وزارة التعـليم العــالي و البـحث العـلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة
كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان:علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية
الشعبة: المحاسبة والمالية
التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول

دراسة حالة مؤسسة نفطال – سعيدة –

من إعـــداد الطلـــبة:
- ميموني عصـــــام
- بصايم محمـــــد

تحت إشـــراف الدكتور:
د.محمود العوني

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : .....

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/.....رئيس
الدكتور/.....مشرفا
الدكتور/.....مناقش
الدكتور/.....مناقش

السنة الجامعية: 1439–1440هـ/ 2018– 2019م

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة الشكر

الحمد للّه الذي آنار لنا درب العلم والمعرفة وآعاننا على آداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

آتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الآستاذ المشرف د. محمود العوني الذي لم يبخل بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لي في إتمام هذا البحث وفي مسيرتي التعليمية.

ميموني عصام

بصايم محمد

إهداء

﴿قل اعملوا فيسرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صرق الله العظيم.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار بطاعتك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك اللّه جل جلاله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمانة إلى سيدنا محمد صلى اللّه عليه وسلم.

إلى من أرفعاني الحب والحنان وكان دعائهما سر نجاحي أمي وأبي حفظهما اللّه.

ميموني عصام

بصايم محمد

العناوين	الصفحة
البسملة	
التشكرات	
الإهداء	
فهرس المحتويات	**I**
فهرس الأشكال و الجداول	**III**
مقدمة	**أ**
الفصل الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية	***03***
المطلب الأول: الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي	**03**
المطلب الثاني: تعريف والتطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية	**06**
المطلب الثالث: أهمية وأهداف وخطوات إصدار معايير المحاسبة الدولية	**13**
المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	**17**
المطلب الأول: نشأة وأهداف وإنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	**17**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	**19**
المطلب الثالث: معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS	**22**
المبحث الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أهم المنظمات المهتمة بالمحاسبة	**32**
المطلب الأول: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وهيكلها التنظيمي	**32**
المطلب الثاني: معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS	**34**
المطلب الثالث: أهم المنظمات المهتمة بالمحاسبة	**39**
خلاصة	**43**
الفصل الثاني: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF	
تمهيد	**44**
المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF	**45**
المطلب الأول: أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي في الجزائر	**45**
المطلب الثاني: بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي	**48**
المطلب الثالث: الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي	**50**
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية	**61**
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها	**61**
المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية	**66**
المطلب الثالث: أهداف القوائم المالية	**69**
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	**70**

المطلب الأول: الميزانية **70**
المطلب الثاني: حساب النتائج **71**
المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة **73**
المطلب الرابع: جدول تغيير الأموال الخاصة **75**
المطلب الخامس: ملحق الكشوف المالية **76**
خلاصة **78**
الفصل ثالث : دراسة ميدانية لدى مؤسسة نفطال بسعيدة
تمهيد **79**
المبحث الأول : نبذة عن المؤسسة محل الدراسة **80**
المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سوطراك **80**
المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن مؤسسة نفطال الأم **80**
المطلب الثالث: تقديم لمحة عن مقاطعة غاز البترول المميع بسعيدة **81**
المبحث الثاني : الدراسة المحاسبية للمؤسسة **86**
المطلب الأول : إعداد الميزانية الختامية **86**
المطلب الثاني : إعداد جدول حساب النتائج **89**
المطلب الثالث : إعداد جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) **92**
المطلب الرابع : قائمة الملاحق
خلاصة الفصل
الخاتمة
قائمة المراجع
قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	العناوين	الصحفة
	الشكل رقم 01: الهيكل تنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 21	21
	الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IAS 34	34
	الشكل رقم 03 يبين الخصائص النوعية للقوائم المالية 65	65
	الشكل رقم 04 يبين مستخدمي القوائم المالية 68	68

قائمة الجداول

الرقم	العناوين	الصفحة
01	معايير المحاسبة الدولية IAS والتعديلات التي أجريت عليها	22
02	يبين الأصول	87
03	يبين الخصوم	88
04	يبين جدول حسابات النتائج المقارن في 31-12-2017	90
05	يبين جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) في 31-12-2017	92
06	عام للأصول الثابتة الوحدة : 720 GPL سعيدة	93
07	مخصصات ,ملخص عام الوحدة : 720 GPL سعيدة	94
08	الرسم على النشاط المهني حسب كل مدينة	95
09	الاستهلاك الوحدة :720 GPL سعيدة	96
10	تسليم الفواتير 790 GRG عين الصفراء D.R 322	97

الملخص :

يعالج هذا البحث موضوع المعيار المحاسبي رقم 01 عرض القوائم المالية حيث يهدف إلى مدى تطبيق هذا المعيار المحاسبي رقم 01 في المؤسسات الاقتصادية، حسب معايير المحاسبة الدولية بهدف دراسة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ومدى ملائمته للقوائم المالية بحيث وقعت دراستنا على مؤسسة نافطال بسعيدة ، و من أجل الوصول إلى هذا الهدف تم التطرق في الجانب النظري إلى تجسيد المعيار المحاسبي الدولي من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تم تبنيه لعدة أسباب سواء تتعلق بالمستجدات المحاسبية الدولية أو مرتبطة بالتحولات الجذرية التي عرفها الاقتصاد الجزائري و قد توصلنا إلى نتيجة مفادها أن المؤسسة قد طبقت المعيار المحاسبي رقم 01 .

الكلمات المفتاحية :

التوحيد المحاسبي ، التوافق المحاسبي ، معايير المحاسبة الدولية ، النظام المحاسبي المالي ، القوائم المالية .

Summarization :

This paper addresses the subject of Accounting Standard No. 01, Presentation of Financial Statements Which aims at the extent to which this Accounting Standard No. 10 is applied in economic institutions , In accordance with International Accounting Standards (IAS), with a view to examining the compatibility of the financial accounting system with international accounting standards And its relevance to the financial statements so that we signed our study on the institution of Naftal Saida , In order to reach this goal, the theoretical aspect was addressed to the embodiment of the international accounting standard through the financial accounting system, which was adopted for several reasons, whether related to international accounting developments or related to the radical changes that the Algerian economy has known. We have reached the conclusion that the institution has applied Accounting Standard No. 01.

key words :

Accounting Standardization, Accounting Consensus, International Accounting Standards, Financial Accounting Standards, Financial Statements.

الفصل الأول

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS

تمهيد :

أصبح العالم اليوم مليئا بالتطورات والتحولات التي فرضها اقتصاد السوق والنظام الاقتصادي الدولي الجديد ، فقد رافقت المحاسبة تطور المجتمعات في مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعي والسياسية باعتبارها المصدر الوحيد والأكيد للمعلومات التي تسهم في ترشيد القرارات . فأمام تنامي أنشطة المؤسسات وتخطيها حدود الدولة الواحدة ، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع ، وهو ما أدى لظهور وتطور الأسواق المالية الدولية ، هذا الوضع صعب على المستثمرين قراءة وفهم ومقارنة القوائم المالية نتيجة اختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول ، كما صعب من مهمة الشركات متعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية المجمعة والحصول على تمويل من الأسواق المالية الخارجية . حيث انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة ، حيث أدى هذا تدريجيا إلى ظهور ما يسمى بالمعايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات ، ومنه نجد أن هذه المعايير المحاسبية وجدت في الأساس لتوحيد المعالجة المحاسبية بغرض مواكبة الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية وكذلك تحسين تنمية الأداء ومستوى التبادل في الأسواق ، وهذا لتحسين جودة المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي من خلال تبنيه لهاته المعايير المحاسبية .

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الثاني : لجنة معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الثالث : مجلس معايير المحاسبة الدولية وأهم المنظمات المهتمة بالمحاسبة .

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

إن المفهوم التاريخي للمحاسبة الدولية ومعاييرها يعبر عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة لأخرى ، في حين يشمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح والطرق المتشابهة للقياس من دولة لأخرى ، ويقوم مفهوم المحاسبة المقارن على أنه أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات ، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية ، أما المفهوم العملي للمحاسبة الدولية فيعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية .

المطلب الأول : الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي

لقد أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة الدولية على وجود العديد من الاختلافات الأساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم , ومعظم هذه الاختلافات نشأة أساسا من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالميا ، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية سواء من المستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند على معايير موحدة , ومن هنا جاءت فكرة التوافق العالمي للبيانات والمعلومات المالية المقدمة من المؤسسة التي تتداول في بورصة الأوراق المالية مما يؤدي إلى اتساع وتشجيع الاستثمارات المالية في أنشطة بورصة الأوراق المالية ، ومن هنا ظهرت أهمية وميزات إعداد البيانات المالية التي تقدمها المؤسسات على أساس التوافق الدولي .

الجدير بالذكر أن هناك تقارب بين التوحيد والتوافق ولذلك تناولنا ما يلي :

أولا: التمييز بين التوحيد والتوافق

ثانيا: الاختلافات المحاسبية بين دول العالم [1]

[1] نعيمة قاسمي , تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/ 2015 ص9 .

الفرع الأول: التمييز بين التوحيد والتوافق:

إن التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد يتطلب منا تحديد مفهوم كلا منهما ، ومن ثم تحديد مدى التطابق أو الاختلاف بينهما

أولا: التوحيد:

التوحيد يعني جعل الشئ واحد , وهو التماثل والتطابق ولانتظام ، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من المعايير الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد لخدمة أهداف معينة .

- التوحيد حسب (afnor) فانه يشمل جملة من القواعد التي تسبح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها .
- التوحيد حسب (Anthovn) هو الثبات في التبويب وقياس المصطلحات . [1]

ثانيا: التوافق :

يعتبر التوافق harmonization مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية , يفيد في الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية , ويتميز عن التوحيد normalization الذي يفترض أساسا توحيدا كليا uniformisation للقواعد المحاسبية ، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا ، وحتى غير نافع مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي يتميز به كل دولة . [2]

يقصد بالتوافق المحاسبي الدولي، الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير

[1] ناظم شعلان جبار , التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية – متطلبات التوافق والتطبيق { دراسة مقارنة } , مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – جامعة القادسية , المجلد 18 العدد 2 لسنة 2016 ص 193

[2] د/ مداني بن بلغيث , التوافق المحاسبي الدولي – المفهوم , المبررات والأهداف ، جامعة ورقلة مجلة الباحث – عدد 04 / 2006 ص 117

المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.[1]

كما أعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار حتمي، بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يفترض أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة لأنه حتى وان كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية – ثقافية). [2]

الفرع الثاني :الاختلافات الموجودة في الممارسات المحاسبية في دول العالم:

هناك اختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول وهذا يعود لعدة اعتبارات ثقافية سياسية اجتماعية ومن بين هذه الاختلافات نجد:

1- لا تهتلك الشهرة في بعض دول العالم حتى تفقد قيمتها، فعلى سبيل المثال كانت الشركات في المملكة المتحدة قبل عام 1997 تستطيع شطب الشهرة بتحميلها على حقوق ملكية المساهمين بدلا من رسملتها وبالتالي تهلك.

2 – يسمح بتطبيق طريقة المصالح المشتركة لتسجيل اندماج الشركات خارج الولايات المتحدة الأمريكية وفي بعض البلدان فقط.

3- لا يسمح بتطبيق طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) لتسعير المخزون في بعض الدول

4- تعتبر تكاليف البحث والتطوير كمصروف في الفترة التي تحدث فيها، بينما يتم رسملتها في العديد من الدول.

5- يتم تسجيل الاحتياطات في بعض الدول للتأمين الذاتي أو لمواجهة الالتزامات المحتملة.

---

[1] أ/ فاطمة الزهراء عبادي , مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة . بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعاير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011 ،ص 2

[2] د/ مداني بن بلغيث , مرجع سابق ذكره ص 118

6- هناك اختلافات في طرق الإهتلاك للأصول المعمرة وكذلك في معالجة العقود التأجيرية.

إن الاختلاف في الممارسة المحاسبية يعود إلى اختلاف الباحثين لطبيعة حاجات مستخدمي البيانات المالية، و اختلاف تفهمهم للظروف التي يعمل فيها منتجو تلك المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى ظهور فرق في الممارسة من بلد لأخر وهذا يعود لعاملين أساسين:

- طبيعة حاجة مستخدمي البيانات المالية.
- الظروف التي يعمل فيها منتجو المعلومات المحاسبية.

ويتوقف هذان العاملان على مجموعة من المتغيرات يمكن تجميعها في ثلاث متغيرات رئيسية وهي:

- المتغيرات البيئية الثقافية
- المتغيرات البيئية التعليمية
- المتغيرات البيئية السياسية

كما توجد هناك عوامل أخرى قد تأثر على الفكر المحاسبي والممارسات المحاسبية بشكل جوهري مثل: قوانين الضرائب، قوانين أسواق رأس المال، طبيعة النظام العام للدولة ومدى تدخلها في العملية الاقتصادية.

جميع هذه العوامل قد تساهم في اختلاف الممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى، ومن هنا جاءت ضرورة التوافق المحاسبي الدولي.[1]

المطلب الثاني : تعريف والتطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

يعود ظهور معايير المحاسبة الدولية لاهتمام الشركات العالمية بمتابعة الإجراءات المالية الخاصة بها كل سنة مالية، وخصوصاً الشركات العالمية المشهورة، والتي تتواجد لها فروعٌ في أكثر من دولة في العالم، وتمّ وضع الأفكار الأولى لمعايير المحاسبة الدولية في عام 1939م في الولايات

[1] سالمي محمد الدينوري , قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة , قسم التسيير تخصص محاسبة , جامعة العقيد الحاج لخضر , باتنة , السنة الجامعية 2009/2008 : ص 51 – 52

المتحدة الأمريكية من قِبل جمعية المحاسبين القانونيين، وتمّ تطوير فكرة هذه المعايير حتى تأسست في عام 1973م هيئة خاصة بمعايير المحاسبة الدولية، وقبل الاهتمام بوجود الجمعيات، والهيئات المحاسبية عُقدت مجموعة من المؤتمرات التي اهتمّت بتعزيز فكرة توحيد العمل الدولي في المحاسبة.

الفرع الأول :تعريف معايير المحاسبة الدولية

تعرف معايير المحاسبة بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الكيان ، كما أن المعايير ليست لمجرد الاسترشاد فحسب ،وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين ، لذلك يجب أن تأتي ترجمة أمينة للمبادئ المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة في المكان والزمان . [1]

فالمعايير المحاسبية تعالج مشاكل محاسبية معينة مثل محاسبة الأصول الثابتة،محاسبة المخزون، واندماج الشركات، معاملات بعملة أجنبية.لذلك يمكن القول أن المعايير هي مقاييس أو أنماط أو مستويات أداء تم تكوينها وإصدارها بواسطة جهات مسئولة أصبحت تلقي قبولا عاما.وتعتبر هذه الأنماط أو المعايير مرشد التطبيق العملي عند إعداد وعرض القوائم المالية.[2]

دوافع إصدار معايير المحاسبة الدولية:

يمكن إبراز أهم الدوافع التي كانت وراء إصدار معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

[1] بدرة بن تومي , أثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAs /IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع : دراسات مالية ومحاسبة معمقة , جامعة فرحات عباس –سطيف1– , السنة الجامعية 2013/2012 ص 3

[2] د/ ياسر أحمد السيد محمد الجرف , مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون , ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة , كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة – الملك خالد المملكة العربية السعودية , السنة 18و 19 مايو /2010 ص 5

- زيادة حدة التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول يعتبر أهم دافع لإصدار هذه المعايير.
- تزايد اهتمام المنظمات المحاسبية ورغبتهم في تجاوز الاختلاف في الطرق والأساليب المحاسبية بين الدول المختلفة وتحقيق أكبر قدر من التجانس.
- ارتفاع حجم التجارة والاستثمار الدوليين من خلال الشركات متعددة الجنسيات ساهم بدوره في نشأة معايير محاسبية تكون أساسا للتعامل بين الدول.
- رغبة كل من المستثمرين والشركات والتكتلات الدولية في إرساء نظم المحاسبة بما يراعي التغيرات الدولية الحديثة .
- عدم رغبة الشركات الأجنبية باستخدام معايير محاسبية لم تشارك في صناعتها ، (في إشارةإلى عدم ارتياحها من قواعد المحاسبة الأمريكية) وبالتالي فضلت هذه الشركات عدم إدراجها بأسواقها المالية .
- أدى ارتفاع حجم الاستثمارات وزيادة معدلات التضخم إلى ظهور مشاكل محاسبية تتطلب إيجاد معايير محاسبية متعامل بها على المستوى الدولي .
- عمل الباحثين في المجال المحاسبي على إيجاد مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية تحظى بقبول دولي يتم الاسترشاد بها لإعداد القوائم المالية.
- وقد تطورت هذه المعايير ومرت بمراحل مختلفة، لتحظى بعد ذلك بقبول واسع وانتشار كبي[1].

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى :

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة , أو قد يؤدي إلى بالمؤسسات إلى استخدام طرق متباينة ، وغير موحدة ، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية , وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخلين أو المستفيدين الخارجيين.

[1] د/ لمزاودة عمار , أ.د/ هوام جمعة , اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر : قراءة تحليلية في طبيعة واتجاه العلاقة , مجلة رماح للبحوث والدراسات , العدد : 26 , الأردن , جوان 2018 , ص 396

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة , وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل .
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم .[1]

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee في عام 1973، نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية في عشر دول , هما استراليا , كندا , فرنسا , ألمانيا , اليابان ، المكسيك ، هولندا ، المملكة المتحدة ، ايرلندا ، والولايات المتحدة الأمريكية ، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة .[2]إن توسع فروع الشركات المتعددة الجنسيات على المستوى الدولي زاد في انتقال حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي مما أدى إلى تطور الاقتصاد الدولي لا سيما مع دخول الألفية الثالثة وعليه تطور النظام المحاسبي ليعكس المتغيرات الاقتصادية الدولية وذلك بإنشاء معايير مهنية تعمل على المساهمة في تطوير الاقتصاد العالمي والعمل على تعميمها دوليا ونتيجة لذلك تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977 على اثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد ولجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بعد إعادة هيكلتها أصبحت تسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001 يعتبر المسؤول الأول عن إصدار المعايير

[1] د/ فارس جميل الصوفي , المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة , دار جليس الزمان , عمان – الأردن , سنة 2011 ص 70 – 71

[2] د/ أحمد محمد أبوشمالة , معايير محاسبة الدولية والإبلاغ المالي , عمان – الأردن , مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع , سنة 2008 , ص 9

المحاسبية الدولية إذ تم إصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا سنة 2001 والعمل على تعميمها على المستوى كل دولة .[1]

فبدأت المحاولات لوضع المعايير على المستوى الدولي من خلال انعقاد مجموعة من المؤتمرات المحاسبية الدولية، أهمها:

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: في** سنة 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1917 ،و قد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية و سبعة من كندا و اثنان من انجلترا و واحد من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبين بين الدول.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:** في سنة 1926 في أمستردام، و قد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا، بالإضافة إلى الولايات المتحدة و كندا و أمريكا اللاتينية و كانت نسبة المشاركة من الدولة المضيفة هولندا كبيرة .
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:** عقد في نيويورك في سنة 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية، وهي:

– الاستهلاك و المستثمر .

– الاستهلاك و إعادة التقويم .

– السنة التجارية أو الطبيعية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: في سنة 1933 في لندن، شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية؛

[1] د/ محمد رجراج , التوحيد في النظرية المحاسبية وأثاره على الاقتصاد الجزائري , مجلة علمية دولية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر 3 , العدد 26 – 2012 , ص 12 – 13

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس: سنة 1938 في برلين، و ذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم؛

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: بعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر حيث سجلت 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنضمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا، و 196 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: عقد في أمستردام سنة 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر و آخر بخمس سنوات و بقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا و قد شارك في المؤتمر السابع 104منظمات محاسبية من 40 دولة، حضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضوا من البلد المضيف هولندا .

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: في نيويورك سنة 1962 حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى و شارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة و قد قدم فيه 45 بحثا.
- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: سنة 1967 في باريس، ورغم أن المجهودات التي بذلت في تلك المؤتمرات في حد ذاتها تعد من الجهود الهامة في تقليل الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها مؤسسات أخرى في دول أخرى، إلا انه لم تتخذ خطوات وإجراءات أكثر فاعلية كإنشاء لجان مهمتها تضييق تلك الفوارق في معايير المحاسبة التي تستخدمها المؤسسات في الدول المختلفة.
- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: في سنة 1972 في سيدني بأستراليا، حضره 4347 مندوب من 59 دولة ، حيث اتخذت فيه خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمتين يمكن أن تكون لديهما القدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها الدول المتعددة ، وبالفعل تم تأسيس لجنة المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ،واللذان كان لهما دورا كبيرا في إرساء معايير للمحاسبة والمراجعة

لقيت قبولا واسعا على المستوى العالمي. [1]

- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر :1982في المكسيك.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر:1987 في طوكيو .
- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر:1992 في الولايات المتحدة .

وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين ifac حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية aicpa وجمعية المحاسبين الإداريين ima وجمعية المراجعين الداخلين iia.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر:1997 في المكسيك .المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر:2002 في هونغ كونغحيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر:2006 في اسطنبول .
- وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم ، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
- وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات

[1] د/ نور الهدى بهلولي , صناعة المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية – مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية الأمريكية US – GAAP والمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS 2002 – 2013 , الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات , المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص 77 و 78

حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات :

أولاً : الاتحاد الدولي للمحاسبين ifac.

ثانياً : لجنة معايير المحاسبة الدولية iasc.

ثالثاً: لجنة ممارسة التدقيق الدولي iapc. [1]

المطلب الثالث: أهمية أهداف وخطوات إصدار معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول : أهمية معايير المحاسبة الدولية

إن المعايير المحاسبية الدولية هي مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي. وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية. كما أنها توفر معيارا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية.

إن أحد الأسباب المهمة التي دفعت معظم الدول إلى التوجيه نحو تطبيق المعايير الدولية هي التطورات الهامة التي شاهدتها أسواق المال في العقدين الأخيرين إن كلا من الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية فالشركات التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت للقيد في أسواق المال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات ، كما إن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثا فرص استثمارية أفضل.[2]

وقد ظهرت الحاجة إلى المعايير من خلال :

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة ، فبدون المعيار المحاسبي يستحيل الوصول الى نتائج دقيقة وسليمة .

---

[1] يوسف كمال, "نشأة المعايير المحاسبة الدولية" ، منتدى المحاسب العربي , 24 / 09 / 2013 , Read More at :https://accdiscussion.com/acc7439.html

[2] منى كامل حمد , أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة , العدد السادس والثلاثون , السنة 2010 , ص 8 .

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس
- عملية اتخاذ القرار حيث أن المعيار المناسب والملائم والمتوفر بشكل جيد ودقيق يمكن في الأخير الاعتماد عليه في اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب

وعليه فان غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي حتما إلى

- يؤدي بالمنشأة إلى استخدام طرق غير محددة وقد تكون غير سليمة، كما لايمكن الإشارةإلى الطريقة المتبعة .
- إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين.
- اختلاف الأسس التي تعالج الأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشات المختلفة وعليه يصعب على المستثمر الخارجي من المقارنة أو حراسة البدائل
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.[1]

الفرع الثاني: أهداف إصدار المعايير المحاسبة الدولية

تكمن أهداف المعايير المحاسبية الدولية في :

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم المالية بما يحقق المصلحة العامة.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية .
- اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب .

[1] بوعزة يمينة , قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية , مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية – تخصص : محاسبة وجباية , جامعة د/ الطاهر مولاي سعيدة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , الموسم الجامعي 2012-2013 , ص 9 .

- تحقيق المساواة في تلبية احتياجات مختلف الأطراف المهتمة بمخرجات النظام المحاسبي[1]

الفرع الثالث: خطوات إصدار معيار محاسبي دولي

يعمل IASB في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة والأطراف ذات الاهتمام على تقديم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة ، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية . وتخضع عملية إنشاء معيار جديد لإجراءات صارمة يطلق عليها تسمية DUE PROCESS والتي تقوم كما تمت الإشارة له على التشاور مع جميع الأطراف المهتمة وذلك عبر منظمات الربط المحلية بشكل أساسي . [2]

وفيما يلي المراحل المتبعة في إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

- بعد إجراء المناقشة يختار مجلس IASCموضوعا يعتقد بأنه يحتاج إلى معيار محاسبي دولي ، ويوكل المهمة بعد ذلك إلى إحدى لجان التوجيه ، ويتم توجيه الدعوة لكافة الهيئات والمنظمات الأعضاء في IASC أن يرسلوا أرائهم وتعليقاتهم على موضوع المعيار لغرض دراستها وتحليلها .
- تقوم لجنة التوجيه بدعم ومساعدة من قبل سكرتارية IASC بدراسة الملاحظات والتعقيبات الواردة وإعداد خطوط عامة ذات علاقة بموضوع معيار معين وهذه كلها ترسل إلى مجلس IASC .
- تستلم لجنة التوجيه ملاحظات مجلس IASC وفي ضوء ذلك تقوم بإعداد صيغة مقترح أولي بشأن المعيار قيد الدراسة.

[1] راضية بوزيد , أثر الإفصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص : مالية ومحاسبة , بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم تجارية , السنة الجامعية 2012 – 2013 , ص 9.

[2] بولجنيب عادل , دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , جامعة قسنطينة 2 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , قسم علوم التسيير تخصص : إدارة مالية , الموسم الجامعي 2013- 2014 , ص 41

- بعد دراسة ما ورد في المرحلة السابقة من قبل مجلس IASC على الأقل يتم نشرها كورقة عمل ، ويتم الطلب من كافة الأطراف ذات العلاقة أن ترسل تعقيبها أو ملاحظاتها
- في كل مرحلة من مراحل المقترح الأولي وورقة العمل ترجع المنظمات والهيئات والأعضاء في IASCإلى لجان البحوث المحاسبية المناسبة في هذه الهيئات والمنظمات لمساعدتها وإرشادها عند إبداء الملاحظات والتعقيبات.
- في نهاية فترة العرض يجب على كافة المنظمات والهيئات تقديم الملاحظات والتعقيبات إلى IASC إذ تتم دراستها بعد ذلك من قبل لجنة التوجيه المسئولة عن مشروع المعيار.
- بعد ذلك تقوم لجنة التوجيه بتسليم ورقة عمل منقحة إلى مجلس IASC للمصادقة عليها كمعيار محاسبي دولي.
- إن إصدار معيار يتطلب مصادقة ثلاثة أرباع مجلس IASC على الأقل وإذا ما حصلت هذه الموافقة ترسل نسخة من المعيار إلى كافة المنظمات والهيئات الأعضاء في IASC لغرض الترجمة والنشر. [1]

[1] جودي محمد رمزي , أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية , رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص : علوم التسيير , جامعة محمد خيضر – بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم : علوم التسيير , الموسم الجامعي 2014 – 2015 , ص 55 و 56

المبحث الثاني : لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC

إن لجنة المعايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة تهدف من ذلك بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية

المطلب الأول : نشأة وأهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

الفرع الأول : نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعتبر لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) ، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير ، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات ، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم . وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، هولندا ، المملكة المتحدة ، ايرلندا ، والولايات المتحدة الأمريكية . وقد كان ل (SIR HENRY BENSON) أول رئيس لهذه اللجنة [1]

وقد أسس مجلس IASC مجموعة استشارية دولية في 1981 ضمت ممثلي للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجماعات المنظمة للأوراق المالية ، وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وإستراتيجيتها وقد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في قيام IASC بوضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القيود للمعايير

ومنذ عام 1983 شمل أعضاء IASC كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الأوروبي للمحاسبة IFAC .

وفي عام 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وطنية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين ، وكان دور

[1] مرزوقي رزقي , الإصلاح المحاسبي في الجزائر , عنوان المداخلة : مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي , الملتقى العلمي الدولي يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 , ص 3

المجلس الاستشاري هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بوجه عام ومصداقية عمل (IASC) [1]

الفرع الثاني: أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تناول أهمها فيما يلي :

1- إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف أقطار العالم.

2- العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبة المستخدمة في الأقطار المختلفة ، بهدف إعداد قوائم ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي . [2]

3- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي .

4- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة .

5- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة

6- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير . [3]

الفرع الثالث : انجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات ، كما أصدر المجلس إطار لإعداد وعرض القوائم المالية ليساعد في :

1- تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي المعايير المحاسبية الصادرة .

---

[1] نعيمة قاسمي , مرجع سابق ص 18 و 19 .

[2] د/ أحمد محمد أبوشمالة , **معايير محاسبة الدولية والإبلاغ المالي** , عمان – الأردن , مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع , سنة 2008 , ص 11

[3] ماموني حسينة , دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق , جامعة أكلي محند أو الحاج – البويرة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , الموسم الجامعي 2015/2014 ص 21 .

2- تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبة الدولية .[1]

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

تتكون لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها إلى غاية 2001 من الهياكل التالية :

الفرع الأول : مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS BOARD) :

يعمل هذا المجلس تحت كنف اللجنة (IASC-F) ويتشكل من 14 عضو يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم ، بحيث يشغل 12 عضوا منهم مهامهم و يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا ، ويعين أعضاء المجلس لمدة خمس سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل ، وتكمن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي :

- ✓ إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية
- ✓ إعداد إجراءات معالجة التدخلات
- ✓ تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة ، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة
- ✓ القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير للتطبيق . [2]

الفرع الثاني : المجموعة الاستشارية (Consultative Group)

في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية ، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التكوين وهيئات وضع المعايير والمنظمات مهنية ، وتلتقي المجموعة الاستشارية دوريا لتناقش

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , المعايير المحاسبية الدولية , عمان , الأردن , 1999 ص 19

[2] سماعيل نور الدين , النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية وواقع البيئة الجزائرية , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير , جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الموسم الجامعي 2016/2015 ص 47

مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة ، وبرامج عمل اللجنة وإستراتيجيتها ، وتلعب هذه المجموعة دورا هاما في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية وللحصول على قبول للمعايير الناتجة . [1]

الفرع الثالث : المجلس الاستشاري (−SAC− Standards Advisory Council)

أنشأ المجلس الاستشاري عام 1995 وهو مكلف بمهمة المشاركة في إجراءات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لأطراف المعنية وإرشاد ونصح اللجنة التنفيذية ومجلس المتابعة حول أولويات التوحيد المحاسبي . [2]

الفرع الرابع : اللجنة الدائمة للترجمة (SIC)

مهمتها ترجمة المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس (IASB) كما تقوم بإعداد مواضيع تقنية حول بعض المسائل التي لم يصدر بشأنها معيار نهائي . تتكون اللجنة الدائمة من 12 عضو منتخبين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد تجتمع اللجنة كل ستة أسابيع تقريبا وتتخذ كل القرارات الدائمة في دورات مفتوحة للجمهور. [3]

[1] محمد فيصل مايده , تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة ونظم المعلومات , جامعة محمد خيضر – بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير , السنة الجامعية 2017/2016 , ص 100

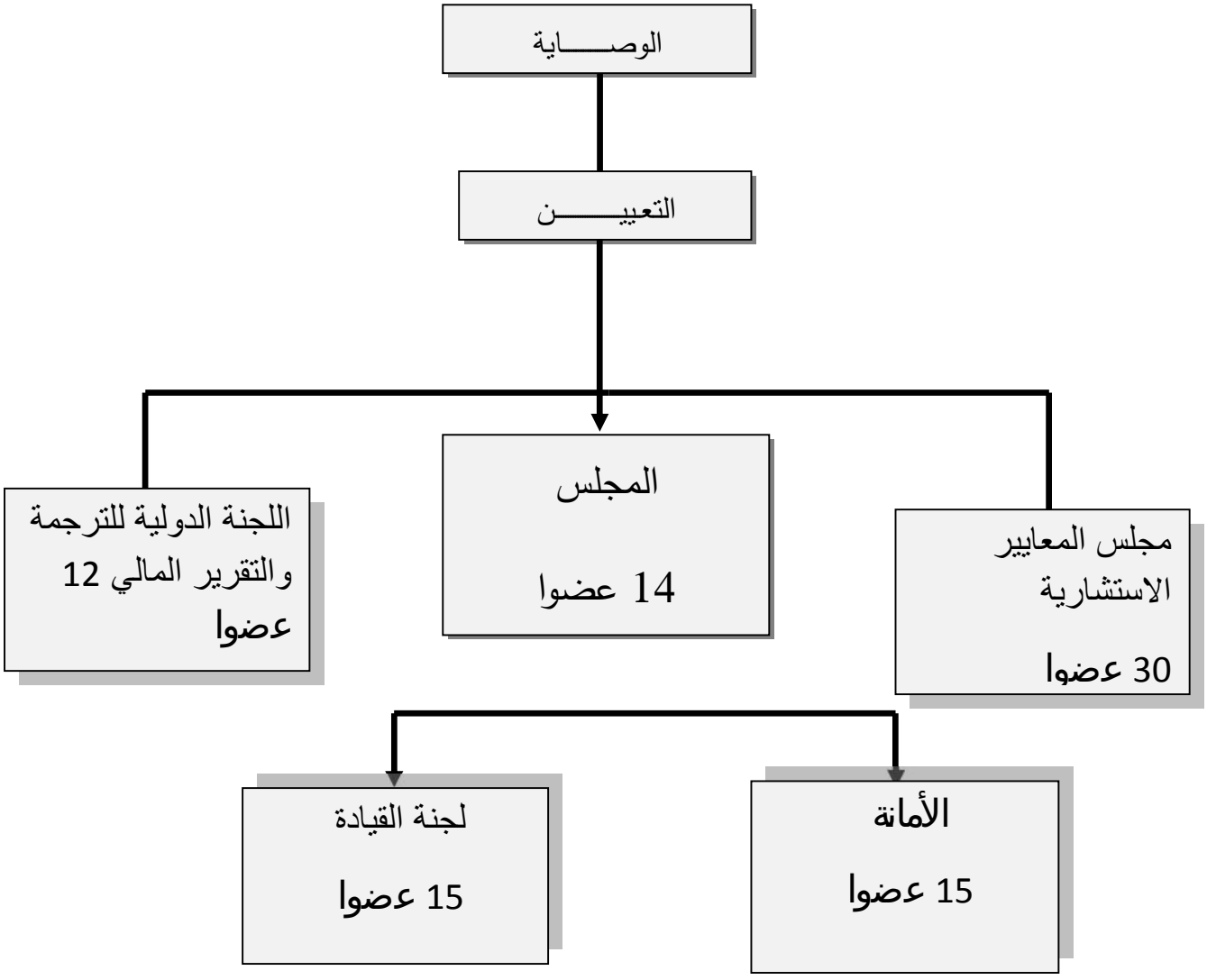
[2] د/ كتوش عاشور , د/ بلعزوز بن علي , المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) , مجلة الدراسات المالية والمحاسبية , المركز الجامعي بالوادي .الجزائر . , العدد الثاني , السنة الثانية 2011 , ص 56 .

[3] جلالي ياسمينة , المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , جامعة فرحات عباس – سطيف – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2009 / 2010 ص 39 .

الفرع الخامس : جماعة العمل الاستراتيجي (Strategy Working Party)

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلبي الانتهاء من العمل الجاري ، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية ،إجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي معايير المحلية ، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل . [1]

الشكل رقم 1-1: الهيكل تنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC



[1] محمد فيصل مايده , مرجع سابق ذكره ص 101

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد إلى الأستاذ شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء 1 ، دار النشر المكتبة الوطنية بوداود الجزائر 2009

المطلب الثالث : معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS

فيما يلي عرض تاريخي لتطور معايير التقارير المالية الدولية مقارنة بنسخة 2012/1/1 كما يلي

الجدول رقم 1-1 : معايير المحاسبة الدولية IAS والتعديلات التي أجريت عليها

قبل 2011			نسخة 2012		
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار
1	الإفصاح عن السياسات المحاسبية	1 / 1975	1	عرض البيانات المالية (يشمل 1+5+13)	9 / 1997 (2007)
2	تقويم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية	10 /1975	2	المخزون	12 / 1993
3	البيانات المالية الموحدة (حل محلة 27+28)	6 / 1976			
4	محاسبة الاستهلاك (حل محلة 16+22+38)	10 / 1976			
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية	10 / 1976			
6	الاستجابة المحاسبية للتغير في الأسعار (حل محلة 15)	6 / 1977			
7	بيان التغيرات في المركز المالي	1977/10	7	بيانات التدفق النقدي	1992/12
8	البنود غير العادية والفترات السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية	1978/2	8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1993/12
9	محاسبة أنشطة البحوث والتطوير (حل محله 38)	1978/7			
10	الأحداث والحالات الطارئة بعد تاريخ الميزانية العمومية	1978/10	10	الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	1999/5
11	المحاسبة عن عقود الإنشاء	1979/3	11	عقود الإنشاء	1993/12
12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1979/7	12	ضرائب الدخل	1996/10

13	عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة	1979 /11			
14	التقرير عن المعلومات المالية بواسطة القطاعات	1981/8	Ifrs8	القطاعات التشغيلية	2006 / 11
15	المعلومات التي تعكس تأثير تغيرات الأسعار	1981/11	Ifrs9	الأدوات المالية : التصنيف والقياس	2010/1
16	المحاسبة عن الممتلكات والمنشات والمعدات	1982/3	16	الممتلكات والمنشات والمعدات (يشمل 4+16)	1993 / 12
17	محاسبة التأجير التمويلي	1982/9	17	عقود الإيجار	1997/ 12
18	الاعتراف بالإيراد	1983/4	18	الإيراد	1993/12
19	المحاسبة عن منافع التقاعد للموظفين في البيانات المالية	1983/1	19	منافع الموظفين	1998/2
20	المحاسبة والإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية	1983/4	20	المحاسبة والإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية	1994
21	المحاسبة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983/7	21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1993/12
22	المحاسبة عن اندماج الأعمال	1983/11	Ifrs3	اندماج الأعمال	2005/12
23	رسملة تكاليف الاقتراض	1984/3	23	تكاليف الإقراض	1993/12
24	افصاحات الأطراف ذات العلاقة	1984/7	24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	1994
25	المحاسبة عن الاستثمارات (حل محله 39+40)	1986/3			
26	المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد	1987/1	26	المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد	1994
27	البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة	1989/4	27	البيانات المالية المنفصلة (يشمل 3+27)	2011 /5
28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة	1989/4	28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والحصص المشتركة	2011/5
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم العالي	1989/7	29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم العالي	صياغة 1994
30	الإفصاح عن البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة	1990/8	Ifrs7	الأدوات المالية : الإفصاح	2006/1

31	التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة	1990/12	31	الحصص في المشروعات المشتركة	2003/12
32	الأدوات المالية : العرض والإفصاح	1995/6	32 ifrs7	الأدوات المالية:العرض الأدوات المالية :الإفصاح	2003/12
33	حصة السهم من المكاسب	1997/2	33	حصة السهم من المكاسب	2003/12
34	التقارير المالية المرحلية	1998/2	34	التقارير المالية المرحلية	تعديل
35	العمليات الغير المستمرة	1998/4	Ifrs5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004/3
36	انخفاض قيمة الأصول	1998/4	36	انخفاض قيمة الأصول	2004/3
37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	1998/7	37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	تعديل
38	الأصول غير الملموسة	1998/7	38	الأصول غير الملموسة	2004/3
39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	1999/3	39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	2003/12
40	الممتلكات الاستثمارية	2000/3	40	الممتلكات الاستثمارية(حل محله25)	2003/12
41	الزراعة	2000/12	41	الزراعة	2001/2

المصدر : د/ أحمد حلمي جمعة ، معايير التقارير المالية الدولية ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان الأردن 2015

أهم مفاهيم وأهداف هذه المعايير :

المعيار 1 – عرض القوائم المالية :

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت .

المعيار 2– المخزون :

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية،حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية .

المعيار3- حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ورقم 28

المعيار4- حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 16 ورقم 28

المعيار5- حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 01

المعيار6- حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 وهو بدوره ألغي

المعيار7- المعيار قائمة التدفقات النقدية

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلا لقائمة التدفقات النقدية . [1]

المعيار8- صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية :

يهدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن إلى تعزيز مدى ملائمة و موثوقية البيانات المالية للمنشأة ، وإمكانية القابلية للمقارنة مع تلك البيانات خلال الفترات المختلفة ومع بيانات المنشات الأخرى .

المعيار9- حل محله المعيار المحاسبة الدولي رقم 38

المعيار10- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية :

يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ التقرير المالي ، ويمكن القول أن هذا المعيار يبين ضرورة تجسيد أي حدث يحدث خلال فترة إعداد التقارير المالية .[2]

المعيار 11- عقود الإنشاء :

[1] د. مأمون حمدان ، معايير محاسبة دولية ، محاضرة الأولى ، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، دورة معايير المحاسبة الدولية – دمشق كانون الأول 2009 ، ص 17 ، 18 ، 19

[2] د. علي يوسف ، السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، أعدت ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين لعام 2009 ، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق – السورية تشرين الثاني – 2009 ، ص

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات وعلى ذلك فان النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود الإنشاء تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها انجاز العقد [1]

المعيار12- ضرائب الدخل :

يصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية . يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2001 .

المعيار13- حل محله معيار محاسبي رقم 1

المعيار14- التقارير عن القطاعات :

يهدف إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة في مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها) وكذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية .

15- المعيار 15 ألغي .

المعيار16- الممتلكات والمباني والمعدات :

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها . كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة والمتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده . [2]

المعيار17- عقود الاستئجار :

[1] www.infotechaccountants.com اطلع عليه يوم 17 ماي 2019 على الساعة 17

[2] شالور وسام ، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس – سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، السنة الجامعية 2010-2011 ص 59 . 61 . 65

هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل ، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر . هدف هذا المعيار أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي . [1]

المعيار 18 – الإيراد :

يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى ويحدد المعيار القياس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام .

المعيار 19– منافع الموظفين:

يهدف إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها و ينص على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.

المعيار 20– محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية :

يعرف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح[2].

[1] رجيمي يعقوب ، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي scf ومعيار محاسبة الدولي ias 17 ، مشروع إشكالية مذكرة ماسترفي علوم التسيير تخصص : فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الموسم الجامعي 2016-2017 ص 10

[2] د. مأمون حمدان ، معايير محاسبة دولية ، مرجع سابق ذكره ص 27 .28. 29

المعيار 21 – آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية ، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة[1] . المعيار 22– حل محله معيار التقارير المالية الدولية ifrs 5

المعيار 23– تكاليف الاقتراض :

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض فهذا المعيار يتطلب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف ومع ذلك يسمح هذا المعيار وكمعالجة بديلة برسملة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل . [2]

المعيار 24– افصاحات الأطراف ذات العلاقة :

يحدد المعيار الطرف ذو العلاقة في حالة كون أحد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية .

المعيار 25 – حل محله المعيار المحاسبي الدولي ias 40

المعيار 26 – المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد :

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد . يطبق ابتداء من عام 1998 م .

المعيار 27– البيانات المالية الموحدة والمحاسبية عن الاستثمارات في المنشات التابعة :

[1] هاجر شايب عينو ، آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS21) على القوائم المالية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي - ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، السنة الجامعية 2014-2015 ، ص 50 .

[2] بلال حسن العبسي ، أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23) ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية –غزة – عمادة الدراسات العليا ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، موسم 1430هـ – 2009م ص 35 . 36 .

يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة وبعرض إجراءات التوحيد والإفصاح . يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009 م .

المعيار 28 – المحاسبة عن الاستثمارات في المنشات الزميلة :

يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرف الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتها . [1]

المعيار 29– التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع :

يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

المعيار 30–الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية "المشابهة" : حل محله المعيار ifrs 7

المعيار 31– التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة :

يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة .

المعيار 32– الأدوات المالية : الإفصاح العرض

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها . ويتناول طرق عرض كل من الأدوات والأصول والالتزامات المالية وحقوق الملكية.

المعيار 33 – حصة السهم من الأرباح :

[1] شالور وسام ، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ذكره ص63 . 64 . 67 .

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح[1].

المعيار 34– التقارير المالية المرحلية :

يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية .

المعيار 35– حل محله معيار التقارير المالية الدولية ifrs 5

المعيار 36– انخفاض قيمة الأصول :

يهدف تطبيق هذا المعيار إلى ضمان تسجيل أصول المشروع بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد هذا وقد حدد المعيار الجوانب المتعلقة بالإفصاح عن الانخفاض في قيمة جميع الموجودات ما عدا بعض الاستثناءات[2]

المعيار 37 – المخصصات والالتزامات الطارئة :

ويهدف هذا المعيار لضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة علي المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والإفصاح عن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها .[3]

[1] د. الاء مصطفى ، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية 2013 ، ص 268 . 269

[2] هبة علي عبد الحليم الديراوي ، أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 الانخفاض في قيمة الأصول ، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة عمادة الدراسات العليا ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، 1434ه – 2013م ص 22 .

[3] د.صلاح علي أحمد محمد ، مقدمة لمجلس المعيار الشرعي والمحاسبي لزكاة الشركات ديوان الزكاة –السودان ، مداخلة حول معالجة المخصصات ، كلية العلوم الإدارية جامعة أم درمان الإسلامية ، أغسطس 2016م ص 3 .

المعيار 38– الأصول غي الملموسة :

يهدف إلى الاعتراف بكل الإنفاق على البحث على أنه أعباء عندما يتم تحمله ، تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة ، والافصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة [1]

المعيار 38– الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

هدف هذا المعيار تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشات الأعمال وقياسها والإفصاح عنها [2]

المعيار 40 – ملكية الاستثمار :

يهدف المعيار 40 إلى وضع المبادئ الخاصة بالمحاسبة عن "الاستثمارات العقارية" وكذلك تحديد متطلبات الإفصاح في البيانات المالية للمنشأة حول الاستثمارات العقارية . [3]

المعيار 41 – الزراعة :

يهدف المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي ينطبق المعيار على الأصول البيولوجية والحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية . [4]

[1] د. ألاء مصطفى ، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة ، مرجع سابق ذكره ص 272

[2] د. بوسبعين تسعديت ، محاضرات في المحاسبة الأدوات المالية ، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية المالية والمحاسبية ، جامعة أكلي محند أوحاج –البويرة- ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الموسم الجامعي 2015-2016 ص 23 .

[3] حسين خليل محمود شحادة ، أثر تطبيق المعيار المحاسبي 40 : " الاستثمارات العقارية " على الشركات العقارية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات منح شهادة الماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية في الدنمارك كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة ، 2012 ص 8

[4] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي ، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي ، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11) ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – المجلد 16 العدد 2 لسنة 2014 ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، ص 196 .

المبحث الثالث : مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأهم المنظمات المهتمة بالمحاسبة

المطلب الأول : نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وهيكلها التنظيمي :

الفرع الأول : نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية BOARD في 06 فيفري 2001 ، ويتكون من 14 عضوا : الرئيس ونائب الرئيس و 12 عضوا دائما يتم تسميتهم من قبل (Les Trustees) على أساس خبرتهم المحاسبية ، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار ، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية , وواحد من الأكاديميين . سبعة أعضاء من بين ألاثني عشرة مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، وذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB .

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (Les Trustees) من بين الأعضاء الاثنت عشرة الدائمين ، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس ، أما أعضاء المجلس IASB يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد ، يمكن تجديدها مرة واحدة . [1]

بداية من جويلية 2012 كان أعضاء مجلس الإدارة 16 عضوا وقد كانوا قبل ذلك 14 عضوا ، يتم تعيين رئيس واحد واثنين كنواب رئيس من بينهم ، وهناك ثلاثة أعضاء بدوام جزئي . منذ 2 جويلية 2009 , أصبح تعيين أعضاء IASB لفترة أولية مدتها خمس سنوات , قابلة للتجديد لمدة ثلاث سنوات أخرى . ولضمان تنوع دولي واسع النطاق ، فان هناك عادة أربعة أعضاء من منطقة أسيا ، أربعة من أوروبا وأربعة من أمريكا الشمالية ، واحد من كل من أفريقيا و أمريكا الجنوبية ، واثنين يعينان من أي منطقة ، مع مراعاة الحفاظ على التوازن الجغرافي الشامل . أما المؤهل الرئيسي

[1] موسى شرفية , الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق , جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي – كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2014/2013 , ص 29 .

للحصول على العضوية هو الكفاءة المهنية والخبرة العملية ، والمطلوب من الفريق هو تمثيل أفضل مزيج من الخبرات التقنية المتاحة وتنوع الأعمال التجارية الدولية والخبرة في السوق .[1]

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

ونظرا لتغير الظروف البيئية المحيطة باللجنة تم إجراء تعديلات وإصلاحات هيكلية عليها وتقرر لأول مرة إصلاح اللجنة في 24 ماي 2000 ، ولقد عرف القانون الأساسي للجنة معايير المحاسبة الدولية مراجعة هيكلية نتج عنها تغير في هياكلها وأصبح ينظر إليها باعتبار مؤسسة (Fondation) . [2]

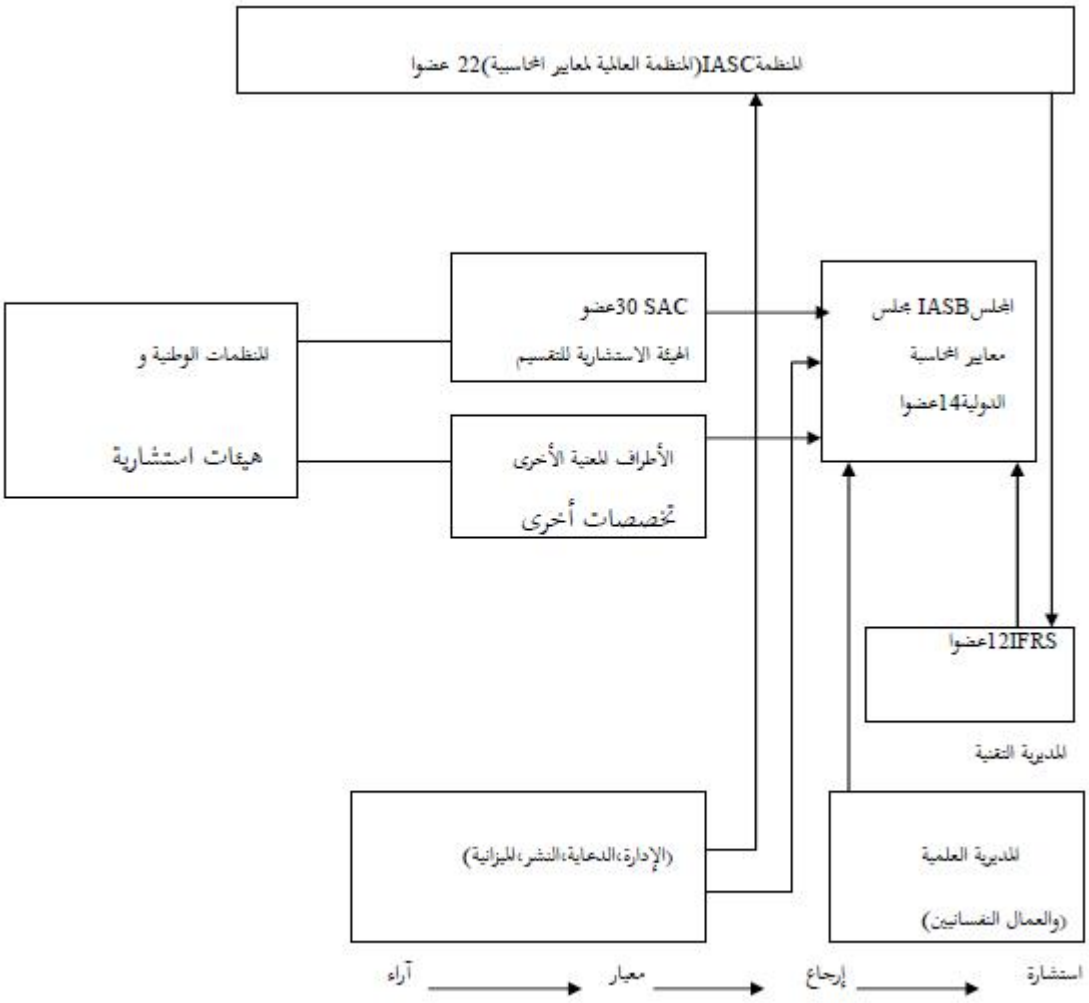
وتم إعادة هيكلة اللجنة عام 2001 لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board (IASB) وقد مرت لجنة (مجلس) المحاسبة الدولية بمراحل تاريخية متعددة منذ تأسيسها وحتى الآن، ويعرض هذا الفصل لتلك التطورات وانعكاساتها على قبول تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية عالمياً. [3]وفيما يلي مخطط يبين الهيكلية الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

[1]جودي إيمان , أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , جامعة – سطيف– كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2013/2012 ص 38

[1]سعادة وردة , معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS تداعيات وأفاق تطبيقها على الاقتصاد الوطني , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي , 2010/2009 , ص 99

[1]د/سمير الريشاني , مقدمة في معايير المحاسبة الدولية , جمعية المحاسبين القانونين في سوريا , القرار رقم 15 لعام 2007 , ص 3 .

الشكل رقم :2-1 : الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IAS



المصدر :بورويسة سعاد ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة قسنطينة ، الموسم الجامعي 2009-2010 ، ص 57 .

المطلب الثاني : معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS

معايير دولية لإعداد التقارير المالية وتتمثل فيما يلي :

1- المعيار IFRS تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة :

يعد هذا المعيار من طرف المنشأة التي تتبنى معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى ، أو المنشأة التي تعرض بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى . بحيث يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات والقواعد والمتطلبات الأساسية الواجب إتباعها من طرف المنشأة عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس لإعداد قوائمها المالية . وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية ، كما عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفرو قات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية . [1]

2- المعيار IFRS 2 الدفع على أساس الأسهم :

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية في حال قيام الشركات بإصدار أسهم أو خيارات أسهم لموظفيها وذلك من أجل مكافأتهم بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين وغيرهم أو لأطراف أخرى كالدفع للموردين ، أو في حال تم إلغاء أو إعادة شراء أو إعادة استبدال عملية المنح بعملية منح أخرى لأدوات حقوق الملكية . [2]

3- المعيار IFRS 3 تجميع الأعمال : حل هذا المعيار محل المعيار IAS 22

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة في بياناتها المالية عن اندماج الأعمال وتأثيراته [3]

4- المعيار IFRS 4 عقود التأمين :

قبل أن يحل المجلي مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية حاولت هذه الأخيرة وضع معيار خاص بعقود التأمين ، لكن لم تستطع حتى جاء المجلس وبدأ في وضع المعيار المخصص لشركات التأمين ، ولقد جرت عدت مراحل في إعداده . إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) هو أول

[1] د/ جودي محمد رمزي , أبحاث اقتصادية وإدارية , مجلة علمية محكمة سداسية , جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , العدد الثاني عشر ديسمبر 2012 , ص 226

[2] د/ ألاء مصطفى الأسعد , المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية سنة 2013 , ص 271 .

[3] عوينات فريد , دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية الجزائرية , مذكرة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير , علوم التسيير , تخصص محاسبة , المركز الجامعي بالوادي , 2010 / 2011 , ص 32

معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حول عقود التأمين وقد تم تقديم المعيار للسماح لشركات التأمين بالامتثال لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك لإضفاء تحسينات محدودة على الممارسة المحاسبية السائدة وفهم الجوانب البارزة التي ترتبط محاسبة التأمين . [1]

5- المعيار IFRS 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات الموقعة :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع وعرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها وهذا ما يتوجب تقديم الافصاحات التالية :

- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة والتصرف في الأصول المعدة للبيع .
- ينبغي الإفصاح عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع في قائمة الميزانية .
- يجب الإفصاح عن المبالغ وتحليل الإيرادات والمصروفات والربح قبل الضرائب أو الخسارة المتعلقة بالعمليات الغير المستمرة في قائمة الدخل والإيضاحات [2]

6- المعيار IFRS 6 استكشاف وتقويم الموارد الطبيعية :

هدف هذا المعيار هو توضيح التقرير المالي لاستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها بحيث يتطلب هذا المعيار

- معالجة مصاريف الاستكشاف والتقييم
- تقييم أصول الاستكشاف لتحديد الانخفاض في القيمة
- الإفصاح عن الأصول [3]

7- المعيار IFRS 7الأدوات المالية للإفصاح :

[1] سحنون بونعجة , نبيل بوفليح , محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية , الملتقى الدولي السابع عشر حول : "الصناعة التأمينية , الواقع العملي وأفاق التطوير – تجارب الدول-", كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير , جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف , يومي 03 – 04 ديسمبر 2012 , ص 11

[2] موسى شرفية , الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي , مرجع سابق ذكره ص 119

[3] د/ ألاء مصطفى الأسعد , المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة , مرجع سابق , ص 272

لقد تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالأدوات المالية والمخاطر الناتجة عن التعامل بها ، ويتطرق المعيار إلى أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي وأداءها المالي من خلال قائمة الدخل الشامل ، السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية ، التحوط للمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها وتطبيق محاسبة التحوط ، علاوة على الافصاحات الكمية والنوعية عن هذه المخاطر ، قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة . [1]

8- المعيار IFRS 8 القطاعات التشغيلية :

يهدف هذا المعيار إلى حث الشركات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة فعاليات الشركة التي تمارسها وأثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها . [2]

9- المعيار IFRS 9الأدوات المالية :

يهدف هذا المعيار للحد من المشاكل والصعوبات التي صاحبت تطبيق المعيار المحاسبة الدولي (IAS39) ، ويركز المعيار بشكل أساسي على وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات المالية بحيث يمكن ذلك من عرض معلومات ملائمة وذات فائدة لمستخدمي البيانات المالية بغرض تقييم المبالغ والتوقيت والشكوك المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . [3]

10- المعيار IFRS 10القوائم المالية الموحدة :

القوائم المالية الموحدة تم استحداث هذا المعيار ليضبط نطاق القوائم المالية الموحدة المعروضة من قبل الشركة الأم ، ويعالج القصور الذي ظهر بالمعيار IAS 27

[1] د/ خالد جمال الجعارات , مطبوعة جامعية بعنوان : مختصر المعايير المحاسبة الدولية , جامعة قاصدي مرباح ورقلة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , قسم : العلوم التجارية , 24-25 نوفمبر 2014 , ص 34

[2] شالور وسام , المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص : دراسات مالية ومحاسبية معمقة , جامعة فرحات عباس – سطيف , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2010 / 2011 ص 65

[3] صلاح علي أحمد محمد ، محجوب عبد الله حامد ، دراسة تحليلية للآثار المترتبة على تبني IFRS9 على السياسات الائتمانية والتمويلية للمصارف العربية ، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية ، جامعة أم درمان الإسلامية " السودان ، العدد التاسع – المجلد الأول نوفمبر 2017 ، ص 5

11- المعيار IFRS 11 الترتيبات المشتركة :

الترتيبات المشتركة ويدور هذا المعيار حول الإفصاح عن الترتيبات المشتركة التي تكون المؤسسة طرفا فيها ، بضبط مفهوم السيطرة المشتركة والعملية المشتركة ، ومتطلبات الإفصاح عنه .

12- المعيار IFRS 12الإفصاح عن الحقوق في المنشات الأخرى :

يدعم هذا المعيار متطلبات الإفصاح التي يمكن أن يحتاج إليها المستخدمين ، في تحديد الحقوق في المنشات الأخرى ، نوعية الترتيب وما إلى ذلك .

13 – المعيار IFRS 13 القياس في القيمة العادلة :

القياس في القيمة العادلة ، جاء هذا المعيار للإفصاح عن القيمة العادلة والسوق النشطة والتعرف على هيكل القيمة العادلة ، وبيان كيفية القياس بها .

14- المعيار IFRS 14 الحسابات المؤجلة المنتظمة :

الحسابات المؤجلة المنتظمة وهذا المعيار الذي تم الإعلان عن بداية سريانه في 2016/01/01 ، خصص للحسابات المؤجلة والمنتظمة بالإفصاح عنها . [1]

15- المعيار IFRS 15الإيراد :

يضع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 إطارا شاملا لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها يحدد المعيار كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك إلزام الجهات ذات العلاقة بتوفير المعلومات والافصاحات لمستخدمي البيانات المالية بشكل أكثر وضوحا [2]

[1] العياشي عجلان ، مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، السنة الجامعية 2016-2017 ص 28

[2] براءة شاهين الخريسات ، أثر التحول لتطبيق المعيار Ifrs 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء ، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، الأردن حزيران – 2017 ، ص 15 ، 16

16- المعيار IFRS 16 الإيجارات :

يحدد هذا المعيار السياسات الواجب إتباعها من قبل المؤجر والمستأجر في الاعتراف والقياس ، وعرض عقود الإيجار في القوائم المالية ، إضافة إلى الافصاحات الواجبة ، كما يهدف هذا المعيار إلى ضمان قيام المستأجر والمؤجر بعرض معلومات ملائمة ذات علاقة وتمثل بشكل صادق المعاملات الايجارية في القوائم المالية . [1]

المطلب الثالث : أهم المنظمات المهتمة بالمحاسبة :

ويمكن عرض أهم المنظمات فيما يلي :

الفرع الأول : المنظمات الاقتصادية : ويتمثل أهمها في :

أولا : الأمم المتحدة UN :

اهتمت الأمم المتحدة بالمحاسبة وبالتقارير المالية من خلال اهتمامها الواسع بالشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي ، أوصت هذه المجموعة بضرورة تكوين مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة بالنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة .

وفي عام 1978 تقدم فريق من الخبراء الحكوميين للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول بتوصية وأقترح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض . [2]

ثانيا الاتحاد الأوروبي UE :

أسس في 25 مارس 1957 بهدف تقريب القوانين القومية للدول الأعضاء لتكوين سوق مشترك يعمل بشكل منظم ويعتبر أول هيئة عالمية لها سلطة وتأثير عام وشامل في مجال التقارير المالية والإفصاح.

[1] هاني أحمد نمر العريدي ، أثر تطبيق المعيار IFRS 16 الإيجارات على القوائم المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة ، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، الأردن حزيران – 2017 ، ص 18

[2] محمد مبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية انعكاساتها على الدول العربية ، ط 1، أتراك للطباعة والنشر والتوزيع القاهرة ، مصر، 2005 ص 278

ثالثا : منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD :

أنشأت عام 1960 من قبل حكومات دول صناعية غربية لكي تحدث نوع من التوازن ، لتأثير الأمم المتحدة والاتحاد الدولي للنقابات الحرة والبنك الدولي والصندوق النقد الدولي .

وفي عام 1975 كون مجلس منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات التي أصدرت في جوان 1976 ، دليل إرشادات الشركات متعددة الجنسيات يتضمن توصيات تتعلق بالتمويل والضرائب المنافسة والعلاقات الصناعية . [1]

الفرع الثاني : المنظمات المحاسبية : وتتمثل في :

أولا : معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ICAEW :

أسس هذا المعهد كاتحاد للجمعيات المحاسبة الاسكتلندية والانجليزية عام 1880 في لندن ، وتتبع من طرف جمعيات المحاسبين الممارسين في استراليا ونيوزيلندا والهند وباكستان وكثير من بلدان الشرق الأقصى وبعض البلدان الإفريقية التابعة للاستعمار البريطاني .

ثانيا : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA :

أنشأ هذا المعهد عام 1887 كمنظمة المحاسبين المجازين في مهنة المحاسبة والتدقيق بالولايات المتحدة الأمريكية ، وفي عام 1930 خرجت عن هذا المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية التي قدمت العديد من التوصيات الخاصة بأسلوب ممارسة المهنة المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، وفي عام 1937 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية تهدف هذه الأخيرة إلى تضييق مجالات الاختلاف على تقارير القوائم المحاسبية . [2]

[1] عوينات فريد،دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية،مذكرة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير،علوم التسيير،تخصص محاسبة،المركز الجامعي بالوادي، 2010-2011 ص 10

[2] عوينات فريد ، مرجع سابق ذكره ، ص 8 – 9

ثالثا : الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977 ، يهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. [1]

رابعا : مؤتمر المحاسبة الأمريكي AIC :

عقد لأول مرة عام 1949 لتتوالى بعد ذلك العديد من المؤتمرات وتشكيل مجموعة من اللجان ، من ضمنها ما تهتم بالمصطلحات الفنية لتوحيد المصطلحات في أمريكا وعمل قاموس بالمصطلحات المحاسبية باللغة الانجليزية والاسبانية والبرتغالية .

خامسا : اتحاد المحاسبيين الأوربيين UEC :

تأسس الاتحاد العام 1951 من أهم أهدافه تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء ، وتسهيل السماح للمراجعين للتنقل في دول الأعضاء ، ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات . [2]

سادسا : اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA :

تأسس الاتحاد عام 1957 ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة ، ويعمل هذا الاتحاد بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبيين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبة دولية مقبولة قبولا عاما ، مع أخذ ظروف الدول النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

سابعا : الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA :

تأسست الجمعية عام 1965 عقد أول مؤتمر لها عام 1965 وأصدرت عام 1970 أول معيار للمراجعة .

---

[1] حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2008 ص110-111

[2] محمد مبروك أبوزيد ، مرجع سابق ، ص 284-285

ثامنا : جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين AFA :

تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق أسيا اندونيسيا ، ماليزيا ، الفيليبين، سنغافورة ، تايلندا ، وعقد أول مؤتمر لها عام 1978 ، وفي عام 1979 أصدرت الاتحاد أول معايير محاسبية [1]

تاسعا : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

أنشئت هذه اللجنة في 1973 من طرف التنظيمات المهنية المحاسبية لكل من استراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، انجلترا ، أيرلندا ، الولايات المتحدة . هي هيئة مستقلة ولا تخضع لسلطة أي حكومة منظمة مهنية معينة وتهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم [2]

[1] عوينات فريد ، مرجع سابق ، ص 285-287

[2] Bernard Raffourier ,et autre, **Comptabilité Internationale**, Edition libraire vribert, Françe,1997,p:14

خلاصة الفصل :

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهودا كبيرة لتطوير وإعداد معايير محاسبية دولية ، أسفرت عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع القرن الحالي وما زالت نتائج هذه الجهود المبذولة تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم ، وقد تبين من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل ، أنه أمام هذا الواقع الجديد برزت العديد من الجهود على عدة مستويات من أجل تحقيق توافق محاسبي دولي ، وتعتبر البداية الفعلية لصناعة المعايير الكفيلة بتجسيد هذا التوافق بتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية ، حيث لاقت المعايير التي تقوم هذه اللجنة بإصدارها قبول دوليا واسعا فاق كل التوقعات التي كانت سائدة عند تأسيسها ، إذا اتجهت العديد من دول العالم نحو المعايير الدولية ، إما بتطبيقها مباشرة أو من خلال تحقيق توافق بينها وبين المعايير الوطنية ، إن المعايير المحاسبية الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية لذلك أصبحت المعايير المحاسبية أساسا ومرجع لا غنى ولا استغناء عنه ، تسترشد به مستخدمي القوائم المالية في جميع أنحاء دول العالم الثالث على وجه خاص حيث لا يوجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسة المهنية .

الفصل الثاني

عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد :

تقوم العديد من المؤسسات عبر دول العالم بإعداد وعرض قوائم مالية لصالح المستعملين الخارجيين ,وعلى الرغم من أن هذه القوائم تبدو متشابهة من بلد لأخر ,إلا انه هناك العديد من الاختلافات التي يمكن إرجاعها إلى المبادئ المحاسبية الأساسية المستخدمة لإعداد هذه القوائم . وكنتيجة للنمو الكبير في التجارة الدولية وارتفاع عدد الشركات دولية النشاط واتساع رقع أعمالها أدى ذلك إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسات عن حلها ,مما دفع الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي وانجازها للنظام المحاسبي المالي الجديد ,المنسجم والمتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS,الذي يعتبر مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد معين ,فهو الإطار الذي يشتمل القواعد والمبادئ و الأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات ,وقد اعطى إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد وعرض قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية ,كما يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول والخصوم و الأموال الخاصة والأعباء والمنتوجات .وقد استقر تاريخ أول تطبيق للنظام المحاسبي الجديد الذي أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيقه في 01 جانفي 2010.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- ✓ **المبحث الأول :** تقديم النظام المحاسبي المالي SCF .
- ✓ **المبحث الثاني :** ماهية القوائم المالية .
- ✓ **المبحث الثالث :** عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF .

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي الماليSCF

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي المعمول به منذ سنة 1975 .والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها ,إلى جانب القوائم المالية المقدمة .لذا قامت الجزائر بتغيير المخطط الوطني المحاسبي لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية على المستوى الوطني و الدولي ,وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ,المتوافق مع معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية .

المطلب الأول : أسباب و مراحل النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أسباب انجاز النظام المحاسبي المالي في الجزائر

أصبح المخطط المحاسبي الوطني القديم في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لايستجيب لمتطلبات المهنيين و المستثمرين لعدة أسباب مما دفع إلى التفكير في تغيير المخطط وانجاز نظام محاسبي مالي جديد ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه في تغيير المخطط وانجاز النظام المحاسبي الجديد إلى مايلي[1]:

- إعطاء الثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقترضين و المستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية

- نقائض المخطط الوطني- محاولة تكييف تقنية المحاسبة و جعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي و بصفة دورية ,وعلى مستوى المتعاملين معها .

- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.

- الحاجة إلى معلومة محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية للمحاسبة والتي تتمثل في ما يلي :

[1] سفيان نقماري ,رحمة بالهادف ,**مداخلة بعنوان واقع تكييف الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي –العوائق و الرهانات**– المؤسسات الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS/IAS, جامعة عبد الحميد بن باديس ,مستغانم ,يومي 13و14 جانفي 2013 ,ص4-5 .

- **النقائض المفاهيمية** وتتمثل أساسا في النقاط التالية :
  - قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن واضحة .
  - المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للأصول و الخصوم والأموال الخاصة ولا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف .
  - إهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و تحليل الوضعية المالية للمؤسسة .
- **النقائض التقنية** وتتمثل أساسا في النقاط التالية :
  - نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي .
  - عدم التمييز بين الأصول الجارية والغير جارية .
  - ارتكاز الأصناف 2,3,4 على المنظور النقدي وهذا لايعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال و خارج الاستغلال .
  - إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية ,الذي يساعد على تحديد المسؤوليات و تسهيل اتخاذ القرارات .
- **نقائض على مستوى القوائم المالية** : تتمثل أساسا في النقاط التالية :
  - الميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة .
  - جدول الحسابات النتائج لا يظهر أيضا نتائج النشاط السابق ,و النتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا تبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية .

الفرع الثاني : مراحل انجاز النظام المحاسبي الجديد[1]

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني ,والتي مولت من قبل البنك الدولي ,هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية ,بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير

[1] شعيب شنوف ,محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية , **الجزء الأول ,مكتبة الشركة بوداود , الجزائر** ,2008 ص 13

المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35_1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد , وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي :

- **المرحلة الأولى** : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية .
- **المرحلة الثانية** : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات .
- **المرحلة الثالثة** : وضع نظام محاسبي جديد .

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي :

- **الخيار الأول** : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988 مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني** : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المتطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظام مختلط ومعقد ,وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف .
- **الخيار الثالث** : هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنه شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي, المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية **FASB** من خلال **USGAAP** أو التوجهات الأوربية.

المطلب الثاني : بنية و طبيعة النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي أهدافه ومستعملوه

أولا : مفهوم النظام المحاسبي الجديد

إن النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية ,تصنيفها ,تقسيمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ,ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] . يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها , يستثني الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

ثانيا : أهداف النظام المحاسبي الجديد

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين ,كما انه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و يهدف النظام المحاسبي إلي[2]:

- توفير معلومة مالية مفهومة و موثوق بها دوليا .
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية ,الأداء و التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات .
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها , أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة .
- نشر معلومة وافية صحيحة موثوق بها وتتمتع بشفافية اكبر ,تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها ,و تساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين .

---

[1] المادة رقم 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي , الجريدة الرسمية العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 , الجزائر ص 03 .

[2] كمال رزاق وأخرون , مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات , الملتقى الدولي حول نظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة , جامعة سعد دحلب ,البليدة ,يومي 13و 14 ديسمبر 2011 ص 04 .

ثالثا: مستعملو المعلومة المالية : أما مستعملو المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي الجديد هم[1] :

- المسيرين .
- أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة.
- أصحاب رؤوس الأموال مساهمين بنوك ...
- الإدارة الضريبية .
- موردين , زبائن وعمال .
- التأمين و الجمهور.

الفرع الثاني : طبيعة النظام المحاسبي المالي

تمحورت عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني حول العناصر التالية[2] :

- بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي
- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول,الخصوم, رأس المال ,الأعباء و النواتج .
- تحديد طرائق التقييم المحاسبي .
- تنظيم مهنة المحاسبة .
- إعداد نماذج القوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة للمفاهيم و الجداول الملحقة .
- تحديد الحسابات و المجموعات .
- تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات .
- ويمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات و بناء الإطار التصوري , يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

[1] **المادة رقم** 04, الجريدة الرسمية العدد 74 **المرجع السابق** , ص03 .

[2] سليم بن رحمون, تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد , **دراسة حالة المطاحن الكبرى بالجنوب** , **بسكرة** ' مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستار ,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ,قسم التسيير ,**تخصص محاسبة** , جامعة محمد خيضر , **بسكرة** ,السنة الجامعية 2013/2012-ص 63.

الفرع الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي[1] :

- الصنف الأول : حسابات رأس المال .
- الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات , و عناصر قيد الانجاز
- الصنف الرابع: حسابات الغير
- الصنف الخامس: حسابات المالية
- الصنف السادس: حسابات الأعباء
- الصنف السابع: حسابات الإيرادات

أما الأصناف 9,8,0 , غير مستعملة في مستوى الإطار المحاسبي ,يمكن للكيانات استعمالها بحرية ,و ذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية و التزاماتها المالية خارج الميزانية .

المطلب الثالث : الإطار التصوري و تنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول :الإطار التصوري

يشكل الاطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية , و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل , و يتضمن الإطار التصوري :

- مجال التطبيق.
- المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية .
- الأصول و الخصوم والأموال الخاصة و المنتجات و الأعباء .

[1] القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 ,الموافق ل 26 جويلية 2008 قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها , الجريدة الرسمية ,العدد 19 الصادرة بتاريخ 25مارس 2009 , المادة 2.312ص44 .

أولا :مجال التطبيق :

يقصد بمجال التطبيق تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري و التي حددها القانون 07-11 .[1]

1. الكيانات الملزمة بالتطبيق :

نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون 07-11 على انه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي ممسك محاسبة مالية , كما حددت المادة 04 من نفس القانون الكيانات الملزمة بممسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي و هي :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .
- التعاونيات .
- الأشخاص الطبيعيون أ المعنويون المنتجون للسلع و الخدمات التجارية و الغير تجارية إذاا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبية على عمليات متكررة .
- الأشخاص الطبيعيون أ المعنويون المنتجون للسلع و الخدمات التجارية و الغير تجارية إذاا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مينية على عمليات متكررة .
- كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .

2. الكيانات الغير ملزمة بالتطبيق :

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 07-11 على انه يستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية , و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و الثانوية) و عدد مستخدميها(المستخدمين الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين الحدود الأتية[2] :

[1] القانون رقم 07-11 مرجع سبق ذكره , ص 03

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008,المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة ,الجريدة الرسمية ,الجزائر ,عدد 19 ,2009 ,ص91 .

- **النشاط التجاري :**
  - رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار .
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجزاء .
- **النشاط الإنتاجي و الحرفي :**
  - رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينا .
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجزاء .
- **النشاط الخدمي و النشاطات الأخرى :**
  - رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار.
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجزاء .

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة و تتضمن وضعية السنة المالية , حسابات النتائج للسنة المالية و جدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية [1].

ثانيا:الفرضيات و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي :

1. الفرضيات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي :

تعتبر الفرضيات المحاسبية اشتراطات ضمنية تعبر عن الظروف العادية و هي تصنع الأسس للعملية المحاسبية وتتميز بامتثالها لأغراض المحاسبة بصفتها مستخلصة من البيئة المحيطية بمنشاة الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية الاجتماعية و السياسية و القانونية[2] .

أ.محاسبة الدورة(محاسبة الالتزام) : حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق , وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها.

ب. استمرارية النشاط يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشاة مستمرة و ستبقى عاملة في المستقبل المنظور , وعليه يفترض انه ليس لدى المنشاة النية او الحاجة للتصفية او لتقليص حجم

[1] شعيب شنوف ,مرجع سبق ذكره ,ص29 .
[2] محمد مطر ,موسى السويطي ,التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات :القياس والعرض والإفصاح) ,دار وائل للنشر والتوزيع ,عمان ,الأردن ط2 ,2008,ص48 .

عملياتها بشكل هام ,ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة , فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي هذه الحالة المؤسسة مجبرة عن الإفصاح عن ذلك[1] .

إذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق[2] .

2. المبادئ المحاسبية :

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة لإجراءات و الممارسات المحاسبية و الواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة و مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها , والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة(GAAP)عموما والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي و المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون .

1.2 المبادئ المتعلقة بالملاحظة :

وتشمل ما يلي :

1.1.2 مبدأ القيد المزدوج :

جاء في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ المزدوج ,أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين احدهما مدين و الأخر دائن , في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات و الأحداث الاقتصادية , ويجب أن يكون مبلغ المدين مساوي لمبلغ الدائن , كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها و تخصيصها ,وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها[3] .

---

[1] طارق عبد العال حماد,دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ,الدارالجامعية ,مصر سنة 2006,ص91.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429ه الموافق ل 26 ماي 2008,المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ,الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , العدد 27,المادة رقم 07 ,ص11.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 ,المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة , الجريدة الرسمية , الجزائر , عدد 19 ,2009 ص 91 .

2.1.2 مبدأ الوحدة المحاسبية :

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أن كل كيان يجب أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها و, فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه و نواتجه وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال ,إذ كل كيان مهما كانت طبيعته ونوعية نشاطه عند تأسيسه و بداية ممارسة نشاطه يكتسب شخصية معنوية و مادية مستقلة عن شخصية مالكية[1] .

3.1.2 مبدأ الاستمرارية :

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ استمرارية النشاط , حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال, بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلاإذا طرأت أحداث او قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب , فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الاستغلال مبنية و مبررة ,مع ضرورة تحديد الأساس المستند إليه في ضبط و إعداد الكشوف المالية في الملاحق , ومن أهم النتائج المترتبة على تبني هذا المبدأ[2] :

- تقييم الأصول بأنواعها على أساس التكلفة التاريخية , فالأصول الثابتة تقيم بسعر التكلفة ناقص تكلفة الإستعمال لهذه الأصول (الإهتلاكات) و الأصول المتداولة تقيم بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل
- الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في المستقبل , أي في التاريخ المحدد للسداد وهو ما يؤكد فكرة استمرارية الكيان في نشاطه .
- فكرة استمرارية الكيان في نشاطه يؤكد مفهوم قدرة الكيان على تحقيق الأرباح في المستقبل لذلك فإنه عند الرغبة في تقييم عناصر ذمة الكيان في نهاية السنة نكون أمام حلين , إما أن يكون الكيان في وضعية عسر مالي خطير وفي هذه الحالة يتم تقييم إستثمارات المؤسسة و مخزوناتها بالقيمة المحتملة للتصفية أو أن يكون الكيان في حالة مالية جيدة وفي حالة استمرارية في النشاط وفي هذه الحالة تقييم نفس العناصر السابقة بقيمة منفعتها .

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 , مرجع سبق ذكره ,ص 11

[2] مداني بن بلغيث ,أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ,أطروحة دكتوراه غير منشورة ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر 2004 ,ص37 .

2-1-4 مبدأ الفترة المحاسبية

نصت المواد 12,13,14 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات و هي[1] :

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها, ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث و العمليات الخاصة بها .
- يربط الحدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية .
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة .

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية أو المحاسبية باثني عشر شهر تعطي السنة المدنية (أي من الفاتح جانفي إلى الحادي و الثلاثون من ديسمبر) إلا أنه لا يمكن في بعض الحالات الاستثنائية , السماح للكيان بغلق السنة المالية في تاريخ أخر غير 31 ديسمبر ,وهذا عندما[2]:

- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المالية .
- في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهر ,لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ الغلق و يجب تحديد المدة المقررة و تبريرها في الملحق .

2-2 المبادئ المتعلقة بالقياس

تتمثل المبادئ المتعلقة بالقياس بمايلي :

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 ,مرجع سبق ذكره ,ص12

[2] قانون رقم07-11,مرجع سبق ذكره ,ص06 .

1.2.2 مبدأ ثبات وحدة النقود

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان , كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية ,فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومات الغير قابلة للتحديد الكمي و التقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية [1].

2.2.2 مبدأ التكلفة التاريخية

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على إدراج الأصول و الخصوم و النواتج و الأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية ,على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار و تطور القدرة الشرائية, غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية .

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية و التنزيلات و غيرها من العناصر المتماثلة من :

- السلع أو الأصول أو الممتلكات المكتسبة عن طريق الشراء ⟵ تكلفة الشراء (تكلفة الشراء + مصاريف الشراء) .
- السلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة مجانا ⟵ قيمتها الحقيقية عند تاريخ دخولها (أي القيمة السوقية عند تاريخ الاستلام) .
- السلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة عن طريق التبادل ⟵ إذا كانت مماثلة فتقيم بالقيمة الحقيقية للسلع أو الأصول أو الممتلكات المقدمة للمبادلة , أما إذا كانت غير مماثلة فتقيم بالقيمة الحقيقية للسلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة .
- السلع أو الأصول أو الممتلكات التي ينتجها الكيان ⟵ تكلفة الإنتاج (تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات) .

[1] مرسوم تنفيذي رقم08-156,مرجع سبق ذكره ,ص12 .

2.2.2 مبدأ الحيطة و الحذر

أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة و الحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 , حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك , قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجه ,فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و النواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء ,ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها .

2.2.3 مبدأ عدم المقاصة

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم , ولا بين عنصر من النواتج و عنصر من الأعباء , إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج بالتتابع أو على أساس صافي[1] , أي أن الأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار ,فلا يجوز مثلا القيام بمقاصة بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة و المستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على الوضعية المالية للكيان في نهاية الدورة المحاسبية ,فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير ,كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على الإفلاس [2].

3- المبادئ المتعلقة بالاتصال

تشمل المبادئ المتعلقة بالاتصال ما يلي :

3-1 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية ,فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان ,فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان , وبمقتضى هذا المبدأ

[1] قانون رقم 07-11,مرجع سبق ذكره ,ص04 .
[2] A .KADDOURI,A.MIMECHE,Op-cit,P89

يمكن أن لا تطبق معايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية ,فيمكن مثلا جمع المبالغ المتماثلة من حيث الطبيعة و الوظيفة الناجمة عن نشاط الكيان والتي تكون قليلة أو غير معتبرة [1].

3-2 مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه لا يجب أنه تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها و نوعيتها وضمن احترام المبادئ و القواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و نجاعة الكيان , ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان ومن الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية[2] .

احترام هذا المبدأ يسمح لمستعملي الكشوف المالية بناء صورة صادقة و أكثر موضوعية عن الوضعية المالية للكيان ,فالصورة الصادقة هي عبارة عن هدف يرجى بلوغه من المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات يمكن من خلال تمثيل الواقع الاقتصادي و المالي للكيان , و يرتكز هذا المبدأ على تغليب محتوى على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن عن الواقع الاقتصادي و المالي للكيان مع نهاية السنة المالية .

3-3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

تغير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد و الممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان , ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة بمقتضى تطبيق نفس الطرق و القواعد المتعلقة بتقييم العناصر و عرض الكشوف .

كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 و المتعلق بتحديد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ,بقوله لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني[3] .

3-4 مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني ولم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل ,حيث كانت هذه الممارسات

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156,**مرجع سبق ذكره** ,ص12 .

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156,**مرجع سبق ذكره** ,ص13 .

[3] **قرار مؤرخ في** 26 جويلية 2008 ,**المحدد** لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ,الجريدة الرسمية ,**الجزائر** ,**عدد**19 ,2009 ,**ص**20 .

المحاسبية تضبط استنادا للإجراءات القانونية و النصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها ,فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري , فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق ,و تبني هذا المبدأ يعالج هذا الأشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الإيجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان , و تسج ل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم[1] .

الفرع الثاني : تنظيم المحاسبة

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد و المبادئ و الإجراءات الواجب احترامها و الالتزام بها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمس محاسبة مالية وفق هذا النظام عند تسجيل العمليات و الأحداث الاقتصادية و إعداد الكشوف المالية و عرضها[2] .

كما حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 07-11 تنظيم المحاسبة , و أهم ما جاء فيها[3] .

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها و عرضها و تبليغها .
- تمسك المحاسبة بالعملة المالية .
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل مجرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل ,على أساس فحص مادي وإحصاء الوثائق الثبوتية .
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج .
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبته على ورقة أو أي دعامة تضمن مصداقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق .
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية ,دفتر الأستاذ و دفتر الجرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة .

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156,**مرجع سبق ذكره** , ص12

[2] مفيد عبد اللاوي ,النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية الإطار التصوري ,**مزور للطباعة والنشر** والتوزيع ,**الطبعة الأولى** ,2008 ,ص63 .

[3] الجريدة الرسمية الجمهورية الديمقراطية الشعبية ,**القانون** 07-11,**العدد** 74,الصادرة بتاريخ 25**نوفمبر** 2007,**المتضمن النظام المحاسبي المالي** ,**مرجع سابق** ,**المواد** 10-21 ,ص1-5 .

- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها و كذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية .
- يرقم رئيس محكمة المنشأة و يؤشر دفتر اليومية و دفتر الجرد .
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي .

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

- تعتبر القوائم المالية الأساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[1] ,فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة ما حققته من نتائج , و تمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية التي تصف العمليات المالية للمنشأة[2] .

المطلب الأول :تعريف القوائم المالية و خصائصها

الفرع الأول : تعريف القوائم المالية

يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف للقوائم المالية و هي [3]:

- **تعريف (1)** : مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية و غير قابلة للفصل فيما بينها , وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية , و للأداء و لتغيير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحساب .
- **تعريف (2)** : تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة , حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية ,و يمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي و حقوق الملكية , حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة , أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المؤسسة و حقوق ملكيتها , و تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية[4] .
- **تعريف (3)** : بالنسبة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي(ISAB), فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول(IASI) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية , و الذي يبين فيه أن القوائم

---

[1] كمال الدين الدهراوي ,**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ,المكتب الجامعي** الحديث ,الإسكندرية ,2006 ,ص 13 .

[2] **طارق عبد العال حماد, تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الإئتمان** ,الدار الجامعية ,الإسكندرية ,2006,ص35 .

[3] Jean- François Des Robert , François Méchain ,Hervé Puteaux ,**Normes IFRS Et PME** ,Dunod ,Paris,2004,P12.

[4] **خالد جمال الجمرات ,معايير التقارير المالية الدولية 2007**,إثراء للنشر والتوزيع ,**الطبعة الأولى ,عمان ,الأردن** ,2008,ص97 .

المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة و العمليات التي تقوم بها , و الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها و تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قررات اقتصادية ,كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها .

- **تعريف (4)** : عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم 05 للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض , ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة , و أن إعداد مجموعة مترابطة من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي لهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي ,فالقوائم المالية تترابط مع بعضها,لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية , فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية و هذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا معبرا عنه بوحدات نقدية , فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع .

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة , و في أشكال محددة و تعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين و الخارجيين عند إقفال الحسابات و أما الوثائق المحاسبية و المالية التي تكون القوائم المالية تتمثل في الميزانيات و بيانات الدخل أو حسابات الأرباح و الخسائر , وبيانات التغيرات في المركز المالي , و الإيضاحات و الإقرارات الأخرى و المواد التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية , وتعد القوائم المالية و تنشر عادة مرة في السنة وتكون موضع تقرير مدقق الحسابات , إن معايير المحاسبة الدولية تطبق على تلك القوائم المالية لأي شركة تجارية أو صناعية أو شركات الأعمال[1] .

الفرع الثاني : خصائص القوائم المالية

لكي تكون المعلومات ذات كفاءة و فعالية في تحقيق أهدافها, فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية ذات جودة , والتي يمكن عرضها في ما يلي :

[1] شعيب شنوف ,**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي :حالة بريتش بتروليوم** ,أطروحة دكتوراه ,جامعة الجزائر ,2007 ,ص146 .

أولا : الملائمة

و يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المجمع اتخاذه و يمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية , و التقليل من البدائل المتاحة أمامه و لها ثلاث خواص هي[1] :

- أن تتميز المعلومة بقدرة تنبؤية , وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث .
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات , و ذلك عن طريق الرقابة و التقييم من خلال التغذية العكسية .
- أن تأتي في الوقت المناسب فأجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها .

ثانيا :القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين , ولهذا الغرض فإنه يكون المستخدم على دراية كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة , وأن تكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية , ومع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها [2].

ثالثا : الموثوقية

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها , وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و على هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية :

1- التمثيل الصادق : حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات و الأحداث الأخرى

2- تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني : بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية و ليس لمجرد شكلها القانوني

---

[1] رضوان حلوة حنان, **أسس المحاسبة المالية** ,دار حماد للنشر والتوزيع,الأردن , ص32 .

[2] جمال علي عطية الطرابرة, **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن** ,أطروحة دكتوراه في المحاسبة ,جامعة عمان ,2005,ص 62 .

3- الحياد : بمعنى أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز

4- الحيطة و الحذر : أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب القيام بتضخيم الأصول أو التقليل من الالتزامات .

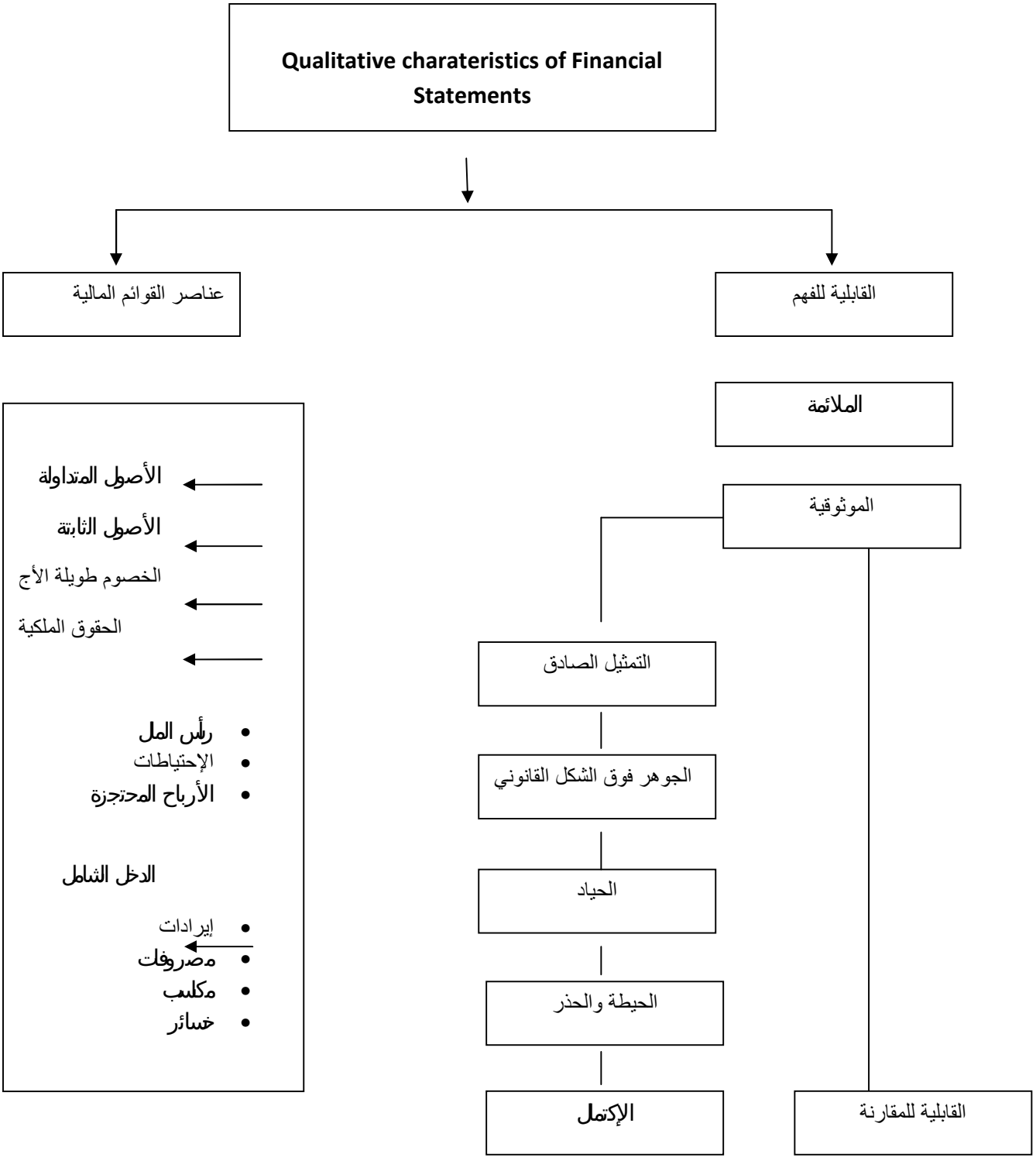
5- الاكتمال (الشمولية) : بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة , فحذف المعلومات يجعلها مضلة و غير موثوقة و غير ملائمة .

رابعا :القابلية للمقارنة

يكون أمام مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة و المستثمرين و المقرضين بصفة خاصة فرص استثمار و فرص إقراض متعددة , و يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة , و ذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي , و أدائها . كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المؤسسات و من ثم فإن طريقة القياس و العرض للأثر المالي للعمليات و الأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة , كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة (مثلا مرتبطة بمرجع موحد – معايير محاسبية –) بالنسبة للمؤسسات المختلفة . و أهم ما تتضمنه هذه الخاصية هو إبلاغ المستخدمين بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية و أي تغيرات في هذه السياسات و أيضا أثار هذه التغيرات[1] .

[1] **نوي الحاج,انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر** ,مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ,تخصص مالية ومحاسبة ,جامعة حسيبة بن بوعلي ,**الشلف** ,2008 ,ص56 .

الشكل رقم (03) يبين الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر : يوسف محمد جربوع ,سالم عبد الله حلس ,المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية عمان ,مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ,ط1, 2002,ص83 .

المطلب الثاني : مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الفئات المستخدمة للتقارير المالية , منها من له علاقة مباشرة و دائمة بالوحدة المحاسبية كالمسيرين و الملاك , و منها من له علاقة فير مباشرة (علاقة تعامل ظرفية تحددها المصلحة المشتركة) مثل المقرضين , الموردين ...الخ يمكن حصر أهم الفئات المستفيدة منا لقوائم المالية بما يلي :

أولا : المستثمرين الحاليين و المحتملين

و أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي :

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم أسهمها مقارنة مع شركات أخرى .

ثانيا : المقرضين

و هم بحاجة غلى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفر النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب , و في تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية .

ثالثا : الموردين و الدائنين الآخرين

و تعتبر هذه الائتمان قصير الأجل , حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول , كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية و كفاءة و ربحية الشركة .

رابعا الحكومة بأجهزتها المختلفة

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب , كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة و مدى قدرته على التسديد و معرفة مدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني .

خامسا : العملاء

ويعتبر العملاء شريان الإيرادات و مصدرها , حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع و خدمات و لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات[1] .

سادسا : الموظفون

يهتم العاملون و المجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بأريحية و استقرار المؤسسات التي يعملون بها , كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت و منافع التقاعد و فرص التوظيف .

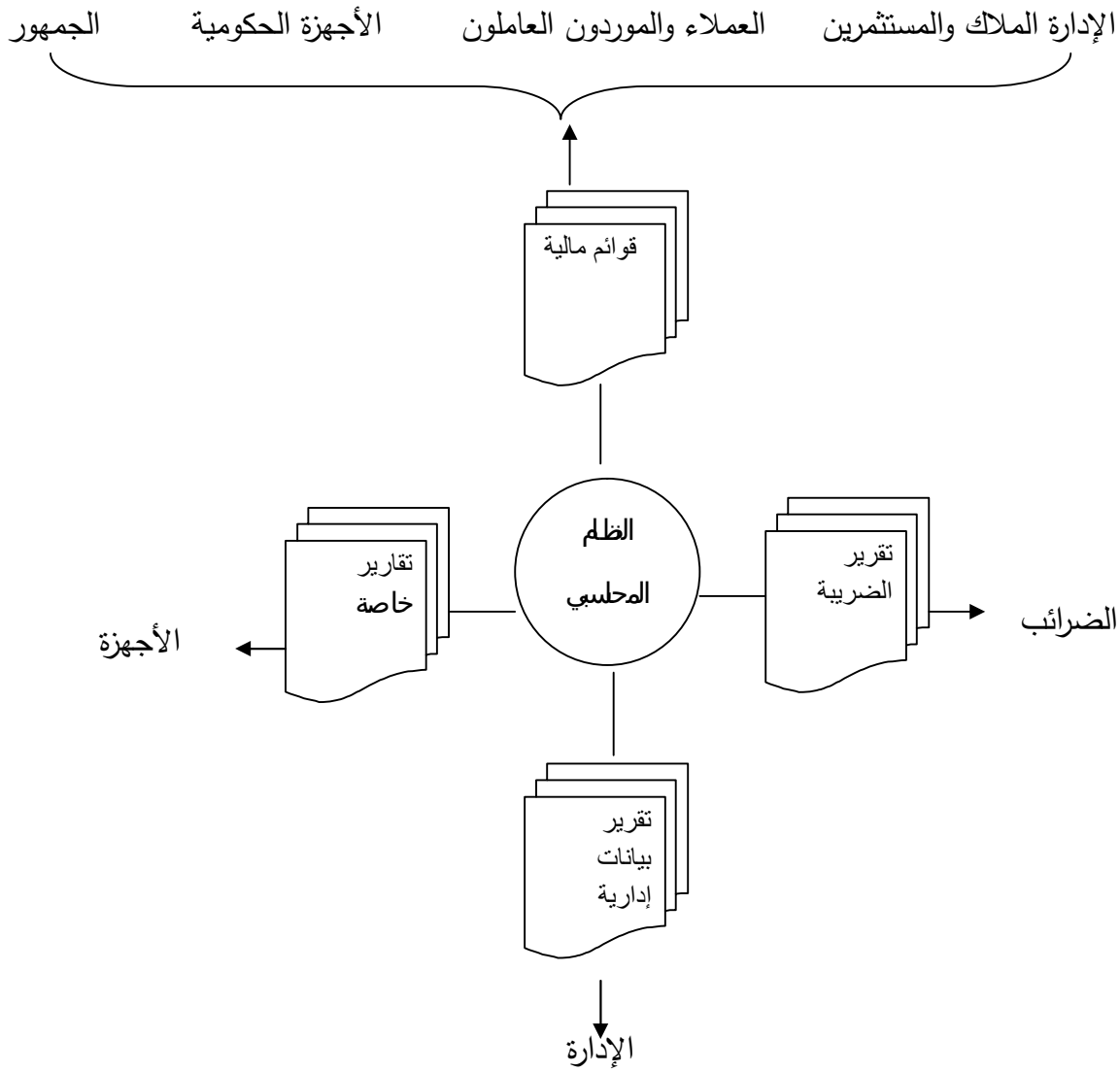
سابعا : الجمهور

تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة , فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين , و قد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة و مستجدات المؤسسة[2]

[1] **بوعلام صالحي** ,**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ,مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ,*تخصص محاسبة* وتدقيق ,**جامعة الجزائر** 03 ,2010,ص 35 .

[2] الشريف جاب الله ,سليم طرابلسي ,**القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية** ,**مداخلة في الملتقى الوطني** بالمركز الجامعي سوق أهراس,يومي 25 و26 **ماي** 2010 .

الشكل رقم (04) يبين مستخدمي القوائم المالية



المصدر : فالتر ميجس ,روبيرت ميجس ,المحاسبة المالية ,ترجمة وتعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وأخرون ,دار المريخ للنشر ,2007, ص29 .

المطلب الثالث : أهداف القوائم المالية

ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي , و الأداء المالي , و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة و تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية .

كما ورد في نفس الإطار أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية مستخدمي قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة و لا توفر معلومات غير مالية[1] .

و قد أشارت كذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة و إنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية و القانونية و السياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم و في ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها[2] :

- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاد القرارات الاستثمارية و منح القروض المالية , ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين و الدائنين الذين يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية و التجارية و المحاسبة المالية .

- تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين و الدائنين لأغراض التنبؤ و المقارنة و تقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ و التوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات (قائمة التدفقات النقدية) و وذلك من خلال دراسة و تقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل .

- يجب أن يوضع كل ما يتعلق بحقوق الملكية و حقوق الغير و أية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات و الأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي) .

- يجب أن يوضح أن توضح طريقة الحصول على الموارد و كيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة و أية معلومات تفيد في تقييم الأداء و التنبؤ بالأرباح في المستقبل .

---

[1] حسين القاضي ,مأمون توفيق حمدان **,المحاسبة الدولية ومعاييرها** ,دار الثقافة للنشر والتوزيع 2008,,ص273 .

[2] رولا كاسرلايقة ,**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار ,(دراسة حالة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)**,بحث معد لنيل الماجستير في المحاسبة المصرفية ,كلية الاقتصاد **,قسم المحاسبة** ,الجامعة العربية السورية ,جامعة تشرين **,سنة** 2008 **,ص**49 .

المبحث الثالث : عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة للإبلاغ المالي (أو الإفصاح المالي) عن وضعية الكيان , لأنها تمكن خلال عرضها كافة مستعمليها و تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة , وإعدادها يكون كما جاء في المادة 25 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن[1]SCF :

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون , الكشوفات المالية سنويا على الأقل

و تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة ما يلي :

1. الميزانية .
2. حساب النتائج .
3. جدول تغير الأموال الخاصة .
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة .
5. ملحق بين القواعد و الطرق المحاسبية , المستعملة , كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية و حساب النتائج.

المطلب الأول : الميزانية (قائمة المركز المالي)

و الذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم الميزانية , المعلومات الدنيا الواجب توفرها , أهميتها , وأخيرا شكل الميزانية .

الفرع الأول : مفهوم الميزانية

و تعرف أيضا بقائمة المركز المالي أو بقائمة الوضع المالي وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكية و الالتزامات) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و حقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية , مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي في ذلك التاريخ[2] .

---

[1] لجنة النشر لمنشورات الصفحات الزرقاء العالمية,**النظام المحاسبي المالي** ,متيجة للطباعة ,2010,ص14 .

[2] مؤيد راضي حنفر ,**غسان فلاح المطارنة** ,**تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي ط1** ,دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ,عمان ,الأردن,ص37 .

الفرع الثاني: أهمية الميزانية

تكمن أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة و التزاماتها لدائنيها و حق الملاك على صافي أصولها ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي [1]:

- حساب معدلات العائد .
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة .
- تقدير درجة السيولة و المرونة المالية في المؤسسة .

الفرع الثالث: شكل الميزانية

انظر الملحق رقم 01

المطلب الثاني : حساب النتائج (قائمة الدخل)

الذي من خلاله سوف نتطرق إلى مفهوم جدول حساب النتائج , و المعلومات الدنيا الواجب توفرها في جدول حساب النتائج , أهميته و أخيرا شكل جدول حساب النتائج .

الفرع الأول : مفهوم حساب النتائج

قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع من خلال فترة زمنية و المصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات حملت عليها وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها[2]

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية و لا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)[3] .

---

[1] حواس صلاح ,**التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ,أطروحة دكتوراه ,في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة جزائر ,2008.

جمعة خليفة الحاسي ,واخرون ,**المحاسبة المتوسطة** ,دار النهضة العربية للطباعة والنشر ,بيروت ,لبنان ,1996[2] ,ص96

[3] الجريدة الرسمية ,الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,**العدد** 19,الصادرة بتاريخ 25 **مارس** 2009,**مرجع سابق** ,**المادة** 1,2,30 ,ص 24 .

حيث يتم قياس قيمة الربح على أساس الفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة (مجموع الأصول , مجموع الخصوم) وبين صافي الأصول في نهاية الفترة بعد تعديله بمقدار الاستثمارات الإضافية خلال تلك الفترة , وهذا الأسلوب يعرف بأسلوب التغيير في حقوق الملكية أو المحافظة على رأس المال , لكن يعاب على هذا الأسلوب عدم إظهاره بدقة عناصر هذا الدخل الإيرادات و المصروفات و التي تعد ذات أهمية في تقييم القدرة الكسبية للشركة وقياس أدائها , لذا يتم استخدام مدخل تحليل العمليات الذي يوفر بيانات تفصيلية عن الإيرادات و المصاريف المرتبطة بأنشطة الشركة[1] .

و يظهر جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للسنة المالية , سواء كانت ربحا أو خسارة و يحتوي هذا الجدول على المعلومات التالية[2] :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها , الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : (الهامش الإجمالي ,القيمة المضافة , الفائض الإجمالي عن الاستغلال) .
- منتجات الأنشطة العادية .
- أعباء العاملين .
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة .
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

[1] هبني فان جريونج ,**معايير التقارير المالية الدولية** ,ترجمة**طارق عبد العال حماد** ,الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ,القاهرة ,**مصر** ,ص28-31.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ,**العدد التسع عشر** ,مرجع**سبق ذكره** ,**المادة** 2,230 ص 24-25 .

الفرع الثاني : أهمية حساب النتائج

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية , فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن , وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من[1] :

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية .
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه .

الفرع الثالث : شكل جدول حسابات النتائج (أنظر الملحق رقم 02)

المطلب الثالث : جدول سيولة الخزينة

الفرع الأول : مفهوم جدول السيولة

و يطلق عليه كذلك بقائمة التدفقات النقدية , يقصد بها أنها القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية المقبوضات و المدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة , أنشطة التشغيل أنشطة الاستثمار أنشطة تمويل مؤسسة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة . و الهدف من هذه القائمة هو إعطاء مستولي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها , وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات[2] . ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل خارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها)[3] :

- التدفقات التي تولدها الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).

---

[1] فايز زهدي الشلتوتي ,**مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية** ,رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ,كلية التجارة ,**الجامعة** الإسلامية بغزة ,فلسطين ,2005,ص20.

[2] عبد الغني دادن ,عبد الوهاب دادن ,مداخلة بعنوان **المحاور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS632-39 وحول الصف الأول والخامس** ,الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ,جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة ,يومي 29 و 30 نوفمبر 2011, ص:372 .

[3] الجريدة الرسمية ,الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,**العدد**19,الصادرة بتاريخ 25**مارس** 2009,قرار يحدد **قواعد تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** ,**المادة**1.240 ,ص 26.

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن الاقتناء , وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل) .
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)
- تدفقات أموال متأنية من فوائد وحصص أسهم , تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل .

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية بطريقتين إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة[1] :

1. **الطريقة المباشرة :** تتمثل في :

- تقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال لإجمالية (الزبائن , الموردون , الضرائب...) .
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة .

2. **الطريقة الغير مباشرة :** تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات , تغيرات الزبائن , المخزونات , تغيرات الموردون ...)
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا .

[1] ربيع بوصبيع العايش وآخرون,**مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)-** دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة) ,**الملتقى الوطني حول "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر " ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,**المركز الجامعي بالوادي** ,**الوادي** ,يومي 5 و6 **ماي** 2013 ,ص 8 .

الفرع الثاني : أهمية جدول سيولة الخزينة

تبرز أهمية هذه القائمة في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد توزيعات المساهمين والوفاء بالالتزامات المستحقة عليها أو سداد التوزيعات توضح مصادر النقدية وكيفية استخدامها[1] .

كما أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر استخدام الأموال , التي تعرضها كل من حساب النتائج و الميزانية بصورة مختصرة جدا إذ تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق , ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين

– منفردة أو مجمعة – الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أو مصادر و استخدامات النقدية خلال الفترة [2].

وتساعد في توفير إجابات عن الأسئلة الهامة التالية :

- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
- في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة ؟
- ما هو التغيير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

الفرع الثالث : شكل جدول سيولة الخزينة (أنظر الملحق رقم 03)

المطلب الرابع : جدول تغيير الأموال الخاصة (قائمة التغيير في حقوق الملكية)

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم جدول تغيير الأموال الخاصة , المعلومات الدنيا الواجب توفرها في جدول تغيير الأموال الخاصة , أهميته وأخيرا شكل جدول تغيير الأموال الخاصة .

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ,**المحاسبة المالية المتوسطة ,القياس والتقييم ,الإفصاح المحاسبي** ,دار المعرفة الجامعية ,مصر ,1999, ص 303 .

[2] فايز زهدي الشلتوني ,**مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية** ,رسالة مقدمة لقسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماجيستر في المحاسبة و التمويل ,الجامعة الإسلامية بغزة،فلسطين ,2005 ,ص: 27

الفرع الأول : مفهوم جدول تغيير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة .

وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركة المرتبطة ب :

- النتيجة الصافية للدورة .
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة .
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال الدورة [1].

الفرع الثاني : أهمية جدول تغيير الأموال الخاصة :

تنبع أهمية جدول تغيير الأموال الخاصة من ربطها بحسابات النتائج والميزانية , فتوضح عن التغيير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المتحجرة , كما تقوم رصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في أخر الدورة [2].

الفرع الثالث : شكل جدول تغيير الأموال الخاصة (أنظر الملحق رقم 04)

المطلب الخامس : ملحق الكشوف المالية

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ منها إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم . وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يصعب إدراجها ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات الملكية , وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

[1] الجمهورية الجزائرية ,**قرار وزاري مؤرخ في** 26 جويلية المتضمن **قواعد تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ,الجريدة الرسمية ,**العدد** 19 ,الصادرة بتاريخ 25 **مارس** 2009 ,ص15.

[2] ناير زهدي ,**الشلتوتي** ,مرجع**سبق ذكره** ,ص23.

يجب أن تبين الإيضاحات الملحقة ما يلي[1] :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية . (مدى مطابقتها للمعايير , وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر).
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية , قائمة الدخل , جدول تدفقات الحزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة , المؤسسات المختلطة , المؤسسات الأم وفروعها , وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيرتها : طبيعة العلاقات , أنواع التعاقد , حجم وقيمة التعاقد , سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات .
- المعلومات ذات الصيغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة .

[1] وردة منصورية **وآخرون** ,**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ,مذكرة لنيل شهادة اليسانس في العلوم الاقتصادية ,تخصص مالية وبنوك ,**جامعة الوادي** ,2011,ص.

خلاصة الفصل :

مما سبق اتضح أن الاختلافات في الممارسات المحاسبية من الدول المختلفة يشكل عائقا أمام التجارة الدولية وارتفاع المؤسسات الدولية النشاط , لذلك أصبح من الضروري إجراء توافق بين النظم المحاسبية لمختلف الدول ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر .قامت الحكومة الجزائرية بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية من بينها إصلاح نظامها المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي , وبعد قيام الجزائر بإعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من المستثمرين والمقترضين وغيرهم . حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية , وقد نتج عن هذا الإصلاح عدة متغيرات منها انخفاض عدد القوائم المالية الواجب على المؤسسة إعدادها من سبعة عشر إلى خمس قوائم المتمثلة في الميزانية , جدول حسابات النتائج , قائمة التدفقات النقدية , قائمة التغيرات الخاصة وأخيرا الملاحق .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لدى مؤسسة نفطال

تمهيد:

تطرقنا في الفصلين الأولين من هذا البحث حسب إلى العديد من الجوانب النظرية لمعايير المحاسبة الدولية وكذلك القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ,وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية من خلال دراستنا لحالة مؤسسة **نفطال وذلك بالاعتماد على الوثائق** المقدمة من طرف المؤسسة الميزانية الختامية ,**جدول حسابات النتائج** ،قائمة التدفقات النقدية ، قائمة **الملاحق، وأخذناسنة** 2016 **وسنة** 2017 **كسنتي مقارنة** .

وسنحاول في هذا الفصل التطبيقي التطرق إلى :

- ✓ **المبحث الأول :** نبذة عن المؤسسة محل الدرلسة.
- ✓ **المبحث الثاني :** الدراسة المحاسبية للمؤسسة .

المبحث الأول : نبذة عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سونطراك

سونطراك مؤسسة وطنية بترولية أنشأة سنة 1963 وكانت تحت وصاية وزارة الطاقة، وكانت مهمتها النقل والتسويق ومد أنابيب النفط بين مراكز التخزين.

واعتبارا من سنة 1966 وسعت صلاحياتها لتشمل كافة نشاطات قطاع المحروقات بموجب مرسوم 66-296 الصادر في ديسمبر 1966 في إطاره كانت تقوم على ما يلي:

- تنفيذ كافة العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار الصناعي والتجاري لحقول المحروقات والمواد المشتقة منها إلى جانب استغلالها.
- إنشاء مصانع ومنشآت معالجة الصناعية.
- تشجيع وتسويق الصناعة البيتروكيماوية.
- لقد شهدت مؤسسة سونطراك منذ إنشائها تطورات هامة بالنظر إلى أن للقطاع دورا استراتيجيا في تطوير الاقتصاد الوطني، وفي العصر الذهبي بعد تأميم المحروقات في فبراير 1972 أصبحت تقلى 51%من فوائدها من طرف الدولة .
- وتعتبر فترة السبعينيات فترة مهمة جدا بالنظر إلى انجازات الضخمة المحققة واكتشاف حقول نفطية جديدة، وفي فترة الثمانينات شهدت سونطراك عملية إعادة الهيكلة كإجراء ضروري للاستثمار ودعم استيراتيجية تطور الاقتصادي والاجتماعي واليوم توجد سونطراك في وضعية تؤهلها للعب دورا هاما في مستوى الأول لتقوية وضعيتها العالمية وهذا بفضل:
- أهمية احتياطها الطاقوي منها 70%من غاز الطبيعي.
- طاقتها لإنتاج المحروقات السائلة والغازية.
- طاقتها التكنولوجية والتسييرية التي صنعتها ضمن الشركات 12 الكبرى، البترولية لنقل المحروقات وتمييع الغاز الطبيعي.

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن مؤسسة نفطال الأم

نفطال هي مؤسسة وطنية تجارية توزيعية للمواد البترولية وهي مؤسسة ذات أسهم أنشأت بقرار رقم 190- 87 بتاريخ 1987 تحت تسمية المؤسسة الوطنية للتسويق وتوزيع المواد البترولية" ابتداء من سنة 1988 أصبحت فرعا 100 %من مجمع سونطراك.

- NAFT تعني النفط و AL أي نفط الجزائر.
- وهذه المؤسسة تضمن عمليات توزيع وبيع منتجات بترولية في كافة السوق الوطنية، كما أنها تعمل على ملأ الغاز البترول المميع (GPL) داخل قارورات.
- كما أن نفطال تشهد عمليات تجديد في هيكلها التنظيمي لمسايرة التطورات العالمية، بحيث أنها تستثمر مع مؤسسات عالمية أجنبية أخرى لمساير تور التكنولوجي والرفع من القدرة البشرية وتحديد وسائل التوزيع لديها وذلك من أجل التغطية للسوق الوطني.

ويشمل الهيكل التنظيمي لشركة **نفطال** ما يلي:

I. **الهيكل التنظيمي:** يتكون من:

1. **إدارة التنفيذية:** تشمل على المديريات التالية:
   - مديرية الموارد البشرية
   - مديرية **الإعلام والبرمجة**
   - مديرية التخطيط **والاقتصاد**.
2. **الإدارة المركزية:** وتشمل المديرية المركزية للخدمات الاجتماعية (A.S.S.D)
   - ومديرية (H.S.O.Q)
   - مديرية (A.U.S.T)
   - مديرية البحث والتطوير.
   - مديرية الإدارة العامة.
   - مديرية الأمن الداخلي.
   - مديرية الاتصال والعلاقات الاجتماعية.

II. **الهيكل العملي: يتكون من الفروع التالية:**
   - فروع النشاطات الدولية.
   - **الفرع التجاري**.
   - **فرع الوقود**.
   - فرع الغاز البترول المميع (GPL)

المطلب الثالث: تقديم لمحة عن مقاطعة غاز البترول المميع بسعيدة :

تم إنجاز فرع GPL وحدة سعيدة سنة 1973 **وقد بدأت الإنتاج منذ عام** 1975 وهي تغطي 06 ولايات. (سعيدة – البيض- **معسكر** – الأبيض سيدي الشيخ – عين الصفراء- **المشرية**)

وتتوزع على مساحة مقدرة بـ 04 هكتارات منها المساحة المغطاة لعملية الإنتاج تقدر بـ 3200م^2 **والمساحة المغطاة للإدارة تقدر بـ** 800م.

أولا: موقع مؤسسة نفطال :

تقع في المنطقة الصناعية يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 (طريق الرباحية) وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين المحمدية وبشار، غربا مؤسسة المواد الكاشطة أما شرقا فيحدها مؤسسة المياه المعدنية.

- تتمثل مهمة المؤسسة **نفطال فرع** GPL سعيدة في توزيع المواد البترولية وهي تحتوي علي 06 **وحدات**.تبلغ الطاقة التخزينية على مستوى هذه المؤسسة بالنسبة لغاز البوتان (BOTAN) **حوالي** 1200 طن سائل أي ما يعادل 2061م3 **بمعنى حوالي** 50.000 **قارورة بوتان**.

أما بالنسبة لغاز البوتان (propan) **فحوالي** 150 **طن** وهو ما يعادل 306م3 **بمعنى حوالي** 800 **قارورة بروتان**.

يبلغ عدد عمال في مؤسسة حوالي عامل.

مركز تعمير القارورات بسعيدة de201 يمارس نشاطا تجاريا وصناعيا، ومتمثل في تعمير قارورات الغاز المتمثلة في ما يلي:

- قارورة (B13) تعني قارورة بوتان – 13 كلغ.
- قارورة (B06) تعني قارورة بوتان 06 كلغ.
- قارورة (B03) تعني قارورة بوتان 11 كلغ.
- قارورة (p11) تعني قارورة بوربان 11 كلغ.
- قارورة (p35) تعني قارورة بروبان 35 كلغ.

ثانيا: كيفية التموين:

هناك نوعين من التموين: التموين عن طريق البر أو عن طريق الأنابيب.

أ/إجراءات الطريق البري:

1/إعطاء برنامج التموين من طرف رئيس المركز في مهلة 24 ساعة إلى رئيس غاز البترول المميع (GPL VERAC)

2/هذا البرنامج يجب أن يحتوي على كل المعلومات اللازمة اللازم معرفتها:

ـ طبيعة المنتوج المطلوب.

- تاريخ الطلبية.
- الرقم التسلسلي للشاحنة.
- الرقم التسلسلي للصهاريج.
- لسم السائق.
- رقم رخصة السائق.
- رقم تسجيل (العربة) إذا كانت المركبة للغير.

3/تقديم السائق لوثيقة الأمر بالمهمة وورقة الطريق إلى مركز التزويد (Vard) حتى تكون كل معلومات مطابقة.

4/شحن الطلبية بوجود "إذن الطلبية"

5/إذن الشحن عليه الكمية المراد شحنها بالوزن والنسبة المئوية، يسلم إلى السائق بعد عملية التموين.

ب/إجراءات النقل عبر الأنابيب:

وهو غير متوفر في GPL سعيدة.

1/المركز المستقبل يرسل شعار إلى مركز المرسل يعلمه عن طلبية بواسطة وسائل الأخطار، الفاكس، الراديو، الهاتف.

2/وقت الإرسال المختار المركزين يكونان على تواصل لترتيب بداية عملية الضخ في الأنابيب.

3/يتم التواصل بين المركزين بالراديو، أثناء مدة الضخ.

4/ففي نهاية العملية المركزين يقومان بتسجيل كامل المعلومات على مستواهم.

- أخذ نسبة حرارة المنتوج عند وصولها في الأنبوب.
- رقم الحلقة أين تمت الحركة.

5/هذه المعلومات المؤرخة يتم تبنيها بهدف حساب الكمية التي جرى نقلها ومقارنتها بأرقام أثناء تسليم (BTS) وصل تسليم المخزون.

ثالثا: وظائف المؤسسة:

إن المهمة الأساسية لهذه المؤسسة تتمثل في تخزين وتوزيع البترول المميع، وعن دور الذي تقوم به فهي بعبارة أدق-وحدة اقتصادية مكملة للاقتصاد الوطني ككل، لذا فعليها تفسير وتوضيح مناهجها وخططها التنظيمية بطريقة حسنة، وجيدة، فتنظيم بالنسبة للمؤسسة مهمة راقية لها دورها الفعال من أجل تحقيق أهداف وتحتوي **نفطال** وحدة سعيدة على الوظائف التالية.

1/مدير المؤسسة: له الأولوية وحرية التحكم وتقدير وتحقيق الاتفاقيات والعقود وإصدار القرارات الداخلية فيما يخص تحركات وتصرفات المستخدمين ونشاطات المالية.

2/المسؤول عن الأمن الصناعي: هو مساعد المدير فيما يخص أمن المؤسسة.

3/خلية الدراسات: تقوم بجمع المعلومات من أجل إيصالها إلى المديرية العامة فيما يخص الاحتياطات السنوية ومتابعة التحقيقات الشهرية، هذه المعلومات تعبر عن قاعدة الحساب ومجموع المنح والمؤشرات الاقتصادية للتسيير.

4/مصلحة الخدمات الاجتماعية والثقافية:

مهمتها وضع وتطوير المؤسسة فيما يخص النشاطات الاجتماعية والثقافية وتقديم لفائدة العمال والقيام بالبحوث ذات الطابع الاجتماعي.

5/دائرة المحاسبة والمالية: وهو القسم المستقبل يتكون من:

- **مصلحة المحاسبة العامة:** تعد الركيزة الأساسية لتدعيم المعلومات على مستوى المؤسسة لأنها تضمن التسهيل للعمليات المنجزة من طرف المؤسسة (بيع، شراء، دفع، الأجور...) **كما تقوم** بمراقبة الشيكات والصكوك وتسليمها إلى مصلحة المالية إضافة إلى ذلك فهي تنجز الميزانية **المراقبة وجدول حساب النتائج.**
- **مصلحة الخزينة والمالية:** مهمتها تتمثل في مراقبة المداخيل، ورفض الشيكات بدون رصيد..**إلخ.**

3/مصلحة المحاسبة التحليلية: تعتبر النواة الأساسية لنظام المحاسبة في قسم لكونها على تحديد نتائج وتقديم معطيات لسنة القابلة بإجراء مختلفة الميزانيات كما أن مصلحة المحاسبة تحليلية مكلفة بالمهام التالية:

- التسيير المادي لمختلف الوثائق والجداول التحليلية.
- فتح حسابات تحليلية جديدة حسب طبيعتها.
- فتح حسابات تحليلية في مخطط المحاسبة التحليلية وهذا بالطلب من مصلحة المحاسبة التحليلية لكل منطقة أو مصالح.
- تحليل مختلف النشاطات المرسلة شهريا عبر الحامل المغناطيسي لمختلف المناطق **المسجلة على مستوى مقر.**
- تحديد التكاليف وسعر التكلفة لمنتجات القيمة المعيارية.
- تحديد التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات بالقيمة الحقيقية.
- مكافحة وتوزيع ونقل النتائج ونقل النتائج إلى هيكل المعنية لمختلف مراكز المعلوماتية شهريا بالقيمة المعيارية والسنوية بالقيمة الحقيقية (**دفتر الاستناد**-ميزان المراجعة-**سعر التكلفة**).
- تحليل مختلف الأعمال الموسمية أو الجارية.

دائرة المستخدمين: تتمثل مهامها في:

ـ متابعة الحياة المهنية للعامل منذ أول ارتباط له بالمؤسسة إلى أن يغادر.

- **استقبال ملفات طلب الالتحاق** بالمؤسسة وتصنيفها حسب الكفاءة.
- تحرير جميع القرارات الخاصة بالعمال سواء تعلق الأمر بالتعيين أو التحليل أو التقاعد.
- القيام بتسجيل جميع التحركات التي تحث على مستوى مقاطعة أي كان نوعها بإعداد حصيلة شهرية وحصيلة أخرى ثلاثية ثم سداسية وتقوم بإرسالها إلى الإدارة المركزية.
- وضع توقعات مستقبلية متوسطة المدى حول تور الموارد البشرية للمقاطعة لمدة 05 سنوات المقبلة حيث وضع جدول لهذه التطورات ثم يرسل إلى الإدارة المركزية.

5/ دائرة التوزيع: لها عدة مهام نذكر منها :

- تسويق وتوزيع غاز البترول المميع بنوعية.
- تتابع المواد البترولية منذ تسلمها إلى وصولها إلى مركز التمييز ثم تتابع عملية تخزينها بصفة يومية ثم تتابع في مرحلة لاحقة عملية تعبئة القارورات وتوزيعها على المخازن.
- تتابع حركة وسائل النقل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة.
- استقبال طلبات الراغبين بالانضمام إلى قائمة زبائن نفطال .

المبحث الثاني : الدراسة المحاسبية للمؤسسة

سبق وتطرقنا إلى مجموعة القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها بدءا بقائمة الميزانية إلى قائمة جدول حساب النتائج وقائمة التغيرات الأموال الخاصة , **بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة** ,الميزانية الختامية , **جدول حسابات النتائج** ,قائمة التدفقات النقدية **,قائمة الملاحق وأخذناسنتي** 2016-2017 **كسنتي مقارنة** .

المطلب الأول : إعداد الميزانية الختامية

حسب نظام المعلومات المحاسبية يتم إعداد الميزانية الختامية من ميزان المراجعة العام قبل الجرد ثم تأتي عملية الجرد لكي نتحصل على ميزان المراجعة بعد الجرد ,ويتم الحصول على الميزانية الختامية بطريقة تلقائية آلية من خلال ميزان المراجعة بعد الجرد بعد التأكد من صحته **,ومن خلال** الميزانيات الختامية والتي تمت ترجمتها إلى العربية :

تصنف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم وتبرر بصورة منفصلة كما يلي :

الميزانية الختامية المقارنة في 31-12-2017

الوحدة : الدينار الجزائري

جدول رقم 02 يبين الأصول

الأصل	ملاحظة	إجمالي 2017	إهتلاك رصيد 2017	صافي 2017	صافي 2016
أصول غير جارية تثبيتات عينية تتثبيتات يجرى إنجازها تثبيتات مالية		1958327853.76 240148.00 22123900.00	1630883597.97	32744255.3 240148.00 22123900.00	278419073.92 240148.00 19618700.00
مجموع الأصول غير الجارية		198069190.76	1630883597.97	349808303.79	298277921.92
أصول جارية **مخزونات** ومنتجات قيد التنفيذ **الزبائن** المدينون **الآخرون** **الضرائب** وماشابهها		127175296.40 4532232.40 2705293.39 4760502.84	512930.77	127175296.40 4019301.63 2705293.39 4760502.84	104964938.37 3656735.29 2357394.17 1382921.17
الخزينة		48450074.29		484500074.29	54254578.00
مجموع الأصول الجارية		187623399.32	512930.77	187110468.55	166616567.00
المجموع العام للأصول		2168315301.08	1631396328.74	536918772.34	464894488.92

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

جدول رقم 03 يبين الخصوم:

الخصوم	ملاحظة	2017	2016
رؤوس الأموال الخاصة نتيجة صافية		-44858097.23	-401102645.70
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		-44858097.23	-401102645.70
الخصوم غير الجارية ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا		5081975.00 480000.00	3194725.00 1526055.39
مجموع الخصوم غير جارية		5561975.00	4720780.29
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ديون أخرى		29334370.92 950880523.65	31384007.45 829892346.88
مجموع الخصوم الجارية		980214894,57	861276354.33
المجموع العام للخصوم		536918772.34	464894488.92

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

قائمة الميزانية الموضحة أعلاه تم إعدادها وفق من ا هو موضح في الفرع الأول إلا أن هناك بعض الحسابات التي تظهر في قائمة الميزانية للمؤسسة ولا تظهر في قائمة الميزانية لوحدة الأدوات وذلك راجع إلى أن هذه الحسابات تراقبها وحدة أخرى ,أما حسابات التثبيتات المالية فتظهر في ميزانية المؤسسة فقط دون الوحدات لأن مراقبتها تكون من حق قسم المحاسبة بالمديرية العامة .

إذ تمكننا قائمة الميزانية للمؤسسة بصفة عامة من معرفة ومقارنة مبلغ عناصر القوائم لسنتين متتاليتين (السنة الحالية والسنة الماضية) , كما تسمح لنا من معرفة طبيعة مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسة وكذلك درجة المخاطرة , وهذا ما يسهل عملية القراءة والتحليل للقوائم المالية وكذلك تسهيل عملية اتخاذ القرار .

مما سبق نجد أن ما هو معمول به من طرف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة فيما يخص الإعداد و الإفصاح لقائمة الميزانية يتطابق مع ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي الجديد , ويتوافق مع ما هو منصوح به من طرف معايير المحاسبة الدولية .

المطلب الثاني : إعداد جدول حساب النتائج

يتم إعداد جدول حسابات النتائج بناءا على الميزانية الختامية للمؤسسة ,**وبما أن المؤسسة لا تعد جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي في الشكل** ,قمنا بمحاولة إعدادها وفق النظام المحاسبي **المالي من خلال مضمون الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة** .

جدول رقم 04 يبين جدول حسابات النتائج المقارن في 31-12-2017

الوحدة: الدينار الجزائري

	الملاحظة	201è	20016
المبيعات والمنتجات الملحقة		935484094.85	902104027.41
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		114160389.84	101777095.86
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية		104964484.69	951417.57
المشتريات المستهلكة		494252342.54	1004832540.84
الخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى		217272032.60	471255397.33
2-استهلاك السنة المالية		711524375.14	137507938.10
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		16926958.04	60876335.43
أعباء المستخدمين		708734234.17	396069205.41
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة		16926958.04	731979410.01
4-الفائض الإجمالي للاستغلال		-387541082.66	16777958.42
المنتجات العملياتية الأخرى		2780123.14	-352688163.02
الأعباء العملياتية الأخرى		631557.12	6657607.56
المخصصات للإهتلاك والمؤونات		97665788.61	210862.37
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		6117076.89	78115660.08
5-النتيجة العملياتية (نتيجة الاستغلال)		-452241228.36	1200947.39
المنتوجات المالية		4851244 .04	-423156130.52
الأعباء المالية		1468112.91	22289616.21
6-النتيجة المالية		3383131.13	236131.39
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		-448858097.23	-22053484.82
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع الأنشطة العادية (منتجات)			
مجموع الأنشطة العادية (أعباء)			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية المنتوجات			
9-النتيجة الغير عادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية		-4448858097.23	-401102645.70

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

قائمة حساب النتيجة عبارة عن جدول يتكون من ثلاث أعمدة , الأول مخصص لتسجيل أسماء **حسابات الأعباء والنواتج ذات العلاقة بنشاط المؤسسة** , بينما الثاني يتعلق بالدورة المالية 2017 , **أما** العمود الثالث فيتعلق بالدورة المالية 2016 , أي لدورتين متتاليتين وهذا ما يتوافق مع مبدأ القابلية **للمقارنة** .

حيث أن المؤسسة تعتمد في إعدادها لقائمة حساب النتيجة على طبيعة الأعباء والنواتج (**قائمة** حساب النتيجة حسب الطبيعة)

مماسبق نجد أن :

- الشكل العام وكذلك مضمون جدول حساب النتيجة للمؤسسة يتفق مع ما ينص عليه النظام **المحاسبي المالي** ,واحتواء الجدول على نتائج سنتين متتاليتين .

- يسمح بالمقارنة ويسهل عملية القراءة و التحليل للقوائم المالية .

المطلب الثالث : إعداد جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

جدول رقم 05 يبين جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)في 31-12-2017

الوحدة دينار جزائري

البيان	الملاحظة	مبالغ2017	مبالغ 2016
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		2056667.91	24947104.00
تحويل الأموال			
مقبوضات نقدية من العملاء		1180589386.57	109286236.11
ـ مدفوعات نقدية للموردين والموظفين			
فوائد مدفوعة		145221584.51	-110127891.07
الأموال المدفوعة المستلمة		-1584179.39	-1557637.97
المبالغ المدفوعة للموظفين			
التحويلات		710766677.00	712884006.00
إيصالات **الدولة والسلطات العامة والوكالات**		-568052125.30	-578856148.04
إيصالات نقدية		- 1168916636.79	- 1096440783.92
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		-4655764 .00	-2782100.00
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار			
المدفوعات عند حيازة الأصول **الملموسة أو** غير ملموسة< 3000		-2720105.67	8965293.52
		205667.91	24947104.00
المدفوعات عند حيازة الأصول الملموسة أو غير الملموسة		-601071.62	-8021258.68
مقبوضات من بيع آلات		-3667520.60	-5944266.06
فوائد مقبوضة			
صافي النقدية من أنشطة الاستثمار		-2342651.02	-2076992.62
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل			
مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال			
مقبوضات من اقتراض طويل الأجل			
مدفوعات من التزامات التأجير التمويلي			
توزيعات مدفوعة		-601071.62	-8021258.68
صافي النقدية من أنشطة التمويل		-5804503.71	16925845.32
مجموع التدفقات النقدية (التشغيل +الاستثمار+التمويل)		54254578.00	37328732.68
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة		48450074.29	54254578.00
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة		-5804503.71	16925845.32
صافي النقدية وما في حكمها.			

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

من خلال الجدول أعلاه نجد أن جدول سيولة الخزينة يضم مجموعة مداخلات ومخارج الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها حيث أن :

- **التدفقات من أنشطة** التشغيل (غر مرتبطة بالاستثمار والتمويل لسنة 2017 **تقدر** (-8021258,68
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل ...أموال عن بيع أصول طويلة الأجل) **تقدر** 36675020,60- .

وقد تم عرض قائمة التدفقات المالية **لمؤسسة نفطال** حسب الطريقة المباشرة التي تم من خلالها تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (**الزبائن** , الموردين , الضرائب وغيرها)**قصد إبراز تدفق مالي صافي** , مع تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

المطلب الرابع :قائمة الملاحق

قائمة الملاحق هي عبارة عن بيانات و تفسيرات و معطيات **التي** تساعد على قراءة و فهم القوائم المالية **أي** عبارة عن معلومات مطلوبة من المعيار و لم تظهر في القوائم المالية حيث تضمنت هذه الملاحق **للمؤسسة نفطال** كتالي:

جدول 06 علم الأصول الثابتة الوحدة : GPL 720 سعيدة

البيان	رصيد الافتتاح للعام	قيمة الزيادة	قيمة النقصان	مجموع حركة الإنترفت	الرصيد نهاية السنة
شهرة المحل					
الأصول غير جارية					
الأصول الثابتة	1909225642.40	83737492.74	72560830.17	37925548.79	1958327853.76
أصول جاري انجازها	240148.00				240148.00
الأصول المالية	19646500.00	75272800.00	5095400.00		22123900.00
المجموع	199112290.40	91310292.74	77656230.00	37925548.79	1980691901.76

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

يبين جدول الأصول مختلف التطورات للأصول الثابتة و المالية و الأصول الجاري إنجازها حيث يبين رصيد الافتتاح و قيمة النقص أو الزيادة منتهي بالرصيد النهائي.

جدول 07 مخصصات ,ملخص علم الوحدة : GPL 720 سعيدة

البيان	افتتاح الرصيد	زيادة عدد الموظفين	تقليل الإنعاش	مجموع المخصصات
مخصصات النفقات				
مخصصات المخاطر	1526055.29	480000.00	1526055.29	480000.00
المجموع 15	1526055.29	48000.00	1526055.29	480000.00
انخفاض قيمة الموجودات الغير ملموسة				
انخفاض قيمة الممتلكات و المنشآت والمعدات				
انخفاض قيمة الأصول الجاري انجازها				
انخفاض الأصول المالية	27800.00			
انخفاض قيمة الموجودات الثابتة الأخرى	3324271.00		27800.00	
انخفاض قيمة الأوراق المالية الأخرى0PU	992755.61			
المجموع 29	4317026.61		27800.00	
انخفاض قيمة المخزونات قيد التنفيذ	4344826.61		3324271.00	
انخفاض قيمة حسابات الجهات الخارجية			992755.61	512930.77
انخفاض قيمة الموجودات الحالية				
المجموع		512930.77	4317026.61	512930.77
مجموع انخفاض خسائر القيمة العامة			4344826.51	512930.77

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

يبين جدول المخصصات لمؤسسة نفطال افتتاح الرصيد سواء للمخصصات النفقات و مخصصات المخاطر و الذي تم زيادة عدد الموضفين و تقليل الإنعاش منهيا بالرصيد الذي يتم تسجيله في **القوائم** المالية

جدول 08 الرسم على النشاط المهني حسب كل مدينة

المدينة	رقم الأعمال الصافي	رقم الأعمال بتخفيض 30%	رقم الأعمال بتخفيض 75%	رقم الأعمال بدون تخفيض	رقم الأعمال المعفي	رقم الأعمال TAP	TAP 02%
سعيدة	114259518.32	111406623.18		2852895.14		88837531.37	1616750.63
البيض	31131075.88	26988093.04		4132982.84		3224647.97	460492.96
الأبيض سيد الشيخ	9313909.35	48.64		9313860.71		93138994.76	186277.90
معسكر	148996907.43	147813016.64		1183890.79		104653002.44	2093060.05
المشرية	31261408.03	29452092.63		1809315.40		22425780.24	448515.60
عين الصفراء	29290939.99	18377078.65		10913861.34		23777816.40	475556.33
المجموع	364243759.00	334036952.78	00.00	30206806.22	00.00	264032673.17	5280653.46

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

جدول الرسم على النشاط المهني لكل مدينة اي تطبيقها على حسب كل مدينة بالاعتماد على رقم الاعمال الصافي

جدول 09 الاستهلاك الوحدة :720 GPL سعيدة

البيان	الإهتلاك المتراكم في بداية السنة	زيادة عدد الموظفين	نقصان عدد الموظفين	مجموع حركات الأنترفت	الإهتلاك نهاية السنة	القيمة المضافة
شهرة المحل						
الأصول غير جارية						
الأصول الجارية	1630806568.48	84418771.49	72560830.17	-11780911.83	1630883597.97	327444255.79
المجموع	1630806568.48	84418771.49	72560830.17	11780911.83	1630883597.97	327444255.79

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية ".

جدول تسليم الفواتير GRG 790 عين الصفراء D.R 322

L1	RUB	الاسم	REM	R1	L2	R2	المسافة "كلم"	C2	C3	C4	PR	C1D	TM
رقم الفاتورة	المرجع	القل الراجع	لسم القل الراجع	المصدر GRG	المصدر	المسافة GRG	260 ,0	التناوب NBR	المسافة "كلم"	المبلغ HT	المنتوج	الكمية	9,66
فاتورة رقم	001	4	يونوا محمد	790			260,0	9,00	23400,00	313296,98	00	124,74	9,66
فاتورة رقم	002	4	يونوا محمد	790			260,0	3,00	780,00	1220908,42	00	48;14	9,66
فاتورة رقم	003	4	يونوا محمد	790			260,0	2;00	520,00	85946,95	00	34,22	9;66
								14,00	3540,0	520152,35	00	207;10	9;66

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفطال "" مصلحة المحاسبة المالية".

جدول تسليم الفاتورة يبين اسم الفاتورة و مرجعها بالإضافة إلى النقل الراجع مع احتساب المسافة

خلاصة الفصل :

كخلاصة لهذا الفصل نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة قد طبقت ما نص عليه المعيار المحاسبي رقم 01 والذي يختص بعرض القوائم المالية , حيث نلاحظ ذلك من خلال أشكال القوائم المالية الخاصة والمعروضة في الفصل من ميزانية وجدول حسابات نتائج وجدول التدفقات النقدية بالإضافة إلى قائمة الملاحق . حيث لاحظنا أنها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تقديمها لمجموعة من معلومات مهمة فيما يخص أصولها ,حقوقها ,التزاماتها و التدفقات النقدية بأنواعها حيث نجد أنها تساهم في مساعدة مستخدمي هذه القوائم في عملية التنبأ بالتدفقات النقدية والنتائج المرجوة في المستقبل .

الخاتمة

الخاتمة :

تكتسي عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية والعمل بها أهمية بالغة من قبل الهيئات الدولية ، حيث نجد أنها تقوم بإصدار المعايير حسب متطلبات وبيئة كل دولة ، وهذا من أجل أن يكون هناك تجانس وترابط بين دول العالم ، فلقد أحدثت معايير المحاسبة الدولية توتر في مجال المحاسبة خاصة عند الدول التي لا تملك نظام محاسبي متطور ويتماشى مع التكنولوجيا ولكنه أجبرت على تطبيق معايير المحاسبية الدولية ، بحيث كانت الجزائر من بين تلك الدول التي أرادت مواكبة التطورات والانفتاح على الخارج بفضل الجهود المبذولة من طرف المحاسبيين وكذلك المؤسسات الوطنية التي بادرت إلى تطبيقه منذ بداية سنة 2010 ومن بين أهم المعايير التي لقيت استحسان المؤسسات والشركات الوطنية هو المعيار المحاسبي الدولي السابق الخاص بعرض القوائم المالية فحاولنا من خلال تناولنا لموضوعنا حسب معايير المحاسبة الدولية أننا قمنا " بدراسة حالة مؤسسة نفطال " وما مدى ملائمة القوائم المالية في المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية .

إذن من خلال ما تقدم يمكن القول إنه تم تطبيق المعيار المحاسبي الأول بفضل النظام المحاسبي المالي scf الذي تم إصداره سنة 2007 و الذي تم تطبيقه سنة 2010 الذي أعطى إضافة كبيرة للمؤسسات من حيث سهولة فهم و قراءة القوائم المالية بالإضافة إلى تحقيق جودة المعلومة و الأداء المالي.

1- اختبار صحة الفرضيات :

من الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن اختبار صحة الفرضيات المطروحة سابقا :

الفرضية الأولى : "معايير المحاسبة الدولية توجه الأنظمة المحاسبية نحو توحيد الممارسات المحاسبية والمبادئ على المستوى الدولي من أجل رفع الحدود عن حركة الأموال والأعمال في العالم ." هذه الفرضية تم تأكيدها حيث وجدنا أن المخططات والأنظمة المحاسبية ترتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد المحلي وتأثرها بالمحيط الموجودة فيه، وعليه لا يمكن أن تظل جامدة في ظل التحولات المحيطة بها، وذلك باستخدام معايير المحاسبة الدولية الذي يعزز حرية تدفق رؤوس الأموال إلى السوق .

الفرضية الثانية : "يستند النظام المحاسبي المالي إلى المعايير، وهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية و المالية، والمقصود بالكشوف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي أربع كشوف وملحق" . وتم تأكيدها أيضا فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المحاسبية والمالية ، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية أكثر شفافية .

الفرضية الثالثة : المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية يؤثر في عرض عناصر القوائم المالية ، والسبب في ذلك أنه بإمكان المؤسسة استخدام أكثر من طريقة في تقييم عناصرها هذا من جهة ، ومن جهة ثانية أصبح بإمكان المؤسسة القيام بإعادة تقييم عناصرها بشكل دوري مما يؤثر في عملية التقييم .

2- النتائج :

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ما يلي:

- ✓ تجاوبا مع التطور والتوسع التجاري بين مختلف دول العالم ، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية .
- ✓ تهدف المعايير المحاسبة الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات.
- ✓ قامت الجزائر بتغيير مخططها المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، أملا في جلب المستثمرين الأجانب والالتحاق بالركب الدولي، باعتبار أن المخطط السابق لا يتماشى ومتطلبات هذه التغيرات الاقتصادية وعدم توفير معالجات محاسبية لبعض المشاكل المحاسبية.

- ✓ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية والقوائم المالية.
- ✓ إن النظام المحاسبي المالي يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية في القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي ، وتهدف حسب الجريدة الرسمية إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية (الميزانية) ، الأداء المالي (جدول حساب النتائج) ، تغيرات الوضعية المالية (جدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة) .
- ✓ تقوم المؤسسة بإعداد أربع قوائم مالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي .
- ✓ يفيد جدول حسابات النتائج بأن المؤسسة تحقق نتيجة سالبة و هذا يعود إلى قلة الطلب على المنتوج و بالتالي زيادة الأعباء المالية و خسارة في النتيجة المالية و هذا يؤدي إلي عدم قدرة المؤسسة على تغطية العجز .
- ✓ نستنتج من خلال قائمة التدفقات النقدية انه تم التوصل المؤسسة إلى تدفق نقدي سالب في سنة 2017 أي أن النشاط التشغيلي موجب و التدفقات النقدية الاستثمارية سالبة و التمويلية معدومة و هذا ما أدى إلى تدفق نقدي سالب عكس سنة 2016 الذي أسفر تدفق نقدي موجب .

3- التوصيات :

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع يمكننا الخروج بجملة من التوصيات و الاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية مستقبلا

- ✓ ضرورة التواصل مع التطورات و المستجدات التي تأتي بها معايير و الشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية و تكييف النظام المحاسبي معها
- ✓ على المؤسسات تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي في الشكل و المضمون
- ✓ ضرورة إجراء تغييرات جذرية في مختلف جوانب الاقتصاد و ليس فقط في الممارسات المحاسبية و هذا حتى تلعب المعايير المحاسبية دورها الحقيقي الذي وجدت من اجله

- ✓ بذل الكثير من الجهود البيداغوجيه في ما يتعلق بالتكوين لمختلف مستعملي القوائم المالية لتمكينهم من فهم هذه المرجعية الجديدة للحد من الشك الناتج عن هذا التحول الجذري وكذا نقص المعرفة حول معايير المحاسبة الدولية التي تحول دون اتخاذ قرارات صائبة
- ✓ عقد ندوات علميه ومشاركه مراكز البحث من اجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
- ✓ ضرورة تقيد كافه المؤسسات الجزائرية بإعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و الجريدة الرسمية أربع قوائم وملحق

قائمة المراجع

أولا :المراجع باللغة العربية

أولا - الكتب

1. جمعة خليفة الحاسي ,وآخرون ,**المحاسبة المتوسطة** ,دار النهضة العربية للطباعة والنشر ,بيروت ,لبنان 1996 .

2. خالد جمال الجمرات ,**معايير التقارير المالية الدولية 2007**,إثراء للنشر والتوزيع ,الطبعة الأولى ,عمان ,الأردن ,2008,.

3. شعيب شنوف ,**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** , الجزء الأول ,مكتبة الشركة بوداود , الجزائر ,2008

4. طارق عبد العال حماد,**دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ,الدار الجامعية ,مصر ,سنة 2006 .

5. طارق عبد العال حماد, **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الإئتمان** ,الدار الجامعية ,الإسكندرية ,2006.

6. كمال الدين الدهراوي ,**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ,المكتب الجامعي** الحديث ,الإسكندرية ,2006.

8. محمد مطر ,موسى السويطي ,**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات :القياس والعرض والإفصاح)** ,دار وائل للنشر والتوزيع ,عمان ,الأردن ,ط2 ,2008, .

9. مفيد عبد اللاوي ,**النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية الإطار التصوري** ,مزور للطباعة والنشر والتوزيع ,الطبعة الأولى ,2008 .

10. مؤيد راضي حنفر ,غسان فلاح المطارنة ,**تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي ط1** ,دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ,عمان ,الأردن.

11.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ,**المحاسبة المالية المتوسطة ,القياس والتقييم ,الإفصاح المحاسبي** ,دار المعرفة الجامعية ,مصر ,1999.

12. د/ فارس جميل الصوفي **, المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة ,** دار جليس الزمان , عمان – الأردن ,سنة 2011 ص 70 – 71

13. د/ أحمد محمد أبوشمالة , **معايير محاسبة الدولية والإبلاغ المالي , عمان – الأردن ,** مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,سنة 2008 ,

14. **د/ أحمد محمد أبوشمالة , معايير محاسبة الدولية والإبلاغ المالي , عمان – الأردن ,** مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,**سنة** 2008 ,

15. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , **المعايير المحاسبية الدولية , عمان ،الأردن ,** 1999

16. محمد مبروك أبو زيد ، **المحاسبة الدولية انعكاساتها على الدول العربية ،ط 1، أترك** للطباعة والنشر والتوزيع القاهرة ، مصر، 2005

17. حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008

ب- الرسائل والأطروحات الجامعي

18. مداني بن بلغيث ,**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ,أطروحة دكتوراه غير منشورة ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر 2004

19. شعيب شنوف ,**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي :حالة بريتش بتروليوم** ,أطروحة دكتوراه ,جامعة الجزائر ,2007 ,.

20.جمال علي عطية الطرابرة ,**التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن** ,أطروحة دكتوراه في المحاسبة ,جامعة عمان ,2005.

21. محمد فيصل مايده **, تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة ,** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة ونظم المعلومات , جامعة محمد خيضر – بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير , **ا**لسنة الجامعية 2017/2016 ,

22. جودي محمد رمزي , أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية , رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص : **علوم** التسيير , جامعة محمد خيضر – **بسكرة** , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم : علوم التسيير , **الموسم الجامعي** 2014 – 2015 ,

23. حواس صلاح ,**التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ,أطروحة دكتوراه ,في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة جزائر ,2008.

24. جلالي ياسمينة , **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر** , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , **جامعة فرحات عباس** – سطيف – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2009 / 2010

25. موسى شرفية **, الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة مكملة** لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق , جامعة العربي بن مهيدي – **أم البواقي** – كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2014/2013 , .

26. جودي ايمان , **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية , مذكرة** مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , **جامعة** – سطيف- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2013/2012

27. سعادة وردة **, معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS تداعيات وافاق تطبيقها على الاقتصاد الوطني ,** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي بأم **البواقي** , 2010/2009 ,

28. عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية ، مذكرة تدخل ضمن** نيل متطلبات شهادة الماجستير، **علوم** التسيير ، *تخصص* **محاسبة، المركز الجامعي بالوادي، 2010-2011**

29. نوي الحاج,**انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر** ,مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ,تخصص مالية ومحاسبة ,جامعة حسيبة بن بوعلي ,الشلف ,2008.

30. بوعلام صالحي ,**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ,مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ,تخصص محاسبة وتدقيق ,جامعة الجزائر 03 ,2010 .

31. فايز زهدي الشلتوتي ,**مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية** ,رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ,كلية التجارة ,الجامعة الإسلامية بغزة ,فلسطين ,2005.

32. عوينات فريد **, دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية الجزائرية ,** مذكرة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير , علوم التسيير , تخصص محاسبة , المركز الجامعي بالوادي , 2010 / 2011 ,

33. شالور وسلم , **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ,** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص : دراسات مالية ومحاسبية معمقة , جامعة فرحات عباس – سطيف , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , السنة الجامعية 2010 / 2011

34. براءه شاهين الخريسات ، **أثر التحول لتطبيق المعيار Ifrs 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء ،** رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، الأردن حزيران – 2017 ،

35. هاني أحمد نمر العريدي ، **أثر تطبيق المعيار IFRS 16 الإيجارات على القوائم المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة ،** رسالة مقدمة لستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، الأردن حزيران – 2017 ،

36. بولجنيب عادل **, دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية ,** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , جامعة قسنطينة 2 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , قسم علوم التسيير تخصص : ادارة مالية , الموسم الجامعي 2013- 2014 ,

37. سليم بن رحمون, **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** , دراسة حالة المطاحن الكبرى بالجنوب , بسكرة ' مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ,قسم التسيير ,تخصص محاسبة , جامعة محمد خيضر , بسكرة ,السنة الجامعية 2013/2012–.

38. سالمي محمد الدينوري , **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية** , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة , قسم التسيير تخصص محاسبة , جامعة العقيد الحاج لخضر , باتنة , السنة الجامعية 2009/2008 :

39. بدرة بن تومي , **اثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAs /IFRS) على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية** , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع : دراسات مالية ومحاسبة معمقة , جامعة فرحات عباس –سطيف1- , السنة الجامعية 2013/2012

40. بوعزة يمينة , **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية ,** مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية – *تخصص* : محاسبة وجباية , جامعة د/ الطاهر مولاي سعيدة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , **الموسم الجامعي** 2013-2012 ,

41. راضية بوزيد , **أثر الافصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية ,** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص : مالية ومحاسبة , بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم تجارية , السنة الجامعية 2012 – 2013 ,

42. نعيمة قاسمي **, تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/ 2015

43. ماموني حسينة **, دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات** , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق , جامعة أكلي محند أو الحاج – البويرة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , **الموسم الجامعي** 2015/2014 .

44. سماعيل نور الدين , **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية وواقع البيئة الجزائرية** , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية **والمحاسبة** *تخصص* : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير , جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, **الموسم الجامعي** 2016/2015

45. وردة منصورية وآخرون ,**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ,مذكرة لنيل شهادة اليسانس في العلوم الاقتصادية ,تخصص مالية وبنوك ,جامعة الوادي ,2011.

46. د/ خالد جمل الجعارات **, مطبوعة جامعية بعنوان : مختصر المعايير المحاسبة الدولية ,** جامعة قاصدي مرباح ورقلة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , **قسم** : **العلوم** التجارية , 24-25 نوفمبر 2014 ,

47. العياشي عجلان ، **مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS** ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، السنة الجامعية 2016-2017

ج - <u>التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات</u>

48.القانون رقم 07 –11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

49.القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008,المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

50.القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 ,المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره .

51.المرسوم التنفيذي رقم 08–156المؤرخ في 26 ماي 2008 ,المتضمن تطبيق أحكام القانون 07–11 .

د - <u>الدوريات والمجلات</u>

52. الجريدة الرسمية الجمهورية الديمقراطية الشعبية ,القانون 07–11,العدد 74,الصادرة بتاريخ 25نوفمبر 2007,المتضمن **النظام المحاسبي المالي** ,مرجع سابق ,المواد 10–21.

53. الجريدة الرسمية ,الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,العدد 19,الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009,مرجع سابق ,المادة 1,2,30 .

54. الجريدة الرسمية ,الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,العدد19,الصادرة بتاريخ 25مارس 2009,قرار يحدد **قواعد تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** ,المادة 1.240 .

55. نظم شعلان جبار , التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية – مطالبات التوافق والتطبيق { دراسة مقارنة } , مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – جامعة القادسية , المجلد 18 العدد 2 لسنة 2016

56. د/ مداني بن بلغيث**, المبررات والأهداف ., جامعة ورقلة التوافق المحاسبي الدولي –** المفهوم مجلة الباحث – عدد 04 / 2006

57. د/ لمزاودة عمار , أ.د/ هوام جمعة **, اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي وتدفقات الاستثمار الأجنبي** , المباشر : قراءة تحليلية في طبيعة واتجاه العلاقة , مجلة رماح للبحوث والدراسات , العدد : 26 , الأردن , جوان 2018 ,

58. د/ محمد رجراج , التوحيد في النظرية المحاسبية وأثاره على الاقتصاد الجزائري , مجلة علمية دولية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر 3 , العدد 26 – 2012 ,

59. منى كامل حمد , **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي ,** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة , **العدد السادس والثلاثون** , **السنة** 2010 ,

60. د/ كتوش عاشور , د/ بلعزوز بن علي , **المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) ,** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية , **المركز الجامعي بالوادي .الجزائر . , العدد الثاني** , السنة الثانية 2011 ,

61. د/سمير الريشاني **, مقدمة في معايير المحاسبة الدولية** , جمعية المحاسبين القانونين في سوريا , **القرار رقم** 15 **لعام** 2007 , .

62. د/ جودي محمد رمزي , **أبحاث اقتصادية وإدارية** , مجلة علمية محكمة سداسية , **جامعة** محمد خيضر – **بسكرة - الجزائر** : كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , **العدد** الثاني عشر ديسمبر 2012 ,

63. د/ **ألاء مصطفى الأسعد , المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة ,** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية سنة 2013 ,

64. صلاح علي أحمد محمد ، محجوب عبد الله حامد ، **دراسة تحليلية للآثار المترتبة على تبني IFRS9 على السياسات الائتمانية والتمويلية للمصارف العربية** ، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية ، جامعة أم درمان الإسلامية " السودان ، العدد التاسع – المجلد الأول نوفمبر 2017 ،

ه- <u>المؤتمرات والملتقيات والندوات</u>

65. ربيع بوصبيع العايش وآخرون,**مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)**– دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة) ,الملتقى الوطني حول "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر " ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,المركز الجامعي بالوادي ,الوادي ,يومي 5 و6 ماي 2013 .

66.الشريف جاب الله ,سليم طرابلسي ,**القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية** ,مداخلة في الملتقى الوطني بالمركز الجامعي سوق أهراس,يومي 25 و26 ماي 2010 .

67. كمال رزاق وأخرون , **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات** , الملتقى الدولي حول نظام

المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة , جامعة سعد دحلب ,البليدة ,يومي 13و 14 ديسمبر 2011 .

68. سفيان نقماري ,رحمة بالهادف ,**مداخلة بعنوان واقع تكييف الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي –العوائق و الرهانات**– المؤسسات الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS/IAS, جامعة عبد الحميد بن باديس ,مستغانم ,يومي 13و14 جانفي 2013 .

69. سعيدي يحيى، أوصيف لخضر، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**. بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعاير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011 ،

70. أ/ فاطمة الزهراء عبادي **, مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة .** بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعاير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011 ،

71. د/ ياسر أحمد السيد محمد الجرف , **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون , ورقة عمل مقدمة** إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة , كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة ـ الملك خالد المملكة العربية السعودية , السنة 18و 19 مايو /2010

72. د/ نور الهدى بهلولي , **صناعة المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية –** مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية الأمريكية US – GAAP والمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS 2002 – 2013 , الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات , المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014

73. مرزوقي رزقي **, الاصلاح المحاسبي في الجزائر** , عنوان المداخلة : مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي , **الملتقى العلمي الدولي** يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ,

74. سحنون بونعجة , نبيل بوفليح **, محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية , الملتقى الدولي السابع عشر حول** : "الصناعة التأمينية , الواقع العملي وأفاق التطوير – تجارب الدول-", كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير , جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف , يومي 03 – 04 ديسمبر 2012.

و- الانترنت :

75. يوسف كمال, **"نشأة المعايير المحاسبة الدولية"** ، منتدى المحاسب العربي , 24 / 09 / 2013 , Read More at :https://accdiscussion.com/acc7439.html

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

1. **Liveres**

76 .Jean- François Des Robert , François Méchain ,Hervé Puteaux ,**Normes IFRS Et PME** ,Dunod ,Paris,2004,.

77.A .KADDOURI,A.MIMECHE,Op-cit,P89.

TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA (Méthode directe) 13-2017

999

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
A1	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**		**205 667.91**	**24 947 104.00**
000000	Virements de Fonds (UNITE) (Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		1 180 589 386.57	1 092 862 366.11
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-145 221 584.51	-110 127 891.70
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-1 584 179.39	-1 557 637.97
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		710 766 677.00	712 884 006.00
100007	Sommes versées aux personnels		-568 052 125.30	-578 856 148.04
100008	Remontés de fonds Emis		-1 168 916 636.79	-1 096 440 783.92
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-4 655 764.00	-2 782 100.00
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement		-2 720 105.67	8 965 293.52
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
A2	**Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires**			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
TOTAL A	**Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)**		**205 667.91**	**24 947 104.00**
B1	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement**		**-6 010 171.62**	**-8 021 258.68**
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-2 342 651.02	-2 076 992.62
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-3 667 520.60	-5 944 266.06
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
TOTAL B	**Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)**		**-6 010 171.62**	**-8 021 258.68**
C1	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement**			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
TOTAL C	**Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)**			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités (D)			
T=A+B+C	**Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)**		**-5 804 503.71**	**16 925 845.32**
E	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice**		**54 254 578.00**	**37 328 732.68**
F	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice**		**48 450 074.29**	**54 254 578.00**
V=F-E	**Variation de trésorerie de la période**		**-5 804 503.71**	**16 925 845.32**
R=V-T	**Rapprochement avec le résultat comptable**			

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA
000 NAFTAL SPA DISTRICT GPL SAIDA

BILAN STRUCTURE

Au 31 décembre 2017

Période 13/2017

ACTIF						PASSIF			
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 958 327 853.76	1 630 883 597.97	327 444 255.79	278 419 073.92	Ecarts de réévaluation			
Immobilisations en cours		240 148.00		240 148.00	240 148.00	Résultat net		-448 858 097.23	-401 102 645.70
Immobilisations Financières		22 123 900.00		22 123 900.00	19 618 700.00	Autres capitaux propres			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-448 858 097.23	-401 102 645.70
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 980 691 901.76	1 630 883 597.97	349 808 303.79	298 277 921.92				
						### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		127 175 296.40		127 175 296.40	104 964 938.37	Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes		5 081 975.00	3 194 725.00
Clients		4 532 232.40	512 930.77	4 019 301.63	3 656 735.29	Provisions et produits comptabilisés		480 000.00	1 526 055.29
Autres débiteurs		2 705 293.39		2 705 293.39	2 357 394.17	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		5 561 975.00	4 720 780.29
Impôts et assimilés		4 760 502.84		4 760 502.84	1 382 921.17	### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		29 334 370.92	31 384 007.45
Disponibilités et assimilés						Impôts			
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes		950 880 523.65	829 892 346.88
Trésorerie		48 450 074.29		48 450 074.29	54 254 578.00	Trésorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		187 623 399.32	512 930.77	187 110 468.55	166 616 567.00	TOTAL PASSIFS COURANTS III		980 214 894.57	861 276 351.33
TOTAL GENERAL ACTIF		2 168 315 301.08	1 631 396 528.74	536 918 772.34	464 894 488.92	TOTAL GENERAL PASSIF		536 918 772.34	464 894 488.92

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2017

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA
999

Période 13/2017

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		705 606 956.33	229 877 138.52	935 484 094.85	690 263 455.37	211 840 572.04	902 104 027.41
72	Variation stocks produits finis et en cours		112 562 364.70	1 598 025.14	114 160 389.84	100 710 702.80	1 066 393.06	101 777 095.86
73	Production immobilisée						951 417.57	951 417.57
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**818 169 321.03**	**231 475 163.66**	1 049 644 484.69	**790 974 158.17**	**213 858 382.67**	**1 004 832 540.84**
60	Achats consomés		487 526 451.12	6 725 891.42	494 252 342.54	462 675 592.57	8 578 804.76	471 255 397.33
61/62	Services extérieurs et autres consommations		183 850 628.42	33 421 404.18	217 272 032.60	104 404 758.21	33 103 179.89	137 507 938.10
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**671 377 079.54**	**40 147 295.60**	711 524 375.14	**567 081 350.78**	**41 681 984.65**	**608 763 335.43**
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**146 792 241.49**	**191 327 868.06**	338 120 109.55	**223 892 807.39**	**172 176 398.02**	**396 069 205.41**
63	Charges de personnel		601 877 385.12	106 856 849.05	708 734 234.17	621 637 956.97	110 341 453.04	731 979 410.01
64	Impôts, taxes et versements assimilés		14 953 516.58	1 973 441.46	16 926 958.04	14 477 291.37	2 300 667.05	16 777 958.42
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-470 038 660.21**	**82 497 577.55**	-387 541 082.66	**-412 222 440.95**	**59 534 277.93**	**-352 688 163.02**
75	Autres produits opérationnels		21 087 687.17	6 392 435.97	27 480 123.14	1 299 290.51	5 358 317.05	6 657 607.56
65	Autres charges opérationnels		176 860.31	454 696.81	631 557.12	46 998.26	163 864.11	210 862.37
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		85 411 702.26	12 254 086.35	97 665 788.61	59 687 086.71	18 428 573.37	78 115 660.08
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 870 881.90	246 194.99	6 117 076.89	100 000.00	1 100 947.39	1 200 947.39
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		**-528 668 653.71**	**76 427 425.35**	-452 241 228.36	**-470 557 235.41**	**47 401 104.89**	**-423 156 130.52**
76	Produits financiers			4 851 244.04	4 851 244.04	529.28	22 289 086.93	22 289 616.21
66	Charges financières			1 468 112.91	1 468 112.91		236 131.39	236 131.39
	6- RESULTAT FINANCIER			**3 383 131.13**	3 383 131.13	**529.28**	**22 052 955.54**	**22 053 484.82**
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		**-528 668 653.71**	**79 810 556.48**	-448 858 097.23	**-470 556 706.13**	**69 454 060.43**	**-401 102 645.70**
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-528 668 653.71**	**79 810 556.48**	-448 858 097.23	**-470 556 706.13**	**69 454 060.43**	**-401 102 645.70**

1. TABLEAU DES AMORTISSEMENTS, RECAPITULATIF GENERAL

Période : 13-2017

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Structure : 999

RUBRIQUE	Amort. Cumulé en début d'exercice	Augmentation dotation	Diminution dotation	Total Mouvement Interne	Amort. Cumulé Fin d'exercice	Valeur Nette des Immobilisations
Ecart d'acquisitions (Good will)						
Immobilisations Incorporelles						
Immobilisations Corporelles	1 630 806 568.48	84 418 771.49	72 560 830.17	-11 780 911.83	1 630 883 597.97	327 444 255.79
TOTAL	1 630 806 568.48	84 418 771.49	72 560 830.17	-11 780 911.83	1 630 883 597.97	327 444 255.79

UC : 720 DISTRICT GPL SAIDA

FACTURATION TRANSPORT TIERS LIVRAISON "VENTE"

CRG : 790 D.R 322 AIN SEFRA

L1	RUB	Nom	REM	R1	L2	R2	C1	C2	C3	C4	PR	C1 D	TK
N°FACTURE	Numéro	TRANSPORTEUR	NOM TRANSPORTEUR	CRG SOURCE	SOURCE	CRG DISTINATION	DISTANCE "KM"	NBR ROTATION	KM PARCOURUE	MONTANT "HT"	Produit	QUANTITE	TK
FACT N°	001	4	BOUNOUA MED	790			260.00	9.00	2 340.00	313 296.98	0	124.74	9.66
FACT N°	002	4	BOUNOUA MED	790			260.00	3.00	780.00	120 908.42	0	48.14	9.66
FACT N°	003	4	BOUNOUA MED	790			260.00	2.00	520.00	85 946.95	0	34.22	9.66
Synthèse : (3 ligne(s) Détails)							**260.00**	**14.00**	**3 640.00**	**520 152.35**		**207.10**	**9.66**

1. TABLEAU RECAPITULATIF GENERAL DES IMMOBILISATION

Période : 13-2017

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Structure : 999

RUBRIQUE	Solde d'ouverture de l'exercice	Augmentation de l'exercice	Diminution de l'exercice	Total Mouvement Interne	Solde à la clôture de l'exercice
Ecart d'acquisitions (Good will)					
Immobilisations Incorporelles					
Immobilisations Corporelles	1 909 225 642.40	83 737 492.74	72 560 830.17	37 925 548.79	1 958 327 853.76
Immobilisations en cours	240 148.00				240 148.00
Immobilisations Financieres	19 646 500.00	7 572 800.00	5 095 400.00		22 123 900.00
TOTAL	1 929 112 290.40	91 310 292.74	77 656 230.17	37 925 548.79	1 980 691 901.76

1. TABLEAU DES PROVISIONS, RECAPITULATIF GENERAL

Période : 13-2017

Unité : 720 DISTRICT GPL SAIDA **Structure : 999**

DESIGNATION	Solde d'ouverture	Augmentation Dotation	Diminution Reprise	Total Provision Fin d'Exercice
Provisions pour Charges				
Provisions pour Risques	1 526 055.29	480 000.00	1 526 055.29	480 000.00
Total 15	1 526 055.29	480 000.00	1 526 055.29	480 000.00
Pertes de valeur sur les Immobilisations Incorporelles				
Pertes de valeur sur les Immobilisations Corporelles				
Pertes de valeur sur les Immobilisations En Cours				
Pertes de valeur sur les Immobilisations Financières				
Pertes de valeur sur autres titres immobilisés	27 800.00		27 800.00	
Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés				
Total 29	27 800.00		27 800.00	
Pertes de valeur sur les Stocks et en cours	3 324 271.00		3 324 271.00	
Pertes de valeur sur les Comptes de tiers	992 755.61	512 930.77	992 755.61	512 930.77
Pertes de valeur sur les Actifs financiers courants				
Total 39,49,59	4 317 026.61	512 930.77	4 317 026.61	512 930.77
Total Général Pertes de valeur	4 344 826.61	512 930.77	4 344 826.61	512 930.77

TAP PAR COMMUNE

COMMUNES	CHIFFRE D'AFFAIRES BRUT	CHIFFRE D'AFFAIRES AVANT REFACTION DE 30%	CHIFFRE D'AFFAIRES AVANT REFACTION DE 75%	CHIFFRE D'AFFAIRES SANS REFACTION	CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE	CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE A LA TAP	TAP 02%
Commune de CE SAIDA.....	114 259 518,32	111 406 623,18		2 852 895,14		80 837 531,37	1 616 750,63
Commune de ...MCE BAYHAD.....	31 121 075,88	26 988 093,04		4 132 982,84		23 024 647,97	460 492,96
Commune de DR BOIDH SIDI CHEIKH.....	9 313 909,35	48,64		9 313 860,71		9 313 894,76	186 277,90
Commune de ...MCE MASCARA.....	148 996 907,43	147 813 016,64		1 183 890,79		104 653 002,44	2 093 060,05
Commune de ...DR MACHERIA.....	31 261 408,03	29 452 092,63		1 809 315,40		22 425 780,24	448 515,60
Commune de AIN SAFRA.....	29 290 939,99	18 377 078,65		10 913 861,34		23 777 816,40	475 556,33
Commune de	0,00					0,00	0,00
Commune de	0,00					0,00	0,00
Commune de	0,00					0,00	0,00
Commune de	0,00					0,00	0,00
Totaux	364 243 759,00	334 036 952,78	0,00	30 206 806,22	0,00	264 032 673,17	5 280 653,46

Mr KAFFI KADDA
Chef Section Fiscalite /Ass