



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

الرقم التسلسلي :

رقم التسجيل : DC/05/09

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص : علوم تجارية

العنوان:

دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي
وفق معايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة -

إعداد الطالب

بالقاسم بن خليفه

تاريخ المناقشة : 2015/06/01

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ التعليم العالي	يحي سعيدي
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ التعليم العالي	عبد الحميد برحومة
ممتحنا	جامعة يحي فارس المدية	أستاذ التعليم العالي	أحمد زغدار
ممتحنا	جامعة الحاج لخضر باتنة	أستاذ التعليم العالي	أحمد لعماري
ممتحنا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر أ	السعيد قاسمي
ممتحنا	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	أستاذ محاضر أ	محمد زرقون

السنة الجامعية: 2015/2014

الفهرس

الإهداء

شكر وعرفان

الملخص والكلمات المفتاح

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات

المقدمة

- 01- تمهيد أ
- 02- الإشكالية ب
- 03- الفرضيات ب
- 04- أهمية الدراسة ج
- 05- أهداف الدراسة ج
- 06- مبررات اختيار الموضوع د
- 07- منهج الدراسة د
- 08- الدراسات السابقة هـ
- 09- مساهمة الدراسة ز
- 10- محتويات الدراسة ز

الفصل الأول: محموليات لآول المحاسبة المالية

- 12 تمهيد
- 13 المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
- 13 المطلب الأول: الحقبة التاريخية الأولى (منذ القدم إلى نهاية القرن الخامس عشر ميلادي).....
- 19 المطلب الثاني: الحقبة التاريخية الثانية (الفترة من 1494 م إلى 1944 م)
- 23 المطلب الثالث: الحقبة التاريخية الثالثة (الفترة من 1945 م إلى الآن)
- 25 المبحث الثاني: تعريف المحاسبة، أهدافها وأهميتها
- 25 المطلب الأول: تعريف المحاسبة
- 26 المطلب الثاني: أهداف المحاسبة
- 27 المطلب الثالث: أهمية المحاسبة

31	المبحث الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية
31	المطلب الأول: المبادئ المحاسبية
39	المطلب الثاني: الفروض المحاسبية
45	المبحث الرابع: وظائف المحاسبة، أنواعها وعلاقتها بالعلوم الأخرى
45	المطلب الأول: وظائف المحاسبة
46	المطلب الثاني: أنواع المحاسبة
49	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى
51	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: مدخل حول المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية

53	تمهيد
54	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية
54	المطلب الأول: تعريف المحاسبة الدولية
56	المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الدولية
60	المطلب الثالث: عوامل تطور المحاسبة الدولية
65	المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة الدولية
66	المطلب الخامس: دوافع الاهتمام بالمحاسبة الدولية
68	المطلب السادس: مناهج البحث في المحاسبة الدولية
68	المطلب السابع: مشاكل المحاسبة الدولية
74	المبحث الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية
74	المطلب الأول: تعريف المعيار المحاسبي
75	المطلب الثاني: تعريف المعايير المحاسبية الدولية ونشأتها
79	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية
82	المطلب الرابع: الجهات المستفيدة من المعايير المحاسبية الدولية
84	المطلب الخامس: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية
86	المطلب السادس: مداخل إصدار المعايير المحاسبية
87	المطلب السابع: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية
90	المطلب الثامن: عرض المعايير المحاسبية الدولية
98	المبحث الثالث: التوحيد والتوافق المحاسبين على المستوى الدولي
98	المطلب الأول: التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي
103	المطلب الثاني: التوافق المحاسبي على المستوى الدولي
124	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: الإطار النظري للقوائم المالية وأثرها في توحيد العمل المحاسبي الدولي

126	تمهيد
127	المبحث الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها
127	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية
133	المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية
136	المبحث الثاني: الخصائص النوعية والأطراف المستفيدة من القوائم المالية
136	المطلب الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية
140	المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية
144	المبحث الثالث: الفروض، العلاقة بين القوائم المالية والاعتبارات التي تحكم إعداد القوائم المالية
144	المطلب الأول: فروض القوائم المالية
145	المطلب الثاني: العلاقة بين القوائم المالية
146	المطلب الثالث: الاعتبارات التي تحكم إعداد القوائم المالية
149	المبحث الرابع: عناصر ومحتويات القوائم المالية وقياسها
149	المطلب الأول: عناصر ومحتويات القوائم المالية
162	المطلب الثاني: قياس عناصر القوائم المالية
166	المبحث الخامس: القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
166	المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية "
176	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية "
179	المبحث السادس: أثر القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي
179	المطلب الأول: توحيد العمل المحاسبي وفقا لأهداف القوائم المالية
180	المطلب الثاني: توحيد العمل المحاسبي وفقا لعرض القوائم المالية
181	المطلب الثالث: توحيد العمل المحاسبي وفقا للخصائص النوعية للقوائم المالية
182	المطلب الرابع: توحيد العمل المحاسبي وفقا لمنظور الممارسة العملية في إعداد القوائم المالية
184	المطلب الخامس: توحيد العمل المحاسبي وفقا للإطار المفاهيمي للقوائم المالية
184	المطلب السادس: توحيد العمل المحاسبي وفقا لقياس عناصر القوائم المالية
187	خلاصة الفصل

الفصل الرابع: عرض للمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

189	تمهيد
190	المبحث الأول: عرض المخطط المحاسبي الوطني
190	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني
193	المطلب الثاني: تعريف ومجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني
194	المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المخطط المحاسبي الوطني
199	المطلب الرابع: مزايا ونقائص المخطط المحاسبي الوطني
204	المطلب الخامس: مشروع تعديل المخطط المحاسبي الوطني ودوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
207	المبحث الثاني: عرض النظام المحاسبي المالي
207	المطلب الأول: أسباب تشريع النظام المحاسبي المالي
209	المطلب الثاني: تعريف، مجال تطبيق ومكونات النظام المحاسبي المالي
214	المطلب الثالث: أهداف، مميزات، تأثير وخصوصيات النظام المحاسبي المالي
217	المطلب الرابع: التحديات التي تواجه النظام المحاسبي المالي
221	المبحث الثالث: مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي
221	المطلب الأول: المقارنة من حيث التعريف
222	المطلب الثاني: المقارنة من حيث مجال التطبيق
222	المطلب الثالث: المقارنة من حيث المبادئ
224	المطلب الرابع: المقارنة من حيث الفروض
225	المطلب الخامس: المقارنة من حيث الأهداف
225	المطلب السادس: المقارنة من حيث أصناف الحسابات
226	المطلب السابع: المقارنة وفقا للقوائم المالية
228	خلاصة الفصل

الفصل الخامس: دراسة مقارنة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، والشركة الصينية سينو هيبيرو - مشروع لسوف

230	تمهيد
231	المبحث الأول: عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي
231	المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي
236	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي
247	المبحث الثاني: واقع المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي
247	المطلب الأول: عرض الدورة المحاسبية المعمول بها في ديوان الترقية والتسيير العقاري

251	المطلب الثاني: الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي .
258	المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي من خلال الممارسة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي
263	المبحث الثالث: عرض الشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف- (SINOHYDRO CORPORATION)
263	المطلب الأول: تقديم الشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-
264	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-
268	المبحث الرابع: واقع العمليات المحاسبية الدولية بالشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-
268	المطلب الأول: المشاكل المحاسبية التي واجهت الشركة
270	المطلب الثاني: التسجيلات المحاسبية المرتبطة بالشركة الأم
273	المطلب الثالث: مقارنة الممارسة المحاسبية للشركة وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي
277	خلاصة الفصل

اللائحة

279	01-نتائج اختبار الفرضيات
281	02-نتائج الدراسة
282	03-التوصيات
283	04-أفاق الدراسة

قائمة المراجع

الملاحق

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى روح أبي، جدائي وجدتي، عمي مصباح رحمهم الله وتغمدهم

بفسيح جناته.

إلى جدتي وأمي أطال الله في عمرهما.

إلى زوجتي ووالدائي محمد ومازن.

إلى كل أقاربي، إلى أستاذي الفاضل.

إلى كل أصدقائي.

إلى كل طالب علم.

شكر و عرفان

ما يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور

" عبد الحميد برحومة "

على قبوله الإشراف على هذه الأطروحة، وعلى توجيهاته ونصائحه القيمة،

فله مني كل الشكر، الاحترام والتقدير.

كما أتقدم إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذا العمل

فلهم كل الاحترام والتقدير.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم وقدم لي يد المساعدة في إعداد هذه الأطروحة،

وأخص بالذكر الدكتور فرحات عباس.

الخلاصة والكلمات المفتاحية

الملخص:

تعالج هذه الأطروحة موضوع القوائم المالية ودورها في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، انطلاقا من هدف المحاسبة في تقديم معلومات كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر مصداقية تسمح بتشجيع المستثمرين، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم، فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية، وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة وقياس كفاءتها، ولكي تتمتع القوائم المالية التي تعتبر المخرجات النهائية للمحاسبة بنوع من الشفافية والمصداقية، يتوجب الإفصاح عن المعلومات المالية التي تم كافة المستخدمين والمستفيدين منها، وذلك من خلال توجه العديد من الدول نحو الارتباط ببعضها البعض وفي العديد من الميادين، وخاصة الميدان الاقتصادي منها، فقد سائر مجال المحاسبة أيضا الانفتاح نحو العولمة سواء كان ذلك لأسباب داخلية أو خارجية، لهذا تقوم العديد من المؤسسات في مختلف دول العالم بإعداد وعرض القوائم المالية إما للاستعمال الداخلي أو الخارجي، على الرغم من أنه يبدو أن تلك القوائم وكذا البيانات متشابهة من دولة لأخرى، إلا أن هناك العديد من الاختلافات بينها. وقد خلصت الدراسة إلى أن إصدار المعايير المحاسبية الدولية يهدف إلى تقريب الممارسات المحاسبية من خلال الالتزام بما تصدره هذه اللجنة من معايير بما يتوافق مع خصوصيات كل دولة سيؤدي إلى زيادة أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين، إضافة إلى أن طريقة عرض القوائم المالية تختلف وفقا لغرض الأطراف المستفيدة منها عموما، لهذا فإن عرض القوائم المالية وفقا للمحتويات الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، على الرغم من وجود بعض الاختلافات بين الدول والتي ترجع أساسا إلى التشريعات الاقتصادية، النظم السياسية والقانونية، دون أن يؤثر ذلك على اتخاذ قرارات المستفيدين من قراء القوائم المالية، علاوة على اختلاف البيئة والمحيط التي تعمل فيه المحاسبة، كما خلصت الدراسة إلى أن نجاعة توافق وتوحيد العمل المحاسبي من خلال توحيد القوائم المالية تكمن في إمكانية المقارنة بين المؤسسات في بلدان متفرقة، على الرغم من وجود بعض الصعوبات لإجراء هذه المقارنات في ظل تباين عرض القوائم المالية بين الدول، وهو ما تسعى له لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتداركه وتجاوزه، أما إسقاطا على البيئة المحاسبية في الجزائر، فقد خلصت الدراسة إلى أن أسباب التخلف عن المخطط المحاسبي الوطني هو عدم استجابته إلى متطلبات الاقتصاد العالمي خاصة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، وهو ما أدى إلى استبداله بالنظام المحاسبي المالي والذي جاء يستجيب أكثر لمتطلبات البيئة المحاسبية الدولية في ظل وجود تقارب بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاح:

المحاسبة، المحاسبة الدولية، المعايير المحاسبية الدولية، التوحيد المحاسبي، التوافق المحاسبي، القوائم المالية، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

This thesis treats the subject of the financial statements and its role in the unification of the accounting work according to international accounting standards, on the basis of objective accounting in providing complete, legal, objective, transparent, and more credible information. This allows encouraging investors, and guarantee them a good follow-up to their money, and it is the trusted source for economic and financial information. Moreover, it provides an honest picture of the financial status of the unit and measure their efficiency. The financial statements, which is the final output of the Accounting kind of transparency and credibility, must disclose financial information of interest to all users and beneficiaries, and through directed many countries to link to each other in many fields, especially the economic field. The field of accounting also becomes openness towards globalization and many institutions in various countries around the world prepare and present their financial statements, either for internal or external use, although it seems to be similar from one country to another, but there are many differences between them.

The study concluded that the issuance of international accounting standards is designed to bring accounting practices through a commitment to including issued by this committee of standards in line with the specificities of each state. This will increase the importance of compatibility and uniformity, in addition to the presentation of financial statements according to the purpose of the beneficiary, and in accordance with the contents of the International Standards Committee for Accounting, though there are some differences between the countries, mainly due to economic legislation, political and legal systems.

the study concluded also that the compatibility and standardization of accounting work through the consolidation of the financial statements efficacy lies in the comparability between institutions in different countries, although there are some difficulties to make these comparisons under contrast presentation of financial statements between countries. These are seeking for the IASB to be remedied and bypassed, and the projection on the accounting environment in Algeria.

the reasons for abandoning the national accounting system is not only responding to the global economy requirements, but to those of international accounting environment in the presence of rapprochement between Financial Accounting System. and International Accounting Standards.

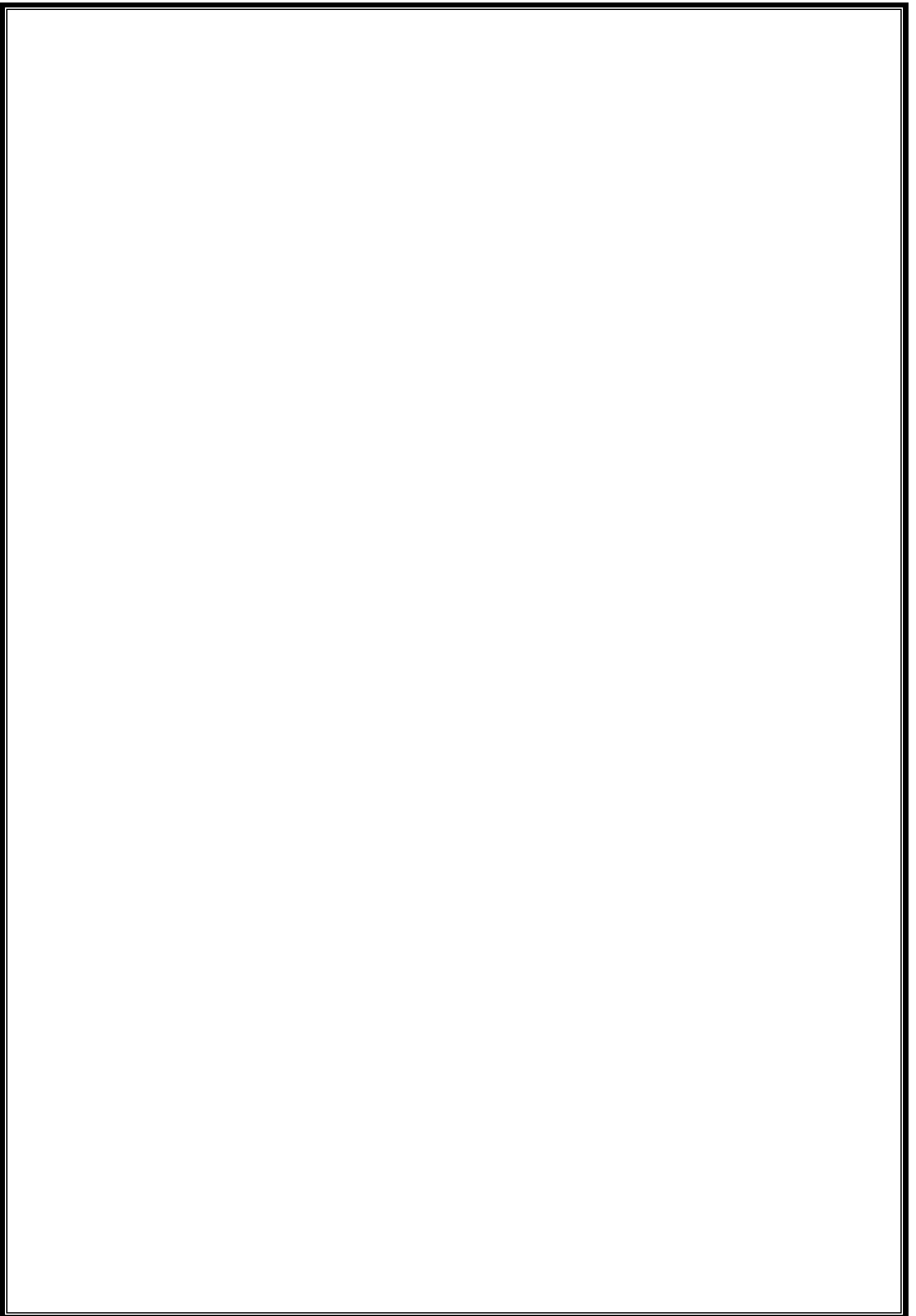
Key words:

Accounting, international accounting, international accounting standards, accounting uniformity, compatibility accounting, financial statements, the planned national accounting, financial accounting system.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
15	الرموز المستعملة كنظام عددي عند اليونان.	01
15	الرموز المستعملة كنظام عددي عند الرومان.	02
38	المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 11-07، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المبادئ المحاسبية.	03
44	المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 11-07، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل الفروض المحاسبية.	04
90	قائمة المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى الآن والتي أبقى عليها مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) بعد حل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).	05
91	قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة إلى الآن والتي أقرها مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB).	06
92	قائمة المعايير المحاسبية الدولية غير النافذة (الملغاة).	07
95	المواد والتفسيرات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المعايير المحاسبية.	08
173	قائمة الدخل حسب طبيعة التكاليف.	09
174	قائمة الدخل حسب وظيفة التكاليف.	10
221	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث التعريف.	11
222	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث مجال التطبيق.	12
222	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث المبادئ.	13
224	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث الفروض.	14
225	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث الأهداف.	15
225	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من حيث أصناف الحسابات.	16
226	مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي وفقا للقوائم المالية.	17
233	الدواوين المنحلة ودواوين الترقية والتسيير العقاري المتنازل لها وفقا المرسوم التنفيذي رقم 97-441	18
251	الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الخاصة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.	19



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
24	تطور المحاسبة من سنة 1494 إلى سنة 2000.	01
89	الخطوات الرئيسية لوضع أو تعديل معيار محاسبي دولي.	02
237	الهيكل التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية الوادي.	03
264	الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-.	04
271	التسجيل المحاسبي لأحد وضعيات الأشغال للشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-.	05
272	التسجيل المحاسبي لتحصيل نصيب الشركة الأم من أحد وضعيات الأشغال -مشروع سوف-.	06
273	التسجيل المحاسبي لتحويل الأموال من الشركة الأم إلى شركة سينيويهدرو -مشروع سوف-.	07

قائمة الملاحق

قائمة الملحق

الرقم	عنوان الملحق
01	جانب أصول الميزانية.
02	جانب خصوم الميزانية.
03	محتوى فصول الميزانية جانب الأصول.
04	محتوى فصول الميزانية جانب الخصوم.
05	حساب النتائج حسب الطبيعة.
06	حساب النتائج حسب الوظيفة.
07	محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة.
08	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة.
09	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة.
10	جدول تغير الأموال الخاصة.

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AAC	African Accounting Council	مجلس المحاسبة الإفريقي
AIC	American Accounting Conference	مؤتمر المحاسبة الأمريكي
AICPA	American Institute of Certified Public Accounting	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AISG	Accountants International Study Group	المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين
ASCA	Arab Society of Certified Accountants	الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين
BADR	Banque de l'Agriculture et du Développement Rural	بنك الفلاحة والتنمية الريفية
CAPA	Confederation of Asian and Pacific Accounting	إتحاد المحاسبين لدول آسيا والمحيط الهادي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
ICAC	International Committee of Accounting Cooperation	اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي
IFAC	International Federation of Accounting Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

	Interpretations Committee	التقارير المالية
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
MNE	Multinational Entreprise	شركة متعددة الجنسية
OMC	Organisation Mondiale de Commerce	منظمة التجارة العالمية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
UE	Union Européenne	الإتحاد الأوروبي
UEC	Union Européenne des Experts Comptables	إتحاد المحاسبين الأوروبيين
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization	منظمة الأمم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة

المقدمة

01-تمهيد:

أدى تطور الاقتصاد العالمي وتحرر حركة رؤوس الأموال إلى تزايد عدد الشركات التي تنشط على المستوى الدولي (الشركات متعددة الجنسيات) وامتدادها لتغطي العديد من الدول، مما أدى إلى تطور مستمر في قطاع الأعمال الدولية والذي تسبب في ظهور بعض القضايا المحاسبية الجديدة كانعكاس للتطور الاقتصادي، مما استلزم متابعة من الفكر المحاسبي المعاصر تؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لهذا التطور، وباعتبار المحاسبة من الأدوات الهامة حيث يستفيد من مخرجاتها العديد من المستخدمين سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وفي ظل هذا الانفتاح نحو الاقتصاد العالمي أصبح من الضروري إصلاح الإطار المحاسبي على المستوى الوطني لكل دولة، بجعله يتلاءم مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي، الأمر الذي مهد إلى ضرورة إعداد قوائم مالية تقرأ على هذا المستوى.

وتقوم العديد من المؤسسات في مختلف دول العالم بإعداد وعرض القوائم المالية إما للاستعمال الداخلي أو الخارجي (المستخدمين الخارجيين)، وبالرغم من أنه يبدو أن تلك القوائم وكذا البيانات متشابهة من دولة لأخرى، إلا أن هناك العديد من الاختلافات بينها، هذه الاختلافات قد ترجع إلى تباين الظروف السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية والقانونية، كما قد ترجع هذه الاختلافات إلى أن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية المعدة محليا (وفقا لمتطلبات السوق المحلية)، ونظرا لتعدد واختلاف تلك الظروف من بلد لآخر، أدى هذا إلى تعدد تعريف القوائم المالية وما تحويها من عناصر (الأموال الخاصة، الثبittات، المخزونات، الحقوق، الديون، التكاليف، الإيرادات، النتائج)، كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة لإظهار بنود القوائم المالية للمؤسسة.

من هنا ظهر جليا أهمية توحيد عرض القوائم المالية لأغراض المستفيدين منها لضمان مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة (وهذا على مستوى المؤسسة ذاتها) وكذا البيانات المالية للمؤسسات الأخرى (على مستوى الدولة نفسها)، وهذا وفقا لمتطلبات واعتبارات الالتزام بعرض القوائم والبيانات المالية المحددة وفقا للجنة معايير المحاسبة الدولية بغية إمكانية مقارنتها مع مؤسسات من دول أخرى، لكونها (القوائم المالية) تلي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين والمستفيدين منها.

ولهذا تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة إلى تضييق نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وترى اللجنة أنه من الممكن تحقيق المزيد من التوافق من خلال التركيز على القوائم المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيدي في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، لكون هذه الأخيرة تتأثر وتؤثر على بعضها البعض بين الدول.

02-الإشكالية:

مما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية الموضوع من خلال التساؤل التالي:
**« ما مدى فعالية القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي
 من خلال الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟ ».**

من هذا التساؤل الرئيسي، ولتسهيل الإجابة عليه تم طرح عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- 01- ما هي أسباب تباين عرض القوائم المالية من بلد لآخر؟
- 02- ما هي الصعوبات التي تواجه الهيئات الدولية المهتمة بالجانب المحاسبي والمكلفة بصياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق في تجسيد إصدار عرض موحد للقوائم المالية دوليا؟
- 03- ما هي السبل التي تكفل توحيد عرض القوائم المالية على الصعيد الدولي؟
- 04- ما مدى نجاعة توافق وتوحيد العمل المحاسبي من خلال توحيد القوائم المالية؟
- 05- ما هي دوافع إصدار الجزائر للنظام المحاسبي المالي ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني؟، وهل استحباب النظام المحاسبي المالي إلى متطلبات البيئة الاقتصادية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية؟
- 06- ما هو واقع العمل المحاسبي بديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؟، وما هو واقع المحاسبة بالشركة الصينية سينيويهدرو -مشروع سوف-؟.

03-الفرضيات:

و لتبسيط الإجابة على التساؤلات الفرعية، فإنه يمكن صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- 01- قد تكون الأسباب التي أدت إلى اختلاف عرض القوائم المالية بين الدول، ترجع إلى تلبية حاجات المستفيدين منها محليا بدرجة أولى؛
- 02- أن يكون أهمها اختلاف التشريعات الاقتصادية من بلد إلى آخر، علاوة على اختلاف البيئة والمحيط التي تعمل فيه المحاسبة؛
- 03- في ظل الحديث على عولمة الاقتصاد، فيمكن اعتبارها السبيل إلى توحيد عرض القوائم المالية؛
- 04- إمكانية المقارنة بين المؤسسات في بلدان متفرقة، وكذا قياس درجة قوة اقتصاد بلد مقارنة مع بلد آخر؛

05- من بين أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1976، عدم استجابته إلى واقع الاقتصاد الحالي، وبرزت محدوديته أكثر عند توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، ونظرا للإصلاحات التي تمت على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، والأخذ بها عند تشريع النظام المحاسبي المالي،

وترسيخ ثقافة محاسبية مستندة على المعايير المحاسبية الدولية، يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي يستجيب إلى متطلبات واحتياجات الاقتصاد الوطني ويتلاءم إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية.

06- قد يمثل في ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي الإجراءات المعهودة عند العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، مع اختلاف في مدونة الحسابات عن المخطط القديم، وكذا طرق عرض وشكل القوائم المالية، أما في الشركة الصينية سينيويديرو -مشروع سوف-، فبالإضافة على ما هو موجود في ديوان الترقية والتسيير العقاري، فهناك بعض العمليات المحاسبية ذات الصبغة الدولية، ومن الممكن وجود بعض المشاكل التي واجهت الشركة عند بدء العمل بالجزائر.

04- أهمية الدراسة:

تتحلى أهمية الدراسة في جدية وحساسية الموضوع على الساحة الوطنية، خاصة في ظل مساعي الجزائر للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وما يتطلب ذلك من حرص على تطبيق بعض الشروط، والتي من بينها مسك نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة وأنها اعتمدت على نظام محاسبي امتد عمره من التطبيق إلى أربعة وثلاثون (34) سنة (من سنة 1976 إلى سنة 2009)، لكنه لم يساير التطورات التي مست الأنشطة الاقتصادية المحلية أو الدولية، الأمر الذي أفقده الاستجابة لمتطلبات البيئة المحاسبية الجديدة.

وتستمد الدراسة أهميتها أيضا من الاتجاه المتزايد نحو تحقيق التوحيد وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة (ومن بينها الجزائر) راغبة في الدخول إلى دواليب الاقتصاد العالمي، إلى تبني أو تكييف على الأقل أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بغية ضمان قراءة وفهم موحد للقوائم المالية، وذلك من خلال تحديد المفاهيم الأساسية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين من داخل وخارج المؤسسة.

05- أهداف الدراسة:

- علاوة على أهمية هذه الدراسة، فلها أيضا عدة أهداف يمكن حصرها في التالي:
- إبراز الأسباب التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية وأهمية تطبيقها على الصعيد الدولي، وكذا إبراز دور الهيئات والمنظمات التي تسعى إلى تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبين؛
- مساعدة الجهات المختصة محليا في البلاد في وضع وتطوير معايير محاسبية محلية تتلاءم مع المتطلبات الدولية وكذا الوطنية؛
- مساعدة مراجعي الحسابات (وخاصة الأجانب منهم) في التوصل إلى إبداء رأي عما إذا كانت

القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية؛

-مساعدة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في تفسير المعلومات التي تحتويها هذه القوائم، خاصة إذا كانت معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو على الأقل تتوافق معها؛

-استعراض مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية، وإبراز الصعوبات والمشاكل التي تواجه الدول (ومن بينها الجزائر) عند محاولة اعتمادها هذه المعايير كما نص عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

06-مبررات اختيار الموضوع:

لقد كان اختيار الموضوع وفقاً لمعيارين أساسيين هما:

*المبررات الشخصية:

-طبيعة عملي كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد، بحثاً في بلورته على شكل دراسة نظرية وتطبيقية؛

-محاولة اعتماده كمرجع للباحثين في الميدان، بسبب نقص المراجع المرتبطة به مباشرة، وخاصة ما تعلق بالمحاسبة الدولية.

*المبررات الموضوعية:

-ما ترتب من اختلافات جوهرية بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني؛

-ردة فعل شريحة كبيرة من أصحاب المهن المحاسبية والمالية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة في ظل وجود العديد من المضامين المبهمة فيه، وما تعلق بالتباين بين الممارسة المحاسبية من جهة وبين التشريعات الجبائية من جهة أخرى؛

-الأفاق المنتظرة للجزائر من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وما سينجر عنه من توحيد للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم إمكانية مقارنتها مع قوائم مالية في دول أخرى.

07-منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثباتاً لصحة أو خطأ الفرضيات المقدمة، سيكون المنهج المتبع مزيج بين المنهج التاريخي، الوصفي، التحليلي، وكذا المنهج الاستنباطي.

08-الدراسات السابقة:

وفق للمعلومات المتوفرة لدينا، فتمثل الدراسات السابقة في:

*مداني بن بلغيث:

دراسة مقدمة بعنوان أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية -بالتطبيق على حالة الجزائر -، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر (سنة 2004).

جاءت الدراسة في خمسة فصول، وحاول صاحبها معالجة إشكالية مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، مبرزاً ذلك في معالجة الموضوع مع الجهود التي تبذل في الجزائر في إطار إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات، خاصة تلك التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة، إضافة إلى الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي.

لكن الدراسة اقتصرت على أهمية إصلاح الإطار المحاسبي في ظل توحيد الممارسات المحاسبية وإسقاطها على حالة الجزائر، ولكون الدراسة قدمت سنة 2004، فإنها لم تتطرق إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي صدر سنة 2007، في حين من خلال دراستنا هذه سنتطرق إليه بشيء من التفصيل.

*شعيب شنوف:

دراسة مقدمة بعنوان الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسية والتوحيد المحاسبي العالمي - حالة BP EXPLORATION LIMITED، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر (السنة الجامعية 2006/2007).

جاءت الدراسة في خمسة فصول، وحاول صاحبها معالجة إشكالية المحاسبة الكلاسيكية في تليتها لحاجيات الشركات متعددة الجنسية، ومدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين، مبرزاً ذلك في معالجة الموضوع في كون أهداف التنمية ليست ذات دلالة ما لم تكن ثمة وسائل وأدوات لتحقيقها، وتتفاوت هذه الأدوات والوسائل في الأهمية لكون محاسبة المؤسسة ومن خلال أشكالها المختلفة تبقى من بين أهم الأدوات والوسائل التي يمكن من خلالها تحقيق الفعالية.

لكن هذه الدراسة لم تبرز أوجه القصور على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، والتي أدت إلى عدم ملائمتها إلى عمل الشركات متعددة الجنسية في الجزائر، الأمر الذي جعلها تمسك محاسبتها وفقاً لتشريعات بلدانها الأصلية أو وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وحتى وإن التزمت بمسك محاسبتها وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني فهو التزام صوري فقط، ومن خلال دراستنا هذه سنحاول إدراج عرض مفصل للمخطط المحاسبي الوطني وإبراز الأسباب التي أدت بالمشروع الجزائري إلى استبداله بالنظام المحاسبي المالي.

***حواس صلاح:**

دراسة مقدمة بعنوان التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر (السنة الجامعية 2008/2007).

جاءت الدراسة في خمسة فصول، وحاول صاحبها معالجة إشكالية ظهور المشاكل المحاسبية التي يصعب على المؤسسات المحلية حلها مما يقتضي من الدول المعنية إجراء تغييرات جذرية في أنظمتها المحاسبية حتى تكون في مسابرة التطورات الاقتصادية الحديثة، مبرزاً ذلك في معالجة الموضوع مع تزامن استعداد الجزائر لتبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، سواء في إعداد البيانات المالية أو في مجال فحصها وتدقيقها، خاصة في ظل الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسية في مختلف الدول ومن بينها الجزائر، الأمر الذي تطلب الاهتمام أكثر باستراتيجياتها في توفير الانسجام والاتصال في المجال المحاسبي الدولي.

لكن هذه الدراسة وعلى الرغم من احتواء الإشكالية على شقين، شق مقارنة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، والشق الأخر يربطها بمعايير المراجعة الدولية، إلا أن الشق الأخير وفقاً لوجهة نظرنا لم يتطرق له في مضمون الأطروحة.

***توفيق جوادي:**

دراسة مقدمة بعنوان مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية -دراسة اختبارية دولية مقارنة-، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم التجارية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 (السنة الجامعية 2014/2013).

تضمنت الدراسة جزأين، ضم الجزء الأول أربعة فصول (فصل تمهيدي وثلاثة فصول أخرى)، أما الجزء الثاني فتضمن الفصل الرابع، الفصل الخامس والسادس، حاول صاحبها معالجة إشكالية أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل معايير المحاسبة الدولية، ومدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بإبراز جوانب التوافق من حيث التأهيل في الجامعات والمؤسسات العلمية وكذا جوانب التطبيق من قبل الشركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق وغيرها من الجهات، إضافة إلى إبراز الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أو تكييفها معها لضمان الفهم والقراءة الموحدة.

لكن على الرغم من تخصيص جزء مهم من إشكالية الدراسة لإبراز دور الجامعات والهيئات العلمية في عملية توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية، لكننا لمسنا وجود قصور في هذا

الجانب، إذ لم يخصص ضمن أسئلة الاستبيان جانب مخصص للأكاديميين المتخصصين، وكذا الهيئات العلمية ذات الصلة.

09-مساهمة الدراسة:

علاوة على أهمية الدراسة، وكذا الأهداف التي تصبو الدراسة للوصول إليها، إضافة إلى تدارك بعض الجوانب المهمة التي لم تأخذ نصيبها من التحليل والدراسات المستفيضة، فإن مساهمة هذه الدراسة تتمثل في:

-التوسع أكثر في دراسة المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية، بغية الوصول إلى إعداد معايير محاسبية تتوافق إلى حد كبير مع طبيعة ومكونات الاقتصاد الجزائري والبيئة المحاسبية في الجزائر، خاصة في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي حديث التطبيق؛
-الأخذ بعين الاعتبار بعض النقائص التي برزت بعد العمل بالنظام المحاسبي المالي، وذلك في محاولة منا طرح بعض الحلول وفقا لوجهة نظرنا.

10-محتويات الدراسة:

تتضمن الدراسة على خمس فصول، وذلك محاولة للإحاطة والإمام بكافة جوانب الموضوع، وقد قسمت على النحو التالي:

***الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة المالية.**

سيتم من خلاله إلقاء نظرة عن التطور التاريخي للمحاسبة والتي كانت عبر ثلاثة مراحل أساسية، ثم إدراج لبعض التعاريف المختلفة للمحاسبة المالية، وكذا سرد لأهم أهدافها وأهميتها والتي تتمحور أساسا في تحديد المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، ثم التطرق إلى المبادئ والفروض التي تقوم عليها المحاسبة المالية والمتعارف عليها عموما، وأخيرا عرض لوظائف المحاسبة، أنواعها وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

***الفصل الثاني: مدخل حول المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية.**

سيتم التطرق فيه إلى ماهية المحاسبة الدولية، وذلك من خلال التطرق إلى تعريفها، نشأتها عبر الزمن، عوامل تطور المحاسبة الدولية، أهدافها وأهميتها، دوافع الاهتمام بالمحاسبة خاصة في ظل التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول، وكذا التطرق إلى مناهج البحث في المحاسبة الدولية، إضافة إلى مشاكلها والتي قسمناها إلى مشاكل داخلية وأخرى خارجية.

كما تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بالتمييز بين مفهومي المعيار المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية وكذا نشأتها، وإبراز أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية من

خلال التطرق إلى الحاجة لظهور معايير (نماذج) محاسبية تعمل على توحيد العمل المحاسبي لكل الدول، ثم التطرق إلى الأطراف المستفيدة من هذه المعايير، وكذا معوقات وإجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية، مروراً بأهم المؤتمرات التي عقدت في هذا المجال والتي سعت إلى توحيد العمل المحاسبي، وكذا التطرق إلى المنظمات التي هدفت إلى وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ الملائم لتطبيق هذه المعايير، وأخيراً عرض لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة حالياً وفقاً لآخر تحديث، كما تم إبراز من خلال هذا الفصل ماهية التوافق والتوحيد المحاسبيين وذلك بالتطرق إلى المفهوم، الأهمية، الصعوبات التي تواجهها عملية التوافق والتوحيد المحاسبي.

*الفصل الثالث: الإطار النظري للقوائم المالية وأثرها في توحيد العمل المحاسبي الدولي.

وتم التطرق فيه إلى عرض القوائم المالية من خلال تقديم تعريف وأهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للقوائم المالية والأطراف المستفيدة من استخدام هذه القوائم واحتياجاتهم للمعلومات، الفروض التي تقوم عليها القوائم المالية، العلاقة بين القوائم المالية والاعتبارات التي تحكم إعدادها، وكذا عناصر ومحتويات القوائم المالية وكيفية قياسها، علاوة على عرض القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وأخيراً أثر القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي دولياً.

*الفصل الرابع: عرض للمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

خصص هذا الفصل لعرض المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ 1976 م، والذي أصبح لا يتماشى مع متطلبات الوقت الراهن (الجانب الاقتصادي)، وكذا عرض للنظام المحاسبي المالي وذلك بإبراز نقاط القوة التي جاء، وكذا أوجه القصور بعد عدة سنوات من التطبيق، ومن ثم الوصول إلى التحديات المستقبلية للنظام المحاسبي المالي، وأخيراً إدراج مقارنة بين النظامين.

*الفصل الخامس: دراسة مقارنة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي،

والشركة الصينية سينوهيدرو -مشروع سوف-.

من خلال هذا الفصل سنحاول تجسيد وإسقاط ما أمكن التطرق إليه في الفصول السابقة، وذلك انطلاقاً من دراسة واقع المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، والتي تبلورت في عرض الدورة المحاسبية المعمول بها، وكذا الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، وأخيراً تقييم النظام المحاسبي المالي من خلال الممارسة المحاسبية.

أيضاً قمنا بدراسة واقع العمليات المحاسبية الدولية للشركة الصينية سينوهيدرو المكلفة بإنجاز مشروع التطهير بولاية الوادي (والذي سمي بمشروع القرن)، هذه الشركة التي تمسك محاسبة وفق التشريعات

الجزائرية، لكن لها تحويلات مالية وتعاملات مع الشركة الأم، وهذا وفقا للاتفاقية المبرمة بين الطرف الجزائري والطرف الصيني (لكون الاتفاقية تحوي على شطرين، شطر بالدينار الجزائري والشرط الثاني بالدولار الأمريكي)، إضافة إلى المشاكل التي واجهت الشركة من الناحية المحاسبية، وكذا إدراج مقارنة بين الممارسة المحاسبية للشركة وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

كما ستتضمن بداية كل فصل تمهيد مختصر للدخول في مضمون الفصل، وكذا خلاصة في نهايته توجز أهم النقاط المتطرق لها من خلاله.

وأخيرا سننهي دراستنا بخاتمة أبرز من خلالها الإجابة عن الإشكالية المطروحة، وإثبات صحة الفرضيات من عدمه، مرفقة بجملة من النقاط المقترحة والمستنتجة من مضمون الدراسة.

الفصل الأول

عموميات حول المحاسبة المالية

تمهيد:

تولدت المحاسبة عن حاجة الإنسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه النشاط الاقتصادي، والاهتمام بها في تزايد مستمر نظرا لحاجة المجتمع لها وما يصاحبها من تطور في المجال الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي والتكنولوجي، وتشمل اليوم على فروض، مبادئ، مفاهيم ومعايير جديدة تستجيب لمتطلبات واحتياجات المجتمع المالي، وتعددت فروعها وتعمقت وظائفها واتسعت أهدافها لتشمل إلى جانب القياس المحاسبي أهداف الرقابة، التخطيط، تحليل الأداء المالي والتكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية المختلفة.

وتشكل في عصرنا الحالي نظاما هاما ومميزا للمعلومات، يعمل على تشغيل البيانات المحاسبية التي تعكس الأحداث المالية من خلال تجميع، قياس وتسجيل الأحداث الاقتصادية وتصنيفها، ومن ثم إيصال المعلومات المحاسبية والمالية بصورة ملائمة إلى مستخدميها (الإدارة وكافة الأطراف الخارجية)، والتي تتبلور في مخرجات العملية المحاسبية والمتمثلة في القوائم المالية من أجل تحليلها ومساعدتهم في اتخاذ الكثير من القرارات الرشيدة.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى أهم العناصر المرتبطة بمصطلح المحاسبة، بدءا بالتطور التاريخي للمحاسبة، تعريفها، أهدافها وأهميتها، المبادئ والفروض التي تقوم عليها المحاسبة، وظائفها، أنواعها وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.

قسم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة، التطور التاريخي لها إلى ثلاث حقبة زمنية رئيسية محدودة الفترة، وهي موضحة من خلال التالي:

المطلب الأول: الحقبة التاريخية الأولى (منذ القدم إلى نهاية القرن الخامس عشر ميلادي).

تعدد السرد التاريخي لتطور المحاسبة خلال هذه الفترة تحديداً، وكل من المؤرخين له وجهة نظره من خلال الجمع والتحقيق في المصادر التي اعتمدوا عليها في تأصيل تطور المحاسبة، ولهذا اعتمدنا على عدة مصادر في إدراج التطور التاريخي للمحاسبة حتى لنفس الفترات أحياناً، كما تم تقسيم هذه الحقبة التاريخية إلى الحضارات أو الأشخاص الذين كان لهم دور كبير في تطور المحاسبة.

أولاً: المحاسبة عند الآشوريين.

" يختلف الباحثون حول تعيين تاريخ محدد لنشأة المحاسبة، إلا أنهم يتفقون على أنه لا يمكن ربط نشأة المحاسبة بالحقبة التاريخية التي شهدت تطوير طريقة القيد المزدوج على يد باسيولي (Pacioli)، فقد أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين خلال الحقبة التاريخية الممتدة ما بين 3500-4000 ق.م، وأهم أول من مارس شكلاً من أشكال المحاسبة، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب، أو أحجار كريمة، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت على أشكال ألواح من الطوب، هذا بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل، اشتملت هي الأخرى على مواد قانونية تعالج قضايا تجارية.¹

" عندما نفهم المحاسبة بأنها إثبات منظم لنشاط وفعاليات مؤسسات ذات صبغة اقتصادية، نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط، وكانت مرادفة للعد أو القياس، وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة والكهنة ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب اللازمة لبناء السفن، ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزياً يرى مسمر (MESSMER) أن اختراع الكتابة المسماة حوالي 2900 قبل الميلاد من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية، فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاماً سداسياً للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الروماني، إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة

¹ محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص ص 21-22، بتصرف.

بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكنا، فكانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص، غير أن هذا الإثبات كان مقتصرًا على محاسبة بسيطة للمخازن. ¹

ثانياً: المحاسبة عند مصر الفراعنة القديمة.

" حسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة، فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا هو النظام الذي خلفه المصريون القدماء، عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام أمينا على صوامع الغلال، وتم وضع نظام متطور للمخازن في ذلك الوقت، وقد ساعد اختراع ورق البردي في تسهيل عمليات الإثبات والتوثيق المحاسبي. " ²

" أما المحاسبة في مصر الفراعنة القديمة فكانت أكثر تطورا، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية، فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن (المستودعات) سمح أيضا بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول، وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، ومع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن وتبادل وثائقها، ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلل لمدة سبع سنين متتالية. " ³

ثالثاً: المحاسبة عند اليونانيين والرومان.

" كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا من الأنظمة المتطورة نسبيا في تلك الحقبة، والذي إليه ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية عن الفترة الممتدة من عام 415-418 ق.م، وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدًا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين هما:

- البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري في أثينا بدءًا من القرن الرابع قبل

الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي؛

- تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا بدءًا بالنظام العددي اليوناني، تلاه النظام

العددي الروماني، وأخيرا بالنظام العددي الهندي-العربي.

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 19.

² محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص 22.

³ رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى (الإصدار الثاني)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 12-13.

وينسب الباحثون إلى اليونانيين أول نظام عددي يقوم على الأعداد الأساسية المكونة من تسعة أرقام اتخذت شكل الرموز التالية:

الجدول رقم (01): الرموز المستعملة كنظام عددي عند اليونان.

0	N	S	\$	E	S	Y	B	A
9	8	7	6	5	4	3	2	1

المصدر: محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 23.

أما الرومان، فقد ابتكروا نظاما عدديا خاصا بهم كانت رموزه أبسط شكلا وأقل عددا من رموز النظام العددي اليوناني، وفيما يلي بعض الرموز التي قام عليها هذا النظام والتي مازالت مستخدمة لحد الآن:

الجدول رقم (02): الرموز المستعملة كنظام عددي عند الرومان.

M	D	C	L	X	V	I
1000	500	100	50	10	5	1

المصدر: محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 23.

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي - العربي، فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه ونشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا والشرق الأقصى خلال القرنين العاشر والحادي عشر بعد الميلاد، وهكذا ينسب هذا النظام إلى الهنود والعرب معا، ويقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حاليا باسم الأعداد الإفرنجية، والأصح أنها أعداد عربية، ثم اكتمل هذا النظام ليصبح عشرة أعداد بعد أن أضاف العرب (الصفر) إلى الأعداد التسعة المعروفة، ليتحول النظام العددي من العد التساعي إلى الترقيم العشري، وبذلك فإن العرب بنقلهم هذا النظام إلى أوروبا، يكونون قد قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة تركزت ثمرتها في وقت لاحق باكتشاف القيد المزدوج في إيطاليا. ¹

" لا توجد في الاقتصاد الحر لدى الإغريق والرومان أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى القديم، فقد اكتفى بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرضي على ألواح شمعية، كما أن نظام الأعداد الروماني القائم على استخدام الحروف دون وجود منازل قد أعاق - لمدة طويلة حتى القرن الخامس عشر بعد الميلاد - تطور علم الحساب والمحاسبة، ونظرا لتوسع الإمبراطورية الرومانية وجباية

¹ محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص 22-24، بتصرف.

الضرائب من مستعمراتها ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية.¹

رابعاً: بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا.

" حتى بداية القرن الثالث عشر، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيها التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير سواء كانت لهم أو عليهم، بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة لتسجيلها، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد، وتعد سجلات بنك فلورنتينا (Florentine Bank) أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد.

وفي بداية القرن الرابع عشر ميلادي، حدث تطوران مهمان في عالم التجارة، تركا أثارا كبيرا على الوظيفة المحاسبية يتمثلان في:

-ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد أسلوب القيد المفرد يستوعب متطلباتها؛

-انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصا بعد توسع التجارة الأوروبية بشكل عام والإيطالية منها خاصة، مما جعل للعملية المالية أثرا مزدوجا لا يمكن التعبير عنه محاسبيا بواسطة القيد المفرد.²

" أفرزت الحروب الصليبية قنوات اتصال ثقافي وحضاري مع بلدان المشرق العربي، حيث قدم الفكر العربي في القرنين الثاني عشر والثالث عشر أسسا جوهرية لتطور العلوم والمعرفة في إيطاليا خصوصا، فمهد بذلك لنشوء عصر النهضة الحديث في التاريخ الأوروبي، وهكذا بدأت إيطاليا تحتل مكان الصدارة في عصر التنوير والنهضة، وعرفت الدول الأوروبية عامة بحضارة واقتصاديات الدول العربية في حوض البحر الأبيض المتوسط، فقد كانت صقلية وفلورنسه والبندقية -باعتبارها دويلات أو إمارات إيطالية متنافسة ومستقلة- تمثل قنوات الاتصال مع العرب عبر الإسكندرية من ناحية، وعبر بلاد الأندلس (إسبانيا) من ناحية ثانية، انتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري ليحل محل النظام الحسابي الروماني القائم على التقييم الحرفي الذي لا يصلح لإجراء العمليات الحسابية الأربعة البسيطة، وبذلك قدم نظام الأرقام العشري الأساس اللازم لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى، كما ساعد انتقال صناعة الورق في القرن الثالث عشر إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 20.

² محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص ص 24-25، بتصرف.

ملائمة لنشوء وتطوير علم المحاسبة، حيث سمح بمسك عدة دفاتر محاسبية كبيرة الحجم لدى المنشأة الواحدة بعد أن كان الدفتر المحاسبي سابقا مقتصرًا على عدة صفحات من رقائق الجلود.¹

وعلاوة على ما سبق، فقد كان للعرب والمسلمين دور كبير في تطور المحاسبة خلال الحقبة التاريخية الأولى (منذ القدم إلى نهاية القرن الميلادي الخامس عشر ميلادي)، إذ اتبعوا قبل الإسلام الحساب الأبجدي أو الستيني، فاستخدموا الحروف الأبجدية عوضًا عن الأرقام، واستمروا على هذا النهج إلى أن ظهر النظام العددي الهندي.

" فمنذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية وتطبيقية تماشيا مع التعاليم السماوية السمحاء التي شملت كل نواحي الحياة، فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها العديد من الآيات القرآنية، كما في قوله تعالى « يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه » بداية الآية (282) من سورة البقرة، وقوله تعالى « فإن الله سريع الحساب » آخر الآية (19) من سورة آل عمران، وقوله عز من قائل « ولا تسرفوا إنه لا يحب المسرفين » آخر الآية (141) من سورة الأنعام.

وفي السنة النبوية الشريفة فإن النبي محمد صلى الله عليه وسلم كان يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات ومنهم حذيفة بن اليمان والزيبر بن العوام رضي الله عنهما.²

وتبرز أهمية مساهمة العرب والمسلمين في خدمة المحاسبة في³:

- إن التجار العرب (شكلوا حلقة وصل بين التجارة الأوروبية من جهة، والتجارة في الهند وشرق آسيا عامة من جهة أخرى) هم من قاموا بنقل النظام العددي العربي الهندي إلى الجزيرة العربية ومنها إلى أوروبا عبر شمال إفريقيا والأندلس؛

- أن العرب أول من استكمل النظام العددي بإضافة الرقم (صفر) إلى منظومة الأعداد التسعة التي كان يتكون منها هذا النظام، مما أكسب النظام العربي قدرا من المرونة، بتحويله من نظام العد التساعي إلى نظام العد العشري، فأصبح استخدامه في المعاملات التجارية أكثر سهولة ويسر؛

- يشير أكثر من باحث إلى أن باسبولي اعتمد على الإرث العلمي للخوارزمي في تأليف أطروحته في الرياضيات، والتي خصص بعض أجزاءها لتطوير مفهوم القيد المزدوج، والمعروف أن ما قدمه علماء المسلمين مثل الخوارزمي من مؤلفات في علم الجبر والرياضيات، تعد منها للعلم لدى الأوربيين ليس في عهده فقط وإنما في عصرنا الحاضر أيضا؛

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص ص 21-22، بتصرف.

² عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 16.

³ محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص ص 25-27، بتصرف.

كما أن هناك من يرى أن بذور طريقة القيد المزدوج في تسجيل وضبط العمليات المحاسبية، برزت في النظام المحاسبي الإسلامي كما ورد في كتاب العالم المسلم أحمد بن محمد المازندراني المؤلف سنة 1363 للميلاد والذي وجد في مكتبة السلیمانية باستانبول مكتوبا باللغة التركية تحت عنوان الرسالة الفلكية، كما أسهمت الحروب الصليبية في الفترة ما بين 1096 - 1291 للميلاد في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب، ولم تقتصر مساهمة العرب والمسلمين في تطوير المحاسبة على ما قدموه في مجال النظام العددي والأساليب الرياضية، وإنما تعداها إلى الأصول النظرية أيضا، ويمكن الإشارة إلى أهم مظاهر هذه المساهمات فيما يلي:

- إن فرض الفترة المالية أو المحاسبية الذي أصبح متعارفا عليه بعد ظهور الثورة الصناعية في أوروبا وكذا نشوء الشركات المساهمة، كان يطبق عند المسلمين تحت مسمى (حولان الحول) الذي جاء تطبيقا للحديث النبوي الشريف بشأن الزكاة ونصه " لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول "، كما استخدم الخلفاء الراشدون في إعداد موازنات الدولة بعض المفاهيم والمبادئ المتعارف عليها في إعداد الموازنات الحكومية المتبعة في الوقت الحاضر، منها مثلا مبدأ سنوية الموازنة، وأسس تحديد مصادر تمويلها وأوجه استخدامات الأموال؛

- استخدم المسلمون بعض المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها حاليا في مجال المحاسبة في بيوت المال وحسابات الزكاة وتقسيم الموارث، فقسما المال في بابين رئيسيين هما العروض والأثمان، وأعادوا تقسيم العروض إلى عروض قنية وعروض التجارة، والأثمان إلى ذهب وفضة، ويتفق ذلك إلى حد كبير مع التبويب الهيكلي المتعارف عليه حاليا والذي تقسم بموجبه الموجودات إلى متداولة وأخرى ثابتة في الميزانية؛

- ظهرت الدواوين في عهد الخليفة الراشد عمر بن الخطاب رضي الله عنه تحت عدة مسميات، مثل ديوان الواردات، ديوان الصدقات، ديوان الزكاة، ديوان الخراج، ديوان التحصيل وديوان الجيش، ويعد ذلك تطبيقا مبكرا للسجلات المحاسبية المساعدة المتعارف عليها حاليا؛

- إن الكثير من القواعد العامة التي وضعها الإسلام سواء بقصد تحديد وعاء الدخل الخاضع للضريبة أو لتحديد وعاء الدخل الخاضع للزكاة لدى المسلمين أو للخراج لدى غير المسلمين، تقوم على القاعدة نفسها التي يقوم عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات؛

- سبق المسلمون غيرهم في تطبيق أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي، الذي يعده الباحثون المعاصرون خطوة مهمة إلى الأمام في تطور المحاسبة، والذي جاء ليحل محل الأساس النقدي الذي لم يعد ملائما في ظل الكم الهائل والتنوع في المعاملات المالية وما يترتب عليها من تسويات يعجز عن استيفائها الأساس النقدي، كما عرفوا قبل غيرهم نظام الجرد الدوري للمخازن؛

- أدرك المسلمون قبل غيرهم وفي وقت مبكر جدا أهمية إتباع منهج القيمة الجارية في تقييم الموجودات الخاضعة للتبادل، ويمكن إدراك أهمية هذا سبق الذي حققه المسلمون عندما نرى هذا النكوص

الشديد في الأدبيات المحاسبية الحديثة عن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية وبيان عيوب وأوجه قصور هذا المبدأ، والدعوة الملحة لاستبداله بمدخل القيمة العادلة.

عموماً يمكن القول أنه حتى نهاية هذه الحقبة كان الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد المالك بكل المعلومات المحاسبية عن منشأته والاحتفاظ بسرية هذه المعلومات، ولم يكن ثمة ضرورة أو التزام بتزويد أطراف خارجية بأي منها.

المطلب الثاني: الحقبة التاريخية الثانية (الفترة من 1494 م إلى 1944 م).

" استهلت هذه الفترة بانتشار نظام التسجيل بالقيود المزدوج بسبب ظهور الطباعة وانتشارها في أوروبا، ويشار إلى أن الراهب الإيطالي (Luca Pacioli) وبمساعدة صديقه الرسام المعروف (Leonardo Davinci) تمكن في رسم وتقسيم جداول الحسابات، ونشر باسيولي كتابه المعروف (Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita)، مراجعة في الرياضيات الهندسية والتناسب حول تسجيل المعاملات التجارية بطريقة القيد المزدوج عام 1494 م، وانتشر كتابه في أوروبا لتصبح طريقة التسجيل المحاسبي المعتمدة. " ¹.

" خلال هذه الفترة طور التجار الإيطاليون أنشطة صناعية ضخمة مع فروع تجارية في مناطق مختلفة من العالم، مما جعل عمليات مسك الحسابات التقليدية غير كافية لإثبات العمليات والأنشطة المعقدة الجديدة، وبالتالي كانت هناك حاجة ضرورية لتطوير الطرق والممارسات المحاسبية من أجل تلبية احتياجات البيئة الجديدة، وقد اقتضت هذه الحاجة بظهور نظام القيد المزدوج، هذا النظام الذي يصفه أحد الكتاب المحاسبين وهو (Hayashi) بأنه حجر الأساس للخروج بالمحاسبة من العصر الحجري إلى العصر الحديث، ويعبر (Watts) عن أهمية اختراع نظام القيد المزدوج في ظهور وتطور المحاسبة الحديثة بقوله إن أصول المحاسبة الحديثة مرتبطة بشكل كبير مع اسم باسيولي، وأن مسك دفاتر القيد المزدوج تعتبر الخطوة الأولى في اتجاه تطور المحاسبة الحديثة.

ولقد شهدت القرون اللاحقة لنشر كتاب باسيولي انتشاراً واسعاً لنظام القيد المزدوج في أوروبا وأمريكا، والتي اعتبرت تقريباً أكثر الفترات ازدهاراً وتقدماً في تاريخ المحاسبة، فقد لعب التجار دوراً كبيراً في نقل نظام القيد المزدوج إلى أوروبا ومنها إلى مناطق العالم الأخرى حيث كانوا يشرحون النظام ويعلمونه لمن كان يتعامل معهم سواء كان داخل إيطاليا أو خارجها.

¹ طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 48، بتصرف.

وعلى الرغم من أن هذا الانتشار كان متمثلاً بشكل كبير في عملية مسك الحسابات وتقنياتها، مثل عمليات الإثبات، الترحيل وتلخيص الحسابات، فإنها لعبت دوراً مهماً في الوصول بالممارسات المحاسبية في العالم على أن تكون متشابهة. " 1

" خلال القرن السادس عشر، عصر الرأسمالية التجارية أو كما يسميها الاقتصاديون الماركنتيلية، بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة وبدأت تظهر وتنتشر سريعاً الرأسمالية التجارية، ولقد ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية وذلك بتقديمها أداة عقلانية تقوم على غاية تحقيق الربح، وكذا الوسائل التي تحققه من عمليات المشتريات، المبيعات، المصروفات والإيرادات، وبدأت تظهر بوضوح المطالبة بإعداد الميزانية العامة للمنشأة سنوياً، وبدأ يتكون فرض الدورية، فقد طالب الهولندي سيمون ستيفن عام 1608 م بإعداد الميزانية العامة سنوياً، وكذلك حينما يموت التاجر وحينما تصفى المنشأة.

وفي عام 1673 م فرض قانون التجارة الفرنسي على كل تاجر مسك سجلات محاسبية نظامية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد ميزانية عامة تحدد بوضوح ثروة صاحب المشروع بصورة دورية، واتبعت هذا التوجه باقي الدول الأوروبية مع التركيز على أن الميزانية والحسابات تعد وفق قواعد ومبادئ المحاسبة النظامية دون تحديد لمضمون هذه القواعد والمبادئ المحاسبية، ومن هنا يتضح التأثير القانوني المبكر على شكل ومضمون الميزانية لحماية حقوق الدائنين بالدرجة الأولى لاعتقاد المشرع القانوني بأن الميزانية هي التي تقدم الضمان لسداد الالتزامات، أما قائمة الدخل فلم تنل أي اهتمام يذكر.

ومنذ منتصف القرن السابع عشر نجد لأول مرة سجلات محاسبية تعتمد أسلوب الجرد الفعلي للمخزون السلعي وتستخدمه لتصحيح البيانات الدفترية عند تحديد نتيجة النشاط وإظهارها في ميزانية آخر المدة.

وحوالي في نهاية القرن السابع عشر بدأت تظهر الطرق المحاسبية المختلفة إلى جانب الطريقة الإيطالية المعروفة منذ اختراعها من طرف لوكا باسيولي سنة 1494 م، فبدأت تتعدد السجلات المحاسبية من يوميات متعددة وأستاذ مساعد وأستاذ عام. " 2

" وشهدت هذه الفترة ظهور الإمبراطوريات والاستعمار والهيمنة والمشاركات التجارية والشركات، كما ساهمت الثورة الصناعية بكل ما حملته من تطور وتسارع من جهة لتفرض على المحاسبة تحديات كبيرة ومهمة من جهة أخرى ألزمتها على مواكبة التطور والاستجابة للواقع الجديد والمختلف، فقد غيرت الثورة الصناعية وجه العالم من خلال دفع نظام الإنتاج الواسع إلى زيادة الطلب على المواد الأولية من جهة

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 44-45، بتصرف.

² رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 26-27، بتصرف.

وأسواق لتصرف الإنتاج الكبير وأموال لبناء المصانع من جهة أخرى، من هنا ظهرت الحاجة إلى محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإلى نظام مصرفي كبير ثم شركات كبرى وبورصات لجذب رؤوس الأموال، وانعكس ذلك على المحاسبة لتزويد المعلومات إلى أعداد كبيرة من الأفراد والمستثمرين.¹

" وبعد أن حلت منظمات الأعمال المستمرة محل الصفقات المنفصلة، أصبح من الضروري تطوير سجلات وتقارير محاسبية تعكس استمرارية استثمار رأس المال بالطرق المختلفة، وتلخيص نتائج الأنشطة بصورة دورية، ومع القرن التاسع عشر توسع إمسك الدفاتر إلى المحاسبة، وظهر مفهوم أن المساهمات الأصلية للملاك زائد(ناقص)، الأرباح (الخسائر) يساوي صافي القيمة المملوكة، لكن كانت الأرباح تعتبر هي الزيادة في الأصول من أي مصدر كان، كما أن مفاهيم التكلفة والدخل كانت لم تتطور بعد آنذاك. والعامل الآخر الذي أثر في تطور المحاسبة خلال القرن التاسع عشر، هو ظهور المشروعات المشتركة في شكل شركات مساهمة في إنجلترا، حيث أدت حقيقة أن العديد من الأفراد من خارج المشروع يحتاجون إلى معلومات عن أنشطة الشركة إلى خلق ضرورة لإعداد التقارير دوريا، إضافة إلى ظهور الشركات المساهمة أدى إلى ضرورة التفرقة بين رأس المال والدخل.

وقد حفز وضع قانون الشركات في إنجلترا سنة 1845م على تطوير المعايير المحاسبية، وبعد ذلك تم تمرير قوانين تهدف إلى حماية المستثمرين ضد الأفعال غير المناسبة من مسؤولي الشركة، فاشتدت هذه القوانين أن تدفع التوزيعات من الأرباح، كما اشتدت الاحتفاظ بالحسابات ومراجعتها من قبل أشخاص آخرين غير المدراء، وقد ساعدت الثورة الصناعية وتعاقب قوانين الشركات في إنجلترا كذلك في زيادة الحاجة للمحاسبين والمعايير المهنية.

وفي الجزء الأخير من القرن التاسع عشر، وصلت الثورة الصناعية إلى الولايات المتحدة، وجاءت معها الحاجة لإجراءات ومعايير محاسبية أكثر رسمية، وقد لعبت شركات السكك الحديدية دورا مهما في الاقتصاد آنذاك، حيث خلقت هذه الشركات الحاجة إلى صناعات مساعدة، مما أدى بدوره إلى زيادة طلب السوق على أسهم الشركات وزيادة الحاجة كذلك إلى المحاسبين المدربين جيدا والأكفاء، حيث كان الفصل بين الإدارة والملكية قد أصبح واضحا ومتميزا.

لكن في ذلك الوقت، كان بمقدور أي كان أن يدعي بأنه محاسب، نظرا لعدم وجود مهنة منظمة أو معايير محددة للتأهيل، فقد كان يتم تأهيل وتدريب المحاسبين عن طريق نظام التمهين، وفي فترة لاحقة بدأت الكليات التجارية الخاصة في الظهور كأساس وقاعدة لتدريب المحاسبين وتأهيلهم، وقد ركزت هذه الكليات والمعاهد على جودة القيمة، ولكن النقاشات حول طبيعة القيمة في التعليم المحاسبي لم تظهر إلا في مرحلة متأخرة، وقد اتسمت هذه الفترة بانتشار المضاربة في أسواق الأوراق المالية والقطاعات

¹ طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 48، بتصرف.

الاحتكارية التي تسيطر على قطاعات من الاقتصاد الأمريكي، والذي أدى بدوره إلى تأسيس الحركة التقدمية في نهاية القرن التاسع عشر، وفي سنة 1898م تم تأسيس اللجنة الصناعية للبحث والتقارير عن المسائل المتعلقة بالهجرة، العمل، الزراعة، الصناعة والتجارة، ورغم أن هذه اللجنة لم تضم محاسبين أو تستخدم محاسبين، فإن تقريراً مبدئياً صادراً عنها سنة 1900م، اقترح ضرورة تأسيس مهنة محاسبة عامة مستقلة للحد من المخالفات المرتكبة من قبل الشركات. " 1

" خلال الفترة 1900-1915م، لم يكن مفهوم تحديد الدخل قد تطور بصورة جديّة ومتكاملة، بل إن الجدل القائم كان حول أي القوائم المالية يجب اعتبارها الأهم الميزانية أم قائمة الدخل؟، وقد كان من الأشياء الضمنية في هذا الجدل، وجهة النظر الداعية إلى النظر إلى الميزانية وقائمة الدخل على أن إحداها أساسية والثانية مكملتها، وأن القيم الملائمة يمكن الإفصاح عنها في إحداها فقط.

وفي بداية القرن العشرين، بدأت الكثير من الجامعات في تقديم البرامج التعليمية في المحاسبة، وقد اتسمت هذه الفترة بعدم وجود مناهج محاسبية منظمة ومعتمدة، وحل هذه المشكلة، فقد تم التركيز على وضع مجموعة من المبادئ تعمل على تطوير الأمور المتعلقة بتطوير البرامج والمناهج الدراسية.

وقد غيرت الحرب العالمية الأولى موقف الجمهور من قطاع الأعمال، حيث اعتقد عدد من الأفراد أن نجاح المنافسة في الحرب، يمكن إرجاعه جزئياً إلى براعة مشروعات الأعمال الأمريكية، ونتيجة لذلك شعر الجمهور بأن مشروعات الأعمال قد أعيد إصلاحها، وأنه لم تعد هناك ضرورة للرقابة الخارجية عليها، وتغير دور المحاسبين من حماية الطرف الثالث إلى حماية مصالح المشروعات.

وتشير الانتقادات الموجهة إلى الممارسات المحاسبية خلال العشرينيات من القرن العشرين، إلى أن المحاسبين تخلو عن دور الوكالة، وركزوا كثيراً على احتياجات الإدارة، وسمحوا بقدر أكبر من المرونة في التقرير المالي، وخلال هذه الفترة، كان ينظر إلى القوائم المالية باعتبارها من صنع الإدارة، ولم يكن بمقدور المحاسبين مطالبة مشروعات الأعمال باستخدام مبادئ محاسبية لا ترغب في استخدامها، وقد كانت نتيجة هذا الموقف انخيار أسواق الأسهم سنة 1929م، ثم أعقب ذلك فترة الكساد الكبير، ورغم أن اللوم عن هذه الأحداث لا يقع على المحاسبين من الناحية المبدئية، فإنه أدى إلى الاتجاه نحو التدخل الحكومي في أمور المهنة. " 2

" تعتبر الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحد العوامل الرئيسية التي دفعت المحاسبة للتطور، وقد جاء هذا التطور كنتيجة لزيادة عدد وحجم الشركات بعد عملية الاختراعات الصناعية، وهذه كانت مصحوبة بالتحول أو التغيير في أشكال المؤسسات والشركات من شركات أشخاص تضامنية إلى شركات

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون (تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال)، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص ص 26-27، بتصرف.

² نفس المرجع السابق، ص ص 28-29، بتصرف.

الأموال المساهمة، حيث تتميز هذه الأخيرة بانفصال الإدارة عن الملكية، إن هذا الشكل الجديد للشركات أثر تأثيراً واضحاً على تطور المحاسبة، وظهر ما يعرف بفرض الشخصية الاعتبارية وفرض الدورية ومبدأ الإفصاح.

كذلك فإن الزيادة في عدد ونوعية المستخدمين الذين أصبحت لهم مصالح في أنشطة الشركات أوجدت ضغطاً كبيراً على المحاسبة لكي تقدم معلومات أكثر خاصة بعد انفصال الإدارة عن الملاك، وأصبحت القوائم المالية التي يخرجها النظام المحاسبي هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات حول الشركات والمؤسسات التي لها مصالح بها، ولقد أدى الانتشار الواسع والسريع لاستخدام القوائم المالية كوسيلة أساسية لتقديم المعلومات المالية حول الوحدات الاقتصادية من طرف المستخدمين المختلفين (وخاصة المستثمرين) إلى الاهتمام والحرص الكبير على الأساليب والطرق التي يتم بها إنتاج هذه المعلومات، فالمعلومات الدقيقة والمفيدة والقابلة للاعتماد عليها وللمقارنة أصبحت جزءاً رئيسياً من معايير وخصائص المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات.¹

المطلب الثالث: الحقبة التاريخية الثالثة (الفترة من 1945 م إلى الآن).

" اقتضت ضرورات ما بعد الحرب العالمية الثانية من الدول الخارجة والمتضررة منها أن تلتفت إلى بناء اقتصادها المدمر، ويتطلب ذلك تصنيعاً واسعاً وضخماً ولا يتحقق ذلك إلا بواسطة الشركات الصناعية الكبرى والتي تحتاج لرؤوس أموال ضخمة، والتي نشأت عنها الرأسمالية الصناعية، ولقد ظهرت في هذه الفترة عدة منظمات دولية ومنها المنظمات المحاسبية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعد تحولاً كبيراً في المحاسبة.

وقد أثرت العولمة، النظام الدولي الجديد، تكنولوجيا المعلومات والتكتلات الاقتصادية الكبرى في المحاسبة وتطورها.²

والشكل التالي يوضح تطور المعارف المحاسبية منذ اختراع القيد المزدوج ومسك الدفاتر محاسبياً خلال القرنين الرابع والخامس عشر، مروراً بالتركيز على قائمة المركز المالي، ومن ثم التركيز على قائمة الدخل، لتليهما فترة أولت أهمية كبيرة بتدقيق السجلات والقوائم المالية، ومع بدايات القرن العشرين ظهرت الاتحادات والمنظمات المحاسبية، وظهرت محاسبة التكاليف، لتندرج المحاسبة في التطور من خلال الاهتمام بتحليل التكاليف وظهور أصناف جديدة للمحاسبة كالمحاسبة الإدارية، المحاسبة الضريبية، وصولاً إلى مشارف القرن الحادي والعشرين، حيث ظهر ما يعرف بالمحاسبة الاجتماعية والبيئية، والانتقال من تدقيق السجلات والقوائم إلى التدقيق الاجتماعي.

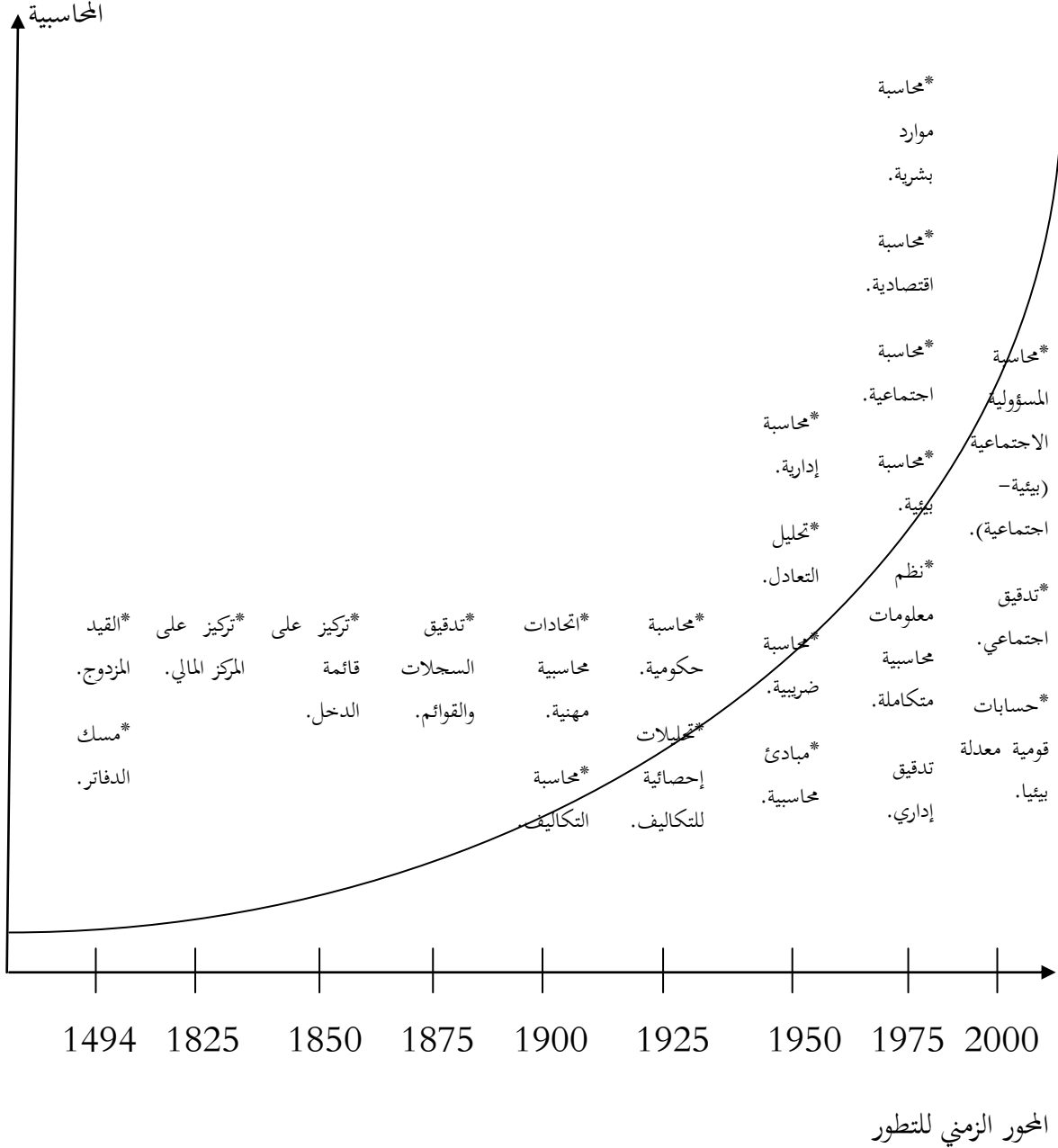
¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 47، بتصرف.

² طلال محمد الجحواي وآخرون، مرجع سابق، ص 48-49، بتصرف.

الشكل رقم (01): تطور المحاسبة من سنة 1494 إلى سنة 2000.

تطور

المعرفة



المصدر: رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 16.

المبحث الثاني: تعريف المحاسبة، أهدافها وأهميتها.

سنحاول من خلال هذا المبحث تعريف المحاسبة وفقا للتشريع الجزائري وبعض التعاريف العامة لها، إضافة إلى أهداف وأهمية المحاسبة.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة.

لقد تعددت تعريفات المحاسبة بتعدد المفاهيم والتصورات الفكرية، نذكر منها ما يلي:
عرفتها المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي كالتالي¹:
-المادة 3: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.
وعرفت على أنها " واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، ومهما كان العون الاقتصادي (والذي نعتبره محاسبيا مؤسسة أو مشروعاً)، فإن التعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة يتم بوحداث نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لهذه الحركات وذلك حتى يمكن:

-معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد؛

-إيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط. " ².

وتعرف أيضا " هي مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بالمشروع في مجموعة من الدفاتر والسجلات بقصد تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة في خلال مدة معينة وكذلك المركز المالي لهذا المشروع في نهاية هذه المدة. " ³.
وعرفت كذلك " هي تقنية تبحث من خلال القيم على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة، والتي غالبا ما تسعى لأن تكون ربح وهو الهدف الذي أنشئت من أجله المؤسسة. " ⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، السنة الرابعة والأربعون، ص 03.

² شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 2.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سمامي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد مبادئ عامة/أمثلة محلولة، الطبعة الأولى، دار هومه،

الجزائر، 2011، ص 15.

⁴ Amor AYED, Comptabilité financière de l'entreprise, Tome I: Principes de base et enregistrement des opérations courantes, manuel et exercices d'application, Editions Contributions à la Littérature d'Entreprise, Tunisie, 2008, P 13.

وعرفت أيضا " على أنها مجموعة من العمليات تهدف إلى:

- تسجيل التدفقات الفعلية والتدفقات النقدية للمؤسسة؛
- تحضير الوثائق التي تدخل في إعداد الميزانية (بنية وهيكل المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين) وحساب النتائج (فترة النشاط التي تحقق فيها المؤسسة لربح أو خسارة).¹

وعرفت كذلك " تنظم المحاسبة المعلومة المالية لصالح مختلف المستفيدين، وكذا أصحاب الإدارة في تسيير المؤسسة، إذ تعمل على:

- تبويب، تصنيف وتسجيل البيانات على شكل أرقام؛
- توفير المعلومات المعالجة لاستخدامها في تسيير المؤسسة.²

وعرفت أيضا " المحاسبة نظام لتنظيم المعلومة المالية والتي تعمل على تبويب، تصنيف، تقييم وتسجيل المعطيات المحاسبية عن طريق مبالغ، وتقديم قوائم مالية تعبر عن الصورة الصادقة للمركز المالي للوضع المالية والنتيجة للمؤسسة في تاريخ الإقفال.³

ومما سبق ذكره نستخلص أن للمحاسبة دور فعال بالنسبة للمؤسسة، وذلك من خلال ترجمة الأحداث الاقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في تنظيم معلوماتها، تصنيفها، تبويبها، تسجيلها، تحليلها وتلخيصها، وكذا معالجتها وإدراجها في قوائم مالية خلال فترة زمنية معينة، وقد تطورت الوظيفة المحاسبية من دور مسك وتنظيم السجلات إلى دورها كنظام للمعلومات على ضوءه يتم اتخاذ القرارات، وأنها ليست تقنية حيادية لأنها منظمة وفقا لاحتياجات المستفيدين منها.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أهداف المحاسبة في⁴:

- توفير المعلومات المالية اللازمة؛
- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدويا أو آليا؛

¹ H. DEVASSE et autres, Manuel de Comptabilité, Editions FOUCHER, 2008, Vanves (Copyright BERTI Editions, Alger, 2010), P 05.

² Eric DUMALANEDE, Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilité générale conforme au SCF et aux norms comptables internationaux IAS/IFRS, Editions FOUCHER, Vanves, 2007 (BERTI Editions, Alger, 2009), P 07.

³ Nacer MERZOUK, Azam BECHKIR, Le Champion de la Comptabilité selon le nouveau (SCF) « Cours et exercices corrigés», Copyright Pages Bleues Internationales, Algérie, 2012, P 14.

⁴ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي - SCF - (IAS/IFRS) - دروس، مواضيع ومسائل محلولة، 2012، ص 04.

-تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مديونية ودائنية المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها؛

-تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية؛
-تقديم معلومات تفيد الأطراف الخارجية من مستثمرين ومقرضين ... في اتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض أو أية قرارات أخرى؛

-قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة هذا من جهة، ومن جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخرى من أجل ملاحظة النمو أو التطور؛
-تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة وللغير (إدارة الضرائب، القضاء، الشركاء ... إلخ).

إضافة لما سبق، نذكر لأهداف المحاسبة أيضا¹:

-تحديد الأحداث والعمليات التي تحدث بالمنشأة وقياسها بوحدة النقود المتعامل بها؛
-تسجيل الأحداث والعمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لذلك من الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

-تبويب وتلخيص العمليات في حسابات مستقلة تبين دائنية ومديونية المنشأة مع المتعاملين معها وإيراداتها ومصروفاتها؛

-بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين واستخراج نتائج أعمالها وإعداد تقارير مختلفة عن نشاطها خلال فترة زمنية محددة؛

-تحليل وتفسير وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدمي هذه المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة.

تطورت المحاسبة من منظورها القصير والمحصور والمتمثل في تحديد نتيجة النشاط خلال فترة زمنية معينة، إلى أحد أهم وسائل الرقابة، مما أكسبها أهمية كبيرة تعمل على تلبية ضرورات النظام الاقتصادي والمالي وأيضا القانوني والجبائي باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة من خلال كشف نتائج النشاط وإبراز تشكيلة ذمتها المالية ووضعيتها المحاسبية من حين لآخر لتزويد محيطها الداخلي والخارجي بالمعلومات اللازمة، وعموما يمكن حصر أهميتها فيما يلي:

¹ يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونوس، ليبيا، 2002، ص 08.

أولاً: بالنسبة للمؤسسة.

"مهما كان نوع المؤسسة فإن القانون يلزم مسيريتها بمسك الدفاتر المحاسبية، وقد ألزم القانون التجاري في مادته 9* على ما يلي «كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المؤسسة»، إن لهذا الإلزام فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسة فبواسطة المحاسبة يمكن للمؤسسة:

- رصد حركية نشاطها ومعرفة تطور وضعيتها المالية؛

- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج؛

- تزويد وتوفير إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة، سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم

مالية دورية أو غير دورية؛

- تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إدارية وقانونية لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية

الواحدة والتي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات الجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقاتها مع نفسها أو مع محيطها. " 1.

ثانياً: المساهمين.

وذلك من خلال اهتمامهم بمردود الأسهم التي يمتلكونها، وكذا تكوين فكرة عن مستقبل الشركة التي

يملكون أسهم بها 2.

ثالثاً: المحللون الماليون.

تعتبر مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) المادة الأولية التي يتعامل معها المحلل المالي من

أجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وإلى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة 3.

* نشير إلى أن إلزامية مسك الدفاتر التجارية والتي نصت عليه المادة 9 من القانون التجاري تتعلق بالأشخاص الطبيعيين والذين يلتزمون بمسك محاسبة حقيقة أو مبسطة وفقاً للتشريع الجبائي الجزائري، أما فئة الأشخاص الطبيعيين والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فإن صفة الإلزام تسقط بالنسبة لهذه الفئة، أما ما تعلق بالأشخاص المعنويين فإن التشريع الجبائي الجزائري يجبرهم بمسك محاسبة حقيقية مهما كان الشكل القانوني للشركة.

¹ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 18، بتصرف.

² Amor AYED, Idem, P 24.

³ خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 16.

رابعاً: العاملون.

يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسة التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضاً بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المؤسسة على توفير المكافآت ومنافع التقاعد ... إلخ¹.

خامساً: الجهاز الحكومي.

المساهمة في بناء نظام معلوماتي على المستوى الوطني عن طريق بعض الجوامع، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني².

سادساً: مصالح الضرائب.

يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب واجبة الدفع، عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة³.

سابعاً: الدائنون.

وهم أصحاب الحقوق من الغير مثل الموردين والمصارف والمؤسسات المالية التي تقدم القروض وغيرها، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم للإطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من أجل زيادة الثقة بالمنشأة والاطمئنان بأن أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وأيضاً تساعدهم المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الائتمان المستقبلية⁴.

ثامناً: العملاء.

" تهتم المؤسسة بتقديم تقارير سنوية إلى عملائها الذين هم عادة مصدر الثروة لها، وتهتم الشركة على حد سواء بالإعلان عن منتجاتها. " ⁵، " يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل. " ⁶.

تاسعاً: مصالح القضاء.

تعتبر الدفاتر والوثائق المحاسبية المختلفة حججاً مادية، يمكن الاستناد عليها في الحكم ضد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم⁷.

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص 07.

² عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 19.

³ شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص 04.

⁴ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

⁵ Amor AYED, Idem, P 25.

⁶ حواس صلاح، مرجع سابق، ص 07.

⁷ شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص 04.

عاشرا: الدارسون والباحثون.

يحتاج الدارسون والباحثون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل تشخيص وتحليل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ودراسة التطور الاقتصادي ومعدلات النمو أو الانكماش وتقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة¹.

علاوة على ما سبق، فإن للمحاسبة أثرا كبيرا على القرارات الإدارية للشركات، فأغلب القرارات المالية إن لم تكن كلها، تعتمد بالدرجة الأولى على المعلومات المحاسبية ولا يتم اعتماد أي قرار إلا بعد تحليل معمق في المعلومات المحاسبية.

¹ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

المبحث الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية.

تتعدد وتتفرق المبادئ والفروض المحاسبية من بلد لآخر وفقا لخصوصية التشريع المحاسبي لكل بلد، ولكن نشير إلى أن هذه الفروقات ليست جوهرية ولكن في بعض الجزئيات منها فقط، ولكن هناك إجماع على عدة مبادئ وفروض والتي أصبحت قياسية بالنسبة للمهتمين والدارسين لعلم المحاسبة.

المطلب الأول: المبادئ المحاسبية.

تمثل المبادئ المحاسبية مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها وإلا أخلت بالمعلومات المحاسبية، وعموما يمكن حصرها فيما يلي:

أولاً: مبدأ الموضوعية¹.

يستمد هذا المبدأ جذوره من خواص المعلومة المحاسبية المتمثلة في إمكانية الاعتماد عليها، قابليتها للمقارنة، وملائمتها لاتخاذ القرار، مفاد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استنادا إلى دليل (وثيقة أو مستند) موضوعي يؤيد وقوع هذه العملية، مما يمكن من مراجعة وتدقيق العمليات المالية، ويعد عن البيانات المحاسبية عوامل الذاتية والتحيز، وبذلك يمكن الوصول لنفس النتائج مهما تغير الشخص القائم بالتسجيل أو التدقيق والمراجعة.

إلا أن هذا المبدأ لا ينفي وجود التقدير والحكم الشخصي في بعض الحالات كتحديد فترة إهلاك أصل ما (عمره الإنتاجي)، اختيار طريقة الإهلاك، احتمال عدم تحصيل الحقوق، سعر السوق المحتمل وغيرها.

ثانياً: مبدأ التكلفة التاريخية.

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية - وأحيانا يسمى بمبدأ التكلفة الأصلية أو مبدأ التكلفة الفعلية - المبدأ المقبول عموما والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين والمدققين، فهم يرون أن التكلفة التاريخية تمثل عادة أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المنشأة، بحيث يتم إعداد القوائم المالية وفق التكلفة الفعلية الحقيقية، لذلك تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها أو تدقيقها) وموضوعيتها، فالأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق (بالفواتير مثلا)².

ثالثاً: مبدأ استقلالية الدورات المالية.

تعبر النتيجة المستخرجة عن السنة المالية الحالية فقط، وهي مستقلة كليا عن السنوات المالية الأخرى³.

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 31.

² رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية-القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة بالشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 29.

³ Nacer MERZOUK, Azam BECHKIR, Idem, P 15.

رابعاً: مبدأ ثبات الطرق¹.

يسمى أيضاً مبدأ الاتساق، ويعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية وتفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج، وعندما تستحدث الطرق فإنها توفر معلومات ذات صفات نوعية أحسن بالمقارنة بالطرق الجارية، لكن وجب الإفصاح عن هذه التغيرات في الملحق وتوضيح آثارها على المعلومات المحاسبية.

لكن تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الثبات هذا يطبق على مستوى الوحدة المحاسبية نفسها، وبإمكان وحدات محاسبية أخرى تابعة لنفس القطاع أن لا تتبع نفس الطرق، وعليه لا يمكن إجراء مقارنة مباشرة بين القوائم المالية لمختلف وحدات القطاع.

خامساً: مبدأ تحقق الإيرادات².

الإيرادات هي الجانب الموجب في قياس الربح، ويقصد بها عادة قيمة ما يحققه المشروع مقابل السلع أو الخدمات التي يتعامل فيها، والمشكلة الرئيسية المتعلقة بالإيرادات تتمثل في متى تتحقق الإيرادات وتثبت في الدفاتر، وقد جرت العادة على اعتبار "واقعة البيع" هي الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد التوقيت الذي يتم عنده تحقق الإيرادات، وذلك بغض النظر عن واقعة تحصيل قيمة هذه الإيرادات، وبذلك يستخدم "الأساس البيعي" الذي يعتمد على افتراض الاستمرار الذي كان له الأثر في الأخذ بفلسفة الإيراد المستحق بدلاً من فلسفة الإيراد النقدي، فطالما أن المشروع مستمر وله علاقة مع الغير في المستقبل، فمن المنطقي اعتبار الإيرادات التي تخص الفترة الجارية تتضمن كل من الإيرادات النقدية التي حصلت فعلاً خلال نفس الفترة، وكذا الإيرادات المستحقة التي لم تحصل خلالها.

لكن قد يتم الخروج عن هذا المبدأ، إذ توجد بعض الحالات التي تستلزم ذلك، كما هو الحال بالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط، فلا يمكن اعتبار الإيراد محققاً إلا بعد تحصيل ثمن البيع، وهو ما يعني أن "واقعة التحصيل" هي الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد التوقيت الذي يتم عنده تحقق الإيرادات، وبذلك يتم استخدام "الأساس النقدي" في هذه الحالة، كما أن هناك حالة المقاولات الطويلة الأجل التي تعتبر بالنسبة لها "واقعة الإنتاج" هي الأساس الذي يستخدم لتحديد توقيت تحقق الإيرادات، حيث تتحقق بمقدار ما تم تنفيذه فعلاً من عقد المقاول، كما توجد حالة استحقات الفوائد، حيث يتحقق الإيراد عندما يحل موعد سداد هذه الفوائد بغض النظر عن واقعة سدادها، وبذلك يستخدم "الأساس الزمني" لتحديد لحظة تحقق هذه الفوائد.

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 32، بتصرف.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 40، بتصرف.

سادسا: مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف.

" يتم الاعتراف بالمصروفات عندما يتم استخدام أو استنفاد الموارد لتحقيق الإيرادات، ولذلك فإن الاعتراف بالمصروفات يرتبط أيضا بالاعتراف بالإيرادات، ولتحديد صافي الأرباح للفترة فإنه يتم مقابلة المصروفات مع الإيرادات.

وفي حالة عدم وجود الارتباط الواضح بين الإيرادات والمصروفات لتحقيق المقابلة بينهما، فإنه عادة ما تستخدم إحدى طرق التوزيع للتكاليف، مثل طرق الإهلاك لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة لتقريب عملية المقابلة بين المنافع (الإيرادات) والتكاليف (المصروفات)، ونظرا لكون بعض النفقات أو التكاليف لا يمكن إقامة علاقة وثيقة بينها وبين إيرادات الفترة، ومثال ذلك التكاليف البيعية والإدارية، فإنه يتم اعتبارها تكاليف الفترة ويتم مقابلتها بإيرادات الفترة التي صرفت فيها مباشرة دون النظر إلى درجة المنافع أو علاقتها بإيرادات الفترة.¹

وعموما يمكن تقسيم مصاريف الدورة التي يجب مقابلتها بإيرادات الدورة نفسها في ثلاث فئات وهي²:

- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة المباعة؛

- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيراد، ولكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل مصاريف الأجور؛

- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد، إذ لا يترتب على حدوثها أي إيراد، فتعتبر قيمتها بالكامل خسارة أو عبء يجب إقفاله بحساب النتائج، أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة.

سابعا: مبدأ الحيطة والحذر.

إن تبني وجهة نظر متشائمة إلى حد ما وفي ظل ظروف عدم التأكد، تحتم على المؤسسة تسجيل جميع الانخفاضات المحتملة في القيم، في حين تسجل الزيادات في ظل ظروف التأكد وبعد تحققها الفعلي فقط.³

ثامنا: مبدأ الأهمية النسبية.

" تؤثر الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر، وتنحصر مشكلة تطبيق هذا المبدأ في إيجاد قياس سليم للأهمية النسبية، فهل يمكن أن تتخذ قيمة النفقة

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 50، بتصرف.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 34.

³ Amor AYED, Idem, P 26.

وكبر مبلغها كمقياس يدل على مدى أهميتها النسبية؟، أم أن نوع النفقة وطبيعتها تعتبر أكبر دلالة على ذلك؟، أو يتم أخذ تاريخ حدوث النفقة كمقياس لأهميتها النسبية؟.

وبصفة عامة عادة ما يخضع تحديد الأهمية النسبية لعنصر معين للتقدير الشخصي للمحاسب بعد دراسته لكل حالة على حدة، ولعل فكرة الأهمية النسبية تبدو واضحة في التطبيق، في حالة التفرقة بين بنود النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، فكثيرا ما تؤثر قيمة النفقة في تفسير طبيعتها، فأحيانا يجوز اعتبار بعض النفقات الرأسمالية نفقات إيرادية، أو إيرادية مؤجلة تحمل كلها أو جزءا منها لإيرادات الفترة بسبب ضآلة قيمتها، وعلى العكس من ذلك توجد بعض النفقات التي تعتبر بطبيعتها نفقات إيرادية كالحملات الإعلانية، ولكن يصعب تغطيتها من الإيرادات دفعة واحدة، ولذلك تعتبر نفقة إيرادية مؤجلة يتم استنفادها خلال عدة سنوات.

وتظهر أهمية هذا المبدأ في التطبيق العملي بالنسبة لبنود العمليات التي تحدث في تاريخ لاحق لتاريخ إقفال الحسابات، حيث يوليها المراجع عناية خاصة مهما صغر حجم هذه العمليات لأنها قد تكون وسيلة للكشف على صحة أرصدة الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها. ¹

" يكون العنصر ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدم القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية العنصر هي مسألة نسبية، فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، كما أن أهمية العنصر لا تقدر بقيمته أو مقداره فقط ولكن بطبيعته أيضا. ²

تاسعا: مبدأ العرض الكامل.

ينبغي على محاسب المؤسسة أن يقوم بنشر كل الأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة خلال الفترة المحاسبية، على أن يتم نشر هذه المعلومات إما في القوائم المالية أو في صورة ملاحظات ملحقة بهذه القوائم. ³

ووفقا للتشريع الجزائري، فقد أشارت المادة 06 (الفصل الثاني الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) من القانون رقم 07-11 السالف الذكر إلى المبادئ المحاسبية، والتي وردت كالتالي ⁴:
-المادة 6: يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:
-محاسبة التعهد،

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 44-45، بتصرف.

² بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 33.

³ يونس حسن الشريف وآخرون، مرجع سابق، ص 23، بتصرف.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

- استمرارية الاستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدلالة،
- المصادقية،
- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

علاوة على المبادئ السالفة الذكر في المادة 6، تطرقت المادة 16 من نفس القانون إلى مبدأ آخر من المبادئ المحاسبية، ألا وهو مبدأ القيد المزدوج، ووردت كالتالي¹:

-المادة 16: تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

نلاحظ أن المادة 6 السالفة الذكر، ذكرت المبادئ المحاسبية بدون شرح، في حين تطرق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، في بعض موادها إلى تعريف المبادئ المحاسبية، كما تطرق القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، في إحدى موادها وملحقه رقم 03 إلى إدراج بعض شروحات للمبادئ المحاسبية، وهي موضحة كالتالي:

أولاً: مبدأ محاسبة التعهد.

-المادة 6: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.²

ثانياً: مبدأ استمرارية الاستغلال.

" المادة 7: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 الموافق لـ 28 مايو 2008، السنة الخامسة والأربعون، ص 11.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق. " 1.

"الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب. " 2.

ثالثا: مبدأ قابلية الفهم.

نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية 3.

رابعا: مبدأ الدلالة.

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

خامسا: مبدأ المصادقية.

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

سادسا: مبدأ قابلية المقارنة.

-المادة 8: يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح. 6.

" المادة 15: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

لا يرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم. " 7.

" المادة 5.210: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 11.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس 2009، السنة السادسة والأربعون، ص 82.

³ نفس المرجع السابق، ص 87.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 88.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 85.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

⁷ نفس المرجع السابق، ص 12.

- كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛

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

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكيف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو تعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق. ¹.

سابعا: مبدأ التكلفة التاريخية.

" المادة 16: تقييد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. ².

وعرفت التكلفة التاريخية أيضا " مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها/إنتاجها.

مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط. ³.

ثامنا: مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

" المادة 18: تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. ⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 23.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 83.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص ص 12-13.

" تدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني. " ¹.

والجدول التالي يلخص المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 11-07، المرسوم التنفيذي رقم 156-08، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المبادئ المحاسبية. الجدول رقم (03): المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 11-07، المرسوم التنفيذي رقم 156-08، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المبادئ المحاسبية.

الرقم	المبادئ	القانون رقم	المرسوم التنفيذي	القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية
01	مبدأ محاسبة التعهد.	المادة 6.	المادة 6.	
02	مبدأ استمرارية الاستغلال.	المادة 6.	المادة 7.	المصطلح رقم 18 من الملحق 3.
03	مبدأ قابلية الفهم.	المادة 6.		المصطلح رقم 54 من الملحق 3.
04	مبدأ الدلالة.	المادة 6.		المصطلح رقم 72 من الملحق 3.
05	مبدأ المصادقية.	المادة 6.		المصطلح رقم 41 من الملحق 3.
06	مبدأ قابلية المقارنة.	المادة 6.	المادة 8؛ المادة 15.	المادة 5.210.
07	مبدأ التكلفة التاريخية.	المادة 6.	المادة 16.	المصطلح رقم 27 من الملحق 3.
08	مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.	المادة 6.	المادة 18.	المصطلح رقم 73 من الملحق 3.
09	مبدأ القيد المزدوج.	المادة 16.		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة من الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74 لسنة 2007، العدد 27 لسنة 2008 والعدد 19 لسنة 2009.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 88.

المطلب الثاني: الفروض المحاسبية.

هي مجموعة من المسلمات والافتراضات التي تشتق منها المبادئ المحاسبية وتساعد على تطويرها وتفسيرها، هذه الفروض مستخلصة من البيئة المحيطة بالمؤسسة بجوانبها المختلفة، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وهناك من يرى بأن الفروض المحاسبية هي نفسها المبادئ المحاسبية، إلا أنه بالتمعن في دراسة المبدأ والفرض نجد تباين بينهما من حيث أن الفرض هو عنصر قياسي وعمام وشامل ويحتل التحقق من عدمه، في حين أن المبدأ يقتصر غالباً على جزئية فقط من الفرض وهو ملزم للمحاسب أثناء قيامه بمسك المحاسبة، وكل مخالفة للمبادئ المتعارف عليها في بيئته ومحيطه تعكس قوائم مالية غير صحيحة ومعبرة، وعليه فإن فروض المحاسبة يمكن حصرها في التالي:

أولاً: فرض الاستمرارية.

" طبقاً لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، ويترتب على ذلك أنه طالما ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة سوف تستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.

ويتفق فرض الاستمرار مع التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، كذلك يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، وقد أيد ظهور الشركات المساهمة هذا الافتراض المنطقي نظراً لما تتصف به هذه الشركات من استمرار ونمو مستمر في حجم أعمالها. " ¹

" إن إصدار حكم على مؤسسة معينة لا يكون سليماً إلا عند نهاية عمرها بالتصفية، فالنتائج التي تحققها المؤسسة في أي فترة من الفترات لا تعطي حكماً نهائياً، فالنتيجة الربح المحققة في فترة معينة قد تتبعها خسائر في السنوات الموالية، كما أن التقارير المعدة لكل دورة هي عبارة عن أجزاء من تقرير عام يمتد على مدى حياة المؤسسة. " ²

وعموماً يساعد فرض الاستمرارية في تبرير العديد من المبادئ والتطبيقات المحاسبية الهامة مثل ³:
- تبرير تطبيق مبدأ التكلفة الفعلية التاريخية لقياس الأصول، أي اعتماد التكلفة الفعلية التاريخية وتجاهل تغيرات الأسعار لاحقاً؛

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 262.

² ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة حالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 13، بتصرف.

³ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 28.

- توزيع التكلفة التاريخية للأصول الثابتة بالاعتراف بمصاريف اهتلاكها على عدة سنوات أو فترات محاسبية وفق عمرها الإنتاجي المقدر؛

- تبويب بنود قائمة المركز المالي إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة.

ثانيا: فرض الفترة الزمنية.

" ترتب عن افتراض الاستمرار العديد من المشاكل المحاسبية، ففي الوقت الذي تعتبر فيه حياة المشروع غير محددة، نجد أن من يهمهم أمره يحتاجون إلى معرفة نتيجة أعماله ومركزه المالي من وقت لآخر خلال حياته، ولذلك استلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات دورية يطلق على كل منها "فترة مالية ومحاسبية"، يتم في نهايتها تحديد نتيجة أعمال المشروع عن هذه الفترة وكذلك مركزه المالي في نهاية تلك الفترة، وقد استلزم ذلك ضرورة فصل العمليات المتعلقة بالفترة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالفترة المستقبلية، وبالتالي ضرورة التفرقة بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية، كما استلزم ذلك ضرورة إجراء التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بكل من المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة، كما استلزم قياس الاهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة، والمخصصات المختلفة المتعلقة بالأصول المتداولة " ¹، إضافة إلى ذلك فإنه " حتى يمكننا متابعة نشاط المؤسسة لفترة زمنية معينة، فإنه من الضروري معرفة نتائجها لفترة محددة لاستغلالها، ولهذا تقسم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية تسمح بتقديم معلومات إلى المستفيدين منها، وعادة ما تكون هذه الفترات سنة تبدأ من 01/01 إلى غاية 31/12 من نفس السنة، وهو ما يعرف بالدورة المحاسبية. " ².

ثالثا: فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة) ³.

يعني هذا الفرض أن تعامل كل منشأة كوحدة محاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين (الحقيقيين) المشكلين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، والاختصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمشروع فقط في الدفاتر المحاسبية، وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها، فالربح مثلا يعد ملكا لهذه الشخصية إلى أنه يوزع. انطلاقا من هذا الفرض فإن المؤسسة مالكة لأصول محددة، وعليها التزامات معينة، وأنها حققت أرباحا أو خسائر، ومن ثم يمكن تحديد حقوق الملكية في هذه المنشأة، كما أن القوائم المالية تعبر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية ومركزها المالي.

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 38.

² ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 15، بتصرف.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 23.

رابعا: فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق.

يقصد بالمحاسبة على أساس الاستحقاق أو الالتزام (Comptabilité d'engagement)، أن العامل المولد لتسجيل العمليات هو حدوث العمليات ونشأة الالتزام بين الطرفين، ولا ننتظر حتى حدوث التدفقات النقدية الموافقة لها لنقوم بعملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية، على هذا تسجل مثلا عملية البيع عند حدوثها ولا يهم إن كان الدفع نقدا أو لأجل¹.

خامسا: فرض وحدة القياس النقدية.

يعني هذا الفرض أن وحدة النقد هي وحدة القياس الشائعة للنشاط الاقتصادي وتقدم أساس مناسب للقياس والتحليل المحاسبي، وهذا الفرض يعني أن وحدة النقد أكثر الوسائل فعالية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات، ووحدة النقد تعتبر ملائمة ومقبولة قبولاً عاماً دولياً ومحلياً، وتطبيق هذا الفرض يعتمد أساساً على أن البيانات الكمية أكثر فائدة في توصيل المعلومات وفي اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة².

سادسا: فرض التوازن المحاسبي.

أي أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيود المحاسبية الطرف المدين والطرف الدائن، والتوازن المحاسبي يتحقق بتوازن ميزان المراجعة والميزانية العامة³.

أيضا لمقاربة الفروض السالفة الذكر مع التشريعات الجزائرية في المجال المحاسبي، نورد المقاربة التالية والتي تتوافق نسبياً مع تشريعاتنا*:

أولاً: فرض الاستمرارية.

" المادة 7** : تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق. " 4.

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 30-31.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص ص 46-47.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 23.

* تشير إلا أن هناك تداخل بين بعض المبادئ والفروض المحاسبية، وبمعنى آخر وجود بعض المبادئ المحاسبية واعتبارها كفروض للمحاسبة، هذا التداخل سيقابلنا أيضا عند التطرق لبعض العناصر الموجودة في الفصل الثالث من هذه الأطروحة.

** سبق ذكر هذه المادة من قبل.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 11.

" الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب. " ¹.

ثانيا: فرض الفترة الزمنية.

" المادة 14: تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم. " ².

كما نصت الفقرة الأولى من المادة 25، والمادة 30 من القانون 07-11 والتي وردتا كالتالي:

-المادة 25: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على

الأقل ... ³.

" المادة 30: مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط

نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا،

لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم. " ⁴.

ثالثا: فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة).

" المادة 9: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.

تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم

وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه.

يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها. " ⁵.

رابعا: فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق.

-المادة 6* : تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند

حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها. ⁶.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 82.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

³ نفس المرجع السابق، ص 05.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 06.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 11.

خامسا: فرض وحدة القياس النقدية.

- المادة 12: تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.¹
- المادة 13: تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكميات المحددة في المعايير المحاسبية.²
- المادة 28: تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.³
- " المادة 10: يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.
- يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.
- كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.
- لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.
- غير انه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي. " ⁴
- المادة 4.210: تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.⁵

سادسا: فرض التوازن المحاسبي.

- وهو ما أشارت إليه المادة 16 * من القانون 07-11، وتحديدا في الفقرة الأخيرة منها، والتي وردت كالتالي⁶:
- المادة 16: تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيود المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

² نفس المرجع السابق، ص 04.

³ نفس المرجع السابق، ص 05.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 23.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

أيضا وعلى غرار الجدول السالف والذي لخصنا فيه المبادئ المحاسبية التي تتوافق مع التشريع الجزائري، سنحاول من خلال الجدول التالي تلخيص المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 07-11، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل الفروض المحاسبية.

الجدول رقم (04): المواد والتفسيرات الواردة في القانون رقم 07-11، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل الفروض المحاسبية.

الرقم	الفروض	القانون رقم 11-07	المرسوم التنفيذي رقم 08-156	القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية
01	فرض الاستمرارية.		المادة 7.	-المصطلح رقم 18 من الملحق 3.
02	فرض الفترة الزمنية.	المادة 14. المادة 25. المادة 30.		
03	فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة).		المادة 9.	
04	فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق.		المادة 6.	
05	فرض وحدة القياس التقديرية.	المادة 12. المادة 13. المادة 28.	المادة 10.	المادة 4.210.
06	فرض التوازن المحاسبي.	المادة 16.		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة من الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74 لسنة 2007، العدد 27 لسنة 2008 والعدد 19 لسنة 2009.

المبحث الرابع: وظائف المحاسبة، أنواعها وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

يتضمن هذا المبحث وظائف المحاسبة والأغراض المختلفة لها، أنواعها وكذا علاقتها بالعلوم الأخرى.

المطلب الأول: وظائف المحاسبة.

تستخدم المحاسبة لأغراض كثيرة، والتي تتبلور في وظائفها، التي تطورت مع التطور الاقتصادي، الاجتماعي، القانوني والبيئي، ومن هذه الوظائف نذكر¹:

- تحديد وتسجيل الأحداث المالية من واقع المستندات المؤيدة لها مثل فواتير البيع والشراء والإيصالات والإشعارات وأوامر الصرف وأوامر القبض وأذونات صرف المواد ... إلخ في دفتر اليومية وفق تسلسل زمني متتابع؛

- تبويب وتصنيف العمليات المالية وذلك من خلال ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها المختصة في دفتر الأستاذ؛

- تلخيص العمليات المالية من خلال ترصيد الحسابات وإعداد جداول وكشوف تحليلية لأغراض مختلفة؛

- إعداد موازين المراجعة للتأكد من التوازن الحسابي وصحة ودقة تسجيل وترحيل وترصيد العمليات المالية السابقة؛

- القيام بالتسويات الجردية اللازمة لعناصر الأصول والخصوم، والمصروفات والإيرادات وذلك وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المنظمة لها؛

- إعداد الحسابات والقوائم المالية لقياس نتيجة الدورة المالية وبيات المركز المالي للمشروع؛

- إعداد التقارير المالية الفورية والدورية وتحليل وتفسير النتائج وتقديمها لكافة الجهات المستفيدة.

ويضاف إلى الوظائف السالفة الذكر، الوظائف التالية²:

- تعتبر المبرر الأول للمسيرين، والتي تمكنهم من معرفة وفي أي وقت تطور وضعية أصول المؤسسة؛

- المحاسبة دليل إثبات بين التجار، وتفرض التشريعات وفق القانون التجاري لكل دولة، أنه يتطلب

على كل شخص طبيعي أو معنوي بمسك محاسبة وفقا للتشريعات المعمول بها، باستثناء المؤسسات التي تخضع لتشريعات المحاسبة العمومية أو المؤسسات التي تخضع لشروط خاصة؛

- المحاسبة هي وسيلة لتحديد وعاء الضرائب المختلفة - الأرباح والإيرادات - والتي تكون مستمدة من

السجلات المحاسبية؛

- المحاسبة هي وسيلة معلومات للشركاء، المستثمرين، العمال والمستخدمين بشكل عام.

¹ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 13.

² Amor AYED, Idem, P 24.

وعموماً يمكن صياغة وظائف المحاسبة من خلال ربطها بالأهداف كما يلي¹:

أولاً: وظيفة تسجيلية.

أي أن المحاسبة تقوم بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي، بحيث تسهل عملية التسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.

ثانياً: وظيفة تحليلية.

أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوف التحليلية بحيث تبين بشكل مفصل كيفية استخدام موارد المشروع ومصروفاته وإيراداته مما يساعد على تعميق الوظيفة الرقابية للمحاسبة ويرفع من درجة الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأطراف المستفيدة.

ثالثاً: وظيفة رقابية.

تحقق المؤسسة رقابة جيدة على استخدام الموارد الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، وأيضاً من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي والمعياري وتقييم الأداء وبيان أسباب الانحرافات ومسببها مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ إجراءات إدارية مناسبة.

رابعاً: وظيفة استشارية أو إخبارية.

وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المشروع مما يسمح بالاطلاع وتقييم النتائج، وبالتالي اتخاذ الإجراءات الفنية والاقتصادية المناسبة من أجل تلافي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج ايجابية.

المطلب الثاني: أنواع المحاسبة.

مع التقدم والتطور التكنولوجي والنمو الاقتصادي والاجتماعي كان لابد للمحاسبة من مواكبة هذه التطورات، لذلك نشأت فروعاً متخصصة في المحاسبة تخدم كل منها جهات معينة بما يتلاءم واحتياجاتها ومن أهمها*:

أولاً: المحاسبة المالية.

وتعد نقطة التمرکز في علم المحاسبة، وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة مستندة بذلك على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بهدف إنتاج

¹ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

* هناك العديد من التصنيفات الأخرى للمحاسبة، ولكن ما هي في الأصل إلا امتداد للمحاسبة المالية، وتعتمد على نفس المبادئ، الأسس والقواعد التي تقوم عليها المحاسبة المالية، لكن تختلف عليها فقط في بعض الخصوصيات، ومن بين هذه التصنيفات للمحاسبة نذكر: محاسبة الشركات، المحاسبة الخاصة (محاسبة البنوك، المحاسبة الزراعية، محاسبة شركات التأمين ... إلخ).

معلومات موضوعية في نهاية تلك الفترة تبين نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية وما حققته من ربح أو خسارة، وقابلة للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية التجارية المختلفة¹.

ثانيا: محاسبة التكاليف.

تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكلفة الإنتاج أو الوصول لتكلفة مرحلة من مراحل الإنتاج أو وحدة من الوحدات أو خدمة معينة، ومراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة، وذلك عن طريق تصميم النظام المحاسبي لإيجاد البيانات اللازمة لحساب التكلفة وقياسها وتحقيق الرقابة على عناصرها وتقديم ذلك على شكل بيانات وقوائم وإحصاءات إلى الإدارة كي تتمكن من قياس درجة الكفاية واتخاذ القرارات المناسبة².

ثالثا: المحاسبة الإدارية.

تستهدف توفير المعلومات الملائمة في الوقت الملائم لمساعدة إدارة المشروع على اتخاذ القرارات، أو بصفة خاصة ممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، إن المحاسبة الإدارية تعمل على توفير المعلومات التي تساعد إدارة المشروع على رسم سياستها المستقبلية وبناء الخطط، واتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذ تلك الخطط، ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، ولاشك أن جوهر العملية الإدارية هو اتخاذ القرارات، وتتوقف جودة القرارات على دقة المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية، ويلاحظ في هذا الصدد أن المحاسبة الإدارية توفر كمية هائلة وتفصيلية من المعلومات التي تستخدم في كثير من الأغراض³.

رابعا: المحاسبة الضريبية.

يختص هذا الفرع للمحاسبة بتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المحددة بموجب أحكام القوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها في الدولة، ثم تقديم مقدار الضرائب وعلى رأسها ضريبة الدخل⁴.

خامسا: المحاسبة القومية*.

تهدف إلى توفير المعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومي ومساهمة القطاعات الإنتاجية المختلفة فيه، ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجي،

¹ طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 65.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص 06.

³ أحمد محمد نور، شحاته سيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية-المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 28.

⁴ بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 14.

* المصطلح المرادف للمحاسبة القومية هو المحاسبة الوطنية وفقا للتشريع الجزائري.

ذلك بما يكفل توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات أفراده المتعددة¹.

سادسا: المحاسبة العمومية.

وهي المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تكون تابعة لهيئات الدولة مثل: البلدية، الدائرة، والولاية ... إلخ، وهي محاسبة تقوم على تسيير الإيرادات المتوفرة في شكل نفقات موزعة على مختلف الهيئات الإدارية².

سابعا: المحاسبة الاجتماعية.

وتهتم بقياس البعد الاجتماعي للنشاط الاقتصادي، حيث يترتب على النشاط الاقتصادي تكاليف اجتماعية في صورة تلوث الهواء والمياه والبيئة بشكل عام، أو منافع اجتماعية نتيجة تنفيذ البرامج الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة، أو العناية والاهتمام بشرائح واسعة من المجتمع، وقد ساهمت الجمعيات والمعاهد المهنية في تطوير هذا الفرع من المحاسبة، وأصبح ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية للمشروعات كمسؤولية أساسية وإلى هدف تحقيق الربح كمسؤولية ثانوية³.

ثامنا: مراجعة الحسابات⁴.

تعتبر مراجعة الحسابات فرعا مستقلا من فروع المعرفة المحاسبية، وتنطوي على المبادئ والمعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بقصد إعداد تقرير عنها يوضح نتائج ذلك الفحص. وتساعد مراجعة المعلومات المالية على دعم الثقة في تلك المعلومات، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به المعلومات في عملية الإدارة الاقتصادية، وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات من استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية، ومن المتفق عليه مهنيا أنه ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن نتيجة الفحص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

تاسعا: محاسبة الموارد البشرية.

وهي تهتم بالمحاسبة عن الأفراد كمورد من موارد المنظمة وتقوم بقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لجمع المعلومات الإدارية، وتقييم الأداء الخاص بالموارد البشرية وتصنيفها وقياسها وتسجيلها وتجديدها بصفة دورية وتقديمها للأطراف المختصة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة للتخطيط وتقييم الأداء⁵.

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 47.

² عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 20.

³ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

⁴ أحمد محمد نور، شحاته سيد شحاته، مرجع سابق، ص 30-31.

⁵ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى.

تعتبر المحاسبة علم اجتماعي يقدم نشاطا خدميا لمختلف الأطراف في المجتمع، لذا فإنها تتأثر وتتأثر في البيئة المحيطة بها، كما أدى تنوع المعلومات التي توفرها المحاسبة كنظام للمعلومات إلى استخدام بعض المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تنتمي إلى بعض مجالات المعرفة الأخرى، الأمر الذي أكسبها علاقة تربطها بالعلوم الأخرى، وهي موضحة على النحو التالي:

أولاً: علاقة المحاسبة بالاقتصاد.

ترتبط المحاسبة بعلم الاقتصاد ارتباطا وثيقا، حيث يختص كلاهما بالتعامل مع الموارد الاقتصادية التي تتصف بندرتها، وذلك من خلال مقارنة مفهومي القياس المحاسبي والموارد الاقتصادية، حيث تتمثل أهداف القياس المحاسبي في إعطاء معلومات عن تلك الموارد وعن كفاءة وفاعلية استخدامها في الفرص التي خصصت لها وتم استغلالها فيها، وهذه المعلومات يتم استخراجها بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية التي تتعلق بهذه الموارد وتخصيصها واستغلالها، لذلك كان من اللازم أن تتسق المفاهيم والمبادئ المحاسبية مع المفاهيم والمبادئ الاقتصادية¹.

ثانياً: علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال.

تتكامل المحاسبة وعلم الإدارة إلى درجة كبيرة، فالمحاسبة تستعين بالأسس والضوابط والإجراءات والطرق المتبعة في علم الإدارة لتنظيم عملها وإعداد بياناتها ومعلوماتها، وبالمقابل تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات عن حقائق كثيرة للقيام بوظائفها لا يمكن توفيرها إلا من خلال المحاسبة، في التخطيط وترجم الإدارة الأهداف من خلال استخدام البيانات المحاسبية من نتيجة المشروع ومركزه المالي، واستخدام الموازنات التخطيطية يعد أداة لرسم السياسات، وفي التنظيم تسعى الإدارة لتحقيق الأهداف من خلال تحديد مراكز المسؤولية في المشروع والتي تعتمد على البيانات المحاسبية التي توفرها محاسبة المسؤولية، وفي الرقابة لا بد من توفر بيانات عن محاسبة فعلية وأخرى معيارية لتشخيص نواحي الخلل والانحرافات، وفي اتخاذ القرارات تحتاج الإدارة لبيانات محاسبة التكاليف وأوجه الإنفاق لاتخاذ أغلب القرارات².

ثالثاً: علاقة المحاسبة بالرياضيات والإحصاء.

تستعين المحاسبة بالعديد من أساليب الرياضيات والإحصاء بخصوص تحديد الوضعية المحاسبية والتحقق من دقتها وصدق ما ينتج عنها من معلومات، فجميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم يمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية، كما تستمد قواعد وأسس التصنيف المحاسبي وتبويب المعلومات من الأسس والقواعد الإحصائية، وتبرز الصلة بين الرياضيات والإحصاء والمحاسبة في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 47، بتصرف.

² عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص 19.

الإدارية، حيث أصبحت نماذج وأساليب الرياضيات والإحصاء من الأدوات الضرورية في تلك المجالات، كما تعد نظرية الاحتمالات من الأدوات الهامة في مجال القياس المحاسبي وكذلك في مجال مراجعة القوائم المالية¹.

رابعاً: علاقة المحاسبة بالقانون.

هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة والقانون، فهناك نصوص قانونية تبدأ من تأسيس المشروع وإمسك الدفاتر القانونية واستخراج النتائج، وعليه يجب على المحاسب عند وضعه للنظام المحاسبي مراعاة النصوص القانونية والتشريعات الضريبية كي لا تتعارض مستقبلاً القوائم المالية والحسابات الختامية مع مضمون النصوص القانونية، وبناء على ما تقدم نجد أن المحاسبة أداة لتطبيق القانون وكذلك هناك العديد من القوانين التي لها أساس مباشر بالمحاسبة مثل قانون ضريبة الدخل، القانون التجاري الذي يحدد الشروط الواجب توافرها في الدفاتر، وتعتبر بعض الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية) سند إثبات عند أي نزاع قانوني في المحكمة بين المؤسسة وعملائها².

خامساً: علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية.

في الحقيقة إن لكل نشاط من النشاطات الاقتصادية وسواء كان ذلك في الصناعة أو الزراعة أو التجارة أو غيرها، خصوصية معينة تترجم من وجهة نظر هندسية تصبح بدورها سهلة الاستيعاب من قبل المحاسبة، والمحاسبة بحاجة إلى فهم هذه الخصوصية لمعرفة كثير من الأمور التي تتعلق بنواحي الإنفاق وتقدير أعمار الأصول الثابتة واستهلاكها، كذلك لغرض تقدير الإيرادات وإعداد الموازنات وتوفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات، والمحاسبة بدورها ومن خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات لها تأثير كبير على أنماط العمل وأساليب الإنتاج وبعبارة أشمل في تخطيط الإنتاج وتنفيذه والرقابة عليه³.

سادساً: علاقة المحاسبة بعلم الحاسبات.

لعل من أبرز سمات هذا العصر هو استخدام الحاسوب في مختلف المجالات، وعلم الحاسوب هو علم استخدام الآلات الالكترونية، ويختص بإدخال البيانات ومعالجتها وفقاً لمجموعة من الأوامر المنطقية بقصد الحصول على مخرجات معينة، ونادراً ما نجد في الوقت الحاضر عمل وخصوصاً في المحاسبة دون استخدام الآلات الالكترونية، وما يرتبط بها من تقنيات حديثة ذلك لأن هذه الآلات تسهل جمع البيانات مهما كان حجمها كبيراً وتقوم بتحليلها وتسجيلها وتلخيصها لتجهيز المعلومات في الوقت المناسب وبدقة كبيرة جداً بما يزيد ويحسن الرقابة والضبط الداخلي إضافة إلى القدرة الهائلة على تخزين البيانات المحاسبية وسهولة استرجاعها وفي ذلك توفير لكثير من الوقت والكلفة، وهذا كله يفرض على المحاسبة المزيد من الفهم والاستيعاب لاستخدام الحاسوب والاستفادة منه على الوجه الأكمل، من جهة أخرى فإن المحاسبة تخدم العمل في مجال علم الحاسبات من خلال توفيرها لقاعدة من الطرق والمبادئ والإجراءات والسجلات التي تسهل وضع البرمجيات الملائمة لخدمة الأعمال⁴.

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 48، بتصرف.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص 05.

³ عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص ص 19-20.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 19.

خلاصة الفصل:

تطورت المحاسبة عبر الزمن في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي تقدمها للفئات المستفيدة منها، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي العملية والمتمثلة في مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى نظام لإيصال المعلومات المالية التي تعكس أداء المؤسسات وتبيان مراكزها المالية، إذ تحتاج الأطراف المستفيدة من المحاسبة إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ الكثير من القرارات، وكل طرف يستغل هذه المعلومات وفقا للغرض المستهدف منها (أي المعلومات)، ونظرا لما تتميز به المؤسسات الحديثة من فصل الملكية عن الإدارة، وهو ما يخلق غالبا تعارض في المصالح بين الأطراف المختلفة، فالمحاسبة هنا تلعب دورا هاما وحيويا في توفير المعلومات الضرورية لتخفيض درجة التعارض بين هذه الأطراف.

وقد صاحب هذا التطور للمحاسبة تنوعها لفروع عديدة منها المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الضريبية ... إلخ، حيث يتخصص كل منها في توفير معلومات ذات طبيعة خاصة تلبي احتياجات فئة معينة من الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، إضافة إلى الدور البارز في إعطاء صورة للغير تمكنهم من معرفة المركز الاقتصادي والمالي للمؤسسة.

كما كان الاهتمام بالإطار المفاهيمي للمحاسبة دورا بارزا في تطوير مفاهيم مفيدة للاسترشاد بما في وضع مبادئ محاسبية ذات قبول عام، من خلال العمل على تحديد الأهداف والأسس المتداخلة للمحاسبة المالية، كما مهد الإطار المفاهيمي إلى وضع معايير محاسبية محلية، وتوفير إطار مرجعي دولي لحل المشاكل المحاسبية، والتي تبلورت لتتطور إلى إصدار معايير محاسبية دولية، وهو مضمون الفصل الموالي.

العمل التأملي

محل حل الحاسبة اليدوية والمكايير الحاسبة اليدوية

تمهيد:

نتيجة للظروف الاقتصادية الراهنة وتوسع الأنشطة الاقتصادية عن حدودها الإقليمية، ظهرت المحاسبة الدولية أو ما يسميها البعض محاسبة متعددة الجنسية، الأمر الذي استدعى إلى خلق ووضع معايير محاسبية تكون مقبولة على المستوى الدولي، وذلك بغية تفضي الاختلافات وتوحيد الممارسات المحاسبية، ولهذا نلاحظ أن هناك اهتمام كبير على المستويين المحلي والدولي بمشكلة كيفية تحقيق التوافق والتوحيد بين المعايير المحاسبية (الممارسات المحاسبية) المطبقة في مختلف دول العالم.

ولقد تجسدت فكرة التوافق المحاسبي الدولي من قبل المنظمات الدولية والإقليمية المهمة بالجانب المحاسبي، والتي جاءت للعمل على تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق الدولي في هذا المجال، سواء كان فيما بين مجموعة الدول المتقدمة، أو بينها وبين مجموعة الدول النامية، ولهذا تخصص هذه المنظمات جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلاءم التطبيق المحاسبي في مختلف المجتمعات، بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها.

وعليه فإن ظهور المحاسبة الدولية جاء استجابة لتنظيم البيانات والمعلومات المحاسبية، معالجتها وعرضها وفقا لإطار دولي يلاءم ويوافق احتياجات المستخدمين على اختلاف أنواعهم وبلدانهم، وكذا تجاوبا مع التوسع، التطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، لهذا وجب على مخرجات المحاسبة المالية أن تكون قابلة للمقارنة المحلية، الإقليمية والدولية، وهذا من خلال استجابتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وتوافقها مع المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية.

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء نظرة عامة عن المحاسبة الدولية، من خلال التطرق إلى تعريفها، نشأة وعوامل تطورها، أهميتها وأهدافها، دوافع الاهتمام ومناهج البحث في المحاسبة الدولية، وأخيرا المشاكل التي تواجهها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الدولية.

تباينت وتعددت تعريف المحاسبة الدولية، ومن خلال استعراض لبعض تعريفها نجد بأن ليس هناك اتفاق عام حول تعريف محدد لها، وعلى هذا الأساس أطلق " Samuels " على المحاسبة الدولية بالمصطلح العائم، وترجع هذه الاختلافات لتعدد مجالاتها وتنوعها وعدم تجانسها أحيانا، فنجد أن مفهومها يستخدم للتعبير عن تطورها التاريخي، وهناك من يعرفها بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية، وهناك من قلل من شأنها واعتبرها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية وما هي إلا امتداد للمحاسبة المالية، وفيم يلي بعض التعاريف للمحاسبة الدولية:

عرفت المحاسبة الدولية على أنها " النظام المعروف بشكل عام من قبل جميع بلدان العالم، وهذا النظام يأخذ هذه المرة شكل مجموعة متكاملة من المبادئ المتضمنة للمفاهيم المحاسبية المختلفة بين البلدان أو مجموعة من البلدان، وهذا المفهوم لا يعني بالضرورة السعي إلى عملية توافق المبادئ، فهو يهدف إلى جعل الشخص الذي يعد القوائم المالية لشركة أجنبية معينة أو يقوم بدمج قوائمها المالية لديه تصور كامل عن المبادئ المحاسبية المتعددة لغرض إعداد هذه القوائم. " ¹

وعرفت كذلك " نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول، وهذا هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي. " ²

وتعرف كذلك " المحاسبة الدولية تهتم بوضع إطار نظري وعملي على مستوى دولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والناجمة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة. " ³

¹ سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 27.

² يوسف محمود جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 28.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 21.

وتعرف كذلك " هي أحد فروع المحاسبة المالية التي تهتم بمعالجة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالمعاملات الدولية بمختلف أشكالها وسواء كانت المنشأة دولية أو شركة متعددة الجنسية. " ¹.

وعرفت أيضا " وهي نظام للمعلومات المحاسبية يستهدف إنتاج معلومات مالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS أو ما يعرف الآن بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وزادت أهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة بنهاية القرن الماضي ومطلع القرن الحادي والعشرين لأسباب كثيرة، لعل من أهمها، العولمة، التدويل، الشركات متعددة الجنسية، وتدويل أسواق رأس المال، وتقوم المحاسبة المالية في هذه الحالة بوظيفتي القياس والاتصال وفق إطار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك لإنتاج معلومات مالية لأصحاب المصلحة في الشركات، خاصة من دول أخرى. " ².

وعرفت كذلك " أنها تقدم معلومات عن المعاملات والعمليات الخارجية المتعلقة بالمنشآت متعددة أو متعددة الجنسية بأنها (Multinational enterprise (MNE)، كما أن مستخدمي هذه المعلومات تختلف مواقع إقامتهم عن موقع الوحدة المعد عنها التقرير. " ³.

وعرفت أيضا على أنها " محاسبة المعاملات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية بين مختلف الدول، تعمل على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المطبقة في كل دولة، وهي نظام معلومات حول إدارة ورقابة التعاملات العالمية. " ⁴.

وعرفت أيضا على أنها " نظام من الأنظمة الدولية التي تتبناها جميع دول العالم عن طريق تطبيق مجموعة من المبادئ والمعايير المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقاتها في جميع البلدان، وهذا هو الهدف الجوهرى للمحاسبة الدولية. " ⁵.

وبوجه عام لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه عالميا للمحاسبة الدولية، إذ قد تعرف " بأنها الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، وقد يشار إلى أن المحاسبة الدولية هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسية، كما

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص 6-7.

² عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 14.

³ فزديك تشوي وآخرون (تعريف محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 19.

⁴ Zafar Iqbal, International Accounting A Global Perspective, 2 e, South-Western Thomson Learning, United States Of America, 2002, P 04.

⁵ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 29.

قد يقصد بها أنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة عموماً على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسة العملية للمهنة رغماً عن وجود بعض الاختلافات غير الجوهرية بين بعض الدول.¹

من التعريفات السابقة يمكن تلخيص المحاسبة الدولية في العناصر التالية:

- المحاسبة عن المعاملات، الاتفاقيات والصفقات الدولية؛
- إجراء المقارنات والمقاربات بين المبادئ المحاسبية في مختلف الدول؛
- العمل على التوافق فيما بين المعايير المحاسبية، وذلك من خلال محاولة التوفيق بين الممارسات المحاسبية المتباينة بين بلدان العالم؛
- توفير المعلومات المحاسبية لأغراض الرقابة على الأعمال الدولية والتجارة العالمية؛
- احتواء القضايا الفكرية النظرية الواسعة التي تتضمن الاختلافات الموجودة بين المعايير المحاسبية المختلفة.

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الدولية.

" على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر دولياً، فإن الاهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر إلا في العقود الأخيرة من القرن السابق، حيث يبين الفكر المحاسبي أن سنة 1972 كانت نقطة الفصل والتحول الأساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية." ²

" تطورت المحاسبة لكي تقابل احتياجات أولئك الذين يمارسون النشاط الاقتصادي، ونظراً لأن منشآت الأعمال أصبحت ذات بعد دولي، فمن الطبيعي أن تكتسب المحاسبة هذا البعد، وعلى سبيل المثال لا الحصر 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 بالقيود المزدوج التي ظهرت في فينيسيا عام 1492.

ومنذ ذلك التاريخ تزايد معدل تحول منشآت الأعمال نحو الدولية، وبالتالي أصبحت المشكلات المحاسبية أكثر تعقيداً، كما أدى تطور واتساع الإمبراطورية البريطانية إلى خلق الحاجة لإيجاد طرق لإدارة ورقابة المنشآت في المستعمرات، وقد أدى ذلك إلى ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة العامة في اسكتلندا وإنجلترا في السبعينات من القرن التاسع عشر، ومنذ ذلك التاريخ وجد تفاعل متبادل بين المحاسبين والمراجعين لإيجاد إطار مقبول قبولاً عاماً للإجراءات والأساليب المتبعة التي تسمح بإعداد ومراجعة قوائم مالية دقيقة يمكن فهمها.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 31.

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 21، بتصرف.

وقد نجحت المحاسبة بدرجة ملحوظة من حيث قدرتها على التحول من وضع محلي لآخر مع استمرار التطور للنظرية والممارسة على مستوى العالم، كما أدى تطور أساليب الاتصال وتكنولوجيا الكمبيوتر إلى تسجيل ونقل ومراجعة المعلومات بسرعة ودقة بشكل لا يمكن تصوره منذ سنوات قليلة، كما أدى نظام الانترنت على مستوى العالم والذي عرف في تسعينات القرن العشرين إلى الحصول على معلومات مالية دولية.

وقد أدى تزايد البعد الدولي إلى إدراك أن المحاسبة لم تعد تخدم مصالح إدارة الشركات والملاك فقط، بل أصبحت هناك مصالح اقتصادية وغيرها للجهات الحكومية، ومجموعات العمال وجماعات المستهلكين، وحماة البيئة، وغيرها من الأنشطة الاجتماعية الأخرى، وكل من له اهتمام بأنشطة منشآت الأعمال، حيث تحتاج هذه الفئات - مثلها مثل المديرين والملاك - إلى معلومات مالية كاملة ودقيقة.

واليوم فإن العديد من القضايا الأكثر إثارة في المحاسبة نتجت من بعدها الدولي، من خلال النمو المذهل للمعاملات الدولية، والنمو المتزايد للمنشآت التي تبحث عن رأس المال في الأسواق الدولية، الشيء الذي جعل من مشاكل المحاسبة الدولية حقيقة واقعة وملموسة في المنشآت التي تنشط على المستوى الدولي.¹

" لقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية خلال الربع الأخير من القرن الحالي * وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى انعكاساتها الواضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فقد امتد نشاط بعض الوحدات الاقتصادية ليتجاوز الحدود الإقليمية إلى مختلف أرجاء العالم وأصبحت تلك الوحدات تتصف بالدولية في ممارستها لأنشطتها الاقتصادية وتعرف حاليا بالمنشآت الدولية أو الشركات متعددة الجنسية والتي تمثل أحد الظواهر البارزة في قطاع الأعمال خلال العقد الأخيرين.

ولم تقف المحاسبة - باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية المتطورة - جامدة أمام تلك التغيرات والتطورات الاقتصادية المتلاحقة في عالم اليوم، حيث ظهر فرع جديد للعلم المحاسبي ليواكب ظهور تلك التنظيمات الاقتصادية التي تجاوزت أنشطتها الاقتصادية والمالية حدودها الإقليمية وأصبحت تتصف بالدولية وذلك لتستفيد من مختلف المزايا النسبية المتوفرة في الأسواق العالمية، ويعرف هذا الفرع المحاسبي «بالمحاسبة الدولية» International Accounting أو «المحاسبة المتعددة الجنسية» Multinational Accounting.²

¹ Frederick D. S. Choi et autres, International Accounting, Third Edition, Prentice Hall International INC, United States Of America, 1999, P 05.

* يقصد به القرن العشرين.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 3-4.

فقبل سنة 1972 كانت تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بها تتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم، فلم تكن هناك أي جهود تذكر فيما يتعلق بتقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، ومن هذه المؤتمرات الدولية للمحاسبين نذكر¹:

أولاً: مؤتمر سانت لويس.

عقد في سنة 1904، والمؤتمرات اللاحقة له عقدت كل أربع سنوات، في كل أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس.

ثانياً: مؤتمر المحاسبة الأمريكي (AIC).

عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949، ومنذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات ومن خلالها تم إنشاء وتشكيل مجموعة من اللجان الفرعية، ولقد اهتمت هذه المؤتمرات على وجه الخصوص بمعالجة المشاكل المحاسبية السائدة آنذاك.

ثالثاً: الإتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين (UEC).

تأسس في نوفمبر 1951، والذي ضم عضوية 12 جمعية محاسبية مهنية من كل من النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا الغربية، لوكسمبورج، هولندا، البرتغال، إسبانيا وسويسرا، وقد عقدت المؤتمرات لاحقاً كل ثلاث سنوات تركزت مواضيعها حول المشاكل المحاسبية بأوروبا.

رابعاً: إتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA).

عقد أول مؤتمر إقليمي له سنة 1957 في مينلا، ليعقبه مؤتمرات كل ثلاث سنوات، وقد تركزت مواضيع هذه المؤتمرات حول مشاكل محاسبية معينة بدول آسيا والباسفيك.

خامساً: جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).

أسست في بداية الستينات بغية الاهتمام بمواضيع المحاسبة الدولية.

سادساً: المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين (AISG).

تأسس في سنة 1966 لإجراء دراسات مقارنة على مواضيع محاسبية بثلاث دول هي المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة الأمريكية.

سابعاً: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

أسس أيضاً سنة 1966 بالتعاون مع منظمات مهنية مشاهجة في كل من كندا والمكسيك ومجموعة وكالات الإغاثة العالمية، بغية الاهتمام بضبط الممارسات المحاسبية في أمريكا.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 21-22، بتصرف.

ثامنا: اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي (ICAC).

أسس بغرض مساعدة الدول النامية في تطوير أنظمتها المحاسبية.

" مما لا شك فيه أن هذه المؤتمرات والهيئات المختلفة ساهمت في حل المشاكل المحاسبية المحلية للدول، كما ساهمت في نقل وتبادل الأفكار والطرق المحاسبية من دولة لأخرى داخل هذه الأقاليم المختلفة، أيضا هذه المؤتمرات والهيئات كانت ضرورية لإدراك الاختلافات المحاسبية الموجودة بين الدول وأهمية العمل على تضييقها.

واعتبرت الفترة من سنة 1972 وحتى الآن، الفترة المهمة لتطور المحاسبة الدولية، كنتيجة للتطورات والاتصالات السابقة بين المحاسبين المهنيين على المستوى الإقليمي، ودخلت فيها المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها، حيث أصبحت هناك جهود عملية تبذل للتقليل من هوة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي.

ففي سنة 1972 ومن خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والمنعقد في مدينة سيدني بأستراليا، تم إنشاء منطمتين محاسبيتين تهتم أساسا بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، وقد تمخض عن هذا تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في سنة 1976 ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1977.

إن هذا التطور لم يكن بمحض الصدفة وإنما جاء كاستجابة لطبيعة التغيرات في البيئة التي تشتغل فيها المحاسبة، فعلاوة على ما سبق ذكره شهدت فترة السبعينات ظهور ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات، وكذا تأسيس لجنة الأمم المتحدة في سنة 1976، ومن الناحية الأكاديمية لتطور المحاسبة الدولية أنشئ لأول مرة قسم المحاسبة الدولية ضمن جمعية المحاسبة الأمريكية، ولقد شهد عقد السبعينات كذلك صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية للجمعية الاقتصادية الأوربية، أهم هذه التوجيهات كان التوجيه الرابع الذي اعتمد بشكله النهائي سنة 1978، وكانت هذه التوجيهات تهدف لتكييف قوانين الدول الأعضاء للحد من الاختلافات المحاسبية للوصول إلى التوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء.

لقد عرفت العقود من السبعينات وما تلاها تطورات مهمة على مستوى المحاسبة الدولية، حين أقدمت العديد من الدول سواء كانت دولا نامية أو دولا متطورة على تبني توصيات ومعايير المحاسبة الدولية وارتفع عدد الدول الأعضاء بهذه المنظمة ليصل من تسعة دول عند إنشائها إلى أكثر من 101 دولة حاليا، كما أن العديد من المواضيع المحاسبية المهمة والتي تحظى باهتمام المحاسبين تأتي حاليا من خلال الأبعاد الدولية للمحاسبة، فزيادة المعاملات التجارية بين الدول وكذا الارتفاع الملحوظ في عدد الشركات

التي تبحث عن تمويل من خارج حدود الدول الموجودة بها، أوجد مشاكل محاسبية من نوع جديد يطلق عليها المحاسبة الدولية. " 1.

المطلب الثالث: عوامل تطور المحاسبة الدولية.

شهدت العقود الخمسة الماضية تطورات مهمة على المستوى المحاسبي، إذ أقدمت العديد من الدول سواء كانت نامية أو متقدمة على تبني توصيات معايير المحاسبة الدولية كما أشرت سابقاً، وعموماً يمكن حصر العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة الدولية في:

أولاً: الأعمال الدولية².

عرفت الأعمال الدولية بأنها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الإقليمية لأي بلد، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية في بلد معين إلى شركة أو وحدة اقتصادية في بلد آخر.

ولقد كانت طبيعة التجارة الدولية في نهاية النصف الثاني من القرن العشرين تقوم على فكرة أن كل بلد يقوم بإنتاج مجموعة من السلع ويقوم بتصديرها إلى البلدان الأخرى وفي المقابل يقوم باستيراد سلع أخرى تكون غير متوفرة لديه.

تغيرت هذه المعاملات إذ أصبحت عوامل الإنتاج متحركة وهو ما خلق مجالات عديدة أدت إلى نمو سريع للعديد من البلدان وخلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورأس المال، فالخصائص الجديدة للتجارة الدولية أوجدت مجموعة من الأنواع الجديدة للمحاسبة، وذلك من خلال ازدياد الأعمال الدولية بوصفها سبباً رئيسياً في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

ثانياً: الاقتصاد الدولي الحديث³.

يمكن وصف الاقتصاد الدولي حالياً بالاقتصاد الحديث أو المنشأة العالمية، حيث فقدت أغلب الحدود بين الدول أهميتها، وذلك من خلال الخصائص التي اكتسبها الاقتصاد الدولي الحديث والمتمثلة في: -وجود الشركات التضامنية التي تجمع شركاء مختلفين في الجنسية من أجل الحصول على الأرباح من السوق الدولية، والاستفادة من سوق العمل وتجنب مخاطر تقلبات أسعار العملات والعقبات التي تضعها بعض الدول في وجه بعض الشركات أو السلع عن طريق فرض الرسوم الجمركية وغيرها؛ -التقدم الموجود باتجاه التكامل الدولي للأسواق المالية العالمية، بالرغم مما يواجهه من عقبات مثل اختلاف طرق الانتخاب، والسياسات المحاسبية والقوانين التجارية المحلية وغيرها؛

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 22-24، بتصرف.

² سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 16، بتصرف.

³ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 8-9، بتصرف.

- ظهور الاتحادات الاقتصادية على هيئة تكتلات منها في أمريكا الشمالية معاهدة التجارة الحرة الموقعة عام 1992م بين الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك، وفي أمريكا الوسطى والجنوبية هناك عدة تكتلات اقتصادية بين دول المنطقة مثل البرازيل والأرجنتين والأوروغواي وغيرها، وفي أوروبا هناك عدة تكتلات اقتصادية من أهمها السوق الأوروبية المشتركة التي تأسست عام 1957م، وفي جنوب شرق آسيا هناك جمعية شعوب جنوب شرق آسيا للتجارة الحرة والتي أنشئت عام 1992م، وفي إفريقيا يوجد تكتل الدول المغاربية -المغرب العربي الكبير- وهي المغرب، الجزائر، تونس، موريتانيا وليبيا؛

- ظهور قوى اقتصادية جديدة خاصة اليابان، ألمانيا بعد الاتحاد، وظهر هذه القوى له أثر كبير في القدرة على المنافسة والبقاء.

ثالثا: الشركات الدولية¹.

معظم العمليات التجارية والتعاملات الدولية يتم تنفيذها بواسطة مجموعة من الشركات يطلق عليها الشركات الدولية، فهي الشركات التي تمارس أنشطة اقتصادية (تجارية، خدمية، صناعية) تمتد وراء حدود أكثر من دولة، بمعنى آخر أن الشركات الدولية هي شركات مملوكة وتدار دوليا، وهي ليست شركات محلية لديها بعض الأعمال الأجنبية، إنما هي شركة أعمال بتنظيم دولي حقيقي لكل وظائفها بما في ذلك الإدارة، الإنتاج، التسويق والتمويل، ومن الخصائص التي تميز معظم الشركات الدولية هي أن ملكيتها والرقابة عليها تكون لأكثر من دولة، وأن معظم الشركات الدولية تطورت من شركات وطنية أو محلية إلى شركات دولية من خلال مرورها ببعض أو كل المراحل التالية:

- تطوير منتج قوي للتسويق المحلي؛
- استيراد المواد الأولية أو قطع الغيار؛
- التصدير من خلال السماسرة؛
- التصدير المباشر؛
- فروع لمكاتب مبيعات أجنبية؛
- التراخيص؛
- توكيلات مع ملكية جزء من رأس المال؛
- مشاريع مشتركة؛
- ملكية كاملة لفروع أو شركات تابعة أجنبية؛
- إدارة متعددة الجنسيات للشركة؛
- ملكية متعددة الجنسيات لحقوق الملكية.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 26-28، بتصرف.

- ويلاحظ أن هناك مجموعة من العوامل التي تشجع الشركات المحلية لتكون دولية منها:
- وجود فرص أكبر للنمو والاعتماد الأقل على الاقتصاد المحلي؛
- تلبية طلبات الزبائن المتزايدة؛
- انخفاض التكاليف أحياناً.

ويشهد العالم اليوم توجه عدد كبير من الشركات لأن تصبح شركات دولية والاستفادة من الاتفاقيات الدولية التي تسهل عملية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، ولقد أدى ظهور الشركات الدولية إلى حدوث تغييرات جوهرية في البيئة التقليدية للمحاسبة، وازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات تعقيداً بعد دخول متغيرات أخرى جديدة، منها اختلاف اللغة والثقافة والعملية والمستوى التقني والعلمي لهؤلاء المستخدمين من دولة إلى أخرى، علاوة على بعض المشاكل المحاسبية الداخلية والخارجية التي طرأت حديثاً ولم تكن معروفة من قبل، ومن بين هذه المشاكل الداخلية للمحاسبة نذكر أسعار التحويل، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، موازنات تقييم الأداء، موازنات رأس المال، أما مشاكل المحاسبة الخارجية فتشتمل على إعداد القوائم المالية الموحدة، ترجمة العملات الأجنبية، المحاسبة على التضخم وغيرها، كل هذه الأسباب ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية، ومن ثم ازدادت أهميتها.

رابعاً: شركات المحاسبة الدولية.

تطورت متطلبات العصر في وقتنا الحالي، وخاصة في ظل العولمة، هذه الأخيرة التي تحولت إلى قوة خارجية مؤثرة في معظم المجالات الاقتصادية وساهمت في تشكيل وتنوع طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، الأمر الذي أثر بدوره وبشكل مباشر على الخدمات التي يقدمها هؤلاء إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة، الضرائب وخدمات مالية ومعلوماتية أخرى، حيث أصبح من الضروري على أصحاب وموظفي شركات المحاسبة أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، ولهذا كان من الطبيعي جداً أن تكون هذه الشركات في مقدمة من يتحرك على المستوى الدولي لمحاولة إيجاد الحلول المتاحة لبعض المشاكل المحاسبية التي تواجهها¹.

خامساً: ثقافة الدولة.

تؤثر ثقافة البلد على كل من تطبيقات الأعمال وإجراءات المحاسبة به، وقد تم فرز ثماني مجموعات مختلفة من الثقافات هي: الغربية، الإسلامية، اليابانية، الهندية، الكونفوشيوسية، السلافية، الإفريقية، الأمريكية اللاتينية، لكن تقسيم الممارسات التطبيقية المحاسبية على أساس الثقافة فقط ينطوي على تبسيط

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 17، بتصرف.

مبالغ فيه، لأن العديد من البلدان يحتوي على أكثر من واحدة من هذه الثقافات، وقد تطورت أنظمة المحاسبة في العديد من الدول من خلال العلاقات الاستعمارية السابقة والتي كان لها تأثير على ثقافات هذه البلدان¹.

سادسا: الاستثمار الأجنبي المباشر².

ويشمل تحويل رؤوس الأموال والأصول التقنية لإحدى الشركات من دولة (الدولة الأم) إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق الشركة نفسها، وتقوم الشركات بهذا الاستثمار لتوسيع أسواقها عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج، ومن أسباب هذا الاستثمار:

- تخفيض تكاليف النقل؛

- تجنب العقبات الجمركية وغيرها؛

- وجود عوامل الإنتاج؛

- البحث عن موقع تنافسي أقوى.

ولا شك أن لهذا النوع من الاستثمار دور كبير في التأثير على المحاسبة وخاصة المحاسبة الدولية من حيث ترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي.

سابعا: أسواق رأس المال العالمية.

لعب ظهور أسواق رأس المال دورا مهما ورئيسيا في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل المالي، فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة للرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق رأس المال الوطنية، هذا بالإضافة إلى أن الحكومات والمؤسسات المقترضة قد تواجه فرص تمويل أو اقتراض داخلية محدودة، وحيث إن إحدى الوظائف المهمة للمعلومات المحاسبية هي المساعدة في التوزيع الأمثل لرأس المال، فإن نمو أسواق رأس المال العالمية وما تتطلبه أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية³.

ثامنا: النظام النقدي الدولي⁴.

هو ذلك النظام الذي يتحدد عن طريقه أسعار الصرف وتدفق رأس المال وتعديل موازين المدفوعات بناء عليه، وأوضح مثال لتأثير هذا النظام على المحاسبة الدولية مشكلة أسعار الصرف، وللحاجة إلى تطوير نظام مالي دولي تم إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإعمار والتنمية.

وباختصار فإن هذه العوامل البيئية المتمثلة في الاقتصاد العالمي، والنظام النقدي الدولي، والمنشآت المتعددة الجنسية والاستثمارات الأجنبية المباشرة قد كونت بيئة أعمال لها صفاتها واحتياجاتها الخاصة من

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون (تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال)، مرجع سابق، ص 108-109، بتصرف.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 10، بتصرف.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 29-30، بتصرف.

⁴ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 11.

حيث طرق القياس والتقويم والإفصاح وغيرها، وكل هذا يحتاج إلى فرع خاص من فروع المحاسبة يقوم بتلبية هذه الاحتياجات الجديدة، وهذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

تاسعا: البحث العلمي.

تناول العديد من الباحثين حقل المحاسبة الدولية على مختلف المستويات، وقد نتج عن هذه الجهود العلمية توافر العديد من المراجع والبحوث العلمية التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية وكذلك المساهمة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات أثناء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فضلا عن أن هذه الجهود ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية موضوع المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية الدولية والإقليمية ومن ثم إعادة النظر في مناهجها الدراسية والتعليمية¹.

عاشرا: تباين واختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول.

" والتي كانت سببا مهما في تطور المحاسبة الدولية، فاختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة لأخرى بحسب طبيعة الممارسات المحاسبية في كل بلد -وفقا لمعايير وأنظمة المحاسبة لكل دولة- حتم نشأة المحاسبة الدولية، لأنه لا يوجد دولتان تتشابه فيهما طرق ونظم الممارسة المحاسبية تماما مهما كانت هاتان الدولتان متقاربتين في الظروف بل حتى ولو كانتا عضوين في أحد التكتلات الاقتصادية، ويرجع اختلاف هذه الممارسات المحاسبية إلى عدة عوامل تتمثل في:

- المستوى الثقافي؛
- النظام السياسي؛
- النظام الاقتصادي؛
- أنظمة الضرائب والنظم القانونية؛
- المستوى التعليمي؛
- التعداد السكاني. " ².
- ويضاف إليها العوامل التالية أيضا³:
- التباين في تحقق الإيراد؛
- التباين في تحميل النفقات؛
- تباين المصطلحات؛
- شكل القوائم المالية؛

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص ص 17-18.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 11-12، بتصرف.

³ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 05.

-أسس القياس؛

-توحيد القوائم المالية.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة الدولية.

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية المحاسبة الدولية وأهدافها.

أولاً: أهمية المحاسبة الدولية.

مثلت العقود الثلاثة الماضية مرحلة الإنشاء بالنسبة للمحاسبة الدولية لتليها مرحلة النضوج، هذا التطور انعكس من خلال الاعتماد الواسع على تطور الفكر المحاسبي، وعموماً تتمثل أهمية المحاسبة الدولية في¹:

- التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة؛
- قواعد احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات أو المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات؛
- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات محاسبية؛
- التوافق الدولي لقواعد إعداد وإعلان البيانات المحاسبية؛
- زيادة حجم التبادل التجاري والمعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛
- اتساع وتطور وتنوع نشاطات وفعاليات الشركات الدولية؛
- زيادة حجم الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال السنوات الماضية ومن المحتمل زيادتها خلال السنوات القادمة؛
- أهمية وجود معايير محاسبية دولية يمكن الاعتماد عليها في تسجيل المعاملات التجارية والاقتصادية؛
- ظهور عامل التضخم الاقتصادي الذي أصبح من العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي ولا بد من وجوده ضمن المعايير الدولية؛
- تطور العملات النقدية الأجنبية وسعر التبادل بين بلدان العالم والشركات الدولية؛
- ظهور المنظمات المحاسبية الدولية التي أخذت تهتم بمعالجة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد بشكل يؤدي إلى تعظيم المنافع المادية والاجتماعية؛
- توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن استخدامها في عملية صنع واتخاذ القرارات في ظل الاقتصاد الدولي.

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص ص 18-20، بتصرف.

إن اتساع نطاق العولمة الذي شهده القرن العشرين، انعكس على العلاقات مابين الشركات، والعديد من القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية أصبحت لها صفة الدولية، وعليه فإن اتخاذ الكثير من هذه القرارات اعتمد على المعطيات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة الدولية.

ثانيا: أهداف المحاسبة الدولية.

عموما تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق التالي¹:

- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي؛
- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول؛
- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها؛
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق؛
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛
- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

المطلب الخامس: دوافع الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

- لقد توفرت العديد من الأسباب التي دفعت بالجهات والأطراف إلى الاهتمام بالمحاسبة الدولية، ولقد زاد هذا الاهتمام بشكل كبير منذ سبعينات القرن الماضي، وتتمثل هذه الأسباب في²:
- زيادة حجم الاستثمارات الدولية والأعمال التجارية على المستوى الدولي؛
 - ظهور الشركات المتعددة الجنسية؛
 - الأبحاث والدراسات المحاسبية التي تركز على المجالات التطبيقية للعلم المحاسبي وأساليب تطويرها؛
 - الاتجاه نحو توحيد النظم المحاسبية؛
 - الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول في محاولة منها

¹ محمد المهزوك أبو زيد، مرجع سابق، ص 32.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 11-12، بتصرف.

للوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل حركة انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية؛

- مازالت المحاولات المبذولة من أجل تحقيق التوافق في النظم المحاسبية وتوحيد الممارسات التطبيقية المحاسبية بين مختلف الدول تعد من أكثر القضايا المحاسبية أهمية وإلحاحاً في الوقت الراهن؛
- نظراً للعديد من أوجه التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول والتي تشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والتعليمية والسياسية ومرحلة وأهداف التنمية التي تمر بها، فإن عملية النقل الفعال للأساليب والإجراءات المحاسبية المطبقة بالفعل من دولة إلى أخرى تتطلب الوصول أولاً إلى نظام دولي للمحاسبة المالية؛

- إن ضخامة حجم التجارة الدولية وزيادة حجم الاستثمارات الدولية أدى إلى ظهور المنشآت الدولية والشركات متعددة الجنسية وما صاحبها من مشاكل محاسبية، جعل رجال الفكر المحاسبي ومنظّماته المهنية يسعون إلى تركيز جهودهم في محاولة للوصول إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لتحكم الممارسة العملية للمهنة خارج نطاق الحدود الإقليمية؛

- تزايد الاهتمام بضرورة وضع مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من جانب كل المستثمرين والشركات المتعددة الجنسية والتكتلات الاقتصادية وكذلك الدول النامية التي ترغب في تطوير نظمها المحاسبية لتواكب متغيرات ومتطلبات العصر الحاضر.

إضافة إلى الأسباب التالية¹:

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهمة بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والقومية؛

- التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛

- تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولية ونشوء الشركات الدولية ومتعددة الجنسية وما يصاحبها من مشكلات محاسبية؛

- تركيز جهود أديبات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسة المهنية تتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الاهتمام من جانب المستثمرين والشركات

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 31.

الدولية والتكتلات الاقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير النظم المحاسبية حتى تواكب المتغيرات والمتطلبات ذات الصلة بعصر العولمة.

المطلب السادس: مناهج البحث في المحاسبة الدولية.

تختلف مناهج البحث على مستوى المحاسبة الدولية، فكل منهج يعتمد على أساليب معينة يرى بأنها مناسبة من وجهة نظره، وتمثل هذه المناهج في¹:

أولاً: المنهج المقارن.

يقوم المنهج المقارن المتبع من قبل المؤسسات التعليمية للبحث والدراسة في المحاسبة الدولية على أساس وضع دراسة مقارنة للبلدان، تصنيفات وتطبيقات وطنية أو قومية، وهذا لا يمنع كذلك المؤسسات من دراسة التوافق والمشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات.

ثانياً: المنهج التخصصي.

يعد التوافق المحاسبي على الصعيد الدولي من أولويات اهتمامات المؤسسات التعليمية التي تتبع هذا المنهج، فضلاً عن أن دراسة التطبيقات المحاسبية الوطنية تكون كذلك حاضرة بشكل ملحوظ، بالمقابل فإن هذه المجموعة تفتقد نسبياً إلى العناصر المفاهيمية للمحاسبة الدولية (تعريف، تصنيف).

ثالثاً: المنهج العمومي أو الشامل.

يختص المنهج الشامل في أنه يتضمن جميع المشاكل المحتملة الأساسية للبحث في المحاسبة الدولية، تعريفات وتصنيفات، مقارنة تطبيقات محاسبية، تحليل مالي دولي، دمج الحسابات وترجمة العملات النقدية الأجنبية، وعادة ما يطلق على الموضوعين الأخيرين تقليدياً تسمية "مشاكل متعددة الجنسيات".

رابعاً: المنهج الفني.

تركز مجموعة المؤسسات التعليمية التي تتبع المنهج الفني على صفة التقنية في التعليم من خلال إتباع منهجاً أقل استيعاباً للمشاكل المقارنة والتوافقية، غير أن المشاكل المرتبطة بالدمج وعمليات العملات النقدية الأجنبية تكون حاضرة نسبياً.

المطلب السابع: مشاكل المحاسبة الدولية.

تكتنف تطبيقات المحاسبة الدولية العديد من المشاكل، ففي الشركات المحلية يجري العمل على توفير وتطبيق مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمشرعة وفقاً لتنظيمات كل بلد، على العكس مع الشركات الدولية التي تواجه العديد من المشاكل وأهمها تعدد المبادئ المحاسبية المحلية، فهي بذلك لا تستطيع أن تخطط أو تراقب أو تعد قوائمها المالية في ظل تعدد المبادئ المحاسبية وكذا العملات النقدية الأجنبية التي تسجل بها عملياتها.

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 32.

ومما سبق يمكن تقسيم المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية إلى مشاكل داخلية وأخرى خارجية.

أولاً: المشاكل الداخلية.

ويمكن حصرها في التالي¹:

01-أسعار التحويل بين الفروع الدولية: يتمثل الهدف الجوهرى لأسعار التحويل في الرقابة وتقييم الأداء وتشجيع المدراء على تحقيق الأهداف الرئيسية، ويلاحظ أن الشركات الدولية تحول ممتلكاتها من رأس المال أو بضاعة أو غيرها بين فروعها الدولية (الخارجية)، لكن تواجهها دوماً مشكلة عدم اعتماد معيار أو مؤشر مقبول لتسعير تحويلاتها بين الفروع، الأمر الذي يخلق مجموعة من المشاكل والتي تؤثر على دور المحاسبة الدولية وهي:

-التنسيق الكامل للموارد المتاحة بأسعار تحويل على المستوى الدولي؛

-مشكلة الضرائب وعلاقتها بطريقة تحديد سعر التحويل؛

-تدخل الدولة بوضع معايير وقواعد محاسبية مناسبة لمنع الشركات الدولية من محاولة التهرب

الضريبي؛

-علاقة مشكلة النقد بسعر التحويل خاصة في الشركات التي توجد فيها علاقة ما بين مدخلات

ومخرجات النقد؛

-استخدام قرارات الصنع أو الشراء من قبل الشركات الدولية.

02-إدارة مخاطر أسعار الصرف: تتعرض غالبية الشركات في العالم إلى مخاطر أسعار الصرف التي

تتجسد في الخسائر المرتبطة بتغيرات أسعار صرف العملات النقدية سواء كانت المحلية منها أو الأجنبية، لذلك يتعين على الشركات أن تقوم بتحديد مصادر الخطر وتقييم حالته ومدى تأثيرها على الشركة وعلى إستراتيجيتها المالية وذلك من خلال تبنى إدارة كفوءة لمخاطر أسعار صرف العملات النقدية، حيث تتبنى وضع نظام للمعلومات والاتصال وتحديد سياسة أسعار الصرف واستراتيجيات التغطية الداخلية والخارجية والرقابة على الطرق والإجراءات اللازمة لذلك.

03-التخطيط المالي: وذلك من خلال رسم السياسات المالية التي تتبعها الشركات بصفة عامة

في الحصول على الأموال من مصادرها المتنوعة سواء كانت داخلية عن طريق التمويل الذاتي أو خارجية عن طريق إصدار الأسهم والاقتراض من الغير، كما تتضمن السياسات المالية استخدامات هذه الأموال في المجالات الاستثمارية بكفاءة اقتصادية عالية وبأقل التكاليف، وبما يحقق الأهداف العامة للشركات، وعلى الرغم من التشابه بين التخطيط المالي في الشركات المحلية مع نظيره في الشركات الدولية، إلا أن هذا الأخير يعتبر أكثر صعوبة من حيث التخطيط والتنفيذ وذلك لعدة أسباب منها:

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص ص 35-38، بتصرف.

- اختلاف أهداف الشركات الدولية عن أهداف الشركات المحلية؛

- اتساع نطاق الشركات الدولية عن الشركات المحلية؛

- اختلاف طبيعة البيئة الاجتماعية، الثقافية، الاقتصادية والسياسية.

04-تقييم الأداء: يقصد بالأداء بأنه عبارة عن المقاييس أو المعايير التي يتمكن المدقق بواسطتها

من تقييم العمل الذي قام به، والتعرف على الواجبات التي قامت بها الشركة اتجاه التزاماتها، ففي الشركات المحلية العاملة في البلد الواحد يتم تقييم أداء الشركة على أساس مجموعة من المؤشرات المالية ومؤشرات الربحية والمؤشرات الاقتصادية وغيرها، على العكس تماما مع الشركات الدولية والتي يصبح من الصعب تقييم أدائها كما هو متعارف عليه في الشركات المحلية وذلك بسبب المشاكل العديدة والتي من أبرزها المشاكل الإدارية، مشكلة الاستثمار، مشكلة أسعار الصرف، مشكلة الضرائب، هذه المشاكل تنعكس على تقييم الأداء وصعوبة قياسه.

05-موازنات رأس المال: تشمل موازنات رأس المال تلك القرارات التي تتخذها إدارة الشركة

بخصوص الإنفاق الاستثماري، والموازنات الرأسمالية تعني التخطيط للاستثمارات المستقبلية للأجل الطويل، وتواجه الشركات في الغالب مشاكل محاسبية عند إعداد الموازنات الرأسمالية ومن أبرزها عملية التنبؤ بالاحتياجات المالية طويلة الأجل لغرض تمويل المشاريع الاستثمارية وعملية تقييم جدوى الاستثمارات على المدى البعيد وما يتخلله من احتمالات تغير المعطيات، مما يتطلب تعديلات مستمرة على ضوء هذه المتغيرات وبما تسمح به المرونة الكافية للموازنة الرأسمالية.

ويضاف إلى هذه المشاكل الداخلية ما يلي:

01-النظم الاقتصادية: تؤثر النظم الاقتصادية التي تعمل فيها منشآت الأعمال جوهريا على

شكل ومدى إتاحة المعلومات المحاسبية، ففي الاقتصاد المخطط تستخدم الحكومة التخطيط المركزي لتوزيع الموارد وتحديد المخرجات على القطاعات المختلفة للاقتصاد، أما في اقتصاديات السوق فتملي الأسواق توزيع الموارد والمخرجات على قطاعات الاقتصاد، وقد تواجه الشركات التي كانت تعمل من قبل في اقتصاد مخطط مصاعب كبيرة عند محاولة العمل في اقتصاد السوق، وقد يكون العكس أيضا صحيحا، فشركات عديدة من اقتصاديات السوق لم تنجح عندما حاولت العمل في مواقع خارجية ذات اقتصاديات مخططة¹.

02-التكنولوجيا والبنية الأساسية: إن الفروق التعليمية والتدريبية تزيد من تعقد أعمال المحاسبة

الدولية، من خلال الاختلاف في البنية الأساسية، المستوى التعليمي والقدرة على تحويل المعلومات المحاسبية بين أفراد ومناطق جغرافية متنوعة، وقد تخلق هذه الاختلافات عقبات جوهريا أمام العمليات الدولية

¹ روبرت ميجز وأخرون (ترجمة وتعريب مكرم عبد المسيح باسيل، محمد عبد القادر الديسطي)، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 854، بتصرف.

الناجحة، لذلك تجد الشركات التي تبدأ في مشروعات مشتركة أو في عمليات مملوكة بالكامل في بعض المناطق الخارجية عدد قليل جدا من العمالة ذات المستوى التعليمي والتدريب الفني المتاح في القوى العاملة¹.

ثانيا: المشاكل الخارجية.

ويمكن حصرها في العناصر التالية²:

01- ترجمة العملات النقدية الأجنبية: تعتمد عمليات التجارة الدولية ونشاط الشركات الدولية والعمليات التي تتم في أسواق المال العالمية في استخدام وتسوية هذه المعاملات بالعملات النقدية الأجنبية سواء لأحد طرفي العملية أو كليهما، ومن هنا تنشأ مشكلة ترجمة العملات النقدية الأجنبية، إضافة إلى أن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات ذات الفروع الأجنبية تمثل مشكلة محاسبية أخرى. وعلى الرغم من أن وحدة القياس المستخدمة في المحاسبة هي النقد (الوحدة النقدية)، والتي تعتبر أداة شائعة الاستخدام في العالم وتمثل مخزن للقيمة، إلا أن المحاسبة الدولية تواجه مشاكل عديدة بهذا الخصوص ولعل أهمها ما هو نوع وحدة النقد المستخدمة؟، فالوحدات النقدية بالعالم كثيرة ومتنوعة ومتغيرة القيم من حيث سعر الصرف، لذلك تواجه الشركة بخصوص هذه النقطة مشكلتين رئيسيتين هما:

- الاتفاق على العملة النقدية الأساسية؛

- ترجمة التقارير المالية في ظل العملة النقدية الأساسية.

02- نظم الضرائب الدولية: تعرف الضريبة بأنها تحويل أو حجز إجباري لمبلغ معين من النقود من الأفراد أو المؤسسات والشركات إلى الخزانة العامة للدولة عن طريق هيئات إدارية حكومية، ومن الملاحظ أن لكل بلد نظام ضريبي خاص به يتمثل في:

- أنواع عديدة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛

- اختلاف معدلات الضريبة بين البلدان؛

- اختلاف القوانين الضريبية التي تتباين فيها الإعفاءات الضريبية والازدواج الضريبي.

هذه النقاط لها تأثيرات كبيرة على الشركات الدولية وكذا محاسبتها من حيث:

- مكان الاستثمار؛

- كيفية التسويق؛

- أسعار التحويل بين الفروع؛

- أسعار التحويل المستخدمة في ترجمة القوائم المالية.

¹ روبرت ميجز وأخرون (ترجمة وتعريب مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسطي)، مرجع سابق، ص 856، بتصرف.

² سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 38-42، بتصرف.

03- التضخم الاقتصادي: تصدر في بعض البلدان معايير وقواعد محاسبية عن تأثير التضخم الاقتصادي على حسابات الشركات المتعددة الجنسيات، وفي الواقع أن المستوى المرتفع للتضخم الاقتصادي يعرقل عملية المقارنة بين حسابات مجموعة معينة من الشركات الدولية خلال فترة محددة من جهة، ومن جهة أخرى بين حسابات مجموعة شركات متعددة الجنسيات.

04- القوائم المالية الموحدة: يرتبط بإعداد القوائم المالية الموحدة مشكلة المحاسبة عن تغير القوة الشرائية للنقد، فمثلا عند إعداد القوائم المالية الموحدة، يطرح تساؤل حول مرجعية الأسعار المستخدمة، الأسعار المستخدمة في بلد الشركة الأم أو الأسعار المستخدمة في البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة، إن هذه التغيرات لها نتائج مختلفة خاصة مع اختلاف المعايير والطرق المحاسبية المستخدمة في كل بلد واختلاف معدلات التضخم الاقتصادي بين بلدان العالم.

05- نظم المعلومات والاتصال: تمثل نظم المعلومات بأنها مجموعة من الأجزاء أو الوحدات أو الأقسام التي تعمل معا بتنسيق وترتيب وفقا لإجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف، وتميز الشركات الدولية بصفة التعقيد من حيث النظام وذلك لأسباب عدة منها:

- تعدد بدائل المعلومات في عملية اتخاذ القرار مثل العوامل القانونية، السياسية، الثقافية والاجتماعية؛

- تعدد متغيرات المعلومات مثل المنافسين، معدلات الضرائب، الموارد النقدية المحلية، ومعدلات الفائدة؛

- عملية الاتصال الجارية بين المرسل والمستقبل بهدف الاتصال بالجهات ذات العلاقة بالشركة وبخاصة الأطراف المستفيدة والمستخدمة للمعلومات المحاسبية.

وعموما يمكن حصر المشاكل التي تواجه ممارسة المحاسبة الدولية في النقاط التالية¹:

- مشاكل تحويل العملة ولاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات أخرى لدولة أخرى؛

- القوائم المالية الموحدة ولاسيما إذا كانت لأحد المنشآت معاملات دولية وتجارة عالمية في بلاد أخرى تطبق معايير مختلفة؛

- مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد؛

- اختلاف قوانين الضرائب بين دولة وأخرى خاصة عند معاملة المنشآت الأجنبية الأمر الذي قد يوحد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص 32-33.

- اختلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة من دول وأخرى وتباين المعايير المتعارف عليها؛
- مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس ومعايير إعدادها؛
- اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ومدى البيانات ونوعية التقارير التي ترتبط بالمنشأة ومنتجاتها وجودة إتباعها والمعايير المرتبطة التي يتم تطبيقها؛
- اختلاف مفاهيم وأسس إعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بالمنشآت الدولية والشركات المتعددة الجنسية؛
- تباين أسس تقييم المنشأة والتي تعد محل جدل كبير، ولاشك أنه كلما استقرت أسس تقييم أصول والتزامات المنشأة في الدول المختلفة كلما سهل ذلك من وجود معايير محاسبية دولية متعارف عليها؛
- نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجه إعداد معايير محاسبية دولية متفق عليها لتطبيقها على منشآت في دول متعددة، حيث يتطلب الأمر حصر الاختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة وموائمتها وتوحيدها.

المبحث الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية.

تمثل المعايير المحاسبية الدولية وسيلة لتضييق فجوة اختلافات الممارسة المحاسبية بين الدول، لكونها المرجع أو الأساس الذي يعتمد عليه في المجال المحاسبي، ولكونها صادرة من هيئة دولية تحظى بقبول عام على المستوى الدولي والمتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: تعريف المعيار المحاسبي.

قبل التعرض لمفهوم المعيار المحاسبي، أردت إعطاء ولو تقديم موجز عن المعيار عموماً، إذ يعني في اللغة العربية النموذج المعد مسبقاً ليقاس على أساسه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، وأياً كانت هذه المعايير، يمكن النظر إليها على أنها المقاييس المعتمدة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم للقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين، هذه المقاييس منها ما هو مقاييس طبيعية، وضعية ومنها ما هو مقاييس إلهية.

ويعرف عموماً " المعيار هو أفضل طريقة لعمل شيء ما، وإذا كان جيداً فإنه يسرع من عملية الاتصال وهذا يجنب شرح الطرق وتفسيرها في كل مرة، والمعيار يقوم بذلك إلى المدى الذي نقبله ونستخدمه " ¹.

ويعرف كذلك " المعيار هو مجموعة من الإجراءات التي وضعتها هيئة خاصة " ².

ويعرف أيضاً " المعيار بوجه عام يمثل نموذج يوضح ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. " ³.

أما المعيار المحاسبي فيعرف وفقاً لـ " Kohler " بأنه " نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام. " ⁴.

ويعرف المعيار المحاسبي أيضاً " إذا ما نظرنا إلى القوانين والمراسيم والنصوص القانونية التي تنظم المحاسبة في الجزائر كمصدر وطني، المعايير تعتبر كمصدر دولي للأنظمة المحاسبية. " ⁵.

ويعرف كذلك " أنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها. " ⁶.

¹ رياض العبد الله، طلال الجحاوي، دراسات في المحاسبة-بحوث محكمة منتقاة، دراسة محاسبية تحت عنوان الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، جامعة الدول العربية-المنظمة العربية للتنمية الإدارية-بحوث ودراسات، مصر، 2010، ص 143.

² CHETTAT GHANEM, Passage vers IAS/IFRS, Numidia Livres, Algerie, 2009, P 17.

³ أمين السيد أحمد لطفى، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 266.

⁴ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 34.

⁵ CHETTAT GHANEM, idem, P 17.

⁶ أمين السيد أحمد لطفى، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 266.

ويعرف وفقا لـ " Littelton " بأنه " هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة. " ¹.

ويعرف كذلك " هو قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية. " ².

وعموما يمكن تعريف المعيار المحاسبي على أنه " وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني. " ³.

المطلب الثاني: تعريف المعايير المحاسبية الدولية ونشأتها.

نال وجود معايير محاسبية دولية تلاءم كافة الشركات والمؤسسات وعلى كافة الأصعدة الدولية اهتمام العديد من المنظمات والهيئات المهنية المهتمة بوضع مجموعة من المعايير التي تلقى القبول الدولي، كما عملت هذه المنظمات والهيئات على بذل الجهد اللازم لتطوير المعايير الدولية والتوفيق فيما بينها.

أولاً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية.

تعرف على أنها " هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع. " ⁴.

وتعرف كذلك " الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

-الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها؛

-البيئة الاقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية

الدائنين، المصالح العامة وإعلام الأسواق. " ⁵.

أما التشريع الجزائري، فقد عرفها* من خلال مضمون المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 08-

156 السالف ذكره، والتي وردت كالتالي ⁶:

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 34.

² رياض العبد الله، طلال ججاوي، مرجع سابق، ص 144.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 266.

⁴ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

⁵ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 20.

* للتذكير فإن هذا التعريف يتعلق بالتشريعات الجزائرية، لكننا أوردناه على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

-المادة 29: تشكل المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة في المادة 30 أدناه.

ثانيا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

" لقد أصبحت الحاجة ماسة بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسية العملاقة، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، ولا بديل عن ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية.

فقد بدأ المحاسبون منذ زمن بعيد التفكير في التوحيد أو التوفيق والتنسيق بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع شركات أخرى في دول أخرى، وبالتالي التوحيد في عرض قوائمها المالية، وهذا نتيجة تزايد طلبات المهتمين وأصحاب المصالح في معرفة حقيقة التقارير المالية لشركات أجنبية لها معاملات في بلده أو خارجه، وكذا التحقق من القواعد المحاسبية التي أعدت بناء عليها القوائم المالية، فالحاجة إلى معرفة القواعد الأساسية لا تقل أهمية عن معرفة التقارير ذاتها، وأيضاً كلما كبرت العمليات المالية واتسعت بين الدول وشركاتها كلما ازدادت تلك الحاجة، إضافة إلى ذلك فإن ازدياد اندماج الشركات والذي تمخض عنه زيادة حركية الأموال خارج حدود أوطانها بينها وبين شركات في دول أخرى، الأمر الذي مهد إلى ظهور معايير محاسبة دولية متفق عليها تطبقها هذه الشركات.

وعموماً فإن فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبة الدولية بالشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات قد نشأ رسمياً في المؤتمر الذي عقد في عام 1904 بمدينة سانت لويس بأمريكا والذي تم الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات، إذ اتجهت الكثير من الدول طواعية لتوفيق معايير المحاسبة التي تستخدمها الشركات بها مع معايير المحاسبة الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، فقد أعدت بعض الدول معايير محاسبية تتفق إلى حد معين مع المعايير الدولية، ثم تفصح عن أي فروق تنتج من إتباع معاييرها بدلا من المعايير الدولية.

ولم يكن النشاط المهني في تلك الحقبة يقتصر على الأنشطة المتفرقة لمكاتب المحاسبة أو تلك المؤتمرات والاجتماعات الدولية، وإنما كانت هناك جمعيات مهنية لها جهود تنموية في مجال المحاسبة وموزعة في كافة أنحاء العالم، وكانت لها جهود أيضاً في تقريب معايير المحاسبة التي تطبقها المنشآت في الدول المختلفة، ولكن تلك الجهود لم تسجل آنذاك أو لم تنشر.

وعلاوة على ذلك، فقد كانت هناك مؤتمرات أخرى كان لها دور في نشأة المعايير المحاسبية الدولية، فالمؤتمر الأول لمحاسبي دول آسيا والباسيفيك والذي عقد في مانिला سنة 1957 واتفق على عقده كل ثلاث سنوات، وفي سنة 1972 عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني باستراليا، حيث اتخذ فيه

خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمين يمكن أن تكون لديهما المقدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها الدول المتعددة، وبالفعل فقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1973، وقد تم إصدار أول معيار محاسبي دولي في يوليو 1975 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية.¹

" بدأت محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي عن طريق عقد العديد من المؤتمرات التي عقدت خلال فترة تفوق المائة عام، حيث تم عقد أول مؤتمر في مدينة سانت لويس بولاية ميسوري الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية سنة 1904 م، ثم تلى هذا المؤتمر باثنين وعشرون عاما المؤتمر الثاني في سنة 1926 م، والذي تم عقده في مدينة أمستردام بهولندا، وفي سنة 1929 م، تم عقد المؤتمر الثالث في مدينة نيويورك الأمريكية، والذي صادف فترة الكساد الكبير الذي مس العالم آنذاك، وفي لندن سنة 1933 م، عقد مؤتمر والذي يعد الأكبر، والذي سبق الحرب العالمية الثانية (1939 م-1945 م)، حيث شارك في هذا المؤتمر 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها، وبحضور أكثر من 78 زائرا للمؤتمر وبمشاركة 22 دولة، ولأول مرة كان من بينها بعض الدول الإفريقية، ولكن لم يكتب لهذا المؤتمر النجاح، حيث يرى البعض أن الكساد الكبير ومؤتمر لندن كانا سببا أساسيا في اندلاع الحرب العالمية الثانية، وقبل الحرب بعام واحد عقد مؤتمر برلين بألمانيا عام 1938 م، وذلك بمشاركة 320 وفدا، بالإضافة إلى 250 مشاركا من مختلف دول العالم، وبعد انتهاء الحرب تم عقد المؤتمر السادس في لندن عام 1952 م، حيث حضر هذا المؤتمر أكثر من ألفين وخمسمائة عضو من مختلف دول العالم، أما المؤتمر السابع فعقد سنة 1957 م في مدينة أمستردام بهولندا، وقد شارك في المؤتمر العديد من المنظمات المحاسبية والمهنية تمثل أكثر من أربعون دولة، وبعد مضي خمس سنوات، عقد المؤتمر الثامن في نيويورك، ثم المؤتمر التاسع الذي عقد في باريس سنة 1967 م، ليليه المؤتمر العاشر والذي عقد سنة 1972 م في مدينة سدني بأستراليا، وخلال هذا المؤتمر تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية The International Accounting Standards Committee (IASC)، ثم مؤتمر ميونيخ سنة 1977 م، وبعده مؤتمر المكسيك سنة 1982 م، وهكذا توالى المؤتمرات بمشاركة العديد من الدول والمنظمات المهنية حتى مؤتمر إسطنبول سنة 2006 م، والذي عقد تحت عنوان -تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال-، وعند ظهور الأزمة المالية العالمية سنة 2008 م، كانت الحاجة ماسة بل ضرورة لوجود توافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 429-434، بتصرف.

من قبل الشركات، بل وأصبحت الحاجة أمس إلى وجود معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي للحد من مثل هذه الأزمات. " 1.

إضافة لذلك فقد كانت هناك العديد من الأحداث الهامة التي ساعدت على وضع معايير دولية للمحاسبة نذكر منها²:

- عام 1959م، يعقوب كراينهوف Jacob Kraayenhof، العضو المؤسسي لمنشأة أوروبية مستقلة للمحاسبة، والذي كان يحث على بدء العمل في وضع معايير المحاسبة الدولية؛

- عام 1961م، مجموعة الدراسات، وهي مجموعة من مزاوي مهنة المحاسبة، والتي نشأت في أوروبا كمستشار لسلطات الاتحاد الأوربي فيما يتعلق بالمحاسبة؛

- عام 1966م، جماعة دراسة المحاسبة الدولية، وهي مجموعة مكونة من الهيئات المهنية في كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة؛

- عام 1973م، نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛

- عام 1976م، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي أصدرت إعلان الاستثمار في المنشآت متعددة الجنسيات، والتي تشتمل على إرشادات الإفصاح عن المعلومات؛

- عام 1977م، نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

- عام 1977م، مجموعة الخبراء التي عينها المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، وقد أصدرت تقريراً من أربعة أجزاء حول المعايير الدولية للمحاسبة وتقارير الشركات العابرة للقارات؛

- عام 1978م، أصدرت لجنة الاتحاد الأوربي التوجيهات الأربعة كأول حركة في اتجاه التنسيق المحاسبي الأوربي؛

- عام 1981م، أصدرت المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للمنظمات غير الأعضاء لتوسيع نطاق مدخلات عملية وضع المعايير الدولية؛

- عام 1984م، ذكرت بورصة لندن أنه يتوقع أن تلتزم الشركات المسجلة التي لا تتبع المملكة المتحدة أو أيرلندا بمعايير المحاسبة الدولية؛

- عام 1987م، قررت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في مؤتمرها السنوي الحث على استخدام معايير عامة للممارسة المحاسبية والمراجعة؛

- عام 1989م، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة الإعلان رقم 32 عن الإطار المقارن لإعداد وعرض القوائم المالية؛

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص ص 15-16، بتصرف.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 388-389، بتصرف.

-عام 1995م، وافق مجلس لجنة معايير المحاسبة المالية واللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية على خطة عمل والتي نتج عن التطبيق الناجح لهما تكوين مجموعة منفصلة من معايير المحاسبة الدولية، وسيؤدي استكمال هذه المعايير بنجاح إلى توصية اللجنة الفنية لهيئات الأوراق المالية بقبول معايير المحاسبة الدولية لأغراض زيادة رأس المال عبر الحدود والتسجيل في أسواق رأس المال العالمية؛

-عام 1995م، اتبع مجلس التعاون الأوربي منهجا جديدا للتنسيق المحاسبي الذي يسمح للشركات المسجلة في أسواق النقد الدولية باستخدام معايير المحاسبة الدولية؛

-عام 1996م؛ أعلنت لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية أنها تؤيد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معايير محاسبية، وأن يتم ذلك فورا بقدر الإمكان، والتي يمكن استخدامها لإعداد القوائم المالية الممكن استخدامها في العروض عبر الحدود؛

-عام 1997م، نشرت مجموعة العمل الأولى التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، النشرة الاستشارية معايير الإفصاح الدولية للعروض والعطاءات عبر الحدود والتسجيل الأول للمصدرين الأجانب؛

-عام 1998م، صدرت القوانين في ألمانيا وفرنسا التي تسمح للشركات المسجلة أن تنشر قوائم مالية موحدة بإتباع معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية.

للمعايير المحاسبية الدولية أهمية وأهداف مدرجة من خلال مضمون هذا المطلب.

أولاً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أصبحت عملية التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي ضرورة ملحة في وقتنا الحالي، بحكم العولمة الاقتصادية وتداخل وترابط الاقتصاديات مع بعضها البعض، ناهيك عن الدور الفعال الذي لعبته الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات بهذا الخصوص، الأمر الذي دعا إلى تبني مجموعة من المعايير المحاسبية تتسم بصفة الدولية تدخل تحت غطاءها جميع الدول أو أغلبها بغية توحيد العمل المحاسبي.

" إن وجود المعايير المحاسبية الدولية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية ويزيد من مصداقيتها، حيث إن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، ويتجلى ذلك من تنظيم الإطار المحاسبي، وهذا من خلال وضع ضوابط للممارسات المحاسبية وإيجاد حلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وبالتالي يمكن القول بأنه بدون وجود معايير محاسبية سوف يكون ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية، وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية، ويمكن الإشارة هنا للأزمات المالية والمشاكل التي حدثت بعد تفاقم الكساد بدول النظام الرأسمالي بين سنة 1929 و 1933، مما أدى بالشركات التي تقف على هاوية

الإفلاس إلى نشر بيانات مضللة تظهر مشروعاتها بوضع مالي أفضل من الوضع الحقيقي لها، وكان هذا التضليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، وللحد من هذه الظواهر للتلاعب بالبيانات والسياسات المحاسبية ظهرت الحاجة إلى وضع معايير للمحاسبة لإنزام مختلف الشركات التقييد بها، وبالتالي فإن أهمية تأطير الممارسات المحاسبية تنبع من كونها تعمل كأساس للتأكد من الحصول على أكبر قدر من العدالة لمخرجات الأنظمة المحاسبية.¹

" تنبع أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات، فلا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية، أو أسلوب الإفصاح على أساس نفعية المعلومات الناتجة عن اتخاذ القرارات إرشادا كافيا لمن يتحملون مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها، لذلك يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بأمر هذه الوحدة، وبذلك يمكن القول بأن غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة، بينما يساعد وجودها في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعد إيضاحا ضروريا وما لا يعد كذلك، وإذا كانت المعايير توضع لتكفل تحقيق أهداف المحاسبة، فلا بد أن يتم بناؤها في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة، حتى تنبثق من علاقة منطقية بينها وبين أهداف ووظائف المحاسبة، بما يكفل تحقيق أهداف المحاسبة، ورفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية.²

وعلى الرغم من العوامل التي ساهمت إلى حد كبير في إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات، وأن هناك ضرورة لتقدم جهود أكبر من أجل الوصول إلى الغاية المثلى للمعايير، وهي معايير محاسبية دولية موحدة، ولا شك أن توفر نظام محاسبي دولي سيحقق العديد من المزايا منها ما يلي³:

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 61، بتصرف.

² محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012، ص 416.

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 124-125.

- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين، الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل، وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة، فتزداد الرفاهية الاجتماعية.
- علاوة على ما سبق، نضيف العناصر التالية لأهمية المعايير المحاسبية الدولية¹:
- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية.

- يعتبر الترابط بين الأسواق المالية العالمية أحد الأسباب الرئيسية التي تستلزم مواءمة القواعد المحاسبية على الصعيد الدولي مع بعضها البعض، والتي أدت إلى بروز أهداف للمعايير المحاسبية، ومنها²:
- تحسين والرفع أكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة بين القوائم المالية المعدة من قبل الشركات المدرجة في البورصة؛
- المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول؛
- سهولة التقييم والتداول على الشركات في سوق البورصات في جميع أنحاء العالم؛
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛
- عرض مرجعي وإطار محاسبي عالي الجودة للبلدان التي لا تتبنى معايير محاسبية.
- كما أن هناك أهداف أخرى لمعايير المحاسبة الدولية تتمثل في³:
- تحسين أساليب مسك المحاسبة بغية إعطاء الصورة الصادقة والواقعية التي تقدمها القوائم المالية؛
- فهم أفضل للمحاسبة والرقابة؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 266.

² Stéphane BRUN, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, BERTI Editions, Algerie, 2011, P 20.

³ Pages Bleues, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS-Fondaments et Principes, Pages Bleues, Algerie, 2010, P 08.

-تسمح بمقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان؛

-تسهيل تجميع الحسابات؛

-تطوير الإحصاءات.

وعموما فإن الهدف الأساسي هو إنشاء مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية تحظى بالقبول العام، بغية الوصول للغة محاسبية موحدة تستعمل على نطاق واسع وخاصة في أسواق رأس المال، إن وضع هذه المعايير سيعمل على تغيير العديد من النظم المحاسبية الخاصة بكل بلد، ومن ثم الوصول إلى قوائم مالية تقرأ بنفس المفاهيم المحاسبية والمالية بين جميع الدول.

المطلب الرابع: الجهات المستفيدة من المعايير المحاسبية الدولية.

يعتبر وجود معايير محاسبية دولية مطلبا ملحا لعدد من المستخدمين وهم¹:

أولاً: المستثمرون.

فالمستثمر يريد الحصول على مزيد من الثقة في القوائم المالية التي يستخدمها عند اتخاذ قرارات الاستثمار، فعندما تكون القوائم المالية لشركة أجنبية فإنه يريد أن يكون واثقا بأنه قد فهم المبادئ التي اتبعت عند قياس الدخل، وتقييم الأصول، والإفصاح عن المعلومات المهمة، فإذا اهتزت ثقته فإنه يمكن أن يقرر عدم الاستثمار في هذه الشركة بل ربما في كل شركات ذلك البلد، وهذا ينطبق أيضا على الشركات والمؤسسات المالية والاستثمارية.

ثانياً: المحللون الماليون.

يحتاج المحللون الماليون إلى معلومات واضحة من أجل تأدية مهامهم في تقديم الاستشارات الاستثمارية، فما لم تكن لديهم معلومات مبنية على معايير محاسبية مقبولة دوليا، فإنهم سوف يواجهون مشاكل لتعلم وفهم المعايير والتطبيقات المحاسبية لبلد ما من أجل فهم القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الشركات في ذلك البلد.

ثالثاً: المقرضون والدائنون الدوليون.

إن فهم الوضع المالي للمقترض مهم جدا لضمان القروض لاتخاذ القروض عند منح أو تجديد قرض ما، وعند توريد البضائع، وعند تحديد الشروط اللازمة لذلك، فوجود معايير للتقارير المالية الدولية يعتبر مفيدا لمؤسسات الإقراض الدولية التي تقوم بتقديم القروض في الدول النامية.

رابعا: الشركات متعددة الجنسية.

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مهمة جدا للشركات متعددة الجنسية، فالشركات التابعة لمجموعة من الشركات الدولية سوف تستفيد من توحيد المعايير المحاسبية من عدة أوجه:

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 31-35، بتصرف.

- قد تحتاج إلى مجموعة من القوائم المالية وكذلك السجلات المحاسبية، فالشركات التابعة قد تقوم بإعداد قوائم مالية مختلفة لتلبية التقارير الداخلية، التقارير الخارجية في البلد الأجنبي، المتطلبات الضريبية في البلد الأجنبي، احتياجات القوائم الموحدة مع الشركة الأم؛

- عندما تحتاج الشركة إلى إعداد قوائم مالية موحدة، سوف يؤدي ذلك إلى التقليل من عمليات التسوية المطلوبة، وبالتالي سيتم توفير قدر كبير من الجهد والوقت عند إعداد هذه التقارير؛

- سهولة تحقيق التكامل بين التقارير الداخلية والخارجية وتطوير مقاييس أداء موحدة.

خامسا: شركات المحاسبة الدولية.

إن غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية يعيق قيام شركات المحاسبة الدولية بإعداد أدلة التعليمات وغيرها التي يتم استخدامها في مكاتب تلك الشركات، كما أن غياب مثل هذه المعايير يعيق انتقال موظفي هذه الشركات من بلد إلى آخر، ولهذا فهذه الشركات بحاجة ماسة لهذه المعايير.

سادسا: أسواق الأوراق المالية.

في حال انضمام الشركات إلى أي سوق لتداول الأوراق المالية فإنه يجب اتخاذ قرار بشأن أي المبادئ التي يجب أن تعد القوائم المالية على أساسها، في هل تعد القوائم المالية للشركات الأجنبية على أساس مبادئ المحاسبة المحلية التي سوف تكون مفيدة للمستثمرين المحليين أو تعد على أساس مبادئ المحاسبة الأجنبية وذلك لتخفيض تكاليف إعداد مثل هذه القوائم؟.

سابعا: المنظمات المحلية للمحاسبة.

لا يمكن الجزم بأن أي منظمة محلية مصدرة للمعايير المحاسبية لديها الموارد الكافية للبحث المستمر في كل مشاكل المحاسبة النظرية والتطبيقية، ولذلك فالتحرك تجاه معايير محاسبية دولية يتيح الفرصة لاستخدام ما سبق إصداره من قبل المنظمات المحلية والدولية.

ثامنا: المحاسبون في الدول النامية.

إن مهنة المحاسبة في الدول النامية ليست متطورة بشكل كاف أو كبير بقدر يجعلها قادرة على تبني إصدار معايير محاسبية محلية، كما أن بعض الحكومات لا تعطي الاهتمام الكافي لإصدار مثل هذه المعايير ولا تخصص لها جزءا كافيا من مواردها الشحيحة، ولهذا فالمعايير الدولية قد تكون مناسبة ل:

- كل المستخدمين للقوائم المالية؛

- المعدين لقوائم المالية والذين يبحثون عن التوجيهات الخاصة بأنسب طرق المحاسبة؛

- المراجعين عند تقييم الإجراءات المحاسبية المتبعة.

تاسعا: حكومات الدول النامية.

فحكومات الدول النامية لديها القوة لإلزام شركات المساهمة باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد التقارير في هذه البلدان، فاستخدام المعايير الدولية للمحاسبة يمكن أن يكون شرطا قبل الاستثمار والعمل في الدول النامية، فالدول المضيفة لديها الدافع للحصول على معلومات صحيحة وقابلة للمقارنة.

عاشرا: السلطات الضريبية.

في حالة وجود شركات تابعة للشركات المحلية في دول أخرى، فإن الضرائب المستحقة على أرباح الشركات المتعددة الجنسية عن العمليات الدولية سوف تكون معقدة الحساب بسبب اختلاف طرق الوصول إلى الأرباح، ولهذا فالمعايير الدولية يتوقع منها أن تقدم المساعدة وتخفف من هذا التعقيد.

المطلب الخامس: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.

على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها معايير المحاسبة الدولية، فإن ذلك لا ينفي وجود معوقات تقف حائلا أمام الالتزام الكامل (أو الجزئي) بتطبيق قواعدها، ولقد فطنت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) حين حرصت على أن تنص في موثيقها صراحة على أنه في حال وجود تعارض ما بين قاعدة من القواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية، وقانون أو تشريع سائد في الدولة العضو، تكون الغلبة دائما للقانون أو التشريع القطري، ولكن مع حث الجهات المهنية في الدولة العضو على التقليل قدر الإمكان من وجود مثل هذه التناقضات.

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية على شكل فروقات واضحة في تطبيقها، حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فإلى جانب التفاوت الواضح في مقدار الالتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك المعايير، والنتائج عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد، توجد فروقات واختلافات ملموسة أيضا في تطبيق القاعدة نفسها.¹

ويمكن حصر الأسباب التي تؤدي إلى نشوء هذه الاختلافات فيما يلي²:

أولا: اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدول.

تتفاوت الدول من حيث مستوى تطورها الاقتصادي، أو من حيث النظم المتبعة في إدارة اقتصادياتها، فهناك دول متقدمة وأخرى نامية، كما أن منها من يتبنى نظما مركزية في إدارة التنمية وتخطيط الاقتصاد، في حين يتبنى بعضها الآخر أساليب لا مركزية في التنمية والتخطيط، وتفاوت في تلك الدول

¹ محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، دراسات إستراتيجية، العدد 18، الطبعة الأولى، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، الإمارات العربية المتحدة، 1998، ص 18، بتصرف.

² نفس المرجع السابق، ص 21-23، بتصرف.

أيضا معدلات التضخم الاقتصادي، وكذلك السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن في السوق النقدي، من هنا تنعكس هذه الفروقات على النظم المحاسبية المطبقة في هذه الدول، وكذلك اللوائح والتشريعات ذات العلاقة، مما يخلق عقبات وعوائق أمام توفير اتساق كامل بين تلك النظم واللوائح والتشريعات.

ثانيا: الفروقات الثقافية والحضارية.

تتعدد شعوب العالم، وينجم عن هذا التعدد اختلافات في اللغة والدين والتشريعات والقوانين، مما يؤدي إلى نشوء اختلاف بينها في القيم والمفاهيم السائدة، وكذلك في ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وقد كشفت بعض الدراسات إلى أن اختلاف اللغة بين الدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر من أهم العقبات التي حالت دون توفير الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، لأن اختلاف اللغة يؤدي عادة إلى نشوء اختلاف في فهم المصطلحات المحاسبية الرئيسية المستخدمة في تلك المعايير.

ثالثا: اختلاف القوانين والتشريعات.

تنشأ اختلافات بين القوانين والتشريعات السائدة في الدول نتيجة اختلاف نظمها الاقتصادية والاجتماعية، وحتما سينعكس هذا الخلاف على الممارسات المحاسبية فيها، كالاختلاف في طرق الإهلاك مثلا، أو في القواعد المحاسبية التي تحكم الاعتراف بالإيراد والمصروفات، ومن ثم تحديد حدود الإفصاح المناسب عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة.

رابعا: اختلاف المفاهيم والسلوكيات السائدة.

مرت شعوب دول العالم بحقب تاريخية مختلفة في مدتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وتراكت لدى كل منها على مر الزمن مجموعة من المفاهيم والسلوكيات والقيم التي تنعكس على فهمها للحياة وعلى ممارستها اليومية، وقد وصلت إلى درجة الرسوخ والاستقرار، تجعل تغيير البعض منها أمرا صعبا.

إن الاختلاف بين المفاهيم وقيم الأفراد والمنظمات في تفسير بعض المصطلحات المحاسبية مثل: القيمة، الموضوعية، التوقيت، الإفصاح والشفافية، إذ تعد هذه المصطلحات ركائز أساسية في تصميم النظم المحاسبية في هذه الدول، الأمر الذي يبرز اختلافات في المفاهيم الأساسية للمحاسبة مما بالك عن المصطلحات الثانوية أو الملحقمة أو التفسيرية.

خامسا: تفاوت دور الجمعيات المهنية القائمة في الدول على الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة.

تتنازع مسألة الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة في بلدانها جهتان، أولهما رسمية تحت إشراف ووصاية هيئة تابعة للدولة، تتمثل عادة في دواوين المحاسبة ووزارات التجارة والمالية ... إلخ، هذا النمط يغلب عادة إلى جهات رسمية في الدول النامية، وثانيهما مهنية، كالجمعيات والنقابات المهنية، والتي تغلب

غالباً في الدول المتقدمة والتي توكل إليها شؤون الرقابة والإشراف على المهنة، بما في ذلك وضع معايير وتطوير وسن موثيق تتعلق بالمهنة.

المطلب السادس: مدخل إصدار المعايير المحاسبية.

تختلف طريقة إصدار المعايير المحاسبية بين البلدان وفيمن يقوم بإصدارها، وتعتمد طريقة الإصدار أساساً على شكل الطلب على المعلومات، وعملية تنظيم المحاسبة، وعموماً توجد أربعة مداخل لإصدار معايير محاسبية في دول العالم وهي¹:

أولاً: المدخل السياسي البحث.

يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وذلك المدخل منتشر في القارة الأوربية وعلى وجه التحديد فرنسا، وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه:

- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن هذا المدخل يتسم بالبطيء؛
- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتاً طويلاً؛
- أن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلاً لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك؛

- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات؛

- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

ثانياً: المدخل المهني الخاص.

بمقتضاه يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر في الولايات المتحدة الأمريكية، ويتميز هذا المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

ثالثاً: المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص.

وفقاً لهذا المدخل، يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

رابعاً: المدخل المختلط.

طبقاً لهذا المدخل، يقوم بإصدار معايير محاسبية خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها، وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

¹ أمين السيد أحمد لطفلي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص 269-270، بتصرف.

المطلب السابع: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

" حسب إجراءات العمل المتفق عليها فإنه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار، وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض ليتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى. " ¹.

" يخضع إصدار معيار لإجراءات صارمة تسمى "الإجراءات القانونية"، لأنه يقوم على التشاور مع جميع الأطراف ذات العلاقة والمصلحة، ولاسيما من خلال المنظمات الوطنية وبالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية. " ².

واختصاراً ولتوضيح أكثر، فإجراءات وضع معيار محاسبي معتمد دولياً تتم وفق التالي ³:

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين؛
- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيداً وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزاً بالنقاط الرئيسية؛
- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بياناً تمهيدياً بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة العرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة؛

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 132.

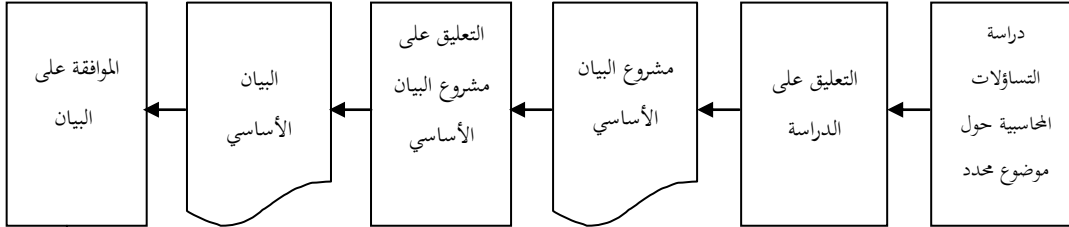
² Stéphane BRUN, Idem, P 33.

³ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 108-109.

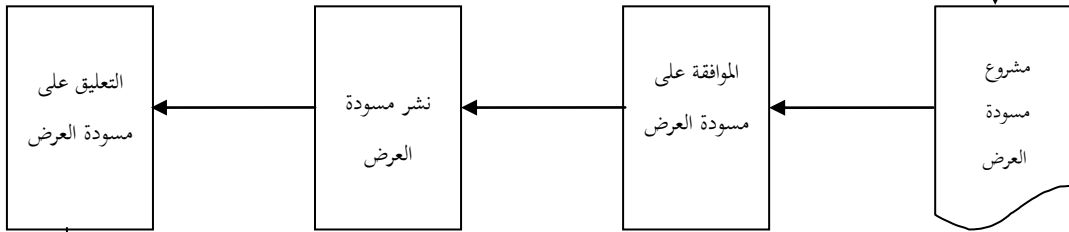
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً؛
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر؛
- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.
- وقد يقرر المجلس أن الحاجة لموضوع محل الدراسة يبرر مشاورات إضافية أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.
- والشكل التالي يوضح الخطوات الرئيسية لوضع أو تعديل معيار محاسبي دولي.

الشكل رقم (02): الخطوات الرئيسية لوضع أو تعديل معيار محاسبي دولي.

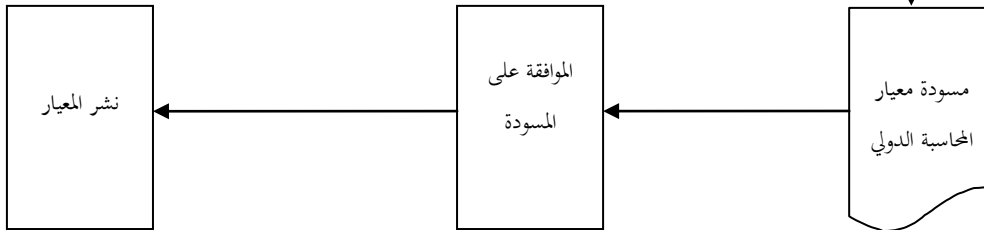
01) الدراسة الأولية:



02) الاستشارة:



03) كتابة ونشر المعيار:



المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 133.

المطلب الثامن: عرض المعايير المحاسبية الدولية.

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض قائمتي المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية إعداد التقارير المالية المعتمدة إلى الآن، وكذا قائمة بالمعايير المحاسبية الدولية غير النافذة (الملغاة).

أولاً: المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى الآن.

نفرق هنا بين نوعين من المعايير، المعايير التي أبقى عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي ورثها من لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد حلها، وكذا المعايير التي أقرها المجلس منذ إنشائه، والجدولين رقم (05) و(06) يوضحان ذلك.

الجدول رقم (05): قائمة المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى الآن والتي أبقى عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعد حل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

رقم المعيار	تسمية المعيار
معيار المحاسبة الدولي رقم 1	عرض القوائم المالية.
معيار المحاسبة الدولي رقم 2	المخزون.
معيار المحاسبة الدولي رقم 7	قائمة التدفقات النقدية.
معيار المحاسبة الدولي رقم 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
معيار المحاسبة الدولي رقم 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
معيار المحاسبة الدولي رقم 11	عقود الإنشاء.
معيار المحاسبة الدولي رقم 12	ضرائب الدخل.
معيار المحاسبة الدولي رقم 16	الأصول الثابتة.
معيار المحاسبة الدولي رقم 17	عقود الإيجار.
معيار المحاسبة الدولي رقم 18	الإيراد.
معيار المحاسبة الدولي رقم 19	منافع الموظفين.
معيار المحاسبة الدولي رقم 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
معيار المحاسبة الدولي رقم 21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
معيار المحاسبة الدولي رقم 23	تكاليف الاقتراض.
معيار المحاسبة الدولي رقم 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
معيار المحاسبة الدولي رقم 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.
معيار المحاسبة الدولي رقم 27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة.
معيار المحاسبة الدولي رقم 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة.

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.	معيار المحاسبة الدولي رقم 29
الحصص في المشاريع المشتركة.	معيار المحاسبة الدولي رقم 31
الأدوات المالية: العرض.	معيار المحاسبة الدولي رقم 32
ربحية السهم.	معيار المحاسبة الدولي رقم 33
التقارير المالية المرحلية.	معيار المحاسبة الدولي رقم 34
الانخفاض في قيمة الأصول.	معيار المحاسبة الدولي رقم 36
المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة.	معيار المحاسبة الدولي رقم 37
الأصول غير الملموسة.	معيار المحاسبة الدولي رقم 38
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.	معيار المحاسبة الدولي رقم 39
الاستثمارات العقارية.	معيار المحاسبة الدولي رقم 40
الزراعة.	معيار المحاسبة الدولي رقم 41

Source: www.focusifrs.com (12/07/2014) 12:01, Adapté

الجدول رقم (06): قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة إلى الآن والتي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

رقم المعيار	تسمية المعيار
1	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة.
2	المدفوعات على أساس الأسهم.
3	اندماج الأعمال.
4	عقود التأمين.
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.
6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.
7	الأدوات المالية: الإفصاحات.
8	القطاعات التشغيلية.
9	الأدوات المالية.
10	القوائم المالية الموحدة.
11	الشراكة.
12	الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13	تقييم القيمة العادلة.
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 14	حسابات الترحيل المنتظمة.
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15	إيرادات من عقود مع العملاء.

Source: www.iasplus.com (14/07/2014) 14:10.

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية غير النافذة (الملغاة).

هناك عدة معايير لم تعد نافذة ولم يعد العمل ساري بها، إذ تم إلغاء 12 معيارا محاسبيا لحد الآن، وهي متضمنة في الجدول التالي مع إدراج أسباب الإلغاء:

الجدول رقم (07): قائمة المعايير المحاسبية الدولية غير النافذة (الملغاة).

رقم المعيار	تسمية المعيار	ما حصل للمعيار
معيار المحاسبة الدولي رقم 03	القوائم المالية الموحدة.	انتقلت متطلبات المعيار عام 1989 إلى معياري المحاسبة الدوليين رقم (27) و (28).
معيار المحاسبة الدولي رقم 04	محاسبة الإهلاك.	سحب هذا المعيار عام 1999 واستبدل بالمعايير ذات الأرقام 16، 22، 38، للإشارة فإن المعيار رقم 22 قد تم استبداله أيضا.
معيار المحاسبة الدولي رقم 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عام 1997.
معيار المحاسبة الدولي رقم 06	أثار التغيرات في أسعار الصرف.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (15) والذي ألغي لاحقا عام 2003.
معيار المحاسبة الدولي رقم 09	محاسبة تكاليف البحث والتطوير.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (38) عام 1999.
معيار المحاسبة الدولي رقم 13	عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
معيار المحاسبة الدولي رقم 14	التقرير عن القطاعات.	حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) الساري المفعول عام 2009.

معايير المحاسبة الدولية رقم 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار.	تم سحبه عام 2003.
معايير المحاسبة الدولية رقم 22	اندماج الأعمال.	تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) عام 2004.
معايير المحاسبة الدولية رقم 25	محاسبة الاستثمارات.	حل محله معياري المحاسبة الدوليين رقم (39) و (40) عام 2001.
معايير المحاسبة الدولية رقم 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	استبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الساري المفعول عام 2007.
معايير المحاسبة الدولية رقم 35	العمليات غير المستمرة.	استبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) الساري المفعول عام 2005.

Source: www.focusifrs.com (12/07/2014) 12:01, Adapté

ووفقا للتشريع الجزائري، فقد أشارت المواد 06، 07 و 08 * (الفصل الثاني الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) من القانون رقم 07-11 السالف الذكر إلى أن النظام المحاسبي المالي يتضمن معايير محاسبية، وفيما يلي نص المادة 08¹:

-المادة 8: تحدد المعايير المحاسبية:

-قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛

-محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها؛

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

كما تطرقت المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره إلى ذكر المعايير المحاسبية (بدون شرح)، ووردت كالتالي²:

-المادة 30: تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

-التشبيات العينية والمعنوية؛

* نشير إلا أن المادتان 06 و 07 اكتفتنا فقط بذكر مصطلح معايير محاسبية دون ذكرها أو التفصيل فيها، في حين تطرقت المادة 08 بإيجاز إلى ما تحده المعايير المحاسبية، للتذكير فقد سبق ذكر المادة 06 من قبل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

- التبittات المالية؛
- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:
- رؤوس الأموال الخاصة؛
- الإعانات؛
- مؤونات المخاطر؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى.
- تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:
- الأعباء؛
- المنتوجات.
- تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي:
- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية؛
- الأدوات المالية؛
- عقود التأمين؛
- العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛
- العقود طويلة المدى؛
- الضرائب المؤجلة؛
- عقود إيجار - تمويل؛
- امتيازات المستخدمين؛
- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.
- تحدد كصفات تطبيق هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

في حين خصص القرار المؤرخ 26 يوليو سنة 2008 الصادر عن وزارة المالية، الفصل الثاني والثالث من الباب الأول للتطرق إلى المعايير المحاسبية* (على شكل أقسام) بشيء من التفصيل،

والجدول التالي يلخص المواد والتفسيرات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المعايير المحاسبية الدولية.

* سنكتفي بذكرها من خلال أرقام المواد التي تطرقت إليها، وهي مدرجة من خلال الجدول الذي يبين ملخص المواد والتفسيرات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية.

الجدول رقم (08): المواد والتفسيرات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية، والتي تقابل المعايير المحاسبية.

الرقم	المعايير المحاسبية	المرسوم التنفيذي رقم 08-156	القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية	الملاحظات
01	التشبيات العينية والمعنوية.	-المادة 30.	-القسم الأول من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.121 إلى 27.121).	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 16 "الأصول الثابتة". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة". -تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة".
02	التشبيات المالية (أصول مالية غير جارية).	-المادة 30.	-القسم الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.122 إلى 9.122).	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 16 "الأصول الثابتة". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".
03	المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.	-المادة 30.	-القسم الثالث من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.123 إلى 7.123).	تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 02 "المخزون".
04	رؤوس الأموال الخاصة.	-المادة 30.		لم تدرج ضمن المعايير الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.
05	الإعانات.	-المادة 30.	-القسم الرابع من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.124 إلى 6.124).	تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
06	مؤونات المخاطر والأعباء	-المادة 30.	-القسم الخامس من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.125 إلى 4.125).	تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 37 "المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة".
07	القروض والخصوم المالية الأخرى.	-المادة 30.	-القسم السادس من الفصل الثاني من الباب الأول (المواد من 1.126 إلى 3.126).	تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 23 "تكاليف الاقتراض".
08	الأعباء.	-المادة 30.		لم تدرج ضمن المعايير الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.

09	المنتجات.	-المادة 30.	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 "إيرادات من عقود مع العملاء". - لم تدرج ضمن المعايير الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.
10	تقييم الأعباء والمنتجات المالية.	-المادة 30.	-القسم السابع من الفصل الثاني من الباب الأول (المادة 1.127).
11	الأدوات المالية.	-المادة 30.	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 "الأدوات المالية". - لم تدرج ضمن المعايير الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.
12	عقود التأمين.	-المادة 30.	-تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 "عقود التأمين". - لم تدرج ضمن المعايير الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008.
13	العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير.	-المادة 30.	-القسم الأول من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.131 إلى 4.131).
14	العقود طويلة المدى (الأجل).	-المادة 30.	-القسم الثالث من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.133 إلى 4.133).
15	الضرائب المؤجلة.	-المادة 30.	-القسم الرابع من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.134 إلى 3.134).
16	عقود إيجار - تمويل.	-المادة 30.	-القسم الخامس من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.135 إلى 4.135).
17	امتيازات المستخدمين.	-المادة 30.	-القسم السادس من الفصل الثالث من الباب الأول (المادتان 1.136 و 2.136).

18	العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.	-المادة 30.	-القسم السابع من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.137 إلى 7.137).	تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 21 "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".
19	الإدماج-تجميع الكيانات الحسابات المدمجة		-القسم الثاني من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.132 إلى 21.132).	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 "اندماج الأعمال". -تقابل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 "القوائم المالية الموحدة". - لم يتطرق لها المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
20	تغير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان		-القسم الثامن من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.138 إلى 5.138).	-تقابل معيار المحاسبة الدولي رقم 8 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". - لم يتطرق لها المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
21	الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة		-القسم التاسع من الفصل الثالث من الباب الأول (المواد من 1.139 إلى 4.139).	لم يتطرق لها المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة من الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 لسنة 2008 والعدد 19 لسنة 2009، المعايير المحاسبية الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبحث الثالث: التوحيد والتوافق المحاسبيين على المستوى الدولي.

قبل عرض مضمون هذا المبحث، وجب توضيح التمييز بين مصطلحي التوحيد والتوافق على المستوى المحاسبي، لكون كل مصطلح له جوانبه الخاصة به.

التوافق المحاسبي ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما ينظر إلى التوحيد المحاسبي على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل.

المطلب الأول: التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

أولاً: تعريف التوحيد المحاسبي.

لقد تم تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف متعددة، ووفقا لوجهات نظر مختلفة، ومنها: عرفه Enthoven تعريفا شاملا على أنه " النظام الذي يضم ويحدد كل المتغيرات المحاسبية، على كل مستويات الاقتصاد وكل مستويات المنظمة، هذا النظام الذي يضم تلك المتغيرات يستطيع تغطية وإدارة كل المعلومات لكل الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في القطاع الاقتصادي الجزئي والكلبي، كما يغطي الاحتياجات الداخلية والخارجية لمجموعات مختلفة من المستخدمين، لذلك فنظام المحاسبة الموحد في أغلب الأحيان يستعمل للإشارة إلى النظام الذي تكون فيه المعايير المحاسبية. " ¹.

ويعرف كذلك " التوحيد في مجال المحاسبة لا يتطلب فقط تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة وإنما يتطلب أيضا بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة. " ².

ويعرف أيضا " التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية. " ³.

وعرف كذلك بأنه " التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم (Systeme uniforme d'organisation) موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المنجمي؛

- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛

- القطاع الثالث للتجارة الخارجية. " ⁴.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 347، بتصرف.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 135-136.

³ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 121.

⁴ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، Pages Bleues، الجزائر، 2012، ص 18.

وعرف أيضا " نموذج يهدف بشكل رئيسي لتوفير إطار مرجعي، أو هيكلية للممارسات المحاسبية، بالشكل الذي يمكن من تقييم كفاية الطرق المحاسبية، ولصياغة إطار محاسبي متماسك يمكن المحاسبين من تحسين نوعية التقارير المالية أيضا، فتبني نظام محاسبة موحد في الدولة سوف يساعد في الربط بين المستويات الجزئية والكلية بشكل أكثر كفاءة." ¹

ثانيا: أنواع التوحيد المحاسبي.

عموما نميز بين نوعين من الأحداث والعمليات المحاسبية فيما يتعلق بالتوحيد المحاسبي، يتمثلان في ²:

01- التوحيد المحاسبي البسيط (المطلق): يقصد بالأحداث والعمليات البسيطة تلك التي لا يترتب عليها آثار اقتصادية مختلفة باختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أو أن هذا الاختلاف ليس له أهمية نسبية تذكر وبالتالي يمكن تجاهله، وعلى ذلك فالأحداث والعمليات البسيطة يمكن معالجتها محاسبيا على أساس موحد حتى في حالة اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

وبالنسبة للعمليات والأحداث البسيطة يكون التوحيد المحاسبي فيها توحيدا مطلقا، أي أن تكون المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة على أساس موحد وبغض النظر عن أي اختلاف في الظروف والأوضاع المحيطة، ونظرا لكون العمليات والأحداث البسيطة لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة فهي لا تستوجب معالجات محاسبية مختلفة، وعليه فإن التوحيد هنا غير محدد بأي ظروف وغير مقيد بأي شروط، ولذلك يمكن استبعاد البدائل المحاسبية أو على الأقل تضيق نطاق هذه البدائل بقدر الإمكان.

ومن البديهي ملاحظة ملائمة التوحيد المطلق للعمليات والأحداث البسيطة، وذلك لأن هذا النوع من العمليات والأحداث لا تختلف نتائجه الاقتصادية باختلاف ظروف الحال، ومن الواضح أن التوحيد المطلق يتميز بالبساطة إذ أن التطبيق العملي يكون مباشرا ولا يحتاج إلى اجتهاد أو تفسير سواء من قبل المحاسب أو من قبل إدارة المؤسسة، ولعل ذلك ما يفسر اعتماد الكثير من الدول على هذا المفهوم في تنظيم بعض جوانب السياسة المحاسبية.

02- التوحيد المحاسبي المركب (المقيد): يقصد به العمليات والأحداث المركبة التي تختلف آثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة، وبالتالي فإن مثل هذه العمليات والأحداث تستوجب معالجات محاسبية مختلفة، أي أن التوحيد المحاسبي بالنسبة لهذا النوع من العمليات والأحداث لا يمكن أن يكون مطلقا، إذ يجب أن تختلف المعالجات المحاسبية مع كل اختلاف جوهري في النتائج والذي يترتب عن اختلاف ظروف الحال، فبالرغم من أن العملية واحدة إلا أنه نتيجة اختلاف الظروف يجب أن تختلف المعالجة المحاسبية.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 350.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ص 136-137، بتصرف.

ثالثاً: مبررات التوحيد المحاسبي.

يعتبر الاختلاف في الأنظمة المحاسبية من أهم الأسباب والمبررات التي دعت إلى عملية التوحيد المحاسبي، خاصة في ظل تداخل الاقتصاديات مع بعضها البعض، إضافة إلى عدم اقتصار النظم المحاسبية على حدود الدولة، بل تعداه إلى دولية المحاسبية في ظل انتشار الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات.

وأكثر ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول طبيعة الاحتياجات والمؤشرات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذا طبيعة الأهداف الموكلة للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.

ومن بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية، ما يتعلق بالهدف الأساسي المحاسبي، والذي يختلف من دولة لأخرى تبعاً لخصوصياتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، وتقاس أشكال الاختلاف وفق نموذجين محاسبيين، وهما النموذج المحاسبي الفرانكفوني (النموذج المحاسبي الأوروبي)، والنموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني (النموذج المحاسبي الأمريكي)، وكلا النظامين يتعلقان بالنظام الرأسمالي، ويمكن حصر أشكال هذا الاختلاف في التالي¹:

01- سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظراً للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال، ولذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستعطي على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فدول النموذج الأنجلوسكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل من الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملاً لتطوير الأسواق المالية.

لذلك فإن المعلومات المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الثاني فإنها تساعد وتخدم عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية.

02- القياس المحاسبي: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة المحاسبية، حيث أن المحاسبة حسب النموذج الفرانكفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني من خلال الإمداد بالقوائم المالية إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنها بالنتيجة ومكوناتها.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 14-16، بتصرف.

03- قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط والتقارب بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة للدول التي تعتمد النموذج الفرانكفوني، هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملاً بمبدأ الحذر التي تتميز به المحاسبة، والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية وضمن حقوق الدائنين، بل كذلك في التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغيير حصص الإهلاك والمؤنات، ويعرف هذا الشكل انتشاراً واسعاً في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دوراً اجتماعياً (التشغيل، الاشتراكات الاجتماعية)، أما بالنسبة للدول التي تعتمد النموذج الأنجلوسكسوني، فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديرهم، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

04- مسار وطبيعة عملية التوحيد المحاسبي: في الوقت الذي عرفت دول النموذج المحاسبي

الفرانكفوني مسار توحيد ثقيل، أهم ما يتميز به هو اصطلاح الدولة بدور رئيسي واستناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية، والذي كان نتاج لإجماع وطي انطلاقة من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد يتميز بالمرونة والتكيف السريع مع التحولات الاقتصادية، واصطلاح أصحاب مهنة المحاسبة والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق.

كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الأول، هو استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقارنة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة، على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة مهما كان حجم المؤسسة حيث أن تطبيقها قد يؤدي في حالات معينة إلى بعض الاختلافات نتيجة عدم ترابطها أو توافقها مع نصوص وقواعد أخرى، عكس المعايير المحاسبية التي يتم إعدادها في دول النموذج الثاني استناداً لإطار تصوري، علماً أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط للشركات المسعرة في البورصة، دون باقي أشكال الأنشطة الاقتصادية الأخرى.

ومما سبق، أوجز أهم الاختلافات بين النظامين في النقاط التالية¹:

- من حيث مصادر التمويل فإن النموذج الأنجلو أمريكي يعتمد على السوق المالية أم النموذج الأوربي يعتمد على البنوك؛

- توجد علاقة مباشرة بين المحاسبة والضرائب في النموذج الأوربي أما النموذج الأنجلو أمريكي فيه المحاسبة مستقلة عن الضرائب؛

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 123.

- الأطراف المعنية بالقوائم المالية تتمثل في مصالح الضرائب والأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين بالنسبة للنموذج الأوروبي، أما النموذج الأنجلو أمريكي توجه القوائم المالية للمستثمرين بالدرجة الأولى.

رابعا: طرق تجاوز الاختلاف.

يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر تمويل في أسواق أو دول أجنبية، إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية الذي تفرضه هذه الدول، حيث يختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم النشاط الاقتصادي، خاصة الدخول إلى الأسواق المالية، ونتيجة لذلك وفي ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال من خلال¹:

01- الاعتراف المتبادل: يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل).

02- الاعتراف المتبادل المعياري: إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدودا فرضتها قوة التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، برز مفهوم الاعتراف المتبادل المعياري والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معايير وطنية، شريطة أن تقدم ملاحظاتها جداول تحول وتتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

مما سبق يمكن الجزم أو شبه استحالة الوصول إلى توحيد محاسبي تلتزم به كافة الدول كما ورد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وهو ما يعكس الانتقادات التي وجهت لعملية التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، والتي أوجزها في النقاط التالية:

- بيئة العمل المعقدة، وبالتالي المحاسبة يجب أن تكون مرنة ومتنوعة، وغير بسيطة وبلا معنى، والمرونة يجب أن تكون موجودة عندما يتم تطبيق التوحيد على مجموعات القطاعات طبقا لنوع النشاط مثلا؛
- أن التوحيد لا يعني دوما التطابق التام للتقارير والطرق المحاسبية على مستوى كل الوحدات الاقتصادية في الدول؛

- النظام المحاسبي الموحد لا يحسن نوعية البيانات المالية بشكل تلقائي.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 16-17، بتصرف.

إن الصعوبات والعقبات التي حالت دون تطبيق التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، مهدت لظهور وبروز التوافق المحاسبي، وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل من خلال المطلب الموالي.

المطلب الثاني: التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

أشار المشرع الجزائري إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 والصادرة عن وزارة المالية، إذ تضمنت إلى أن " هذا المرجع المحاسبي الجديد، الموافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) أدخل تغييرات جد هامة على مستوى تعاريف، مفاهيم، قواعد تقييم ومحاسبة وطبيعة ومحتوى الكشوف المالية التي تعد من طرف الكيانات الخاضعة لمسك محاسبة مالية. " ¹.

وقد تناولنا من خلال هذا المطلب تعريف التوافق المحاسبي، مزاياه، معوقاته، مستويات الالتزام به، وأخيرا جهود المنظمات والهيئات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

أولا: تعريف التوافق المحاسبي الدولي.

واجهت الشركات التي تبحث عن رؤوس أموال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية المحلية، من حيث القياس المحاسبي والإفصاح ... إلخ، وتجاوزا مع ذلك زادت محاولات التوافق (التناسق) خلال سبعينات القرن الماضي، ومؤخرا حقق التوافق المحاسبي الدولي قدرا كبيرا من التقدم.

وتعددت تعاريف التوافق المحاسبي وفيما يلي بعض منها:

يعرف التوافق المحاسبي على أنه " تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية. " ².

ويعرف كذلك " عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول. " ³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، تعليمات وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ص 02.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 35.

³ فردريك تشوي وآخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، مرجع سابق، ص 349.

ويعرف كذلك " تقليل درجة الاختلافات بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلية أو دولية لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء للشركة المحلية أو العالمية." ¹.

ويعرف أيضا " التوافق هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فتشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضها." ².

ويعرف كذلك " عبارة عن عملية زيادة قابلية مقارنة التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافها." ³.

وعرف كذلك " الهدف من التوافق هو تخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية، أي أنه يمكن النظر إلى التوافق الدولي على أنه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي." ⁴.
ثانيا: مزايا التوافق المحاسبي الدولي.

لا شك أن للتوافق المحاسبي على المستوى الدولي العديد من المزايا، نذكر منها ⁵:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية؛
- يؤدي إلى توفير الكثير من الوقت والأموال التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما تطلب أكثر من مجموعة (المستفيدين) التقارير المالية والتي تتماشى مع عدة قوانين وممارسات أخرى مختلفة؛
- رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية، القانونية والاجتماعية ... إلخ؛

- يجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية قراءة الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات، وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات.

ويضاف لعناصر مزايا التوافق المحاسبي العناصر التالية ⁶:

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلدانهم؛
- زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 369.

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 268.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 63، بتصرف.

⁴ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 36.

⁵ فردريك تشوي وآخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، مرجع سابق، ص 349-350، بتصرف.

⁶ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 37-39، بتصرف.

-زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسية؛
 -إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، ووجود هذه المعلومات المقارنة سوف يقضي على سوء الفهم السائد حالياً حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وسوف يزيل واحداً من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولي؛
 -زيادة درجة الثقة في صدق التقارير المالية، فالشركات سوف تستفيد من إعداد القوائم المالية بأشكال مفهومة، فالشركات التي لها شركات تابعة في الخارج سوف توفر الكثير من الوقت والجهد لقلّة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة؛
 -سهولة التحليل المالي الدولي، وذلك من خلال زيادة عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبي والذي يمكن أن يزيد درجة ثقة المتعاملين بالشركات الأجنبية، والذي يزيد في حجم الاستثمار الدولي، والذي تنجر عنه تدفقات رأسمالية تزيد من حركية وكفاءة أسواق رأس المال، وتقديم منافع لكل المستثمرين والمصدرين في هذه الأسواق؛
 -توفير الوقت والمال الذي يبذل في سبيل تجميع المعلومات المالية المختلفة عندما يوجد أكثر من مجموعة من التقارير المطلوب إعدادها وفقاً لقوانين أو ممارسات محاسبية محلية مختلفة؛
 -زيادة المعايير المحاسبية عبر العالم إلى أقصى مستوى ممكن وأن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة.

ويضاف إليها كذلك العناصر التالية¹:

-تشابه أنظمة الشركات المتعددة الجنسية سوف يكون أسهل في حالة التنسيق بين معايير وأسس وقواعد المحاسبة عالمية النطاق؛
 -إن التنسيق المحاسبي سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية التي تحول أموالها في عديد من الأقطار وأسواق رأس المال العالمية إلى فهم الاستثمارات الدولية في تلك الدولة والمحاسبة عنها، كما يمكن فهم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات العالمية حين الاندماج مع غيرها.

ثالثاً: معوقات التوافق المحاسبي الدولي.

تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي العديد من العراقيل، والتي تبرز مدى تعقد هذا الموضوع والمشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية، ومن بين هذه المعوقات نذكر:

01- القومية²: غالباً ما تحول القومية على منع بلد ما من النظر بموضوعية للمزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور في بلد آخر، بالرغم من ملائمتها الواضحة لذلك البلد، لذا لا أحد يرغب

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص 265-266.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 43-44، بتصرف.

بقبول المبادئ والممارسات المحاسبية لشخص آخر، والتي تكون سمة ثقافية هامة جدا لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية.

فمن صور القومية الإعجاب الوطني الذي ينتج عنه الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ بعين الاعتبار المزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات، وهو ما يعكس نظرة بعض الدول النامية والتي ترى إلى أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت متحيزة للممارسات المحاسبية المطبقة في اقتصاديات كبرى الدول، كما ينظر إلى هذه المعايير على أنها لا تعطي الاهتمام الكافي لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات، والحقيقة الماثلة في الدول النامية أنها تفتقد إلى محاسبة متطورة والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ولا تستفيد من هذه المعايير في حال تبنيها إلى القليل.

فالالتزام وتحقيق التوافق الدولي المحاسبي سوف ينتج عنه تكاليف جديدة للمهنيين، وتكاليف سيادية كأن يفقد بعض الدول سيادتها الوطنية عند تعتمد في حساب الضرائب القومية على أرقام محاسبية مفروضة من الخارج، ونفس الشيء ينطبق على المهنيين فإن لديهم طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يرغبون في تغييرها.

ومن الصور القومية والتي تظهر في الدول المتقدمة، عندما تبعد هذه الدول من تغيير المعايير المحلية الخاصة بها والتي أعدت بعناية واستغرقت وقتا طويلا وكانت نتيجة طلب متزايد عليها من قبل تلك المجتمعات، على اعتقاد أن المعايير الوطنية أعلى درجة وثقة من المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ملائمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلبات الخاصة بهذه البلدان.

02- مجموعات المستخدمين¹: عموما لا يوجد اتفاق حول احتياجات مجموعة المستخدمين،

ففي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة يعتبر المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هو المستثمر، أما ألمانيا فتعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس وهذا التنوع والاختلاف يؤدي إلى صعوبات تحقيق التوافق الدولي.

إلا أنه في حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين، إن مجموعات المستخدمين المختلفة تطلب عادة معلومات مختلفة، فالمستثمرون يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار، في حين تطلب مصالح الضرائب قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية، أما الحكومات فتطلب قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحلية، بينما العمال يحتاجون إلى معلومات ذات طابع اجتماعي وعمالي، ولذلك فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبي المحدد الذي يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة، فالأهداف المختلفة للمستخدمين

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 381-382، بتصرف.

الذين يرون أن المعلومات المحاسبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها استمرار وجود تلك النماذج المختلفة التي يتم تطويرها لتوفير تلك الاحتياجات من المعلومات.

03-نظم تحصيل الضرائب: إن تحصيل الضرائب في كافة بلدان العالم يشكل أحد المصادر الأكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة، ولأن نظم تحصيل الضريبة تختلف عالمياً، فمن السهولة المتوقع بأنها ستؤدي إلى التنوع في المبادئ والنظم المحاسبية عالمياً، ولهذا نجد أن الحكومات تبدي ميل ضعيف باتجاه الرغبة نحو توافق النظم الضريبية (ماعدا حالة تحصيل مبالغ كبيرة من الشركات متعددة الجنسية، وهناك اتجاه ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي).¹

04-النظم القانونية: " لقد أوجد الوضع التاريخي للتشريع المحاسبي حدوداً من الصعب إزالتها، ففي الدول التي تعتمد على نظام قانوني مدون نجد أن تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية يستلزم تغييرات في التشريعات، وهذا مالا تريد فعله أكثر الحكومات، أو أن تقوم الوحدات التجارية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية، واحدة لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ولهذا نجد الشركات في بعض الدول وخاصة الدول الإسكندنافية تصدر تقارير مزدوجة، لكن أغلب الشركات في أكثر الدول المتقدمة لا تعد تقارير مالية مزدوجة، لكن في الدول النامية فإن المنافع الناتجة من استخدام الموارد المحدودة لإعداد تقارير مزدوجة سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة. " ²

" من المعروف عن المبادئ المحاسبية بأنها في بعض الأحيان تصاغ لتحقيق إما أهداف سياسية أو اقتصادية منسجمة أو متناغمة مع النظام الاقتصادي أو السياسي المعتنق في بلد ما، وبما أن هناك قليل من الأمل في تحقيق نظام سياسي أو اقتصادي واحد على نطاق العالم، فيمكن التوقع بأن الاختلافات في النظم السياسية أو الاقتصادية سوف تستمر كعائق أمام التوافق المحاسبي الدولي. " ³

05-اختلاف نقاط البدء⁴: إن المستويات المختلفة لتأثير النظام القانوني لأحد البلدان على معايير المحاسبة تمثل أحد العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في مسار تحقيق التوافق الدولي من نقاط بدء مختلفة، وأنها ليست بالضرورة تسير في الاتجاه نفسه أو الوتيرة نفسها.

لهذا نجد من بين المشاكل التي تعيق مسار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي هو التطور التاريخي للمحاسبة في أي بلد، حيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية الصادرة من

¹ أحمد رياحي بلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الجحاوي)، نظرية المحاسبة، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 469، بتصرف.

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 46، بتصرف.

³ أحمد رياحي بلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الجحاوي)، مرجع سابق، ص 469.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص 382-383، بتصرف.

قبل تنظيمات القطاع الخاص تجد مسار استخدامها لتلك المعايير المحاسبية ملائم للأخذ به، بينما الدول التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير وأن هذا المسار نحو التوافق غير ملائم لها مطلقاً، فهم يحتاجون مسارا آخر يعمل على إلى إعداد خطط لتحضير تقارير مالية وتطبيقات محاسبية تتوافق مع تلك الدول التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه فعملية التطوير يجب أن تتم بعناية فائقة وأن لا يكون المهم هو نقطة النهاية، بل ينبغي مراعاة نقط البدء المختلفة، فعند مقارنة الدول النامية والدول المتقدمة نجد أن استخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستلزم منه أن تكون تلك الدول في نقطة البدء نفسها بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي.

06-الخلافا ت بين المنظمات¹: يوجد بين المنظمات العامة والخاصة والتي لها علاقة بعملية

تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، اختلافات في الأهداف والأفاق، فمن الضروري معرفة أن ليس هناك نفس الاتجاه أو القوة لهذه المنظمات تجاه تحقيق التوافق الدولي، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها، والتي بناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وكذا تحقيق منافعتها، وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي.

فعلى سبيل المثال نجد هيئة الأمم المتحدة تعمل على زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها هذه الشركات، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي بها مقار تلك الشركات المتعددة الجنسيات، أي أن تنظر كلا المنظمتين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة.

إن مثل هذه الاختلافات لا تعتبر مانع في تحقيق التوافق الدولي أو عائق لحوالاتهم، بل هي مجرد اختلافات لا بد من التغلب عليها، وفي هذا الإطار بذلت جهود معتبرة من خلال الاستشارات لتقليص من مثل هذه الاختلافات، ومثل هذا التنسيق مهم جدا إذا كانت هذه المنظمات لا تريد أن تصل إلى أنظمة محاسبية تحمل صفة الدولية وتطبيقاتها تحمل اختلافات جوهرية.

07-الهيئات المحاسبية المهنية²: ليست هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة

إلا إذا كانت هناك هيئات محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة، فبعض الدول وخاصة النامية والتي تفتقد لمثل هذه الهيئات، تجد من الصعوبة المضي قدما في عملية التوافق الدولي باستثناء التقدم البطيء جدا، وهذا الأمر يعتبر من العوائق، فحجم هذه العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنية (أي أن قوة هيئة المحاسبة المهنية قد تعمل بعكس عملية التوافق الدولي)،

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 47-48، بتصرف.

² أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 385، بتصرف.

لأن هذه الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية التي سبق ذكرها، فالهيئة المهنية الفاعلة تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة المشاكل المحاسبية في بلدها وسوف تقوم بحل تلك المشاكل بغض النظر عن التطورات الموجودة في دول أخرى أو إلى المنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة.

08-تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي: حيث يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة

وأخرى، كما يختلف نظام التدريب المعني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى، ونادرا ما نجد نظاما لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم، مما يجعل المحاسبون الأقل خبرة وتأهيلا يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلون، ولما كان تطبيق المعايير الدولية يحتاج إلى حماس مهني ينطلق من إجماع أو شبه إجماع نجد أن تبني المعايير الدولية أكثر صعوبة، وقد يواجه المدققون صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، وعدم قدرة منظماتهم المهنية على قيادة كافة المدققين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية والانتقال إلى المعايير الدولية، وقد نجد بعض الدول لا تشترط عضوية المنظمة المهنية لممارسة المهنة، مما يتسبب في اضمحلال دور المنظمة المهنية وعدم احترامها من قبل الأوساط المهنية والاجتماعية¹.

09-القصور في تعريف أهداف القوائم المالية²: هناك قصور في وجود تعريف متعارف متفق

عليه لأهداف القوائم المالية، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف القوائم المالية هو خدمة احتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى أن يمتد هذا المدى ليشمل اهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بهذه القوائم المالية سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة.

وفي الدول النامية تعتبر البيانات الاقتصادية التي تستخدم لأغراض التخطيط وللأغراض الاجتماعية عاملا مهما في التأثير على درجة الثقة في المعايير المحاسبية، وهذا ناتج بسبب الانخفاض النسبي في درجة التعقيد المحاسبي في تلك الدول، وتوجه أهداف القوائم المالية في الدول النامية لخدمة وتحقيق أهداف الإدارة التي ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد ذلك البلد.

وتتعدد أهداف القوائم المالية وفقا للبلد المستخدمة فيه، فتهدف في بعض الدول إلى إعطاء صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة، وفي بعض الدول الأخرى تهدف إلى العرض العادل للوضع المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي تطبيقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي دول أخرى تهدف القوائم المالية إلى تقديم المعلومات التي يطلبها قانون الشركات، لذلك فإن هذه الاختلافات في تحديد أهداف القوائم المالية يعتبر من أسباب الاختلاف الواسع في الممارسات المحاسبية الوطنية، بل

¹ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 46-47.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص ص 384-385، بتصرف.

ومن العوائق في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فإذا لم يتم الاتفاق على هدف القوائم المالية، فليس من الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية.

10- القوانين المحلية المتعارضة¹: إن التعارض الموجود بين قوانين الضرائب والشركات المحلية

تعوق دون تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ففي دول القارة الأوروبية يعتبر قانون المحاسبة أكثر تطوراً منه في المملكة المتحدة، فبالتالي من الصعب إدخال تعديلات وتغييرات جذرية عليه.

كما أن متطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعوق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جيدة، فبعض القوانين مثلاً تحظر استخدام ممارسات محاسبية معينة وبعضها يحظر استخدام تلك الممارسات التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية، فعلى سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، نجد أن قانون الشركات الألماني يمنع استخدام طريقة الملكية، بينما نجد مثل هذه الطرق مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، وكذلك نجد أن القوانين في سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي تغير الحقائق الاقتصادية.

إن تأثير مثل هذه العوائق يكون مضاعفاً عندما تكون هذه القوانين متعارضة في نفس البلد، فقوانين الضرائب في دول كثيرة تعوق تطوير المعايير المحاسبية الجيدة، لأن نظم تحصيل الضرائب مختلفة دولياً، وهو ما يقود إلى وجود اختلافات في المبادئ والأنظمة المستخدمة دولياً، فطالما نظم تحصيل الضرائب مختلفة ومتباينة بين الدول وطالما الحكومات لم تظهر منها علامات تجاه توحيد أنظمة الضرائب، فليس هناك سبب قوي يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذا الحاجز أمام تحقيق التوافق المحاسبي الدولي سوف يتلاشى.

11- القصور في الإلزام بالتنفيذ: لاشك أنه بدون وجود قانون دولي قوي يدعم تحقيق التوافق

المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وسوف تشمل ما لم تضمن الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها التنفيذ والالتزام بتلك المعايير الصادرة في دولها والتي تقوم بتمثيلها، وليس لديها أي سلطة أو قوة تلزم أعضائها بتبني ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات، فالاعتماد الأساسي في ذلك يرتكز على جهود واستعداد الأعضاء فيها عن طريق الدعوة عنها في دولهم، ولهذا من الضروري وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي².

12- سرعة التوصيل: إذ أن عدم معرفة مزاوي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور

المعايير الدولية بالسرعة اللازمة، وكثيراً من المعايير تصدر ويمر على صدورهما فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون في دول كثيرة عنها شيئاً، وقد تصل مسودات معايير دولية لبعض المنظمات المحلية وتبقى

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 50-51، بتصرف.

² أمين السيد أحمد لظفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص ص 387-388، بتصرف.

شهوراً طويلة دون أن تبدي رأياً فيها، وعند اعتماد هذه المسودات بعد دراسة التعليقات عليها من قبل اللجنة الدولية المختصة، تبلغ المنظمة المحلية فتصنف المعيار مع المسودة حتى لا تكاد تميز بين المعيار والمسودة، بانتظار مدة من الزمن على هذا المعيار ليترجم¹.

13- الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول²: تمثل الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقاً

أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف واحتياجات معينة، ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في الاعتبار هذه الاختلافات وأن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاح المالي.

فالدين يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في هذا الجانب، فتحريم الربا مثلاً له تأثير واضح على تحقيق التوافق الدولي في الإجراءات المحاسبية، ومع هذا نجد عملية تحقيق التوافق الدولي مستمرة في تبني معايير وإجراءات محاسبية غربية تقوم باحتساب الربا، فتحريم الربا يعتبر عنصراً يزيد في تعقيد تحقيق التوافق المحاسبي الدولي القائم على أسس ومصطلحات غربية، ولهذا فالتأثير المحتمل للإسلام على السياسات والتطبيقات المحاسبية سوف يزيد من دراسة وتحليل الاختلافات في المحاسبة المحلية، فالديانات عموماً والدين الإسلامي خصوصاً لديها الفرصة لزيادة التأثير الثقافي في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

كما تعتبر اللغة أيضاً عائقاً من عوائق التوافق المحاسبي الدولي، لكنها من العوائق التي يمكن التغلب عليها، وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة.

وبشكل عام فالمشكلة الأساسية هي أن كل الدول لها بيئة اجتماعية، سياسية، اقتصادية وثقافية مختلفة، وأنه من الصعب الحكم على بعد أو قرب تحقق التوافق الدولي، وأنه ينبغي المضي قدماً في عملية تحقيق التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة، فلنكني تنجح عملية التوافق الدولي لأي درجة على المستوى العالمي فإنه ينبغي الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الوطني، ومعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة التي تعطي الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها في البيانات التي توجد فيها.

رابعاً: مستويات الالتزام بالتوافق المحاسبي الدولي.

إن الالتزام بتنفيذ المعايير والتوافق والتناغم العام على المستوى المحاسبي الدولي، يتعين دراسته على أربع أنواع من البلدان، وهو مقسم على النحو التالي:

¹ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 46.

² أمين السيد أحمد لطفى، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 281-282، بتصرف.

01-البلاد النامية الآخذة في النمو¹: من أكثر الأمثلة الشاهدة على نجاح الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة في البلدان الآخذة في النمو أو البلدان الصناعية الحديثة، فكثير من تلك البلدان (على سبيل المثال نيجيريا وماليزيا وسنغافورة) قد تبنت المعايير الدولية للمحاسبة بتعديلات قليلة أو بدون إجراء أي تعديلات على معاييرها الوطنية، وخاصة البلدان ذات الارتباط بالتراث البريطاني والتي تعتمد على القطاع الخاص في وضع المعايير (معظم هذه البلدان تعتبر أعضاء في لجنة المعايير المحاسبية الدولية). إن اختيار وتبني المعايير الدولية للمحاسبة يعتبر وسيلة غير مكلفة في تلك البلدان مقارنة بإعداد معاييرها الخاصة، وتلك البلدان لديها ميزة جعل بيئة العمل أفضل للشركات المحلية أو الأجنبية أو حتى المحاسبين ذوي الارتباط بالعمل في البيئات الدولية، والميزة الأخرى هي تجنب الاعتماد على بديل غير مقبول سياسياً (لبعض البلدان) نتيجة تبني معايير أمريكية أو إنجليزية.

إن استخدام المعايير الدولية للمحاسبة ذو قيمة عظيمة لكثير من تلك البلدان وتخدم مصالح التوفيق الدولي عن طريق تفادي خلق قواعد مختلفة.

02-الأمم الناشئة: يمكن إبداء ملاحظات مماثلة نسبياً (مثل تلك الموجهة للبلاد الآخذة في النمو) إلى الشعوب التي تتحرك من الشيوعية إلى الرأسمالية (على سبيل المثال الصين ومجموعة أوروبا الشرقية)، فهي تحتاج إلى إصلاح سريع لتطبيقاتها المحاسبية حيث أنها تحولت بسرعة من اقتصاديات لا تهدف إلى الربح، وليس بحملة أسهم، ومراجعين مستقلين، ولا يوجد بها أسواق للأسهم، ويمكن القول بأن هناك مؤسسات من الغرب تتنافس بدرجات معينة ومتفاوتة للتأثير على هذه البلدان (على سبيل المثال التنظيمات المحاسبية بالمملكة المتحدة، الحكومة الفرنسية، البنوك الألمانية والاتحاد الأوروبي)، ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة العديد من المزايا كواضعة لمعايير عالمية النطاق، والتي تمكنها من أن تكون ذات تأثير رئيسي عليها².

03-أوروبا الغربية واليابان: تعتبر اليابان ودول أوروبا من الدول الأكثر ازدواجية في التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية، فهم يعتبرون لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة المصدر لمعايير محاسبية دولية منافسة للمحاسبة الأنجلو سكسونية داخل واجهة دولية أكثر وقاراً، وذلك من خلال تطبيق معايير دولية سيساهم مضمونها مستقبلاً في بدء تدنية المحاسبة التقليدية المحلية، وجهة النظر هذه كانت تمثل مؤسسات المحاسبة الألمانية أو الإيطالية وبلاد المفوضية الأوروبية عموماً³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص 80-81، بتصرف.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص 451، بتصرف.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص 82، بتصرف.

04-البلاد ذات أسواق رأس المال¹: وتتضمن العديد من الدول الأعضاء في المجلس حالياً، ومن بينها الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، المملكة المتحدة، أستراليا، جنوب إفريقيا وهولندا، ومع ذلك فهناك العديد من الدول الأخرى التي التحقت بشكل متزايد بمجموعة بلدان رأس المال لاسيما تلك التي ارتبطت بشركات ضخمة.

إن نشر المعلومات العادلة والموحدة والمراجعة الخاص بأسواق رأس المال والتي يتم تنظيمها عن طريق معايير غير حكومية، يتم تحديدها بمساعدة إطار عام فكري يمثل فلسفة خاصة بهذه الدول، ومن الواضح تبعاً أنها أثرت على لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، وحقيقة في الماضي فإن واضعي المعايير في الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة لا يبدو أنهم قد بذلوا مجهودات معتبرة في تغيير قواعدهم في تلك الحالات التي من خلالها يكون هناك تعارض وعدم اتساق، ومع ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس مبادئ المحاسبة في المملكة المتحدة قد ساعدوا في دعم التوفيق.

خامساً: جهود المنظمات والهيئات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

تبذل العديد من المنظمات المهنية على مستوى العالم (منظمات وهيئات عالمية عامة، منظمات وهيئات عالمية خاصة، منظمات وهيئات إقليمية عامة، منظمات وهيئات إقليمية خاصة) جهوداً حثيثة ومعتبرة بغية تحقيق عملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، ومن بين هذه المنظمات والهيئات نذكر وفق التقسيم التالي ما يلي:

01-المنظمات والهيئات العالمية العامة: وتضم المنظمات والهيئات التالية:

أ-هيئة الأمم المتحدة: " أصبحت الأمم المتحدة مهتمة بالمحاسبة والحاجة إلى إبلاغ مالي محسن ومطور للشركات المساهمة عندما تم تشكيل «مجموعة الأشخاص البارزين» لدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية التي تجذب صياغة نظام مقارن عالمي للمحاسبة والإبلاغ، وأوصت اللجنة أيضاً بتشكيل مجموعة خبراء لمعايير المحاسبة والإبلاغ الدولية. " ².

وقد أوكلت لمجموعة خبراء المعايير الدولية المحاسبية والتي أسست سنة 1976 الأهداف التالية ³:

-مراجعة الممارسات الحالية التي تقوم بها المنشآت الدولية عند إعداد التقارير المالية ومتطلباتها في الدول المختلفة؛

-تحديد الفجوات في المعلومات الحالية المقدمة من هذه المنشآت في التقارير المالية وفحص مدى

ملائمة المقترحات المقدمة لتحسين التقارير المالية؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص 454، بتصرف.

² أحمد رياحي بلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الجحاوي)، مرجع سابق، ص 479.

³ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 62.

-التوصية بقائمة تبين الحد الأدنى من العناصر -مع تعريفها- التي ينبغي أن تشملها التقارير المالية المعدة من قبل المنشآت الدولية وشركاتها التابعة، مع الأخذ في الاعتبار التوصيات المقدمة من المجموعات الأخرى المهتمة في هذا الموضوع.

" وفي سنة 1977 نشرت هيئة الأمم المتحدة تقريراً يقدم اقتراحاً بزيادة واضحة في الإفصاح عن العناصر المالية وغير المالية من قبل المنشآت الدولية، فقد تم اقتراح إصدار قوائم مالية موحدة، وتقديم معلومات مفصلة، ومعلومات غير مالية متعلقة بالعمالة والتوظيف، والإنتاج ومعلومات اجتماعية متعلقة بالتأثيرات البيئية المهمة المقترحة والجاري تنفيذها.

فقد أظهرت الهيئة اهتمامها باختلاف الممارسات المحاسبية عند إصدار التقارير المالية للمنشآت الدولية وعدم وجود المعلومات المقارنة التي تصدر عنها، فلمهم لمجموعة الخبراء هو البحث عن تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لمقابلة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات وخصوصاً احتياجات المستخدمين في الدول النامية، وقد تركز معظم عمل هذه المجموعة على وصف الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة.

وفي سنة 1979 قامت هيئة الأمم المتحدة بتأسيس مجموعة عمل حكومية لخبراء المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، وكان الهدف منها المساهمة في تحقيق التوافق الدولي للمعايير المحاسبية، أي أنها لا تعمل كهيئة لإصدار المعايير، وإنما تقوم بمراجعة ومناقشة معايير المحاسبة وقواعد إصدار التقارير المالية.

وفي سنة 1980 تم تأسيس لجنة بمتابعة التطور المستمر في المعايير الدولية التي تلي الاحتياجات الحالية والمتغيرة، والمشاورات والمفاوضات الضرورية لتأمين اتفاقية دولية بين الدول المعنية، وترويج هذه المعايير لإكسابها القبول من الأطراف المعنية مثل المنظمات التجارية والصناعية والعمالية والمهنية، وضمان اتساق التطبيق لهذه المعايير على المستوى الوطني والدولي.

إن أغلب مساعي هذه الأعمال من طرف هيئة الأمم المتحدة تتجه نحو مساعدة الدول النامية عن طريق الحصول على المعلومات من المنشآت متعددة الجنسيات، هذه المساعي التي تساعد الدول النامية في زيادة درجة الرقابة على عمليات هذه المنشآت، كما أن التنمية الاقتصادية وحماية موظفي هذه المنشآت تمثل أهدافاً مهمة بالنسبة لهيئة الأمم المتحدة.¹

ب- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: " هي منظمة شبه حكومية تكونت من 24 دولة في عام 1960م، وهي تشمل معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث، واليابان والولايات المتحدة، وفي عام 1975م قامت بتأسيس لجنة عن الاستثمار الدولي والمشروعات المتعددة الجنسية، تقوم باقتراح خطط عمل رئيسية لتأسيس معايير تحكم أنشطة المشروعات متعددة الجنسية متعلقة بالإفصاح عن المعلومات،

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 62-63، بتصرف.

المنافسة، التمويل، الضرائب، العمالة والعلاقات الصناعية، هذه الخطط ليست إلزامية التطبيق، ولكن حكومات الدول الأعضاء اتفقت على ضرورة أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار. " ¹.

" وتعمل هذه المنظمة كمنتدى تتلاقى فيه الدول الأعضاء لمناقشة المشاكل التي تواجه كل منهم ويعملون على وضع سياسات للتوافق في المجالات الدولية الحرجة عموماً، وتهدف إلى تشجيع النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية في الدول الأعضاء، وكذا تشجيع التجارة الدولية على أساس غير متحيز، وفي سنة 1981 أنشئت لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية، لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية، وفي سنة 1985 عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على الصعيد الدولي، وضمنت ممثلون من الدول الأوروبية، الأمم المتحدة، المنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة، وأكدت الندوة كذلك على أهمية الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الإلحاح على المنظمات الواضحة للمعايير المحاسبية بأن تتمثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد أصدرت المنظمة دليل عمل للشركات متعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية، وحديثاً بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة. " ².

أما بخصوص عمل لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات المنبثقة عن المنظمة والتي أنشئت سنة 1975، فقد أصدرت سنة 1976 بياناً يحتوي على مجموعة من الإرشادات موجهة للشركات المتعددة الجنسيات متعلقة بالإفصاح التطوعي عن المعلومات المالية الخاصة بأعمالها، وتمثلت العناصر الأساسية المقترحة للإفصاح عنها في ³:

- هيكل المنشأة، مينا اسم وموقع الشركة الأم، وشركاتها التابعة، ونسبة حصصها، والأسهم المملوكة

بينها؛

- المناطق الجغرافية التي تنفذ فيها العمليات مع بيان النشاط أو الأنشطة الرئيسية التي تنفذها الشركة

الأم وشركاتها التابعة؛

- نتائج العمليات والمبيعات على حسب المناطق الجغرافية ما أمكن، وعلى حسب الأنشطة

الرئيسية؛

¹ ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 08، بتصرف.

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 278-279، بتصرف.

³ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 64-65.

-الإضافات الكبيرة لرأس المال على حسب المناطق الجغرافية ما أمكن، وعلى حسب الأنشطة الرئيسية؛

-قائمة مصادر واستخدامات الأموال للمنشأة ككل؛

-متوسط عدد الموظفين في كل منطقة جغرافية؛

-مصروفات البحث والتطوير للمنشأة ككل؛

-السياسات المتبعة في التسعير؛

-السياسات المحاسبية، مع السياسات المتعلقة بالاندماج المتعلقة بالمعلومات المنشورة.

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن القواعد والنظم التي تصدر عن هذه المنظمة هي اقتراحات مجردة، بمعنى أن تطبيقها من قبل الشركات أو الدول يكون طوعياً وليس إلزامياً، إذ لا تملك المنظمة قوة الإلزام بإتباع هذه القواعد والأنظمة، وإنما هي منظمة سياسية اقتصادية سخرت اهتمامها في هذا المجال، مما شجع المنظمات المهنية المحاسبية على العمل على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية.

02-المنظمات والهيئات العالمية الخاصة: وضمت المنظمات والهيئات التالية:

أ-لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB): " في 29/06/1973 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) اثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة، وكان الهدف من تأسيسها إعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقييد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واعتبرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد تشكيلها الهيئة التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية، ولقد اكتسبت اللجنة اعترافاً واسعاً بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء بأوروبا وآسيا أو غيرهما، مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين (والذي كان يضم عضوية مائتي هيئة مهنية حول العالم) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معياراً محاسبياً دولياً.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية والنظام الأساسي لها، وعلى اثر ذلك تم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءاً من نيسان 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً من اللجنة، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة وتبديل هذه التسمية إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، والتي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير

المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم ومستمر حول معايير المحاسبة الدولية الجارية وكذا معايير التقارير المالية الدولية. " 1.

وتهدف اللجنة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها²:

- مناقشة القضايا المحاسبية فيما بين الدول المشاركة على مستوى دولي؛

- طرح الأفكار المحاسبية التي يمكن صياغتها في صورة معايير دولية تخدم القضايا المحاسبية على المستوى الدولي؛

- تحقيق مرونة في التوافق والانسجام بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول الأعضاء إذا ما توفرت القابلية للمقارنة؛

- السعي نحو تحقيق القبول الدولي للمعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة؛

- السعي نحو تنسيق وتوحيد آراء الأعضاء المشاركين في المعالجات المحاسبية.

كما تهدف اللجنة إلى تحقيق الهدفين الرئيسيين التاليين³:

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالمياً؛

- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وعلاوة على الأهداف السالفة الذكر، فقد انصب عمل اللجنة الآن على تحقيق الأولويات التالية⁴:

- تطوير المعايير المحاسبية القابلة لاحتياجات أسواق رأس المال الدولية وقطاع الأعمال؛

- تطوير وتطبيق المعايير المناسبة للدول النامية؛

- إزالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية والمحلية.

ويواجه عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الكثير من المعوقات ولعل أهمها هو انعدام سلطة الإلزام

لديها، بل تكتسب هذه السلطة من جهود المنظمات والهيئات الأعضاء فيها لدعم أهدافها عن طريق تبني

بعض الالتزامات المحددة، فهذه الالتزامات تستخدم لتشمل الحاجة للتأكيد على أن القوائم المالية المنشورة

معدة طبقاً للمعايير الصادرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، أو هناك إفصاح يبين مدى عدم الالتزام

بها وحاجة المراجعين للإشارة في تقاريرهم لأي فشل في الإفصاح عن عدم إتباع هذه المعايير، ولهذا وافق

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 26، بتصرف.

² محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 18، بتصرف.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 280.

⁴ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 56-57.

أعضاء اللجنة على دعم أهدافها والتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذل مساعيهم من أجل¹:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة؛

- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي المهمة؛

- إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بأن البيانات الدولية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية؛

- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي.

وعموماً فإن أكبر التزام للدول هو دعم عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بنشر المعايير المحاسبية الدولية في الدول المعنية، وأن لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر تحقيق التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي عاملاً مهماً في عملية تحسين جودة المعايير لتتلاءم مع التطبيقات المحاسبية بين الدول، وكذا البحث عن المعايير التي تساهم في تحسين جودة التقارير المالية، لذلك نجد أن اللجنة في أحيان كثيرة تتبنى معايير لها متطلبات أكثر مما هو موجود في الدول الأعضاء وترى أن هذه المتطلبات تؤكد بلا شك على ضرورة تحسين التقارير المالية.

ب-الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): " هو منظمة عالمية تعمل على رعاية مهنة المحاسبة على مستوى العالم تم تأسيسه سنة 1977 م*، ويضم في عضويته 159 عضواً ومنظمة مهنية، ينتمون إلى أكثر من 124 دولة على مستوى العالم، يمثلون أكثر من المليونين ونصف المليون محاسب يعملون على موازاة مهنة المحاسبة في القطاع العام والخاص، والمجالات الصناعية والتجارية والخدمية والأكاديمية، ويقوم الاتحاد من خلال مجالسه المستقلة والمتخصصة بوضع وتطوير معايير دولية تتعلق بسلوك وآداب المهنة وكذلك المعايير المحاسبية، كما يعمل على إصدار النشرات والإرشادات لدعم الدول النامية، ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه من خلال إيجاد علاقات وطيدة مع الهيئات والمنظمات المحاسبية على مستوى العالم من ضمنها علاقته مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

نشأت العلاقة بين المنظمين منذ تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث قام بإبرام اتفاق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية بخصوص اختصاص لجنة معايير المحاسبة الدولية لإصدار معايير محاسبية على المستوى الدولي مقابل أن يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بعمليات الإشراف، وتم تحديد مهام الاتحاد آنذاك في:

¹ أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 12.
* وتفيداً أسس في أكتوبر 1977 م، وفقاً لـ يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس.

- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى،
- إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة؛
- إصدار قواعد السلوك المهني؛
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر؛
- إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام. " 1.

من خلال السرد السابق لم يتضح التداخل بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبة، وهو ما سنوضحه من خلال التالي:

" في سنة 1982 اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة هي صاحبة الأهلية في إصدار أصول المحاسبة الدولية (IAS)، وبذلك وضع الاتحاد نهاية للغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث اختصاص وأهداف كل منها، حيث يختص الاتحاد بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية، في المقابل تهتم اللجنة بمهنة المحاسبة ويصدر عنها أصول المحاسبة الدولية.

يتخذ الاتحاد نيويورك مقرا له وينبثق عن الاتحاد سبع لجان هي:

- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة؛
- لجنة القطاع العام (الحكومي)؛
- لجنة السلوك؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة تقنية المعلومات؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة التعليم المحاسبي. " 2.

وهكذا يمكن القول أن لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتمت بالجانب المحاسبي وكذا إصدار معايير محاسبية دولية، في حين اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بكل ما له علاقة بإصدار معايير للمراجعة الدولية. ويمكن تناول طبيعة العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية * في العناصر التالية³:

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص ص 47-48، بتصرف.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص 54-55، بتصرف.

* حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 م.

³ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص ص 48-49، بتصرف.

- في سنة 1977 م عند تأسيس الاتحاد تم إبرام اتفاق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية بخصوص اختصاص لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير محاسبية على المستوى الدولي مقابل أن يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بعمليات الإشراف؛

- في سنة 1982 م تم الاتفاق بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية على زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصل إلى 13 عضوا ممثلين لـ 13 دولة بالإضافة إلى أربعة مقاعد تمنح عضويتها للمنظمات المهتمة بالتقارير المالية؛

- شهدت سنة 1990 م تقنين شكل العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية؛

- سنة 1998 م حدث تقدما واضحا في عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وزاد الاعتراف من قبل الدول الأوروبية بالمعايير الصادرة عن اللجنة، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 الذي تناول الأدوات المالية والمشتقات، وفي نفس السنة أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مسودة مشروع لمعايير المحاسبة الحكومية والمحاسبة في القطاع العام، والتي تم إعدادها استرشادا بمعايير المحاسبة الدولية.

- سنة 2000 تم الفصل بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية الذي تم تأسيسه بعد إلغاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وانحصرت العلاقة بين الاتحاد والمجلس في أن الاتحاد الدولي أصبح أحد الأطراف المعنية من بين العديد من الأطراف المشاركة في مجلس معايير المحاسبة كالمجالس الوطنية والمنظمة العالمية للبورصات وهيئة تداول الأوراق المالية وغيرها، كما أن موازنة مجلس معايير المحاسبة الدولية ترفع لمجلس الأمناء التابع لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ولا تعرض على الاتحاد الدولي للمحاسبين أو أي جهة أخرى، مما يجعل من مجلس الأمناء أو الأوصياء الهيئة الرقابية العليا على مجلس المعايير بدلا من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

03- المنظمات والهيئات الإقليمية العامة: وتضم المنظمات والهيئات التالية:

أ- المجموعات الاقتصادية الأوروبية: " تأسست المجموعة الاقتصادية الأوروبية في عام 1957 وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، وتعرف هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة، ومن أهدافها المعلنة خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء بهدف التدفق الحر للبضائع، الأفراد ورأس المال، وتوحيد الجمارك والتنسيق بين القوانين المحلية للأعضاء، ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة الأوروبية، وقد قامت بإصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، حيث تعتبر هذه المجموعة في الواقع أول هيئة عالمية يكون لها سلطة مؤثرة في مجال التقارير المالية والإفصاح، حيث إن تأثيرها عام وشامل حتى أصبح لها تأثير على الشركات متعددة الجنسيات غير المؤسسة بدول الاتحاد وتعمل بدول الاتحاد، حيث أن

جهود التوافق التي تبذلها المجموعة يؤيدها القانون وملزمة فهي مطبقة من قبل جميع الشركات التي تعمل في دول السوق المشتركة.¹

"وقد قامت بإصدار عدة تقارير محاسبية متعلقة بالأحداث التي مرت حتى الآن، وأهم هذه التقارير هو التقرير الرابع المتعلق بالقوى العاملة والاندماج واستبدال الأسهم واحتياجات الإصدار وتأثير العمال من خلال النقابات العمالية، إضافة إلى التقرير السابع والمتعلق بالقوائم المالية الموحدة، أما باقي التقارير فتتعلق بتنظيم الإدارة والدراسات التي يجب أن يحصل عليها المراجع، والقوائم المؤقتة والمعلومات المتعلقة بالعمالة والاستثمارات."²

ب-الاتحاد الأوروبي (UE)³: تأسس في أول يناير 1994 والذي يمثل مجموعة تجارية تتكون من 28 دولة، حيث أدركت بلدان الاتحاد الأوروبي أن أنشطة الأعمال يجب أن لا يتم حصرها حتى حدودها الوطنية، وعلى إثره سوف يستفيد أصحاب المصالح من التناسق والتوافق بين القوانين واللوائح التي تحكم التدفق الحر للسلع والخدمات ورأس المال والموارد داخل البلاد الأعضاء، وترتبط هذه العملية بالآتي:

- إزالة الرسوم الجمركية والعوائق الأخرى الوطنية على حركة السلع والخدمات؛
- توحيد ونمطية التعريفات الجمركية وقيود التجارة داخل الأقطار غير الأعضاء؛
- توحيد السياسات الاقتصادية عن طريق خلق بيئة موحدة في الاتحاد الأوروبي، يتضمن ذلك التنسيق بين القوانين المالية والنقدية والضريبية وقوانين الشركات، ويتضمن أيضا التنسيق بين المعايير المحاسبية.

ويعمل الاتحاد الأوروبي من خلال أنشطة المفوضية الأوروبية والتي تحدد التوحيد القياسي والتنسيق بين قواعد الشركة والقواعد المحاسبية من خلال إصدار التوجيهات والتشريعات، أن يتم إدخال توجيهات الاتحاد الأوروبي داخل قوانين البلدان الأعضاء، وتمثل التشريعات في القوانين الواجبة التطبيق على كافة الأعضاء بدون الحاجة إلى التشريعات الوطنية عن طريق البلدان الأعضاء.

إن عملية اختيار ووضع التوجيهات واللوائح المقترحة للاتحاد الأوروبي مماثلة لحد ما مع العمليات المستخدمة عن طريق هيئات واضعي المعايير الأخرى، يجب أن تتطلب التصويت بالإجماع من مجلس وزراء الاتحاد الأوروبي، وبمجرد الموافقة عليه يتعين على الدول الأعضاء أن يقوموا بإدراج التوجيه داخل قوانينهم ولوائحهم.

ج-مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC): تم تأسيسه من قبل ممثلين عن حكومات إفريقية في عام 1979 ويضم 27 بلدا إفريقيا، هدف هذا المجلس يشمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 283، بتصرف.

² ثناء القباني، مرجع سابق، ص 06، بتصرف.

³ أمين السيد أحمد لظفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص ص 408-409، بتصرف.

للدول الإفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية، حيث أن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية تتمثل في الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الانجليزي والنموذج الفرنسي، لكن يتوجب على المجلس أن يعطي أهمية في المستقبل إلى البعد الإفريقي والاحتياجات المحاسبية في كل دولة¹.

04- المنظمات والهيئات الإقليمية الخاصة: وتضم المنظمات والهيئات التالية:

أ- مؤتمر المحاسبة الأمريكي²: عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949، ومنذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات وتم إنشاء مجموعة من اللجان الفرعية التابعة له، ومن بين هذه اللجان، لجنة تهتم بالمصطلحات الفنية والتي تهدف إلى توحيد المصطلحات في أمريكا وعمل قاموس للمصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية، الإسبانية والبرتغالية، ولجنة فرعية أخرى تهتم بتبادل الطلبة والأساتذة الجامعيين بين الدول، ولجنة فرعية أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية.

وأفضل مثال على انتشار الأفكار المحاسبية بين الدول، ظهر نتيجة اجتماع المؤتمر الأمريكي عام 1970 والذي صادف المؤتمر التاسع، والذي اهتم بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي، وكان المؤتمر مصمم على أن عدد من المنظمات يجب أن تأخذ الخطوات اللازمة كلاً في دولته للتأكد من أن القوائم المالية المعدلة وفقاً للمستوى العام للأسعار منشورة كقوائم أو معلومات ملحقة أو مكملية للقوائم المالية التقليدية، وكانت الأرجنتين أول دولة تأخذ بهذا التوجيه ثم تشيلي.

ب- اتحاد المحاسبين الأوروبيين (UEC)³: تأسس عام 1951، حيث كانت تدور في

ذلك الوقت نقاشات حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة UNESCO، ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، وتسهيل السماح للمراجعين للتنقل في الدول الأعضاء.

ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاثة أو أربع سنوات، وقد عقد أول مؤتمر للاتحاد في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي، وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان ينظر في ذلك الوقت إلى أن الخطة والدليل المحاسبي وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، وفي عام 1963 تم توسيع دائرة الدول الأعضاء بشكل كبير، وفي عام 1966 بدأ الاتحاد بإصدار مجلة الاتحاد

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 283-284، بتصرف.

² نفس المرجع السابق، ص 284-285، بتصرف.

³ نفس المرجع السابق، ص 285-286، بتصرف.

الأوروبي UEC Journal، وتعتبر الإصدارات أساسا للدول الأوروبية، ومن خلال ذلك فقد ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

وعلى الرغم من أن الاتحاد نشط أكثر من 30 عاما فإن تأثيره يبدو ضعيفا أو قليلا، وفي عام 1980 أقيمت مجلة UEC Journal بسبب قلة الدعم.

ج-جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين¹: تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كانت عندئذ اندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة وتايلاند، وقد عقد أول مؤتمر لها في سنة 1978.

وفي عام 1979 أصدر الاتحاد أول معايير محاسبية، وفي عام 1980 أصدرت أول معايير للمراجعة، وعلى الرغم من أن الاتحاد أصدر هذه المعايير فإن الدول الأعضاء لا يجب أن ينظر إليها بأنها تنهج نهجا خاصا بها بإصدار معايير آسيوية صرفه.

وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك الجهود التي تقوم بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومصدرا لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا في وضع المعايير الدولية من قبل هاتين المجموعتين، ويعمل الاتحاد على تعديل المعايير الدولية للمحاسبة بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة، وبالإضافة إلى المعايير فإن الاتحاد يهتم بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن يطبق بالدول الأعضاء.

د-اتحاد المحاسبين لدول آسيا والمحيط الهادي (CAPA): تأسس الاتحاد عام 1957

من أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية².

هـ-الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA): تأسست الجمعية العربية للمحاسبين

القانونيين في عام 1965 وتتكون من عضوية الهيئات المهنية بالدول العربية، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1965، وقد أصدرت في سنة 1970 أول معايير للمراجعة³.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 286-287، بتصرف.

² نفس المرجع السابق، ص 287.

³ نفس المرجع السابق، ص 287.

خلاصة الفصل:

لا ينحصر مصطلح المحاسبة الدولية على استخدام شركة في أحد الدول للقواعد المحاسبية لشركة في دولة أخرى، بل يشمل مصطلح دولية المحاسبة إلى وجود تعامل مالي ومحاسبي مشترك بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وقد تطورت عبر عقد مجموعة من المؤتمرات التي تبنت الاهتمام بموضوع المحاسبة الدولية بدءاً من مؤتمر سانت لويس سنة 1904 م، مروراً بسنة 1972 م والتي تعتبر نقطة الفصل والتحول الأساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية، وذلك من خلال الجهود العملية التي بذلت للتقليل من هوة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، وصولاً إلى ما عليه المحاسبة الدولية في يومنا هذا.

وتجسدت المحاسبة الدولية واقعا عمليا من خلال العديد من الجهود سواء على المستوى الشخصي أو من قبل بعض الهيئات والمنظمات المهتمة بالحقل المحاسبي، وذلك بهدف وضع مجموعة من المعايير المحاسبية لها صفة الدولية لتنظيم العمليات المحاسبية، والتي تحظى بقبول واسع من طرف جميع الدول، ولا شك أن غياب المعايير قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد تؤدي إلى استخدام الشركة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية مختلفة كما وكيفا، مما يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين، كما يؤدي غياب معايير محاسبية دولية إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للشركة الواحدة أو الشركات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة، الأمر الذي يستدعي تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية، ويتطلب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل جهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير، ولاشك أن مثل هذه الجهود تستلزم الأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية، وفي ظل وجود تباين ناتج بين المعايير الوطنية المختلفة يتبلور ويتضح التحدي الذي تواجهه مهمة التوافق، وعلى الرغم من ذلك فقد قامت العديد من المنظمات والهيئات بجهود معتبرة اتجاه نحو تحقيق التوافق الدولي.

الفصل الثالث:

الإطار النظري للقوائم المالية وأثرها

في توحيد العمل المحاسبي الدولي

تمهيد:

مع اتجاه الكثير من دول العالم نحو تحرير التجارة، وكذا التحديات التي تفرضها العولمة على بعض البلدان، والاندماجات التي تتم بين الشركات لتكوين كيانات عملاقة قادرة على المنافسة، ومع اشتداد حدة هذه الأخيرة بين الكثير من الشركات بغية استحوادها على أكبر حصة ممكنة في السوق، خاصة مع توجه العديد من الدول وخاصة النامية منها، إلى استقطاب كبرى الشركات عن طريق إتباع سياسة جذب الاستثمارات العالمية، وزيادة عدد وحجم ونشاط البورصات العالمية والمحلية، كل هذه العوامل قد تدفع القائمين على تسيير الشركات الكبرى إلى البحث عن مصادر تمويل، من أجل قدرتها على التحكم بمشاريعها والالتزام بواجباتها المنوط لها القيام بها، مصادر التمويل هذه تتطلب معرفة تامة بالوضع المالي لهذه الشركات.

ولإضفاء وبعث الطمأنينة في أنفس الأطراف المهمة بهذه الشركات، فهم يرغبون في معرفة الأوضاع المالية لها، والنتائج التي حققتها خلال الفترات المالية المختلفة، والتدفقات النقدية التي دخلت وخرجت منها، فالمستثمرون يرغبون في معرفة مقدار توزيعات الأرباح التي سيحصلون عليها في نهاية الفترة، إضافة إلى رغبتهم في معرفة الأسعار السوقية التي ستكون عليها أسهمهم، أما الدائنون عموماً يرغبون في معرفة قدرة المؤسسة على سداد ديونهم في الوقت المحدد مضافاً إليه فوائد -إن وجدت- تلك الديون، وأن الوسائل التي يستطيعون بها معرفة كل تلك الأمور هي القوائم المالية، أي أن هذه الأخيرة تعد الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الداخلية للمؤسسة والخارجية عنها، بغية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت الملائم وبالصورة المناسبة.

وتعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهمة بشؤون المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وعلى الرغم من وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية التي تحتاجها هذه الأطراف، إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات، فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون أو السلطات الضريبية، ونظراً لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية المختلفة التي تلي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهمة بالمؤسسة.

المبحث الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تعريف القوائم المالية* وأهدافها، متضمنين في المطلبين

التاليين:

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية.

تعددت التعاريف المتعلقة بالقوائم المالية نذكر منها:

تعرف القوائم المالية على أنها " هي القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة. " ¹.

وتعرف أيضا " إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود، لذلك فإن المحاسبون عند إعدادهم القوائم المالية، فهم يصفون بلغة مالية وضع وموقف المشروع واللذين يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة، والفترة هنا ينبغي أن تحدد بدقة، فقد تغطي هذه القوائم سنة مالية كاملة، وهذا هو النوع الشائع لفترة القوائم المالية، إلا أنه قد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة وهكذا، إلا أنه بجميع الأحوال فإن من الضروري كتابة الفترة التي تغطيها القوائم المالية. " ².

وتعرف كذلك " تعد القوائم المالية وفق أعراف ومبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة، وتغطي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مجالات واسعة في العملية المحاسبية، فهي تشمل كلا من المفاهيم والأعراف والأحكام المحاسبية الأساسية والتي تكون مجموعها التطبيق العملي للمحاسبين.

إن العملية المحاسبية أو نظام التقرير (الإعلام المالي) الذي يزود المعلومات المالية للأطراف خارج المنشأة يتكون من أربع قوائم مالية رئيسية هي:

-الميزانية أو قائمة المركز المالي؛

-قائمة الدخل؛

-قائمة التدفقات النقدية؛

* للقوائم المالية تسميات أخرى اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية وأقرتها العديد من الدول، لكن الجزائر آثرت الاحتفاظ بالتسميات المتوارثة عن النظام المحاسبي القديم (المخطط المحاسبي الوطني)، وتجنباً لأي لبس يمكننا بيان التسميات التالية: الميزانية (قائمة المركز المالي)، حساب النتائج (قائمة الدخل)، جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)، جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية).

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 03.

² طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 311-312.

-قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

وهذه القوائم الأربع كمجموعة تعطي معلومات مفيدة وضرورية تتصف بأنها ذات علاقة وموثوق بها وفي الوقت المناسب، فهي ضرورية في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما يشابهها من القرارات وبذلك تخدم وتلبي أهداف التقرير والإعلام المالي. " 1.

وعرفت أيضا " القوائم المالية هي وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي -بشكل مقارن بين الدورة الجارية والدورة السابقة لها- إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين. " 2.

وعرفت كذلك " تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال، وتلتزم المنشآت بإعداد أربعة أنواع من القوائم المالية الأساسية كما يلي:

01-قائمة المركز المالي؛

02-قائمة الدخل؛

03-قائمة حقوق الملكية؛

04-قائمة التدفقات النقدية. " 3.

ووفقا للتشريع الجزائري، فقد تطرق الفصل الرابع (الكشوف المالية) من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التطرق وشرح القوائم المالية، وذلك من خلال المواد التالية 4:

-المادة 25* : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على

الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:

-ميزانية،

-حساب نتائج،

-جدول سيولة الخزينة،

¹ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص ص 29-30.

² بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 40.

³ طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 115.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص ص 05-06.

* ذكرت المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الآتي ذكره بمضمون هذه المادة.

- جدول تغيير الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.
- يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.
- المادة 26: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.
- المادة 27: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.
- المادة 28: تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.
- المادة 29: توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول التدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.
- يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.
- عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.
- إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.
- المادة 30: مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية.
- غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.
- تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

كما تطرق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر إلى شرح القوائم المالية، وذلك من خلال المواد التالية¹:

-المادة 07: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

-المادة 08: يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

-المادة 09: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه.

يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

-المادة 10: يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.

يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.

كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.

لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.

غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

-المادة 11: بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية:

-يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.

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

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

-يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص ص 11-13.

-المادة 16: تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية و الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

تحدد كفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

-المادة 17: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

-المادة 18: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

تحدد كفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

-المادة 19: يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان.

في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقدم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

علاوة على ما ذكر من قبل حول الكشوف المالية (القوائم المالية)، وتحديدًا في القانون رقم 07-11 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فقد تطرق القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إلى القوائم المالية، والتي خصص لها الباب الثاني تحت عنوان عرض الكشوف المالية، وهي مدرجة من خلال المواد التالية¹:

-المادة 1.210: كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية.

والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

-ميزانية،

-حساب النتائج،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص ص 22-23.

- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغيير الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وحساب النتائج.
- المادة 2.210: تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.
- الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية.
- وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:
- * المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- * التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.
- المادة 3.210 *: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.
- يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.
- * تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛
- * طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة)؛
- * تاريخ الإقفال؛
- * العملة التي تقدم بها والمستوى المجهور؛
- وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان.
- * عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- * الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- * اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- * معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.
- المادة 4.210: تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

* أشارت المادة 27 من القانون رقم 07-11 إلى أن فترة إعداد الكشوف المالية تمثل أربعة (04) أشهر، في حين حددتها هذه المادة بستة (06) أشهر.

-المادة 5.210: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

- كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛

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

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو تعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية.

" تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية، كما تهدف إلى ما يفيد أن القوائم المالية المعدة تلي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية، لكن هذه القوائم تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها. " ¹.

" إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليين والخارجيين لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والتي تكون من خلال القوائم المالية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المنشأة، وهم مالك المشروع (مشروع فردي) أو الشركاء (شركة أشخاص) أو المساهمون (شركة مساهمة) وكذلك المقرضون والعاملون في المنشأة ونقاباتهم العمالية، لكن يصعب أن توفر القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجيين على حدة، غير أن هناك قاسما مشتركا يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين، ونظرا لأن المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم من يتحملون المخاطر المرتبطة

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 273، بتصرف.

بتمويل أنشطة المنشأة، لذا ينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين.¹

"الهدف من القوائم المالية توفير معلومات حول الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (جدول النتائج) والتغيرات في المركز المالي (جدول تدفقات الخزينة) للمؤسسة، وتستعمل هذه المعلومات من طرف عدد واسع من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويتحقق العرض العادل من توفر معلومات مفيدة (العرض الكامل) في القوائم المالية ذات شفافية، أي يمكن القول أن العرض العادل هو الشفافية، والهدف الثانوي للقوائم المالية يتمثل في ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة لاتخاذ القرار.²

"تهدف القوائم المالية الدولية لإعلام المستخدمين (في المقام الأول المستثمرين) بالوضعية والأداء المالي للشركة، من مساهمين ومستفيدين من المعلومات المالية، بغية السماح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، استثمار أو معلومات مالية عامة، ولا تخلو القوائم المالية إلى حد كبير من الميزة والنظرة الضريبية، من خلال هدفها الرئيسي هو حساب الضريبة.³

"إن القوائم المالية التي يجب إعدادها ونشرها دوريا هي قوائم مالية أساسية ذات غرض عام الهدف منها تلبية الاحتياجات المعلوماتية لمجموعة المستخدمين الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على الاحتياجات المعلوماتية خصوصا للمساهمين (أي ملاك الشركة) الحاليين والمرتبين وكذلك المقرضين (أي أصحاب الالتزامات والحقوق على الشركة) الحاليين والمرتبين، ويتفق علماء المحاسبة على أربع قوائم مالية أساسية ذات الغرض العام تتمثل في:

-قائمة الدخل، وتسمى تقليديا قائمة الأرباح والخسائر؛

-قائمة حقوق الملكية؛

-قائمة المركز المالي، وتسمى تقليديا الميزانية؛

-قائمة التدفقات النقدية.⁴

وعموما يمكن إيجاز أهداف القوائم المالية من خلال العناصر التالية⁵:

-توفير المعلومات المفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذا الهدف يربط المحاسبة ربطا مباشرا

بعملية اتخاذ القرارات؛

¹ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 19، بتصرف.

² HAMID CERBAH, Gestion Comptable par l'Application Conforme au Nouveau SCF et aux Normes Comptables IAS/IFRS, Pages Bleues, Algérie, 2012, P P 20-21.

³ ERIC DUCASSE et autres, NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS AVEC EXERCICES D'APPLICATION CORRIGES, de boeck, Belgique, 2005, P P 16-17.

⁴ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 33، بتصرف.

⁵ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ص 164-166، بتصرف.

- خدمة المستفيدين الذين ليس لهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة ولذلك فإن هؤلاء المستفيدين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي لتوفير المعلومات عن النشاط الاقتصادي للمنشأة؛

- توفير المعلومات للمستثمرين والمقرضين من أجل عمليات التنبؤ والمقارنات والتقييم للتدفقات النقدية المتوقعة وذلك من حيث الكمية والتوقيت ودرجة عدم التأكد، هذا الهدف يحدد فئة المستثمرين والمقرضين باعتبارهما مركز الانتباه الرئيسي، كما يشير هذا الهدف إلى الصفة الاحتمالية للمعلومات المحاسبية؛

- إمداد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات والمقارنات والتقييم لمقدرة المنشأة على تحقيق الدخل (القدرة الإيرادية للمنشأة)، والتي تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة سواء على المدى القصير أو الطويل؛

- توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال إبراز الحاجة إلى تقييم أداء الإدارة تجاه الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وليس مجرد مسؤوليتها التقليدية والمتمثلة في حماية الأصول؛

- توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث التي تساعد في التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، مع مراعاة وجوب الإفصاح عن الافتراضات التي بنيت عليها عمليات التفسير.

كما تطرق التشريع الجزائري لبعض الأهداف للقوائم المالية، وهي موضحة على النحو التالي:
- تضمنت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، بعض العناصر المدرجة والتي تعتبر أهدافا للقوائم المالية، والمتمثلة في العنصرين التاليين:

* يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
* يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

- وتضمنت المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أيضا، وتحديدًا في الفقرة الأولى منها إلى هدف القوائم المالية كما يلي: " يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان. ... "

- مضمون الفقرة الأولى من المادة 5.210 من القرار رقم 71 المؤرخ 26 يوليو 2008 السالف الذكر والتي جاءت على النحو التالي " توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. ... "

المبحث الثاني: الخصائص النوعية والأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى الخصائص النوعية للقوائم المالية، وكذا الأطراف المستفيدة منها.

المطلب الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، وهناك أربع خصائص أساسية للقوائم المالية تتمثل في:

أولاً: القابلية للفهم.

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل مستخدمي القوائم المالية، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين¹.

ثانياً: الملائمة.

" يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، أما إذا كان لدى مستخدمي التقارير المالية توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات، فإن ملائمة هذه المعلومات في هذه الحالة تتحدد بمدى قدرتها على تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، فإذا ما عززت المعلومات المحاسبية التوقعات الحالية فإن ذلك معناه زيادة احتمال أن تكون النتائج المتوقعة كما سبق التنبؤ بها، أما إذا أحدثت المعلومات المحاسبية تغييراً في هذه التوقعات، فإن ذلك معناه أنها غيرت التوزيع الاحتمالي للأحداث، وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة لأنها أدت إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، وعليه فإنه ليس من الضروري أن يترتب على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار وإنما يكفي أن تؤدي إلى تغيير اتجاه هذا القرار. " ²

" تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 77.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 199-200، بتصرف.

أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية بالاعتماد عليها، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف.¹

ثالثاً: الموثوقية.

" ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءتها.²، وباختصار تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق فيها، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية هي³:

- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث، أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛

- الموضوعية أو قابلية التحقق؛

- الحياد، أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لمصلحة فئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على مصالح غيرها من الفئات.

رابعاً: القابلية للمقارنة⁴.

يستوجب على مستخدمي القوائم المالية تمكنهم وقدرتهم على مقارنة البيانات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت الأخرى من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت الأخرى.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة نحو العمليات المالية المتشابهة

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص 77-78، بتصرف.

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 274.

³ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص ص 24-25، بتصرف.

⁴ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص 80-81، بتصرف.

والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة، إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد على تحقيق القابلية للمقارنة.

إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا يعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة، إذ من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملائمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة وموثوقية.

وقد أشار المشرع الجزائري للخصائص النوعية للمعلومة المالية في الكشوف المالية من خلال بعض المواد الواردة في القانون 07-11 السالف ذكره، والتي وردت كالتالي¹:

-المادة 17: يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

-المادة 18*: تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.

-المادة 29**: توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول التدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي. عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص ص 04-06.

* تطرقت المادتان 17 و 18 إلى عنصر الموثوقية.

** تطرقت المادة 29 إلى عنصر قابلية المقارنة، وقد سبق ذكرها من قبل.

كما أشار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره في بعض مواده إلى ذلك، والتي وردت كالتالي¹:

-المادة 08* : يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

-المادة 15** : يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

كما تضمنت المادة 5.210 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 إلى مفهوم قابلية المقارنة وجاءت على النحو التالي²:

-المادة 5.210*** : توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

- كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بياناً للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛

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

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمراً ممكناً.

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو تعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

وعرف الملحق رقم 3 للقرار المؤرخ 26 يوليو 2008 السالف ذكره، الخصائص النوعية للكشوف المالية على النحو التالي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

* تطرقت المادة 08 باختصار إلى الخصائص النوعية عموماً، وقد سبق ذكرها من قبل.

** تطرقت المادة 15 إلى عنصر القابلية للمقارنة.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 23.

*** سبق ذكر هذه المادة من قبل.

أولاً: قابلية الفهم.

نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية¹.

ثانياً: المصادقية.

جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعترف والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة².

ثالثاً: قابلية المقارنة.

نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات³.

المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

تختلف أهداف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية باختلاف احتياجات المستخدم، فالمستخدمون للقوائم المالية من داخل أو خارج الشركة، كل له أهدافه التي تميزه عن باقي الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، إذ يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية، ولإيضاح التباين بين أهداف مستخدمي القوائم المالية، سوف أستعرض بعض الفئات من مستخدمي القوائم المالية وبيان أهدافهم وكيفية تأثير هذه الأهداف على تفسير مدلول القوائم المالية، وعموماً يمكن حصر الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في:

أولاً: الملاك (حملة الأسهم).

" ينصب اهتمام حملة الأسهم على معدل توزيع الأرباح للعام الحالي والأعوام السابقة، والاعتماد على تلك المعلومات المقارنة في تحديد معدل التوزيع في المستقبل، وقد يهتم بعض المساهمين بالتنبؤ بالقيمة السوقية للسهم والتي تتأثر إلى حد كبير بتوقعات توزيعات الأرباح للأسهم في المستقبل، وعلى ذلك فإن فئة الملاك يتركز اهتمامها في تحليل القوائم المالية الذي يفيد في تقدير العائد على الاستثمار والمخاطر المترتبة به."⁴، ويمكن حصر أهم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون أو الملاك في⁵:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 87.

² نفس المرجع السابق، ص 85.

³ نفس المرجع السابق، ص 82.

⁴ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 342.

⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 04.

-المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
 -المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
 -المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
 -المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

ثانيا: إدارة المشروع.

تعتبر إدارة المشروع من المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية، وتهتم الإدارة في هذا الصدد ببرجحية المشروع خلال فترة زمنية معينة، وقدرته على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه المعدلات هي المحدد الرئيسي لجذب رؤوس أموال المستثمرين القائمين والمحتملين من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى بما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المشروع¹.

ثالثا: الموظفون.

يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية².

رابعا: الموردون والدائنون.

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه³.

خامسا: العملاء.

يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعتها⁴.

سادسا: المقرضون.

يهتم المقرضون عادةً بقدرة المقترض على السداد والحصول على عائد مناسب، ولذلك فإن الفئة التي تركز على البيانات التي تقدم لهم معلومات تمكنهم من تقدير درجة المخاطرة المرتبطة بقروضهم والتي تعكسها درجة السيولة النقدية للمشروع، ومقدرته في المستقبل على سداد أصل الدين (القرض) والفوائد في

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 342.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 04.

³ نفس المرجع السابق، ص 04.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 04.

مواعيدها المقررة، كما تمكنهم من تحديد معدل العائد الذي يتلاءم مع مستوى المخاطرة المرتبطة بالقرض¹.
سابعاً: الحكومة ودوائرها المختلفة.

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني².

ثامناً: الجمهور.

يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام³.

وبالرجوع إلى التشريع الجزائري، فإنه لم يشر بشيء من التفصيل إلى الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، لكن يفهم من مضمون بعض العناصر المدرجة في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 السالف الذكر، وعلى نحو غير محدد جيداً الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية، وهي موضحة في العنصرين التاليين* (اعتبرت كأهداف من قبل):

- يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
 - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

والجدير بالذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في الشركة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين هذه الفئات نذكر السوق المالي، المحللون والمستشارون الماليون والمنافسون.

ومما سبق يتضح بأن المستثمرين هم الجهة التي تزود الشركة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيؤدي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة (على اعتبار أن هناك بعض المعلومات الخاصة للمستثمرين فقط حق الإطلاع عليها على عكس باقي الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية)، ويتضح أيضاً أن نوعية المستخدم تؤثر على أهدافه من استخدام المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المعلومات التي يركز اهتمامه عليها، كما أن مدلول بعض المعلومات لأحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية قد

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 343.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 05.

³ نفس المرجع السابق، ص 05.

* حدد العنصر الأول للمستفيدين من الكشوف المالية بصفة عامة (المستعملين)، في حين حددها العنصر الثاني بالمسيرين.

يختلف مدلولها (نفس المعلومات) بالنسبة لمستخدم آخر، وكمثال على ذلك، فدرجة السيولة النقدية المرتفعة قد تعني ظروفًا ملائمة لأحد الأطراف الدائنة للشركة، في حين أنها قد لا تعني ذلك بالنسبة للإدارة التي تهتم بالربحية على حساب السيولة النقدية للشركة، وعموماً فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعد في عملية تقييم مدى قدرة الشركة في توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل. وتجدد الإشارة إلى أن القوائم المالية لا يمكن أن تلي جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل (مع الإشارة إلى أن العامل الأساسي الذي تم على أساسه اتخاذ القرار هو المعلومات المستقاة من الأحداث الماضية)، كما أن ما يعرض في القوائم المالية هو معلومات وبيانات مالية، في حين يحتاج مستخدمو القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.

المبحث الثالث: الفروض، العلاقة بين القوائم المالية والاعتبارات التي تحكم إعداد القوائم المالية.

للقوائم المالية عدة فروض تقوم عليها، إضافة أن هناك علاقة بين مختلف القوائم المالية، ولها أسس واعتبارات تحكم إعدادها، كل هذه العناصر سنتطرق إليها من خلال مضمون هذا المبحث.

المطلب الأول: فروض القوائم المالية.

تمثل الفروض الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية، وتعد القوائم المالية وفق الفرضيتين التاليتين:

أولاً: فرض الاستمرارية.

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة¹.

وعلى الرغم من هذا الفرض الذي تقوم عليه القوائم المالية أن هناك عدة عوامل تراعى عند تقدير احتمال تعرض الشركة لعدم الاستمرارية في مزاولة أعمالها الاعتيادية، وهي موضحة كالتالي²:

01- صعوبات في السيولة: يستدل على ذلك من وجود نقص كبير في الأصول المتداولة (النقدية، المدينون، مخزون آخر الفترة ... إلخ) مقارنة بالالتزامات المتداولة (الدائون، القروض القصيرة الأجل، الضرائب المستحقة ... إلخ) التي على الشركة.

02- اتجاه الأرباح والخسائر: ويتضح ذلك كلما اتجهت الأرباح إلى الانخفاض السريع، أو ازدادت الخسائر بشكل كبير ولعدة سنوات متتالية.

03- طرق تمويل التوسع: كلما زاد اعتماد الشركة على الاقتراض لتمويل التوسع، كلما زاد احتمال فشل هذا التوسع وتعرض الشركة لصعوبات مالية، ويقال نفس الشيء إذا تم تمويل شراء الأصول الثابتة بقروض قصيرة الأجل.

04- طبيعة عمليات الشركة: هناك بعض الشركات طبيعة عملها ذو مخاطر أعلى من غيرها مثل الشركات التي تقوم بعمليات المضاربة، فتعرض هذه الشركة لعدم الاستمرارية أمراً وارداً بين فترة وأخرى.

05- كفاءة إدارة الشركة: يعتبر كفاءة الإدارة من عدمه من العوامل التي تعجل بعدم استمرارية الشركة، حيث أن الإدارة الواعية تعدل دائماً من العمليات التي تسبب لها مشاكل مالية.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 12.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص 85-86، بتصرف.

06-إحجام البنوك على تقديم تسهيلات للشركة: إن توقف البنوك ومآخي الائتمان من تقديم

تسهيلات مالية للشركة سوف يعجل من إفلاسها وعدم تمكنها من الاستمرار في مزاولة أعمالها.

ثانيا: فرض محاسبة التعهد.

" تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي. " ¹، " تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند القبض أو الدفع للمبالغ المقابلة. " ².

وأشار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، وفي المادتين 06 و 07 إلى فروض القوائم المالية، وهما مدرجتان كالتالي ³:

-المادة 06: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند

حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.

-المادة 07 * : تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان

لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون

مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

كما أشار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 في الملحق التابع له، إلى مفهوم استمرارية الاستغلال

على النحو التالي " الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب. " ⁴.

المطلب الثاني: العلاقة بين القوائم المالية.

تبين دراسة القوائم المالية الأساسية العناصر التي تتكون منها كل قائمة، ومن خلال هذه الدراسة

يتضح أن هناك بعض المعلومات تتدفق من قائمة لأخرى، وذلك على النحو التالي ⁵:

¹ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد دروس هادفة وتطبيقات محلولة، Pages Bleues، الجزائر، 2010، ص 12.

² لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 37.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 11.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 82.

⁵ طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، مرجع سابق، ص 130.

-صافي الدخل الذي يمثل النتيجة النهائية في قائمة الدخل سوف يظهر كأحد بنود قائمة حقوق الملكية؛

-رصيد رأس المال آخر المدة الذي يمثل النتيجة النهائية لقائمة حقوق الملكية سوف يظهر كأحد بنود الميزانية؛

-رصيد النقدية آخر المدة الذي يمثل النتيجة النهائية لقائمة التدفقات النقدية سوف يظهر ضمن أصول الميزانية.

على غرار العلاقة التي تربط القوائم المالية ببعضها البعض، وجب أن تتضمن هذه القوائم على إيضاحات (هوامش)، إذ توفر هذه الأخيرة معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة، لكون لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة، وعموما يوجد ثلاثة أنواع أساسية من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية¹:

01-يقدم النوع الأول من الإيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمنشأة مثل: الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، تقييم الاستثمارات المالية، طريقة الإهلاك ... إلخ؛

02-يقدم النوع الثاني أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج تفهمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتاح إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها؛

03-يقدم النوع الثالث إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

المطلب الثالث: الاعتبارات التي تحكم إعداد القوائم المالية.

هناك ثلاثة اعتبارات تتحكم في إدارة الشركة عند إعدادها لقوائمها المالية، تتمثل في²:

أولاً: الحيطة والحذر.

قد يلزم الشك أو عدم اليقين الآثار التي تترتب على بعض المعاملات أو الأحداث مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ومع ذلك يجب ألا يكون الالتزام بسياسة الحيطة والحذر مبررا لتكوين احتياطات سرية.

ثانياً: الجوهر أكثر أهمية من الشكل القانوني.

إن الأساس عند إعداد القوائم المالية عن المعاملات والأحداث وتصوير نتائجها هو مراعاة جوهر كل منها وما يترتب عليها من آثار مالية وليس مجرد شكلها القانوني، بمعنى آخر تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

¹ طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، مرجع سابق، ص 131.

² طارق عبد العال حماد، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 22-23، بتصرف.

ثالثا: الأهمية النسبية.

يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التي من شأنها التأثير على تقييم المراكز المالية وما يترتب عليها من قرارات.

وقد أشار المشرع الجزائري إلى الاعتبارات التي تحكم إعداد القوائم المالية، فطرق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره إلى ذلك من خلال المواد التالية¹:

-المادة 11* : بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية:

-يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
-يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
-يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

-يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

-المادة 14: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

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

يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

-المادة 18** : تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولوقائعها

المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

تحدد كيفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرف الملحق رقم 3 للقرار المؤرخ 26 يوليو 2008 السالف ذكره، الاعتبارات التي تحكم إعداد

الكشوف المالية على النحو التالي:

أولا: الأهمية النسبية.

تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثرا ما على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون استنادا إلى الكشوف المالية².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص ص 12-13.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

** سبق ذكر هذه المادة من قبل.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 86.

ثانيا: أسبقية المادة على الشكل.

تدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني¹.

ثالثا: الحذر.

مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، بكيفية لا يتم تقييم الأصول أو المنتوجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم أو الأعباء أقل من قيمتها².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 88.

² نفس المرجع السابق، ص 89.

المبحث الرابع: عناصر ومحتويات القوائم المالية وقياسها.

تمثل عناصر ومحتويات القوائم المعلومات الواجب توفرها والمصنفة على شكل بنود في محتوى هذه القوائم، كما أن لهذه العناصر عدة طرق قياس، وهو ما سنتناوله من خلال مضمون هذا المبحث.

المطلب الأول: عناصر ومحتويات القوائم المالية.

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية، هذه التصنيفات الواسعة (المناصب) تمثل عناصر القوائم المالية، والتي تدخل في إعداد كل من الأصول، الخصوم وحق الملكية، والعناصر الثلاثة الأخيرة تمثل العناصر المباشرة التي تشكل قائمة الميزانية، أما الإيرادات والمصاريف فتشكل العناصر الأساسية لحساب النتائج. وتنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وجدول حساب النتائج على تصنيفات فرعية، فقد تصنف في جدول حساب النتائج وفقا لطبيعتها أو وظيفتها في المؤسسة، وذلك بهدف إظهار المعلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتساعدهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

أولا: الميزانية*.

تعرف الميزانية " بأنها صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما، فهي تبين وضعية صافي المركز المالي للمؤسسة، كما تعرف بأنها جدول يصنف عناصر الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فيظهر في جانبه الأيمن مجموع الأصول، وفي جانبه الأيسر مجموع الخصوم.¹ وتعرف أيضا " الميزانية هي قائمة مالية توضح في تاريخ معين الوضعية المالية والمركز المالي للمؤسسة، والتي تحوي على عناصر الأصول، الخصوم والأموال الخاصة.²

وعرفتها المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر كما يلي³:

المادة 33: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

يحدد محتوى ونموذج وعرض الميزانية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفتها المادة 1-220 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر كما يلي⁴:

* نموذج مرفق (المرفقات رقم 01، 02، 03 و 04) في الملحقات، وفقا للشكل الذي صدرت به في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المرفق رقم 01 جانب أصول الميزانية، ويتضمن المرفق رقم 02 جانب خصوم الميزانية، ويتضمن المرفق رقم 03 محتوى فصول الميزانية جانب الأصول، في حين يتضمن المرفق رقم 04 محتوى فصول الميزانية جانب الخصوم.

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص 14.

² S. HADDAD et autres, Les Etats Financiers Application et Etudes de Cas, Pages Bleues, Algérie, 2010, P 13.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 23.

-المادة 220-1: تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول:

*التشبيات المعنوية؛

*التشبيات العينية؛

*الإهلاكات؛

*المساهمات؛

*الأصول المالية؛

*المخزونات؛

*أصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

*الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛

*خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم:

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

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

*الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،

*الموردون والدائنون الآخرون،

*خصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،

*المسودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقاً)،

*خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدججة:

*المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة،

*القواعد ذات الأقلية.

من التعريفات السالفة الذكر يتبين أن الميزانية تضم على كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم

وكذا الأموال الخاصة (حقوق الملكية)، وهي مفصلة على النحو التالي:

01-الأصول *: هي " موارد تسيطر عليها الشركة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للشركة. " ¹.

وتطرق المادتان 20 و 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر إلى توضيح مفهوم الأصول وذلك على النحو التالي ²:

-المادة 20: تتكون الأصول من الموارد التي يسيروها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.

-المادة 21: تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية،

أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية.

تحتوي الأصول الجارية على ما يأتي:

-الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي

تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.

-الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها

خلال الإثني عشر شهرا.

-السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي:

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

أو المعنوية.

-الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها

خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

ولتوضيح أكثر نورد العناصر التالية المتعلقة بشرح الأصول:

-تمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة -بشكل مباشر أو غير

مباشر- في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة، ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية

الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة، كما أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما في

* تطرقت المادة 220-1 السالفة الذكر من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 في تعريفها للميزانية إلى محتويات جانب الأصول.

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 98.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 13.

حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج¹؛

- تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء، ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة، ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى²؛

- يمكن أن تتدفق المنفعة الاقتصادية المستقبلية للشركة بعدة طرق منها على سبيل المثال:
* تتحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية للأصل عندما يتم استخدام الأصل بمفرده، أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل الشركة؛

* كما يمكن أن تتحقق المنفعة عن طريق الاستبدال مع أصول أخرى؛
* استخدام الأصل في سداد التزام يعمل على تحقيق المنفعة الاقتصادية المستقبلية لذلك الأصل؛
* توزيع الأصول على أصحاب الشركة أو المساهمين يحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية له³؛
- كثير من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل، وعليه فإن براءة الاختراع وحقوق النشر مثلا هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها⁴؛

- كثير من الأصول، وعلى سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية، إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهريا، ومثال ذلك العقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلا للمنشأة إن كانت تسيطر على المنافع المتوقع أن تتدفق منه، ومع أن سيطرة المنشأة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه، فعلى سبيل المثال الدراية أو المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من خلال الحفاظ على الدراية سرا السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها⁵.

وبدورها تنقسم الأصول إلى أصول غير جارية (غير متداولة) وأصول جارية (متداولة)، وهي موضحة

كالتالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 86.

² طارق عبد العال حماد، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، مرجع سابق، ص 59.

³ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 100.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 87.

⁵ طارق عبد العال حماد، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، مرجع سابق، ص 59، بتصرف.

أ- الأصول غير المتداولة: وتعني الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية طويلة الأجل، وكلها أصول يتم اقتنائها ليس لغرض إعادة بيعها أو تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية أو دورة التشغيل العادية للمنشأة أيهما أطول، بل يتم اقتنائها لاستخدامها في النشاط في الأجل الطويل، ولذلك أحيانا تسمى أصولا طويلة الأجل¹.

ب- الأصول المتداولة: تمثل الأصول المتداولة النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها سواء خلال سنة و خلال دورة التشغيل أيهما أطول، وتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية بين الحصول على المواد والمهمات اللازمة لإنتاج منتج معين، وتحقيق النقدية من بيع هذا المنتج، حيث تبدأ الدورة من النقدية إلى المخزون ثم إلى الإنتاج فحسابات المدينين لتعود مرة أخرى للنقدية².

02-الخصوم*: هي تعهد حالي على المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب عند تسويته تدفقات نقدية خارجة تنطوي عنها منافع اقتصادية³.
وتطرت المادتان 22 و 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر إلى توضيح مفهوم الخصوم وذلك على النحو التالي⁴:

-المادة 22: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد مثلة لمنافع اقتصادية.

تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية،

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

تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

-المادة 23: تصنف الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية

حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:

-استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا،

-الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل،

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 62.

² دونالد كيسو، جيزي ويجانت (تعريب أحمد حامد حجاج)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص ص 227-228.

* أيضا تطرقت المادة 220-1 السالفة الذكر من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 في تعريفها للميزانية إلى محتويات جانب الخصوم.

³ BOUHADIDA Mohamed, LE NOUVEAU COMPAGNON DE LA COMPTABILITE FINANCIERE ALGERIENNE SELON LE NOUVEAU SCF, Tome 1, Première éditions, Clic Editions, Algérie, 2013, P56.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 13.

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

وتقسم الخصوم إلى خصوم غير جارية (غير متداولة) وخصوم جارية (متداولة)، وهي موضحة كالتالي:

أ-الخصوم غير المتداولة (التزامات طويلة الأجل): تمثل الالتزامات طويلة الأجل تعهدات على الشركة لا يتوقع تسويتها خلال دورة التشغيل العادية ولكنها مستحقة في تاريخ معين بعد ذلك¹.

ب-الخصوم المتداولة (التزامات قصيرة الأجل)²: وهي الالتزامات التي من المتوقع أن يتم سدادها من خلال الأصول المتداولة أو التزامات جديدة قصيرة الأجل، ومن أمثلتها:

-الالتزامات التي تظهر من شراء السلع أو الحصول على الخدمات خلال دورة التشغيل مثل حسابات الدائنين وأوراق الدفع والأجور والضرائب المستحقة؛

-الالتزامات الناتجة من استلام مبالغ مقدما مقابل تسليم سلع أو تقديم خدمة في المستقبل مثل الإيرادات غير المحققة (المحصلة مقدما) والإيجار المستلم مقدما؛

-الالتزامات الأخرى المستحقة خلال الدورة التشغيلية مثل الجزء المستحق من السندات طويلة الأجل.

إن المقارنة (الفارق) بين الأصول الجارية والخصوم الجارية يظهر وضعية سيولة الشركة، فزيادة (الفارق) الأصول الجارية عن الخصوم الجارية يعطينا رأس المال العامل، وهو يمثل صافي الأصول الجارية للشركة، والتي تعتبر كمؤشر لقياس قدرة الشركة على سداد التزاماتها على المدى القصير.

03-حقوق الملكية: تمثل الصافي المتبقي من أصول المؤسسة بعد طرح كافة خصومها، ويضم مختلف أنواع رأس المال، علاوات المساهمات، الاحتياطات، النتائج المرحلة وكذا نتيجة السنة المالية (موجبة أو سالبة)³.

ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، فقد تطرقت المادة 24 إلى تعريف حقوق الملكية، ووردت كما يلي⁴:

-المادة 24: تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية كما هو محدد في المواد أعلاه*.

¹ دونالد كيسو، جيرى ويجانت (تعريب أحمد حامد حجاج)، مرجع سابق، ص 235.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 124.

³ Amor AYED, Idem, P 129.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 13.

* المقصود بالعبارة الأخيرة من المادة 24 (كما هو محدد في المواد أعلاه)، مضمون المواد 20، 21، 22 و 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

وعرفت حقوق الملكية أيضا على أنها " الفائدة الباقية من المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للكيان في أصوله بعد حسمها من خصومها (الخارجية)".¹

وتختلف مفاهيم حقوق الملكية وفقا للشكل القانوني للشركة، وهي موضحة كالتالي:

أ- حقوق الملكية في المؤسسة الفردية: وهي الحقوق التي تعود ملكيتها كاملة إلى الشخص الذي أسسها (عادة ما يكون شخص طبيعي)، والذي يعتبر المالك الوحيد لرأس المال منذ إنشاء المؤسسة إلى غاية غلقها (تصفيتها)، أي أن جميع الأرباح والخسائر تعود للمالك الوحيد للمؤسسة، وعليه يمكن القول أن هناك تطابق تام بين حقوق الملكية ورأس المال في المؤسسة الفردية.

ب- حقوق الملكية في شركات المساهمة: ويطلق عليها بحقوق المساهمين، وتتميز هذه الحقوق بتعدد أنواعها، فتشمل حملة الأسهم العادية، الأسهم الممتازة، الأرباح المحتجزة، الاحتياطات.

ج- حقوق الملكية في شركات التضامن: لا تختلف حقوق الملكية في شركات التضامن عنها في المؤسسات الفردية، سوى في ضرورة الفصل المحاسبي بين حقوق كل شريك على حدة نتيجة لتعدد الأشخاص المالكين للشركة.

ثانيا: حساب النتائج **.

عرف جدول حساب النتائج وفقا للمادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر كما يلي²:

-المادة 34: يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

يحدد محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفته المادة 1.230 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر كما يلي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 82.

** نموذج مرفق (المرفقات رقم 05، 06 و 07) في الملحق، وفقا للشكل الذي صدر به في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المرفق رقم 05 حساب النتائج حسب الطبيعة، وتضمن المرفق رقم 06 حساب النتائج حسب الوظيفة، أما المرفق رقم 07 فتضمن محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 24.

-المادة 1.230-حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.

وعرف كذلك على أنه " كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية، وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة. " ¹.

وعلاوة على تعاريف حساب النتائج وفقا للتشريعات الجزائرية، نورد تعريفاً آخران لحساب النتائج (ويطلق عليه أيضاً قائمة الدخل أو قائمة الأرباح والخسائر وفقاً لبعض التشريعات الأخرى) وهما كالتالي:

تعرف قائمة الدخل على أنها " تحدد أرباح أو خسائر المشروع الناتجة عن مزاولة نشاطه، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 12/31 من كل عام، لذلك تسمى هذه القائمة أيضاً بقائمة الأرباح والخسائر. " ².

وعرف كذلك " هو جدول بياني ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، ويعطي جدول حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن الشركة حيث تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحاً أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف. " ³.

وتطرقت المادتان 2.230 و 3.230 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 إلى المعلومات الواردة في حساب النتائج، والتي وردتا على النحو التالي ⁴:

-المادة 2.230-المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

*تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

*منتجات الأنشطة العادية؛

*المنتجات المالية والأعباء المالية؛

*أعباء المستخدمين؛

*الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

*المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛

*المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 82.

² رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 19.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 41.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص ص 24-25.

*نتيجة الأنشطة العادية؛

*العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛

*النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛

*النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدججة:

*حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدججة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛

*حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

المادة 3.230- المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج، وإما في الملحق المكمل

لحساب النتائج هي الآتية:

*تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

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

المساهمة.

وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل إذن زيادة

على مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع

خصوصيتها واحتياجها.

من خلال التعريف السالفة الذكر لحساب النتائج (قائمة الدخل) يتبين أنه يضم المنتجات

(الإيرادات) والأعباء وكذا النتيجة، وهي مفصلة على النحو التالي:

01-المنتجات (الإيرادات): تمثل الزيادة في الأصول (التدفق النقدي الداخل) أو الزيادة في

الأرصدة القابلة للتحصيل الناتجة عن عمليات المشروع التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة، وقد

تكون الإيرادات في بعض الحالات في صورة تخفيض إجمالي في الالتزامات مثل حصول المنشأة على خصم

على أحد الأرصدة الدائنة المستحقة عليها، ويؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة حقوق الملكية ذلك لأن تلك

الإيرادات في معظم الحالات تكون عبارة عن زيادة أصول (نقدية+عملاء) ومع بقاء الالتزامات على ما

هي عليه فإنه لابد من زيادة حقوق الملكية¹.

وعرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر كما يلي²:

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 181.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 13.

-المادة 25: تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفت الإيرادات أيضا بأنها " مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتمية من تقدمه حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة. " ¹.

02-الأعباء: هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحمل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات، القيام بأي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة. ².

وعرفتها المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 كما يلي ³:

-المادة 26: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفت أيضا " نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين. " ⁴.

03-النتيجة الصافية: تساوي الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء في تلك السنة المالية، ويوافق الفائدة (أو الربح) في حالة تحقيق فائض في المنتوجات على الأعباء ويوافق الخسارة في الحالة المعاكسة. ⁵.

أما المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فقد عرفتها كما يلي ⁶:

-المادة 28: تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 88.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 128.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 13.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 82.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 89.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة * (قائمة التدفقات النقدية).

تعتبر من القوائم المالية أيضا، التي ذكرها المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، وكذا المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر أيضا. تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها " تعرض هذه القائمة بيان التدفقات النقدية الداخلة للشركة والتدفقات النقدية الخارجة من الشركة خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشركة، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية اللازم تحليلها للتعرف على الموقف المالي للمؤسسة. " ¹.

وعرفه المشرع الجزائري في المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 كما يلي ²:
-المادة 35: يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة مستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة. تحدد وتدقق الفصول ونموذج عرض جدول سيولة الخزينة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. وعرفته المادة 1.240 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 كما يلي ³:
-المادة 1.240-الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة. تشير التعاريف السالفة الذكر إلى محتويات قائمة التدفقات النقدية، التي تبين المتحصلات والمدفوعات النقدية للكيان مع بيان مصدرها من الأنشطة التشغيلية (العملياتية)، الأنشطة الاستثمارية وكذا الأنشطة التمويلية، والتي نصت عليه المادة 2.240 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الواردة كما يلي ⁴:

-المادة 2.240-يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):
*التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

* نموذج مرفق (المرفقات رقم 08 و 09) في الملحق، وفق للشكل الذي صدر به في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المرفق رقم 08 جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة، في حين يتضمن المرفق رقم 09 جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة.

¹ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 45.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص ص 14-15.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 26.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 26.

*التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛

*التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

*تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

أما المادة 3.240 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، فقد تطرقت إلى طرق عرض جدول سيولة الخزينة في الجزء المتعلق بالأنشطة العملية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)، ووردت على النحو التالي¹:

-المادة 3.240-تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالتريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

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

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

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

-آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ..)؛
-التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛

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

رابعا: جدول تغيير الأموال الخاصة * (قائمة حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المحتجزة).

أيضا تعتبر من القوائم المالية التي ذكرها المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، وكذا المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر أيضا.

يعرف جدول تغيير الأموال الخاصة " تعرض فيه ملخص التغييرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة معينة، وتنشأ الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المتحققة خلال الفترة وينشأ النقص منها من مسحوبات الملاك من الشركة والخسائر المتحققة خلال الفترة، استثمارات الملاك

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 26.

* نموذج مرفق (المرفق رقم 10) في الملحق، وفق للشكل الذي صدر به في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

والمسحوبات تعتبر عمليات رأسمالية أي تخص رأس المال تحصل بين الشركة والملاك لذا لا تؤثر في كشف الدخل. " 1.

وعرفها المشرع الجزائري في المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 كما يلي²:
-المادة 36: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.
تحدد وتدقق الفصول ونموذج وعرض جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفته المادة 1.250 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 كما يلي³:
-المادة 1.250- يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.
المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:
-النتيجة الصافية للسنة المالية؛

-تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
-المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

-عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
-توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا: ملحق الكشوف المالية.

أشار المشرع الجزائري في المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره إلى مضمون ملحق الكشوف المالية، ووردت كالتالي⁴:
-المادة 37: يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف.

تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

¹ طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 332.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 15.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 26-27.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 15.

يحدد نموذج ومحتوى الملحق وكذا الملاحظات الملحقة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. وعرفته المادة 1.260 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، في حين تطرقت المادة 2.260 من القرار نفسه إلى توضيح كيفية عرض الملاحظات، ووردتا كما يلي¹:

-المادة 1.260-يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق مقترحة في الملحق 2 (نموذج الكشوف المالية). المادة 2.260-تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

المطلب الثاني: قياس عناصر القوائم المالية.

يمثل القياس عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية، على أن تظهر العناصر المختلفة بتلك القيم داخل الميزانية وحساب النتائج بعد اختيار أساس القياس، وعموما يوجد عدة أسس للقياس يمكن بيانها كالآتي²:

أولا: التكلفة التاريخية.

وفقا لهذا الأساس تسجل الأصول بالمنافع النقدية أو ما في حكمها لما تم دفعه، أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول على الأصل، على أن تسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 27.

² محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص ص 110-111، بتصرف.

أو بمبلغ النقدية أو ما في حكمها، الذي من المتوقع أن يتم دفعه لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للشركة، ويعتبر هذا الأساس من أكثر الأسس استخداما لدى الشركات عند إعدادها للقوائم المالية.

ثانيا: التكلفة الجارية.

وفقا لأساس التكلفة الجارية يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يجب دفعه للحصول على الأصول أو ما يماثلها في الوقت الحاضر، وتسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها والمطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

ثالثا: القيمة الاستردادية.

وذلك بتسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية، وتسجيل الالتزامات بقيم السداد، أي أنها تسجل بقيم المبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها والتي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للشركة.

رابعا: القيمة الحالية.

وفقا لأساس القيمة الحالية، يتم تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للشركة، على أن تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية بصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للشركة.

أما المشرع الجزائري فقد أشار إلى طرق قياس عناصر القوائم المالية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره، وكذا القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف ذكره أيضا، وعموما فقد تطرقت المادة 1.112 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 إلى طرق وقواعد التقييم، ووردت كما يلي¹:
-المادة 1.112- تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

-القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛

-قيمة الانحياز؛

-القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص ص 06-07.

وفيما يلي إدراج لطرق القياس بإيجاز:

أولاً: التكلفة التاريخية.

عرفت من خلال مضمون الفقرة الأولى من المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والتي وردت كالتالي¹:

-المادة 16* : تقييد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة

وعرفت كذلك وفقاً للمادة 2.112 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف ذكره كالتالي²:
-المادة 2.112- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
 - بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
 - بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
 - بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛
 - بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.
- وعرفها القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 أيضاً كالتالي:
- " مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها/إنتاجها.

مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء لسير العادي للنشاط. " ³.

ثانياً: التكلفة الحالية (الجارية).

وتطرق إليها القرار رقم 71 المؤرخ في 26 يوليو 2008 كالتالي:

" مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص ص 06-07.

³ نفس المرجع سابق، ص 83.

مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية التزام في لوقت الحالي. " 1.

ثالثا: القيمة الحقيقية.

عرفت من خلال مضمون الفقرة الثانية من المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، وهي مرتبطة بالحالات الخاصة للأصول والخصوم، ووردت كالتالي²:

-المادة 16* : ... غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 83.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

المبحث الخامس: القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية"، والذي يتضمن قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، وأخيرا التوضيحات المرفقة بهذه القوائم والذي كان محور المطلب الأول، أما المطلب الثاني فخصص إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية".

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية".

تمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المستخدمة لها، إذ ينظر إلى هذه المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن من خلالها معرفة التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، ولقد خصص لها المشرع المحاسبي الدولي المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية، وهو ما سنتطرق إليه من خلال مضمون هذا المطلب.

أولا: هدف، نطاق والمعالجة المحاسبية للمعيار.

لكل معيار هدف، نطاق ومعالجة محاسبية، وهو ما سنتطرق إليه فيما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 من خلال التالي:

01-هدف المعيار: " يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية " إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عن الفترات المالية السابقة والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 القواعد العامة المتعلقة بعرض القوائم المالية، المبادئ التوجيهية المتعلقة بهيكل وأحكام تطبيق الحد الأدنى من متطلبات مضمون المعيار . " ¹.

وعموما فإن الأهداف الرئيسية لهذا المعيار تتمثل في ²:

-تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمنشأة ذاتها عن فترات مالية سابقة، ومع القوائم المالية لمنشآت أخرى؛
-التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية والمسؤوليات المتعلقة بذلك، إضافة إلى أشكالها وطرق إعدادها ومزاياها والحد الأدنى من البنود التي يتطلب عرضها على متن القوائم المالية؛
-وضع الأسس التي يتم على أساسها تصنيف البنود في القوائم المالية، وكذلك بيان السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها في إعداد القوائم المالية؛

¹ (تم الإطلاع عليه يوم 2014/07/12 على الساعة 11:54) www.focusifrs.com

² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs et IASs، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة بالشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 94.

- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

02- نطاق المعيار: يتمثل نطاق تطبيق هذا المعيار في¹:

- يطبق هذا المعيار في عرض الكشوف المالية الخاصة بجميع الأغراض المعدة من طرف كيان ما بموجب المعايير المحاسبية الدولية؛

- لا يطبق هذا المعيار على الكشوف المالية المرحلية المختصرة، بل على الكشوف المالية التابعة لكيان فردي، أو كشوف مالية موحدة لمجموعة كيانات، أو الكشوف المالية للشركة الأم؛

- يطبق هذا المعيار على جميع الكيانات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين؛

- يستخدم هذا المعيار مصطلحات متماشية مع كيان هدفه الربح، لذا وجب على الكيان المذكور أعلاه تطبيق أحكام هذا المعيار حرفيا، أما بالنسبة للكيانات التي لا تسعى إلى الربح وجب عليها الامتثال أيضا إلى أحكام هذا الكيان وذلك بتعديل البنود المتعلقة بالكشوف المالية مع إمكانية عرض عناصر إضافية في الكشوف المالية.

03- المعالجة المحاسبية: ويقصد بها سرد المبادئ والقواعد المحاسبية الخاصة بتطبيق المعيار، من

خلال توضيح طرق التقييم، وكذا الأسس العملية للتطبيق التي يجب أن تحترم من قبل المؤسسة حتى يطبق المعيار بطريقة مثلى، وضمن توحيد تطبيقه، وتمثل النقاط الأساسية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية في²:

- القوائم المالية وسيلة لتقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة، أدائها، تدفقها النقدية بغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- يعتبر مجلس الإدارة و/أو أي هيئة إدارية أخرى للمؤسسة مسئولون عن إعداد وعرض القوائم المالية؛

- المجموعة الكاملة للقوائم المالية تتضمن:

*الميزانية؛

*حساب النتائج؛

*قائمة تغيرات رؤوس الأموال؛

*جدول تدفقات الخزينة؛

*السياسات المحاسبية والإيضاحات.

تشجع المؤسسات على تقديم معلومات ذات طبيعة مالية أو غير مالية تكمل القوائم المالية؛

¹ غانم شطا، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 17.

² Joëlle Le Vourc'h – Méouchy et autres, International Accounting Standards a pratical guide - Normes Comptables Internationales guide pratique, Deuxième Edition, THE WORLD BANK et FIDEF, USA, 2003, P P 10-11.

- عند عرض القوائم المالية، يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات التالية:
- * **الصورة الصادقة:** تنطلق من مبدأ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويسمح بالاستثناءات فقط في حال ضمان توافق أحكام المعيار للوصول إلى قوائم مالية غير مضللة.
- * **الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية:** وذلك من خلال الإشارة إلى الجوانب التالية:
- الإشارة إلى الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي؛
 - إجبارية الالتزام بجميع الأحكام الخاصة بكل معيار؛
 - لا يتم تصحيح المعالجات المحاسبية إلا من خلال الطرق المحاسبية المتبعة؛
 - الإشارة إلى الامتثال السابق للمعايير المحاسبية الدولية؛
- يجب شرح وبالتفصيل إلى أن الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية مضللاً في تحقيق صورة صادقة.
- * **الطرق المحاسبية:** وهي المبادئ المحاسبية المطبقة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وفي حال غياب معايير محاسبية دولية خاصة، على المؤسسة تطوير سياسات محاسبية خاصة بها ذات صلة وموثوق فيها تعتبر كقاعدة في إعداد القوائم المالية، وبغية توفير معلومات مالية أكثر.
- * **استمرارية الاستغلال:** تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بدون وجود نية لتصفية أو توقف نشاط المؤسسة مستقبلاً، وفي حال عدم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، ووجود شك يجب على المؤسسة الإشارة وإثبات ذلك في قوائمها المالية.
- * **المحاسبة على أساس الاستحقاق:** على المؤسسة إعداد قوائمها المالية وفق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، باستثناء المعلومات المتعلقة بتدفقات الخزينة.
- * **ثبات العرض:** يجب المحافظة على عرض وترتيب البنود المحاسبية من سنة مالية إلى أخرى، باستثناء التغيير الذي يسمح بعرض أكثر ملائمة للقوائم المالية، أو تطلب تطبيقه بواسطة معيار محاسبي دولي.
- * **الأهمية النسبية والتجميع:** وجوب عرض جميع العناصر المهمة بشكل مستقل، المبالغ غير المهمة تجمع مع مبالغ العناصر التي تتوافق معها وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها المماثلة.
- * **المقاصة:** عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم باستثناء المقاصة المسموح بها وفقاً لمعيار محاسبي دولي، إضافة إلى الأرباح، الخسائر والتكاليف المرتبطة بالمعاملات والأحداث المماثلة، وإذا كانت ذات مبالغ غير مهمة فيمكن في هذه الحالة إجراء المقاصة.
- * **مقارنة المعلومات:** من خلال التذكير بالجوانب التالية:
- تقديم مقارنة للمعلومات بعنوان السنة المالية السابقة لكافة المعلومات المرقمة؛
 - تقديم المعلومات المقارنة على شكل سردي ووصفي؛

- عند تغير تصنيف عناصر القوائم المالية، وجب تغيير تصنيف المبالغ المقارنة من خلال الإشارة إلى طبيعة التغير، وسبب إعادة التصنيف.

ثانيا: محتوى القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

تتمثل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار في الميزانية، حساب النتائج، قائمة التغيرات رؤوس الأموال، جدول تدفقات الخزينة، إضافة إلى السياسات المحاسبية والتوضيحات المرفقة، وسنحاول من خلال التالي سرد محتويات القوائم المالية السالف ذكرها مثلما وردت في مضمون المعيار الدولي رقم (1).

01- قائمة المركز المالي (الميزانية)*: " تقدم القوائم المالية معلومات مالية على الأقل مرة واحدة في السنة، وكل مؤسسة تقرر وفقا لطبيعة نشاطها عرض الميزانية مفصلة أو لا، إذ تقسم الأصول إلى متداولة وغير متداولة، وخصومها إلى متداولة وغير متداولة. " ¹.

أ- الأصول المتداولة: يتطلب المعيار رقم 1 تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي ²:

- عندما تحتفظ المنشأة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

- عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛

- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

ومن أمثلة الأصول المتداولة نذكر ³:

- النقدية والنقدية المعادلة؛

- الاستثمارات قصيرة الأجل؛

- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للشركة على الغير)؛

- المخزون (ومكوناته في حالة الشركات الصناعية)؛

- المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة؛

- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة.

* لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 شكلا معينا لقائمة المركز المالي (الميزانية).

¹ Christel DECOCK GOOD, Frank DOSNE, Comptabilité Internationale: les IAS/IFRS en Pratique, ECONOMICA, France, 2005, P 25.

² Catherine Maillat-Baudriet, Anne le Manh, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 5^e EDITION, FOUCHER, France, 2007/2008, P 35.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 115.

ب- الأصول غير المتداولة: " هي الأصول التي لا تعتبر أصولا متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية. " ¹.

وتتضمن الأصول غير المتداولة ما يلي ²:

- الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام والاستثمارات في صناديق خاصة كصناديق التقاعد؛

- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛

- الممتلكات المستثمرة؛

- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛

- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

ج- الخصوم الجارية: نقول عن خصم أنه جاري إذا توفرت فيه أحد الشروط التالية ³:

- لا بد أن يدفع خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛

- تم الحصول عليه أساسا بهدف المتاجرة؛

- لا بد أن يدفع خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛

- لا تمتلك المؤسسة حقا غير مشروط يسمح لها تأجيل دفع الخصم لأجل لا يقل عن 12 شهرا

الموالية لتاريخ الإقفال.

وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي ⁴:

- الالتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات والداخلية في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل

(الحسابات الدائنة، أوراق الدفع قصيرة الأجل، الأجور مستحقة الدفع، الضرائب المستحقة الدفع،

المصاريف الأخرى مستحقة الدفع)؛

- المبالغ المقبوضة مقدما من العملاء لتقدم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدما،

وإيرادات خدمات مقبوضة مقدما)؛

- الالتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل

وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية)؛

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 35.

² خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص ص 115-116.

³ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص

70.

⁴ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 38.

- الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية؛
- الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts؛
- الجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة؛
- توزيعات الأرباح مستحقة الدفع؛
- ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.

د- الخصوم غير الجارية¹: وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهراً، أو التي لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة، أو تلك التي قد يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهراً، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى ولو استحق خلال الأثني عشر شهراً، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل، وبالنسبة للحد الأدنى من الالتزامات الواجب عرضها في الميزانية فهي:

- الحسابات الدائنة التجارية والأخرى؛

- المخصصات؛

- الالتزامات المالية؛

- التزامات الضريبة الجارية؛

- التزامات الضريبة المؤجلة.

هـ- حقوق الملكية: " حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات. " ²، والحد

الأدنى من البنود الواجب عرضها في الميزانية والمتعلقة بحقوق الملكية تتمثل في ³:

- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية وتعرض ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن

حقوق ملكية المنشأة الأم؛

- رأس المال المصدر والاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم؛

- الأرباح المحتجزة، وهي الأرباح المتجمعة التي لم يتم توزيعها، وقد يكون جزء منها قابلاً للتوزيع (غير

مخصصة) وجزء آخر غير قابل للتوزيع (مخصصة)؛

- الزيادة في رأس المال وتتضمن علاوة الإصدار، والزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات

الأسهم المسجلة بالقيمة السوقية؛

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 117.

² حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 129.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 118.

- رأس المال الذي تم استلامه كتبرع، سواء كانت الجهة المتبرعة هي أصحاب حقوق الملكية، أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى؛

- البنود التي يتم تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب أو الخسائر غير المحققة لاقتناء الاستثمارات المالية المتاحة للبيع، والمكاسب أو الخسائر المتعلقة بتحويلات العملة الأجنبية.

02- قائمة الدخل * : تعرض قائمة الدخل في نهاية فترة معينة نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة

من خلال الأخذ بالبنود الأربعة المتمثلة في الدخل، المصروفات، الأرباح والخسائر، والحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن قائمة الدخل وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 في ¹:

- الإيرادات؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- المصروف الضريبي؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- حصة الأقلية؛
- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

أما ما تعلق بشكل قائمة الدخل وفق نص المعيار المحاسبي رقم 1، فقد تعرض ²:

- إما بتبويب التكاليف حسب طبيعتها (إستهلاكات المواد، مصاريف المستخدمين، الاهتلاكات ... إلخ)؛

- إما بتبويب التكاليف حسب وظيفتها (مصاريف التوزيع، مصاريف الإدارة ... إلخ).

والجدولان التاليين يوضحان ذلك:

* لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 شكلاً معيناً لقائمة الدخل (حساب النتائج).

¹ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص ص 172-173.

² Bernard RAFFOURNIER, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), 2^e édition, ECONOMICA, France, 2005, P 32.

الجدول رقم (09): قائمة الدخل حسب طبيعة التكاليف.

N-1	N	البيان
X	X	رقم الأعمال
X	X	إيرادات أخرى
(X)	* (X)	التغير في مخزون المنتجات والمنتجات قيد الصنع
(X)	(X)	إستهلاكات المواد الأولية
(X)	(X)	مصاريف المستخدمين
(X)	(X)	الإهلاكات
(X)	(X)	خسائر الانخفاض في قيمة التثبيتات
(X)	(X)	مصاريف الاستغلال الأخرى
(X)	(X)	مصاريف مالية
X	** X	حصة من نتيجة الشركات الزميلة
X	*** X	النتيجة قبل الضريبة
(X)	(X)	الضريبة على الأرباح
X	**** X	نتيجة السنة المالية
		حصة:
X	***** X	- مساهمي الشركة
X	***** X	- حقوق الأقلية

Source: Bernard RAFFOURNIER, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), 2^e édition, ECONOMICA, France, 2005, P40.

* ليس بالضرورة أن يكون بإشارة سالبة، فمن الممكن أن يكون بإشارة موجبة.

** ليس بالضرورة أن تكون حصة الشركة دوما ربح من نتيجة الشركات الزميلة.

*** من الممكن أن تكون النتيجة سالبة أي خسارة، لكن وردت هنا في الجدول على اعتبار أن الشركة ستحقق ربحا في ظل الظروف العادية.

**** أيضا من الممكن أن تكون نتيجة السنة المالية سالبة أي خسارة، وفي هذه الحالة تتساوى مع النتيجة قبل الضريبة.

***** إذا كانت نتيجة السنة المالية خسارة، فبالضرورة سيتحمل مساهمي الشركة نصيبهم من الخسارة، وفي العادة لا يكون فيه توزيع للأرباح.

***** نفس الشيء، إذا كانت نتيجة السنة المالية خسارة، فبالضرورة سيتحمل أصحاب حقوق الأقلية نصيبهم من الخسارة، وفي العادة لا يكون فيه توزيع للأرباح.

الجدول رقم (10): قائمة الدخل حسب وظيفة التكاليف.

N-1	N	البيان
X	X	رقم الأعمال
(X)	(X)	تكلفة المبيعات
X	X	الهامش الإجمالي
X	X	إيرادات أخرى
(X)	(X)	تكاليف التوزيع
(X)	(X)	مصاريف إدارية
(X)	(X)	مصاريف الاستغلال الأخرى
(X)	(X)	مصاريف مالية
X	X	حصة من نتيجة الشركات الزميلة
X	X	النتيجة قبل الضريبة
(X)	(X)	الضريبة على الأرباح
X	X	نتيجة السنة المالية
		حصة:
X	X	- مساهمي الشركة
X	X	- حقوق الأقلية

Source: Bernard RAFFOURNIER, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), 2^e édition, ECONOMICA, France, 2005, P40.

03- قائمة التغيرات في حقوق الملكية * : " يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 أن تقوم

المنشأة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل. " ¹، ويجب أن تتضمن على البنود التالية ²:

- نتيجة السنة المالية؛

- المكاسب أو الخسائر المسجلة محاسبياً مباشرة في حقوق الملكية (بمعنى أنها لم تسجل ضمن

حساب النتائج)؛

* لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 شكلاً معيناً لقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 126.

² Bernard RAFFOURNIER, Idem, P 33.

- النتيجة الإجمالية للفترة متضمنة العناصر السالفة الذكر؛
 - آثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء لكل بند من بنود حقوق الملكية.
 ويضاف إليها كذلك¹ :
 - العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك؛
 - رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة، والتغييرات فيها خلال الفترة؛
 - تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغيير فيها.

04-قائمة التدفقات النقدية* : تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" قائمة التدفقات النقدية، على اعتبار أنها من القوائم الضرورية والواجب إعدادها وعرضها من طرف الشركة، ورغم ذلك فقد خصص لها المشرع المحاسبي الدولي المعيار رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية".

05-الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية: تعتبر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي لم تدرج في هذه القوائم، وعموماً تتمثل هذه الإيضاحات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 في² :
 - تقديم معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها؛

- توفير معلومات تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية لكونها لم تظهر في القوائم المالية؛
 - توفير معلومات لم يتم عرضها في القوائم المالية، لكن تعتبر ذات صلة لفهمها.
 وهناك معلومات وإيضاحات أخرى تشمل³ :
 - الالتزامات الطارئة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 37) والالتزامات العقود غير المعترف بها؛
 - المعلومات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في المؤسسة (أنظر معيار التقرير المالي الدولي رقم 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات").

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 127.

* سنتطرق لها بشيء من التفصيل من خلال المطلب الموالي.

² (تم الإطلاع عليه يوم 2014/07/12 على الساعة 11:54) www.focusifrs.com, Idem,

³ (تم الإطلاع عليه يوم 2014/07/15 على الساعة 14:48) www.iasplus.com

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية".

على غرار باقي المعايير المحاسبية الأخرى، فإن للمعيار المحاسبي الدولي رقم 7 هدف، نطاق، المعالجة المحاسبية وكذا المعلومات الواجب توفرها وطرق عرض قائمة التدفقات النقدية، وهو مضمون هذا المطلب.

أولاً: هدف المعيار¹.

يهدف هذا المعيار إلى عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمؤسسة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية، استثمارية وتمويلية، ويحتاج المستخدمون لهذه المعلومات لتكوين رأي حول:

-تغيرات صافي المركز المالي؛

-المركز المالي للمؤسسة؛

-القدرة على السداد وسيولة المؤسسة؛

-قدرة المؤسسة التأثير على مبالغ ووتيرة التدفقات النقدية؛

-قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية؛

-القيمة الحالية للتدفقات النقدية والمستقبلية لمختلف الأنشطة.

ثانياً: نطاق المعيار².

على المؤسسة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 7، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لكل فترة تعرض فيها القوائم المالية.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية.

يعرف لنا هذا المعيار المصطلحات الآتية³:

01-النقدية: ويقصد بها النقدية بالخبزينة والودائع تحت الطلب.

02-النقدية المعادلة: وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد

ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

03-التدفقات النقدية: وتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

04-الأنشطة التشغيلية: عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات الكيان وكذلك الأنشطة

الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.

05-الأنشطة الاستثمارية: عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الأصول

طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.

¹ Joëlle Le Vourc'h – Méouchy et autres, Idem, P 22.

² www.focusifrs.com, Idem, (11:54 على الساعة 2014/07/12 تم الإطلاع عليه يوم).

³ غانم شطاط، مرجع سابق، ص 38.

06- الأنشطة التمويلية: عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالكيان.

رابعا: محتوى قائمة التدفقات النقدية وطرق عرضها.

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، وفق طريقتين للعرض هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

01- محتوى قائمة التدفقات النقدية: وتختلف باختلاف الأنشطة المختلفة المتضمنة في قائمة التدفقات النقدية.

أ- الأنشطة التشغيلية: وتشمل على البنود التالية¹:

- النقدية المستلمة من العملاء؛
- النقدية المدفوعة للموردين والموظفين؛
- الفوائد المدفوعة؛
- المصروفات المختلفة المدفوعة؛
- ضريبة الدخل المدفوعة؛
- المبالغ المحصلة من المدينين؛
- الفوائد المقبوضة؛
- التوزيعات المقبوضة؛
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه؛
- المبالغ المقبوضة أو المدفوعة عن التسويات القضائية؛
- المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء.

ب- الأنشطة الاستثمارية: وتضم البنود التالية²:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى، وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسمتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشبيدها ذاتيا؛
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية تشمل العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيار، وعقود المقايضة باستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي؛

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 131.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 105.

- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية باستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي؛
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط استثماري، باستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة؛
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير باستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.

ج- الأنشطة التمويلية: وتضم البنود التالية¹:

- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للكيان إصدارها؛
- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهنات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقرضة؛
- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن أصول مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

02- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية: تعرض قائمة التدفقات النقدية وفق طريقتين، الطريقة

المباشرة والطريقة غير المباشرة.

أ- الطريقة المباشرة: " حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة. " ²، " وهو الأسلوب المفضل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة صافي دخل الشركة المعد وفقا لأساس الاستحقاق وصافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي. " ³.

ب- الطريقة غير المباشرة: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية ⁴.

¹ غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 40-41.

² (تم الإطلاع عليه يوم 2014/07/12 على الساعة 11:54)، Idem, www.focusifrs.com.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 132.

⁴ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 107.

المبحث السادس: أثر القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي.

تعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية، والتي تتخذ على أساسها العديد من القرارات، وخاصة الاستثمارية منها، وفي ظل اتساع رقعة الاستثمارات الأجنبية وتخطي المشاريع حدود بلد لأخر، أصبح من الضروري توحيد عرض وقراءة القوائم المالية، وهو الأمر الذي تسعى إليه معايير المحاسبة الدولية، أو على الأقل الوصول إلى تحقيق التوافق المحاسبي، من هنا تبرز عدة أثر للقوائم المالية تعمل على توحيد العمل المحاسبي من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وذلك بالأثر على أهداف القوائم المالية، عرض القوائم المالية، محتوى القوائم المالية، بعض التسجيلات المحاسبية ... إلخ.

المطلب الأول: توحيد العمل المحاسبي وفقا لأهداف القوائم المالية.

ورد في الإطار العام الذي أعده مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية، أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية والاقتصادية، وقد ورد في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلي حاجة المعلومات لدى غالبية قرائها، ولكنها لا توفر لهم كافة المعلومات الضرورية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية، ولكن القوائم تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الهيئة الإدارية عن الموارد الموضوعية في عهدها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الشركة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو شركة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها¹.

إن تعدد متخذي القرار من بلد لأخر، أوجب وضع أهداف للقوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا بغية تكافؤ الفرص في اتخاذ القرارات بين كافة المستثمرين وعلى اختلاف جنسياتهم، فنجد مستثمرين نشئوا في بيئة اقتصاد رأسمالي يركزون على تحقيق أقصى ربح، وقد نجد آخرين نشئوا في بيئة اقتصاد اشتراكي أو مخطط يهدفون إلى تنفيذ الخطط الموضوعية من قبل السلطة المركزية لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية ... إلخ، ويتجلى ذلك من خلال ضمان توحيد الأهداف لكافة المستفيدين من قراءة القوائم المالية، كما يهدف توحيد العمل المحاسبي وفقا لأهداف القوائم المالية إلى²:

- حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية، وتوقيت هذا التوليد، ودرجة التأكد منه؛

- إن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابته وهيكله المالي، وسيولته ويسره وقدرة على التكيف مع التغيرات في البيئة؛

¹ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 169، بتصرف.

² ريتشارد شرويدر وآخرون (تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال)، مرجع سابق، ص 137-138.

- الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل؛

- فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية؛
- إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية، ومعلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل.

المطلب الثاني: توحيد العمل المحاسبي وفقا لعرض القوائم المالية.

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية، إذ تضمنت معيارا مستقلا خاصا بها، وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وعند دراسة باقي المعايير، نجد أنها خصصت فقرة تتضمن كيفية إدراجه وعرضه ضمن القوائم المالية أو على الأقل الإفصاح عنها، على اعتبار أن القوائم المالية هي المرآة التي تعكس نتيجة النشاط في تاريخ معين.

ويعتبر عرض القوائم المالية أهم العوامل التي تساعد على عملية التوحيد المحاسبي، لكونها العنصر الأساسي الذي يرجع ويعتمد عليه المستثمرين عند اتخاذ قراراتهم، لهذا نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية" على عدة اعتبارات يجب الانطلاق منها في إعداد القوائم المالية، ونعرض فيما يلي أهمها¹:

- يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بما يحقق العدالة في العرض؛

- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية وتطبق كل معيار ينطبق عليها؛

- الإفصاح عن أي مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك؛

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛

- يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة؛

- الإفصاح عن المعلومات المقارنة؛

- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح.

ومن المعروف أن الدورة المحاسبية تنطلق من عملية تبويب، تصنيف وترتيب الوثائق المحاسبية، مروراً بالتسجيل في دفتر اليومية، إعداد دفتر الأستاذ، إعداد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد، وصولاً إلى إعداد وعرض القوائم المالية، وتعتبر المرحلة الأخيرة هي المرحلة التي تبني عليها عملية اتخاذ القرار من جهة وتضمن قراءة موحدة من طرف جميع المهتمين بالقوائم المالية، ويتبلور ذلك من خلال اهتمام مجلس معايير المحاسبة

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 275.

الدولية بمضمون ومحتوى القوائم المالية، كمخرج نهائي للعملية المحاسبية بغض النظر عن المراحل السابقة لها، وإسقاطا على حالة الجزائر نجد أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق إلى حد بعيد مع مضمون ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، على العكس مما كان عليه وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ونظرا للمصداقية، القبول والانتشار الواسع الذي يميز المعايير المحاسبية الدولية، فإن أغلب الدول اعتمدت في تشريعاتها المحاسبية على شكل يتوافق إلى حد ما مع ما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

وفي بعض الظروف قد تخلص الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو تفسيراتها، سيكون مضللا بدرجة يتعارض فيها مع عرض القوائم المالية في دولة ما، ونميز هنا بين حالتين¹:
- إذا كان الانحراف عن المتطلبات مسموحا به وفق القانون الوطني، عندئذ تقوم الوحدة بهذا الانحراف، وتعمل بعدها على تقويمه وتقديم إفصاحات محددة عنه؛

- إذا كان الانحراف عن المتطلبات غير مسموح به وفق القانون الوطني، عندئذ يجب على الوحدة تقليل الجوانب المضللة في الالتزام - بالمعايير - بأكبر قدر ممكن بواسطة بعض الإفصاحات المحددة. وعليه أصبحت عبارة "تعكس بعدالة" تعني "تعكس بصدق آثار العمليات والأحداث الأخرى تماشيا مع التعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة في إطار العمل المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية"، ولهذا يفترض أن تحقق القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية إلى جانب الإفصاحات الضرورية، عرضا عادلا.

المطلب الثالث: توحيد العمل المحاسبي وفقا للخصائص النوعية للقوائم المالية.

تكتسي عملية توحيد مفاهيم الخصائص النوعية للقوائم المالية (القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة) أهمية كبيرة بالنسبة لقراء القوائم المالية، من خلال استخدامها لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها والإفصاح عنها، إلا أنه في بعض الأحيان قد يحقق أسلوب قياس معين خاصيتي الملائمة والموثوقية وفي أحيان أخرى قد يحقق خاصية على حساب أخرى، وبصفة عامة لا يمكن تحقيق كل الخصائص مجتمعة بنسبة 100 %، كما لا يمكن التضحية بخاصية لحساب أخرى، وإنما يتم تحقيق الخصائص كلها بدرجات متفاوتة ولكنها مناسبة، لكن الإشكال القائم دوما بين خاصيتي الملائمة والموثوقية يعتبر أهم تعارض مطروح، ففي الوقت الذي تحقق فيه القيمة العادلة خاصية الملائمة فإنها قد لا تحقق خاصية الموثوقية بدرجة معقولة خاصة في حالة عدم وجود سوق أوراق مالية نشطة، وتخضع في هذه الحالة لافتراضات وتقديرات واجتهادات مهنية قد تؤدي إلى التلاعب والتحريف ومن ثم التأثير على بنود القوائم المالية، في حين يحقق القياس بالتكلفة التاريخية خاصية الموثوقية ولكن غالبا على حساب الملائمة.

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون (تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال)، مرجع سابق، ص 142، بتصرف.

ولهذا فإن عملية إصدار معايير محاسبية موحدة تعد ضرورة ملحة بالنسبة للممارسة المحاسبية حيث تضمن معالجة العمليات والأحداث المماثلة، مما يؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنتجة في أي من دول العالم، بينما قد يؤدي غياب المعايير المحاسبية الدولية الموحدة إلى اختلاف أسس القياس والعرض، مما ينشأ عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج الأعمال، ومن ثم صعوبة الاختيار من بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات، وتعتمد نوعية القرارات التي يتم اتخاذها إلى حد كبير على درجة الثقة في المعلومات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى قابليتها للفهم، وعليه فإن توافر مفاهيم موحدة صادرة عن هيئة معترف بها دولياً تعني تحديداً للأسس التي يستند إليها في قياس وعرض عناصر القوائم المالية، ويمنع اختلاف وجهات نظر المحاسبين ويرفع من درجة الثقة في المعلومات المعدة على أساس تلك المعايير الموحدة، وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية سينتج عنه في الغالب قوائم مالية تعكس ما تم التوصل إليه بأنه الصورة الصحيحة والعادلة، وعموماً يتضح توحيد العمل المحاسبي وفقاً للخصائص النوعية للقوائم المالية في:

- استخلاص التقديرات المستقبلية، وكذا تصحيح الانحرافات للنتائج المتوصل إليها وتقديمها في الوقت المناسب؛

- لها دور فعال في الرفع من كفاءة ومصداقية القوائم المالية؛

- تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية مستخدمي القوائم المالية والتي يمكن أن يحتاجونها لصنع القرارات، لأن هذه الخصائص تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة، وقد تتجاوزها إلى الأحداث اللاحقة.

المطلب الرابع: توحيد العمل المحاسبي وفقاً لمنظور الممارسة العملية في إعداد القوائم المالية.

" تستند المحاولات التي تبذلها الهيئات المحاسبية - وخصوصاً لجنة معايير المحاسبة الدولية - إلى الاعتقاد أن التنسيق المحاسبي على النطاق الدولي، هو محاولة لأن تكون المحاسبة وسيلة إخبارية تساعد على توفير معلومات ذات دلالة، قابلة للمقارنة والتداول من دولة لأخرى في إطار محاسبي واحد لا يتغير، وفي نفس الوقت لا يتعارض مع المتطلبات المحلية لتلك الدول، ويكشف الواقع العملي أن مجالات إصدار معايير محاسبية قد نشأت وتركزت على مستوى الدول الصناعية المتقدمة، وعليه فالمعايير التي تصدر عنها تلاءم مجتمع هذه الدول، على أساس أن المعايير المحاسبية التي تستقر في الممارسة العملية عادة ما تعتبر نتاجاً للفعل السياسي، فحيث يتسم اقتصاد تلك الدول بوجود سوق نشطة لرأس المال، فإن المساهمين، المحللين الماليين، ورجال البنوك والمال يمثلون فئة المستخدمين الأساسية للقوائم والتقارير المالية، ويظهر البعد السياسي للمعايير المحاسبية حينما يتم إصدارها من قبل التنظيمات المحاسبية لتلبية وإفادة هؤلاء المستخدمين الأساسيين، وما يؤكد ذلك قيام بعض المؤسسات المالية والسياسية في تلك الدول بإلزام الشركات بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

وعلى الرغم من الجهود المبذولة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، إلا أنها غالباً ما تجد نفسها متأثرة بالقواعد المحاسبية المعمول بها في عدد من الدول الأعضاء دون أن تجهد نفسها في فحص ودراسة المعايير المقبولة في الدول الأخرى، وهو ما اعترفت به لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال عدم تدخلها في تفاصيل المعايير المحاسبية إلا في حدود ما هو مقبول على المستوى الدولي ومستخدم في دولة أو أخرى من الدول الأعضاء، مع التأكيد على ضرورة الإفصاح عن الاختلافات بين المعايير المحلية والمعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية الختامية، حيث يعد ذلك مطلباً أساسياً لتحقيق قابلية ما تحتويه هذه القوائم للمقارنة. وتوضح إحدى الدراسات التي تناولت تحليل محتوى الميزانية وما يرتبط بها من ملاحظات إضافية لقرابة 1000 شركة من 33 دولة، أنه بالرغم من الجهود المبذولة لتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فمازالت توجد اختلافات هامة بين هذه المعايير، وبين ما تطبقه الشركات في الدول الصناعية المتقدمة.¹

ولهذا يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بدور رئيسي وفاعل في الرفع من كفاءة المحاسبين على مستوى العالم، والذي ينعكس على جودة الأداء المحاسبي، إذ يؤدي اشتراك العديد من الخبراء المحاسبين والمنظمات المهنية من ذوي الخبرة ومن دول مختلفة والأخذ بأرائهم إلى الوصول لمعايير محاسبية تتسم بدرجة عالية من الجودة، خاصة إذا تبنت هذه الدول أو اعتمدت في صياغة معاييرها على المعايير المحاسبية الدولية.

وفي ظل تطور ونمو حجم النشاط الاقتصادي تطور دور المحاسب وتطورت طبيعة عمله، لكن مع تزايد وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية، يجد ممارسي المهنة أن دورهم أصبح أكثر مسؤولية نظراً للأهمية المتزايدة في إعداد القوائم المالية، إضافة إلى التنبؤ وتحديد احتياجات الشركات الدولية لأساليب وطرق محاسبية جديدة يمكن تطبيقها بنفس الطريقة (تقريباً) في الدول الأخرى، ولهذا وجب على المحاسبين أن يكونوا أكثر مرونة وقدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة والمتعددة، وذلك بفهم النظم المحاسبية الشائعة في العالم، ويتبلور ذلك من خلال²:

- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي وكذلك التدريب على طريقة توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم؛
- الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني والاعتراف المتبادل لمهنة المحاسبة يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين الدول الأعضاء؛
- المزيد من التكيف مع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تقديم الخدمات المهنية.

¹ محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص 433-434، بتصرف.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 51.

المطلب الخامس: توحيد العمل المحاسبي وفقا للإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

" إن التباين الناتج عن اللغة يؤدي غالبا إلى استخدام مصطلحات دون غيرها، فنجد قانون الشركات الانجليزي والأدبيات المحاسبية المنبثقة عنه تميز بين مصطلحي المخصص والاحتياطي، على أساس أن المخصص عبء على الربح، في حين نجد أن الاحتياطي يمثل الجزء غير الموزع من الأرباح ليتمكن الشركة من مواجهة ما قد يصادفها من مشكلات، أو هو دعم لموقفها المالي بهدف توسيع الشركة وتمييتها، إلا أن هناك أدبيات محاسبية أخرى تخالف ذلك في كثير من الأحيان، فنجد شركات التأمين تستخدم مصطلح "احتياطي" للتعبير عن الأعباء التي تواجه الشركة مستقبلا، كما أن الأدبيات الأمريكية تستخدم مصطلح الاحتياطي الاحتمالي كبديل عن المخصصات في بعض الأحيان، ويميز البعض بين المخصص الذي يقابل التزاما أو مسؤولية في المستقبل وبين المخصصات المسموح بها والتي يجب أن تقتطع من الأصل للوصول إلى قيمته الصافية ومثال ذلك الديون المشكوك فيها.¹

ولهذا فإن وجود إطار مفاهيمي موحد، واضح ومحكم يتناول المفاهيم والسياسات المحاسبية التي تضبط نظم إعداد القوائم المالية سوف يؤدي إلى زيادة جودتها، لهذا عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وضع إطار فكري للمحاسبة تندرج تحته المفاهيم والسياسات المحاسبية يهدف إلى وضع إطار مفاهيمي يعتبر بمثابة إطار مرجعي يحكم ويضبط الممارسة المحاسبية، وكمثال على ذلك توحيد المفاهيم المتعلقة بالتكلفة التاريخية والحيطة والحذر، وضرورة وجود عملية تبادل بين طرفين للاعتراف والتسجيل في الدفاتر المحاسبية، إضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة، الاعتراف، التحقق، الحيطة والحذر، تغليب الجوهر عن الشكل القانوني، ولهذا نجد أن توحيد الإطار المفاهيمي سوف يكفل تكافؤ الفرص بين المستفيدين من القوائم المالية.

المطلب السادس: توحيد العمل المحاسبي وفقا لقياس عناصر القوائم المالية.

أسفرت التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية على طرق قياس وتقييم حديثة مقارنة بالتكلفة التاريخية التي كانت سائدة من قبل ومنها القيمة العادلة، إلا أن الاعتقاد السائد أن هذه الطرق الحديثة أكثر ملائمة، ولو أجرينا مقارنة بين قياس عناصر القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، لوجدنا أن الإشكال الذي يطرح على مستوى هذه الأخيرة يكمن في كيفية قياس القيم ومدى إمكانية الثقة بها، ومدى إمكانية التحقق من أنها غير قابلة للتلاعب أو التحريف باستخدام افتراضات أو أحكام شخصية في القياس، ولهذا اعتمدت الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 22، بتصرف.

وعلى الرغم من الأسس والطرق الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التي بنت مبادئها على أساس مصادر أهمها التحقق والدليل الموضوعي، فإن طرقاً أخرى ظهرت واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي، والتي اقتضتها الظروف التي تواجه الشركة فتعكس على سياساتها المختلفة ومنها السياسة المحاسبية التي غدت أكثر تأثراً بالظروف المتغيرة.

وبما أن القوائم المالية تستخدم غالباً لاتخاذ القرارات، على اعتبار أنها تعكس مسيرة الماضي أما القرارات فهي للمستقبل، ومن أهم أوجه القصور التي عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تجاوزها تمثلت في:

أولاً: استخدام التقديرات.

إن تراكم الأخطاء أو التحيز في التقدير قد يسبب تحريفاً هاماً في القوائم المالية ويفقد مصداقيتها، مثل الأخطاء الناتجة عن التباين في تقدير الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للأصول.

ثانياً: استخدام طرق محاسبية بديلة.

فالاختلاف في تطبيق الطرق المحاسبية مثل طرق تقييم مخرجات المخزون، طرق الإهلاك وعلى الرغم من أنها كلها مقبولة إلا أنها قد تسبب اختلافات كبيرة في تحديد نتيجة السنة المالية وتقييم الأصول، ولهذا نجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن قائمة الملحقات مع القوائم المالية الأخرى، تفسر وتوضح البنود التي تحويها الميزانية أو جدول حساب النتائج، والتي تحتاج إلى إفصاح للمستفيدين من القوائم المالية.

ثالثاً: استخدام إجراءات مختلفة في تقييم الأصول في القائمة المالية الواحدة.

حيث تظهر النقدية وحسابات المدينين عموماً وفق القيمة الجارية تقريباً، في حين تظهر الأصول الثابتة بقيمة التكلفة التاريخية المحققة خلال عدة دورات محاسبية، بينما بعض الأصول مثل المخزون تظهر بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل، وعلى الرغم من اختلاف إجراءات التقييم هذه، إلا أنها تعتبر من الناحية المحاسبية صحيحة، لأنه من الصعوبة إتباع طريقة واحدة لتقييم، ومثال ذلك حالة الجزائر، إذ سمح المشرع وفقاً للنظام المحاسبي المالي بإمكانية تقييم أصول الشركة سنوياً وفقاً للأسعار السائدة في السوق، إلا أن ذلك لم يطبق على أرض الواقع في جل الشركات لأسباب عديدة منها أهمها:

- ارتفاع تكلفة (أتعاب) إعادة التقييم، وهي العملية التي ترى الشركة لا جدوى منها؛

- غياب سوق أوراق مالية يعكس قيمة أسهم كل شركة؛

- قلة الشركات التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية والتي تعد على أصابع اليد.

وعلى الرغم من تعدد طرق القياس التي سمح بها مجلس معايير المحاسبة الدولية، إلى أنه يستفاد من الإطار العام للمعايير على ضرورة ضمان دقة القياس وعدم الانحراف به لتحقيق مصالح ذاتية للإدارة أو أي طرف على باقي الأطراف الأخرى، وذلك من خلال التحكم (تضييق) في المجال المسموح به للإدارة في

اختيار السياسات المحاسبية ووضع تقديرات، والتأكيد على ضرورة الإفصاح عنها في قوائمها المالية، الأمر الذي يحد من قدرة الإدارة على إدارة الأرباح.

كما أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى بروز إشكالية تعدد طرق قياس عناصر القوائم المالية، لوجود طرفين أساسيين مرتبطين بالشركة هما حملة الأسهم (الملاك)، والإدارة التي تسيطر على الشركة، تتعارض المصالح بينهما لتمتد وتشمل الأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة (بطريقة غير مباشرة)، وذلك من خلال التوفيق بين اهتمام المديرين والمسيرين بمصالحهم الشخصية مع مصالح الملاك، فعندما يتم ربط حوافز القائمين على الإدارة بأرقام الأرباح، تقع الإدارة تحت إغراء الممارسات المحاسبية المضللة وإدارة الأرباح لدعم مراكزها الوظيفية وزيادة نصيبها من الحوافز، الأمر الذي تنجر عنه قوائم مالية مضللة وفاقدة للمصداقية.

خلاصة الفصل:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تقدم بها الشركات وضعها المالي، أدائها وتدفقاتها النقدية، ووسيلة لتوصيل المعلومات المالية، والتي يجب أن تتوفر على الملائمة والموثوقية، حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المناسبة، ويكون المستثمرون الحاليون والمرقبون والمقرضون على بينة بالمعلومات المنشورة عن الأوضاع المالية للشركات، لهذا اهتمت العديد من الهيئات والمنظمات المهتمة بالجانب المحاسبي، وكذا العديد من دول العالم إلى وضع الأسس اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية وتطويرها باستمرار لتقديم إفصاحات أفضل.

ويتجلى ذلك من خلال تقديم معلومات إلى كافة الأطراف المستفيدة منها، وكل يستغلها وفقاً لغاياته وأهدافه، ومن هذه المعلومات، معلومات تتعلق بقرارات الاستثمار والائتمان، معلومات تتعلق بتقييم توقعات التدفقات النقدية، معلومات عن موارد الشركة والالتزامات المقابلة لها والتغيرات التي تطرأ عليهما، معلومات عن أداء الشركة ومكاسبها، معلومات عن السيولة والقدرة على السداد ... إلخ، وعليه فإن وضع معايير محاسبية دولية تكفل إطار فكري ومفاهيمي واضح، ستؤدي إلى توحيد نماذج القياس والتقييم المستخدمة في قياس بنود القوائم المالية، والتي سيكون لها دور كبير في زيادة أهمية القوائم المالية.

الفصل الرابع

عرض للمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

كانت الجزائر إلى غاية 1975 تتبع في نظامها المحاسبي تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي الصادر سنة 1957، الذي كان مستلهما من روح الحياة الاقتصادية الرأسمالية وتوجهاتها، وفي سنة 1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لتوجهات اقتصاد البلاد من جهة أخرى خلال تلك الفترة.

وفي أواخر ثمانينات القرن الماضي انتهجت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق، والذي من بين أهم معالمه تشجيع وفتح المجال أمام القطاع الخاص وكذا جذب الاستثمار الأجنبي، فضلا عن التوجه نحو توحيد العمل المحاسبي على المستوى العالمي، ولهذا لم يعد المخطط المحاسبي الوطني يتلاءم مع هذا الظرف الجديد خاصة في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري نحو العولمة، الذي يتفاعل مع التغيرات والتطورات في العالم.

وعليه قامت الجزائر بإصلاح الإطار المحاسبي من خلال تشريع نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا لجعله يتلاءم مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستوى المحلي والدولي، هذا النظام الذي يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية لدى المؤسسات من خلال توجيهات معايير المحاسبة الدولية، حيث صدر القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من أول جانفي 2010.

وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى عرض المخطط المحاسبي الوطني وكذا النظام المحاسبي المالي الذي اعتمده الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي وذلك وفقا للتقسيم التالي:

المبحث الأول: عرض المخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثاني: عرض النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: عرض المخطط المحاسبي الوطني.

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني إطاراً للتنظيم المحاسبي لفترة سابقة في الجزائر، والذي كان يلي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي، وفي إطار التوجه إلى اقتصاد السوق بتحرير الأسواق، جذب الاستثمار الخارجي، وخصوصة المؤسسات العمومية، برزت عدة ثغرات ونقائص للمخطط المحاسبي الوطني، حيث لم يعد يتماشى هذا المخطط مع البيئة الجديدة للاقتصاد الجزائري، والذي بدوره ناتج عن التغيرات التي طرأت على المستوى الدولي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني.

يعتبر قانون المالية لسنة 1970 أول من تطرق إلى المخطط المحاسبي الوطني وتحديدًا في المادة 19 منه، ليحل محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي والذي بقي العمل ساري به حتى بعد الاستقلال، إذ نصت المادة 19 من قانون المالية على ضرورة خضوع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية إلى مخطط محاسبي معد محلياً، وجاء نص المادة 19 على النحو التالي¹:

-المادة 19: تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية ابتداءً من أول يناير سنة 1971 إلى مخطط محاسبة نموذجي يتخذ بموجب مرسوم بناءً على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في أجل أقصاه 30 يونيو 1970.

ومن الملاحظ أن فترة التكليف المؤكدة لوزير المالية والتخطيط والمقدرة بـ 06 أشهر غير كافية لإعداد مخطط محاسبي وطني يحل مكان المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ولهذا منذ صدور قانون المالية لسنة 1970 لم يتم التطرق أو إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية أواخر سنة 1971.

في أواخر سنة 1971 صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وفي الفصل الثاني منه (المجلس الأعلى للمحاسبة) وتحديدًا القسم الثالث (اختصاصات المجلس)، فقد أوكلت لهذا المجلس مهمة تحضير مخطط محاسبي جديد وفق ما تضمنته المادة 38 من الأمر رقم 71-82 السالف ذكره والتي وردت كالآتي²:

-المادة 38: يكلف المجلس الأعلى للمحاسبة بتحضير المخطط الحسابي العام الجديد المنصوص عليه في المادة 19 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970.

ويساعد على التطبيق التدريجي للمخطط الحسابي العام المقبل.

ويهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110 الموافق لـ 31 ديسمبر 1969، السنة السادسة، ص 1804.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الموافق لـ 30 ديسمبر 1971، السنة الثامنة، ص 1855.

ويدي بأرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات الحسابية الخاصة والموجهة إليه من المؤسسات العمومية لوزارة المالية.

كما أشارت المادة 39 من الأمر نفسه إلى مهام المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تدخل من بينها صياغة النصوص المتعلقة بالمحاسبة، وجاء نصها على النحو التالي¹:

-المادة 39: يمكن طلب المشورة من المجلس الأعلى للمحاسبة حول ما يلي:
-جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة والتي تقترحها الإدارات أو الهيئات العمومية؛
-نتائج الدراسات المتممة من اللجان أو الهيئات المحدثة بطلب السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
ويمكن أن يقوم بأية دراسة عامة تستهدف التسيير الحسابي أو التنظيم الحسابي.

وفي سنة 1975، صدر الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة²، إذ تضمنت الفقرة الأولى من المادة الأولى منه إلى تاريخ سريان العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة (ابتداء من 01 يناير 1976).

وفي سنة 1976، صدر القرار المؤرخ في 13 جمادي الثانية عام 1395 الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة³.

ولقد صدر بعد الأمر 35-75 السالف ذكره (والذي يعتبر المخطط المحاسبي القياسي*) عدة مخططات حسابات قطاعية**، وهي مدرجة على النحو التالي:

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 19 محرم عام 1408 الموافق لـ 13 سبتمبر سنة 1987 المتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين وإعادة التأمين⁴، والذي يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير سنة 1989.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الموافق لـ 30 ديسمبر 1971، مرجع سابق، ص 1855.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 الموافق لـ 09 مايو 1975، السنة الثانية عشرة، ص 502.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 الموافق لـ 23 مارس 1976، السنة الثالثة عشرة، ص 330.

* المادة الأولى من القرار المؤرخ في 13 جمادي الثانية عام 1395 الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، ونص المادة " إن موضوع هذا القرار هو تحديد كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات. "

** المادة الثانية من القرار المؤرخ في 13 جمادي الثانية عام 1395 الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، ونص المادة " إن المخطط الوطني للمحاسبة المكيف مع مجموعة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي يشكل مخططا قطاعيا للمحاسبة. "

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08 الموافق لـ 24 فبراير 1988، السنة الخامسة والعشرون، ص 359.

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 19 محرم عام 1408 الموافق لـ 13 سبتمبر سنة 1987 المتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع الفلاحة¹، والذي يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير سنة 1989.

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 29 محرم عام 1409 الموافق لـ 11 سبتمبر سنة 1988 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية²، والذي يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير سنة 1989.

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 6 شعبان عام 1408 *** الموافق لـ 14 مارس سنة 1989 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع السياحة³، والذي يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير سنة 1990.

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 13 صفر عام 1420 الموافق لـ 29 مايو سنة 1999 المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط وسطاء عمليات البورصة⁴، والذي يبدأ العمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

-القرار الصادر عن وزير المالية والمؤرخ في 29 جمادي الأولى عام 1420 الموافق لـ 9 أكتوبر سنة 1999 المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجموع⁵، ولم يشر هذا القرار إلى تاريخ بدء العمل بهذا المخطط، بل أشارت المادة 3 منه إلى إلزامية خضوع الشركات القابضة لأحكام هذا القرار.

-القرار الصادر عن الوزير المنتدب لدى وزير المالية المكلف بالخزينة وإصلاح المالية، والمؤرخ في أول ربيع الأول عام 1423 الموافق لـ 14 مايو سنة 2002 المتعلق بالمخطط المحاسبي لهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة⁶، والذي يبدأ العمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08 لسنة 1988، مرجع سابق، ص 360.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08 الموافق لـ 22 فبراير 1989، السنة السادسة والعشرون، ص 223.

*** يقصد به شهر شعبان من عام 1409، ولقد ورد خطأ في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 الموافق لـ 11 أكتوبر 1989، السنة السادسة والعشرون، ص 1175.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 63 الموافق لـ 12 سبتمبر 1999، السنة السادسة والثلاثون، ص 03.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 91 الموافق لـ 22 ديسمبر 1999، السنة السادسة والثلاثون، ص 03.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70 الموافق لـ 27 أكتوبر 2002، السنة التاسعة والثلاثون، ص 10.

المطلب الثاني: تعريف ومجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

بدأ العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ليحل محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، ولهذا فإن للمخطط المحاسبي الوطني تعريف ومجال تطبيق يميزه عن باقي الأنظمة المحاسبية الأخرى للدول، وهو ما سنتطرق له في مضمون هذا المطلب.

أولاً: تعريف المخطط المحاسبي الوطني.

بالرجوع إلى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق لـ 29 أبريل سنة 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، وكذا القرار المؤرخ في 13 جمادى الثانية عام 1395 الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، نجد عدم إدراج المشرع الجزائري آنذاك أي تعريف للمخطط الوطني للمحاسبة.

لكن اجتهد بعض الكتاب في وضع تعاريف للمخطط الوطني المحاسبي، وفيما يلي بعض منها: عرف المخطط الوطني المحاسبي على أنه "المخطط المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من الحسابات تمثل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة، وتتضمن هذه المجموعة حسابات ذمة المؤسسة وتسييرها ونتائجها، ولقد استجاب المخطط المحاسبي لكل هذه الميزات الواجب توفرها."¹

وعرف كذلك "هو محاولة لتوحيد العمل المحاسبي في الجزائر، وعموما هو عبارة عن مبادئ وقواعد إدخال، ترتيب، تسجيل وتجميع الأرقام التي توفر معلومات حول نشاط المؤسسة."² وعرف أيضا على أنه "تنظيم وضبط وتنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية."³

ثانياً: مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

تطرقت المادة الأولى والثانية من الأمر رقم 75-35 السالف ذكره إلى مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وجاء مضمونها كالتالي⁴:

-المادة الأولى: إن المخطط الوطني للمحاسبة المرفق بهذا الأمر يصبح إلزاميا ابتداء من أول يناير 1976 بقصد تطبيقه على:

-الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

-شركات الاقتصاد المختلط؛

¹ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

² Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Générale – Ouvrages Conforme au plan Comptable National, Offices des publications universitaires, Algérie, Réimpression 1994, P 70.

³ منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة -مدخل-، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص 61.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 لسنة 1975، مرجع سابق، ص 502.

- المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها؛
- ويمكن مد شمول المخطط الوطني للمحاسبة على مؤسسات أخرى غير المذكورة أعلاه، بموجب قرار من وزير المالية، بعد أخذ رأي وزير الوصاية المعني.
- المادة 2: يصبح المخطط الوطني للمحاسبة ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقاً لأحكام المادة 38 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 المشار إليه أعلاه*.

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المخطط المحاسبي الوطني.

على غرار الأنظمة المحاسبية الأخرى للدول، فإن للمخطط المحاسبي الوطني عدة مبادئ وأهداف.

أولاً: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني.

لم تكن هناك مبادئ مصرح عنها مباشرة في مضمون مواد الأمر رقم 75-35 السالف الذكر، لكن هناك إشارة لبعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهي مدرجة كالتالي:

01- مبدأ الكيان القانوني: وتطرق إلى المادة الأولى** من الأمر رقم 75-35 السالف الذكر.

02- مبدأ العملة النقدية: أشارت إليه الفقرة الأولى من المادة 09 من القرار المؤرخ في 23 يونيو

1975 السالف ذكره وجاء نص المادة كالتالي¹:

- المادة 09: تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، وطبقاً لطريقة «التقيد المزدوج».

03- مبدأ الموضوعية: أشارت إليه المادة 10 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 وجاءت

كالتالي²:

- المادة 10: يجب أن يستند كل قيد حسابي من حيث المبدأ، إلى مستند مؤرخ يؤيده، بحيث يحمل

توقيع أو خاتم المسؤول عن العملية.

04- مبدأ عدم المقاصة: وهو ما أشارت إليه المادة 11 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975

ووردت كالتالي³:

* يقصد به الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير محاسب.

** تم التطرق إليها من خلال المطلب السالف.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1976، مرجع سابق، ص 330.

² نفس المرجع السابق، ص 330.

³ نفس المرجع السابق، ص 330.

-المادة 11: يقيد العمليات دون أية مقاصة فيما بينها في حسابات تتفق تسمياتها مع طبيعة هذه العمليات.

05-مبدأ العرض الكامل: وهو ما أشارت إليه المادة 12 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردت كالتالي¹:

-المادة 12: فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية، فإن على المؤسسات أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعادة تكوين محتوياتها، وإعداد موازين دورية.

06-مبدأ المصادقية: نصت عليه المادة 13 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردت على النحو التالي²:

-المادة 13: يجوز أن تمسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطرق الملائمة شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحمل محلها مركزة دوريا في يومية عامة من ناحية، ومن ناحية أخرى أن تتضمن الطرق المتبعة ميزة الصدق في تسجيل القيود الحسابية.

07-مبدأ سنوية الدورات المالية: وهو ما تطرقت إليه المادة 16 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردت على النحو التالي³:

-المادة 16: إن تاريخ إقفال كل سنة مالية محددة بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة، إلا أنه من الممكن مخالفة هذه القاعدة بموافقة وزير المالية بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة. وهذه المخالفة تحدد تاريخ إقفال السنة المالية والوثائق التي يجب على المؤسسات تقديمها في نهاية كل سنة.

08-مبدأ استقلالية الدورات المالية: ونصت عليه المادتان 17 و20 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردتا كما يلي⁴:

-المادة 17: عند إقفال كل سنة مالية، يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيما، كاملا ومفصلا لاستثماراتها حيث تكون بطاقتها حالية بشكل دائم.

-المادة 20: يتم الجرد المادي لعناصر المخزون مرة واحدة على الأقل في السنة المالية وذلك عند إقفال هذه الأخيرة، إلا أنه مع التحفظ بأن عناصر المخزون قد أحصيت مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية، فإن المؤسسات يمكنها القيام بعمليات جرد متتالية أثناء السنة المالية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1976، مرجع سابق، ص 330.

² نفس المرجع السابق، ص 330.

³ نفس المرجع السابق، ص 330.

⁴ نفس المرجع السابق، ص ص 330-331.

09- مبدأ التكلفة التاريخية: ونصت عليه المادتان 18 و 21 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردت كالتالى¹:

-المادة 18: تسجل الاستثمارات في المحاسبة بكلفة 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.

-المادة 21: عند إقفال كل سنة مالية، تقيم المخزونات بالطريقة التالية:
 أ) تقيم البضائع والمواد واللوازم بكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل، والرسوم الجمركية وبصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة؛
 ب) تقيم المنتجات غير التامة والمنتجات والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات المنجزة بكلفة الإنتاج، التي تشمل كلفة شراء المنتجات الداخلة في الصنع مضافا إليها التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي خصصت من أجل تصنيعها؛
 ج) تقدر المهملات والفضلات بالقيمة المحتملة لبيعها مخصوما منها عند الاقتضاء جزء يمثل مصاريف التوزيع المتعلقة بها.

إن الكلف الحقيقية للشراء والإنتاج لا تتضمن الرسوم التي لا تبقى على حساب المؤسسة.

10- مبدأ الحيطة والحذر: ونصت عليه المادة 22 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 ووردت كما يلي²:

-المادة 22: عندما تكون قيمة المخزون لدى إقفال السنة المالية أقل من الكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، فإنه يجب على المؤسسات أن تكون مؤونات لنقص المخزونات.

11- مبدأ ثبات طرق التقييم: وهو ما نصت عليه المادتان 18 و 21 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المذكورتين في مبدأ التكلفة التاريخية، والتي أوضحنا طريقة تقييم الاستثمارات وكذا المخزونات، إلى أن هناك استثناء تطرقت إليه المادة 23 من نفس القرار، وهو حالة عدم قدرة المؤسسات على تحديد الكلفة الحقيقية^{*}، وجاء نص المادة 23 على النحو التالي³:

-المادة 23: يمكن للمؤسسات التي ليست لها القدرة على تحديد كلفة الشراء الحقيقية أو الكلفة الحقيقية للإنتاج بالنسبة لعناصر المخزون، أن تتخذ كقاعدة للتقييم سعر البيع في يوم الجرد أو ثمن البيع

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1976، مرجع سابق، ص ص 330-331.

² نفس المرجع السابق، ص 331.

^{*} المقصود بالكلفة الحقيقية هنا هو التكلفة التاريخية، ولا يقصد بها السعر الحقيقي في السوق.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1976، مرجع سابق، ص 331.

المحتمل لكل من عناصر المخزون على أن يخصم من هذا السعر جزء جزائي يمثل مصاريف التوزيع العادية والريح العادي، وفي هذه الحالة لا يجوز تكوين مؤونات من أجل نقص المخزونات.

أما قيمة المنتجات غير التامة، والأشغال قيد التنفيذ التي ليس لها سعر بيع مؤكد، فإن قيمتها في هذه الحالة تقدر بمقارنتها مع تلك القيم المعمول بها بالنسبة للمنتجات التي تعتبر جزءا منها.

ثانيا: أهداف المخطط المحاسبي الوطني.

يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، آليات سيرها وطرق التقييم من أجل إعداد نماذج عن الوثائق الشاملة (القوائم المالية)، وبدوره جاء المخطط المحاسبي الوطني بعدة أهداف، إذ يستفاد من مضمون المواد الأولى، الرابعة والسادسة من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 بعض الأهداف للمخطط المحاسبي الوطني، وهي مدرجة كالتالي¹:

-المادة الأولى: إن موضوع هذا القرار هو تحديد كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات.

-المادة 4: يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف لتسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وأيضا إعداد وثائق الملخصات المشار إليها في الملحق رقم (2) من هذا القرار.

-المادة 6: توافق المؤسسات على التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملاءمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح:

أ)حساب الكلف وأسعار الكلفة.

ب)إعداد ومراقبة الميزانيات.

وعلاوة عن الأهداف التي تضمنتها المواد السالفة الذكر، نذكر أيضا²:

-العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛

-مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية)؛

-مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب؛

-مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط؛

-عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات؛

-مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1976، مرجع سابق، ص 330.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة - دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 43.

ويضاف إليها الأهداف الأخرى التالية¹:

- تسهيل التقديرات واتخاذ القرار؛
- وسيلة تخطيط وتسيير المؤسسات؛
- جعل تحليل المؤسسات ديناميكيا؛
- السماح بتحديد بعض الكميات الاقتصادية التي لها معنى اقتصادي هام؛
- تقديم معرفة سريعة للتكلفة وسعر التكلفة على مستوى المخزونات.

وهناك من قسم أهداف المخطط الوطني للمحاسبة إلى أهداف اقتصادية وأخرى محاسبية، وهي مدرجة على النحو التالي²:

01- الأهداف الاقتصادية:

- تقديم المعلومات للهيئات الاقتصادية (الإعلام الاقتصادي)؛
- المساهمة في تدعيم التخطيط على المستوى الوطني؛
- حساب القيمة المضافة الوطنية، حساب رأس المال الثابت؛
- تقديم معلومات إحصائية وتقديرية للمحاسبة الوطنية.

02- الأهداف المحاسبية:

- توجيه المحاسبة؛
 - تفصيل المحاسبة ومراقبة العمليات؛
 - إعداد الوثائق بشكل موحد (الميزانية - جدول النتائج).
- ويضاف إليها أيضا الأهداف التالية³:
- تقنين الحسابات المعدة والمرتبة حسب المفهوم الاقتصادي والقانوني؛
 - إعطاء المصطلحات اللازمة لتوضيح الحسابات والمجموعات أو الأصناف والبنود؛
 - إعطاء التوضيحات اللازمة المتعلقة بحركات القيم؛
 - إعطاء الطرق اللازمة لتقييم الأصول؛
 - تقديم نموذج الميزانية وحسابات التسيير والنتائج وجدول حركات الممتلكات.

¹ حواس صلاح، المحاسبة العامة - دروس، مواضيع ومسائل محلولة-، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 22.

² منصور عبد الكريم، مرجع سابق، ص 61.

³ Abdallah BOUGHABA, Idem, P 70.

المطلب الرابع: مزايا ونقائص المخطط المحاسبي الوطني.

رغم الانتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه لديه عدة مزايا في ظل البيئة التي نشأ فيها سنة 1975.

أولاً: مزايا المخطط المحاسبي الوطني.

من بين هذه المزايا نذكر¹:

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان مطبقاً إلى سنة 1975؛
- أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة؛

- وجد حلاً لحسابات الصنف (4) والصنف (5) التي كانت يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم، وهي الآن حسابات تناظرية؛
- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

إضافة إلى المزايا السابقة، هناك من قسم المزايا إلى مزايا متعلقة بهدف الموضوع وأخرى بشكل الموضوع، وهي مقسمة على النحو التالي :

01- المزايا المتعلقة بهدف الموضوع: وتمثل في العناصر التالية²:

- إن المخطط المحاسبي الوطني يكمل نقائص المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 مع تجانس محتوى البنود، واستخدام المصطلحات المتعلقة بها ثم إدماج ميكانيزمات التشغيل لمختلف الحسابات (عملية الجرد الدائم للمخزون)؛

- القائمة الجديدة للحسابات تتسم بتجانس كبير من حيث الترتيب؛
- يفرض المخطط المحاسبي الوطني تطبيق طريقة الجرد الدائم لمتابعة عمليات المخزون؛
- تقديم عدة وثائق ملحقة التي تكمل الوثائق الرئيسية التقليدية.

02- المزايا المتعلقة بشكل الموضوع: وتمثل في العناصر التالية³:

- ترتيب الاهتلاكات والمئونات بصورة أقرب من الواقع؛
- يعتبر ترتيب المجموعتين 4 و 5 (الحقوق والديون) ترتيباً أكثر تناسقاً؛
- هناك تطابق لقائمة حسابات الشركة مع قائمة الأنشطة والمنتجات؛

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 52.

² Abdallah BOUGHABA, Idem, P 79.

³ Opcit, P 80.

- يتم ترتيب المعلومات بحيث يتم استخدامها بشكل أمثل.

ثانيا: نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

لقد تعددت النقائص المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني، وسنحاول من خلال هذا العنصر حصرها على شكل نقاط، ومن ثم التطرق بشيء من التفصيل إلى النقائص والمشاكل التي تخبط فيها، وفيما يلي إيجاز لهذه النقائص¹:

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات؛
- تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات، أشغال المؤسسة لنفسها، مخزون المواد والبضائع لا علاقة له بالواقع)، وذلك لغياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر؛
- مشاكل يعاني منها المحلل المالي عند اعتماده على الميزانية، يعتبر المخطط المحاسبي العام أوراق المساهمة المالية (Titre de participation) من الأموال الثابتة أي من الاستثمارات، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي الوطني من الحقوق (الحساب 421)؛
- أمر بإتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون (كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن مشروع مخطط المحاسبة التحليلية لم يظهر إلى الوجود إلى اليوم.

وهناك من قسم نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، متمثلان في العنصرين التاليين²:

01-نقائص المخطط المحاسبي الوطني المتعلقة بالاستجابة لاحتياجات التخطيط

الاقتصادي: إن شكل المخطط الوطني المحاسبي المحدد في قواعد تنتمي إلى المحاسبة المالية بمدنا بمعلومات مالية غير كافية لتوجيه الاقتصاد الوطني.

02-نقائص المخطط المحاسبي الوطني المتعلقة بتسيير المؤسسات العمومية: إن أهم ما

تواجهه المؤسسات العامة الجزائرية في ميدان التسيير يتلخص فيما يلي:

- ضرورة العمل على زيادة الإنتاج والإنتاجية؛
- ضرورة العمل على تحسين نوعية الإنتاج؛
- ضرورة التحكم في التكاليف وسعر تكلفة المنتجات.
إن غياب العنصر التحليلي في الدليل الوطني المحاسبي يصعب عملية مراقبة التسيير ولكن قد عوضت هذه النقائص باستخدام المحاسبة التحليلية* التي تسهل طرق تقييم ممتلكات المؤسسة.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 52-53.

² Abdallah BOUGHABA, Idem, P P 80-81, adapté.

* على الرغم من أن الانتقادات التي وجهت إلى المخطط المحاسبي الوطني هو إهماله للمحاسبة التحليلية نهائيا، وهي من بين الانتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي الوطني التي سيتم ذكرها.

لم يحظى المخطط المحاسبي الوطني بالدراسة الكافية كما كان متوقع، مما جعله عرضة للعديد من الانتقادات، الأمر الذي جعل المؤسسات تتخبط في الكثير من المشاكل نتيجة تطبيقها له، فبالرغم من مرور قرابة ثلاثة عقود ونصف (34 سنة تحديدا)، فقد جعل الكثير من المؤسسات غير متحركة فيه، كما طرحت العديد من الأسئلة ولم تلق الإجابات آنذاك، وعموما تتمثل هذه النقائص والعيوب في الجوانب التالية:

01- النقائص المتعلقة بالإطار التصوري (النظري أو المفاهيمي): ويمكن حصرها في التالي:

أ- انعدام الإطار التصوري: " يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا على المخطط المحاسبي لسنة 1975، فإننا نجد أنه يفتقر إلى هذا الإطار، وهذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا ما لا تكون متماثلة، وهذه الصفة هي من أسس المحاسبة. " ¹

" إن المبادئ المحاسبية المتعامل بها غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والتكاليف ... إلخ، وأن إجراءات التعديلات على PCN بخلق مخططات قطاعية أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير استعمال المحاسبة التحليلية وهي وسيلة أساسية لتحديد التكاليف والمسؤوليات. " ²

ب- عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية: " إن PCN يقوم بوضع وعرض وتصنيف وترتيب الحسابات حسب طبيعتها، وهذا التوزيع يسهل ويعطي الامتيازات لواضعي معلومات الاقتصاد الكلي، فمثلا إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب القيمة المضاعفة والنتائج الداخلي الخام، غير أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي هو تلبية حاجيات مستعملي المعلومات المحاسبية من المستثمرين، المساهمين والملاك، وحاجاتهم الأساسية بمعرفة الذمة المالية للمؤسسة من أجل بناء قرارات دقيقة، لكن القوائم والجداول المنجزة وفق PCN لا تحدد الذمة المالية للمنشأة وبالتالي وجب تعديلها بقوائم مالية لإجراء التحليل المالي. " ³

¹ مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص 08.

² بن سالم عمار، بن لخضر محمد العربي، النظام المحاسبي والمالي الجديد في الجزائر مفتاح الشراكة الأجنبية، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص 02.

³ نفس المرجع السابق، ص 02.

" مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على الجانب الاقتصادي الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي." ¹

ج-اختصار التطبيق على المؤسسات ذات النشاط الوطني الداخلي: " لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وتكملة لنفس السياق فإن عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي كان من بين أسبابه غياب المعايير." ²

" يقتصر على المؤسسات التي نشاطها في الجزائر أي أنه لا يشير إلى المجمعات التي من شأنها إتباع المعايير المحاسبية الدولية، إذ أن لهذه المؤسسات فروع عديدة عبر العالم وهذا ما يستدعي مسك الدفاتر وإعداد القوائم الخاصة بكل بلد على حدة مما يصعب عملية تجميع حساباتها. إن PCN يقوم على أساس مبادئ الجباية ولا يتماشى مع التغيرات الحاصلة في شكل المؤسسات وحجمها وفروعها، حيث أن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفق المعايير الدولية." ³

د-التقصير على مستوى المصطلحات ⁴: يتمحور هذا التقصير أساسا في النقاط التالية:

-وجود العديد من الثغرات والغموض في بعض المصطلحات المستعملة؛
-المصطلحات القاعدية غير معرفة بدقة مثل الصورة الصادقة، الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية، استمرارية الاستغلال،... الخ.

02-النقائص المتعلقة بالجانب العملي الميداني (التقني): يعتبر المخطط المحاسبي الوطني بمثابة

التشريع المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر (في وقت سابق)، وبالتالي فالجانب العملي هو الذي سيحكم عليه من حيث مدى نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات، لكن برزت من خلال الممارسة بالمخطط المحاسبي الوطني العديد من النقائص العملية يمكن تلخيصها في الجوانب التالية:

¹ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 08.

² نفس المرجع السابق، ص 09.

³ بن سالم عمار، بن لخضر محمد العربي، مرجع سابق، ص 02.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 02.

أ- عدم شمولية المخطط المحاسبي الوطني لكافة الحسابات: هناك بعض الحسابات (العمليات) لم يأخذها المخطط المحاسبي الوطني بعين الاعتبار رغم وجودها عند إصدار الأمر المتعلق بتطبيقه ولم يدرجها في تصنيفاته، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر¹:

* المجموعة الأولى: مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم.

* المجموعة الثانية: حسابات فرعية للأراضي حسب أنواعها، التصليحات والترميمات الكبرى.

* المجموعة الثالثة: مخزون الأراضي (مهنة وكالات التنظيم العقاري).

* المجموعة الرابعة: الإيداعات لدى الموثقين.

ب- تصنيف وتبويب الحسابات بغير المنظور المالي: إن القوائم المالية المنجزة على أساس طبيعة العناصر تساعد أو تسهل عملية التحليل الاقتصادي الكلي، لكن هذا التصنيف لا يساعد على اتخاذ القرارات لأن الأساس في اتخاذ القرارات هو الجانب المالي، وبالتالي وجب إعادة تبويب الميزانية على أساس السيولة إلى استخدامات متداولة واستخدامات ثابتة وإلى الموارد الدائمة والموارد المتداولة، وفي هذا الصدد فإن متخذي القرارات يسعون إلى الحصول على المعلومات المالية ذات جودة لأن الجانب المالي هو الحساس في المؤسسة، بالإضافة إلى أن المجموعة الرابعة تحوي حسابات نقدية وبعض الحسابات التي لا تمثل حقوق المؤسسة مثلما هو الحال للسندات والأسهم، إذ تعتبر استثمارات أكثر ما تمثل حقوق، كما يجب أن لا تكون حسابات الديون والحقوق في مجموعتين مختلفتين، كما نجد غموضاً في تصنيف الاستثمارات، إذ يجب إعطاء المؤسسة حرية التمييز بين ما هو متعلق بالاستغلال وما هو خارج الاستغلال، وفيما يخص التكاليف والإيرادات خاصة فيما يتعلق بتشكيل المؤونات التي عادة ما تدرج ضمن عناصر خارج الاستغلال وهي في الحقيقة عنصر يكرس مبدأ الحيطة والحذر للمؤسسة خلال دورة الاستغلال².

03- الوثائق الشاملة: يبلغ عدد الوثائق الشاملة 17 جدول مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظراً لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها مطلوبة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني، وفيما يلي النقائص على مستوى الوثائق الشاملة³:

أ- الميزانية: شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لا بد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية، كما لا تظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية، الأصول المتداولة، الذمم الطويلة والقصيرة المدى ونفس الشيء في جانب الخصوم فيما

¹ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 09.

² بن سالم عمار، بن لخضر محمد العربي، مرجع سابق، ص 04.

³ بن خليفه بالقاسم وآخرون، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح بورقلة يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 05.

يتعلق بالديون الطويلة الأجل والقصيرة، وعلى مستوى الميزانية الوضعية المالية لها امتياز على الوضعية الاقتصادية.

ب- جدول حسابات النتائج: هنا أيضا، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي. كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية وممولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

ج- جداول الشروحات أو الملاحق:

- جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات المالية، في المقابل لا يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي؛
- جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية؛

- جدول الالتزامات لا يقدم جل المعلومات حول الالتزامات المستلمة أو المعطاة المسجلة محاسبيا، وجدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات قصيرة وجزئية؛

- الجداول الأخرى تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها؛
- الجداول التفسيرية لا تبدوا لها فائدة للمؤسسة وشركائها، نظرا لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر الجداول التفسيرية أكثر نفعاً للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لإنجاز مجاميع الاقتصاد الكلي.

المطلب الخامس: مشروع تعديل المخطط المحاسبي الوطني ودوافع الانتقال إلى النظام

المحاسبي المالي.

أولاً: مشروع تعديل المخطط المحاسبي الوطني.

" بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل وهي:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير

المحاسبية الدولية؛

-المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة؛

-المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد. " 1.

" وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة:

01-الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع

تغيرات المحيط القانوني- الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.

هذا الاختيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل المرسوم الوزاري رقم 42 الصادر في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

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

02-الخيار الثاني: تمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس

المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاماً معقداً، وبالتالي يمكن أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.

03-الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي

الوطني مع عصنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد باعتبار المعايير الدولية للمحاسبة.

اعتمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001

بحيث تم اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS. " 2.

ثانياً: دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

يمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية³:

-انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 13-14.

² لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 429-430.

³ ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية -تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص ص 06-07.

-ضغوطات الهيئات الدولية -صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة- قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛

-عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية المقيمة بالجزائر؛

-تبنى المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛

-إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد.

المبحث الثاني: عرض النظام المحاسبي المالى.

لقد تم اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالى نظرا للعيوب والنقائص التي أصبحت تتخلل المخطط المحاسبي الوطنى الذي بدأ العمل به منذ سنة 1976م، وسنحاول من خلال مبحثنا دراسة الأسباب التي أدت بالمشروع الجزائري إلى تشريع النظام المحاسبي المالى، التعرف على ماهيته وبيان مجال تطبيقه، والوقوف على أبرز الأهداف التي يرمى هذا النظام إلى تحقيقها وبيان الميزات التي تتميز عن المخطط المحاسبي الوطنى، إضافة إلى التطرق إلى التحديات التي يواجهها.

المطلب الأول: أسباب تشريع النظام المحاسبي المالى.

نظرا لقصور المخطط المحاسبي الوطنى، والانتقادات الموجهة إليه من طرف الأكاديميين والمهنيين، قامت السلطات العمومية بالتفكير في إصلاح هذا المخطط وإعادة بناء نظام محاسبي جديد أطلق عليه النظام المحاسبي المالى، يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي والمالى على مستوى العالم، ويتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية، وتنقسم أسباب إصلاح النظام المحاسبي القديم إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وتمثل في¹:

أولاً: الأسباب الخارجية.

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

¹ جمال لعشيشي، مرجع سابق ص ص 10-11.

ثانيا: الأسباب الداخلية.

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
 - أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتمشى والتوجه الاقتصادي للبلاد؛
 - يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛

- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛
 - بحثا على ضمانات عند الوقوع المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ "الحيطه والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ "الصورة الوفية"؛
 - يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

كما ندرج الأسباب التالية التي عجلت بتغيير المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، وتمثل في¹:

- في إطار عملية خصخصة المؤسسات، وجدت صعوبات كبيرة لتقييم المؤسسات، حسب قيمة أصولها الحقيقية في السوق، لانعدام الشفافية ووضع الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى لفقدان الصرامة والانضباط المحاسبي، وهذا ما أثبتته الفضائح المالية لعدة مؤسسات؛
 - اعتماد المعايير الدولية كأداة لمرافقة عمليات الإصلاح الاقتصادي وتأهيل المؤسسات تشجيعا ورفع التنافسيته؛

- تلبية وتكيف مع التزامات الجزائر الأخيرة، الشراكة الأوروبية والانضمام إلى OMC، وهذا ما يبرر تمويل تبني هذه المعايير من طرف البنك العالمي؛

- في ظل اقتصاد مختلط، أعد المخطط الوطني المحاسبي في 1975 وبدأ تطبيقه منذ 1976، بقي 30 سنة دون تعديل وهذا مخالف لمعيار (المدة) تعديل النظام المحاسبي المتعارف عليه وهو عشر سنوات، مما جعل المخطط الوطني المحاسبي غير قادر على معالجة بعض الحقائق الاقتصادية الجديدة، كعمليات القرض الإيجاري، حقوق الامتياز، العمليات بالعملة الصعبة، تغيرات الأسعار وغيرها

¹ بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص ص 21-22.

المطلب الثاني: تعريف، مجال تطبيق ومكونات النظام المحاسبي المالي.

سنتعرف في هذا المطلب على ماهية النظام المحاسبي الجديد من خلال التعريف به وتحديد مجال تطبيقه والتعرف على مكوناته.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي.

وفقاً لنص المادة 3* من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، فقد عرف النظام المحاسبي المالي على أنه¹:

-المادة 3: المحاسبة المالية** نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ثانياً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تطردت المادة 02 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، عموماً إلى مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ووردت كما يلي²:

-المادة 2: تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

في حين تضمنت المادتين 04 و 05 من القانون نفسه بشيء من التفصيل إلى الكيانات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، ووردتا على النحو التالي³:

-المادة 4: تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا

يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 03.

** أشارت المادة الأولى من القانون 07-11 في مضمونها إلى أنه يطلق على النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة المالية.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 03.

³ نفس المرجع السابق، ص 03.

-المادة 5: يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

ثالثا: مكونات النظام المحاسبي المالي.

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، وهو مضمون الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 والذي جاء تحت عنوان الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، من خلال المواد من 06 إلى 09، إذ تطرقت المادة 06 إلى مضمون النظام المحاسبي المالي عموما، في حين تطرقت المواد من 07 إلى 09 بالتفصيل إلى الإطار التصوري، المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات على التوالي، ووردت المادة 06 على النحو التالي¹:

-المادة 6* : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:

-محاسبة التعهد،

-استمرارية الاستغلال،

-قابلية الفهم،

-الدلالة،

-المصدقية،

-قابلية المقارنة،

-التكلفة التاريخية،

-أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

01-الإطار التصوري: تطرقت المادة 07 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره إلى مفهوم

الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، ووردت كالتالي²:

-المادة 7: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار

الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري:

-مجال التطبيق،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

-المبادئ والاتفاقيات المحاسبية،

-الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء،

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

وقد فسرت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر مضمون المادة 07 السالف ذكرها ووردت كالتالي¹:

-المادة 2: إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في المادة 7 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه:

-يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية،

-يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،

-يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم

المحاسبي.

02-المعايير المحاسبية: تطرقت المادة 08* من القانون رقم 07-11 السالف ذكره إلى تحديد

مفهوم المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، ووردت كالتالي²:

-المادة 8: تحدد المعايير المحاسبية:

-قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،

-محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها،

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

وفسرت المادتان 29 و30** من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، المادة 08 من

القانون رقم 07-11 السالف ذكره، ووردتا كالتالي³:

-المادة 29: تشكل المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 07-11 المؤرخ

في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، الوسائل التقنية الناتجة

عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة في المادة 30

أدناه.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 11.

* سبق ذكر هذه المادة من قبل.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

** سبق ذكرها من قبل.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 14.

-المادة 30: تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

-التشبيات العينية والمعنوية؛

-التشبيات المالية؛

-المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:

-رؤوس الأموال الخاصة؛

-الإعانات؛

-مؤهونات المخاطر؛

-القروض والخصوم المالية الأخرى.

تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

-الأعباء؛

-المنتجات.

تتمثل المعايير ذات الصلة الخاصة أساسا فيما يأتي:

-تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛

-الأدوات المالية؛

-عقود التأمين؛

-العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛

-العقود طويلة المدى؛

-الضرائب المؤجلة؛

-عقود إيجار - تمويل؛

-امتيازات المستخدمين؛

-العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية.

تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

03-مدونة الحسابات: وتطرقت المادة 09 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره إلى كيفية

تسجيل عمليات الكيان ضمن مدونة الحسابات، ووردت كما يلي¹:

-المادة 9: تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها

وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 04.

وفسرت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 09 من القانون رقم 07-11 ووردت كالتالي¹:

-المادة 31: طبقا للمادة 9 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، فإن مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصنافا.

تحدد مدونة الحسابات ومحتواها وقواعد سيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وأشار الباب الثالث (مدونة الحسابات وسيرها) من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 السالف الذكر وتحديدا في الفصل الأول منه (مدونة الحسابات) إلى مضمون مدونة الحسابات التي تطبق على الكيانات، إذ تطرق القسم الأول (مبادئ مخطط الحسابات) في مادة واحدة إلى مبادئ مخطط الحسابات، ووردت كالتالي²:

-المادة 1.311: يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

-طبقات حسابات الوضعية؛

-طبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري. ويستفاد من مضمون المادة 2.312 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر إلى أن مدونة تضم 7 أصناف رئيسية من الحسابات واجبة التطبيق على كل الكيانات، خمسة الأصناف الأولى تتعلق بحسابات الميزانية*، والصنفين الأخيرين يتعلقان بحساب النتائج** (حسب طبيعة الأعباء)، وتمثل هذه الأصناف في:

-الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

-الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛

-الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛

-الصنف الرابع: حسابات الغير؛

-الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 14.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 44.

* أنظر المادة 2.312، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص ص 44-45.

** أنظر المادة 3.312، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 45.

-الصف السادس: حسابات الأعباء؛

-الصف السابع: حسابات المنتوجات.

وللكيانات حرية إدراج أصناف أخرى من الحسابات، وهو ما تطرقت إليه المادة 3.312 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر، ووردت كالتالي¹:

-المادة 3.312: تستعمل الكيانات بحرية، الطبقات 0، 8 و 9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 7 فالمتابعة الدائمة للالتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما، وعليه تظهر وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.

المطلب الثالث: أهداف، مميزات، تأثير وخصوصيات النظام المحاسبي المالي.

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي، وكذا خصوصياته عن المخطط المحاسبي الوطني.

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي.

أشارت المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره باختصار إلى أهداف النظام المحاسبي المالي، ووردت كما يلي²:

-المادة 3: يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

-تطوير المعايير؛

-تحضير الكشوف المالية؛

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

-إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

إضافة إلى مضمون المادة 03، فإن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى³:

-توفير أوسع قاعدة من البيانات والمعلومات؛

-التحديد الدقيق للمفاهيم ومهامها؛

-تحليل أوسع للقوائم المالية؛

-تثبيت الأسس في تقييم المركز المالي؛

-الحد من التهرب الضريبي؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص 45.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 11.

³ بوعون يجاوي نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 109.

- المساهمة في دراسة وتقييم المشاريع بشكل دقيق؛
- تحديد العلاقة بين المشروع والدولة؛
- المساهمة في توفير فرص العمل وحرية الاختيار وانتقال العاملين في النشاط المحاسبي؛
- السماح بتحليل ومقارنة التكاليف مع المشاريع المماثلة؛
- إمداد المساهمين والمتعاملين مع المشروع بالمعلومات لإعطاء صورة عن الوضع المالي، بحيث تكون واضحة ودقيقة؛
- إعطاء بيانات تكون واضحة ودقيقة وأكثر شفافية؛
- إعادة تأهيل سوق المالية الجزائرية؛
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

كما يهدف النظام المحاسبي المالي إلى " يهدف هذا النظام المحاسبي المالي الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهو يهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين، هذين الآخرين قد مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75، بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات رغم العقود المبرمة بينها وبين شركة سوناطراك على استعمال المخطط المحاسبي في المعالجة المحاسبية إلا أننا في الواقع العملي نجد غير ذلك. " ¹.

ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي.

يمتاز النظام المحاسبي المالي ب ²:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية، أوروبية، أمريكية، IAS/IFRS، اختار هذه الأخيرة؛
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يجد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين.

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 13.

² بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 22-23.

كما تطرقت التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 السالف ذكرها إلى مميزات النظام المحاسبي المالي وحصرتها بأربعة عناصر جديدة تتمثل في¹:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يجد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

ثالثا: تأثير النظام المحاسبي المالي.

يتضمن النظام المحاسبي المالي على ثلاثة أنواع من التأثيرات (تأثيرات تقنية، تأثيرات الإبلاغ، وتأثيرات عملية)، وهي موضحة من خلال التالي²:

01- تأثيرات تقنية: من خلال وضع إطار مفاهيمي، تطوير مهنة المحاسبة، التنسيق مع مختلف الجهات الفاعلة للالتزام بتطبيق المعايير.

02- تأثيرات الإعلام: تقديم معلومات إجبارية أكثر دقة، ومعلومات تتعلق بتغيير المرجع المحاسبي.

03- تأثيرات عملية: تأثير على التسيير والإدارة، وكذا على نظم المعلومات، تمويل تكيفه على المؤسسة، وتكيفه مع أهم المتعاملين، التكوين.

رابعا: خصوصيات النظام المحاسبي المالي.

للنظام المحاسبي المالي بعض الخصوصيات التي ميزته عن المخطط المحاسبي الوطني يمكن حصرها في التالي³:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية؛
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم: القيمة العادلة؛
- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو الإيرادات: تغير طرق الإهلاك والمثونات مثلا؛
- إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة، Financiarisation وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية)؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، تعليمات وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، مرجع سابق، ص 02.

² Rachida Bourasli, LES NORMES COMPTABLES DU SCF, ALOULFIA TALITA, Algérie, 2010, P 14.

³ بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 23.

- إدراجه للاستثمارات المالية ضمن التثبيات، بينما كانت في السابق في المخطط المحاسبي الوطني ضمن الحقوق؛

- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

المطلب الرابع: التحديات التي تواجه النظام المحاسبي المالي.

يعتبر اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي خطوة هامة وكبيرة لتوافق الممارسات المحاسبية وتوحيدها في الجزائر انطلاقاً من محاولة تقريبه وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أن هذه الخطوة لا تبدو كافية، ولن تبرز آثاره الإيجابية خاصة على المدى القصير، وسنقسم هذا المطلب إلى تحديات واجهت النظام المحاسبي المالي قبل بدأ العمل به، وكذا بعض التحديات الأخرى التي مازالت تواجهه حتى بعد قرابة خمسة سنوات من التطبيق.

أولاً: التحديات التي واجهت النظام المحاسبي المالي.

عند تشريع النظام المحاسبي المالي الجزائري، عبر العديد من المهنيين والخبراء المختصين في الميدان المحاسبي أن البيئة المحاسبية عموماً في الجزائر غير مهياً تماماً لتطبيق هذا النظام، ولا أكبر دليل على ذلك تأخير العمل به إلى سنة 2010 بعد أن كان مبرمجاً دخوله حيز التطبيق ابتداءً من سنة 2009، وفيما يلي بعض التحديات التي واجهت النظام المحاسبي المالي الجزائري:

01- ضعف الاستعداد اللازم من المؤسسات للتطبيق المباشر: فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهياً وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام، بسبب غياب الوعي الفكري المحاسبي لدى معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية¹.

02- تباطؤ في تطوير برامج التعليم المحاسبي: بحيث مازالت برامج المقررات المحاسبية لم تتغير، وفي كثير من الأحيان معدومة مع وجود طرق تدريس يغلب عليها الطابع التقليدي التي تقوي الاستدكار على حساب الإبداع بسبب غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة للمحاسبة على أنها تقنية وليست علماً وفلسفة في أصولها².

ثانياً: التحديات التي مازالت تواجه النظام المحاسبي المالي.

للإشارة فإن جميع الأسباب (التحديات) التي سيأتي ذكرها اعتبرت من قبل من بين التحديات التي ستواجه النظام المحاسبي المالي، لكن بعد أربع سنوات من التطبيق مازالت هذه التحديات حاضرة في مواجهة التطبيق والاستغلال الأمثل للنظام المحاسبي المالي، ومن بين هذه التحديات نذكر:

¹ كمال رزيق وآخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبلدية يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 09.

² عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبلدية يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 14.

01- غياب سوق مالية كفؤة: لقد نشأ التطور المحاسبي الدولي نتيجة لعولمة الأسواق المالية النشطة والشمولية المالية (Globalisation financière)، مما جعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في حالة الجزائر في غياب مثل هذه السوق، وهذا ما يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري¹.

02- عدم التوافق في تبني النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري: ينص القانون التجاري على تصفية المؤسسة في حال فقدانها 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبر رأس المال عنصرا هامشيا باعتباره يمثل فائض أصول الكيان عن خصومه وهو متغير من وقت لآخر، المهم مراعاة الانتباه في الوقوع في خطر العجز المالي عن التسديد وبإمكان المؤسسة مزاوله نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي².

03- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة العينية: عوائق كثيرة تواجه القائمين بعملية التقييم خاصة في حالة تحديد القيمة العادلة للتثبيات المادية، لأن تحديدها يتطلب سوق تنافسي تتوفر فيه حظوظ متساوية لكل من البائع والمشتري في التمكن من الحصول على المعلومات الكافية، وهذا الأمر غير متوفر على مستوى أسواق التثبيات المادية كسوق العقارات في الجزائر الذي تتحكم فيه المنافسة الاحتكارية بحيث يكون البائع فيه هو الذي يحدد القيمة السوقية دون غيره³.

04- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها⁴.

وبدورنا ومن خلال دراستنا للنظام المحاسبي المالي وتطبيقه على أرض الواقع، سندرج بعض التحديات التي مازالت تواجه هذا النظام وتمثل في:

01- اختلاف وتعارض بعض مفاهيم النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي: من البديهي أن تشريع أي نظام بالضرورة توافقه مع باقي التشريعات الأخرى، لكن ما يعاب عند تشريع النظام المحاسبي

¹ عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 13.

² نفس المرجع السابق، ص 13.

³ سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبلدية يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص ص 08-09.

⁴ كمال رزيق وآخرون، مرجع سابق، ص 09.

المالي اصطدامه مع بعض التشريعات الأخرى، ونخص بالذكر هنا النظام الضريبي، وهو ما خلق بعض التعارض بين النظامين، ومن بينها نذكر:

- يلزم النظام الضريبي المكلفين بالضريبة وفق النظام الحقيقي بمسك دفترين تجاريين، دفتر اليومية ودفتر الجرد وفق ما جاء في نص المادتان 09 و 10 من القانون التجاري، في حين ألزم النظام المحاسبي المالي علاوة على دفتر اليومية ودفتر الجرد، بمسك دفتر آخر يسمى الدفتر الكبير*، وللإشارة لم يلزم النظام المحاسبي المالي بتأشيرته لدى المحكمة المتواجد في إقليمها مقر الشركة؛

- هناك بعض العمليات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وعلى سبيل المثال لا الحصر نذكر العمليات التي تتم بصورة مشتركة بين كيانين والتي لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني، وأدرجت في مدونة الحسابات ضمن الحسابين 655 قسط النتيجة عن العمليات المنجزة بصفة مشتركة و 755 قسط النتيجة عن العمليات المنجزة بصفة مشتركة (نلاحظ أن الحسابين لهما نفس التسمية)، لكن هذه العمليات لم تلقى الصبغة التي يتم الاعتراف بها أمام إدارة الضرائب؛

- يفرق النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، ومن يقل أو يفوق رقم أعمالهم 30 مليون دينار جزائري، بمسك محاسبة مبسطة (لها قوائم مالية خاصة) لمن يقل رقم أعمالهم عن 30 مليون دينار جزائري، أما من يفوق رقم أعمالهم هذه القيمة فيجب عليهم مسك محاسبة نظام حقيقي، لكن كلا النظامين لم يوضحا الحالة ينتقل فيها الكيان من نظام المحاسبة المبسطة إلى نظام المحاسبة الحقيقية والعكس، وهو ما فتح المجال لإصدار قرارات لا تعتمد على نصوص تشريعية.

02- نظام محاسبي مالي جديد في خدمة الإدارة الضريبية: من أهم ما ميز النظام المحاسبي المالي

عن المخطط المحاسبي الوطني، اهتمامه بمستخدمي مخرجاته (القوائم المالية)، وأن التصور الذي جاء به يخدم جميع الأطراف ولا يقتصر على الإدارة الضريبية، لكن الواقع عكس ذلك، إذ مازال الفكر السائد إلى اليوم (وخاصة عند المكلفين بالضريبة على اختلافهم) هو توجهه بالدرجة الأولى إلى خدمة إدارة الضرائب على غرار ما كان سابقا عند العمل بالمخطط المحاسبي الوطني.

03- التدريس بالنظام المحاسبي القديم في معاهد التكوين المهني: يعتبر خريجي معاهد

التكوين المهني تخصصات المحاسبة، المالية والجبائية، من بين المكونين لسوق العمل، لكن وللأسف مازالت بعض معاهد التكوين إلى يومنا هذا تدرس مقاييس المحاسبة على اختلافها وفق المخطط المحاسبي الوطني، ولهذا نجد الكثير من خريجي المعاهد في هذا التخصص يصطدمون مع الواقع المغاير لما درسوه من قبل خاصة عند إقبالهم على مسابقات التوظيف.

* والمعروف محاسبيا بـ دفتر الأستاذ، لكن المشرع اعتمد الترجمة الحرفية من المصطلح الفرنسي LE GRAND LIVRE.

04-المصادقة على صحة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي من طرف محافظي الحسابات: تضمنت التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 السالف ذكرها، على ملحق للحسابات يبين الحسابات وفق المخطط المحاسبي الوطني وما يقابلها وفق النظام المحاسبي المالي، حتى لا يفتح المجال أمام المهنيين للاجتهاد وبغية توحيد الممارسة المحاسبية. فعلاوة عن هذه التعليمات، فقد توجب على بعض الشركات التي تخضع لإعداد تقارير مراجعة سنوية، إعداد تقرير مراجعة خاص من طرف محافظ حسابات الشركة يتعلق بالانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، والذي يوافق عليه من طرف مجلس الإدارة بعد عرضه وشرحه من طرف محافظ حسابات الشركة والذي يثبت على مسؤوليته صحة هذا الانتقال، إلى أن الكثير من الشركات لم تلتزم بإعداد هذا التقرير الخاص، الأمر الذي أدى إلى عدم المصادقة على حسابات الكثير من هذه الشركات خلال السنة المالية 2010 وقد امتد في بعض الشركات إلى ما بعدها.

05-الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال الميزانية: نصت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2009 (القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر سنة 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009) إلى ذلك والتي وردت كالتالي¹:

-المادة 14: تتم أحكام المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمقطع 3 تحرر كما يأتي:

" المادة 151: (2و1) - (بدون تغيير)"

3- يمكن المؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن تبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال الواحد والعشرين (21) يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد هذه الجمعية، ويجب أن ترفق، تحت طائلة عدم قبول التصريح، ضمن نفس الأجل، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لاسيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات."

غير أن الإدارة الضريبية خلقت عدة عراقيل أمام المكلفين بالضريبة عند تعديل قوائمهم المالية الختامية (التصريح السنوي)، بعد الأخذ برأي محافظ الحسابات ومجلس الإدارة أو الجمعية العمومية حسب الحالة، خاصة إذا تعلق الأمر بتخفيض في الأساس الخاضع للضريبة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق لـ 31 ديسمبر 2008، السنة الخامسة والأربعون، ص 06.

المبحث الثالث: مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

من خلال العرض السابق للمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، سنحاول من خلال هذا

المبحث تقديم مقارنة بينهما وذلك بالتطرق لـ:

-تعريف النظامين؛

-مجال التطبيق؛

-المبادئ؛

-الفروض؛

-الأهداف؛

-أصناف الحسابات؛

-القوائم المالية.

المطلب الأول: المقارنة من حيث التعريف.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (11): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث التعريف.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
اقتصرت التعريفات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني على اجتهادات بعض المؤلفين في المجال المحاسبي، كما أن هناك من الكتاب من أدرج تعاريف للنظام المحاسبي المالي على الرغم من تعريفه من طرف المشرع.	عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره.	لم يتطرق الأمر رقم 75-35 وكذا القرار المؤرخ في 13 جمادي الثانية عام 1395 الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 السالف ذكرهما، إلى تعريف المخطط الوطني للمحاسبة.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب الثاني: المقارنة من حيث مجال التطبيق.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (12): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث مجال التطبيق.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
	تطرت إليه المواد 02، 04 و 05 من القانون رقم 11-07 السالف الذكر.	تطرت إليه المادة الأولى والثانية من الأمر رقم 35-75 السالف ذكره.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب الثالث: المقارنة من حيث المبادئ.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (13): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث المبادئ.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
لم تكن هناك مبادئ مصرح عنها مباشرة في مضمون مواد الأمر رقم 35-75 السالف الذكر، لكن كانت هناك إشارة لبعض المبادئ المحاسبية في مضمون بعض مواد.	أشارت المادة 06 من القانون رقم 11-07 السالف الذكر إلى المبادئ المحاسبية باختصار وبدون شرح، وتمثلت هذه المبادئ في: - محاسبة التعهد، - استمرارية الاستغلال، - قابلية الفهم، - الدلالة، - المصادقية، - قابلية المقارنة، - التكلفة التاريخية، - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. كما تطرقت المادة 16 من نفس القانون إلى مبدأ القيد المزدوج بشيء من التفصيل.	01-مبدأ الكيان القانوني: وتطرت إليه المادة الأولى من الأمر رقم 35-75 السالف الذكر. 02-مبدأ العملة النقدية: أشارت إليه الفقرة الأولى من المادة 09 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 السالف ذكره. 03-مبدأ الموضوعية: أشارت إليه المادة 10 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975. 04-مبدأ عدم المقاصة: أشارت إليه المادة 11 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975. 05-مبدأ العرض الكامل: أشارت إليه المادة 12 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975. 06-مبدأ المصادقية: نصت عليه

	<p>في حين تطرق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر في بعض موادّه إلى شرح المبادئ المحاسبية، وكذا القرار رقم 23 المؤرخ 26 يوليو سنة 2008 في إحدى موادّه وبعض ملحقاته، وهي موضحة كالتالي:</p> <p>01-مبدأ محاسبة التعهد: تطرقت إليه المادة 06 من المرسوم.</p> <p>02-مبدأ استمرارية الاستغلال: تطرقت إليه المادة 07 من المرسوم، وتعريف المصطلح رقم 18 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>03-مبدأ قابلية الفهم: تعريف المصطلح رقم 54 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>04-مبدأ الدلالة: تعريف المصطلح رقم 72 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>05-: مبدأ المصادقية: تعريف المصطلح رقم 41 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>06-مبدأ قابلية المقارنة: تطرقت إليه المادة 08 و15 من المرسوم، والمادة 210-5 من القرار.</p> <p>07-مبدأ التكلفة التاريخية: تطرقت إليه المادة 16 من المرسوم، وتعريف المصطلح رقم 27 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>08-مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تطرقت إليه المادة 18 من المرسوم، وتعريف المصطلح رقم 73 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p>	<p>المادة 13 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p> <p>07-مبدأ سنوية الدورات المالية: تطرقت إليه المادة 16 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p> <p>08-مبدأ استقلالية الدورات المالية: ونصت عليه المادتان 17 و20 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p> <p>09-مبدأ التكلفة التاريخية: ونصت عليه المادتان 18 و21 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p> <p>10-مبدأ الحيطة والحذر: ونصت عليه المادة 22 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p> <p>11-مبدأ ثبات طرق التقييم: وهو ما نصت عليه المواد 18، 21 و23 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975.</p>
--	--	---

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب الرابع: المقارنة من حيث الفروض.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (14): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث الفروض.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
	<p>تطرقت لها بعض مواد القانون رقم 07-11 السالف ذكره، والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، وكذا القرار رقم 23 المؤرخ 26 يوليو سنة 2008 في إحدى مواد وملحقاته، وهي موضحة كالتالي:</p> <p>01-فرض الاستمرارية: تطرقت إليه المادة 07 من المرسوم، وتعريف المصطلح رقم 18 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار.</p> <p>02-فرض الفترة الزمنية: تطرقت إليها المواد 14، 25 و 30 من القانون.</p> <p>03-فرض الشخصية المعنوية(الوحدة المحاسبية المستقلة): تطرقت إليها المادة 09 من المرسوم.</p> <p>04-فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق: تطرقت إليها المادة 06 من المرسوم.</p> <p>05-فرض وحدة القياس النقدية: تطرقت إليها المواد 12، 13 و 28 من القانون، والمادة 10 من المرسوم، والمدة 4.210 من القرار.</p> <p>06-فرض التوازن المحاسبي: تطرقت إليها المادة 16 من القانون.</p>	<p>لم تكن هناك إشارة إلى الفروض المحاسبية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني.</p>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب الخامس: المقارنة من حيث الأهداف.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (15): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث الأهداف.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
علاوة عن الأهداف التي تطرق إليها القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فقد اجتهد البعض في إدراج عدة أهداف للمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.	تطرقت إليها المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره.	تطرقت إليها المواد الأولى، الرابعة والسادسة من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 السالف الذكر.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب السادس: المقارنة من حيث أصناف الحسابات.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (16): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي من حيث أصناف الحسابات.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
من خلال المقارنة وفقا لأصناف الحسابات نلاحظ ما يلي: - أن النظام المحاسبي المالي لم يدرج صنف خاص بحسابات النتائج؛ - تقابلت الأصناف بين النظامين، باستثناء الحقوق في المخطط المحاسبي الوطني، والتي	يضم النظام المحاسبي المالي 07 أصناف تتمثل في: - رؤوس الأموال؛ - التثبيات؛ - المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛ - حسابات الغير؛ - الحسابات المالية؛ - الأعباء؛	أشار الملحق المرفق بالأمر رقم 75-35 السالف ذكره إلى أصناف حسابات المخطط الوطني للمحاسبة والذي يضم 08 أصناف تتمثل في: - الأموال الخاصة؛ - الاستثمارات؛ - المخزونات؛ - الحسابات الدائنة

<p>صنفت ضمن حسابات الغير والحسابات المالية (تم تخصيص صنف خاص بالحسابات المالية) وفق النظام المحاسبي المالي؛ - أن حسابات الغير وفق النظام المحاسبي المالي ضمت صنفى الحقوق (باستثناء الحسابات المصنفة ضمن الحسابات المالية) والديون وفق المخطط الوطني للمحاسبة.</p>	<p>- المنتوجات.</p>	<p>(الحقوق)؛ - الديون؛ - التكاليف؛ - المنتوجات (الإيرادات)؛ - النتائج.</p>
---	---------------------	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

المطلب السابع: المقارنة وفقا للقوائم المالية.

وهي موضحة من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (17): يبين مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني

والنظام المحاسبي المالي وفقا للقوائم المالية.

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
<p>تمثل القوائم المالية من رقم 03 إلى 17 وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، قوائم مالية ثانوية (ملحقة)، تفسر القوائم المالية الرئيسية.</p>	<p>تطرت إليها المادة 25 من القانون رقم 07-11، والمادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، وكذا المادة 1.210 من القرار رقم 23 المؤرخ 26 يوليو سنة 2008، وتمثلت هذه القوائم المالية في: 01-الميزانية؛ 02-حساب النتائج؛ 03-جدول سيولة الخزينة؛ 04-جدول تغير الأموال الخاصة؛ 05-ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر</p>	<p>تطرق الملحق رقم 02 من القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 السالف ذكره إلى القوائم مالية وعددها 17، وتمثلت هذه القوائم المالية في: 01-الميزانية السنوية؛ 02-حسابات النتائج؛ 03-حركات الأموال؛ 04-الاستثمارات؛ 05-الاستهلاكات؛ 06-المؤونات؛ 07-الحسابات الدائنة؛ 08-الأموال الخاصة؛ 09-الديون؛</p>

	<p>معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.</p>	<p>10- المخزونات؛ 11- استهلاك البضائع، المواد واللوازم؛ 12- مصاريف التسيير؛ 13- البيوع وأداء الخدمات؛ 14- المنتجات الأخرى؛ 15- نتائج على التنازلات عن الاستثمارات؛ 16- التزامات مقبولة والتزامات مقدمة؛ 17- المعلومات المتنوعة.</p>
--	---	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتوفرة.

خلاصة الفصل:

لقد مر النظام المحاسبي في الجزائر بثلاث مراحل رئيسية، أولها كانت بعد الاستقلال حيث تم فيها الإبقاء والعمل بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 م، ونظرا للانتقادات الموجهة إليه في ظل تباين طبيعة نظام الاقتصادي السائد في كل بلد، جاءت المرحلة الثانية التي تم فيها إعداد مخطط محاسبي وطني يتماشى ومتطلبات الاقتصاد الاشتراكي السائد في ذلك الوقت، والتي أوكلت مهمة إعداده إلى المجلس الأعلى للمحاسبة، ليتم إصداره سنة 1975 م وبدأ العمل به سنة 1976 م، وفي ظل التطور الكبير الذي مس جميع النواحي الاقتصادية على مستوى العالم، برزت عدة أوجه قصور على مستوى المخطط المحاسبي الوطني وعدم قدرته على مسايرة النظام الاقتصادي الجديد في الجزائر (اقتصاد السوق) الذي تبنته في أوائل التسعينات، الشيء الذي مهد إلى ظهور المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي، والتي تبلورت بإعداد نظام محاسبي مالي جاء ليغطي جميع النقصات التي شابت المخطط المحاسبي الوطني.

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار عند إصدار النظام المحاسبي المالي توافقه إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طريقة التقييم وعرض القوائم المالية، بغية تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، وذلك في مجال الإفصاح والقياس قصد توفير معلومات مالية وافية تدعم شفافية الحسابات وتكرس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يعتبر خطوة هامة للتكيف مع السياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم.

الفصل الخامس

المشاركة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العالي لولاية الوادي

والشركة الصينية سينوييرو - مشروع سوف -

تمهيد:

سعى في أن تكون دراسة المقارنة التي قمنا بها على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، وكذا على مستوى الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف - شاملة، وذلك من خلال الإلمام بكافة الجوانب التي تطرقنا إليها في الفصول السابقة.

خصصنا الجزء الأول من هذا الفصل إلى دراسة مقارنة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي من خلال تقديم وعرض للديوان، التطرق إلى عملية الانتقال من حسابات المحطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي وهذا وفقا للتعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 الصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، إضافة إلى إدراج الإجراءات المحاسبية المعمول بها في الديوان، وأخيرا إجراء تقييم للنظام المحاسبي المالي وذلك بإبراز الإيجابيات والسلبيات على مستوى مصلحة المحاسبة بعد بدء العمل به.

أما الجزء الثاني من المقارنة، فقد خصص للشركة الصينية سينوهيدرو (مشروع سوف) المكلفة من طرف الدولة في إطار التعاقد، بإنجاز مشروع شبكة تطهير كبرى على مستوى ولاية الوادي، وقد تم اختيار هذه الشركة على اعتبار أن لها العديد من العمليات المحاسبية التي تتم مع الشركة الأم والمتواجد مقرها بالصين، وهي العمليات التي تأخذ صفة الدولية، إضافة إلى الصعوبات التي واجهت الشركة من الناحية المحاسبية عند بداية نشاطها في الجزائر، وعليه قسم هذا الفصل إلى:

-المبحث الأول: عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

-المبحث الثاني: واقع المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

-المبحث الثالث: عرض الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف - (SINOHYDRO CORPORATION).

-المبحث الرابع: واقع العمليات المحاسبية الدولية بالشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -.

المبحث الأول: عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي؛

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

قبل تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، وجب تعريف الدواوين عموماً وفقاً للتشريعات المتوالية التي تطرقت له، إذ عرفت على أنها مؤسسة عمومية ولائحة ذات طابع صناعي وتجاري تنشأ في كل ولاية وتدعى ديوان الترقية والتسيير العقاري، والتي يشمل اختصاصها مجموع تراب الولاية ويمكن بصفة استثنائية إقامة دواوين أخرى وفقاً لأهمية حجم الأشغال الواجب إنجازها في الولاية، وتمتع هذه المؤسسة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري، وتقع تحت وصاية الوزير المكلف بالسكن.

أولاً: نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

كباقي بعض دواوين الولايات الأخرى والتي أنشئت على إثر تحديد الحدود الإقليمية لولايات جدد بعد التقسيم الأول لولايات الوطن طبقاً للمرسوم رقم 84-79 المؤرخ في أول رجب عام 1404 الموافق لـ 3 أبريل سنة 1984 الذي يحدد أسماء هذه الولايات ومقارها والتي من ضمنها ولاية الوادي، تقرر إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي سنة 1985 وفقاً للمرسوم رقم 85-75 المؤرخ في 22 رجب عام 1405 الموافق لـ 13 أبريل سنة 1985 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 76-143 المؤرخ في 23 أكتوبر سنة 1976 والمتضمن إنشاء مكاتب للترقية والتسيير العقاري للولاية وفقاً للمادة الأولى منه والتي ورد نصها كالتالي¹:

المادة الأولى: ينشأ مكتب للترقية والتسيير العقاري في كل من الولايات التالية: البيض، ايليزي، برج بوعرييج، بومرداس، الطارف، تيندوف، تيسمسيلت، الوادي، خنشلة، سوق أهراس، تيبازة، ميله، عين الدفلى، النعامة، عين تموشنت، غرداية، غليزان.

وفي سنة 1986 أودن بتنفيذ المداولة رقم 07 المؤرخة في 29 أكتوبر سنة 1986 الصادرة عن المجلس الشعبي الولائي لولاية الوادي والمتعلقة بتحويل ديوان الترقية والتسيير العقاري إلى مؤسسة عمومية محلية، ولقد اقتصر نشاط هذه المؤسسة في البداية على إنجاز مئة مسكن، والتي وضعت تحت وصاية والي الولاية الذي كلف بتنفيذ كل القرارات التي تنشر في الجريدة الرسمية بمجرد صدورها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 17 الموافق لـ 17 أبريل 1985، السنة الثانية والعشرون، ص 489.

بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 91-147 المؤرخ في 27 شوال عام 1411 الموافق لـ 12 مايو سنة 1991 والمتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، تحول كباقي دواوين الوطن من مؤسسة ذات طابع إداري إلى مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري حسب نص المادة الأولى من هذا المرسوم والتي وردت على النحو التالي¹:

المادة الأولى: تغير دواوين الترقية والتسيير العقاري القائمة عند تاريخ سريان مفعول هذا المرسوم والمدرجة في القائمة الملحقة، في طبيعتها القانونية إلى مؤسسات عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري. تخضع هذه المؤسسات التي تدعى في صلب النص "دواوين الترقية والتسيير العقاري" للقوانين والتنظيمات المعمول بها ولأحكام هذا المرسوم.

كما حددت المادة الثانية من نفس المرسوم الطبيعة القانونية لدواوين الترقية والتسيير العقاري ووردت كالآتي²:

المادة 2: تتمتع دواوين الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري.

ولكون السكن يعتبر من الأولويات ومن الأهداف الأساسية التي تسعى الحكومات المتعاقبة إلى تحقيقه، فقد تم تعميم الدواوين على كافة الولايات، لكن نظرا للظروف الاقتصادية الصعبة التي مرت بها الجزائر خلال عشرية التسعينات، وكذا تبعيتها اقتصاديا للبنك العالمي وصندوق النقد الدولي، فرضا عليها سنة 1997 أن تقوم بالتقليص من عدد دواوينها، وهذا مقابل الحصول على قروض تسترد حسب رزنامة محددة مسبقا.

لهذا رضخت الدولة إلى هذه الأوامر من أجل الخروج من الأزمة المالية التي كانت تعاني منها آنذاك، إذ وجدت الدولة أنه من الواجب لها أن تقوم بدمج بعض الدواوين إداريا ضمن ديوان واحد مع احتفاظها بنشاطها كما كان عليه الحال في البداية واعتبارها كفرع أو وحدة للدواوين المدججة فيه، لا لأن هذه الدواوين تفتقد للتسيير الجيد أو نتيجة لفشلها، بل تلبية لطلب الهيئات المالية الدولية، وقد تمت عملية الدمج على أساس المواقع الجغرافية الكائنة بها، وهكذا تم دمج وتحويل ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي إلى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ورقلة، وهذا من خلال المرسوم التنفيذي رقم 97-441 المؤرخ في 16 رجب عام 1418 الموافق لـ 17 نوفمبر سنة 1997 والمتضمن حل دواوين الترقية والتسيير العقاري لباب الوادي - سيدي محمد - الحراش - إيليزي - أدرار - تندوف - البيض - النعامة - غرداية - والوادي، وتحويل أملاكها، وقد تطرقت المادتان الأولى والثانية على ذلك وجاءتا كما يلي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 25 الموافق لـ 29 مايو 1991، السنة الثانية والعشرون، ص 883.

² نفس المرجع السابق، ص 883.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 78 الموافق لـ 30 نوفمبر 1997، السنة الرابعة والثلاثون، ص 10.

المادة الأولى: تحل دواوين الترقية والتسيير العقاري لباب الوادي - سيدي احمد - الحراش - إيليزي - أدرار - تندوف - البيض - النعامة - غرداية - والوادي، الواردة في القائمة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 91-147 المؤرخ في 27 شوال عام 1411 الموافق 12 مايو سنة 1991 والمذكور أعلاه.

المادة 2: تطبيقاً لأحكام المادة الأولى أعلاه، تحول كافة أملاك وحقوق والتزامات الدواوين المنحلة على التوالي إلى دواوين الترقية والتسيير العقاري لبئر مراد راييس، حسين داي، الدار البيضاء، تامنغست، بشار وورقلة حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (18): الدواوين المنحلة ودواوين الترقية والتسيير العقاري المتنازل لها وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 97-441* .

الدواوين المنحلة	الدواوين المتنازل لها
باب الوادي	بئر مراد راييس
سيدي احمد	حسين داي
الحراش	الدار البيضاء
إيليزي - أدرار	تامنغست
تندوف - البيض - النعامة	بشار
غرداية - الوادي	ورقلة

بعد عمليات الدمج هذه، أصبح ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي تابع إدارياً لولاية ورقلة إلى جانب نظيره في ولاية غرداية، لكن ابتداءً من سنة 2002 رجع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي كما كان عليه من قبل (يتمتع بالاستقلالية الإدارية والمالية)، وهذا وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 01-434 المؤرخ في 16 شوال عام 1422 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن إنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري لولايات: إيليزي، أدرار، تندوف، البيض، النعامة، غرداية والوادي، وقد تضمن نص المادة الأولى ذلك ووردت كالتالي¹:

المادة الأولى: تنشأ دواوين الترقية والتسيير العقاري لولايات إيليزي، أدرار، تندوف، البيض، غرداية، النعامة والوادي، في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

تخضع هذه الدواوين لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-147 المؤرخ في 27 شوال عام 1411 الموافق 12 مايو سنة 1991 والمذكور أعلاه.

* عنوان الجدول لم يرد في النص المادة رقم 2، لكننا أدرجناه من باب الالتزام بالمنهجية المتبعة في إعداد هذه الأطروحة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82 الموافق لـ 31 ديسمبر 2001، السنة الثامنة والثلاثون، ص 82.

ثانيا: موقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

يقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي بحي 19 مارس بالوادي ولاية الوادي، يحده شمالا سكنات للخواص، وغربا مديرية النشاط الاجتماعي لولاية الوادي، وجنوبا طريق ولائي، وشرقا طريق فرعي، ويشغل الديوان مساحة 4159 م²، كما يضم الديوان على فرع بدائرة جامعة وآخر بدائرة المغير، وهذا من أجل تقريب الإدارة من المواطن.

ثالثا: أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

تطبيقا للإستراتيجية التي أنشئ من أجلها الديوان، يعمل الديوان على تحقيق مجموعة من الأهداف، وهذا حسب مضمون المادة الثالثة من المرسوم رقم 85-270 المؤرخ في 22 صفر عام 1406 الموافق ل 05 نوفمبر سنة 1985 يغير تنظيم دواوين الترقية والتسيير العقاري وتسييرها في الولاية وعملها، والتي جاء نصها كما يلي¹:

المادة 3: تتولى دواوين الترقية العقاري وتسييرها في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ما يأتي:

- تنجز عمليات الحصول على ملكية المسكن العائلي؛
- تشجيع برامج الإسكان العمومية؛
- تتولى مسؤولية الإشراف على أشغال إنجاز المحلات والتجهيزات والمنشآت القاعدية المرافقة اللازمة للحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجموعات المساكن المبنية؛
- تتولى الإشراف على عمليات تطهير العمارات وترميمها في إطار برامج خاصة لإعادة تأهيل الأنسجة العمرانية الموجودة. "

رابعا: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

يتولى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي كباقي الدواوين الأخرى، على القيام بمجموعة المهام، وهذا وفقا للمادة الرابعة والسادسة من المرسوم 91-147 السالف ذكره، وقد وردت كالتالي²:

المادة 4: في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة، تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا، وتكلف فضلا عن ذلك، على سبيل التبعية بما يلي:

- ترقية البناءات؛
- الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة إليه؛
- الترقية العقارية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 46 الموافق ل 06 نوفمبر 1985، السنة الثانية والعشرون، ص 1688.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 25 الموافق ل 29 مايو 1991، مرجع سابق، ص 883-884.

-عمليات تأدية الخدمات قصد ضمان ترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وصيانتها؛
 -كل عملية تتوخى تحقيق مهامها.
 المادة 6: تكلف دواوين الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري، بما يلي:
 -تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها؛
 -تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ربوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها؛
 -المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن؛
 -إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسييرها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات؛
 -تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسييرها وتنسيق ذلك؛
 -ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها، حسب شروط خاصة، في إطار وحدوية قواعد تسيير الممتلكات العقارية؛
 -كل العمليات الأخرى التي تندرج في إطار التسيير العقاري.

كما أضافت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 09 رجب عام 1413 الموافق ل 02 يناير سنة 1992 الذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-147 المؤرخ في 27 شوال عام 1411 الموافق ل 12 مايو سنة 1991 والمتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، بعض المهام الأخرى لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وورد نص المادة كالتالي¹:

المادة 2: تدرج في المرسوم رقم 91-147 المؤرخ في 12 مايو سنة 1991 والمذكور أعلاه وفي نهاية المادة 6 منه، المادة 6 مكرر، تحرر كما يلي:

" المادة 6 مكرر: يمكن دواوين الترقية والتسيير العقاري لانجاز العمليات التي تندرج ضمن أهدافها أن تأخذ مساهمات في الشركات المدنية العقارية والتجمعات والمؤسسات العمومية الاقتصادية، أو تحدث فروعاً لها عند الاقتضاء،

كما يمكنها زيادة على ذلك، بموجب تنازل أو اتفاقية تبرم مع الدولة أو الجماعات المحلية أو أية هيئة عمومية أخرى، أن تنجز أو تقوم بأية عملية تهيئة التراث العقاري وتجديده وتحسينه قصد المحافظة عليه في حالة قابلة للسكن باستمرار. "

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02 الموافق ل 06 يناير 1993، السنة الثلاثون، ص 16.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

يدير ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي مجلس إدارة يعين وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-93 السالف ذكره، ويشرف عليه مدير عام معين من طرف وزير السكن، إضافة إلى مجموع الموظفين والعمال.

للإشارة فإن الهيكل التنظيمي الساري المفعول في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، يمثل الهيكل التنظيمي المعتمد من طرف وزير السكن وفقا للمقرر رقم 246/م.م.ب.ت/2006 المؤرخ في 12 جويلية 2006 والمتضمن المصادقة على الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي. ومن أجل إيضاح المهام والمسؤوليات الملقاة على مستويات سير العمل داخل الديوان، وجب إلقاء نظرة على الهيكل التنظيمي للديوان، وهو موضح في الشكل الموالي:

وفيما يلي شرح لمستويات الهيكل التنظيمي:

أولاً: مجلس الإدارة.

تطرت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 السالف ذكره إلى تشكيلة مجلس الإدارة، وجاءت كالتالي¹:

المادة 3: تعدل أحكام المادة 8 من المرسوم رقم 91-147 المؤرخ في 12 مايو سنة 1991 والمذكور أعلاه، كما يأتي:

" المادة 8: يتكون مجلس الإدارة من:

- ممثل واحد (1) أو ممثلين (2) يقترحهما وزير السكن حسب أهمية ممتلكات الديوان؛

- ممثل واحد (1) يقترحه الوزير المنتدب للميزانية؛

- ممثل واحد (1) يقترحه الوزير المنتدب للخزينة؛

- ممثل واحد (1) يقترحه وزير الداخلية والجماعات المحلية؛

- ممثل واحد (1) أو ممثلين (2) ينتخبهما عمال الديوان حسب عدد عماله.

يتم تكييف تشكيل مجلس الإدارة تبعاً للممتلكات وعدد عمال الديوان بقرار من وزير السكن".

ويعين أعضاء مجلس الإدارة لمدة ثلاث سنوات حسب ما جاء في نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-147 والتي وردت كالتالي²:

المادة 10: يعين أعضاء مجلس الإدارة بمقرر من الوزير المكلف بالسكن لمدة ثلاث (3) سنوات،

وفي حالة توقف أي عضو من الأعضاء يعوض بالأشكال نفسها وذلك إلى غاية انتهاء المهمة.

أما المسائل التي يتداول عليها المجلس فقد تطرقت لها المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-

147 ووردت كالتالي³:

المادة 11: يتداول مجلس الإدارة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها ويصادق على ما يلي:

1- مشروع نظامه الداخلي؛

2- برنامج عمل الديوان؛

3- النظام الداخلي للديوان؛

4- القروض والمصادقة على المخطط السنوي لتمويل الديوان؛

5- القواعد العامة لاستعمال الأموال القابلة للتصرف وتوظيف الأموال الاحتياطية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02 الموافق لـ 06 يناير 1993، مرجع سابق، ص 16.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 25 الموافق لـ 29 مايو 1991، مرجع سابق، ص 884.

³ نفس المرجع السابق، ص 884.

- 6- قبول الهبات والوصايا؛
- 7- اقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة والعينية؛
- 8- الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والاتفاقيات والاتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفا ملتزما؛
- 9- المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفء الأجور وتكوين المستخدمين؛
- 10- الحصائل وحسابات النتائج واقتراحات تخصيص النتائج.
- 11- وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها عليه المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم الديوان وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه.
- يعين مجلس الإدارة محافظا للحسابات ويحدد مرتبه.
- وقد عدلت هذه المادة وتحديد في النقطة رقم 11 منها، عن طريق المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 السالف ذكره، وجاءت كالتالي¹:
- المادة 4: تتم أحكام المادة 11 من المرسوم رقم 91-147 المؤرخ في 12 مايو سنة 1991 والمذكور أعلاه في النقطة 11 كما يأتي:
- " المادة 11:
- 11- وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم الديوان وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه، ولاسيما فيما يتعلق بكل مشروع لإحداث فروع له وأخذ مساهمات في الشركات المدنية العقارية أو التجمعات أو المؤسسات العمومية الاقتصادية ".
- ثانيا: المدير العام.**
- يتولى الإشراف على الديوان مدير عام يعين بمرسوم تنفيذي، وفقا لمضمون المادتان 14 و 15 من المرسوم التنفيذي رقم 91-147 ووردت كالتالي²:
- المادة 14: يتولى مديرية الديوان مدير عام.
- المادة 15: يعين المدير العام للديوان بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن ولا يمكن تعويضه إلا بالأشكال نفسها.
- يشارك المدير العام في اجتماعات مجلس الإدارة بصفة استشارية ويتولى أيضا أمانة المجلس، أما المهام الموكلة للمدير العام فقد تطرقت إليها المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91-147 السالف ذكره، وجاء مضمونها على النحو التالي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02 الموافق ل 06 يناير 1993، مرجع سابق، ص 16.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 25 الموافق ل 29 مايو 1991، مرجع سابق، ص 885.

³ نفس المرجع السابق، ص 885.

المادة 16: يتولى المدير العام ما يلي:

- يمثل الديوان إزاء الغير ويمكنه أن يوقع على جميع الوثائق التي تلزم الديوان؛
- يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة للديوان ويضمن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة؛
- يضمن سير المصالح ويمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي الديوان، ويعين المستخدمين ويعزلهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري به العمل؛
- يقوم بالأعمال التحفظية ويمارس الدعاوى القضائية؛
- يعد الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات، ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة؛
- يعد الحصيلة وحسابات النتائج ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة؛
- يبرم كل صفقة أو عقد أو اتفاقية أو اتفاق في إطار التنظيم المعمول به؛
- يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريراً سنوياً عن النشاط مرفقاً بالحصائل وحسابات النتائج ويرسله إلى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من مجلس الإدارة؛
- يعد النظام الداخلي للديوان ويقدمه للمصادقة عليه من مجلس الإدارة ويسهر على احترامه.

نشير هنا إلى أن المرسوم التنفيذي رقم 91-147 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 93-08 السالف ذكرهما قد تطرقا في بعض موادهم إلى مجلس الإدارة والمدير العام، في حين سيتم التطرق إلى باقي المستويات المدرجة في الهيكل التنظيمي للديوان من خلال النظام الذي يحدد المهام الموكلة لكل منصب وارد فيه.

يقع تحت إشراف المدير مباشرة حسب الهيكل التنظيمي للديوان ما يلي:

01-أمانة المدير: مكتب أمانة المدير يأتي مباشرة قبل مكتب المدير العام، ويعتبر حلقة الوصل بين المدير العام وأي جهة أخرى (مصالح، موظفين، عمال، مؤسسات أخرى... إلخ)، وعموماً يقوم مكتب أمانة المدير بالمهام التالية:

أ- المراسلات والاتصالات: تستقبل موظفة أمانة المدير الرسائل وتتعرف على ما بداخلها ثم تقدم محتواها مختصراً للمدير العام، بخلاف الرسائل الخاصة والتي تحمل صفة السرية فتقدمها له مباشرة، وهذا ما يعرف بالبريد الوارد، كما تكلف (من طرف المدير) بإرسال الرسائل إلى الجهات المتعامل معها وهو ما يسمى بالبريد الصادر.

كما يقوم هذا المكتب باستقبال المكالمات الهاتفية الموجهة للمدير العام، ونفس الشيء الاتصال بجهات أخرى مختلفة.

ب- تنظيم الوثائق والملفات: تقوم الموظفة في هذا المكتب بكتابة الوثائق الخاصة بالمدير على جهاز الحاسوب، بالإضافة إلى نسخ جميع الوثائق والأوراق المراد أخذ صور عنها.

ج-الإعلام وضبط المواعيد: تقوم بإبلاغ الموظفين عن وقت أداء المهام المسندة إليهم ومدتها، كما تعلمهم عن مواعيد الاجتماعات وكذا تبليغ الموظفين والعمال بساعات العمل الإضافية المكلفين بها ومدتها، وعموما تبليغ الموظفين والعمال عن جميع القرارات الصادرة من طرف المدير العام.

02-خلية الشؤون القانونية والمنازعات: تتولى معالجة قضايا منازعات الديوان مع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يلتزمون بدفع الاستحقاق الواجب عليهم في التاريخ المحدد، أو أي نزاع آخر يكون الديوان طرفا فيه.

حيث تقوم دائرة تسيير وصيانة الحظيرة بإرسال ملف الشخص المستأجر أو المشتري الذي لم يبرئ ذمته من التزاماته في تسديد ما عليه من مستحقات الإيجار بعد اقتضاء مهلة ستة أشهر متتالية من أجل الاستحقاق، وكذا ثلاثة إنذارات بالوفاء دون نتيجة إلى خلية الشؤون القانونية والمنازعات، والتي تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل، حيث أن المبالغ المدفوعة والتي تحملها الديوان تقتطع أيضا من المستأجر إضافة إلى حقوق الإيجار.

إذا كان المخالف مستأجرا يتعرض إلى المتابعات القانونية قصد طرده من المسكن زيادة على ذلك الفسخ التلقائي لعقد الإيجار، ويتم بعد مرور اثني عشرة شهرا من أجل الاستحقاق الأول غير الموفى، أما إذا كان المخالف مشتري فإنه يفقد حقه في الامتلاك بالإضافة إلى حرمانه سنتين من الاكتساب، وهذا دون الإخلال بالمتابعات القضائية للفسخ التلقائي لعقد التنازل، والذي يترتب عليه دفع ما يلي:

-تعويض عن شغل الأماكن وذلك ابتداء من تاريخ التنازل إلى يوم استعادة الملكية ويكون مساويا لقيمة الإيجار؛

-تعويض عن تناقص القيمة التي كان عليها الملك يوم التنازل؛

-تعويض عن الشوائب التي تلحق العقار من جراء ضرر ألحقه به المتنازل له، وهذا تبعا لمعايينة حالة الأماكن التي تحدد حضوريا خلال شهر توقيع عقد التنازل بسعي من المشتري على نفقته، وإذا لم تقع معايينة حالة الأماكن اعتبر المشتري متسلما الملك في حالة حسنة، غير أنه يقبل الإتيان بدليل معاكس لذلك.

03-خلية الأمن الداخلي: مهامها متابعة التحركات اليومية لدخول وخروج العمال، وكذا كافة المواطنين الزائرين للديوان من خلال التعرف على هوياتهم في مدخل الديوان، إضافة إلى القيام بمراقبة جميع المكاتب والسهر على أمنها، وتوكل لهذه الخلية مهمة إعداد جدول الحراسة الأسبوعي والمناوبات الليلية وهذا بالتنسيق مع مصلحة الموارد البشرية.

ثالثا: دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة.

وتتضمن المصالح التالية:

01- مصلحة الموارد البشرية: تتولى تسيير جميع شؤون الموظفين والعمال وذلك بالسهر على تطبيق القرارات المتخذة في مجال تكوين أعوان الديوان وتحسين مستواهم، كما يحصي الاحتياجات التي تعرب عنها مختلف دوائر الديوان في مجال التوظيف. ويقوم أيضا بتحضير التدابير اللازمة لدراسة المعطيات والشروط المتعلقة بتحديد المناصب المالية ويتولى توزيعها بالتعاون مع الدوائر المعنية.

تتكفل هذه المصلحة بتوظيف ومتابعة وضعية الموظفين المهنية ومنحهم إجازات، كما تتولى عملية دفع المرتبات والأمر بصرف نفقات المستخدمين، ويمكن أن تمنح جزاءات عقابية للمتهاونين في عملهم، كما يمكن أن تمنح مكافئات وعلاوات لذوي المهارات والكفاءات وذلك طبقا للقوانين المعمول بها.

02- مصلحة الوسائل العامة: تقوم هذه المصلحة بتسيير جميع المواد والتجهيزات التي يستعملها الديوان في أداء نشاطه فنجد الوثائق والأدوات المكتبية، مواد الصيانة، قطع الغيار، المكاتب، الكراسي... الخ، أي تسيير المخزونات التي تستهلك على مستوى الديوان، وكذلك السهر على متابعة وضعية حظيرة السيارات، بالإضافة إلى المعدات المتعلقة بالأمن والنظافة.

03- مصلحة الإعلام الآلي: تتمثل مهمة هذه المصلحة في قيامها بتطبيق المعلومات والملفات على مستوى مختلف مصالح الديوان وحصرها في ملفات وإدخالها إلى الحاسوب، وذلك تسهيلا لاستخراج وثائق عمل الديوان بسرعة ودقة أكبر، وكمثال على ذلك نجد:

- إعداد الوضعيات المالية الدورية والتي ترسل شهريا إلى الوزارة الوصية؛

- إعداد برامج متابعة وضعية زبائن الديوان (مؤجرين ومتنازل لهم).

رابعا: دائرة المالية والمحاسبة.

تكلف هذه الدائرة بجميع الأعمال المالية والمحاسبية في الديوان، وتحدد الوسائل المالية اللازمة لأداء مهامه وتتابع شروط استخدامها، كما تسهر على حسن تنفيذ عمليات الخزينة، وتتضمن هذه الدائرة المصالح التالية:

01- مصلحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة بالقيام بتدوين وتسجيل كافة القيم المالية للإيرادات ونفقات أومداخيل ومدفوعات الديوان حسب تقنية القيد المزدوج وطبقا لتعليمات النظام المحاسبي المالي، إذ تصنف هذه التسجيلات قصد الحصول على وثائق مفصلة وملخصة أهمها الميزانية وحساب النتائج. إلى جانب إعداد الميزانية ومراقبتها وتنفيذها (يقصد بها الميزانية التقديرية للديوان)، يجب الاحتفاظ بأية وثيقة مالية ومحاسبية تتعلق بعمل الديوان بحيث تكون دليل لتصرفات مسؤل المحاسبة واستدلال قانوني لجميع العمليات التي تمت على مستوى الديوان.

بعد التسجيل المتسلسل للحركة المالية للديوان التي تمكننا من معرفة الوضعية المالية له في تاريخ محدد، وعند انتهاء الدورة المحاسبية تقوم هذه المصلحة بعملية تحويل الحسابات الجزئية والفرعية إلى حساباتها الرئيسية، وتتم هذه العملية في قيود التجميع لتسهيل عملية البحث عن نتيجة الدورة بعد إعداد الميزانية الختامية.

وترسل الميزانية الختامية وحساب النتائج إلى الوزير المكلف بالسكن وفقا للتشريع المعمول به، كما يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشرة سنوات، ويجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة طبقا للقانون التجاري.

02- مصلحة المالية: وفقا للنظام المحاسبي المالي تبدأ السنة المالية للديوان أيضا في أول يناير وتغفل

في 31 ديسمبر من كل سنة.

وتقوم هذا المصلحة بإعداد الميزانية التقديرية للديوان والتي تخضع لموافقة ممثل وزير السكن بعد مداولة مجلس الإدارة قبل بداية السنة المالية المرتبطة بها طبقا للتشريع الجاري به العمل (في الغالب تتأخر هذه المداولة)، كما يتولى القيام بالتسيير المالي، حيث يأمر بصرف المبالغ لتوفير الوسائل المادية اللازمة لعمل الديوان وتسييرها وفقا للميزانية المقدره، بالإضافة إلى ذلك يقوم بفتح الحسابات لدى الصكوك البريدية أو المؤسسات البنكية والقروض (بعد تأشيرة المدير العام) ويسهر على سيرها.

تختص هذه المصلحة أيضا بدراسة الحالة المالية للمؤسسة خلال فترة معينة لا تتعدى سنة، وهي تهدف بصفة عامة إلى إجراء فحص للسياسات المالية المتبعة من طرف الديوان في دورة أو دورات متعددة من نشاطه وذلك عن طريق الدراسات التفصيلية للبيانات لفهم مدلولاتها ومحاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكيفيات والكميات التي هي عليها، مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسات المالية التي يعمل في إطارها الديوان، ومن ثم اقتراح الإجراءات المالية لمحاولة الخروج من الوضع الصعب أو القضاء على نقاط الضعف إن وجدت، أما إذا كانت حالتها جيدة فتقترح إجراءات تسمح باستمرارها وتحسينها أكثر فأكثر.

تحتك هذه المصلحة بأطراف من خارج الديوان وداخله، فخارجيا من طرف البنوك، مصلحة الضرائب، الدائنين وكافة المتعاملين ... الخ، أما الاستعانة الداخلية والتي تعتبر الأهم والأساسية لاتخاذ القرارات والاستشارات، و هذا من طرف المدير العام أو المحاسب ... الخ.

03- مصلحة الاستثمارات: من مهام الديوان الإشراف على المشاريع المتمثلة في السكنات

(السكن الاجتماعي خاصة)، ومن مهام هذه المصلحة متابعة ومراقبة وضعية أشغال المقاولين وتسديدها إلى حين نهاية المشروع وتسليمه (سواء تسليم مؤقت أو نهائي) بما يتوافق مع الميزانية المقدره للمشروع.

04- مصلحة التحصيل: تعتبر مركز الحركة المالية للديوان، حيث تتكفل بقبض مبالغ الإيجار

والمبالغ الشهرية المدفوعة كإيجار تمليك عن الممتلكات التابعة للديوان.

تختص هذه المصلحة بتنفيذ مجموع العمليات التي تضع قواعد إيجار المساكن والمحلات التجارية ومتابعة ملفات المستأجرين، وكذا مجموع العمليات التي تضع قواعد بيع ومتابعة ملفات المتنازل لهم في حالة البيع بالتقسيط، كما يجب عليها تدوين الأموال التي حازها الديوان سواء على مستواها (مصلحة التحصيل) أو في حساباتها المفتوحة لدى الهيئات المالية المختلفة.

بالإضافة إلى مسك حركات الأموال التي تتم لحساب الديوان يوميا، تكلف مصلحة التحصيل بتصنيف الإيرادات، وتقوم بإرسالها إلى مصلحة المحاسبة وكذا مصلحة المالية لمباشرة الإجراءات اللازمة لمعرفة وضعية الديوان في نهاية الدورة أو خلالها مرفوقة بالوثائق التي تثبت ذلك.

وتضم مصلحة التحصيل على 06 مكاتب تحصيل موزعة عبر تراب الولاية متمثلة في مكتب بدائرة جامعة، مكتب بدائرة الديبلة، مكتب بدائرة قمار، وثلاث مكاتب على مستوى بلدية الوادي (مكتب حي 19 مارس، مكتب حي 400 سكن، مكتب حي 08 ماي 1945).

خامسا: دائرة تسيير وصيانة الحظيرة.

تضم دائرة تسيير وصيانة الحظيرة على المصلحتين التاليتين:

01- مصلحة استغلال الحظيرة: تتمثل مهمة هذه المصلحة في الاستغلال الأمثل لحظيرة الديوان

من مساكن ومحلات تجارية بصنفيها إيجار أو تنازل، بدءا بعملية تسليم المفتاح لمستغل السكن أو المحل التجاري.

وتتمثل عملية الإيجار (مساكن و محلات تجارية) بإبرام عقود الإيجار والاتفاقيات الإيجارية وفقا للمساحة والموقع.

أما عملية البيع (التنازل)، فتتمثل في بيع المساكن والمحلات التجارية التابعة للديوان لكل شخص طبيعي راشد ذو جنسية جزائرية أو أي شخص معنوي جميع شركائه من جنسية جزائرية، حيث يجب إثبات صفة المستأجر القانونية، إذا تعلق الأمر بمحلات مشغولة أو صفة المستفيد إذا كان المقصود محلا جديدا.

لا يحق لأي شخص طبيعي سبق له أن اشترى ملكا عقاريا أن يشتري ملكا آخر ذا نفس الاستعمال، كما يخصص شراء الملك العقاري القابل للتنازل عنه على الشيوخ للأطفال القصر أبناء صاحب الحق القانوني في الشراء الذي توفي، وذلك طبقا للتشريع المعمول به.

02- مصلحة الصيانة والمحافظة على الحظيرة: دورها يتمثل في صيانة حظيرة الديوان من

سكنات ومحلات تجارية من خلال حراستها والمحافظة عليها حتى بعد شغلها وذلك بحفظ الصحة (التطهير الصحي)، يعني إجراء الكشوفات والمعاينات وتبديل الأجزاء الحساسة، تفاديا لوقوع العطل والتلف بالإضافة إلى المراقبة والصيانة والترميمات اللازمة وهذا بإصلاح الأضرار بعد حدوثها واستبدال الأجزاء بعد تلفها، حيث تشمل عملية الصيانة، الآلات والتجهيزات والمرافق والأبنية وغيرها من الأصول الثابتة المنقولة اللازمة لتأمين استمرار سلامة المساكن التابعة للديوان وجعلها قابلة للسكن.

سادسا: دائرة التحكم في إنجاز المشاريع.

تكلف هذه الدائرة بتحضير مشاريع البناء، وعقد صفقات الإنجاز التي تهمها ومتابعة حسن تنفيذها، وتتولى عند الاقتضاء تنسيق أعمال الصيانة والترميم في الديوان ومتابعتها بناء على تقرير مقدم من طرف دائرة تسيير وصيانة الحظيرة وبعد موافقة المدير العام، وتشكل هذه الدائرة من المصالح التالية:

01- مصلحة الدراسات والبرمجة: وتهتم بجميع عمليات الالتزام المتعلقة ببرامج الاستثمار، إلى

جانب مراقبة الدراسات المباشرة للمشروع حتى تتم الموافقة على المشروع التمهيدي.

تقوم هذه المصلحة بإجراء مسابقات للمهندسين المعماريين ومكاتب الدراسات المتخصصة لاختيار أحسن المخططات المقدمة والتي تتماشى مع المشروع وشروطه المطلوبة والأهداف المسطرة له، عند الانتهاء من عملية الاختيار يتم إبرام عقود الدراسات معهم.

02- مصلحة الصفقات: بعد تحديد مكتب الدراسات الذي سوف يتعامل مع الديوان من طرف

مصلحة الدراسات والبرمجة، تبدأ هذه المصلحة بطرح مناقصة، وتقوم بالإعلان عنها، كما تضع المصلحة المتعاقدة هذه الوثائق تحت تصرف أي مؤسسة يسمح لها بتقديم العروض، ويمكن أن ترسلها إلى المترشح الذي يطلبها، حيث تحتوي هذه الوثائق على جميع المعلومات الضرورية التي تمكن المترشحين من تقديم عروض مقبولة، من أجل اختيار المقاولين الذين يقدمون أفضل العروض، بأقل تكلفة وأكثر جودة وفي أقل وقت ممكن.

بعد إيداع العروض من قبل المتعاملين تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من مصلحة الصفقات وتحت إشراف المدير العام أو من ينوبه، في يوم العمل الذي يلي آخر أجل لإيداع العروض وتجتمع هذه اللجنة في جلسة علنية بحضور المعارضين لفتح الظروف، والتي تسجل في سجل خاص.

بعد ذلك يقوم مكتب الدراسات من إثبات صحة تسجيلها في دفتر خاص، ومراجعة العروض من حيث المصدقية والصلاحية، ثم تشكل لجنة خارجية لدراسة العروض وتقييمها لاسيما من الناحية المالية، ويفاوض بشأنها، وأثناء انعقاد الجلسة يحرر محضرا يوقعه جميع أعضاء اللجنة، والذي يتمخض عنه المقاولين أو المؤسسات الفائزين بالمناقصة، ومن ثم تبرم الصفقة مع المتعامل الذي تم اختياره بعد وضع جميع البيانات الضرورية لذلك، ويجب عليه الالتزام بكل ما جاء في الصفقة من شروط.

بعد اختيار المتعامل المتعاقد مع الديوان، تقوم مصلحة الصفقات بتحديد تاريخ بداية إنجاز المشروع وتسلم الأمر بالانطلاق للمقاول المكلف به.

وتقوم هذه المصلحة بتشكيل مجموع الأوراق المكتوبة التي تكون منها الوثائق التعاقدية والصفقات التي تتابعها من الناحية التقنية، وتسهر على وجود التغطية المالية للمشاريع المطلوب الالتزام بها، كما تطلب

إعادة التقييم اللازم لإكمال العمليات إن اقتضى الأمر، وتأمّر بصرف الحوالات المالية للأشغال التي ترسلها مصلحة المتابعة، وتشارك مع مصلحة المتابعة والمالية في القفل المالي للبرامج (برامج البناء)، بالإضافة إلى ذلك تتولى عملية جرد للعمليات التي هي في طور الإنجاز ولم تسلم بعد.

03-مصلحة متابعة العمليات: عند صدور الأمر بانطلاق المشروع يبدأ المقاول في مباشرة عملية

البناء، حينها يأتي دور هذه المصلحة المكلفة بمتابعة مراحل إنجاز المشروع منذ بدايته إلى غاية إنجائه، وهذا بمراقبته والتأكد من تنفيذه بما يتماشى والبنود التعاقدية ومقاييس البناء المعتمدة بالمشاركة مع الهيكل المكلف بدراسة المشروع لضبط العناصر التقنية والتخطيطية للوثائق التعاقدية التي يتشكل منها مشروع البناء.

عندما يصل المشروع إلى مرحلة إنجاز معينة، يقوم المقاول بإرسال وضعية أشغال (فاتورة) لمصلحة المتابعة قصد دفعها، وتعمل هذه الأخيرة على مراجعتها والتأكد من صحتها بالمشاركة مع مكتب الدراسات وذلك بعد مراقبة حالة تقدم الأشغال، ثم ترسلها إلى مصلحة الاستثمارات، والتي بدورها تقوم بعملية مراجعتها أيضا قصد دفع حوالاتها المالية، إذا فإن مصلحة المتابعة تتابع الأشغال التي ينجزها الديوان بناء على وضعيات الأشغال (الفواتير)، إلى جانب تتبعها في عين المكان.

كما تتولى هذه المصلحة عمليات الاستلام المؤقت والنهائي للعقارات المنتهية، وتبدي التحفظات المتعلقة بالنقائص التي تلاحظ قصد تداركها.

المبحث الثاني: واقع المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الدورة المحاسبية المعمول بها في الديوان، إضافة إلى إدراج عملية الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، وأخيرا إجراء تقييم للنظام المحاسبي المالي وذلك بإبراز الإيجابيات والسلبيات على مستوى مصلحة المحاسبة بعد بدء العمل به، وهذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: عرض الدورة المحاسبية المعمول بها في ديوان الترقية والتسيير العقاري.

تشمل الإجراءات المحاسبية المتضمنة في الدورة المحاسبية لديوان الترقية والتسيير العقاري على:

أولا: دليل الحسابات.

يعتبر من العناصر المساعدة لنظام تشغيل البيانات المحاسبية، إذ يمثل قائمة تضم أرقام الأصناف الرئيسية للمجموعات، وكذا أرقام الحسابات الفرعية والتسميات المقابلة لها والمعتمدة في الديوان، وذلك بما يتوافق مع قائمة حسابات النظام المحاسبي المالي، وتم حجز (Saisie) جميع أرقام الحسابات وتسمياتها الواردة في هذا الدليل في برنامج المحاسبة المعمول به في الديوان. وقد تم الأخذ بعدة اعتبارات عند تقسيم دليل الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري بالوادي منها:

- تحديد الحصول على المعلومة بسرعة وبأقل تكلفة ممكنة (فيما يتعلق بزمن استخراج المعلومات)؛
- خدمة للتقارير الدورية التي تعد من طرف دائرة المحاسبة والمالية وترسل بانتظام إلى الوزارة الوصية (وزارة السكن، العمران والمدينة).

ثانيا: الوثائق والمستندات المحاسبية.

تعتبر الوثائق والمستندات القاعدة الأساسية للتسجيلات المحاسبية، إذ تعكس طبيعة الأحداث والعمليات المالية وتضمن حسن سير وانتظام الدورة المحاسبية، والمعلومات المحاسبية الواردة من المستندات يتم بموجبها التأكد من صحة العمليات المالية والمحاسبية واعتمادها نهائيا، ويعتبر المستند وثيقة إثبات يتم الرجوع إليها عند الحاجة ومن أمثلتها فواتير الشراء (إضافة إلى الاقتناء والخدمات)، فواتير البيع، الكشوفات البنكية... إلخ، ويجب أن يضم المستند وفقا للإجراءات المعمول بها في الديوان ما يلي:

- يحمل رقما تسلسليا وفقا لمخرجات برنامج المحاسبة في الديوان حتى يتم توثيقه والرجوع إليه؛
- التسجيل المحاسبي وفقا لمخرجات برنامج المحاسبة في الديوان؛
- يشمل على البيانات الضرورية كالتاريخ وتوقيع مسجل العملية المحاسبية.

ثالثا: المجموعة الدفترية.

ورد من قبل أن المشرع الجزائري يوجب على الأشخاص الذين تتوفر فيهم صفة التاجر مسك دفاتر وفقا للتشريعات المعمول بها، وبدوره يضم الديوان على مجموعة دفترية (على مستوى دائرة المحاسبة والمالية) التزاما بالتشريعات، وبغرض وضع جميع العمليات والأحداث المالية الخاصة بنشاط الديوان، وكذا تحديد علاقته بالغير، وذلك من أجل تحديد نتيجة نشاطه وبيان مركزه المالي، وتمثل هذه الدفاتر في:

01-دفتر اليومية: ويتم فيه تسجيل جميع القيود المحاسبية التي تحدث يوميا من واقع المستندات المؤيدة لها وفقا لتسلسل زمني، وذلك بالاعتماد على اليوميات المساعدة والتي تلخص العمليات ذات الطبيعة الواحدة والمتجانسة، وعادة ما يتم تحديد رقم اليومية المساعدة بما يتوافق مع طبيعة العمليات المسجلة فيها، وتمثل اليوميات المساعدة للديوان في:

أ- **اليومية المساعدة رقم 01 "الافتتاحية":** ويسجل فيها القيد الافتتاحي للميزانية، وذلك بتسجيل أرصدة الحسابات المتبقية في الميزانية الختامية للسنة الماضية (الحسابات من الصنف 01 إلى 05).
 ب- **اليومية المساعدة رقم 06 "العمليات المختلفة":** وتسجل فيها جميع العمليات المتعلقة بالمصاريف (فواتير الهاتف، الكهرباء والغاز، الأتعاب، التأمينات ... إلخ)، إضافة إلى العمليات التي لا تسجل في اليوميات المساعدة الأخرى.

ج- **اليومية المساعدة رقم 11 "التعديلات والتسويات":** وتسجل فيه الأخطاء المحاسبية إن وجدت سواء تعلقت بالسنة الجارية أو السنوات المالية السابقة.

د- **اليومية المساعدة رقم 20 "التبittات":** وتسجل فيها جميع عمليات اقتناء التبتات.

هـ- **اليومية المساعدة رقم 38 "المشتريات":** وتسجل فيه جميع فواتير شراء المواد واللوازم الاستهلاكية القابلة للتخزين.

و- **اليومية المساعدة رقم 51 "بنك BADR المدين (المداخيل)":** * ويثبت فيها جميع

الأموال التي دخلت الحساب البنكي الخاص ببنك الفلاحة والتنمية الريفية للديوان.

ز- **اليومية المساعدة رقم 52 "بنك BADR الدائن (المدفوعات)":** ويسجل فيها جميع

الأموال التي سحبت من الحساب البنكي الخاص ببنك الفلاحة والتنمية الريفية للديوان.

* هناك عدة يوميات مساعدة أخرى متعلقة بالحسابات البنكية الأخرى، وكذا حساب الخزينة وحساب جاري بريدي، سواء ما تعلق بالمداخيل أو المدفوعات، ولكننا اكتفينا هنا بذكر حساب واحد فقط.

ح-اليومية المساعدة رقم 53 "الصندوق الرئيسي المدين (المداخيل)" *: ويثبت فيها جميع الأموال التي دخلت إلى الصندوق الرئيسي للديوان، وتمثل هذه المداخيل في تحصيل مستحقات الإيجار أو التنازل عن ممتلكات.

ط-اليومية المساعدة رقم 54 "الصندوق الرئيسي الدائن (المدفوعات)": ويثبت فيها جميع الأموال التي خرجت من الصندوق الرئيسي للديوان، وتمثل في الأموال المحولة يوميا من طرف أمين الصندوق إلى الحسابات البنكية للديوان.

ي-اليومية المساعدة رقم 60 "الاستهلاكات": وتسجل فيها استهلاكات السنة المالية من المواد واللوازم.

ك-اليومية المساعدة رقم 63 "المستخدمين": ويثبت فيها جميع مستحقات المستخدمين شهريا، مضافا إليها الأعباء الاجتماعية الأخرى (التأمينات الاجتماعية).

ل-اليومية المساعدة رقم 64 "الضرائب والرسوم": وتضم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتصريحات الجبائية الشهرية نموذجي G50 و G50A، إضافة إلى جميع الضرائب والرسوم الأخرى التي يتحملها الديوان.

م-اليومية المساعدة رقم 68 "الاهتلاكات": وتسجل فيها اهتلاك التثبيات، وعادة ما تتم هذه العملية في آخر السنة المالية، لكن استثناء قد تستغل هذه اليومية خلال السنة، وهذا في حالة التنازل على أحد عناصر التثبيات، فتثبت هنا عملية الاهتلاك في الشهر الذي وقعت فيه.

ن-اليومية المساعدة رقم 70 "المبيعات": ويسجل فيها رقم الأعمال الشهري الناتج عن إيجار السكنات والمحلات التابعة للديوان، وكذا جميع عمليات التنازل عن ممتلكات الديوان في إطار القوانين والتشريعات.

س-اليومية المساعدة رقم 99 "تسجيلات الجرد": تعتبر آخر يومية مساعدة، وتسجل فيها جميع عمليات آخر السنة المالية ومنها الجرد.

* هناك عدة يوميات مساعدة أخرى متعلقة بالصناديق الفرعية التابعة للديوان، سواء ما تعلق بالمداخيل أو المدفوعات، ولكننا اكتفينا هنا بذكر حساب يومية الصندوق الرئيسي فقط.

02- دفتر الأستاذ: بعد الانتهاء من التسجيل في دفتر اليومية، ومن أجل استخراج أرصدة حسابات الديوان في آخر السنة وكذا الإطلاع على العمليات التي تمت على مستوى كل حساب، يتم ترحيل كافة التسجيلات المحاسبية إلى دفتر الأستاذ، والتي يقابل عددها (الحسابات) بالضرورة عدد الحسابات الموجودة في دفتر اليومية، وهذا من أجل عملية تحليل التغيرات التي تطرأ على رصيد كل حساب من حسابات الميزانية أو حساب النتائج، وكذا اكتشاف الأخطاء المرتبطة بالحسابات إن وجدت وهذا قبل الإقفال النهائي لحسابات السنة المالية.

رابعا: ميزان المراجعة.

بعد ترحيل الحسابات المسجلة في دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، ومن أجل التأكد من صحة التسجيلات المقيدة في دفتر اليومية وكذا الأرصدة المستخرجة لكل حساب من دفتر الأستاذ، يتم إعداد ميزان المراجعة بغية اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالمبالغ، والذي تتساوى فيه بالضرورة بالمجاميع المتعلقة بحسابات الافتتاحية، حركة الحسابات المتراكمة خلال السنة، الأرصدة في آخر السنة.

نشير هنا إلى أن ما سبق ذكره يعتبر الوظيفة التقليدية لميزان المراجعة خاصة في ظل مسك المحاسبة ببرمجيات الإعلام الآلي والتي تقلل نسبة الأخطاء إلى درجة كبيرة (أو معدومة)، ولهذا يمتد دور ميزان المراجعة في ديوان الترقية والتسيير العقاري إلى كونه لوحة قيادة متعلقة بحسابات الديوان كاملة، الأمر الذي يسهل اكتشاف الأخطاء المرتبطة بطبيعة أرصدة الحسابات (مدين أو دائن) المستخرجة في آخر الفترة*، وكذا أرصدة الحسابات التي تكون معدومة عادة، علاوة على كونه أداة مقارنة بين أرصدة بعض الحسابات والوثائق المؤيدة لها ومثال ذلك نذكر:

- مقارنة أرصدة حسابات التثبيتات والمخزونات مع الجرد الفعلي؛

- مقارنة أرصدة الحسابات البنكية مع قوائم التقارب البنكي وكذا الكشوفات البنكية؛

- مقارنة أرصدة حسابات الصناديق مع محاضر غلقها.

خامسا: إعداد الكشوف المالية.

بعد التأكد من صحة الأرصدة، يتم إعداد وإخراج الكشوف المالية، والتي تعتبر آخر مرحلة والمنتج النهائي للدورة المحاسبية، وهذا بغية تحديد نتيجة نشاط الديوان خلال الفترة، هذه القوائم الموجهة والاستفادة منها لأغراض داخلية (الديوان، مجلس الإدارة، الوزارة الوصية) وأخرى خارجية (إدارة الضرائب، محافظ الحسابات).

* خاصة ما تعلق بحسابات الصنف 4 "حسابات الغير" والتي تضم مزيج بين حسابات طبيعتها مدينة وأخرى دائنة.

المطلب الثاني: الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي.

التزاما بالتعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 والسالف ذكرها، فقد قام محاسب ديوان الترقية والتسيير العقاري بإعداد جدول يتضمن الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي (حسابات الميزانية المقفلة في 2009/12/31 إلى ما يقابلها من حسابات النظام المحاسبي المالي والتي تمثل الميزانية الافتتاحية للسنة المالية 2010).

وعلاوة على عمل المحاسب فقد تمت المصادقة على صحة الانتقال هذه من طرف محافظ حسابات الديوان وكذا مجلس الإدارة، وهو موضح من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (19): الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الخاصة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

الرصيد		حسابات النظام المحاسبي المالي	تعيين الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي	حسابات المخطط المحاسبي الوطني	تعيين الحسابات وفق المخطط المحاسبي الوطني
دائن	مدين				
1 823 710 044,59		110000	الترحيل من جديد	180000	نتائج رهن التخصيص
	18 371 903,62	211000	الأراضي	220000	الأراضي
	44 781 753,63	213100	مباني إدارية-مقر الديوان	240100	مباني إدارية-مقر الديوان
	2 586 640 954,14	213300	مباني	240300	مباني
	3 795 225,69	213300	تحويل محلات إلى مساكن	242400	تحويل محلات إلى مساكن
	81 585,25	215000	معدات وأدوات	243000	معدات وأدوات
	12 329 649,84	218000	سيارات وزن الخفيف	244000	سيارات وزن الخفيف
	390 000,00	218001	دراجات نارية	244200	دراجات نارية
	6 842 336,49	218100	أثاث مكتب	245000	أثاث مكتب
	5 560 132,87	218200	معدات مكتب	245100	معدات مكتب
	4 928 766,65	218300	معدات الإعلام الآلي	245110	معدات الإعلام الآلي
	6 368 474,35	218300	تجهيزات وتركيبات المباني	247000	تجهيزات وتركيبات المباني
	1 748 147,05	218450	تركيبات أجهزة الاتصال	247100	تركيبات أجهزة الاتصال

	30 459,84	218410	تركيبات الكهرباء والغاز	247130	تركيبات الكهرباء والغاز
	609 040,00	218300	تهيئات السكن الوظيفي	247200	تهيئات السكن الوظيفي
	627 613,40	218300	تهيئات المحلات	247300	تهيئات المحلات
	438 979,95	218300	تهيئات مختلفة	247400	تهيئات مختلفة
	1 658 808,98	218300	تهيئات مقر الديوان	247500	تهيئات مقر الديوان
	994 045,80	218350	تهيئات السكنات الاجتماعية	247700	تهيئات السكنات الاجتماعية
	595 305,44	218500	أثاث السكن الوظيفي	252000	أثاث السكن الوظيفي
	231 281,20	218500	تجهيزات منزلية	252100	تجهيزات منزلية
	992 705,98	232200	مباني قيد الإنجاز	284200	مباني قيد الإنجاز
	1 212 287,75	232300	مسكن وظيفي قيد الإنجاز	284300	مسكن وظيفي قيد الإنجاز
1 079 691 438,92		281310	إهلاك المباني	294030	إهلاك المباني
7 160 224,50		281100	إهلاك المباني الإدارية	294100	إهلاك المباني الإدارية
4 705,00		281530	إهلاك معدات وأدوات	294300	إهلاك معدات وأدوات
8 061 224,22		281800	إهلاك معدات النقل	294400	إهلاك معدات النقل
2 321 358,56		281200	إهلاك تجهيزات المكتب	294500	إهلاك تجهيزات المكتب
1 998 350,38		281300	إهلاك معدات مكتب	294510	إهلاك معدات مكتب
2 113 208,22		281511	إهلاك معدات الإعلام الآلي	294511	إهلاك معدات الإعلام الآلي
4 209 066,79		281830	إهلاك تهيئات وتركيبات	294700	إهلاك تهيئات وتركيبات
26 220,00		281840	إهلاك تركيبات الكهرباء والغاز	294750	إهلاك تركيبات الكهرباء والغاز
460 808,81		281850	إهلاك تجهيزات اجتماعية	295200	إهلاك تجهيزات اجتماعية
	27 074,00	321000	مخزون مواد الصيانة	310000	مخزون مواد الصيانة
	532 527,28	322200	مخزون اللوازم المكتبية	310300	مخزون اللوازم المكتبية
	4 140,00	321100	مخزون الوقود	310400	مخزون الوقود
	1 259 174,30	322602	مخزون مواد البناء	310602	مخزون مواد البناء
	6 195 011,65	322603	مخزون لوازم الترخيص الصحي	310603	مخزون لوازم الترخيص الصحي
	2 940 262,24	322604	مخزون لوازم الكهرباء	310604	مخزون لوازم الكهرباء
	212 790 724,06	335000	مشروع السكن التساهمي	340000	مشروع السكن التساهمي
	475 387,43	467000	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة	400000	حسابات الخصوم المدينة
	145 624,00	462000	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	421000	حقوق لدى محافظ البيع بالمزايدة (التنازل عن الاستثمارات)
	10 000 000,00	503000	سندات التوظيف لدى الخزينة	423602	سندات التوظيف لدى الخزينة
	51 014 432,54	238200	التسبيقات والحسابات المدفوعة على طلبات التثبيتات	425002	سلف وتسبيقات على الاستثمارات
	17 000,00	275100	الودائع والكفالات المدفوعة	426000	كفالات مدفوعة

	118 998 829,58	278000	حقوق التطهير	428302	حقوق التطهير
			الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن		ديون الاستثمارات الأخرى-تنازل عن
	110 568 291,67	462000	الثببتات-تنازل عن السكنات لأجل	429401	السكنات لأجل
			الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن		ديون الاستثمارات الأخرى-تنازل عن
	78 750,00	462000	الثببتات-تنازل عن السكنات بالرزنامة	429500	السكنات بالرزنامة
			الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن		ديون الاستثمارات الأخرى-تنازل عن
	28 895,58	462000	الثببتات-تنازل عن المحلات لأجل	429501	المحلات لأجل
	23 403 546,43	445600	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	457000	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات
	5 696,00	471000	مدفوعات لحساب المستأجرين	459001	مدفوعات لحساب المستأجرين
	33 000,00	471000	تسبيقات على الحساب	459100	تسبيقات على الحساب
	18 472 448,99	409000	الموردون المدينون-تسبيقات جزافية	462200	تسبيقات جزافية
	43 102 380,98	409100	الموردون المدينون-تسبيقات على التموين	462300	تسبيقات على التموين
			المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على		تسبيقات الأجور
	57 330,18	425000	الحساب الممنوحة	463000	
			أموال لخدمات الاجتماعية-تسبيقات		تسبيقات لصلح الخدمات الاجتماعية
	15 000,00	422300	لصلح الخدمات الاجتماعية	463900	
	336 800,82	486000	الأعباء المعايينة مسبقا	468000	مصاريف مفيدة سلفا
			الحسابات الانتقالية-نفقات في انتظار		نفقات في انتظار التخصيص
	21 978,03	470001	التخصيص	469000	
			الزبائن-حقوق على إيجار سكنات		حقوق على إيجار سكنات البرنامج
	31 024 947,00	411100	البرنامج القلم للسنة الجارية	470100	القديم للسنة الجارية
			الزبائن-حقوق على إيجار سكنات		حقوق على إيجار سكنات البرنامج
	81 847 216,78	411110	البرنامج القلم للسنوات السابقة	470101	القديم للسنوات السابقة
			الزبائن-حقوق على إيجار سكنات		حقوق على إيجار سكنات البرنامج
	23 143 906,00	411200	البرنامج الجديد للسنة الجارية	470200	الجديد للسنة الجارية
			الزبائن-حقوق على إيجار سكنات		حقوق على إيجار سكنات البرنامج
	23 183 882,61	411210	البرنامج الجديد للسنوات السابقة	470201	الجديد للسنوات السابقة
			الزبائن-حقوق على إيجار محلات البرنامج		حقوق على إيجار محلات البرنامج القديم
	3 900 838,80	411300	القديم للسنة الجارية	470300	للسنة الجارية
			الزبائن-حقوق على إيجار محلات البرنامج		حقوق على إيجار محلات البرنامج القديم
	7 327 111,90	411301	القديم للسنوات السابقة	470301	للسنوات السابقة
	12 767 654,10	445700	رسم على القيمة المضافة على الإيجار	470570	رسم على القيمة المضافة على الإيجار
	2 008 021,93	518400	فوائد التنازل	477400	فوائد التنازل
	12 430 059,71	411900	حقوق مختلفة أخرى	479000	حقوق مختلفة أخرى
	133 269 526,12	515000	حسابات الخزينة	483000	حسابات الخزينة
	104 923,91	512027	حساب القرض الشعبي الجزائري	485027	حساب القرض الشعبي الجزائري

	772 546,62	512051	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 1	485051	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 1
	3 712 597,55	512052	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 2	485052	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 2
	4 200 421,10	512053	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 3	485053	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 3
	5 044 792,06	512054	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 4	485054	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 4
	501,75	512056	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 5	485056	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 5
	775 305,41	512058	حساب البنك الوطني الجزائري	485058	حساب البنك الوطني الجزائري
	50 530,33	512060	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 6	485060	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية 6
	76 141 810,49	512062	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية-مشروع السكن التساهمي	485062	حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية-مشروع السكن التساهمي
	2 543 859,91	512700	بنك التنمية المحلية	485700	بنك التنمية المحلية
	2 234 833,00	512701	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 1	485701	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 1
	2 691 709,68	512702	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 2	485702	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 2
	1 276 029,33	512703	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 3	485703	بنك التنمية المحلية-مشروع السكن التساهمي 3
	2 449 224,15	515100	حسابات بريدية	486000	حسابات بريدية
	43 015,90	530020	الصندوق	487020	الصندوق
383 637 624,53		164000	قروض الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط	520613	قروض الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط
19 960,60		404061	موردو التثبيتات	522061	دائنو الاستثمارات
16 584 876,10		404700	موردو التثبيتات-اقتطاع الضمان	524000	اقتطاع الضمان
109 889 519,00		165000	ودائع وكفالات مقبوضة	525061	كفالات مقبوضة
246 653 939,46		419000	الزبائن الدائنون-تسيقات زبائن السكن التساهمي	529000	تسيقات زبائن السكن التساهمي
51 840,39		401031	موردو المخزونات والخدمات	530031	موردون
249 306,77		442100	ضرائب على الرواتب والأجور	543000	ضرائب على الرواتب والأجور
9 378,50		442200	ضرائب على الرواتب والأجور-اقتطاع من المصدر	543002	ضرائب على الرواتب والأجور-اقتطاع من المصدر
180 531,62		431000	اقتطاعات الاشتراكات الاجتماعية	545000	اقتطاعات الاشتراكات الاجتماعية
6 895,32		432000	اقتطاعات الاشتراكات التعاونية	545021	اقتطاعات الاشتراكات التعاونية
43 976,83		432000	اقتطاعات التضامن	545700	اقتطاعات التضامن
10 048 012,71		445700	رسم على القيمة المضافة على الإيجار	547000	رسم على القيمة المضافة على الإيجار
147 583,00		442320	حقوق التسجيل	548800	حقوق التسجيل
167 253,91		442420	حقوق الطابع	548900	حقوق الطابع
3 839,30		471100	تحصيل لصالح المحضر القضائي	548990	تحصيل لصالح المحضر القضائي
43 862,89		443501	تحصيل لصالح مديرية السكن والأشغال العمومية (بيع دفاتر الشروط)	549001	تحصيل لصالح مديرية السكن والأشغال العمومية (بيع دفاتر الشروط)
52 350,14		443502	تحصيل لصالح مديرية التعمير والبناء (بيع دفاتر الشروط)	549002	تحصيل لصالح مديرية التعمير والبناء (بيع دفاتر الشروط)
1 970 232,35		422100	اقتطاع من الأجور لصالح الخدمات الاجتماعية	549303	اقتطاع من الأجور لصالح الخدمات الاجتماعية

133 649 920,00	443500	تحصيلات الإيجار لصالح الدولة	549500	تحصيلات الإيجار لصالح الدولة
1 244 000,00	471100	تحصيلات لصالح مشاريع سكنات التساهمية	549900	حسابات وسيطية أخرى
800,00	401001	موردو المخزونات والخدمات-الهيئات الإدارية	562001	دائنو الخدمات-الهيئات الإدارية
1 100 455,62	401031	موردو المخزونات والخدمات-المؤسسات العمومية	562031	دائنو الخدمات-المؤسسات العمومية
1 741 713,96	401061	موردو المخزونات والخدمات-المؤسسات الخاصة	562061	دائنو الخدمات-المؤسسات الخاصة
2 316,39	421000	المستخدمون-الأجور المستحقة	563000	مستخدمين
175 368,15	447000	ضرائب الاستغلال المستحقة	564000	ضرائب الاستغلال المستحقة
92 397,25	447000	الرسم على النشاط المهني للدفع	564100	الرسم على النشاط المهني للدفع
130 056 441,53	518000	الفوائد المنتظرة-قروض الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط	565000	دائنو المصاريف المالية- قروض الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط
1 353 092,77	431000	الهيئات الاجتماعية-حصة رب العمل	568000	الهيئات الاجتماعية-حصة رب العمل
753 569,45	422000	الخدمات الاجتماعية للديوان	568100	الخدمات الاجتماعية للديوان
279 157,10	419200	الزبائن الدائنون-تسبيقات مقبوضة من الزبائن	570500	تسبيقات مقبوضة من الزبائن
2 956 548,93	470000	مداخيل في انتظار التخصيص	579000	مداخيل في انتظار التخصيص
17 500,00	602200	استهلاك العجلات والهوائيات	610200	استهلاك العجلات والهوائيات
849 757,21	602300	استهلاك اللوازم المكتبية	610300	استهلاك اللوازم المكتبية
378 580,00	602210	استهلاك الوقود	610400	استهلاك الوقود
552,00	602215	استهلاك مواد التشحيم	610500	استهلاك مواد التشحيم
424 371,18	602700	استهلاك اللوازم الكهربائية	610700	استهلاك اللوازم الكهربائية
130 726,36	602800	استهلاك ماء الشرب	610810	استهلاك ماء الشرب
84 000,00	60310	صناعة الأختام	613840	صناعة الأختام
93 716,26	602400	استهلاكات مختلفة	617000	استهلاكات مختلفة
29 000,00	624440	إيجارات لنقل التثبيات	621440	إيجارات لنقل الاستثمارات
25 077,11	614000	إيجارات وتكاليف إيجارية	621500	إيجارات وتكاليف إيجارية
3 905 708,50	615700	صيانة وإصلاحات المباني	622403	صيانة وإصلاحات المباني
1 022 282,13	615500	صيانة وإصلاحات معدات النقل	622440	صيانة وإصلاحات معدات النقل
88 922,22	615600	صيانة وإصلاحات معدات المكتب	622450	صيانة وإصلاحات معدات المكتب
130 200,00	615000	صيانة وإصلاحات-شحن قارورة إطفاء النار	622510	صيانة وإصلاحات-شحن قارورة إطفاء النار
2 000,00	618100	وثائق	624000	وثائق
10 376,00	622700	أتعاب محافظ البيع بالمزايدة	625000	أتعاب محافظ البيع بالمزايدة
11 062 031,40	611000	التعهد الثانوي	625100	التعهد الثانوي
550 000,00	622600	أتعاب محافظ الحسابات	625106	أتعاب محافظ الحسابات
111 000,00	622610	أتعاب المحامين	625107	أتعاب المحامين
3 453,80	615800	عمولة المراقبة التقنية للسيارات	625400	عمولة المراقبة التقنية للسيارات

	3 842 434,00	622700	مصاريف المنازعات	625510	مصاريف المنازعات
	141 400,00	621600	مصاريف الاستنساخ	625600	مصاريف الاستنساخ
	473 907,50	623100	إشهار وإعلانات	626000	إشهار وإعلانات
	52 152,00	625100	مصاريف السفر	627030	مصاريف السفر
	451 145,00	625600	مصاريف الإقامة	627100	مصاريف الإقامة
	174 964,54	625800	مصاريف المبيت	627500	مصاريف المبيت
	95 350,00	625800	مصاريف الإطعام	627600	مصاريف الإطعام
	13 665,00	626000	البريد والمواصلات	628000	البريد والمواصلات
	510 283,17	626100	أتاوة الهاتف	628100	أتاوة الهاتف
	5 217,96	627800	مصاريف خدمات شراء الوقود	628900	مصاريف خدمات شراء الوقود
	41 052 289,40	631000	الأجر القاعدي	630000	الأجر القاعدي
	5 575 140,00	631950	منحة السلة	630230	منحة السلة
	522 530,30	631900	منحة النقل	630250	منحة النقل
	551 026,13	631100	الأجر-الجزء المتغير	630610	الأجر-الجزء المتغير
	85 200,00	631020	أجر المتهنين	630700	أجر المتهنين
	37 600,00	631990	منحة التمدرس	630800	منحة التمدرس
	122 658,82	631900	أجرة تصفية الحساب	630900	أجرة تصفية الحساب
	6 409 731,57	631200	منحة الخبرة المهنية	632000	منحة الخبرة المهنية
	988 874,15	631300	منحة الضرر	632010	منحة الضرر
	10 400 724,37	631700	منحة المنطقة	632020	منحة المنطقة
	216 078,42	631500	منحة الخدمة الدائمة	632030	منحة الخدمة الدائمة
	1 795 200,64	631400	منحة أجرة المنصب	632050	منحة أجرة المنصب
	3 017 463,49	631800	منحة المردودية الفردية	632210	منحة المردودية الفردية
	71 200,00	631600	منحة الصندوق	632240	منحة الصندوق
	1 152 000,00	631850	الأجر الوحيد	632700	الأجر الوحيد
	2 987 806,37	631510	مساهمات الأنشطة الاجتماعية	634000	مساهمات الأنشطة الاجتماعية
	98 280,37	631530	مصاريف التكوين المهني	634290	مصاريف التكوين المهني
	16 519 261,12	635000	اشتراكات الضمان الاجتماعي	635000	اشتراكات الضمان الاجتماعي
	912 547,00	642100	الرسم على النشاط المهني	641000	الرسم على النشاط المهني
	22 449,27	645000	طوابع التسجيل	646201	طوابع التسجيل
	1 300,00	645500	رسوم السكن	648700	رسوم السكن
	30 500,00	645400	قسمة السيارات	648900	قسمة السيارات
	965,00	645700	حقوق ورسوم مختلفة	648990	حقوق ورسوم مختلفة

	147 561,11	627500	الخدمات المصرفية	655000	مصاريف بنكية
	57 249,91	616000	تأمينات ضد الحرائق	660000	تأمينات ضد الحرائق
	52 701,61	616700	تأمينات السرقة وتحويل الأموال	660100	تأمينات السرقة وتحويل الأموال
	63 389,86	616500	تأمين المسؤولية المدنية	660200	تأمين المسؤولية المدنية
	364 388,77	616400	تأمين السيارات	660400	تأمين السيارات
	11 422,67	616100	تأمين العتاد	660500	تأمين العتاد
	964 847,44	616100	تأمين المباني الإدارية	660800	تأمين المباني الإدارية
	2 792 131,79	616300	تأمين المباني	660820	تأمين المباني
	13 760,00	645800	ضرائب ورسوم أخرى	669000	مصاريف مختلفة
	26 400,00	628000	اشترك صندوق ضمان الصفقات	669110	اشترك صندوق ضمان الصفقات
	135 111,00	653000	بدل الحضور مجلس الإدارة	669200	بدل الحضور مجلس الإدارة
	24 800,00	653100	بدل حضور لجنة الصفقات	669300	بدل حضور لجنة الصفقات
	92 569 599,90	681210	إهلاك التثبيتات	682400	إهلاك الاستثمارات
	102 719 511,66	652000	نواقص القيم عن خروج أصول مادية غير مالية	692400	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عن الاستثمارات
	389 855,80	676700	تكاليف السنة المالية السابقة	696500	تكاليف السنة المالية السابقة
	1 271 891,52	676700	تكاليف الاستغلال لسنوات مالية سابقة	696800	تكاليف الاستغلال لسنوات مالية سابقة
	50 589,47	656100	عقوبات وغرامات	698000	عقوبات وغرامات
	78 255,22	657000	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	698900	تكاليف أخرى استثنائية
15 000,00		700000	مبيعات البضائع	701000	مبيعات البضائع
11 062 031,40		723000	أشغال قيد التنفيذ	720000	أشغال قيد التنفيذ
44 551 283,00		706000	إيجار السكنات	740100	إيجار السكنات
5 420 729,80		706100	إيجار المحلات التجارية	740300	إيجار المحلات التجارية
383 420,80		775100	تحويل تكاليف الإنتاج	756610	تحويل تكاليف الإنتاج
1 819 113,66		768000	فوائد التنازل	770400	فوائد التنازل
24 800,49		768100	إيرادات الشيكات المسترجعة	770500	إيرادات الشيكات المسترجعة
1 278 326,52		775200	تحويل تكاليف الاستغلال	786630	تحويل تكاليف الاستغلال
156 000,00		752000	فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	792400	إيرادات التنازل عن الاستثمارات
883 530,19		786600	استرجاع تكاليف سنوات مالية سابقة	796600	استرجاع تكاليف سنوات مالية سابقة
6 715 001,24		757001	المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	798800	إيرادات مختلفة
6 450 445,65		757001	المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	798000	إيرادات استثنائية
4 051 683 097,31	4 051 683 097,31		المجموع		

المصدر: مصلحة المحاسبة.

المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي من خلال الممارسة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي.

تعتبر الممارسة العملية (التطبيقية) لأي مجال هي الجوهر، وذلك للحكم على مدى إمكانية تحقق الجانب النظري والتصوري للميدان (قيد الدراسة) في الواقع (عمليا)، وعليه من خلال الممارسة العملية لمبادئ النظام المحاسبي المالي، برزت عدة إيجابيات وسلبيات بعد التطبيق الأولي، وبدوره خضع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي على غرار باقي الكيانات الأخرى إلى الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، وسنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم الإيجابيات والسلبيات على مستوى مصلحة المحاسبة.

أولا: العناصر الإيجابية.

وهي مقسمة وفق الأصناف الواردة فيها:

01- حسابات المخزونات: وذلك من خلال إدراج بعض الحسابات التي لم تكن موجودة أساسا

في المخطط المحاسبي الوطني، ويتعلق الأمر هنا بالحساب التالي:

*الحساب 36 "المخزونات المتأتية من التثبيتات": هذا الحساب لم يكن موجودا في المخطط

المحاسبي الوطني، ويمثل العناصر أو الأجزاء المتأتية من التثبيتات والتي احتفظ بها الديوان كمخزونات، ويرتبط هذا الحساب أساسا بمعدات النقل التي أصبحت خردة ولكن ليس لها مقابل مالي معتبر في حالة البيع، ولهذا يحتفظ بها الديوان لاستعمالها كقطع غيار بالنسبة لباقي معدات النقل مثيلاتها، ولهذا تحول من حسابات التثبيتات إلى حسابات المخزونات.

ونشير هنا إلى أن عملية التحويل هذه تتم بناء على مقترح من طرف المدير مقدم مجلس إدارة

الديوان، وتتم عملية التحويل بعد الموافقة عليها، وهذا تفاديا لفروقات الجرد التي تعد في آخر السنة المالية.

02- حسابات الغير: فيما يتعلق بحسابات الغير، ظهور بعض الحسابات ضمن عائلات

متجانسة، بغض النظر عن طبيعتها المدينة أو الدائنة فنجد:

أ-الحساب 40 "الموردون والحسابات الملحقة": يضم كافة الحسابات المرتبطة بالموردين.

ب-الحساب 41 "الزبائن والحسابات الملحقة": يضم كافة الحسابات المرتبطة بالزبائن.

ج-الحساب 42 "المستخدمون والحسابات الملحقة": يضم كافة الحسابات المرتبطة

بالمستخدمين.

د-الحساب 43 "الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة": يضم كافة الحسابات المرتبطة

بالهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

ه-الحساب 44 "الدولة، الجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة":

يضم كافة الحسابات المرتبطة بالدولة، الجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة.

و-الحساب 45 "المجمع والشركاء": يضم كافة الحسابات المرتبطة بالمجمع والشركاء.

كما تم إدماج حسابات الديون المترتبة عن تأدية الخدمات أو المصاريف المختلفة في حساب واحد وفق النظام المحاسبي المالي (الحساب 401 "موردو المخزونات والخدمات")، على العكس مما كان في المخطط المحاسبي الوطني، كل حساب على حدا، حساب 562 "دائنو الخدمات" والحساب 566 "دائنو المصاريف المختلفة".

03-حسابات الأعباء:

أ-الحساب 603 "تغيرات المخزونات": تم إدراجه وفق النظام الجديد، والذي يضم الانخفاض

العادي فقط لقيم المخزونات جراء عملية التخزين، وتصنيفه ضمن الأعباء العادية التي يتحملها الديوان، على العكس مما كان موجودا في المخطط المحاسبي الوطني، والذي يصنف جميع الانخفاضات في قيم المخزون ضمن المصاريف الاستثنائية.

ب-الحساب 607 "المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات": ضم هذا الحساب

من خلال تحليل مبالغه (الإطلاع على دفتر الأستاذ) فواتير الكهرباء واستهلاكات الماء، هذين العنصرين (الكهرباء والماء) كانا وفقا للمخطط المحاسبي الوطني يسجلان في الحساب 61 مباشرة (مع عدم تخصيص حساب خاص بهما) وعدم مرورهما على المخزون، ويشكلان عائقا بالنسبة لمحاسب الديوان أمام إدارة الضرائب، وتقريبا كل سنة يلجأ إلى تبرير فوارق المخزون لإدارة الضرائب، لكون هذه الأخيرة عند تطبيق قاعدة مخزون آخر المدة = مخزون أول المدة + مشتريات الفترة - إستهلاكات الفترة، ينتج عنه دوما فارق في المخزون يمثل إستهلاكات الكهرباء والماء، مما يضطر محاسب الديوان في السنوات الأخيرة إلى الاجتهاد وتسجيله في الحساب 6253 "إتاوات" وفق المخطط المحاسبي الوطني، بالرغم من إدراكه أن لا علاقة له باستهلاكات الكهرباء والماء، وهذا تجنباً لمراسلات إدارة الضرائب.

لكن النظام المحاسبي المالي تدارك هذا الإشكال بإدراج حساب خاص بالاستهلاكات المباشرة

وضمها ضمن الحساب 607 "المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات".

ج-الحساب 627 "الخدمات المصرفية وما شابهها": يتعلق بالخدمات المصرفية المقدمة من طرف البنوك، باستثناء المصاريف المرتبطة بالقروض أو ما شابهها، وهو ما يؤدي إلى الوصول إلى نتيجة مالية دقيقة، وهذا على العكس مما كان وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي كان الحساب 65 "الأعباء المالية" يضم كل المصاريف المرتبطة بالبنك.

ثانيا: العناصر السلبية.

وهي مقسمة أيضا وفقا للأصناف الواردة فيها:

01-حسابات رؤوس الأموال: الحساب 101 "رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة، أو الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال"، نلاحظ أن هذا الحساب صنف رأس المال الذي تنطلق به المؤسسة أو الشركة عند نشأتها أو التوسع في حساب واحد، بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمؤسسة، فعند الإطلاع على القوائم المالية للديوان (تحديدا جانب الخصوم من الميزانية) المقفلة في آخر السنة المالية، لا نستطيع معرفة الشكل القانوني للديوان، والتمييز في كونه مؤسسة فردية أو مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري (أي برأس مال اجتماعي)، وهذا على العكس مما كان في المخطط المحاسبي الوطني الذي حدد الحساب 10 "الأموال الجماعية" والمتعلق بالشركات (شخص اعتباري والتي من بينها يصنف الديوان)، والحساب 11 "أموال شخصية" والمتعلق بالمؤسسات الفردية (شخص طبيعي).

02-حسابات التثبيتات: تمثلت في الحسابات التالية:

أ-الحساب 218 "التثبيتات العينية الأخرى": بالرجوع إلى الوثائق المحاسبية للديوان خلال السنة المالية 2013، نلاحظ أن هذا الحساب ضم عناصر التثبيتات المتمثلة في معدات النقل، التجهيزات المكتبية، التهيئات والتركيبات، في حين صنفت باقي التثبيتات العينية الأخرى كالتالي:

-الحساب 211 "الأراضي"؛

-الحساب 213 "البناءات"؛

-الحساب 215 "المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية".

من خلال التصنيف الجديد للتثبيتات العينية، وجدنا بأن معدات النقل صنفت مع باقي التثبيتات العينية الأخرى كما ذكرنا سالفًا، على الرغم من أنها تمثل قيمة معتبرة بالنسبة للديوان، لهذا كان من الأفضل إدراج حساب مستقل يتعلق بمعدات النقل.

ب-الحساب 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتبثيات": من دفتر الأستاذ الخاص بالديوان المتعلق بالسنة المالية 2013، وبالرجوع إلى بعض الوثائق المحاسبية المتعلقة بهذا الحساب، وجدنا بأن هذا الحساب يخصص عند تقديم تسبيق يتعلق بالحصول على تبثيات. في حين وعند الإطلاع على ميزان المراجعة وجدنا أن هناك حساب آخر يؤدي نفس المهمة في التقييد المحاسبي، تمثل في الحساب 4092 "الموردون المدينون : التسبيقات والمدفوعات على الحساب والمتعلقة بالتبثيات".

والسؤال المطروح هنا، هل يعقل وجود حسابين مختلفين في مدونة حسابات واحدة يؤديان نفس المهمة؟.

03-حسابات الغير: وضمت الحسابات التالية:

أ-الحساب 401 "موردو المخزونات والخدمات": إذ لا يعقل تجميع الديون المترتبة عن شراء اللوازم والتموينات الأخرى، مع الديون المترتبة عن الخدمات، وعلى سبيل المثال لا الحصر لا يعقل تسجيل مشتريات المواد الاستهلاكية التي يحتاجها الديوان والتي تكون عادة بمبالغ معتبرة مع مصاريف الهاتف أو الأتاعب، وهو ما يحتم على محاسب الديوان إدراج حسابات فرعية للحساب 401، ومن خلال الحالة التي أمامنا قسم الحساب 401 من طرف محاسب الديوان وفق التالي:

-4013 "موردو المخزونات" (إدراج الرقم 3 والذي يدل على رقم صنف المخزونات)؛

-4016 "موردو الخدمات" (إدراج الرقم 6 والذي يدل على رقم صنف الأعباء).

وهذا على العكس مما كان موجودا في المخطط المحاسبي الوطني، إذ كانت الديون المترتبة عن شراء أصناف المخزونات باختلافها تسجل في الحساب 530 "الموردين"، أما عند الحصول على خدمات فتسجل في الحساب 562 "دائنو الخدمات"، أو الحساب 566 "المصاريف المتنوعة".

ب-الحساب 445 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال": وقد قسم وفقا لاجتهادات

محاسب ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي إلى الحسابات الجزئية التالية:

-الحساب 4451 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال المدفوعة والقابلة للحسم مقابل الحصول

على التبثيات، المشتريات والأعباء"؛

-الحساب 4452 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال المحصلة مقابل عملية البيع"؛

-الحساب 4453 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال المسبقة"؛

-الحساب 4454 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال للدفع".
وبالرجوع إلى التعليمات الوزارية رقم 02 السالفة الذكر نجد بأن الرسوم على القيمة المضافة المحصلة مقابل عملية البيع صنفت في مدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي في الحساب 442، وهو ما يتناقض مع مبدأ عدم المقاصة، وذلك من خلال مقاصة الحساب 442 مع الحساب 445.
لكن لاحظنا أن اجتهاد محاسب الديوان كان في محله وذلك للحفاظ على التطبيق الصحيح لهذا المبدأ (مبدأ عدم المقاصة).

المبحث الثالث: عرض الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف - (SINOHYDRO CORPORATION).

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم عرض للشركة، وهذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تقديم الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -؛

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -.

المطلب الأول: تقديم الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -

أيضا قبل تقديم الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -، وجب تقديم الشركة الصينية سينوهيدرو الأم، وهي شركة أسست في أوائل الخمسينات من القرن الماضي، كشركة متخصصة في الطاقة الكهرومائية، وهي مسؤولة الآن على 65% من محطات توليد الطاقة الكهرومائية في الصين، وخلال 60 سنة من التطور، أصبحت مجموعة تضم ما يقارب 130000 عامل موزعين على قطاعات الطاقة، البناء، الأشغال العمومية والنقل.

وينطوي تحت الشركة الآن 12 شركة قابضة و20 شركة تابعة لها، تسعى من خلالها إلى تقديم أفضل الخدمات اتجاه زبائننا، بفضل الخبرة التي اكتسبتها منذ إنشائها وفي مختلف المجالات (التصميم والهندسة، المتابعة، البناء) وإلى غاية انطلاق المشروع.

وتعتبر شركة سينوهيدرو من الشركات العالمية، إذ ما نسبته 25% من أنشطتها موجهة إلى الخارج، من خلال شبكة تضم 113 فرعا ومكاتب تمثيل في 84 دولة تحت مسؤولية 05 مكاتب جهوية (آسيا والمحيط الهادي، إفريقيا، الأمريكيتين، أوروبا والشرق الأوسط، شمال إفريقيا).

وتواصل الشركة توسعة أنشطتها في الأسواق الدولية وعلى مستوى العالم من خلال توزيع مشاريعها على العديد من البلدان وهذا من خلال إستراتيجية وخطة طويلة المدى، وهي مصنفة في المرتبة 20 ضمن قائمة أكبر المتعاقدين على المستوى العالمي، وتقوم الآن بإنجاز 486 مشروع في 72 بلد حول العالم، بقيمة 42 مليار دولار.

أولا: الموقع.

يقع المقر الاجتماعي للشركة بالمنطقة المتعددة النشاطات بالطريق الوطني رقم 16 بحي الشط ولاية الوادي، وقد تم اختيار موقعها هذا في إطار التسهيلات المقدمة للمستثمرين الأجانب، لكون الشركة دخلت للجزائر بصفة مؤقتة من خلال تكليفها بإنجاز مشروع شبكة التطهير الصحي على مستوى ولاية الوادي، إضافة إلى وجود فضاءات للمستثمرين في منطقة النشاطات وكذا امتلاك الشركة للكثير من العتاد المتخصص في إنجاز مثل هذه المشاريع والذي يتطلب حظائر بمساحات كبيرة.

ثانيا: أهداف الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -.

يعتبر مشروع سوف أحد المشاريع التابعة للشركة الصينية الأم، ولهذا فإن الحديث هنا عن الأهداف لا ينحصر على مستوى الشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف - بل يتعداه إلى الشركة الأم، وعموما تمثل أهداف الشركة في:

- إنجاز مشروع سوف وفق المعايير المتفق عليها وفي أجالها المحددة؛

- كسب ثقة المتعامل الجزائري؛

- إقامة مشاريع أخرى في الجزائر وفي مختلف المجالات التي تنشط فيها الشركة.

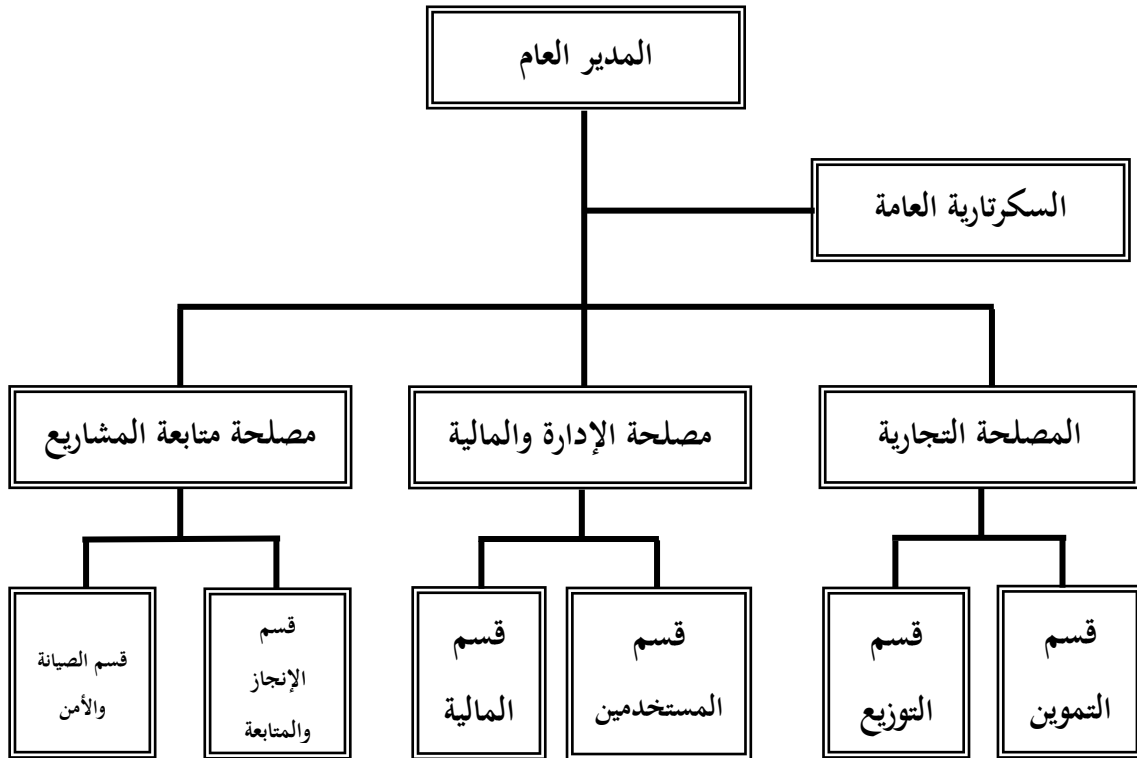
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -.

يشرف على مشروع الشركة الصينية بولاية الوادي مدير عام مكلف من طرف الشركة الأم، إضافة إلى الموظفين والعمال (جزائريين وصينيين).

وينقسم هيكل الشركة وفق تنظيم يضمن تحديد المسؤوليات والوظائف، وهو ما يكفل توزيع المهام

بصورة منتظمة للمحافظة على عدم التداخل في الوظائف والمهام، وهو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04) : يبين الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -.



*المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لسنة 2014.

وفيما يلي شرح الهيكل التنظيمي للشركة الصينية سينوهيدرو - مشروع سوف -:

أولاً: المدير العام.

يقوم بالإشراف العام على السير الحسن لنشاطات الشركة في جميع تعاملاته من الداخل والخارج، وهو متخذ القرار والمشرف على جميع المصالح.

ثانياً: السكرتارية العامة.

هي إطار متخصص، تتقن عدة لغات نظراً للتعاملات الكثيرة مع الخارج، ومكلفة بأداء المهام التالية:

- مساعدة المدير العام في مهامه وتبليغ كافة قراراته إلى مصالح الشركة؛
 - الربط بين المدير العام ومختلف المصالح؛
 - دراسة وتحضير كل ما يتعلق بالتسيير الإداري؛
 - استقبال البريد الخاص بالشركة وتوقيعه، واستقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية.
- ثالثاً: المصلحة التجارية.**

وتشرف على قسمين (قسم التموين وقسم التوزيع).

01- قسم التموين: وتمثل مهمته في:

- تنفيذ السياسات التجارية للشركة وهذا من أجل تنظيم عمليات التموين بمختلف المواد الأولية للمشروع في وقتها؛
- تتبع عملية نقل العتاد المستورد من الخارج (الصين أو البلدان التي انتهت فيها مشاريع الشركة) والموجه للمشروع، وكذا عند خروجه من الجزائر؛
- متابعة مختلف الوثائق والملفات المقدمة لمصلحة الجمارك؛
- الاتصال بوكالات العبور الدولية فيما يخص عملية الاستيراد والتصدير.

02- قسم التوزيع: تبدأ مهمة هذا القسم انطلاقاً من استلام مختلف أنواع المواد الأولية المستغلة في

ورشات الإنجاز، وذلك من خلال:

- متابعة حركة المواد الأولية المستلمة في ورشات الإنتاج (الجرد)، على الرغم من أن عملية التموين تكون بكميات قليلة بما يكفي السير الحسن للمشروع؛

- توجيه مذكرات بقائمة المواد الأولية التي تحتاجها ورشات الإنجاز؛
 - إرجاع المواد الأولية المتبقية في الورشات والتي ليست في حاجة إليها.
- رابعاً: مصلحة الإدارة والمالية.

وتشرف على قسمي الإدارة والمالية.

01- قسم المستخدمين: ويعمل على:

- استقبال ملفات طلبات التوظيف؛
- الإشراف على عمليات التوظيف؛
- إعداد رواتب الموظفين والعمال؛
- إعلام المستخدمين بكل ما يتعلق بطلبات العطل، قائمة الحراس المناوبين شهريا ... إلخ؛
- نشر مجموع النصوص القانونية التي تحكم علاقات العمل داخل الشركة مع ضمان تطبيقها.

02- قسم المالية: ويتولى القيام بالمهام التالية:

- الالتزام بتطبيق السياسة المالية للشركة بما يضمن السير الحسن لأنشطة الشركة على المدى القصير والمتوسط؛

- تسديد فواتير الشراء ومختلف المصاريف، تحصيل وضعيات الأشغال (الفواتير) الخاصة بإنجاز المشروع؛

- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية؛

- متابعة سير الكشوفات البنكية (إعداد قوائم التقارب البنكي).

خامساً: مصلحة متابعة المشاريع.

- يدخل ضمنها قسم الإنجاز والمتابعة بشكل أساسي، كما تشرف أيضا على قسم الصيانة والأمن الذي ارتأت الشركة إدراجه تحت وصاية هذه المصلحة.

01- قسم الإنجاز والمتابعة: وتمثل مهامه في:

- يعمل بالتنسيق مع قسم المستخدمين على توزيع العمال على مختلف ورشات الإنجاز وفقا لمتطلبات كل ورشة وكذا الخبرة اللازمة للإطارات المشرفة عليها؛
- الالتزام بإنجاز المشروع وفقا للمخططات الهندسية المصادق عليها؛

- المتابعة الدورية لمدى تقدم عمل المشروع؛
- التنسيق مع مكاتب المتابعة الخارجية في عملية المراقبة، والتزامه برفع التحفظات (إن وجدت) التي ترد في تقاريرهم.

02-قسم الصيانة والأمن: ويسهر على:

- القيام بعملية المراقبة والأمن في محيط وداخل ورشات إنجاز المشروع المنتشرة عبر بلديات الولاية؛
- القيام بتصليح عتاد الإنجاز؛
- الحرص على مختلف قواعد الحماية، وتوفير التجهيزات ضد الحرائق؛
- وضع أجهزة مراقبة داخل الورشات لتتبع حركة العمال؛
- الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف المعدات.

المبحث الرابع: واقع العمليات المحاسبية الدولية بالشركة الصينية سينيوهيدرو - مشروع سوف -.

تعتبر شركة سينيوهيدرو - مشروع سوف - من الشركات الدولية التي دخلت للجزائر بصفة مؤقتة بغية تنفيذ مشروع إنجاز شبكة التطهير على مستوى ولاية الوادي، ومن خلال هذا المبحث سنحاول إبراز العراقيل والمشاكل المتعلقة بالجانب المحاسبي والمالي والتي واجهت الشركة عند بداية نشاطها أو خلال السنوات اللاحقة لها، إضافة إلى بعض التسجيلات المحاسبية ذات صفة دولية التي تتم مع الشركة الأم بالصين.

المطلب الأول: المشاكل المحاسبية التي واجهت الشركة.

على غرار العديد من الشركات الأجنبية، فقد واجهت شركة سينيوهيدرو - مشروع سوف - العديد من المشاكل والعراقيل المرتبطة بالجانب المحاسبي، المالي والضريبي، وهو ما يعكس توجه السياسة المتبعة من طرف الدولة في استقطاب المستثمرين الأجانب، وعموما تمثلت أهم المشاكل التي واجهت الشركة في:

أولا: تضارب التشريعات الجبائية.

تعتبر من أولى المشاكل التي واجهت الشركة، وتمثلت أساسا في:

01- معاملة الشركة من وجهة النظر الجبائية: من خلال اعتبارها شركة أجنبية غير قارة في

الجزائر، فهي تخضع لاقتطاع من المصدر عن كل مقبوضاتها وليس لها أي التزامات أخرى، أو تصنيفها كشركة تخضع للنظام العام، أي لنفس أحكام الشركات الجزائرية أو الشركات الأجنبية المقيمة في الجزائر (تملك سجل تجاري جزائري)، وعليه فهي تخضع للتشريعات والأحكام الجبائية التي تخضع لها باقي الشركات الأخرى من اقتطاعات ضريبية مباشرة وغير مباشرة، وذلك بالالتزام بدفع المستحقات التالية:

- الرسم على النشاط المهني؛

- الرسم على القيمة المضافة، مع الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة المثقل بفواتير الشراء والخدمات، وذلك من خلال المقاصة بين الرسوم المستحقة على المشتريات، التثبيات والخدمات من جهة والرسوم المحصلة على الأشغال؛

- الضريبة على أرباح الشركات.

لكن على الرغم من خضوع شركة سينيوهيدرو - مشروع سوف - للنظام الجبائي العام، إلا أنه لا توجد أي مادة صريحة تتضمن ذلك، ويتضح ذلك أكثر من خلال العنصر الموالي.

02- دفع حقوق المقبوضات المحققة بالعملة الصعبة: وتحديد ما تعلق بمكان دفع حقوق

الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات عن المقبوضات المحققة بالعملة الصعبة، على أساس أن الشركة تخضع لهذه الضرائب والرسوم في بلدها الصين، وهو ما ينشأ عنه ازدواجية في دفع مستحقات

هذه الضرائب، لكون التشريع الجبائي الجزائري الساري العمل به يوجب على الشركة دفع هذه المستحقات طبقا لمضمون المادتان 217 و 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادتان 14 و 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

غير أنه بالرجوع إلى نص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقة بمجال تطبيق الرسم على النشاط المهني، لا نجد إشارة إلى وجوب تسديد مستحقات الرسم على النشاط بالنسبة للشركات الأجنبية غير المقيمة، في حين تتضمن المادة 356 مكرر من نفس القانون والمتعلقة بنظام الأقساط المطبق على المؤسسات الأجنبية، إشارة إلى نظام تحصيل الأقساط المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وفقا للنظام العام.

كذلك بالرجوع إلى نص المادتان 14 و 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نجدهما تطرقنا على التوالي إلى الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة، والنظام العام في كيفية التصريح به ودفعه، في ظل النظام الجبائي العام.

ثانيا: تحديد إقليمية الرسم على النشاط المهني* .

يعتبر مشروع التطهير الصحي أكبر المشاريع التي أقيمت على مستوى الولاية، ونظرا لمروره على عدة بلديات من الولاية، طرح إشكالية تحديد إقليمية الرسم على النشاط المهني في يتعلق بدفع المستحقات، لكونه أول مشروع تتوزع قيمة صفقته على عدة بلديات، بعدما طالبت كل بلدية بنصيبها من مستحقات الرسم على النشاط المهني، والذي يعتبر أحد مصادر تمويل ميزانية هذه البلديات لكونه مرتفع نسبيا، مما أوجد صعوبة في تحديد المخطط الجغرافي للحدود الفاصلة بين البلديات التي يمر بها المشروع.

ثالثا: إجبارية إعداد تقارير محافظة الحسابات.

بعد عدة سنوات أجبرت الشركة على إعداد تقارير محافظة الحسابات والمصادقة على حساباتها من طرف محافظ حسابات كشرط لتحصيل باقي مستحقاتها العالقة، وبالرجوع إلى مواد الاتفاقية المبرمة بين المتعاقدين، لم يرد في طياتها أي مادة أو إشارة إلى إجبارية إعداد تقرير محافظة الحسابات للسنوات المالية المغفلة، وأن قرار إجبار شركة سينوهيدرو على إعداد هذه التقارير جاء بعد أربع (04) سنوات، أي بعد إقفال الشركة للسنوات المالية 2006، 2007 و 2008، ويتعلق قرار إعداد هذه التقارير ابتداء من سنة 2009، وهو ما يؤكد أن الاتفاقية لا تتضمن بند يشير إلى ذلك، لكون السنوات المالية 2006 إلى 2008 لم تكن معنية بتقارير محافظة الحسابات.

* ابتداء من شهر ماي 2009 أصبحت جميع الالتزامات الجبائية للشركة كلها تودع أو تدفع على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بالجزائر العاصمة أو القباضة التي تخضع لإقليمها.

وبعد قبول الشركة إعداد هذه التقارير ابتداء من السنة المالية 2009، واجهت إشكالية أخرى تمثلت في تعيين محافظ حسابات للشركة من خلال تردد بعضهم في التعاقد معها لكون الشركة لا تملك سجل تجاري جزائري ولا قانون أساسي محرر في الجزائر.

رابعا: أسعار صرف الفواتير المحررة بالخارج.

يترتب خلال السنة المالية صرف مبالغ بعملات الأجنبية، خاصة في ظل كثرة المهمات بين الصين والجزائر، وهو ما ينجر عنه صعوبة في ترجمة المبالغ بالعملات الأجنبية إلى الدينار الجزائري لاختلاف تواريخ صرف هذه المبالغ، وهو ما يعني اختلاف في قيمة صرف هذه المبالغ بالدينار، مما يخلق صعوبة تقييدها محاسبيا في ظل تباين أسعار الصرف خلال السنة، مما يجتم اللجوء إلى سعر الصرف في 12/31 من كل سنة وإسقاطه على جميع المبالغ المنفقة بعملات أجنبية.

خامسا: إخراج العتاد المقتنى في الجزائر إلى بلدان أخرى.

أشرنا سالفًا إلى أن الشركة دخلت إلى الجزائر بصفة مؤقتة، وعليه قامت بإحضار المعدات والأدوات، العتاد النقال والتي تحتاجها لإنجاز المشروع، وعلى الرغم من ذلك فقد اقتنت الكثير من التثبيتات في الجزائر وفقا لمتطلبات المشروع، لكن الإشكال المطروح على مستوى الشركة هو نيتها في التنازل عن بعضها، هذا الإجراء تنجر عنه إرجاع قيمة الرسوم على القيمة المضافة عن مقتنيات التثبيتات وفقا للعمر الإنتاجي المتبقي لها، والذي يكلف خزانة الشركة مبالغ مالية معتبرة، إضافة إلى أنه قد يرفع من قيمة الأرباح (أرباح ناتجة عن ظروف استثنائية) المحققة من طرف الشركة، والذي قد يؤدي إلى الرفع من قيمة الضرائب على أرباح الشركات.

المطلب الثاني: التسجيلات المحاسبية المرتبطة بالشركة الأم.

يعتبر مشروع سوف من بين المشاريع العديدة لشركة سينوهيدرو الأم، ولهذا ترتبط محاسبة فرع شركة سينوهيدرو - مشروع سوف - ببعض التسجيلات المحاسبية معها، نوردتها من خلال التالي:

أولاً: التسجيل المحاسبي لرقم أعمال شركة سينيوهيدرو - مشروع سوف -.

وفقاً للاتفاقية المبرمة بين الهيئة الوصية عن المشروع بالجزائر وشركة سينيوهيدرو الأم المكلّفة بالإنجاز، فإن القيمة الإجمالية للصفقة تقسم بالتساوي إلى جزء بالدينار الجزائري وآخر بالعملة الصعبة (الدولار الأمريكي)، وقد أخذنا وضعية أشغال كعينة عن ذلك، والتسجيل المحاسبي لهذه العملية وفقاً للوثائق المحاسبية للشركة - مشروع سوف - كان كالتالي:

الشكل رقم (05): التسجيل المحاسبي لأحد وضعيات الأشغال

للشركة الصينية سينيوهيدرو - مشروع سوف -.

رقم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب المدين	اسم الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2013/11/25					
* 4111		حساب الزبائن - مشروع سوف		88.610.282,44	
** 4112		حساب الزبائن - الشركة الأم		66.127.076,45	
	704	مبيعات الأشغال			132.254.152,89
	4457	"الدولة - رسوم على رقم الأعمال محصلة مقابل الأشغال"			22.483.205,99
		(إثبات وضعية الأشغال رقم 2013/06)			

*المصدر: مصلحة الإدارة والمالية.

ثانياً: التسجيل المحاسبي لقيمة الأشغال المحصلة على مستوى الشركة الأم.

بعد إثبات وضعيات الأشغال محاسبياً والمصادق عليها من طرف صاحب المشروع، الهيئة المكلّفة والمتابعة، والشركة المكلّفة بالإنجاز، تأتي مرحلة التحصيل، وسنكتفي هنا بمرحلة تحصيل القيمة الموجهة

* يضم هذا الحساب قيمة رقم الأعمال - نصيب الفرع - مضافاً إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالأشغال.

** يضم هذا الحساب قيمة رقم الأعمال - نصيب الشركة الأم - وفقاً للاتفاقية المبرمة، هذه القيمة وفقاً للدينار الجزائري، وتقوم شركة سينيوهيدرو - مشروع سوف - بترصيدها بتاريخ تحويلها وتأكيد تحصيلها من طرف الشركة الأم، وعلى الرغم من تباين أسعار صرف من تاريخ إبرام الاتفاقية سنة 2005 وما يليها من تحرير لوضعيات الأشغال خلال السنوات اللاحقة، إلا أن الشركة لا تقوم بأي تسوية فيما يتعلق بعوائد أو خسائر الصرف، لأن الجزء المخر بالدولار الأمريكي من الصفقة يحول إلى الحساب البنكي بالعملة الصعبة المفتوح لهذا الغرض من طرف فرع الشركة - مشروع سوف -.

للشركة الأم بالخارج، والتسجيل المحاسبي لهذه العملية وفقا للوثائق المحاسبية للشركة - مشروع سوف - كان كالتالي:

الشكل رقم (06): التسجيل المحاسبي لتحصيل نصيب الشركة الأم من أحد وضعيات الأشغال - مشروع سوف -.

رقم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب المدين	اسم الحساب الدائن	المبلغ المدائن	المبلغ المدين
2013/12/19					
4511*	4112	عمليات المجمع - عمليات الفرع مع الشركة الأم حساب الزبائن - الشركة الأم (إثبات تحويل الجزء المتعلق بوضعية الأشغال رقم 2013/06 إلى الشركة الأم)		66.127.076,45	66.127.076,45

*المصدر: مصلحة الإدارة والمالية.

ثالثا: التسجيل المحاسبي لتحويلات الأموال من الشركة الأم إلى الفرع.

تقوم الشركة الأم بتحويلات مالية من حين لآخر لفرع الشركة - مشروع سوف - وفقا لاحتياجات المشروع، على اعتبار أن المبلغ المحصل بالدينار الجزائري والذي يحول إلى الحسابات البنكية لشركة سينوهيدرو - مشروع سوف - لا يغطي جميع المدفوعات (مشتريات المواد الأولية، مقتنيات التثبيتات، المصاريف على اختلافها، وكذا كافة التزامات الشركة الأخرى)، وتجدد الإشارة هنا إلى أنه تترتب عن هذه العملية عوائد أو خسائر للصرف، لكنها تسجل في الدفاتر المحاسبية على مستوى الشركة الأم ولا تؤثر على نتيجة الشركة - مشروع سوف -، والتسجيل المحاسبي لهذه العملية يكون كالتالي:

* يبقى هذا الحساب في الظهور في القوائم المالية للشركة - مشروع سوف - وبصفة تراكمية من سنة لأخرى، ويرصد عند إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم في الصين، ويظهر في الجانب المدين من القوائم المالية.

الشكل رقم (07): التسجيل المحاسبي لتحويل الأموال من الشركة الأم إلى شركة سينويهدرو - مشروع سوف -.

رقم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب المدين	اسم الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2014/05/21					
512		البنوك الحسابات الجارية	عمليات المجمع-عمليات الشركة الأم مع الفرع	130.450.251,38	130.450.251,38
	4512 *		(تحويل مالي من الشركة الأم إلى الفرع)		

*المصدر: مصلحة الإدارة والمالية.

المطلب الثالث: مقارنة الممارسة المحاسبية للشركة وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

قامت الشركة خلال السنوات المالية من 2006 إلى 2009 بإعداد قوائمها المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني، وابتداء من سنة 2010 أعدت قوائمها المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، أي أن الممارسة المحاسبية للشركة اعتمدت على نظامين محاسبين مختلفين عن بعضهما، وعلى اعتبار شركة سينويهدرو -مشروع سوف-، شركة أجنبية، سنحاول إبراز إن كان لتغيير المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي تأثير على الممارسة المحاسبية للشركة، وذلك من خلال إجراء مقارنة على مستوى الممارسة المحاسبية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني وكذا النظام المحاسبي المالي، تتمثل معايير المقارنة من حيث اليوميات المساعدة، مدونة لحسابات، وكذا من حيث الدفاتر القانونية.

أولا: المقارنة وفقا لليوميات المساعدة.

من خلال مقارنة الممارسة المحاسبية وفقا لمعيار اليوميات المساعدة، وجدنا أن الشركة اعتمدت واحتفظت بنفس اليوميات المساعدة عند مسكها للمحاسبة وفق المخطط المحاسبي الوطني، مع فترة إعداد المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي (باستثناء تسمية اليومية المساعدة للاستثمارات والتي غيرت بالتبنيات، وكذا رقم اليومية المساعدة للإستهلاكات والمبيعات)، لأن اختلاف النظامين المحاسبين على مستوى الشركة

* أيضا يبقى هذا الحساب في الظهور في القوائم المالية للشركة -مشروع سوف- وبصفة تراكمية من سنة لأخرى، ويرصد عند إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم في الصين، ويظهر في الجانب الدائن من القوائم المالية.

لا يؤدي بالضرورة إلى اختلاف طبيعة العمليات والتسجيلات المحاسبية، وعليه فإن اليومية المساعدة لا تتغير باختلاف الأنظمة المحاسبية، بل إن تغييرها عادة ما يرتبط بطبيعة نشاط الشركة، وتمثل اليومية المساعدة للشركة في:

01- اليومية المساعدة رقم 01 "الافتتاحية": ويسجل فيها القيد الافتتاحي للميزانية، وذلك بتسجيل أرصدة الحسابات المتبقية في الميزانية الختامية للسنة الماضية (الحسابات من الصنف 01 إلى 05).

02- اليومية المساعدة رقم 02 "بنك الجزائر الخارجي المدين (المداحيل)": ويثبت فيها جميع الأموال التي دخلت الحساب البنكي الخاص بالشركة والمفتوح بالبنك الجزائري.

03- اليومية المساعدة رقم 03 " بنك الجزائر الخارجي الدائن (المدفوعات)": ويسجل فيها جميع الأموال التي سحبت من الحساب البنكي الخاص بالشركة والمفتوح بالبنك الجزائري.

04- اليومية المساعدة رقم 04 "الصندوق المدين (المداحيل)": ويثبت فيها جميع الأموال التي دخلت إلى صندوق الشركة وتمثل غالبا في التحويلات المالية من البنك.

05- اليومية المساعدة رقم 05 "الصندوق الدائن (المدفوعات)": وتسجل فيها جميع الأموال التي خرجت من صندوق الشركة مقابل تسديد المستحقات المختلفة التي على عاتقها.

06- اليومية المساعدة رقم 08 "العمليات المختلفة": وتسجل فيها جميع العمليات المتعلقة بالمصاريف (فواتير الهاتف، الكهرباء والغاز، الأتعاب، التأمينات ... إلخ)، إضافة إلى العمليات التي لا تسجل في اليومية المساعدة الأخرى.

07- اليومية المساعدة رقم 20 "التبittات" *: وتسجل فيها جميع عمليات اقتناء التبتتات.

08- اليومية المساعدة رقم 38 "المشتريات": وتسجل فيه جميع فواتير شراء المواد واللوازم الاستهلاكية القابلة للتخزين.

09- اليومية المساعدة رقم 60 "الاستهلاكات" **: وتسجل فيها استهلاكات السنة المالية من المواد واللوازم.

* تسميتها عند تطبيق المخطط المحاسبي الوطني "الاستثمارات".

** من المعروف أن الاستهلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني تنقسم إلى استهلاكات البضائع والمتمثلة في الحساب 60، واستهلاكات المواد الأولية والمتمثلة في الحساب 61، ولهذا اليومية المساعدة أيضا تصنف إلى يومية مساعدة رقم 60 متعلقة باستهلاكات البضائع، ويومية مساعدة رقم 61 تتعلق باستهلاكات المواد الأولية، في حين تصنف جميع الاستهلاكات وفقا للنظام المحاسبي المالي في الحساب رقم 60، ولهذا تم تغيير اليومية المساعدة رقم 61 باليومية المساعدة رقم 60 مع احتفاظها بنفس المضمون.

10-اليومية المساعدة رقم 63 "المستخدمين": وتسجل فيها جميع مستحقات المستخدمين شهريا، مضافا إليها الأعباء الاجتماعية الأخرى (اشتراكات الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية وكذا اشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري).

11-اليومية المساعدة رقم 64 "الضرائب والرسوم": وتضم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتصريحات الجبائية الشهرية نموذجي G50 و G50A، إضافة إلى جميع الضرائب والرسوم الأخرى التي تتحملها الشركة.

12-اليومية المساعدة رقم 68 "الاهتلاكات": وتسجل فيها اهتلاكات التثبيتات.

13-اليومية المساعدة رقم 70 "المبيعات":* وتسجل فيها وضعيات الأشغال المحررة من طرف الشركة.

ثانيا: المقارنة وفقا لمدونة الحسابات.

عموما تختلف مدونة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي عن سابقتها وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، والتي تعتبر من أهم الفروقات الموجودة بين النظامين، إضافة إلى أن مدونة الحسابات الجديدة أعدت لضمان الوصول إلى قوائم مالية تتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، علاوة على تغطية النقص الموجود في مدونة الحسابات القديمة.

ومن خلال مقارنة الممارسة المحاسبية وفقا لمدونة الحسابات على مستوى النظامين، أشار محاسب الشركة إلى أن مدونة الحسابات الجديدة عاجلت بعض المشاكل المحاسبية والتي لها انعكاس على التسجيلات المحاسبية، ومثال ذلك الحساب الحساب 36 "المخزونات المتأتية من التثبيتات"، والذي أشرنا له عند التطرق إلى تقييم النظام المحاسبي المالي على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، فمن المعروف أن طبيعة نشاط الشركة (أشغال) يحتم عليها اقتناء العديد من عناصر التثبيتات الموجهة خصيصا لورشات الأشغال، والتي غالبا ما تكون عرضة للاصطدامات أو الأعطاب المتكررة، وفي كثير من

* على غرار الاستهلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فإن المبيعات وفق المخطط المحاسبي الوطني تنقسم إلى مبيعات البضائع والمتمثلة في الحساب 70، ومبيعات المنتجات والمتمثلة في الحساب 71، إضافة إلى تأدية الخدمات والمتمثلة في الحساب 74، ولهذا فإن اليوميات المساعدة أيضا تصنف إلى يومية مساعدة رقم 70 متعلقة بمبيعات البضائع، ويومية مساعدة رقم 71 تتعلق بمبيعات المنتجات، ويومية مساعدة رقم 74 تتعلق بتأدية الخدمات، في حين تصنف جميع المبيعات وفقا للنظام المحاسبي المالي في الحساب رقم 70، ولهذا تم تغيير اليومية المساعدة رقم 71 باليومية المساعدة رقم 70 مع احتفاظها بنفس المضمون.

الأحيان عدم صلاحيتها للعمل، ولهذا سمح النظام المحاسبي المالي بتحويل هذه التثبيات واعتبارها كمخزونات، ولهذا قامت الشركة بحصر المعدات التي لم تعد لها قدرة على تقديم خدمات للشركة وتحويلها إلى مخزونات (قطع غيار)، للإشارة هنا فإن هذه العملية تقتصر على قرار من طرف المدير العام بعد استشارة والأخذ برأي مسئول قسم الصيانة والأمن.

ثالثا: المقارنة وفقا للدفاتر القانونية.

ألزمت المادة 9 من القانون التجاري الجزائري على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر لليومية، وكذا المادة 10 بمسك دفتر للجرد، الشيء الذي كان سائدا عند العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ويتوافق معه، عموما لا يوجد أي فرق من حيث عملية التسجيل في دفتر اليومية أو دفتر الجرد وفقا للنظامين، لكن يمكن الفرق في دفتر الأستاذ الذي اعتبره النظام المحاسبي المالي دفترا قانونيا علاوة عن الدفاتر السابقة (دفتر اليومية ودفتر الجرد)، على الرغم من أن القانون التجاري الجزائري لم يعدل إلى اليوم بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالدفاتر القانونية، وهنا تطرح إشكالية عدم مسايرة التشريعات مع بعضها.

خلاصة الفصل:

على غرار باقي الكيانات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، قمنا بدراسة مقارنة على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، إذ تم عرض الدورة المحاسبية للديوان والتي تنتهي بإعداد كشوف مالية تبين الوضعية المالية في آخر السنة، والموجهة للاستغلال لأغراض داخلية وأخرى خارجية، كما تم إثبات صحة الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي التزاما بالتعليمية الوزارية رقم 02 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي السالف ذكرها من طرف محافظ حسابات الديوان، وتمت المصادقة على صحته أيضا من طرف مجلس إدارة الديوان بعد عرضه من طرف محافظ الحسابات من خلال تقرير خاص يتعلق بهذه العملية.

ومن خلال الممارسة العملية، فقد تم الإلمام تدريجيا بكافة الجوانب المهمة للنظام المحاسبي المالي، خاصة ما تعلق بالتسجيلات المحاسبية والتي تعتبر من أهم المراحل بالنسبة للمحاسب، وكذا العمليات التي تمس طبيعة عمل الديوان، كما برزت عدة إيجابيات وسلبيات للنظام المحاسبي المالي (على مستوى الديوان)، وذلك من خلال مقارنة الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

أما على مستوى شركة سينوهيدرو - مشروع سوف-، فقد تم إدراج عدة مشاكل واجهت الشركة لكونها من الشركات الدولية التي تمارس نشاطها خارج حدود بلدها، الأمر الذي يجبرها على مسك محاسبة وفقا لتشريعات البلد المضيف (الجزائر)، وهو ما يثبت إشكالية التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، على الرغم من أن هذه المشاكل لم ترقى لأن تكون عائقا من أجل ممارسة الشركة لنشاطها بصفة عادية، الأمر الذي يؤكد على أهمية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، كما تم إدراج بعض التسجيلات المحاسبية ذات الصبغة الدولية (تتم بين الشركة الأم وفرعها - مشروع سوف-) مرفقة بمجموعة من التوضيحات الهامشية.

الخلاصة

تلعب المحاسبة في وقتنا الحالي دورا بارزا من خلال مساعدة مستخدمي مخرجاتها في اتخاذ القرارات، إذ أصبحت من أهم أدوات التسيير في المؤسسة، ومع تعدد أنواعها ظهرت المحاسبة الدولية في ظل دولية الأعمال والشركات المتعددة الجنسية، الأمر الذي أدى إلى بروز اختلافات في الممارسات المحاسبية، حيث بدأت عدة هيئات تنشط في المجال المحاسبي تنادي بضرورة التوافق والتوحيد المحاسبي للتقليل والحد من هذه الاختلافات، ومن بين هذه الهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي أعدت معايير محاسبية دولية تحظى بقبول عام من طرف الدول عند تطبيقها.

والجزائر من بين الدول التي ليست بمعزل عن التغيرات الحاصلة في العالم، إذ بعد توجيهها إلى اقتصاد السوق، كان من الضروري إجراء عدة إصلاحات وفي عدة ميادين، ومن بينها إصلاح النظام المحاسبي ليتأقلم مع متطلبات الواقع الاقتصادي الجديد على المستوى الداخلي، ومتطلبات الأسواق الدولية والمستثمرين الأجانب، والتي تبلورت في إصدار النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، من حيث الإطار المفاهيمي، المبادئ والقواعد المحاسبية، وكذا القوائم المالية التي تعتبر من أهم عوامل التوافق والتوحيد بالنسبة لمستخدميها، والتي على ضوءها يتم اتخاذ القرارات ومعرفة البنود والمناصب المختلفة للشركة بسهولة.

01- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال معالجة الموضوع واختبار فرضيات الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

أ- بالنسبة للفرضية الأولى: والتي تفترض أن الأسباب التي أدت إلى اختلاف عرض القوائم المالية بين الدول، ترجع إلى تلبية حاجات المستفيدين منها محليا بدرجة أولى، فقد تحققت هذه الفرضية، إذ تختلف الأطراف المستفيدة من القوائم وكذا الأغراض المرجوة منها، فتبنى تركيبة، شكل وطريقة عرض القوائم المالية وفقا لأهدافها، فإذا كان إعداد القوائم المالية يستجيب إلى متطلبات الاقتصاد المخطط والإدارة الضريبية، فإن عرض القوائم المالية بالضرورة سيستجيب لها، وذلك بإدراج المؤشرات المراد الوصول إلى قيمها، وهذا على غرار المخطط المحاسبي الوطني المعمول به سابقا في الجزائر، أما إذا كان الهدف هو خدمة المستثمرين عموما، والذي يمتد بالضرورة إلى الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، فإن عرض القوائم المالية سيأخذ الشكل الذي يتوافق مع النموذج الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وحتى وإن وجد اختلاف فقد يرجع إلى خصوصية كل دولة، دون أن يؤثر ذلك على اتخاذ القرارات بالنسبة للمستفيدين منها عند قراءتهم للقوائم المالية.

ب- بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تحتل أن من الصعوبات التي تواجه الهيئات الدولية المهتمة بالجانب المحاسبي والمكلفة بصياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق في تجسيد إصدار عرض موحد للقوائم المالية دوليا تتمثل في اختلاف التشريعات الاقتصادية من بلد إلى آخر، علاوة على اختلاف البيئة

والحيط التي تعمل فيه المحاسبة، وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، إذ تؤثر النظم الاقتصادية التي تعمل فيها الشركات جوهريا على شكل ومدى توفر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما أن للنظم السياسية والقانونية والتشريعات التي تسنها حكومات الدول الأجنبية تأثير على طرق عرض القوائم المالية وذلك من خلال تأثيرها على صافي الأرباح المحققة من الأنشطة الدولية، كما تؤثر الضرائب والتعريفات الجمركية ورسوم التراخيص بشكل كبير على ذلك، ويمكن أن تؤثر القوانين المقيدة لتدفق العملة على مقدار الأرباح الأجنبية المحققة التي يمكن تحويلها للخارج، علاوة على أن لثقافة البلد المضيف للاستثمارات الأجنبية أثر على طرق عرض القوائم المالية، ويتجلى ذلك من خلال حالات عدم التأكد التي تشعر بها الشركات الأجنبية في الدول المضيفة، فالشعور بعدم الراحة أو التهديد من الجهول الصادر من ثقافة المجتمع الذي تمارس فيه هذه الشركات أعمالها، قد يؤدي ذلك إلى زيادة تكوين مخصصات لمواجهة المخاطر الناجمة عن العادات والتقاليد السائدة.

ج- بالنسبة للفرضية الثالثة: والتي تفترض عولمة الاقتصاد هي السبيل إلى توحيد عرض القوائم المالية على الصعيد الدولي، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، إذ من خلال عولمة الاقتصاد يتبين أثر الأنشطة الدولية على مستقبل الشركات المتعددة الجنسية، إذ تنتشر مراكز الإنتاج والبيع التابعة لها في أماكن متعددة من العالم ابتداء من استخراج المواد الخام وصولا إلى المنتج النهائي وبيعه، كما تحتاج الشركات المهتمة بالعمليات الدولية كوسيلة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية إلى فهم كيفية تأثير القوى البيئية الدولية على المعلومات المحاسبية التي يتم قياسها والإفصاح عنها وطرق عرضها، ولهذا نجد أن المستثمرين أو المساهمين المحتملين (متعددي الجنسيات أيضا) في رؤوس أموال هذه الشركات، وكذا الأطراف ذات العلاقة بها (بنوك، عملاء، موردين ... إلخ)، ولهذا وجب توحيد عرض القوائم حتى نضمن قراءة موحدة لها من طرف كافة المستفيدين منها.

د- بالنسبة للفرضية الرابعة: والتي تفترض أن نجاعة توافق وتوحيد العمل المحاسبي من خلال توحيد القوائم المالية تكمن في إمكانية المقارنة بين المؤسسات في بلدان متفرقة، وكذا قياس درجة قوة اقتصاد بلد مقارنة مع بلد آخر، فقد تحققت هذه الفرضية، ففي ظل تباين عرض القوائم المالية بين الدول يصعب من إمكانية إجراء مقارنات على بساطتها ناهيك عن المقارنات المعمقة، فطرق عرض القوائم المالية في البلدان التي تعتمد الاقتصاد المخطط تختلف عن طرق عرضها في الاقتصاد الحر أو الاقتصاد المختلط، كما قد تختلف طرق العرض بين البلدان نفسها التي تعتمد طبيعة اقتصاد معين، من هنا تبرز أهمية توافق وتوحيد عرض القوائم المالية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ولهذا الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية التي تتسم بدرجة عالية من الجودة والشفافية وقابلية المقارنة من الأمور المطلوبة من المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، فبدون معايير مشتركة يكون من الصعب مقارنة المعلومات المالية

المعدة بواسطة شركات تقع في مناطق مختلفة في العالم، وفي ظل اقتصاد عالمي متشابك بشكل متزايد فإن عرض قوائم مالية موحدة سيزيد من جودة إجراء مقارنات بين الشركات وكذا اقتصاديات الدول.

ه- بالنسبة للفرضية الخامسة: والتي تفترض أن من بين أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1976، عدم استجابته إلى واقع الاقتصاد الحالي، وبرزت محدوديته أكثر عند توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، ونظرا للإصلاحات التي تمت على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، والأخذ بها عند تشريع النظام المحاسبي المالي، وترسيخ ثقافة محاسبية مستندة على المعايير المحاسبية الدولية، يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي يستجيب إلى متطلبات واحتياجات الاقتصاد الوطني ويتلاءم إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، فقد ثبتت صحة هذه الفرضية، إذ كان المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط وعدم مسابته وملائمته للظروف الاقتصادية بعد توجه الجزائر لاقتصاد السوق، حيث ظهرت العديد من المشاكل والثغرات ومنها غياب الإطار المفاهيمي إضافة إلى محدودية المقارنة مع مخرجات الأنظمة المحاسبية لمؤسسات في مختلف دول العالم، وهو ما أدى إلى ضعف نوعية المعلومات المحاسبية، أما ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي، فإنه يسمح بإعداد قوائم مالية أكثر شفافية وذات مصداقية وقابلة للمقارنة بهدف تسهيل قراءتها من طرف المستخدمين محلين كانوا أو أجنبان، خاصة في ظل وجود تقارب بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

و- بالنسبة للفرضية السادسة: والتي تفترض أن لا وجود لفوارق ملموسة بين الممارسة المحاسبية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني أو النظام المحاسبي المالي، على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، خاصة ما تعلق بالتسجيلات المحاسبية، فقد ثبتت هذه الفرضية، مع الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء شاملا، ملما وتجاوز الكثير من المشكلات المحاسبية التي كانت مطروحة عند العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، من خلال ضمه لإطار مفاهيمي وقوائم مالية تتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لكن تبقى مشكلة تطبيق ما جاء به، أما على مستوى شركة سينيويهدرو -مشروع سوف-، فقد تم إثبات مواجهة الشركة العديد من المشاكل عند البدء بممارسة نشاطها في الجزائر، وكذا قيام الشركة ببعض العمليات المحاسبية مع الشركة الأم بالصين.

02- نتائج الدراسة:

من خلال فصول الدراسة توصلنا إلى عدة نتائج يمكن حصرها في:

- تمثل المحاسبة البنية الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المعنية باستخدام معلوماتها لاتخاذ قراراتهم المناسبة وفي الوقت المناسب أيضا، فهي تمثل بذلك العمود الفقري والعصب المحرك للنشاط الاقتصادي؛
- بروز هيئات دولية ومن بينها لجنة معايير المحاسبية الدولية تسعى إلى إعداد وعرض قوائم مالية تلي احتياجات كافة مستخدمي القوائم المالية على المستوى الدولي؛

- إصدار معايير محاسبية دولية والحرص على نشرها وتطبيقها على مستوى كافة دول العالم، وذلك من خلال الاتجاه إلى تحقيق التوافق وتقليل الفروق في الممارسات المحاسبية؛

- يقوم مستخدمو القوائم المالية باتخاذ قراراتهم من خلال وجود عدد من بنود المعلومات المتشابهة في كل قرار في نطاق مجموعة المعلومات المحاسبية التي يتم تحديدها من خلال مضمون القوائم المالية، باعتبارها أداة ضرورية في عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بالمؤسسة؛

- في ظل توجه الجزائر لاقتصاد السوق أصبح المخطط المحاسبي الوطني يعاني من نقائص عديدة مست معظم جوانبه، لعدم مسابته التغيرات التي تحصل على المستوى الدولي في المجال المحاسبي، حيث أصبح هذا المخطط موجه بدرجة أولى إلى متطلبات جبائية بحتة، مما دعا إلى القيام بعدة إصلاحات كان الهدف منها تكيفه مع احتياجات باقي المتعاملين الاقتصاديين؛

- يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، وذلك في مجال الإفصاح والقياس قصد توفير معلومات محاسبية ومالية وافية؛

- يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري خطوة مهمة في توفيق الممارسات المحاسبية لدى مؤسساتها مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، مما استوجب حدوث آثار عميقة في الممارسات المحاسبية السابقة للوصول إلى جودة معلومة محاسبية ومالية تتسم بالمصداقية والقابلية للفهم والمقارنة.

03-التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل إليها، يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة وضع تعريف موحد للمحاسبة المالية، ويتأتى ذلك من خلال لجنة معايير المحاسبة الدولية على اعتبار أن جميع إصداراتها تلقى قبول العام؛

- وجوب إجراء عملية توافق أوسع بين المعايير المحاسبية الدولية وخصوصية الاقتصاد الجزائري؛

- ضرورة تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل كامل، على اعتبار أن الكثير من جوانب هذا النظام تنشط بوجود هذه السوق؛

- العمل على مسايرة التشريعات المرتبطة بالمجال المالي والمحاسبي مع بعضها البعض (التشريعات المحاسبية، التشريعات الجبائية والقانون التجاري)؛

- بعد مرور قرابة خمس سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وجب استدراك التحديات التي واجهت أو مازالت تواجه هذا النظام منذ البدء بتطبيقه؛

- العمل على التطوير المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبته مع مختلف التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية والتغيرات الاقتصادية العالمية، وضرورة استمرارية التأهيل العلمي والعملي للقائمين على نظم المعلومات المحاسبية، حتى لا يلاقي النظام المحاسبي المالي نفس مصير المخطط المحاسبي الوطني.

04-أفاق الدراسة:

تبادرت إلينا من خلال دراسة موضوع فعالية القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي دولياً من خلال الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بعض الإشكاليات لمواضيع جديدة بالدراسة مستقبلاً، تتمثل في:

- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- الآثار الناجمة على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- إشكالية التقييم وفق القيمة العادلة للنظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

*الكتب:

- 01- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 02- أحمد رياحي بلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الجحاوي)، نظرية المحاسبة، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 03- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 04- أحمد محمد نور، شحاته سيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية-المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 05- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 06- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 07- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.
- 08- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 09- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 10- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 11- بوعون يحيى نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- 12- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- 13- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد دروس هادفة وتطبيقات محلولة، Pages Bleues، الجزائر، 2010.
- 14- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

- 15- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 16- حواس صلاح، المحاسبة العامة - دروس، مواضيع ومسائل محلولة-، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 17- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي - SCF - (IAS/IFRS) دروس، مواضيع ومسائل محلولة، بدون دار نشر، بدون بلد النشر، 2012.
- 18- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs et IASs، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة بالشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 19- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 20- دونالد كيسو، جيري ويجانت (تعريب أحمد حامد حجاج)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- 21- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 22- رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى (الإصدار الثاني)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 23- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية-القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة بالشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 24- روبرت ميحز وآخرون (ترجمة وتعريب مكرم عبد المسيح باسيل، محمد عبد القادر الديسطي)، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.
- 25- ريتشارد شرويدر وآخرون (تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال)، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 26- سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 27- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 28- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

- 29- طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.
- 30- طارق عبد العال حماد، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 31- طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 32- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
- 33- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 34- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد مبادئ عامة/أمثلة محلولة، الطبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 35- عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 36- غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 37- فردريك تشوي وآخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.
- 38- كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- 39- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، Pages Bleues، الجزائر، 2012.
- 40- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 41- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- 42- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة - دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 43- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات، Pages Bleues، الجزائر، 2010.

- 44- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.
- 45- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- 46- محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
- 47- محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 48- منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة -مدخل-، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- 49- ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة حالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
- 50- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.
- 51- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 52- يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونوس، ليبيا، 2002.

*المجلات والدوريات:

- 53- رياض العبد الله، طلال الججاوي، دراسات في المحاسبة-بحوث محكمة منتقاة، دراسة محاسبية تحت عنوان الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، جامعة الدول العربية- المنظمة العربية للتنمية الإدارية-بحوث ودراسات، مصر، 2010.
- 54- محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، دراسات إستراتيجية، العدد 18، الطبعة الأولى، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، الإمارات العربية المتحدة، 1998.

*المراسيم والتشريعات:

- 55- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02 الموافق ل 06 يناير 1993، السنة الثلاثون.

- 56-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08 الموافق ل 22 فبراير 1989، السنة السادسة والعشرون.
- 57-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08 الموافق ل 24 فبراير 1988، السنة الخامسة والعشرون.
- 58-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 17 الموافق ل 17 أبريل 1985، السنة الثانية والعشرون.
- 59-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009، السنة السادسة والأربعون.
- 60-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 الموافق ل 23 مارس 1976، السنة الثالثة عشرة.
- 61-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 25 الموافق ل 29 مايو 1991، السنة الثانية والعشرون.
- 62-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 الموافق ل 28 مايو 2008، السنة الخامسة والأربعون.
- 63-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 الموافق ل 09 مايو 1975، السنة الثانية عشرة.
- 64-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 الموافق ل 11 أكتوبر 1989، السنة السادسة والعشرون.
- 65-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 46 الموافق ل 06 نوفمبر 1985، السنة الثانية والعشرون.
- 66-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 63 الموافق ل 12 سبتمبر 1999، السنة السادسة والثلاثون.
- 67-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70 الموافق ل 27 أكتوبر 2002، السنة التاسعة والثلاثون.
- 68-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، السنة الرابعة والأربعون.
- 69-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق ل 31 ديسمبر 2008، السنة الخامسة والأربعون.

- 70-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 78 الموافق ل 30 نوفمبر 1997، السنة الرابعة والثلاثون.
- 71-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82 الموافق ل 31 ديسمبر 2001، السنة الثامنة والثلاثون.
- 72-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 91 الموافق ل 22 ديسمبر 1999، السنة السادسة والثلاثون.
- 73-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الموافق ل 30 ديسمبر 1971، السنة الثامنة.
- 74-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110 الموافق ل 31 ديسمبر 1969، السنة السادسة.
- 75-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

*الملتقيات:

- 76-بن خليفه بالقاسم وآخرون، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح بورقلة يومي 29 و30 نوفمبر 2011.
- 77-بن سالم عمار، بن لخضر محمد العربي، النظام المحاسبي والمالي الجديد في الجزائر مفتاح الشراكة الأجنبية، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية -تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
- 78-سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبليدة يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- 79-عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام وآثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبليدة يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

80-كمال رزيق وآخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب بالبليدة يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

81-مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.

82-ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات وأفاق المنظم من طرف معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

***LES OUVRAGES :**

83-Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Générale – Ouvrages Conforme au plan Comptable National, Offices des publications universitaires, Algérie, Réimpression 1994.

84-Amor AYED, Comptabilité financière de l'entreprise, Tome I: Principes de base et enregistrement des opérations courantes, manuel et exercices d'application, Editions Contributions à la Littérature d'Entreprise, Tunisie, 2008.

85-Bernard RAFFOURNIER, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), 2^e édition, ECONOMICA, France, 2005.

86-BOUHADIDA Mohamed, LE NOUVEAU COMPAGNON DE LA COMPTABILITE FINANCIERE ALGERIENNE SELON LE NOUVEAU SCF, Tome 1, Première éditions, Clic Editions, Algérie, 2013.

87-Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 5^e EDITION, FOUCHER, France, 2007/2008.

88-CHETTAT GHANEM, Passage vers IAS/IFRS, Numidia Livres, Algerie, 2009.

89-Christel DECOCK GOOD, Frank DOSNE, Comptabilité Internationale: les IAS/IFRS en Pratique, ECONOMICA, France, 2005.

90-ERIC DUCASSE et autres, NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS AVEC EXERCICES D'APPLICATION CORRIGES, de boeck, Belgique, 2005.

91-Eric DUMALANEDE, Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilité générale conforme au SCF et aux norms comptables internationaux IAS/IFRS, Editions FOUCHER, Vanves, 2007 (BERTI Editions, Alger, 2009).

92-Frederick D. S. Choi et autres, International Accounting, Third Edition, Prentice Hall International INC, United States Of America, 1999.

93-HAMID CERBAH, Gestion Comptable par l'Application Conforme au Nouveau SCF et aux Normes Comptables IAS/IFRS, Pages Bleues, Algérie, 2012.

94-H. DEVASSE et autres, Manuel de Comptabilité, Editions FOUCHER, 2008, Vanves (Copyright BERTI Editions, Alger, 2010).

95-Joëlle Le Vourc'h – Méouchy et autres, International Accounting Standards a pratical guide - Normes Comptables Internationales guide pratique, Deuxième Edition, THE WORLD BANK et FIDEF, USA, 2003.

96-Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS-Fondaments et Principes, Pages Bleues, Algerie, 2010.

97-Nacer MERZOUK, Azam BECHKIR, Le Champion de la Comptabilité selon le nouveau (SCF) « Cours et exercices corrigés», Copyright Pages Bleues Internationales, Algérie, 2012.

98-Rachida Bourasli, LES NORMES COMPTABLES DU SCF, ALOULFIA TALITA, Algérie, 2010.

99-Stéphane BRUN, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, BERTI Editions, Algerie, 2011.

100-S. HADDAD et autres, Les Etats Financiers Application et Etudes de Cas, Pages Bleues, Algérie, 2010.

101-Zafar Iqbal, International Accounting A Global Perspective, 2 e, South-Western Thomson Learning, United States Of America, 2002.

ثالثا: المواقع الالكترونية.

102-www.focusifrs.com

103-www.iasplus.com

ميزانية

العنة المالية المغلقة هي

N - 1 صافي	N صافي	N امتلاك وصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					<p>أصول غير جارية</p> <p>فارق بين الافتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي</p> <p>تشبيكات مصنوية</p> <p>تشبيكات مبنية</p> <p>أراضٍ</p> <p>مباني</p> <p>تشبيكات مبنية أخرى</p> <p>تشبيكات ممنوح امتيازها</p> <p>تشبيكات يجري إنجازها</p> <p>تشبيكات مالية</p> <p>سندات موهومة موضع معادلة</p> <p>مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملغفة بها</p> <p>سندات أخرى مثبتة</p> <p>فروض و أصول مالية أخرى غير جارية</p> <p>هراش مؤجلة على الأصل</p>
					مجموع الأصل غير الجاري
					<p>أصول جارية</p> <p>مخزونات و منتجات قيد التنقيط</p> <p>حسابات دائنة و استخدامات معاملة</p> <p>الزبائن</p> <p>الدينون الآخرون</p> <p>الضرائح و ماشابها</p> <p>حسابات دائنة أخرى و استخدامات معاملة</p> <p>الموجودات و ماشابها</p> <p>الانوال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى</p> <p>القرينة</p>
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

ميزانية

السنة المالية المقتطة في

N-1	N	ملاحظة	التصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستحان به علاوات و احتياطات - احتياطات مدسجة (1) هوارق إعادة التقييم هوارق المعاملة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد حصة التتركة المدسجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			التصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتوجات ثابتة مسبقا مجموع التصوم غير الجارية (2)
			التصوم الجارية موردون و حسابات ملقعة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع التصوم الجارية (3)
			مجموع عام للتصوم

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدسجة

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية الملائمة هي

الأصول المالية	N إجمالي	N امتلاكات / أرصدة
الأصول الثابتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التشبيكات المنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
التشبيكات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و 282 و 291 و 292
التشبيكات الجارية إنجازها	23	293
التشبيكات المالية		
السندات الموضوعه موهج المعاملة - المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة المعلقة	26 (خارج 265 و 269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و 272 و 273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و 275 و 276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المعاملة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المديون الآخرون	409 مسدين [42 و 43 و 44	406 و 405
	(خارج 444 إلى 448) 45 و 46	
	و 486 و 489]	
الضرائب	444 و 445 و 447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
المرجوعات وما يعادلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المديعين(51	59
	و 52 و 53 و 54)	
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

محتوى فصول الميزانية
ميزانية المصوم
السنة المالية المقتطة هي

N	المصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
101 و 108	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
109	رأس المال غير المطلوب
104 و 106	الملاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدسجة) (1)
105	طرق إعادة التقييم
107	طرق المعاملة (1)
12	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة الجمع) (1)
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
	حصة الشركة المدسجة (1)
	حصة نوي الأقلية (1)
	المجموع 1
	المصوم غير الجاري
16 و 17	القروض و الديون المالية
134 و 155	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجارية
15 (خارج 155) و 131 و 132	المؤنات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
	مجموع المصوم غير الجاري (2)
	المصوم الجاري
40 (خارج 409)	الموردون و الحسابات المعلقة
داشن 444 و 445 و 447	الضرائب
419 و 509 داشن [42 و 43	الديون الأخرى
و 44 (خارج 444 إلى 447) 45	
و 46 و 48]	
519 و غيرها من الديون 51	خزينة المصوم
و 52	
	مجموع المصوم الجاري (3)
	المجموع العام للمصوم

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من إلى

N - 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مطروقات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1 - إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2) أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و الدفعوات المشابهة
			4 - القائض الإجمالي من الاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى التخصيمات للاهلاكات و المؤونات استثناءات عن خسائر القيمة و المؤونات
			5 - النتيجة العملياتية المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنتجة العادية العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9 - النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية حصص الشركات الموضوعه موضع المعاملة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع الدمج (1) و منها حصص ذوي الأقلية (1) حصص المجمع (1)

حساب النتائج (حسب الوثيقة)
الفترة من إلى

مثلا

N - 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تكلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصة للاحتكاكات)
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			النتيجة المالية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج المالية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنتظة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموهومة موضح المذلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع الدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

محتوي فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الكترة من إلى.....

N	
70	البيعات و المخرجات المعلقة
72	تغيرات المخزونات و المنتجات المستمعة و المنتجات قيد الصنع
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	1 - إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	2 - استهلاك السنة المالية
	3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب و الرسوم و الدفعات الماثلة
	4 - إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملياتية الأخرى
65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	الخصومات للاهتلاكات و المخزونات و خسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة و المخزونات
	5 - النتيجة العملياتية
76	المخرجات المالية
66	الأعباء المالية
	6 - النتيجة المالية
	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
698 و 695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
693 و 692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجيات الأنتكطة العادية
	مجموع أعباء الأنتكطة العادية
	8 - النتيجة الصافية للأنتكطة العادية
77	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
67	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
	9 - النتيجة غير العادية
	10 - صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات الموضوعة موضع المدالة هي النتيجة الصافية (1)
	11 - صافي نتيجة المجموع الدمج (1)
	و منها حصة نوي الأقلية (1)
	حصة المجموع (1)

جدول مبرولة الخزينة
(الطريقة المتكثرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N + 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الفرش من النتائج المدفوعة</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسعويات عن اقتناء تسيينات عينية أو منوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيينات عينية أو منوية المسعويات عن اقتناء تسيينات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيينات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الخصم و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الخصم و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المعادلة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة و مبالغها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و مبالغها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المتكثرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الامتلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزياش و الخصايات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p>
		<p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</p> <p>مسمويات عن اقتناء تشييدات تصحيحات التنازل عن تشييدات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</p> <p>الصنم المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المخزونات) إصدار قروض تسديد قروض</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p>
		<p>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفل تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة</p>

