		(×)	
النقص في المخزون(8)		×	
النقص في الدائنين التجاريين(9)		(×)	
النقدية الناتجة عن العمليات(10)=(6)+(7)+(8)+(9)		×	
الفوائد المدفوعة(11)		(×)	
الضرائب ا لمدفوعة(12)		(×)	
التدفقات النقدية قبل البنود الإستثنائية (13)=(10)+(11)+(12)		×	
متحصلات من تسوية الخسائر (مثلا الزلزال)(14)		×	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية(15)=(13)+(14)			××
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
مدفوعات لشراء الشركة التابعة بعد خصم النقدية التي تم الحصول عليها (16)		(×)	
مدفوعات لشراء موجودات ثابتة (17)		(×)	
متحصلات من بيع معدات(18)		×	
فوائد محصلة(19)		×	
توزيعات أرباح نقدية مستلمة(20)		×	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية(21) (21)=(16)+ (17)+(18)+(19)+20			××
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية			
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال(22)		×	

*- المبلغ الموجود يطرح من المبلغ السابق له.

متحصلات من قروض طويلة الأجل(23)		×	
مدفوعات عن موجودات مستأجرة بعقود تمويلية(24)		(×)	
توزيعات أرباح نقدية مدفوعة للمساهمين**(25)		(×)	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية(26) **(26)=(22)+(23)+(24)+(25)**			××
صافي الزيادة في النقدية والنقدية المعادلة(27)=(29)- (28) **(27)=(15)+(21)+(26)**		×	××
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة (28)			×
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة (29)			×

المصدر: الملحق رقم 1 من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) .

5- مزايا الطريقتين

لكل من الطريقتين مزايا [1] تقدمها لمستخدمي المعلومة المالية، إلا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تفضل استخدام الطريقة المباشرة.

5-1 مزايا الطريقة المباشرة

يمكن تحديدها في ما يلي:

- تبين كلا من المقبوضات (المتحصلات) النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، بمعنى أنها أكثر اتساقا مع الغرض من قائمه التدفقات النقدية، أي توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية.

- توفير معلومات عن المصادر الرئيسية للمقبوضات (للمتحصلات) والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، عند تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية،كتوفير نقدية كافيه من أنشطة التشغيل لسداد ديونها، وإعادة الاستثمار في عملياتها، وإجراء توزيعات للأرباح على أصحاب الملكية.

** - يمكن عرض هذا العنصر ضمن الأنشطة التشغيلية.

[1] - محمد عباس حجازى، الربط بين المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره.

2-5 مزايا الطريقة غير المباشرة

يمكن حصرها في ما يلي:

– تركز على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.

– توفر حلقة ربط بين قائمه التدفقات النقدية وكل من جدول حسابات النتائج (قائمه الدخل) والميزانية (قائمه المركز المالي).

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

جاء في الفقرة التاسعة عشرة (19) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) بأنه يُفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة. وفي ظل الطريقة المباشرة يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للعناصر الرئيسية بإحدى الطريقتين:

أ- من الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

ب- بتعديل عناصر المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما شابهها من عناصر الدخل ومصروفات الفوائد وما يشابهها من عناصر المصروفات الرئيسية بالمؤسسات المالية) وكذلك باقي عناصر جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) بما يلي:

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.
- العناصر غير النقدية الأخرى.
- العناصر الأخرى التي تعتبر آثارها النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

أما الفقرة العشرون (20) من المعيار(IAS 7)بينت أنه في ظل الطريقة غير المباشرة، يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بما يلي:

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.

- العناصر غير النقدية كاهتلاك الموجودات الثابتة، والمخصصات، والضرائب المؤجلة، ومكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من شركات زميلة أو حقوق أقلية (الشركة الزميلة : هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا معه. أما حقوق الأقلية فهي عبارة عن ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات

- الربح - وصافي موجودات الشركة التابعة المتعلقة بحقوق غير مملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق المؤسسة الأم).

- باقي العناصر التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة (جدول التغيرات في حقوق المساهمين)

جدول تغيرات الأموال الخاصة يقدم المعلومات التفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة، وهو مكمل لبقية القوائم المالية الأخرى.

1- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة

عرف جون فرنسوا دي روبير (Jean-François des Robert) و فرنسوا ميشان (François Méchin) و هيرفي بيوتو(Hervé Puteaux)[1] "جدول تغيرات الأموال الخاصة بأنه جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها".

2- مكونات جدول تغيرات الأموال الخاصة

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عرفت جدول تغيرات الأموال الخاصة مركزة على حقوق المساهمين في الفقرة السادسة والثمانين (86) من المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1) بأنه يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمةً تُظهر ما يلي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

-كل عنصر من عناصر الدخل (الإيرادات والمكاسب) أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه العناصر.

- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي الثامن (IAS 8).

إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة.

---

[1] -Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, op.,cit, 2004, p:111.

- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل لكل حركة.

تعكس التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين) في مؤسسة بين تاريخين للميزانية الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة.

3- شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة

جدول يبين حركة الأموال الخاصة خلال فترة معينة، ويتضمن عناصر رأس المال المساهم به وعلاوة الإصدار واحتياطي إعادة التقييم و احتياطي التمويل والربح المتراكم، وذلك حسب الجدول رقم (2-5).

الجدول رقم(2-5): قائمة التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في 31 ديسمبر 1- 20

البيان	رأس المال المساهم	علاوة إصدار	احتياطي إعادة التقييم	احتياطي التمويل	الربح المتراكم	الإجمالي
الرصيد في 31ديسمبر 0-20	x	x	x	(x)	x	x
التغيرات في السياسة المحاسبية					(x)	(x)
رصيد معاد بيانه	x	x	x	(x)	x	x
فائض إعادة تقييم الممتلكات			x			x
العجز في إعادة تقييم الإستثمارات			(x)			(x)
فروقات تحويل العملات				(x)		(×)
صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في قائمة الدخل			x	(x)		x
صافي الربح للفترة					x	x
أرباح الأسهم					(x)	(x)
إصدار رأسمال مساهم	x	x				x
الرصيد في 31ديسمبر 1-20	x	x	x	(x)	x	x

المصدر: ملحق المعيار المحاسبي الدولي الأول (**IAS 1**).

المطلب الخامس: الملاحق (إيضاحات القوائم المالية)

الملاحق أو إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عُرض في القوائم المالية، وقد أشارت الفقرة الإحدى وتسعون(91) من المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1) أن الإيضاحات تكون وفقا لما يلي:

- عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.
- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية.
- تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية، ولكنها ضرورية لعرض عادل.

يجب تقديم إيضاحات القوائم المالية بأسلوب منتظم،كما يجب الربط بين كل عنصر في صلب الميزانية وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وقائمة التدفق النقدي مع أية معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات. كما تتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

خاتمة الفصل

لقد ناقشنا في هذا الفصل القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات ووفقا لما جاءت به معايير المحاسبة الدولية، كما تناول العناصر التي تتكون منها هذه القوائم المالية (الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، والملاحق).

الواقع أنه ليس هناك قائمة بمفردها من القوائم المالية تستطيع إعطاء كامل المعلومات التي تلبي احتياجات الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ولكن هذه القوائم مجتمعة يمكن أن توفر قدرا كبيرا من المعلومات المهمة لمختلف الأطراف، لأن المعلومات هي أفضل وسيلة لتمكين المستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

لعل إعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية في مختلف البلدان، يؤدي إلى تقليص الاختلافات المحاسبية الموجودة بين النظم المحاسبية المطبقة في كل دولة. هذه النظم التي تقسم إلى نظامين أساسيين، نظام محاسبي أنجلو سكسوني (في إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية)، ونظام محاسبي فرنسي.

إن المنحى العام لمعايير المحاسبة الدولية يتجه إلى الآخذ بما هو موجود في النظام الأنجلو سكسوني، وبالتالي الآثار والتغيرات التي تطرأ على النظم المحاسبية في مختلف البلدان تتفاوت من دولة إلى أخرى، وذلك حسب اختلاف النظام السياسي والتشريعات القانونية والنموذج المحاسبي المتبع. فالنظام المحاسبي الجزائري معرض إلى تغييرات جذرية حتى يتمكن من التكيف مع معايير المحاسبة الدولية، وبناء نظام محاسبي جديد له منحى أنجلو سكسوني أكثر منه فرنسي وهذا ما يتم التطرق إليه قي الفصل الثالث.

الفصل الثالث

التوحيد في النظام المحاسبي الجزائري

عرف تطور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تأخرا ملحوظا، مقارنة بالتغيرات التي طرأت على المؤسسة، فالإصلاحات المحاسبية التي شملت المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن جوهرية، وارتبطت ببعض العمليات المحاسبية كإعادة تقييم الاستثمارات، والسماح باستخدام طرق حساب الاهتلاك غير الثابت- نتيجة تقلبات الأسعار- وذلك لمسايرة التحولات الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري. لكن هذه الإصلاحات أو الحلول المحاسبية لم تقدم للعمل المحاسبي القواعد الواضحة والكافية التي يُستند إليها في تجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، ومواكبة التطورات الحاصلة في المحيط الاقتصادي الداخلي والخارجي، حيث تم التفكير في إعداد نظام محاسبي مالي جديد يأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية والمعايير المالية الدولية، التي يغلب عليها النموذج الأنجلو سكسوني (المتمثل خاصة في النظام المحاسبي الأمريكي والنظام المحاسبي الإنجليزي). هذا النموذج الذي يتميز بالاستجابة لاحتياجات المستثمرين وإعطاء نظرة اقتصادية للمؤسسة والحرية الواسعة لأصحاب المؤسسات في تقديم الحسابات، ويختص بالمبادئ العامة ونشر القوائم المالية وليس الحسابات وقواعد سيرها، والدولة تزود بحد أدنى من القواعد وتترك المهنة تعالج وتكمل وتراقب، بعكس النموذج الفرنسي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، المتميز بتوفير المعلومة المالية التي تدعم احتياجات المستعملين من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG).

لمناقشة هذا الفصل تم تقسيمه إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: يناقش مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر.

المبحث الثاني: النقائص والتعديلات التي عرفها المخطط الوطني للمحاسبة.

المبحث الثالث: القوائم المالية التي يقدمها المخطط الوطني للمحاسبة.

المبحث الرابع: الملامح الأساسية للنظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول: مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر

إن مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر يمكن توضيحه من خلال مرحلتين أساسيتين:
مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي(PCG) من عام 1962 إلى نهاية عام 1975، ومرحلة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة (PCN من بداية عام 1976 إلى2008/12/31، وهو تاريخ نهاية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة وبداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد كما هو محدد في القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

المطلب الأول : المرحلة الأولى من عام 1962 إلى عام 1975

في هذه المرحلة لم يعرف العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية سوى تطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG 1957) الموروث عن فرنسا، وذلك بحكم الاستقلال الحديث للجزائر. وموضوع التوحيد لم يتم تناوله في الجزائر إلا مع بداية السبعينيات، وبالضبط مع إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أسندت له مهمة[1]:

- تحضير المخطط المحاسبي العام الجديد.
- المساعدة على التطبيق التدريجي للمخطط المحاسبي العام المقبل.
- تنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات.
- الإدلاء بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة والموجهة إليه من المؤسسات العمومية لوزارة المالية.

خلال التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة من طرف وزير المالية في 1972/05/05 أُسندت له مهمة إعداد المخطط الوطني للمحاسبة الذي يهدف إلى تحقيق ما يلي[2]:

- الاستجابة لمستلزمات التخطيط الجزائري، وكذلك إلى حاجات تسيير المؤسسات الاشتراكية(وليس اقتصاد السوق، كما هو محدد في النظام المحاسبي العام الفرنسي- PCG- المساير للواقع الاقتصادي الرأسمالي الذي يُعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي).
- إعطاء أهمية للمحاسبة كوسيلة تخطيط وتسيير (وتبديد فكرة أن المحاسبة التزام جبائي فقط).

---

[1]- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، المادة الثامنة والثلاثون(38).

[2]- وزارة التهيئة العمرانية والتعمير والبناء، نظام المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة بقطاع البناء، الجزائر، 1988، ص ص: 5-6.

- تجاوز التحليل الإحصائي للميزانية إلى التحليل الديناميكي (من خلال الجداول التلخيصية).
- السماح بتحديد الكميات الاقتصادية التي لها معنى اقتصادي هام، كالقيمة المضافة، والادخار الصافي، والاستثمار الإنتاجي، والتكوين الإجمالي لرأس المال الثابت.
- تقديم معرفة سريعة للكلف وسعر التكلفة على مستوى المخزونات، لتحسين فعالية المؤسسة الوطنية وتحسين الاقتصاد الوطني كله.

في ظل هذه المعطيات لابد للمحاسبة من الإجابة على أهداف تخص الأطراف العاملة في الحياة الاقتصادية، حيث تم تقسيم هذه الأطراف إلى فئتين هما:

الفئة الداخلية: ممثلة في المؤسسة أي الاحتياجات الداخلية للتسيير.

الفئة الخارجية: ممثلة في الأطراف التي تربطها علاقات مختلفة مع المؤسسة، وتعطيهم الحق في الإطلاع على القوائم المالية، ثم الحق في تلقي الإجابة على مختلف احتياجاتهم من المعلومات.

المطلب الثاني :المرحلة الثانية من عام 1976 إلى عام 2008

إن التوجه الاشتراكي الذي طبع الحياة الاقتصادية في الجزائر جعل من التوحيد المحاسبي أداة للإجابة عن الانشغالات الاقتصادية الكلية واحتياجات المحاسبة والتخطيط الوطنيين.

جاء التطبيق الفعلي للمخطط الوطني للمحاسبة (PCN) وبشكل إلزامي من أول يناير 1976 على المؤسسات التالية[1]:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.
- ويمكن مد شمول المخطط الوطني للمحاسبة على مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه، بموجب قرار من وزير المالية بعد أخذ رأي وزير الوصاية المعني.

المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) الذي جُسدت فيه المهام التي حددها وزير المالية عند تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة، كان يهدف إلى توحيد[2] المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات،

[1] – الأمر رقم75-35 المؤرخ في29 /1975/04 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى.

[2] – القرار المؤرخ في 23جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى والمادة الثانية.

ويعتبر المحاسبة المكيفة مع مجموعة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي تشكل مخططا قطاعيا للمحاسبة.

هناك مخططات محاسبية قطاعية تم إصدارها للقطاعات التالية: قطاع الفلاحة (1987)، قطاع التأمين (1987)، قطاع البناء والأشغال العمومية (1988)، قطاع السياحة (1989)، وقطاع البنوك (1992).

هذه المخططات المحاسبية القطاعية قامت بعرض قائمة الحسابات، وتفسير المصطلحات، وقواعد سير الحسابات، والوثائق التلخيصية، لكن ما يلاحظ من هذه المخططات القطاعية للمحاسبية أنها لم تأخذ بالمحاسبة التحليلية.

في سنة 1996 تم إلزام الشركات القابضة[1] التي تلجأ علنيا للادخار و المسعرة في البورصة أو أحدهما، بإعداد الحسابات المدعّمة ونشرها، ويقصد بالحسابات المدعّمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة. وفي 1999 أصدرت وزارة المالية قرارا[2] يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

إن المخطط الوطني للمحاسبة اتجه في تعامله مع القضايا المحاسبية إلى اعتماد ما يلي[3]:

1- تفضيل تصنيف الحسابات حسب طبيعتها، على حساب التصنيف الوظيفي لهذه الحسابات الذي يساهم في إنجاح مسار التسيير الداخلي للمؤسسة، ويمكنها من اعتماد محاسبة التسيير، وتُركت في هذا الباب الحرية لمسيري المؤسسات في تنظيم أنظمة محاسبة التسيير تستجيب لطبيعة كل مؤسسة على حدة.

2- حل المشاكل المحاسبية التي تواجه النموذج المحاسبي، بإتباع منهج طلقة بطلقة (Coup par coup) أي يتم معالجة كل مشكلة تظهر على حدة، مع غياب أي مرجع تستند إليه أو حتى إطار يتم من خلاله التفكير في أهداف ومفاهيم المحاسبة، والقوائم التي تنتجها. إذ على العكس من ذلك كان يتم اللجوء في حل بعض المشاكل إلى نموذج التوحيد الفرنسي الذي أصبح يتلقى انتقادات مستمرة من بعض الباحثين والأخصائيين في المحاسبة (أمثال برنار كولاس – Bernard Colasse- وجيلار جيلبار Gelard-Gilbert)، ويحملونه الدور المعرقل لتطوير المحاسبة في الميدان العملي والنظري.

---

[1]- الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، المادة 732 مكرر3 و732 مكرر4.

[2]- القرار المؤرخ في 1999/10/09، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

[3]- مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص56.

3- أعطى الصبغة السياسية للتوحيد المحاسبي من خلال جعل وظيفة إصدار الحلول للمشاكل المحاسبية من اختصاص الإدارة الوصية (وزارة المالية)- بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة- والتي أخذت على عاتقها هذه المهمة لاعتبارين:

الاعتبار الأول

غياب ثقافة محاسبية تسمح لأصحاب المهنة من تبني هذا الاتجاه(التوحيد المحاسبي) والدفاع عنه، حفاظا على عدم هيمنة التشريع في مختلف المجالات وخاصة في المجال الجبائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى التمكن من إنشاء إطار مستقل للمحاسبة، يضمن لهذه الأخيرة استقلاليتها واستقلالية أصحاب المهنة حتى يتمكنوا من المساهمة بكل ما يخدم هذه المهنة.

الاعتبار الثاني

اعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أداة رقابة تسمح للدولة بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات، حتى وإن كانت الدول المتقدمة تعترف بهذه المهمة للمحاسبة إلا أنها كانت تولي اهتماما للمحاسبة باعتبارها أداة للتسيير واتخاذ القرار.

مما سبق يستنتج أن وظيفة التوحيد المحاسبي في الجزائر ذات خلفية جبائية، والتأكد من التزام المؤسسات بالمعايير التي تصدرها الإدارة الذي يتم عبر إدارة الضرائب (كتحديد معدلات الاهتلاك، وطرق حساب الاهتلاك، وطرق تقييم المخزونات). حتى عملية إعادة تقييم الاستثمارات تم ضبطها من طرف الإدارة (وزارة المالية)، وأوكلت مهمة متابعتها والتأكد من الالتزام بها إلى إدارة الضرائب التي لعبت دورا مهما في التوحيد المحاسبي بهدف ضبط كيفية عرض القوائم المالية (الكشوف المالية) وتقديم المعلومات.

إن إستراتيجية التوحيد المحاسبي المعتمدة في ضبط أو تنظيم العملية المحاسبية من خلال المخطط الوطني للمحاسبة الذي يستجيب لاحتياجات فترة سابقة، أصبح لا يساير وغير ملائم للشروط الاجتماعية والاقتصادية المعاصرة في الجزائر، وبخاصة بعد الإصلاحات التي عرفها الاقتصاد الوطني التي ترمي للتحول نحو اقتصاد السوق (كالتحول من استقلالية المؤسسات إلى اعتماد شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والمؤسسات ذات الشخص الوحيد، وإصدار القانون التجاري الجزائري، والخصخصة، وهذه كلها جاءت بعد اعتماد المخطط الوطني للمحاسبة).

المبحث الثاني: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

يمكن الإشارة إلى أهم العقبات التي واجهت العمل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية عند تطبيقها لمدونة المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)، والناتجة بصفة عامة عن بطء تكيف النظام المحاسبي الجزائري مع التحولات الاقتصادية الداخلية والخارجية، فالمطلب الأول يتناول النقائص من ناحية المحتوى والمطلب الثاني النقائص من ناحية الحسابات في حد ذاتها.

المطلب الأول: النقائص من ناحية المحتوى

تتعلق هذه الناحية بجوهر بعض العمليات التي يُرى من خلالها بعض الثغرات التي سعت الإدارة إلى معالجة جزء منها بكيفية تخدم مصلحة الضرائب أكثر منها مصلحة المؤسسة.

أولا- الأموال الخاصة

الأموال الخاصة المدرجة في الميزانية الختامية تم التأثير المباشر على مبلغها من خلال عملية إعادة تقييم الاستمارات، وموؤنة الأعباء والخسائر، وهذا ما يتم التطرق إليه بشيء من التفصيل.

1 – إعادة تقييم الاستثمارات

جاء في الأحكام الخاصة بالقرار(المؤرخ في 1975/06/23) المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، بأنه "عندما تشرع مؤسسة في إعادة تقييم استثماراتها تسجل زيادة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم في الحساب 15 'فرق إعادة التقييم' الذي يفتح لهذا الغرض في انتظار تخصيص هذه الزيادة بصفة نهائية". وتم الترخيص[1] للمؤسسات والهيئات التي يسري عليها القانون التجاري بإعادة تقييم تثبيتاتها المادية (أصولها الثابتة المادية) القابلة للاهتلاك والواردة في ميزانيتها الختامية اعتبارا من 1987/12/31.

كما أُلزمت[2] المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري وغيرها من الهيئات العمومية، منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري، أن تعيد تقييم أصولها الثابتة المادية

---

[1]- القانون رقم 88-30 المؤرخ في19 جوان1988، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة، 1988، المادة الثالثة عشرة.

[2]– المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27، الذي يحدد شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية القابلة للاهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، المادتين الثانية والثالثة.

القابلة للاهتلاك سواء أهتكت أو لم تهتلك، والتي من شأنها أن تبقى صالحة خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداءً من تاريخ إعادة التقييم، ووفقا لجدول معاملات محدد في المرسوم التنفيذي.

إن عملية إعادة التقييم الإجبارية تتم حسب القواعد المحاسبية المعمول بها، حيث خصص لها- حساب رقم 15 — فرق إعادة التقييم ويسجل في هذا الحساب صافي القيمة المحاسبية الجديدة الناتجة عن الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها ومخصصات الاهتلاكات المعاد تقييمها، لكن عملية التقييم هذه وبالمعاملات المحددة غير مرنة ولا تقدم للمؤسسة القيمة الحقيقية للأصول المعاد تقييمها، وعملية التقييم هذه مرت بثلاث مرحل.

1-1 مرحلة إعادة التقييم الأولى

في هذه المرحلة[1] تم تحديد معاملات موحّدة لإعادة تقييم الأصول الثابتة، و لم تفرق بين التجهيزات والعقارات، وحُددت بداية إعادة التقييم من سنة 1978إلى سنة 1985.بمعاملات أكبر من الواحد، أما من سنة 1986 إلى سنة 1989.بمعامل مساو للواحد.

2-1 مرحلة إعادة التقييم الثانية

من خلال إعادة التقييم في هذه المرحلة [2] حُدّدت معاملات خاصة بالتجهيزات وأخرى بالعقارات، وابتداءً من سنة 1978 إلى سنة 1991 بالنسبة للتجهيزات، سواء التي أعيد تقييمها بالمرحلة الأولى أو التي لم يتم إعادة تقييمها سابقا. أما بالنسبة للعقارات فكانت ابتداءً من سنة 1963 إلى سنة1991 للتي لم تتم عملية إعادة تقييمها الأولى، لكن التي أعيد تقييمها سابقا حُدّدت لها معاملات جديدة من سنة 1978 إلى سنة 1985.

3-1 مرحلة إعادة التقييم الثالثة

حددت هذه المرحلة[3] معاملات جديدة خاصة بالتجهيزات وأخرى بالعقارات، فبالنسبة للتجهيزات المعاد تقييمها سابقا- في مرحلة إعادة التقييم الثانية- التي لم يُعاد تقييمها حُدّدت لها

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 السابق ذكره.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر1993، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية(الأصول الثابتة المادية) القابلة للاهتلاك، و الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم69.

[3] - المرسوم التنفيذي رقم96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر1996، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية(الأصول الثابتة المادية) القابلة للاهتلاك، و الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

معاملات جديدة ابتداءً من سنة 1986 إلى سنة 1995، ونفس العمل بالنسبة للعقارات وابتداءً من سنة 1963 إلى سنة 1995.

2 - مؤونات الخسائر والتكاليف

عرّف المخطط الوطني للمحاسبة المؤونات[1] عامة بأنها " تمثل الأموال المكوَّنة بقصد مواجهة تحقيق حادث محتمل يرتبط بنشاط المؤسسة. فالمؤونات المكوَّنة للخسائر المحتملة تتعلق بالتكاليف المنضوية على عنصر عدم اليقين بالنسبة لمبلغها أو لتحقق حدوثها. أما مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية، تخصص بقصد مواجهة التكاليف التي نظرا لطبيعتها وأهميتها لا يمكن أن تتحملها سنة مالية واحدة، وتكون هذه التكاليف نشأت خلالها".

إن التعريف[2] الذي قدمه المخطط الوطني للمحاسبة لمؤونات الخسائر والتكاليف لا يُمكّن من تكوين المؤونة لأن طبيعتها غير موضحة بدقة،كما أن اعتبار مؤونة الخسائر والتكاليف من الأموال الخاصة يؤدي إلى تضخيم مبلغها.

ثانيا – الاستثمارات

ينص المخطط الوطني للمحاسبة[3] على أن:" تسجل الاستثمارات في المحاسبة بتكلفة الحيازة عليها، وتلك التي أنجزتها المؤسسة بنفسها تقيد بكلفة إنتاجها الحقيقية، أما التي تولد من خلال نشاط المؤسسة بدون ضرورة إلى نفقات خاصة بها تسجل للبيان".

يلاحظ أن المخطط الوطني للمحاسبة لم يتوسع في تحديد أسس تقييم عناصر الاستثمارات، و لم يحدد عناصر تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج الحقيقية بشكل مفصل، وهنا تتضارب أراء المحاسبين حول العناصر التي تدخل في تكلفة الحيازة أو التي لا يمكن اعتبارها من تكلفة الحيازة أو الإنتاج. وبالتالي فإن اختلاف المؤسسات للقطاع الواحد في تفسير مضمون أسس التقييم ومحتواها، تجعل البيانات غير موحدة وغير قابلة للمقارنة وتنعدم إمكانية الرقابة على ذلك.

---

[1] – القرار المؤرخ في23 جوان 1975، المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الفقرتان الخامسة، والسادسة، من الملحق رقم1.

[2] – وزارة التهيئة العمرانية والتعمير والبناء، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] – القرار المؤرخ في23 جوان 1975، المادة رقم18، مرجع سبق ذكره.

ثالثا- الحقوق والديون

الحقوق والديون المسجلين في الميزانية حسب المخطط الوطني للمحاسبة تبين المقابلة والتجانس في الحسابات، لكن قراءة بعض الحسابات لا تتطابق مع مجموعة الحسابات التي تنتمي إليها، سواء في الحقوق أو الديون.

1 – الحقوق

بالرغم من التجانس الموجود في القسمين بالنسبة للأرقام إلا أنه يوجد في قسم الحقوق بعض الحسابات الفرعية، كالمصاريف المحسوبة (المسجلة) سلفا (حساب 468) ونفقات في انتظار التخصيص (حساب469)، التي عند قرائتهما فكأننا بصدد دراسة قسم المصاريف، وأيضا عند قراءة كفالات مدفوعة (حساب 426) أو سندات المساهمة (حساب 421) يصعب ربطهما بالحقوق، وفي نفس الوقت قراءة علاقتهما بالاستثمارات.

2 – الديون

إن مدلولية أرقام بعض الحسابات لا تعطي المعنى الحقيقي للحساب ككفالات مقبوضة (حساب525) أو إيداعات للتسديد (حساب526)، ليست لهما أية علاقة مع الاستثمار، لأن تبويب الحسابات تم على أساس طبيعة العلاقة مع المؤسسة وليس على أساس طبيعة الحساب كما هو معتمد في المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).

رابعا- التكاليف

مجموع المصاريف في الصنف السادس لا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف، بحيث نجد مجموع المصاريف أكبر من مجموع التكاليف الحقيقية، وهذا لكون بعض المصاريف تسجل مرتين خلال السنة مثل:

- المصاريف الإعدادية تسجل في مرحلة أولى حسب طبيعتها في الصنف السادس، وتسجل في حساب مخصصات استثنائية (حساب699) عند الإطفاء السنوي.
- مصاريف السنوات السابقة (حساب696)، تسجل أيضا مرتين، مرة عند دفعها وأخرى عند تحويلها.

خامسا- النواتج

إن استعمال حسابي تحويل تكاليف الإنتاج (حساب75) وتحويل تكاليف الاستغلال (حساب 78) ضمن حسابات النواتج وهي ليست نواتج، إنما حسابات وسيطة خصصها المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) لتصحيح مبلغ التكاليف، وتؤدي في نفس الوقت إلى زيادة المبلغ الإجمالي للنواتج وهذا لا يوفر القراءة السهلة لحسابات الصنف السابع (النواتج).

المطلب الثاني: النقائص من ناحية تفصيل الحسابات

نتيجة عدم التفصيل في الحسابات سمح المخطط الوطني للمحاسبة [1] للمؤسسات أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة، إذا ارتأت ذلك ضروريا. فحرية فتح هذه الحسابات الفرعية دون الرجوع إلى الجهات المسؤولية ينتج عنه – أحيانا- عدم التجانس في الحسابات المفتوحة واختلاف تبويبها من مؤسسة إلى أخرى، مما يؤدي إلى صعوبة عملية المقارنة بين المؤسسات، ومن ناحية تفصيل الحسابات يمكن الإشارة إلى العمليات التالية:

1- عملية التموين

تعتمد عملية التموين في المخطط الوطني للمحاسبة من جهة على تتبع حركات المخزون بالجرد الدائم[2]، غير أنه يمكن الخروج عن هذه القاعدة خلال فترة محددة بالنسبة للمؤسسات التي لا يمكنها ممارسة الجرد الدائم، وذلك عندما يسمح به وزير المالية بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة.كما أن الجرد المادي لعناصر المخزون يتم مرة واحدة على الأقل في السنة المالية وذلك عند إقفال هذه الأخيرة، إلا أنه مع التحفظ بأن عناصر المخزون قد أُحصيت مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية، فإن المؤسسات يمكنها القيام بعمليات جرد متتالية أثناء السنة المالية، حيث تجد المؤسسات صعوبة في استخدام طريقة الجرد الدائم، لأنها تتطلب إمكانيات خاصة،كما أن معظم المؤسسات في الجزائر لا تطبق نظام المحاسبة التحليلية وبالتالي تلجأ إلى أسلوب الجرد المتناوب.

ومن جهة ثانية عند إقفال كل سنة مالية تقيم المخزونات[3] بالكلفة الحقيقية للشراء والإنتاج غير المتضمنة للرسوم التي لا تبقى على حساب المؤسسة ،كما نجد أن تكلفة الشراء التي حددها المخطط

---

[1] – القرار المؤرخ في 23يونيو1975، المادة الخامسة، مرجع سبق ذكره.

[2] – نفس القرار أعلاه ، المادتين التاسعة عشرة(19)، والعشرون(20).

[3] – ، نفس القرار أعلاه، المواد رقم 21 و22 و 23.

الوطني للمحاسبة لا تتضمن إلا مصاريف التموين المباشرة (سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل، والرسوم الجمركية وبصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة). بينما يتطلب تحميل الأعباء غير المباشرة مسك نظام المحاسبة التحليلية، و لم يحدد طبيعة المصاريف المدفوعة للغير من أجل عملية التموين.

2- عملية التصنيع

حساب تكلفة الإنتاج الحقيقية لمختلف المنتجات التي تشمل كلفة شراء المواد الداخلة في الصنع، مضافا إليها التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي خصصت من أجل تصنيعها، يتطلب مسك المحاسبة التحليلية، وبدون مسكها لا يمكن تحقيق بعض الأهداف[1] - كحساب الكلف وأسعار الكلفة،وإعداد ومراقبة الميزانيات- التي وضعها المخطط الوطني للمحاسبة.

3- تسيير الديون

المخطط الوطني للمحاسبة لم يفرق بين الديون الداخلية (المحلية) والديون الخارجية، وهذا التمييز هام جدا من وجهة نظر الاقتصاد الجزئي، من أجل معرفة درجة الاستقلالية المالية للمؤسسة، ومن وجهة نظر الاقتصاد الكلي لمعرفة مدى تبعية الدولة للخارج اقتصاديا، والاحتياطات الواجب أخذها لمعالجة مشكل الديون الخارجية على مستوى كل مؤسسة ومواجهة تقلبات أسعار الصرف.

المبحث الثالث: القوائم المالية في المخطط الوطني للمحاسبة

تتكون الوثائق المطلوبة بشكل إلزامي من المؤسسات في نهاية كل سنة مالية من سبع عشرة (17) وثيقة[2] (الميزانية السنوية، حسابات النتائج، حركات الأموال، الاستثمارات، الاهتلاكات، المؤونات، الحسابات المدينة، الأموال الخاصة، الديون، المخزونات، استهلاك البضائع و المواد واللوازم، مصاريف التسيير، البيوع وأداء الخدمات، المنتجات الأخرى، نتائج التنازلات عن الاستثمارات، الالتزامات، ومعلومات متنوعة) تقدّم ضمن الشروط القانونية والتنظيمية إلى الهيئات المستفيدة منها، ولعل كثرة الوثائق أو الملخصات لم تمنع من ظهور النقائص في القوائم المالية التي تعرضها المؤسسات وفقا للمخطط

[1] -- القرار المؤرخ في 23يونيو1975، المادة السادسة(6)، مرجع سبق ذكره.

[2] - نفس القرار أعلاه، المادة 25، والملحق رقم 2 منه.

الوطني للمحاسبة، وهذا ما سيتم التطرق إليه ضمن المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيركز فيه على مقارنة بيانات المخطط الوطني للمحاسبة مع معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: نقائص القوائم المالية

يمكن الإشارة إلى هذه النقائص المرتبطة بالقوائم المالية من خلال العناصر التالية:

- إهمال التصنيف الوظيفي للمصاريف واعتماد تصنيفها حسب الطبيعة.

– لم يجبر المخطط الوطني للمحاسبة المؤسسات بمسك دفتر الأستاذ (الدفتر الكبير)، رغم أهميته في التعرف على الحسابات المقفلة التي لا تظهر في ميزان المراجعة بعد الجرد، كحساب 38 " المشتريات"، وإنما ترك[1] للمؤسسات مسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطرق الملائمة شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحل محلها مركزة دوريا في يومية عامة من ناحية، ومن ناحية أخرى تتضمن الطرق المتبعة ميزة الصدق في تسجيل القيود المحاسبية.

- لا يمكن اعتماد بيانات المخطط الوطني للمحاسبة لإعداد جدول موازنة المقبوضات والمدفوعات الخاصة بالمؤسسات، غير المنضوية ضمن المؤسسات المحددة في المادة الأولى من الأمر رقم 75-35(المؤرخ في29 /1975/04 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة)، بالرغم من أهمية نشاطها، لأنها غير ملزمة باستعمال المخطط الوطني للمحاسبة وبالتالي تلجأ إلى المحاسبة العمومية.

– عدم وجود معايير واضحة يرجع إليها المكلف بالعمل المحاسبي في المؤسسة عند الحاجة، ما عدا إشارات مقتضبة وغير كافية مثل ما جاء في المادة الرابعة عشرة– 14– من القرار المؤرخ في23يونيو1975 " تمسك الدفاتر بكل عناية وبدون أي تحريف، وفي حالة تصحيح القيد الأولي، يجب أن تبقى كتابة هذا القيد الأولي مقرؤة".

المطلب الثاني: مقارنة بيانات المخطط الوطني للمحاسبة بمعايير المحاسبة الدولية

خلال مقارنة[2] بيانات المخطط الوطني للمحاسبة مع معايير المحاسبة الدولية، تظهر ضرورة إخضاع المخطط الوطني للمحاسبة للتغيير والمراجعة، لمواكبة مستوى أعمال الجمعيات

[1] – القرار المؤرخ في 23يونيو1975، المادة الثالثة عشرة(13)، مرجع سبق ذكره.

[2] – عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية– دراسة مقارنة – مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد الخامس2005، ص64.

والمنظمات المحاسبية الدولية، وخاصة مجلس معايير المحاسبة الدولية- علما أن ظهور المخطط الوطني للمحاسبة واعتماده بشكل رسمي كان متزامنا نسبيا مع تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية- حيث تم تقسيم المعايير الدولية إلى ثلاثة أقسام: القسم الأول للمعايير الخاصة بالميزانية، والقسم الثاني لمعايير جدول حسابات النتائج، والقسم الثالث لمعايير تنظيم العمل المحاسبي.

1- القسم الأول

تتعلق المقارنة في هذا القسم بالمعايير المرتبطة بقائمة المركز المالي (الميزانية)، ومن خلال اثني عشرة معيارا (IAS36, IAS26, IAS25, IAS20, IAS19, IAS16, IAS13, IAS10, IAS9, IAS2 IAS40, IAS38,)[1]، نجد أن سبعة معايير فقط موجودة في المخطط الوطني للمحاسبة أي نسبة تقدر بحوالي 58%، وذلك يعني أن خمسة معايير (وهي IAS13 الذي استبدل بالمعيار IAS1 وIAS19 وIAS20 وIAS26 وIAS40) من مجموع اثني عشرة معيارا غير متاحة في الممارسة المحاسبية بالجزائر، وتشكل حوالي نسبة 42% وهي غير منسجمة مع الواقع الجزائري الذي أُعد له المخطط الوطني للمحاسبة.

2- القسم الثاني

يتعلق القسم الثاني من المقارنة بالمعايير المرتبطة بجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة)، ومن خلال تسعة معايير (IAS4, IAS8, IAS11, IAS12, IAS17, IAS18, IAS23, IAS37, IAS33,) ، نجد أن كل المعايير موجودة في المخطط الوطني للمحاسبة، أي بنسبة تقدر بحوالي 89%، باستثناء المعيار رقم 33 (IAS 33) الذي يتعلق بالإفصاح عن حصة السهم من الأرباح.

3- القسم الثالث

تتعلق المقارنة في هذا القسم بالمعايير العامة المنظمة للعمل المحاسبي، وعددها عشرون معيارا (IAS1, IAS3, IAS5, IAS6, IAS7, IAS14, IAS15, IAS21, IAS22, IAS24, IAS27, IAS28, IAS29, IAS30, IAS31, IAS32, IAS34, IAS35, IAS39, IAS41)[2]، نجد أن أربعة معايير موجودة في المخطط الوطني للمحاسبة فقط، وهي(IAS5, IAS6, IAS15, IAS32) أي ما يعادل نسبة 20% فقط، هذا يعكس العجز الكبير الذي تعانيه مهنة المحاسبة في الجزائر. ليس هذا فحسب وإنما هناك بون شاسع بين المعايير الموضوعة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تأتي مفصلة ومتجددة

[1]- لمعرفة مضامين هذه المعايير يرجع إلى الملحق رقم (1).

[2]- يرجع إلى الملحق رقم (1).

على العكس من مثيلتها في المخطط الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى ذلك فإن نوعية المعايير في النظامين ليست واحدة، حيث تخضع معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بمجال معين لإعادة النظر فيها لأكثر من مرة، طالما أن المعايير التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، التي تؤدي بالشركات الناجحة ذات الكفاءات والمهارات العالية أن تستقطب اهتمام المستثمرين (المدخرين) ورجال الأعمال أينما كانوا، خاصة في زمن يتميز بالتطور الهائل في مجال الإعلام والمعلوماتية.

وعليه يمكن إدراج ما يستخلص من هذه المقارنة ولأقسامها الثلاثة (الميزانية، و جدول حسابات النتائج، وتنظيم العمل المحاسبي) في الجدولين رقم (3-1) الذي يُظهر نتائج المقارنة بعدد المعايير والنسب بين معايير المحاسبة الدولية وبيانات المخطط الوطني للمحاسبة، والجدول رقم(3-2) الذي يُظهر معايير المحاسبة الدولية حسب أرقامها المنسوبة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية (..IAS).

الجدول رقم(3-1): جدول مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع المخطط الوطني للمحاسبة

معايير المحاسبة الدولية (IAS)		**المعايير الموجودة في المخطط الوطني للمحاسبة** (PCN) ونسبتها		**المعايير غير الموجودة في المخطط الوطني للمحاسبة** (PCN) ونسبتها	
البيـــــــــــان	عدد المعايير	عدد المعايير	النسبة المئوية	عدد المعايير	النسبة المئوية
معايير مرتبطة بالميزانية	12	7	% 58.33	5	% 41.67
معايير مرتبطة بجدول حسابات النتائج	9	8	% 88.88	1	% 11.12
معايير مرتبطة بتنظيم العمل المحاسبي	20	4	% 20	16	% 80
مجـــــــــموع	41	19	% 46.34	22	% 53.66

المصدر: عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية - دراسة مقارنة – مرجع سبق ذكره (بتصرف).

الجدول رقم (3-2): عرض معايير المحاسبة الدولية المتاحة وغير المتاحة في المخطط الوطني للمحاسبة

البيان	المعايير المتاحة في المخطط الوطني للمحاسبة	المعايير غير المتاحة في المخطط الوطني للمحاسبة
الميزانية	IAS16, IAS10, IAS9, IAS2 IAS38, IAS36, IAS25	IAS 40, IAS26, IAS 20, IAS 19, IAS 1
جدول حسابات النتائج	IAS12,IAS11,IAS8, IAS4 IAS37,IAS23, IAS18 ,IAS17	IAS 33
تنظيم العمل المحاسبي	IAS32, IAS15, IAS6, IAS5	IAS22, IAS21,IAS14 , IAS7, IAS3, IAS1 IAS30, IAS29, IAS28, IAS27, IAS24, IAS41,IAS39,IAS35, IAS34, IAS31,

المصدر: عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية – دراسة مقارنة – مرجع سبق ذكره(بتصرف).

من الجدولين السابقين(3-1) و(3-2) يتبين العجز الكبير في المخطط الوطني للمحاسبة الذي يمثل اثنين وعشرين معيارا (22) أي حوالي نسبة 54 % من معايير المحاسبة الدولية غير متضمنة في المخطط الوطني للمحاسبة، مما يجعل المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، يفتقرون إلى مجموعة كبيرة من معايير المحاسبة المالية التي تساعدهم في تأدية مهامهم. ومن الواضح أن المحاسبين المهنيين المعتمدين في الجزائر كغيرهم في الدول الأخرى مطالبون بإبداء رأيهم حول عدالة القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مجموعة كاملة من المعايير التي يستندون إليها. ولقد أدى ذلك إلى اجتهادات متعددة، تؤدي في بعض الأحيان إلى معالجة قضايا محاسبية متماثلة بطرق مختلفة.

يضاف إلى هذا العجز في المعايير عجز هيئة مهنة المحاسبة في الجزائر التي تراهن عليها المؤسسات الاقتصادية، فهي عديمة النشاط، وتفتقر إلى المقومات التي تتميز بها نظيراتها في الدول الأخرى التي تتطلع إلى التنمية والتطور. فإصدار معايير للمحاسبة المالية يعتبر من أهم وسائل تطوير المهنة حتى تواكب التطور الكبير في مجال الأعمال الهادفة للربح، وكذلك من أهم أدوات التطبيق العملي.

عند بناء المعايير المحاسبية يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة، وأن تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وما قد يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة، اقتصادية كانت أو سياسية، أو اجتماعية، أو قانونية، وفي حالة غياب المعايير المحاسبية أو ضعفها تترتب المشاكل التالية[1]:

1- غياب معايير المحاسبة المالية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للوحدات الاقتصادية، مما ينتج عنه صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذه الوحدات، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال قد يجد مستخدم البيانات المالية صعوبة أحيانا في المقارنة بين وحدات مختلفة ينوي استثمار أمواله فيها، اعتمادا على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية، نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات أو أحداث أو ظروف مماثلة، مما يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار الاستثمار.

2- غياب معايير المحاسبة يؤدي أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين. ويترتب عن ذلك أن القوائم المالية للمؤسسة قد لا تُظهر مركزها المالي ونتائج أعمالها بطريقة ملائمة ومناسبة.

3- قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للوحدة بطريقة مقتضبة ومعقدة، حتى وإن صلحت المعالجة المحاسبية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة، وكلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة. ولاشك أن هذه الحالات توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل قطاع كبير من المستفيدين وزيادة احتمال الخطأ فيها، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

المبحث الرابع: ملامح النظام المحاسبي المالي الجديد

في هذا المبحث يتم التركيز على ملامح النظام المحاسبي المالي الجديد[2]، الذي سيصبح ساري المفعول على المؤسسات المعنية بإمساك الدفاتر المحاسبية ابتداءً من سنة 2009[3]، فنتناول في المطلب الأول التطورات الأساسية التي أبرزها النظام الجديد مقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة، أما المطلب الثاني

---

[1] - عقاري مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2] - Système comptable projet 6 B -juillet 2004.

[3] - قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة الإحدى والأربعون(41).

فنركز فيه على الفرو قات بين النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية(IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير المالية الدولية (IFRS).

المطلب الأول: التطورات الأساسية للنظام الجديد مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة 1975

إن بداية العمل الفعلي لتغيير المخطط الوطني للمحاسبة جاء مع صدور المرسوم التنفيذي رقم96-318 المؤرخ في 25/09/ 1996[1] الذي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة جهازا استشاريا ذا طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، ويتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي. وعند تنصيب المجلس الوطني للمحاسبة من قبل وزير المالية حدد له هدفين[2]:

- مباشرة المجلس مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة مع الأخذ بالحسبان التغيرات السياسية، والإيديولوجية والاقتصادية المسجلة منذ 1988.
- متابعة أعمال التوحيد المحاسبي في إعداد المخططات المحاسبية القطاعية، والمساهمة برأيه في الأسئلة المطروحة من قبل الأعوان الاقتصاديين.

لعل قرار إعادة تغيير المخطط الوطني للمحاسبة وإعداد نظام محاسبي مالي جديد ينسجم مع المعايير المالية الدولية (IFRS)، ويحتفظ في نفس الوقت بالمميزات الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة (وهي وجود مدونة للحسابات[3]، وعرض نماذج للجداول- الكشوف- المالية، وتحديد قواعد و سير الحسابات)، يتماشى مع التطورات التي عرفتها المحاسبة بشقيها النظري والتطبيقي، والمؤسسة في حد ذاتها. يضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إجراءات وتدابير تنظيمية جديدة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ومن شأنه كذلك تمكين المستثمرين الأجانب بصفة خاصة، من بناء تصورات واضحة حول قيمة الأسهم في أية مؤسسة جزائرية يراد بيعها في البورصة، لأن التنظيم المعمول به في الوقت الراهن (PCN)، يُقدّم معطيات وفق نظام قديم غير معترف به في البورصات العالمية.

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، المادتين: الثانية، والثالثة.

[2]- Benyekhlef. H, Normalisation et Investissement, conférence a EL Aurassi, Alger, 2004.

[3]- يُرجع إلى الملحق رقم 3.

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد (في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007) مقسما إلى ستة فصول:

الفصل الأول يتعلق بالتعاريف ومجال التطبيق، من المادة الثانية إلى المادة الخامسة.

الفصل الثاني تناول الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، من المادة السادسة إلى المادة التاسعة.

الفصل الثالث يتعلق بتنظيم المحاسبة، من المادة العاشرة إلى المادة الرابعة والعشرين.

الفصل الرابع الكشوف المالية، من المادة الخامسة والعشرين إلى المادة الثلاثين.

الفصل الخامس تجميع الحسابات ودمجها، من المادة الإحدى والثلاثين إلى المادة السادسة والثلاثين.

الفصل السادس تغيُّر التقديرات والطرق المحاسبية، من المادة السابعة والثلاثين إلى المادة الأربعين.

كما بينت المادة السادسة من نفس القانون أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، لا سيما[1]:

محاسبة التعهد (Comptabilité d'engagement).

استمرارية الاستغلال (Continuité d'exploitation).

قابلية الفهم (Intelligibilité).

الدلالة (Pertinence).

المصداقية (Fiabilité).

القابلية للمقارنة (Comparabilité).

التكلفة التاريخية (Coût historique).

تفوق الحقيقة الاقتصادية على الظاهر القانوني (Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique).

يمكن إيجاز التطورات الأساسية للنظام المحاسبي المالي الجديد في ما يلي:

- تكريس استعمال مصطلح المحاسبة المالية[2] بدل المحاسبة العامة المستخدم في النظام القديم.
- يمكّن الكيانات (المؤسسات التي تمسك السجلات المحاسبية) الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد

---

[1]- قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، المادة السادسة، مرجع سبق ذكره.

[2]- المادة الأولى من القانون أعلاه.

مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة [1] لضبط يومي للإيرادات والنفقات وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

– إلزام التعاونيات بمسك محاسبة مالية[2].

– تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكمّلة عن الميزانية وحساب النتائج[3].

– تُعد الكشوف المالية في أجل أقصاه أربعة(4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية[4].

– توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة[5].

–الاستعانة بالقيمة العادلة من أجل تقييم بعض الأدوات المالية (القيمة المكتسبة نتيجة التبادل أو البيع).

– تكاليف الأصول الثابتة (استبعاد أعباء التأسيس والبحوث والتطوير وتحويلها إلى حسابات التكاليف).

– إلزام المؤسسات بمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتراً يوميا ودفتراً كبيراً(دفتر الأستاذ) ودفتر جرد[6].

– الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة خلال السنة المالية، ولا تعكس الوضعية المالية المحتملة مستقبلا، فمن المنطقي أن لا تُكوّن مؤونات لتكاليف منتظرة مستقبلا ويجب الاعترا ف بالمؤونة فقط في الحالات التالية[7] :

1– عندما يكون على المؤسسة التزام حالي – قانوني أو بناء – نتيجة لحدث سا بق(الالتزام القانوني هو التزام ناتج عن: عقد (من خلال أحكامه الصريحة أو الضمنية) أو تشريع، أو تطبيق آخر للقانون.أما الالتزام البناء هو التزام ناتج عن أعمال المؤسسة حيث: بينت المؤسسة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة أو بيان حالي محدد

[1] – القانون رقم07-11، المادة الخامسة(5)، والمادة الثانية والعشرون(20)، مرجع سبق ذكره.

[2] – نفس المرجع أعلاه، المادة الرابعة(4).

[3] – نفس المرجع أعلاه، المادة الخامسة والعشرون(25).

[4] – نفس المرجع أعلاه، المادة السابعة والعشرون(27).

[5] – نفس المرجع أعلاه، المادة التاسعة والعشرون(29).

[6] – نفس المرجع أعلاه، المادة العشرون(20).

[7] – الفقرة الثانية من المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 (IAS 37).

بشكل كافي، ونتيجة لذلك خلقت المؤسسة توقعا صحيحا من جانب الأطراف الأخرى أنها ستقوم بأداء هذه المسؤوليات[1].

2- عندما يكون من المحتمل (أي أكثر احتمالا من عدمه) أن تدفقا صادرا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون متطلبا لتسوية الالتزام.

3- إذا كان من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزامات، ويشير المعيار إلى أنه فقط في حالات نادرة جداً لا يكون ممكناً إجراء تقدير موثوق به.

- استبعاد تحويلات التكاليف التي لا تعتبر نواتج.
- إثبات خسائر القيمة لعدة حسابات كحسابات الزبائن، وحسابات المجمع والشركاء.
- تحديد القيمة القابلة للاهتلاك بعد استبعاد القيمة المتبقية(أو التخريدية و هي صافي المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه لموجود في نهاية عمره النافع بعد خصم التكاليف المتوقعة للتخلص منه) في نهاية المدة ، هذا بالنسبة للموجودات المادية وغير المادية، ومدة الإطفاء لا تزيد عن عشرين(20) سنة بالنسبة للموجودات غير المادية[2]. أما طريقة الاهتلاك أو الإطفاء ومدتهما فتخضعان لإعادة النظر على الأقل مرة في نهاية كل سنة[3]، والعوامل الاقتصادية هي أساس تحديد مدة الاهتلاك وطريقة حسابه.
- ضرائب مؤجلة على الأصول يمكن تحصيلها في الدورات المستقبلية، أو ضرائب مؤجلة على الخصوم يمكن تسديدها في الدورات المستقبلية.
- زيادة القيمة أو نقصها على مبيعات الأصول غير المتداولة.

المطلب الثاني: تميز النظام المحاسبي المالي الجديد عن المعايير المالية الدولية

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يحاول التناسق [4] مع المعايير المالية الدولية (IFRS) بشكل كامل، لكن هناك بعض القواعد التي يأخذ بها المشروع الجديد ويقترحها في الميادين التالية:

---

[1] - الفقرة العاشرة من المعيار37 -IAS37.

[2] - الفقرة التاسعة والسبعون من معيار المحاسبة الدولية رقم38 (IAS 38).

[3] - الفقرة الرابعة والتسعون من نفس المعيار أعلاه.

[4] - للمزيد أرجع إلى:

- Système comptable projet 6 B -juillet 2006 .
- Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère, école supérieur de commerce d'alger, 2006/2007, p 121.

- تنظيم ومسك الدفاتر المحاسبية، ومدونة الحسابات وقواعد سير هذه الحسابات، وهذه العناصر غير معالجة من طرف المعايير المالية الدولية(IFRS).

- الحالات المالية للمؤسسات الصغيرة جدا مدرجة ضمن المشروع الجديد بمحاسبة مالية مبسطة [1]، لكن المعايير المالية الدولية (IFRS) لا تتناول أي إجراء متعلق بهذه المؤسسات وهي في إطار إعداد مشروع لذلك مستقبلا.

- المشروع الجديد لا يتناول الميدان الخاص بالبنوك والتأمينات، بعكس المعايير الدولية.

التحديات والآثار المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

ما من عمل جديد يسعى إلى تغيير واقع متجذر إلا ويصادف تحديات وتترتب عنه نتائج، فمعايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير المالية الدولية(IFRS) التي تتبناها الجزائر في النظام المحاسبي المالي تهدف إلى:

- توفير وتسهيل المقارنة بين الحسابات يمكن من السير الحسن للسوق.
- حماية المستثمرين والمحافظة على الثقة لدى الأسواق المالية.
- تدعيم المنافسة بالنسبة للأسواق المالية، والتسجيل في بورصات أخرى غير البورصة الوطنية.
- توفير انسجام أكبر في القوائم المالية والسماح بإجراء مراقبة فعالة لالتزامات الشركات فيما يخص المعلومة المالية.
- التركيز على تحليل الأداء والمسائل الإستراتيجية.

من هذه الأهداف يمكن استخلاص التحديات والنتائج المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

ترتبط التحديات أساسا بمحورين رئيسيين: نظام المعلومات وإيصال المعلومة المالية. إن نظام المعلومات في المؤسسة الجزائرية يجب أن يُغيّر جذريا أو يُكيّف مع المعطيات الجديدة، حتى يصبح فعالا، ولتحقيق ذلك يستلزم ما يلي[2]:

- مراجعة تنظيم إنتاج المعلومة المالية، وتقريبها من عناصر التسيير والتقارير الداخلية للقوائم المالية التقليدية.

---

[1]- القانون رقم07-11، المادة الخامسة(5)، والمادة الثانية والعشرون(20)، مرجع سبق ذكره.

[2] -Samir Merouani, op.cit,2006/2007, pp: 122.

- إعادة تقييم وظيفة المحاسبة.
- تغيير برمجيات المحاسبة.
- إعادة النظر في إيصال المعلومة المالية حسب المتطلبات الجديدة المقدمة من قبل معايير المعلومة المالية الدولية(IFRS) وذلك من خلال:
- القوائم المالية الشاملة.
- المعلومة القطاعية أي معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المؤسسة في مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في ما يلي[1]:
  - فهم أفضل للأداء السابق للمؤسسة.
  - تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المؤسسة.
  - تكوين أحكام حول المؤسسة ككل مدعمة بشكل أفضل بالمعلومات.
- الملاحق التفصيلية.
- تحسين إعداد آجال وإيصال المعلومة المالية.
- تكييف نظم التسيير وتنظيم إدارة المؤسسة.
- بعض المعايير والمفاهيم الواردة يصعب تطبيقها في غياب سوق فعلي كالقيمة العادلة.

2- الآثار المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

يمكن الإشارة إلى أهم النتائج المتوقع حدوثها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في ما يلي[2]:

- يعطي النظام الجديد حلولا تقنية في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تطرق إليها المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)، والتي لم يتم التطرق إليها.
- يوفر ثقة وشفافية أكثر في الحسابات وإيصال المعلومة المالية، مما يزيد في مصداقية المؤسسات.
- يعطي فرص أحسن للمقارنة بين القوائم المالية ، وذلك في عاملي الزمان والمكان(عرض الفترة الماضية والحالية للمؤسسة).

[1]- معيار المحاسبة الدولية رقم 14 (IAS 14).

[2] - Samir Merouani, Op.cit,2006/2007, pp: 121-122.

- يشجع الاستثمار لأنه يوفر سهولة أكثر لتحليل الحسابات من طرف المحللين والمستثمرين.
- يمكن المؤسسات من تحسين تنظيمها الداخلي ونوعية التواصل مع أطراف المعلومة المالية.
- يشجع ظهور سوق مالية توفر سهولة التحرك لرؤوس الأموال.
- يحسن من محفظة ودائع البنوك الناتج عن شفافية الوضعية المالية للمؤسسات.
- وضوح أسس إعداد الحسابات يسهل مراقبتها.
- يعزز ثقة المتعاملين في المؤسسات الاقتصادية، ويُكسبها المصداقية من خلال اعتمادها المعايير الدولية التي تعتبر كقاعدة آمان للمعلومة المالية.
- إيجاد ساحة واسعة لتكوين المحترفين لمهنة المحاسبة سواء على مستوى المكاتب الخاصة أو في المؤسسات.

خاتمة الفصل

منذ أن عرف الاقتصاد العالمي التطور في مختلف المجالات والتوسع في حركة رؤوس الأموال، سعت معظم الدول إلى تغيير أو تكييف تشريعاتها وتنظيماتها، لتوفير أطر تضبط وتنظم مختلف العمليات التي تقوم بها، استجابة لمتطلبات إقليمية وأخرى دولية (كالشراكة مع الاتحاد الأوربي و الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية). ليس هذا فحسب بل أصبحت تُعرض تنظيمات نموذجية تفي باحتياجات المستثمرين والدائنين بصفة خاصة وتحميهما.

إن المحاسبة بشقيها النظري والتطبيقي تُوجت بهيئات إقليمية ودولية تسعى من خلال نقاشها الواسع إلى تنسيق محاسبي دولي، هدفه البارز حماية مصالح الأطراف التي تتعامل مع المؤسسات الاقتصادية. لتحقيق هذه الحماية أعدت هذه الهيئات معايير محاسبية دولية (IAS) ومعايير مالية دولية (IFRS)، بغية إيجاد لغة موحدة لمختلف القوائم المالية ومختلف المؤسسات.

لا شك أن نجاح التوحيد المحاسبي في الجزائر يتوقف على إصلاح جذري وعميق للنظام المحاسبي، من أجل تجاوز كل النقائص التي كان يحملها المخطط الوطني للمحاسبة، ثم الاستفادة من تجارب الدول الأخرى وبالأخص التي تتقارب اقتصادياتها مع اقتصاد الجزائر. لكن هذا كله لا يتم بشكل سليم إذا لم يؤخذ بعين الاعتبار تكوين العنصر البشري الذي يتولى الإشراف على تجسيد عملية الإصلاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة

العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين شهدت اهتماما ملحوظا من جانب المنظمات الإقليمية والدولية، المهيمنة على شؤون المحاسبة لتوفير إطار نظري عام يستند إليه في التوصل إلى معايير محاسبية واجبة التطبيق في الممارسة المحاسبية، ولعل من أبرز المحاولات لوضع إطار عام للمعرفة المحاسبية تلك التي أصدرتها الهيئات المحاسبية في كل من المملكة المتحدة (إنجلترا) والولايات المتحدة الأمريكية ثم الإتحاد الأوربي.

يلاحظ أن هذه المحاولات لم تستهدف وضع سياسات محاسبية أو مبادئ محاسبية تفصيلية واجبة التطبيق من قبل الممارسين، وإنما تقدم توصيفا عاما وتحديدا للمفاهيم العامة التي تُؤسَس عليها المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق في الممارسة المحاسبية الحالية وتقييم المعايير المعمول بها، ثم جاء الاهتمام بالتنسيق المحاسبي الدولي للتقريب بين المعايير المحاسبية وزيادة الانسجام والتوافق بين الممارسات المحاسبية المختلفة بين الدول.

هذه التطورات التي شهدتها المحاسبة تبلورت في معايير محاسبة دولية (IAS) ومعايير مالية دولية (IFRS)، فأوجدت صيغ وكيفيات تعرض بها النتائج المالية للمؤسسة الاقتصادية ووضعها المالي، يراعى فيهما المحافظة على مصالح مختلف المستخدمين للمعلومة المالية. كما جُسدت هذه الصيغ في القوائم المالية التالية: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حساب النتائج.

أما بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية فالمخطط الوطني للمحاسبة(PCN) يعتبر أول خطوة في مجال تنظيم وضبط وتوحيد العمل المحاسبي، وجاء ليحل محل النظام المحاسبي العام الفرنسي(PCG). بالرغم من أوجه القصور في المخطط الوطني للمحاسبة، فإنه اتجه إلى مسايرة التوجهات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية التي كانت الجزائر تسعى لتحقيقها من خلال مخططاتها التنموية. لكن التغيرات الداخلية والخارجية شكلت ضغوطات تطلبت ضرورة إخضاع المخطط الوطني للمحاسبة للمراجعة والإصلاح، لمواكبة مستوى أعمال المنظمات المحاسبية الدولية وخاصة مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، فجاء النظام المحاسبي المالي الجديد ليطور نظام المحاسبة في الجزائر بالاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية (IAS) و(IFRS) مما يوفر للمؤسسة الاقتصادية المعايير الواضحة التي تسمح بإعطاء معلومات مالية متجانسة تستجيب إلى متطلبات الدولة ومؤسساتها ومختلف الأطراف المستعملة لها.

جاءت إشكالية البحث في صيغة السؤال التالي: ما هي الانعكاسات التي تطرأ على مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعد تطبيق التوحيد المحاسبي ؟ متطرقة إلى الإطار النظري للتوحيد المحاسبي، والخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تفصح عنها القوائم المالية، ثم مدى حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لنظام محاسبي مالي جديد يُستند إليه في العمل المحاسبي.

النتائـــــــج

من خلال هذا البحث تم استخلاص النتائج التالية:

1- الاختلاف وتعدد نظريات المحاسبية والتباين بين بعض المبادئ يوضح مدى الاهتمام المتزايد بالمحاسبة محليا ودوليا واستمرار التطور الذي مازالت تتطلبه المعرفة المحاسبية.

2- المؤسسات التي تريد ممارسة العمل خارج حدودها الوطنية عليها أن تستجيب لمتطلبات ذلك، بإعداد قوائمها المالية تبعا لما هو محدد ضمن معايير المحاسبة الدولية.

3- القوائم المالية هي المرآة التي تعكس نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ومن خلال هذه القوائم يستطيع أي طرف مهتم بالمؤسسة أن يتعرف عليها دون أن ينتقل إليها.

4- القوائم المالية لا يوجد لها شكل موحد ومفصل تلتزم به جميع المؤسسات، بل المعتمد بشكل أساسي هو العمل على توحيد المبادئ والقواعد التي تتبعها المؤسسات عند إعدادها لهذه القوائم.

5- القوائم المالية مترابطة فيما بينها، فالتغييرات في الأصول والخصوم التي نشاهدها في الميزانية تظهر أيضا في عنصري الإيرادات والمصروفات المدرجين في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)، واللذين تنتج عنهما الأرباح أو الخسائر التي تحققها المؤسسة. ولكن التدفقات النقدية توفر مزيدا من المعلومات عن الأصول النقدية المدرجة في الميزانية وتكون على علاقة وثيقة بها.

6- حركة رؤوس الأموال والاستثمارات عبر مختلف البلدان، تعتبر السبب الرئيسي في الضغوطات الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية، حيث علق مفوض هيئة الأوراق المالية والصرف الأمريكية إيزاك هنت على ذلك قائلا: " لا أستطيع أن أفكر بهدية للجمهور المستثمر أقل من وضع مجموعة معايير محاسبة عالمية".

7- التغيرات الجذرية في معايير المحاسبة الدولية وإعادة النظر فيها باستمرار، وتحول اللجنة إلى مجلس جاءت كلها نتيجة جهود قامت بها الهيئات الدولية المعنية بحماية المستثمرين (كالمنظمة العالمية للبورصات).

8- علاقات الدول مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تتم إلا من خلال المجالس المحاسبية الوطنية.

9- أهم مشاكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية تتضمن عدم ملاءمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية، وإصدار نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة، بالإضافة إلى مشكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية.

10- إتجاه العديد من الدول إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وبدرجات مختلفة وحسب ظروف كل دولة.

11- المدة المحددة لتكوين المحاسبين المعنيين بالتطبيقات المحاسبية الجديدة في المؤسسات الاقتصادية (سنة 2008) غير كافية، لافتقاد الإطارات المحاسبية التي بإمكانها العمل ببنود النظام الجديد.

التوصيات والاقتراحات

على ضوء هذه النتائج يمكن تقديم عدد من التوصيات والآخذ بها سيساهم في تحسين العمل المحاسبي وهي:

1 – على المهنيين والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا هيئة وطنية تكون قادرة على مواكبة تطور المعايير المحاسبية الدولية أو إصدار معايير وطنية تأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات المحلية.

2 – الانطلاق في إصدار المعايير وفاءً لمتطلبات المهنة وخدمة لمختلف الأطراف التي تحتاج إلى المعلومة المالية الملائمة.

3 – الإسراع في إعداد المكلفين بالعمل المحاسبي الجديد المنتظر تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، للاختلافات الموجودة في مدونة الحسابات وقواعد التسجيل المحاسبي وإعداد القوائم المالية، وأن فترة سنة غير كافية لتأهيل المكلفين بالعمل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

4 – الإسراع في المساعدة التقنية للمؤسسات من أجل التحول إلى النظام المحاسبي الجديد.

5 – العمل على التكيف السريع باستخدام نظم الإعلام الآلي.

إذا كان هذا البحث قد تناول انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سيعمل به ابتداءً من سنة 2009، فإن الانعكاسات المرتبطة بتطبيق النظام الجديد يمكن أن تكون موضوعا للبحث في المستقبل.

وأخيرا نأمل أن نكون قد وفقنا لاختيار موضوع البحث ومعالجته، فإن أصبنا فمن الله وحده وإن أخطأنا فمن أنفسنا ومن الشيطان.

المراجع

1- كتب باللغة العربية

- أبو الفتوح علي فضالة، إستراتيجية القوائم المالية، دار الكتب العلمية، مصر، 1996.

- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.

- خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.

- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002.

- علي أحمد أبو الحسن، و محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

- عمر حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية، مصر، 1976.

- فريدريك تشوي، كارول آنّ فروست، جاري ميك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.

- محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في: قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر، 2000.

- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

- وليد ناجي الحيّالي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، الطبعة الأولى، بدون تاريخ نشر.

- يوسف عوض العادلي، محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، الجزء الأول، ذات السلاسل، الكويت، 1986.

2- كتب باللغة الأجنبية

1- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et pme, dunod, Paris, 2004.

2- Pierre Lassègue, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996.

3- Stephan brun,L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino édition, Paris, 2004.

3- ملتقيات و ندوات

- الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية الرهانات والأمل للاقتصاد الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باجي مختار، أيام 15-16 نوفمبر 2005.

- Benyekhlef. H, Normalisation et investissement, le 26-06-2004, a EL Aurassi, Alger, 2004.

- Elena Barbu, 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale, 25éme congrès de l'**A**ssociation **F**rancophone de **C**omptabilité (AFC), le 12-14 mai 2004 a Orléans, France.

4- مجلات ومنشورات

- شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الإقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد الأول، 2007.

– عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية : دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد الخامس سنة، 2005.

– محمد رأفت، استخدام التدفقات النقدية في ترشيد القرارات الإستراتيجية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث والمعلومات، مصر، العدد الرابع 2004.

- مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الأول سنة 2002.

- صلاح كامل، مقدمة عن معايير المحاسبة المالية مع الإشارة لبعض المعايير المستخدمة، مقال في نشرية للبنك المركزي المصري، مركز التدريب المصرفي، برنامج شهادة الدراسات المصرفية،لعام 2002/2001.

– وزارة التهيئة العمرانية والتعمير والبناء، نظام المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة بقطاع البناء، الجزائر، 1988.

5- تشريعات وتنظيمات

- قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

- قانون رقم 88-30 المؤرخ في19 جوان 1988، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة، 1988.

- الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري.

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

- الأمر رقم75-35 المؤرخ في29 /1975/04 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

- القرار المؤرخ في 1999/10/09، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

- القرار المؤرخ في 23جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27، الذي يحدد شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر1993، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك، و الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم69.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر1996، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك، والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

6- مذكرات

- Samir Merouani, L'application des normes IFRS en Algérie, mémoire de fin d'étude, l'Insitut d'Economie Douanière et Fiscal(IEDF), Koléa, Algérie, promotion, 2006.

- Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère, école supérieur de commerce d'alger, 2006/2007.

7- مواقع إلكترونية

- http://www.acc4arab.com
- http://www.ac-limoges.fr
- http://www.ac-rouen.fr
- http://cerefia.univ-rennes1.fr
- http://www.gccaao.org
- http://www.iae.univ-poitiers.fr
- http://www.iasb.org
- http://www.iasplus.com
- http://www.infotechaccountants.com
- http://www.ifac.org
- http://www.iosco.org
- http://www.univ-orléans.fr

8- قواميس

المنجد في اللغة العربية المعاصرة، دار المشرق، بيروت، الطبعة الأولى، 2000.

- http://www.wikipedia.org
- http://www.babylon.com

الملحق رقم (1)

معايير المحاسبة الدولية السارية

المعيار (IAS)	وصف المعيار	تاريخ المراجعة (التعديل)	تاريخ السريان
1	عرض القوائم المالية (حل محل المعيار رقم1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية).	جانفي1975 أوت1997	جويلية1998
2	المخزونات.	أكتوبر1975 ديسمبر 1993	جانفي1995
3	ألغى وحل محله المعيار رقم27 والمعيار رقم 28.	جوان1976	جانفي1977
4	محاسبة الإهتلاك، ألغي	أكتوبر1976	جانفي1977
5	المعلومة الواجب توفيرها في القوائم المالية من قبل المؤسسة، ألغي وحل محله المعيار رقم1	أكتوبر1976	جانفي1977
6	المعالجة المحاسبية لتغيرات الأسعار، ألغي وحل محله المعيار رقم15	جوان1977	جانفي1978
7	قوائم التدفق النقدي(جداول تدفقات الخزينة).	أكتوبر1977 ديسمبر1992	جانفي1994
8	صافي أرباح وخسائر الفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغيرات في السياسات المحاسبية.	فيفري1978 ديسمبر1993	جانفي1995
9	مصاريف البحث والتطوير، ألغي.	جويلية1978 ديسمبر1993	جانفي1995
10	الطوارئ والأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية.	أكتوبر1978 ماي1999	جانفي2000
11	عقود الإنشاء.	ديسمبر1993	جانفي1995
12	الضرائب على الأرباح (ضرائب الدخل).	جويلية1979 أكتوبر1996 نوفمبر2000*	جانفي1998
13	عرض الأصول قصيرة الأجل والخصوم قصيرة الأجل، ألغي وحل محله المعيار رقم1.	نوفمبر1979	جانفي1981
14	المعلومات القطاعية.(التقارير المالية القطاعية).	أوت1981 أوت1997	جويلية1998

15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار .	نوفمبر1981	أكتوبر1989
16	الموجودات المادية(الممتلكات والمصانع والمعدات).	مارس1982 ديسمبر1993 أفريل وأوت1998	أوت 1999
17	محاسبة عقود الإيجارات(عقود الإيجار).	سبتمبر1982 ديسمبر1997	جانفي1999
18	المداخيل (الإيرادات).	ديسمبر1982 ديسمبر1993	جانفي1995
19	تكلفة منافع الموظفين(تكلفة منافع التقاعد).	جانفي1983 ديسمبر1993 فيفري1998 نوفمبر2000 **	جانفي1999
20	الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية(المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية).	أفريل1983	جانفي1994
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	ديسمبر1993	جانفي1995
22	اندماج المؤسسات.	نوفمبر1983 ديسمبر1993 سبتمبر1998	جويلية1999
23	تكاليف الاقتراض	مارس1984 ديسمبر1993	جانفي1995
24	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.	جويلية1984	جانفي1986
25	المحاسبة عن الاستثمارات.	مارس1986	جانفي1987
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.	جانفي1987	جانفي1988
27	القوائم المالية الموحدة و المحاسبة عن الاستثمارات في الفروع التابعة(الحسابات المجمعة ومحاسبة المشاركات في الفروع التابعة).	أفريل1989	جانفي1990
28	المحاسبة عن الاستثمارات في مؤسسات زميلة.	أفريل1989	جانفي1990
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع.	جويلية1989	جانفي1990
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة.	أوت1990	جانفي1991
31	التقرير المالي عن الحصص في المؤسسات المشتركة.	ديسمبر1990	جانفي1992
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض.	جوان1995	جانفي1996
33	حصة السهم (نتيجة السهم).	فيفري1997	جانفي1998

34	القوائم المالية المرحلية.	فيفري1998	جانفي1999
35	العمليات المتوقفة.	جوان1998	جانفي1999
36	انخفاض قيمة الموجودات.	جوان1998	جانفي1999
37	مخصصات الأخطار والموجودات والديون المحتملة(مخصصات المطلوبات والموجودات المحتملة).	سبتمبر1998	جويلية1999
38	الموجودات غير الملموسة.	سبتمبر1998	جويلية1999
39	الأدوات المالية :الاعتراف والقياس(التقييم).	فيفري1999	جانفي2001
40	العقارات الاستثمارية.	أفريل2000	جانفي2001
41	الزراعة.	فيفري2001	جانفي2003

المصدر:

- Elena Barbu, l'existence d'un référentiel comptable international reconnu réduit-il vraiment le vagabondage comptable?, http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2003-1.pdf le 18/09/2007.

* في أفريل2000 تم تعديل عدة فقرات وذلك نتيجة إصدار المعيار المحاسبي الدولي الأربعون" العقارات الاستثمارية ".

** يحتوي الملحق رقم (3) على التغيرات الرئيسية عن المعيار القديم في المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر عندما تم إصداره بمفرده في فيفري 1998 والذي لم يتم تضمينه في هذا الإصدار.

الملحق رقم (2)
معايير المحاسبة الدولية (المعايير الجوهرية)

المعايير الجوهرية وفقاً لرغبات المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)	المعيار الجاري (المراجعة الأخيرة)
عامة	
1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية	المعيار (1) 1997
2)التغيرات في السياسات المحاسبية	المعيار (8)(1993)
3)الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية	المعيار (1)(1997)
قائمة الدخل	
4)الاعتراف بالدخل	المعيار (8)(1993)
5)عقود الإنشاءات	المعيار (11)(1993)
6)تكلفة الإنتاج و الشراء	المعيار (2)(1993)
7)الإهتلاك	المعيار (4,16)(1993)
8)الإتلاف	المعيار (16)(1993)
9)الضرائب	المعيار (12)(1996)
10)البنود الغير العادية	المعيار (8)(1993)
11)المنح الحكومية	المعيار (20)(1992)
12)مزايا التقاعد	المعيار (19)(1998)
13)مزايا العاملين الأخرى	المعيار (19)(1998)
14)البحوث والتطوير	المعيار (19)(1998)
15)الفائدة	المعيار (23)(1993)
16)التغطية	لا توجد
الميزانية	
17)الأراضي والمباني والمعدات	المعيار (16)(1993)
18)الإيجارات	المعيار (17)(1992)
19)المخزون	المعيار (2)(1993)

20)الضرائب المؤجلة	المعيار (12)(1996)
21)العملة الأجنبية	المعيار (21)(1993)
22)الإستثمارات	المعيار (25)(1995)
23)الأدوات المالية (خارج الميزانية)	المعيار (32)(1995)
24)المشروعات المشتركة	المعيار (31)(1990)
25)الطوارئ	المعيار (10)(1994)
26)الأحداث اللاحقة على تاريخ الميزانية	المعيار (10)(1994)
27) الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة	المعيار (1)(1997)
28)اتحاد المنشآت (وتشمل الشهرة)	المعيار (22)(1995)
29)الأصول غير الملموسة (بخلاف البحوث و التطور و الشهرة)	لا يوجد
قائمة التدفقات النقدية	
30)قوائم التدفقات النقدية	المعيار (7)(1992)
معايير أخرى	
31)القوائم المالية الموحدة	المعيار (27)(1988)
32)التوابع في اقتصاديات التضخم الجامح	المعيار (821(1993)
33)تمويل الشركاء وحقوق الملكية	المعيار (28)(1988)
34)التقارير القطاعية	المعيار (14)(1997)
35)التقدير الفتري	المعيار (34)(1998)
36)ربحية السهم	المعيار (33)(1997)
37)إفصاح الأطراف ذوي العلاقة	المعيار (24)(1984)
38)توقف العملات	المعيار (24)(1984)
39)الأخطاء الجوهرية	المعيار (8)(1993)
40)تغيرات التقديرات	المعيار (8)(1993)

الملحق رقم 3

المعايير المالية الدولية(IFRS)

معايير IFRS	البيـــــــــــان	تاريخ الإصدار والتعديل	تاريخ السريان
IFRS 1	لأول مرة اعتماد معايير الابلاغ المالي الدولية	2003	01 جانفي2004
	تعديل المعايير	2005	01 جانفي2006
IFRS 2	حصة القائم على الدفع	2004	01 جانفي2005
IFRS3	مجموعات تجارية	2004	31 مارس 2004
IFRS4	عقود التأمين	2004	01 جانفي2005
	التعديل لعقود الضمان المالي	2005	01 جانفي2006
IFRS5	وقف العمليات والأصول غير المتداولة المعروضة للبيع	2004	01 جانفي2005
IFRS6	استكشاف وتقييم الأصول المعدنية	2004	01 جانفي2006
IFRS7	الأدوات المالية : الإفصاح	2005	01 جانفي2007
IFRS8	قطاعات التشغيل	2006	01 جانفي2009

المصدر: من الموقع www.iasplus.com يوم 05 جانفي 2008

الملحق رقم 4

جدول يمثل مدونة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة(1975) مفصلة للحسابات الفرعية المكوّنة من ثلاثة أرقام، وتسجيلاتها وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد(باللغتين العربية والفرنسية).

التسجيل حسب المخطط الوطني للمحاسبة (1975) L'enregistrement selon le Plan Comptable National (1975)			التسجيل حسب مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد L'enregistrement selon le projet de nouveau Système Comptable Financier		
1	الصنف 1: أموال خاصة CLASSE 1 : FONDS PROPRES		1	الصنف1:حسابات رأس المال CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX	
	فرنسية	عربية		فرنسية	عربية
10	**Fonds social**	رأسمال الشركة	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)	رأس المال الصادر (رأسمال اجتماعي أو أموال المخصصات أو أموال الاستغلال)
100	Apports de l'Etat	مساهمات الدولة			
101	Apports des collectivités locales	مساهمات الجماعات المحلية			
102	Apports des enterprises publiques	مساهمات المؤسسات العمومية			
103	Apports des sociétés privées	مساهمات الشركات الخاصة			
104	Apport des particuliers	مساهمات الأفراد			
11	**Fonds personnel**	أموال شخصية			
110	Fonds d'exploitation	أموال الاستغلال			
119	Compte d'exploitant	حساب المستغل	108	Compte de l'exploitant	حساب المستغل
12	**Primes liées au fonds social**	علاوات متعلقة برأس مال الشركة	103	Primes liées au capital social	منح مرتبطة برأس المال الاجتماعي
13	**Réserves**	إحتياطات	106	Réserves	إحتياطات

130	Réserves légales	إحتياطات قانونية			
131	Réserves réglementées	إحتياطات منظمة			
132	Réserves statutaires	إحتياطات النظام الأساسي			
133	Réserves contractuelles	إحتياطات تعاقدية			
134	Réserves facultatives	إحتياطات إختيارية			
14	**Subventions d'investissements**	إعانات الاستثمارات	131	Subventions d'équipement	إعانات التجهيز

141	Subventions d'investissements reçues	إعانات الاستثمارات المستلمة	132	Autres subventions d'investissement	إعانات أخرى للاستثمار
147	Subventions inscrites à produits exceptionnels	إعانات مسجلة لنواتج إستثنائية	132	Autres subventions d'investissement	إعانات أخرى للاستثمار
15	**Ecart de reevaluation**	فرق إعادة التقدير	**105**	**Ecart de reevaluation**	فرق إعادة التقييم
152	Ecart rapporté aux resultants	فرق مضاف إلى النتيجة	104	Ecart d'évaluation	فرق التقييم
			107	Ecart d'équivalence	فرق التعديل
17	**Liaisons inter-unités**	حسابات مابين الوحدات	**18**	**Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation**	حسابات ارتباط المؤسسات و الشركات المساهمة
			181	Comptes de	حسابات الارتباط بين

				liaison entre établissements	المؤسسات
			188	Comptes de liaison entre sociétés en participation	حسابات الارتباط بين الشركات المساهمة
18	**Résultats en instance d'affectation**	نتائج قيد التخصيص	12	**Résultat de l'exercice**	نتيجة النشاط
180	Report à nouveau	أرباح محتجزة(محول من جديد)	11	**Report à nouveau**	أرباح محتجزة
19	**Provisions pour pertes et charges**	مؤونات الخسائر والتكاليف	15	**Provisions pour charges - passifs non courants**	مؤونة التكاليف – الخصوم غير المتداولة
190	Provisions pour pertes probables	مؤونة الخسائر المحتملة	153	Provisions pour pensions et obligations similaires	مؤونات للمنح والإلتزامات المماثلة
			158	Autres provisions pour charges - passifs non courants	مؤونات أخرى للتكاليف – الخصوم غير المتداولة
195	Provision pour charges à repartir sur plusieurs exercices	مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات	Rien		لايوجد
2	**CLASSE 2 : INVESTISSEMENTS**	**الصنف 2: الاستثمارات**	**2**	**CLASSE 2 – COMPTES D'IMMOBILISATIONS**	**الصنف 2: حسابات الموجودات**
20	**Frais preliminaries**	مصاريف إعدادية	6	**Compte de CHARGES (imputation par**	حساب التكاليف (حسب طبيعتها)

				nature)	

200	Frais relatifs au pacte social	**مصاريف متعلقة بعقد الشركة**	623	Publicité, publication, relations publiques	**إعلان، نشر، علاقات عامة**
201	Frais d'emprunt	**مصاريف القروض**	627	Services bancaires et assimilés	**خدمات بنكية و ما شابهها**
202	Frais d'investissement	**مصاريف الاستثمار**	61	Services extérieurs	**خدمات خارجية**
203	Frais de formation professionnelle	**مصاريف التكوين المهني**	622	Rémunérations d'intermédiaires	**أجور الوسطاء**
204	Frais de fonctionnement antérieur au démarrage	**مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل**	631	Rémunérations du personnel	**أجور العاملين**
205	Frais d'études et de recherches	**مصاريف الدراسات والأبحاث**	203	Frais de développement immobilisables	**مصاريف تطويرالموجودات**
			617	Etudes et recherché	**دراسات وأبحاث**
206	Prime de remboursement	**علاوات التسديد**		Rien	**لايوجد**
207	Ecart d'acquisition	**فرق الإقتناء**	107	Ecart d'acquisition	**فرق الإقتناء**
208	Frais exceptionnels	**مصاريف إستثنائية**	657	Charges exceptionnelles de gestion courante	**تكاليف استثنائية للتسيير العادي**
209	Résorption des frais	**إطفاء المصاريف**	Rien		**لايوجد**

	preliminaries	الإعدادية			
21	**Valeurs incorporelles**	قيم معنوية	**20**	**Immobilisations incorporelles**	موجودات معنوية (غير ملموسة)
210	Fonds de commerce	المتجر	67	Eléments extraordinaires	العناصر غير العادية
			207	Ecart d'acquisition – « goodwill »	فرق الاقتناء
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	حقوق الملكية الصناعية والتجارية	205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques	التنازلات والحقوق المشابهة، وبراءات الاختراع والتراخيص والعلامات التجاري
			204	Logiciels informatiques et assimilés	برمجيات الإعلام الآلي ومشابهها
			208	Autres immobilisations incorporelles	موجودات معنوية أخرى
22	**Terrains**	أراضي	211	Terrains	أراضي
220	Terrains de construction et chantiers	أراضي معدة للبناء و ورش			
224	Carrières et gisements	مقالع مناجم			
226	Autres terrains	أراضي أخرى			
24	**Equipements de production**	تجهيزات الإنتاج	21	**Immobilisations corporelles**	موجودات مادية(ملموسة)
240	Bâtiments	مباني	213	Constructions	بناءات
242	Installations complexes	منشآت مركبة	215	Installations techniques	تركيبات تقنية
241	Ouvrages d'infrastructure	المنشآت الأساسية الهيكلية	218	Autres immobilisations corporelles.	موجودات مادية أخرى
243	Matériel et outillag	معدات وأدوات			

244	Matériel de transport	معدات النقل			
245	Equipements de bureau	تجهيزات المكتب			
246	Emballages récupérable	مواد التعبئة والتغليف			
247	Agencements et installations	تهيئات وتركيبات	222	Agencement et aménagements de terrain	تهيئة وتنظيم الأرض
25	**Équipements sociaux**	تجهيزات اجتماعية	218	Autres immobilizations corporelles	موجودات مادية أخرى
250	Bâtiments sociaux	مباني اجتماعية	213	Constructions	بناءات
251	Matériel	عتاد	218	Autres immobilizations corporelles	موجودات مادية أخرى
252	Mobilier et équipement ménager	منقول وتجهيز مهيأ			
257	Aménagements	تهيئات			
28	**Investissements en cours**	استثمارات قيد التنفيذ	**23**	**Immobilisations en cours**	موجودات قيد الإنجاز
			232	Immobilisations corporelles en cours	موجودات مادية قيد الإنجاز
			237	Immobilisations incorporelles en cours	موجودات معنوية قيد الإنجاز
29	**Amortissements des investissements**	إهتلاك الاستثمارات	**28**	**Amortissement des immobilisations**	إهتلاك الموجودات
			280	Amortissement des immobilisations incorporelles	إهتلاك الموجودات المعنوية (غيرالملموسة)
			281	Amortissement des immobilisations corporelles	إهتلاك الموجودات المادية (الملموسة)

3	CLASSE 3 : STOCKS	الصنف 3: المخزونات	3	CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COUR	الصنف 3: حسابات المخزونات وما هو قيد الانجاز
30	Marchandises	البضائع	30	Stocks de merchandises	مخزونات البضائع
31	Matières et fournitures	مواد ولوازم	31	Matières premières et fournitures	مواد أولية ولوازم
			311	Matières A	المواد أ
			32	Autres approvisionnements	تموينات أخرى
			321	Matières consommables	مواد استهلاكية
			322	Fournitures consommables	لوازم استهلاكية
			326	Emballages	تعبئة وتغليف
33	Produits semi-ouvrés	منتجات نصف مصنعة	351	Produits intermediaries	منتجات وسيطية
34	Produits et travaux en cours	منتجات وأشغال قيد الانجاز	33	En cours de production de biens	إنتاج مواد قيد الانجاز
			331	Produits en cours	منتجات قيد الانجاز
			335	Travaux en cours	أشغال قيد الانجاز
			34	En cours de production de services	خدمات قيد الانجاز
			341	Etudes en cours	دراسات قيد الانجاز
			345	Prestations de services en cours	أداءات الخدمات قيد الانجاز
35	Produits finis	منتجات تامة	355	Produits finis	منتجات تامة
36	Déchets et rebuts	فضلات ومهملات	358	Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)	بقايا المنتجات أو مواد للإرجاع (فضلات، مهملات)
37	Stocks à l'extérieur	مخزونات بالخارج	37	Stocks à l'extérieur	مخزونات بالخارج(في الطريق، في المخازن أو الإيداع)

				(en cours de route, en dépôt ou en consignation	
38	**Achats**	المشتريات	**38**	**Achats stockés**	مشتريات المخزونات
39	**Provision pour dépréciation des stocks**	مؤونات تدني قيمة المخزونات	**39**	**Pertes de valeur sur stocks et en cours**	خسائر القيمة على المخزونات الجارية
			390	Pertes de valeur sur Stocks de marchandises	خسائر القيمة على مخزونات البضائع
			391	Pertes de valeur Matières premières et fournitures	خسائر القيمة على المواد الأولية واللوازم
			392	Pertes de valeur sur Autres approvisionnements	خسائر القيمة على التموينات الأخرى
			393	Pertes de valeur sur En cours de production de biens	خسائر القيمة على إنتاج السلع الجارية
			394	Pertes de valeur sur En cours de production de services	خسائر القيمة على إنتاج الخدمات الجارية
			395	Pertes de valeur sur stocks de produits	خسائر القيمة على مخزونات المنتجات
			397	Pertes de valeur sur Stocks à l'extérieur	خسائر القيمة على المخزونات بالخارج
4	**CLASSE 4 : CREANCES**	**الصنف 4: الحقوق**	**4**	**CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS**	**الصنف4: حسابات الغير**

40	**Comptes débiteurs du passif**	حسابات الخصوم المدينة	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs	حسابات أخر ى مدينة أو دائنة
42	**Créances d'investissements**	حقوق الاستثمارات	**26**	**Participations et créances rattachées à des participations**	المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات
421	Titres de participation	سندات المساهمة	261	Titres de filiales	سندات الفروع
			262	Autres titres de participation	سندات أخرى للمساهمة
			265	Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées)	سندات المساهمة المقومة بالتعادل (المؤسسات الشريكة)
422	Bons	سندات(أذونات)	271	Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille	الأوراق المالية غير الأوراق المالية لنشاط حافظة الأوراق المالية
			272	Titres représentatifs de droit de créance (obligations, bons)	السندات الممثلة للحق المالي (سندات، أذونات)
			273	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	الأوراق المالية لنشاط حافظة الأوراق المالية
423	Titres de placement	سندات التوظيف	**50**	**Valeurs mobilières de placement**	قيم منقولة للتوظف
			501	Part dans des entreprises liées	حصة في المؤسسات المترابطة

			503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété	أسهم أخرى أو سندات مانحة حق الملكية
			506	Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme	سندات، أذونات الخزينة وأذونات الصندوق في الآجال القصيرة
			508	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilés	قيم منقولة أخرى للتوظف والحقوق المشابهة
424	Prêts	إقراض	266	Créances rattachées à des participations groupe	حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع
			274	Prêts et créances sur contrat de location-financement	إقراض وحقوق على عقد التأجير التمويلي.
425	Avances et acomptes sur investissements	تسبيقات ودفعات على الاستثمارات	238	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations	تسبيقات ومبالغ مدفوعة على طلبات الموجودات
426	Cautionnements verses	كفالات مدفوعة	275	Dépôts et cautionnements verses	إيداعات وكفالات مدفوعة
429	Autres créances d'investissement	حقوق أخرى للاستثمارات	267	Créances rattachés à des participations hors groupe	حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجمع
			268	Créances rattachés à des sociétés en participation	حقوق مرتبطة بالشركات المساهمة
			276	Autres créances immobilisées	حقوق موجودات أخرى
43	**Créances de**	حقوق على المخزونات			

	stocks				
430	Avances aux fournisseurs	تسبيقات للموردين	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes, RRR* à obtenir, autres créances	الموردون المدينون: تسبيقات ومدفوعات (تخفيض،إعادة استعمال، استرجاع) الحصول على ديون أخرى
435	Consignations verses	إيداعات مدفوعة	275	Dépôts et cautionnements verses	إيداعات وكفالات مدفوعة
438	Remises à obtenir	تخفيضات منتظرة	468	Divers charges à payer et produits à recevoir	تكاليف مختلفة للتسديد ونواتج للإستلام
44	**Créances sur associés et sociétés apparentées**	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	**45**	**Groupe et Associés**	مجمع وشركاء
440	Associés (apports)	شركاء(مساهمات)	451	Opérations Groupe	عمليات المجمع
444	Comptes courants des associés et sociétés apparentées	حسابات جارية للشركاء والشركات الحليفة	455	Associés - comptes courants	شركاء – حسابات جارية
448	Créances sur sociétés apparentées	حقوق على الشركات الحليفة	456	Associés, opérations sur le capital	شركاء، عمليات على رأس المال
			458	Associés, opérations faites en commun ou en groupement	شركاء، إجراء عمليات مشتركة أو في المجمع
45	**Avances pour compte**	تسبيقات على الحساب			
456	Impôts sur le revenu des valeurs mobilières	ضرائب محجوزة على مدخولات القيم المنقولة	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	ضرائب أخرى، رسوم ودفعات مشابهة
457	Taxes récupérables et précomptes	رسوم قابلة للإسترجاع و حسومات	442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur	دولة، ضرائب ورسوم مستردة على الغير

*

				des tiers	
			445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	دولة، رسوم على رقم الأعمال
46	**Avances d'exploitation**	**تسبيقات الاستغلال**			
463	Avances au personnel	تسبيقات للمستخدمين	425	Personnel, avances et acomptes accordés	عاملون، تسبيقات وسلف ممنوحة
464	Avances sur impôts et taxes	تسبيقات على الضرائب والرسوم	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	ضرائب أخرى، رسوم ودفعات مشابهة
468	Frais comptabilisés d'avance	مصاريف مسجلة مسبقا	486	Charges constatées d'avance	تكاليف مسجلة مسبقا
469	Dépenses en attente d'imputation	نفقات في انتظار الاقتطاع	**47**	**Comptes transitoires ou d'attente**	حسابات مؤقتة أو في الانتظار
47	**Créances sur clients**	حقوق على الزبائن	**41**	**Clients et comptes rattachés**	زبائن وحسابات مرتبطة
470	Clients	الزبائن	411	Clients	زبائن
471	Clients, retenues de garantie	الزبائن، اقتطاعات الضمان	416	Clients douteux	زبائن مشكوك فيها
477	Produit à recevoir	نواتج للتحصيل	518	Intérêts courus	فوائد في الانتظار
478	Factures à établir	فواتير للتحرير	418	Clients - produits non encore facturés	زبائن– نواتج غير مفوترة بعد
479	Effet à recouvrer	أوراق قبض	413	Clients effets à recevoir	زبائن أوراق للقبض
48	**Disponibilités**	أموال جاهزة			
480	Fonds en dépôt chez le notaire	أموال موضوعة عند الموثق	511	Valeurs à l'encaissement	قيمة المقبوضات
483	Comptes au trésor	حسابات لدى الخزينة	515	Caisse du Trésor Publique et établissements public	صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
484	Comptes dans les établissements	حسابات لدى المؤسسات المالية	517	Autres organismes	هيئات مالية أخرى

	financiers			financiers	
485	Comptes bancaires	حسابات بنكية	512	Banques comptes courants	بنوك الحسابات الجارية
486	Comptes postaux	حسابات بريدية	511	Valeurs à l'encaissement	قيمة المقبوضات
487	Caisse	الصندوق	**53**	**Caisse**	الصندوق
			531	Caisse siège social	صندوق المقر الاجتماعي
			532	Caisse A	الصندوق أ
488	Régies et accréditifs	سلف مستديمة واعتمادات	**54**	**Régies d'avances et accréditifs**	سلف مستديمة مسقة واعتمادات
			541	Régie d'avance n°1	سلف مستديمة مسبقة –1
			542	Régie d'avance n°2	سلف مستديمة مسبقة –2
489	Virements des fonds	تحويلات الأموال	581	Virements de fonds	تحويلات الأموال
49	**Provisions pour dépréciation des créances**	مؤونات تدني قيم الحقوق	**49**	**Pertes de valeur sur comptes de tiers**	خسائر القيمة على حسابات الغير
			491	Pertes de valeur sur comptes de clients	خسائر القيمة على حسابات الزبائن
			495	Pertes de valeur sur compte du groupe et sur associés	خسائر القيمة على حسابات المجمع والشركاء
			496	Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers	خسائر القيمة على حسابات المدينين المتنوعة
			481	Provisions - passifs courants	مؤونات– الخصوم المتداولة
5	**CLASSE 5 : DETTES**	**الصنف 5: الديون**	**5**	**CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS**	**الصنف 5: الحسابات المالية**
50	**Comptes créditeurs de l'actif**	حسابات الأصول الدائنة	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs	حسابات أخرى للمدينين أو الدائنين
52	**Dettes d'investissement**	ديون الاستثمار	**16**	**Emprunts et dettes assimilés**	قروض وديون مشابهة

520	Emprunts obligataires	قروض سندية	161	Emprunts obligataires convertibles	قروض سندية قابلة للتحويل
			163	Autres emprunts obligataires	قروض سندية أخرى
521	Emprunts bancaires	قروض بنكية	164	Emprunts auprès des établissements de crédit	قروض لدى المؤسسات المقرضة
522	Crédits d'investissement	إعتمادات الاستثمارات	167	Dettes sur contrat de location-financement	ديون على عقد التأجير التمويلي
523	Autres emprunts	قروض أخرى	168	Autres emprunts et dettes assimilé	قروض وديون أخرى مشابهة
524	Fournisseurs, retenues de garantie	موردون، ضمانات محجوزة	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes, RRR* à obtenir, autres créances	الموردون المدينون : تسبيقات ومدفوعات(تخفيض،إعادة استعمال، إسترجاع) الحصول على ديون أخرى
525	Cautionnements reçus	كفالات مقبوضة	165	Dépôts et cautionnements reçus	إيداعات وكفالات مقبوضة
529	Autres dettes d'investissement	ديون الأخرى للاستثمارات	464	Dettes sur acquisitions valeurs mob. de placement & Instruments Financiers dérivés	ديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف و المشتقات المالية
53	**Dettes de stocks**	ديون المخزونات	**40**	**Fournisseurs et comptes rattachés**	موردون وحسابات مرتبطة
530	Fournisseurs	الموردون	401	Fournisseurs de biens et services	موردو السلع والخدمات
			404	Fournisseurs d'immobilisations	موردو الموجودات
538	Factures à recevoir	فواتير قيد الاستلام	408	Fournisseurs factures non parvenus	موردون فواتير غير مستلمة
54	**Détention pour compte**	مبالغ محتفظ بها في الحساب			
543	Impôt sur le revenu global	ضرائب على الدخل الإجمالي	444	Etat, impôts sur les résultats	دولة، ضرائب على النتائج

545	Cotisations socials retenues	المساهمات المقتطعة للضمان الاجتماعي	441	Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir	دولة وجماعات عمومية أخرى، إعانات للإستلام
546	Oppositions sur salaries	إعتراضات على الأجور	427	Personnel, oppositions	عاملون، معارضون
547	Taxes dues sur ventes (TVA)	رسوم مستحقة على المبيعات	445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	دولة،رسوم على رقم الأعمال
55	**Dettes envers les associés et les sociétés apparentées**	ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة			
551	Apport à rembourser	مساهمات للتسديد	456	Associés, opérations sur le capital	شركاء، عمليات على رأس المال
555	Comptes courants des associés	حسابات جارية للشركاء	455	Associés - comptes courants	شركاء– حسابات جارية
556	Coupons et dividendes à payer	قسائم وحصة أرباح للدفع	457	Associés, dividendes à payer	شركاء، أرباح للدفع
557	Tantièmes à payer	حصة الإدارة للدفع	468	Divers charges à payer et produits à recevoir	تكاليف مختلفة للدفع ونواتج للإستلام
558	Dettes envers les sociétés apparentées	ديون نحو الشركات الحليفة	**17**	**Dettes rattachées à des participations**	ديون مرتبطة بالمساهمات
			171	Dettes rattachées à des participations group	ديون مرتبطة بشركاء المجمع
			172	Dettes rattachés à des participations hors groupe	ديون مرتبطة بشركاء خارج المجمع
			173	Dettes rattachés à des sociétés en	ديون مرتبطة بشركات المساهمة

				participation	
			178	Autres dettes rattachés à des participations	ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات
56	**Dettes d'exploitation**	ديون الاستغلال			
563	Personnel	المستخدمون	**42**	**Personnel et comptes rattachés**	عاملون وحسابات مر تبطة
			421	Personnel, rémunérations dues	عاملون، أجور مستحقة
			422	Fonds des œuvres socials	أموال الخدمات الاجتماعية
			426	Personnel, dépôts reçus	عاملون، إيداعات مستلمة
			428	Personnel, charges à payer et produits à recevoir	عاملون،تكاليف ستدفع ونواتج ستقبض
564	Impôts d'exploitation dus	ضرائب الاستغلال الواجبة الدفع	444	Etat, impôts sur les résultats	دولة، ضرائب على النتائج
568	Organismes sociaux	هيئات اجتماعية	**43**	**organismes sociaux et comptes rattachés**	هيئات اجتماعية والحسابات المرتبطة
			431	Organismes sociaux A	هيئات اجتماعية أ
			432	Organismes sociaux B	هيئات اجتماعية ب
			438	Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevo	هيئات اجتماعية،تكاليف ستدفع ونواتج ستقبض
57	**Avances commerciales**	تسبيقات تجارية			
570	Acomptes et avances reçus des clients	تسبيقات وسلف مقبوضة من الزبائن	411	Clients	زبائن

577	Remises à accorder	تخفيضات للمنح	468	Divers charges à payer et produits à recevoir	تكاليف مختلفة للدفع ونواتج للقبض
578	Produits comptabilisés d'avances	نواتج محسوبة سلفا	487	Produits constatés d'avance	نواتج مسجلة مسبقا
579	Recettes en attentes d'imputation	إيرادات قيد التحميل	**47**	**Comptes transitoires ou d'attente**	حسابات مؤقتة أو في الانتظار
58	**Dettes financiers**	ديون مالية			
583	Effets à payer	أوراق للدفع	403	Fournisseurs effets à payer	موردون أوراق دفع
			405	Fournisseurs d'immobilisations effets à payer	موردو موجودات أوراق الدفع
588	Avances bancaires	تسبيقات بنكية	519	Concours bancaires courants	مرافق البنك الجارية
6	**CLASSE 6 : CHARGES**	**الصنف 6: التكاليف**	**6**	**CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGE (imputation par nature)**	**الصنف6: حسابات التكاليف(حسب طبيعتها)**
60	**Marchandises consommés**	بضائع مستهلكة	600	Achats de merchandises vendues	مشتريات البضائع المباعة
61	**Matières et fournitures**	مواد ولوازم مستهلكة	601.	Matières premières	مواد أولية

	consommés		602	Autres approvisionnements	تموينات أخرى
			603.	Variations des stocks	تغيرات المخزون
			604	Achats d'études et de prestations de services	شراء الدراسات و أداءات الخدمات
			605.	Achats de matériels, équipements et travaux	مشتريات العتاد، التجهيزات والأشغال
			607	Achats non stockés de matières et fourniture	مشتريات مواد ولوازم غير مخزنة
			608	Frais accessoires d'achat	مصاريف ملحقة بالشراء
62	**Services**	خدمات	**61**	**Services extérieurs**	خدمات خارجية
620	Transports	نقل	624	Transports de biens et transport collectif du personnel	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
621	Loyers et charges locatives	إيجارات وتكاليف إيجارية	613	Locations	تأجيرات
			614	Charges locatives et charges de copropriété	تكاليف الإيجارات وتكاليف الملكية المشتركة
622	Entretien et reparations	صيانة وإصلاحات	615	Entretien, reparations et maintenance	صيانة، تصليحات و صيانة
623	Sous-traitances	عقود ثانوية (عقود من الباطن)	611	Sous-traitance générale	عقد من الباطن عام
624	Documentation	وثائق	618	Documentation et divers	وثائق ومتنوعات
625	Rémunérations de tiers	أجور للغير	621	Personnel extérieur a l'entreprise	مستخدمون خارج المؤسسة
			622	Rémunérations	أجور الوسطاء والإتاوات

				d'intermédiaires et honoraries	
626	Publicité	إشهار	623	Publicité, publication, relations publiques	إعلان، نشر، علاقات عامة
627	Déplacements et receptions	تنقلات واستقبالات	625	Déplacements, missions et receptions	تنقلات، مهمات واستقبالات
628	Poste et télécommunication	بريد ومواصلات سلكية ولاسلكية	626	Frais postaux et de télécommunications	مصاريف البريد والاتصالات
63	**Frais de personnel**	مصاريف المستخدمين	**63**	**CHARGES DE PERSONNEL**	تكاليف المستخدمين
630	Rémunérations du personnel	أجور المستخدمين	631.	Rémunérations du personnel	أجور المستخدمين
631	Rémunérations des associés	أجور الشركاء	634	Rémunérations de l'exploitant individual	أجور الشخص المستغل
633	Participation aux benefices	استفادات الأجراء	638	Autres charges de personnel	تكاليف أخرى للعاملين
634	Contributions aux activités socials	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	636	Charges sociales de l'exploitant individuel	تكاليف اجتماعية للشخص المستغل
			637	Autres charges socials	تكاليف اجتماعية أخرى
635	Cotisations socials	اشتراكات اجتماعية	635.	Cotisations aux organisms sociaux	إشتراكات في الهيئات الاجتماعية
			628	Cotisations et divers	إشتراكات ومتنوعات
64	**Impôts et taxes**	الضرائب والرسوم	**64**	**IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES**	ضرائب، رسوم و مدفوعات مشابهة
640	Versement forfaitaire	دفع جزافي	641.	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	ضرائب، رسوم و مدفوعات مشابهة على الأجور
641	Taxes sur	رسوم على النشاط	645	Autres impôts et	ضرائب ورسوم أخرى

	l'activité professionnelle	المهني		taxes (hors impôts sur les résultats	(خارج الضريبة على النتائج)
643	Droits indirects	أداءات غير مباشرة			
644	Taxes spéciales	رسوم خاصة			
646	Droits d'enregistrement	حقوق التسجيل			
647	Droits de douane	رسوم جمركية			
65	**Frais financiers**	مصاريف مالية	**66**	**CHARGES FINANCIERES**	تكاليف مالية
650	Intérêts des emprunt	فوائد القروض	661.	Charges d'intérêts	تكاليف الفوائد
653	Intérêts bancaires	فوائد بنكية	661.	Charges d'intérêts	تكاليف الفوائد
654	Escomptes accordés	خصومات ممنوحة	609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	تخفيضات، تنزيلات، حسومات محصل عليها من مشتريات
			619	Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	تخفيضات، تنزيلات، حسومات محصل عليها من الخدمات الخارجية
			629	Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs	تخفيضات،تنزيلات، حسومات محصل عليها من خدمات خارجية الأخرى
655	Frais de banque et de recouvrement	مصاريف البنك والتحصيل	627	Services bancaires et assimilés	خدمات بنكية وما شابهها
656	Frais d'achat des titres	مصاريف شراء السندات	608	Frais accessoires d'achat	مصاريف ملحقة بالشراء
657	Commissions sur ouverture de crédits, cautions et avals	عمولة فتح الاعتمادات، الكفالات والضمانات	627	Services bancaires et assimilés	خدمات بنكية وما شابهها
658	Valeurs résiduelles des valeurs mobilières cédée	القيمة الباقية للعناصر المنقولة المتنازل عنها	667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financier	خسائر صافية عن التنازل عن الأصول المالية

66	**Frais divers**	مصاريف مختلفة	668.	Autres charges financier	تكاليف مالية أخرى
660	Assurance	التأمين	616	Primes d'assurance	علاوا ت التأمينات
668	Jetons de presen	بدل الحضور	653.	Jetons de presence	بدل الحضور
669	Autres frais divers	مصاريف أخرى متنوعة	**67**	**ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)**	عناصر غير عادية (تكاليف)
68	**Dotations aux amortissements et provisions**	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	**68**	**DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROV. ET PERTES DE VALEUR**	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات. و خسائر القيمة
682	Dotations aux amortissements	مخصصات الاهتلاكات	681.	Dotations aux amortissements, prov. et pertes de valeur – actifs non courants	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة – أصول غير متداولة
685	Dotations aux provisions	مخصصات المؤونات	685	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة – أصول متداولة
69	**Charges hors exploitation**	تكاليف خارج الاستغلال	67	**ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)**	عناصر غير عادية (تكاليف)
690	Subventions accordées	إعانات ممنوحة	656	Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	غرامات وعقوبات، إعانات ممنوحة، هبات وتبرعات
692	Valeur résiduelle des investissements cédés ou détruits	القيمة الباقية للإستثمارات المتنازل عنها	652.	Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	نقص القيم عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
693	Valeur des autres éléments d'actif cédés	قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها			
694	Créances irrécouvrables	حقوق غير قابلة للتحصيل	654.	Pertes sur créances irrécouvrables	خسائر على الديون المعدومة

696	Charges des exercices antérieurs	تكاليف السنوات المالية السابقة	658.	Autres charges de gestion courante	تكاليف أخرى للتسيير العادي
698	Charges exceptionnelles	تكاليف استثنائية	657	Charges exceptionnelles gestion courante	تكاليف استثنائية للتسيير العادي
699	Dotations exceptionnelles	مخصصات استثنائية	686	Dotations financières aux amortissements, provisions et pertes de valeu	مخصصات مالية للإهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة
7	**CLASSE 7 : PRODUITS**	**الصنف 7: النواتج**		**CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS**	**الصنف7: حسابات النواتج**
70	**Ventes de merchandises**	مبيعات البضائع	707	Ventes de merchandise	مبيعات البضائع
71	**Production vendue**	إنتاج مباع	701	Ventes de produits finis	مبيعات المنتجات التامة
			702	Ventes de produits intermediaries	مبيعات المنتجات الوسيطية
			703	Ventes de produits résiduel	مبيعات بقايا المنتجات
			704	Vente de travaux	بيع الأشغال
			705	Vente d'études	بيع الدراسات
72	**Production stockée**	إنتاج مخزون	**71**	**PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE**	منتجات مخزنة أو خارجة من المخزن
			713	Variation de stocks d'en-cours	تغير المخزونات الجارية
			714	Variation de stocks de produits	تغير مخزونات المنتجات
73	**Production de l'entreprise pour elle-même**	انتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	**72**	**PRODUCTION IMMOBILISEE**	انتاج الموجودات
			721	Production immobilisée d'actifs incorporels	انتاج موجودات لأصول معنوية(غير ملموسة)
			722	Production	انتاج موجودات

				immobilisée d'actifs corporals	لأصول(ملموسة) مادية
74	**Prestations fournies**	أداءات مقدمة	706	Vente de prestations de services	بيع أداءات الخدمات
75	**Transfert de charges de production**	تحويل تكاليف الانتاج	Ne sont pas des produits		ليست نواتج
76	**Revenus financiers**	مدخولات مالية	**76**	**PRODUITS FINANCIERS**	نواتج مالية
760	Revenus sur dividends	مدخولات على حصة الأرباح	761	produits de participations	نواتج المساهمات
761	Revenus sur com courant	مدخولات على الحسابات الجارية	708	Produits des activités annexes	نواتج النشاطات الملحقة
762	Revenus des prêts	مدخولات السلفات			
763	Revenus sur bons et titres assimiles	مدخولات على الأذونات والسندات المشابهة	762	Revenus des actifs financiers	مدخولات الأصول المالية
768	Produits de cession des valeurs mobilières cédées	نواتج القيم المنقولة والمتنازل عنها	767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers	الأرباح الصافية عن تنازلات الأصول المالية
77	**Produit divers**	نواتج تنوعة	**75**	**AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS**	نواتج عملياتية أخرى
770	Produits financier	إيرادات مالية	**76**	**PRODUITS FINANCIERS**	نواتج مالية
			765	Ecart d'évaluation sur actifs financiers – Plus-values	فرق التقييم للأصول المالية– القيم الزائدة
			766	Gains de change	مكاسب الصرف
			768	Autres produits financiers	نواتج مالية أخرى
779	Autres produits divers	إيرادات مختلفة أخرى	**75**	**AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS**	نواتج عملياتية أخرى
				Redevances pour	إتاوات منح، شهادات،

			751	concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	رخص، برمجيات وقيم مشابهة
			709	Rabais, remises et ristournes accordés	تخفيضات، تأجيلات وحسومات ممنوحة
78	**Transfert de charges d'exploitation**	تحويل تكاليف الانتاج	Ne sont pas des produits		ليست نواتج
79	**Produits hors exploitation**	نواتج خارج الاستغلال	**77**	**ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS)**	عناصر غير عادية(نواتج)
790	Subventions reçues	إعانات مستلمة	**74**	**SUBVENTIONS D'EXPLOITATION**	إعانات للاستغلال
			741	Subvention d'équilibre	إعانات للتوازن
			748	Autres subventions d'exploitation	إعانات أخرى للاستغلال
			754	Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	حصص إعانات الاستثمار المولدة لنتيجة النشاط
792	Produits de cession d'investissement	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	752	Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	القيم الزائدة من خروج موجودات الأصول غير المالية
793	Produits de cession des autres éléments d'actif	نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها			
794	Rentrées sur créances annulées	استرجاع الحقوق الملغاة	756	Libéralités perçues, rentrées sur créances amorties	قبض تبرعات ، مدخولات الحقوق المهتلكة
796	Reprises sur charges des exercices antérieurs	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	**78**	**REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS**	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
			781	Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants	استرجاع الاستغلال على خسائرالقيمة والمؤونات– الأصول غير المتداولة
			785	Reprise d'exploitation sur	استرجاع الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات

				pertes de valeur et provisions - actifs courants	– الأصول المتداولة
			786	Reprises financières sur pertes de valeur et provisions	استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات
797	Produits des exercices antérieurs	نواتج السنوات المالية السابقة	753	Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	بدل الحضور وأجور الاداريين أو المدير
			755	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	حصة النتيجة عن العمليات المشتركة
			758	Autres produits de gestion courante	نواتج أخرى للتسيير العادي
798	Produits exceptionnels	نواتج استثنائية	757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	نواتج استثنائية لعمليات التسيير

المصدر: Samir Merouani, OP.CIT,2006/2007, P: 136. (بتصرف)

*

Les **trois R** constituent une stratégie de gestion des produits en fin de vie et des déchets qui en découlent, visant à:

- ***Réduire*** la quantité de produits qui arrivent en fin de vie ,
- ***Réutiliser*** des produits ou certaines de leurs parties qui deviendraient autrement des déchets ,
- ***Recycler*** les matières premières .

Les produits qui arrivent en fin de vie et qui ne peuvent pas rentrer dans ce schéma sont considérés comme des déchets ultimes : ils ne peuvent qu'être stockés, éventuellement en attendant de trouver un moyen de les faire retourner dans le circuit

الاختصارات

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AFNOR	Association Française de Normalisation
ASB	UK Accounting Standard Board
APB	Accounting Principles Board
EU	European Union
FASB	Financial Accounting Standard board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
OECD	Organization of Economic Cooperation and Development
SEC	Security Exchange Commission
SIC	Standing Interpretation Committee
SWP	Strategy Working Party
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
PCN	Plan Comptable Nationale
PCG	Plan Comptable Générale