مقدمة الفصل

كان للتطورات الاقتصادية دور في انفتاح وانصهار المجال المحاسبي ضمن التكتلات العالمية، مما أدى إلى عولمة المحاسبة بوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، تكتلت في إنشاء معايير محاسبية دولية هدفها توحيد قواعد وأسس المعالجات والممارسات المحاسبية .

فكانت للجنة المعايير المحاسبية الدولية دور هام في انشاء معايير محاسبية دولية تسعى من خلال تطبيقها إلى إعطاء معلومات مالية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية والشفافية .

وأولت الجزائر في وضع النظام المحاسبي المالي درجة كبيرة من الأهمية لهذه المعايير حتى يكون للمعلومة المالية جودة عالية .

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية

المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي وقواعد القياس و متطلبات الافصاح المحاسبي

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا ليست بجديدة ، فهي ترجع إلى منتصف القرن 19 في بريطانيا عند ظهور المنظمات المهنية المحاسبية، ثم انتقلت هذه الفكرة على الولايات المتحدة وتضاعف التوحيد المحاسبي بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929 م ، الذي كشف الكثير من التلاعبات في الافصاح المحاسبي ، فظهرت هيئات محاسبية دولية ، وعقدت مؤتمرات في مختلف البلدان لغرض ايجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي يتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1973 م اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا.[1]

المطلب الأول : التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

ازداد الاهتمام بموضوع التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي لما له من أهمية على المساعدة على الاندماج في الاقتصاد العالمي، وهذا من خلال توفير قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي، ومن ثم تلبية لاحتياجات المستثمرين باختلاف جنسياتهم من المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات .

1- التوافق المحاسبي الدولي

من خلال ما يأتي يمكن إعطاء مفهوم للتوافق وأهم أهدافه

1-1- مفهوم التوافق المحاسبي

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوافق المحاسبي نذكر منها :

- يعرف التوافق على أنه مفهوم يستخدم في المحاسبة الدولية للدلالة على السعي نحو التقليل من الفروق والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية" [2].

[1] هشام سفيان صلواشي، يوسف بودلة، **آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الجديد** ، مداخلة ، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي ، الجزائر ، يومي 17-18 جانفي 2010ص10.

[2] Stéphan Brun , **l'essentiel Des normes Comptables International IAS/ AFRS** , 3 eme édition Gualino éditeur , Paris 2006 , p13.

- يقصد بالتوافق أيضا " الاحتكام إلى جملة من المبادئ القواعد والمعايير التي تلقى قبولا عاما في الاوساط الدولية ، والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية "[1].

- كما يقصد بالتوافق الدولي :" محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي"[2] .

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التوافق المحاسبي الدولي يعني "الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، التي ينبغي أن تكون موحدة بين الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات ".

1-2- أهداف التوافق المحاسبي الدولي

ترتبط أهداف التوافق المحاسبي أساسا بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق، وأهمها[3] :

- **المؤسسات المعدة للقوائم المالية :** يساعد التوافق المحاسبي على

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة ما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية .

- انجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.

- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها .

---

[1] شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2008،ص82

[2] الصادق محمد ادم علي، **أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة العربية السعودية** ، مداخلة ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، يوم 18ماي 2010.

[3] مداني بن بلغيث ، **التوافق المحاسبي**، مجلة الباحث ، العدد 04 ،، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006 ، ص 118 .

- **الأطراف المستعملة للقوائم المالية**

يتمثل الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة والمتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، في تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات بعد الغاء أثر اختلاف الأنظمة التي يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

- **الهيئات الأخرى**

تكمن الأهداف التي يحققها التوافق المحاسبي لهذه الفئة في نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوربي، البنك الدولي، وهيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية، وذلك لما يتيحه التوافق المحاسبي من خفض تكاليف الرقابة، والتي قد تتطلب في حالة اختلاف الأنظمة أعباء اضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين و تحديث أدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع ، ما يطرح مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع .

2- التوحيد المحاسبي الدولي

يعتبر التوحيد المحاسبي أحد النقاط الهامة الأساسية في الحقبة المعاصرة في مجال المحاسبة، فخلافا للتوافق المحاسبي الذي يشير على تخفيض الاختلافات بين القواعد المحاسبية، نجد أن التوحيد مصطلح خاص بالمحاسبة الدولية يشير إلى توحيد القواعد المحاسبية وتطبيق معايير مماثلة .

2-1- مفهوم التوحيد المحاسبي

هناك تعاريف متعددة للتوحيد المحاسبي وذلك كما يلي :

- التوحيد ويعني جعل الشيء واحدا وهو التماثل والتطابق والانتظام، وبما أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي ، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق.[1]

[1] جابر مهدي وعابدي محمد السعيد، **التوحيد المحاسبي الدولي وتأثيراته على الأوضاع في الجزائر** ، مداخلة الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق ، جامعة سوق اهراس 25- 26ماي 2010.

- عرف (ROUSSE) التوحيد كما يلي : " التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات لمنتجة ، أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه

– القطاع الفلاحي ، قطاع الصناعات التحويلية ، قطاع التجارة الخارجية" [1].

2-2- أهدا ف التوحيد المحاسبي الدولي

تهدف عملية التوحيد المحاسبي إلى ضمان توحيد القوائم المالية من خلال :

- توحيد السياق المحاسبي الذي يبدأ من مستندات ووثائق الاثبات وينتهي بالقوائم المالية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من انتاجية المصالح المحاسبية من خلال اتباع معايير تتحرى الدقة .

- توحيد القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية.

- إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الاجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم .

- تبسيط قراءة القوائم المالية .

- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .

- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، اعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرق حساب الاهلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الاجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة .

[1] مداني بلغيث ، مجلة الباحث ، **مرجع سابق** ، ص52.

المطلب الثاني: الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

لاقت المعايير المحاسبية الدولية قبولا واسعا نتيجة الحلول التي دمتها من أجل توفير معلومة مالية ملائمة وموثوقة على المستوى الدولي، وسيتم التطرق لهذه المعايير من خلال إعطاء مفهومها و الهيئات المسؤولة عن اصدارها .

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته.[1]

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها " قواعد ارشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية ".[2]

هذا التعريف يوضح فلسفة المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية لذلك فهي لا تلغي الاجتهاد إنما تقوم بدعم هذا الاجتهاد فقط . ويرجع سبب تبني لجنة معايير المحاسبة الدولية لهذا التوجه إلى الفروق بين الممارسات والبيئات المحاسبية للدول والتي لا تسمح بتبني قواعد تفصيلية تطبق في جميع أنحاء العالم.

[1] سعيد يحي ، اوصيف لخضر، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي** ، مداخلة مقدمة مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر ، ص 7

[2] بودلال علي ، مكوي المولودة ، لميوني سمية ، **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية** ، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر ، ص 4 .

وقد قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار أول معيار سنة 1975 م بعنوان السياسات المحاسبية والذي الغي سنة 1998 م ليسري بدله معيار عرض القوائم المالية IAS 1 ، والى غاية 2013 أصدرت مجلس المعايير المحاسبة الدولية 13 معيارا تسميه IFRS و20 تفسيرا ، يضاف إليها 41 معيارا تسميه IAS و 33 تفسيرا محاسبيا أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية . ولا يوجد تواريخ محددة لإصدار المعايير بل أن الأمر يتم حسب الضرورة والحاجة ، كما يمكن أن تؤدي هذه الحاجة إلى الغاء أو تغيير في هذه المعايير، ففي سنة 2013 تم الغاء 17 معيار IAS .

ويتكون كل معيار من 5 أقسام:[1]

- الهدف من المعيار ،
- حقل التطبيق ،
- التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار ،
- التقييم والتسجيل ،
- متطلبات الافصاح .

ويحوي كل معيار IAS أو IFRS على عنوانين تكميليين يمكن أن يقدما مفصولين عنه وهما :

قواعد الخلاصات ودليل التطبيق . وعادة ما تكتب الفقرات الأكثر أهمية في المعيار بخط غليظ ، وعندما يسمح المعيار بمعالجتين محاسبيتين لإحداث أو عمليات متشابهة يشير إلى إحداها على أنها المعالجة المرجعية ، أما الاخرى فيطلق عليها تسمية المعالجة البديلة او المعالجة المسموح بها .

[1] بودلال علي ، مكوي المولودة ، لميوني سمية، **نفس المرجع السابق أعلاه** ، ص5 .

2- مميزات المعايير المحاسبية الدولية

وتتميز هذه المعايير بعدة خصائص منها [1]:

- مرنة نتيجة للبدائل والخيارات التي تحتويها والتي تهدف إلى تسهيل تطبيقها وزيادة درجة قبولها، غير أن ما يميزها هو ليس ما تسمح به بل ما تمنعه .
- تقوم على معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة (اطار تصوري) وليس على قاعدة .
- تعتمد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث على حساب شكلها القانوني.
- تقوم على مبدأ استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية والجبائية .
- تحتوي على قواعد لكيفية مسك المحاسبة، ولا على مخطط للحسابات ولا على شكل إجباري لقوائم المالية بل ترتكز على العناصر التي يجب أن ترد فيها فقط .
- تولي أهمية كبيرة للملاحق كعنصر أساسي من عناصر القوائم المالية .
- تعتمد على مبدأ أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج .
- تعتمد مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة .
- تعتمد مفهوم القيمة الحالية بهدف معرفة اثر عنصر الزمن في عملية تقييم الأصول والخصوم .
- تأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في الأصول .
- تطبيقها يكون بأثر رجعي كما لو كانت المعايير مطبقة منذ نشأة المؤسسة .

[2] بولجنيب عادل ، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية** ، رسالة ماجسير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قسنطينة الجزائر ، 2014 ص40 .

المطلب الثالث: الهيئات الدولية القائمة على اعداد واصدار المعايير المحاسبية الدولية

لعل أهم هيئة مختصة في مجال اعداد واصدار القوائم المالية هي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والتي نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه في المجال سنتطرق بشكل من التفصيل انطلاقا من نشأتها ومرورا بمراحل تطورها إلى غاية تنظيمها الحالي وما تشمله من لجان ومجالس فرعية .

1-لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

يتم التطرق في هذا الجزء غلى نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

1-1- نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

منذ سنة 1973 حتى سنة 2001 كانت الهيئة المسؤولة عن اصدار معايير المحاسبة الدولية هي لجنة معايير المحاسبة الدولية ، والتي تم انشائها في لندن في 1973/06/19 بمبادرة من " Henry Benson" شريك في مؤسسة الخدمات المحاسبة وممثلين عن المنظمات المهنية المحاسبية لتسع دول هي : كندا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الوم أ.

حيث كان الهدف من وراء انشاء هذه اللجنة هو[1] :

- اقتراح واصدار معايير محاسبية تمثل الأساس من اعداد وعرض القوائم المالية وكذا العمل على تشجيع الدول والمؤسسات على مراعاتها وقبولها .
- العمل على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية .

وقد تغير دور هذه اللجنة بمرور السنين وهذا تماشيا مع متطلبات التوافق المحاسبي الدولي، حيث يمكن التمييز بين ثلاث مراحل مهمة في حياة هذه اللجنة :

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، اتراك للتوزيع والنشر، مصر، 2003، ص30.

- **المرحلة الأولى (1973-1985)**

عند انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية كان هدفها الرئيسي إصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى العالمي وتطوير وترقية استعمالها، حيث كانت تتكون من قسمين مستقلين، المجلس و المجموعة الاستشارية، وكنتيجة لارتفاع وزيادة عدد الدول الأعضاء في هذه اللجنة ظهرت وطرحت عدة مشاكل تقنية خلال الاجتماعات ترجع بالأساس إلى الاختلافات الموجودة بين الدول فيما يتعلق بطرق قياس النتائج وتقييم عناصر القوائم المالية في كل بلد وكذا الجوانب القانونية، ولمواجهة هذه المشاكل والموافقة بين مختلف الآراء أعيدت صياغة المعايير بشكل يسمح بإدراج الممارسات الجبائية والقانونية لكل بلد ، وهذا بترك الخيار مفتوح .

أصدرت اللجنة سنة 1975 اولى معاييرها، IAS01 وموضوعه الافصاح عن السياسات المحاسبية ،و IAS02 تحت عنوان تقييم وعرض المخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية [1].

- **المرحلة الثانية (1985-2000)**

تميزت هذه المرحلة بالتغيير في استراتيجية اللجنة في محاولة لتحسين معايير المحاسبة الدولية ودفعها الى التطبيق الفعلي من طرف المؤسسات ، وقد عملت اللجنة (IASC) بالتعاون مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، لإعادة مراجعة بعض المعايير وجعلها مقبولة ومعترف بها من طرف جميع البورصات في العالم بحلول عام 2000" ، حيث قامت اللجنة بنشر إطارها المفاهيمي سنة 1989 والذي حدد أهداف القوائم المالية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبيين.

- **المرحلة الثالثة (2001- الى يومنا هذا)**

في محاولة لإعطاء شرعية واستقلالية اكثر للمعايير المصدرة ، تم اعادة هيكلة اللجنة وتنظيمها في أفريل من سنة 2001 حيث نتج عن ذلك هيئة جديدة تتكون من:

- مؤسسة معايير المحاسبة الدولية .

[1] طارق عبد العالي حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية** ، الجزء الأول، الدار الجامعية ، مصر ، 2003، ص25.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية .
- لجنة تفسير المعايير .
- مجلس استشاري للمعايير .

1-2- أهم الهيئات المنبثقة من لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحتى تتضح العلاقة بين هذه اللجان والمجالس سيتم التطرق إليها بشكل من التفصيل مبينين مختلف المهام المنوطة لها [1]:

1-2-1- مؤسسة معايير المحاسبة الدولية

هي مؤسسة مستقلة غير ربحية مهمتها :

- اصدار وتطوير معايير محاسبية سهلة الفهم ومقبولة من خلال مجلسها IASB.
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهاته المعايير.
- تعيين أعضاء مجلس المعايير ولجنة ترجمة وتفسير المعايير وباقي لجان المجالس .
- الاشراف على نشاطات مجلس المعايير الدولية .
- زيادة التقارب بين المعايير الوطنية الداخلية والمعايير الدولية واعطاء حلول ذات جودة عالية للاختلافات الموجودة .

1-2-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

أنشأ سنة 2001 لتقوية مبدأ الاستقلالية وزيادة الشرعية وتحسين نوعية إجراءات إصدار المعايير، يتكون حاليا من16 عضو دائمين مسؤولين عن نشر المعايير المحاسبية بما في ذلك معايير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وكذلك مسؤولين عن قبول التفسيرات المقدمة من طرف لجنة ترجمة المعايير الدولية .

[1] طارق عبد العالي حماد ، **نفس المرجع أعلاه** ، ص 26

تتعلق مهام هذا المجلس بالدرجة الاولى بالمعايير المحاسبية والجوانب التقنية المرتبطة بها وتتمثل في :

- إصدار معايير محاسبية ذات جودة عالية ومفهومة يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم ، والتي تجعل مختلف الفاعلين في سوق رؤوس الاوراق المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .
- ترقية الاستعمال والتطبيق الصارم للمعايير .
- العمل مع مختلف الهيئات المحاسبية الوطنية لزيادة التوافق بين معاييرها والمعايير الدولية واعطاء الحلول لمختلف المشاكل التي قد تواجههم .
- مراجعة اجراءات اصدار هذه المعايير واختبار هذه الأخيرة في مختلف البيئات الاقتصادية .

ملاحظة :

لقد قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اول اجتماع له بعد انشائه بتبني كل المعايير IAS، الصادرة عن اللجنة السابقة له IASC، وكأنها صادرة عنه ولم يتم تعديلها أو التراجع عنها ، وقد أصدر المجلس معايير جديدة تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS حيث في الوقت الحالي وعند استعمال مصطلح IFRSانعني به كل المعايير أي" IFRS، IAS "[1].

وتحتوي المعايير حاليا على :

معايير المحاسبة الدولية" IAS" والترجمات التابعة لها SIC.

معايير التقارير المالية الدولية" IFRS" والترجمات التابعة لها "IFRIC".

1-2-3- لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)

أنشأت في ديسمبر 2001 ، تتكون من 14 عضو منتخبين يقترحهم ويرشحهم أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية IASCFامن مختلف البلدان والمنظمات المهنية المحاسبية .

[1] Michel Javet , **les normes IFRS Introduction aux concepts de base** , séminaire le 4 et 5 février 2006,El-Aurassi , Alger .p 57.

وتتمثل مهام هذه اللجنة في :

- تقوم بمعالجة المشاكل المتعلقة بتطبيق المعايير وتقوم بإصدار مناشير تفسيرية وتوجيهية لهذه المشاكل ،
- ضمان التوافق بين مختلف الهيئات المحلية المصدرة لمعايير المحاسبة ونظيرتها الدولية ،
- تقديم دليل عمل توجيهي لكيفية التعامل مع معيار معين .

1-2-4- المجلس الاستشاري للمعايير SAC

هو الهيئة الاستشارية الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، يتكون من 50 عضو معينين من طرف أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية[1].

ومن أهم مهامه :

- يشارك في المناقشات الخاصة بإصدار المعايير للسماح للهيئات والخواص المهتمين بالمعلومة المالية بالمشاركة في اجراءات الاصدار .
- يعطي رأيه حول جدول أعمال " IASB" ويحدد الأولويات لهذه الأشغال .
- يعمل المجلس بآراء المنظمات والسلطات المالية المحلية لمختلف البلدان حول المعايير ومختلف مشاريع التوافق المحاسبي الدولي .

المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية

إن هدف مستخدمي المعلومات المالية لا يكمن في الحصول على المعلومات وحسب بل يتعداها إلى جودة تلك المعلومات التي يتحصلون عليها ، ولهذا فإن موضوع جودة المعلومات المالية اكتسى اهمية بالغة في الادبيات المحاسبية، وقد حاولت العديد من الدراسات تحديد أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المالية حتى تكون ذات جودة عالية ، وكذلك العوامل المؤثرة على هذه الجودة من أجل مراعاتها عند اصدار المعايير المحاسبية .

[1] Michel Javet**, idem**, p 58.

وقد سعت المعايير المحاسبية الدولية للتقيد بهذه الخصائص قدر الإمكان مما جعلها معايير ذات جودة عالية يؤدي تطبيقها إلى الحصول على قوائم مالية ذات شفافية ونوعية عالية .

المطلب الأول : الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومة المالية مفيدة لمستخدميها ومن بين هذه الخصائص نجد :

1- **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الاساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر والجيد من قبل المستخدمين ، لهذا الغرض من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال الاقتصادية والمحاسبية كما ان لديهم القدرة على دراستها وتحليلها بقدر معقول من العناية [1].

2- **الملائمة:** يقصد بها قدرة المعلومة على التأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدميها أي ان لها القدرة عل إحداث تغيير في قرار المستخدمين عما سيكون عليه في حالة غياب هذه المعلومات ، ويختلف مفهوم الملائمة من فئة لأخرى فملائمة المعلومة المالية من وجهة نظر المستثمرين تختلف ملائمتها من وجهة نظر الادارة ، كل حسب اهدافه [2].

3- **الموثوقية:** لكي تكون المعلومة مفيدة يجب ان يكون موثوق فيها ويعتمد عليها وقد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثل بصدق ما تزعم تمثيله"[3].

وتعتبر انعكاس للأدلة الموضوعية وأسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات .

لكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس ومبادئ محاسبية علمية ومقبولة تحكم إعداد و توصيل القوائم المالية.

وتتضمن هذه الخاصية الخصائص الفرعية التالية:

3-1- الصدق في التعبير

يعني أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق و الأحداث الممثلة لها حيث تطابق

---

[1] رضوان حلوة ، **مدخل النظرية المحاسبية** ، ط1 ، دار وائل حلب ، 2005، ص70.

[2] حيدر محمد بني عطاء ، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** ، ط 1، دار الحامد ، عمان 2007، ص 96 .

[3] محمود السيد الناغي ، **اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة** ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، 2007،ص 113.

طبيعة العملية المالية أرقام المعلومات المقدمة عنها ، والعبرة هنا بصدق تمثيل جوهر العملية وليس شكلها(مبدأ الجوهر فوق الشكل).

3-2- القابلية للمقارنة

تتطلب خاصية الثبات في اتباع الطرق المحاسبية حيث تكون المعلومة المالية ذات منفعة إذا كان بإمكان المستخدم مقارنتها مع نتائج سنوات سابقة لنفس المؤسسة، أو نتائج نفس السنة لعدة مؤسسات .

3-3- الحياد

المعلومات المحايدة هي المعلومات التي تخلو من التحيز و تغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى، وتعتبر خاصية الحياد مهمة على مستويين :

- **مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير** : حيث أنه يجب عند صياغة و تطبيق المعايير التركيز على ملائمة المعلومة المالية و إمكانية الاعتماد عليها و ليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية ما على صناعة أو مؤسسة معينة.
- **مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية** :يعني الحياد على هذا المستوى عدم اختيار الأسلوب و الإجراءات المحاسبية بصورة انتقائية تمكن من الوصول إلى نتيجة محددة مسبقا، أو تؤثر على فئة ما من فئات المستخدمين في اتجاه معين .

المطلب الثاني: دور تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية

لقد وجدت المعايير المحاسبية الدولية قبولا واسعا على المستوى الدولي وساد الاعتقاد بأن تطبيقها كفيل بتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية، و مما عزز هذا الطرح تبني هذه المعايير للنموذج الانجلوسكسوني، الذي يولي أهمية كبيرة لمعيار منفعة المعلومة لأغراض اتخاذ القرار ، وقد تجسد هذا التوجه في وضع اطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية يحدد الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومة الواردة في القوائم المالية ، وكذا استبعاد الكثير من البدائل التي تؤدي إلى تضليل متخذي القرار ، وكذلك تبنيها نظرة قائمة على الحاضر والمستقبل بدل النظرة التاريخية وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين في الأسواق المالية .

1-دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تؤدي المعايير المحاسبية الدولة دورا حاسما في تحقيق خصائص المعلومة والمتمثلة في الملائمة، الموثوقية(العرض العادل) والقابلية للفهم .

1-1- دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق خاصية القابلية للفهم

يقدم المعياران14 IAS و IFRS8 حول التقارير القطاعية معلومات تفصيلية عن قطاعات المؤسسة وأقسامها إذا كانت تتضمن عددا من الوحدات الفرعية التي تم ايجادها على نظام تصنيف وتقييم معين يرتبط بأعمالها ونشاطاتها ، حيث يعتبر فهم النشاطات المتعلقة بمختلف القطاعات ضروريا لفهم نشاطات المؤسسة ككل ، خاصة عندما يكون اداء القطاعات بنفس الدرجة من الفعالية والكفاءة .

1-2- دور المعايير المحاسبية في تحقيق خاصية الملائمة

أشار المعيار IAS1 الذي يتطرق لأسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام ، إلا أنه يجب تقديم القوائم المالية بطريقة توفر ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها ، اضافة الى ان اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على ملائمتها لظروف واحتياجات المستعملين الخاصة باتخاذ القرارات .

كما نص المعيارIAS7 الذي يتطرق لجدول تدفقات الخزينة، على ضرورة توفير معلومات حول التدفقات النقدية الخاصة بالمؤسسة خلال الفترة لما لذلك من أهمية في تزويد مستعملي القوائم المالية بالأساس اللازم للتنبؤ بقدرة تلك المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعادلها واحتياجاتهم لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية وذلك من أجل مساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية .

1-3- دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق خاصية الموثوقية

لكي تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية موثوقا بها يجب ان تكون مكتملة أي تحوي على كل المعلومات الضرورية التي تسمح بفهم الظواهر التي مرت بها المؤسسة خلال فترة معينة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها .

ويعني الحياد خلو المعلومات المالية من التحيز، حيث تعتبر القوائم المالية متحيزة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات على اتخاذ القرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محددة مسبقا .

وقد أشارت العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلى ضرورة توفر العرض العادل في القوائم المالية، حيث نص المعيار IAS1 على أن المعلومات المالية يجب أن تعرض بشكل موثوق للأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة. وقد أشار نفس المعيار إلى أن التطبيق الملائم للمعايير المحاسبية الدولية، مع الافصاح الاضافي عندما يكون هناك ضرورة ، وقد ألزم هذا المعيار المؤسسة بتقديم توضيح عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل، كما أشار إلى أن الموثوقية تعد أحد المبادئ عند اختبار الطرق المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها، وفي حالة عدم معالجة المعايير المحاسبية لظاهرة يراد التقرير عنها فان المسير يقوم بتطوير سياسات محاسبية لأجل ذلك حيث تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي وتعكس الناحية الاقتصادية للأحداث وليس شكلها القانوني فقط، وتكون محايدة وليست متحيزة وتكون كاملة من كافة الجوانب المالية .

وقد نص المعيار IAS 10 حول بيان متى ينبغي على المؤسسة تعديل قوائمها المالية لتعكس الاحداث الواقعة بعد غلق السنة المالية والمعلومات الواجب الافصاح عنها حول تاريخ نشر القوائم المالية والأحداث بعد تاريخ الاقفال .

وكذلك نص المعيار IFRS3 حول اندماج الأعمال أنه من بين شروط الاعتراف بالأصول والخصوم المتعلقة بالاندماج هو امكانية قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق .

1-4- دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة

من جملة ما أشار اليه المعيار IAS1 أنه يتعين أن تظهر المعلومات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة .وحسب المعيار IAS 8 الذي يتطرق للسياسات والتقديرات المحاسبية وكيفية تغييرها، فانه يجب تعديل المعلومات التي تعود للسنوات السابقة في حالة تغيير السياسات المحاسبية بغية الحفاظ على اتساق القوائم المالية وقابليتها للمقارنة .

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي (SCF)

تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي بهدف انتاج قوائم مالية تتوافق مع القوائم المالية الدولية وإعطاء معلومة مالية أكثر مصداقية وجودة .

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي و قواعد القياس والافصاح لإعداد القوائم المالية .

المطلب الأول : الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الأعلى للمحاسبة(CNC) المكلف بمهنة توحيد وتنظيم المحاسبة في الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة ومسايرة عملية التوافق المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة ، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني PCN ، الذي أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة ، ولقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 11/07 المتضمن النظام المحاسبي ابتداء من جانفي 2010 .

1- ماهية النظام المحاسبي المالي

يتم التطرق في هذا الجزء إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

1-1 – مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد مفهوم المحاسبة المالية بناء على نص المادة رقم 03 على أن :

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية التي يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض الكشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية " [1].

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل في :

- هي نظام للمعلومات حيث ترتكز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي .
- هي معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي .
- تخزين ، تصنيف ، تسجيل المعلومات المالية .

[1] القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 20007/11/25، العدد 74، المادة 3 ص3.

- إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية .
- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية ، والأداء من خلال جدول حساب النتيجة .
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة ، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يماثلها .

1-2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 ، من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 مجال تطبيق النظام كالتالي:[1]

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاضعة لها ، بمسك المحاسبة هم :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

- التعاونيات .

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذ كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة .

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين ، ان تمسك محاسبة مبسطة (محاسبة الخزينة).

2- دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر الى اقتصاد السوق من خلال مختلف الاصلاحات الاقتصادية

[1] نفس المرجع السابق اعلاه ، المادة 2-4 - 5 ،ص ص 3-5.

المتعددة منذ الثمانينات، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات لذلك أصبح المخطط الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية والمالية، ويمكن تلخيص دوافع الانتقال الى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية[1] :

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي الى اقتصاد السوق .
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبة الدولية .
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر .
- تبني المجتمع الدولي للمعايير المحاسبية الدولية ، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية وخاصة القياس والتقييم والافصاح .
- افرازات العولمة التي تقضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي ، هذه التغيرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد ،
- النقائص والعيوب المتضمنة في المخطط المحاسبي الوطني .

3- أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي الى[2] :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية .
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذه الأنظمة .
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الاجنبي أملا في جلبه للاستثمار في الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية .

---

[1] ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة ، يومي 16-17 نوفمبر 2009 ، ص5 .

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس ، 2009، ص ص 292-293 .

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في عرض المعلومات .

العمل على ترسيخ أسس المحاسبة .

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والاداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة .
- التمكن من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي .
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين لها حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها .
- نشر معلومات كافية وصحيحة ، وموثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم .

4- مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية هي[1] :

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية ، ضمن مرجعية المعايير المحاسبية. الدولية ، لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وانتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة .
- يحوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس وإعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الارادية ولاإرادية .
- يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات لأنه يحوي على :
- اطار تصوري (مفاهيمي) والذي هو مستند من الاطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية الذي يقدم مفاهيم متمثلة في : الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمبادئ المحاسبية الاساسية .
- اعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق .
- تقديم مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ج1، 2010، ص ص 22 -23 .

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

حدد المشرع الجزائري مصطلح الكشوف المالية بدلا من القوائم المالية

1- عرض الكشوف المالية: تعتبر القوائم 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 الجديد 4 قوائم وملحق.

1-1- الميزانية[1]

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة وتقدم أيضا موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية[2]:

1-1-1- في الأصول:

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية
- الإهتلاكات
- المساهمات
- الأصول المالية
- المخزونات
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبته مسبقا)
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 ، ص77.
[2] الجريدة الرسمية ، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، المادة 220 ، الفقرة 1، ص 23.

1-1-2- في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
- الموردون والدائنون الآخرون
- خصوم الضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة)
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم مزامنة أو على أساس واضح، هكذا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم والرصيد الصافي يقدم في الميزانية[1].

2-1- حساب النتائج[2]

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ،

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 220، الفقرة 5، ص24.

[2] نفس المرجع أعلاه، المادة 230، الفقرة 1، 2، 7 ، ص 25.

- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

➢ تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج:

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة .
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة.
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها.

1-3- جدول سيولة الخزينة[1]

يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، والهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، كذلك يقوم بتقديم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) وهي:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (التشغيلية)،
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار،
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل،
- تدفقات نقدية ناتجة من فوائد حصص أسهم.

➢ كذلك يقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

1-3-1- الطريقة المباشرة تتمثل في:

- تقديم العناوين الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردن...) قصد إبراز تدفق مالي صاف،
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 240، الفقرة 1، 3 ، ص 27.

1-3-2- الطريقة الغير المباشرة تتمثل في: تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة؛
- التغيرات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وتقدم هذه التدفقات كلا على حدى.

1-4- جدول تغير الأموال الخاصة[1]

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)،
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية،

1-5- ملحق الكشوف المالية[2]

الملحق هو وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التغيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات.

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية،
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة،

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 250، الفقرة 1، ص 26.

[2] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 260، الفقرة 1، ص 27.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء،
- المعلومات ذات الطابع العام،

2- خصائص اعداد الكشوف المالية

تتميز الكشوف المالية ب :

- تعد من طرف الكيان سنويا على الاقل ،
- كل كيان عدا الكيانات الصغيرة ملزم بإعداد الكشوف المالية التالية : الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ،
- يجب أن تعرض الوضعية المالية للكيان ونجاعة وكل تغيير يطرأ على حالته المالية بصفة وافية ،
- يجب أن تحوي مجمل العمليات والاحداث الناتجة عن معاملات الكيان وآثار الاحداث المتعلقة بنشاطه .
- تعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية وتضبط هذه الكشوف تحت مسؤولية المسيرين.
- تعرض لزوما بالعملة الوطنية .
- توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ، وعندما يصبح من غير الممكن إجراء هذه المقارنة بسبب تغيير طرق التقييم او العرض ، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة ، وإن كان من غير الممكن اجراء المقارنة فان اعادة الترتيب أو التعديلات التي ادخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة ،
- مدة السنة المالية 12 شهر ، ويمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية .

المطلب الثالث: قواعد التقييم(القياس) ومتطلبات الافصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي قواعد التقييم ومتطلبات الافصاح يمكن ايضاحها كما يلي :

1- قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

1-1- إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات.[1]

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية،
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة،

➢ تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع،
- أن لا يتدخل الكيان لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها،
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة،
- أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان،
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق تحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها،
- يدرج أي عبئ في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو إذا كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط .

1-2- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

تتمثل القواعد العامة للتقييم في [2]

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجيل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.

وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)
- قيمة الإنجاز

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 111، الفقرة 1، 2، 4، 6 ،ص 6.

[2] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 112، الفقرة 1-10 ، ص ص 6-7 .

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

➢ تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل ،
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية،
- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا،
- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة،
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.
- تكلفة شراء أصل يساوي سعر الشراء مطروحا منه قيمة التنزيلات والتخفيضات التجارية مع إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الغير قابلة للاسترجاع، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، إذ تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مباشرة، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة.
- تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.
- في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة، يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.
- يقوم الكيان كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.
- تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما تناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.

1-3- القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة [1]

1-3-1- التثبيتات المادية والمعنوية

- **التثبيت العيني** (المادي)**:** هو أصل يحوزه الكيان من أجل استخدامه في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن يستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها الأراضي، المباني، آلات...

- **التثبيت المعنوي:** هو أصل قابل للتحديد غير نقدي، مراقب من طرف الكيان ويستعمله في أنشطته العادية، ومنها العلامات التجارية، المحلات التجارية المكتسبة والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجهة للاستغلال التجاري.

تسجيل التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه، المادة 121، الفقرة 1، 2، 6 ، ص8.

أما تكلفة التثبيتات الذي أنتجه الكيان بنفسه فيتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل على شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.[1]

1-3-1-1- إهتلاك الأصول الثابتة

الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعته مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

- إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، الاهتلاك المتزايد.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

تعالج الأراضي والمباني كلا على حدى حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصول غير قابلة للإهتلاك.

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الإهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.

1-3-1-2- حالة عقارات التوظيف [1]

عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معا تم الحصول عليه بهدف توظيف مالي من طرف الكيان، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، فهو غير موجه للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي، وبعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها الحقيقية.

يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

1-3-1-3- حالة الأصل البيولوجي[2]

يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للأصل البيولوجى (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت.

1-3-1-4- المعاجلة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم التثبيتات المادية

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول المادية والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولى، يرخص للكيان بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه، أي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.[3]

ويعتمد إجراء إعادة التقييم على التغيرات في القيمة الحقيقية للأصل موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة الحقيقية للأصل المعاد تقييمه اختلافا جوهريا عن قيمته المحاسبية، فإن إجراء إعادة التقييم يصبح أمرا ضروريا.

---

[1] نفس المرجع السابق أعلاه، المادة 121 ، فقرة 16-18 ، ص 10.

[2] نفس المرجع السابق أعلاه، المادة 121، فقرة 19 ، ص10.

[3] ا نفس المرجع السابق أعلاه المادة 121، الفقرة20.، ص 10

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقدير، على أن تسجل إعادة التقييم الايجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء، أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويقيد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء.[1]

1-3-2- الأصول المالية الغير جارية

تسجل الأصول المالية التي يملكها الكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي أصدرها الكيان والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

تقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها بعرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن القرض الوحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة الحقيقية.[2]

1-3-3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ [3]

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

---

[1] شعيب شنوف، **مرجع سابق** ، ص89-99.

[2] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 122، الفقرة1.ص 11

[3] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 123، الفقرة 1-7. ص 12

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

مطروحا منها الحقيقية بقيمتها دورة كل نهاية وفي الأولى تسجيلها عند فتقيم الزراعية للمنتوجات بالنسبة ضمن للمنتوج الزراعي الحقيقية القيمة تغير عن الناتج الربح أو الخسارة وتثبت البيع، نقطة عند المقدرة التكاليف فيها. حصلت التي للدورة الصافية النتيجة.

1-3-4- الإعانات المالية[1]

الإعانات المالية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط .

تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهتلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الإهتلاك، أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهتلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع.

وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية ضمن حساب النتائج إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، وأن هذه الإعانات سيتم استلامها.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 124، الفقرة 1، 5 ص 13

1-3-5- مؤونات المخاطر والأعباء[1]

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات عندما يكون لكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى، أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد يكون أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام، أو عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى سقوط الالتزام المعنى.

1-3-6- القروض والخصوم المالية الأخرى [2]

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري.

تنشر التكاليف الملحقة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتضاف إلى تكاليف القرض:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛
- إهتلاك علاوات الإصدار أو عمليات التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك تكاليف تنفيذ القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية.

1-3-7- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية[3]

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالنسبة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.

---

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 124، الفقرة 1،5 ، ص12

[2] نفس المرجع السابق المادة 126، الفقرة 1، 2.ص 14

[3] نفس المرجع السابق ، المادة 127، الفقرة 1.ص15

تدرج في الحسابات العمليات التي تم من أجلها الحصول على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

يدرج في الحسابات الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات (إيرادات) مالية في حسابات البائع.

1-4- طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخصوصية حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح، على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي، العقود طويلة الأجل ، الأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية ... الخ .

العمليات المنجزة بصورة مشتركة

1-4-1-1- عمليات شركات المساهمة[1]

العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، ويتم تسجيل العمليات لدى كل شريك من الشركاء المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء وإيرادات العمليات المنجزة بصورة مشتركة منظمة في أعباء وإيرادات هذا المسير، في حين يقتصر كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات وأعباء.

أما عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يسجل زيادة على حصته ضمن الإيرادات والأعباء قسطا من الأصول والخصوم، وعندما تنجز العمليات المشتركة في إطار مؤسسة منفصلة يحوز فيها كل من المشاركين مساهمته،

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 131 ، الفقرة 1-3، ص15.

فيسجل كل واحد من المشاركين القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء، والإيرادات وتدفقات الخزينة للمؤسسة المشتركة.

امتياز المرفق العمومي[1]

في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد.[2]

1-4-1-2- العمليات المنجزة لأجل الغير

تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء الكيان وإيراداته.

1-4-1-3- الحسابات المدمجة

تهدف الحسابات المدمجة (المجمعة) إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات، كما لو كان كيان واحد.

كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، مجبر على إعداد كشوف مالية مدمجة كل سنة.

يقوم كيان بمراقبة كيان آخر في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- امتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري الكيان الآخر؛
- امتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان؛
- امتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 131، الفقرة 5-6 ،ص15

1-4-1-4- العقود طويلة الأجل[1]

يتضمن عقد طويل الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول؛
- عقود تقديم خدمات.

تسجل الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب نسبة إنجاز العملية، وفي حالة عدم تقدير نسبة التقدم (الإنجاز) فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط إلا يسجل كمنتوجات إلا المبالغ التي تعادل مبلغ الأعباء التي يكون تحصيلها محتملا.

1-4-1-5- الضرائب المؤجلة[2]

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبء في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها، إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها لخصم ضريبي مؤجل، أو قابلة للاسترجاع (أصل ضريبي مؤجل) خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن:

- الفروق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛
- العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 133، الفقرة 1-2 ،ص18.

[2] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 134،الفقرة 1-3 ،ص19.

1-4-1-6- عقد الإيجار - تمويل[1]

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل سلسلة دفوعات، ويمكن التمييز بين:

أ-عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل إلى المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند انتهاء مدة العقد.

ب-عقد الإيجار البسيط: يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صياغته، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد أيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي:

- تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة عقد الخيار؛
- مدة التأجير تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- القيمة المستحدثة للتدفقات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود أيجار تمويل.

تتم محاسبة عقد الإيجار التمويلي كما يلي:

-عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر ضمن الأصول الثابتة بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة (المنفعة) للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، وتسجل التزامات دفع الإيجار في حسابات الخصوم.

-عند المؤجر: يسجل الأصل بقيمته الحقيقية ضمن الحقوق في الميزانية.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة135، الفقرة 1-2 ،ص ص 19-20.

يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعتبر المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.

1-4-1-7- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين[1]

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه سواء كانوا في وضعية خدمة أو ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال حسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد والتعويضات، أو منافع ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة.

1-4-1-8- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية [2]

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق).

يتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية في حالة الربح.

إذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك.

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 136، الفقرة 1-2 ، ص20

[2] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 137، الفقرة 1، 3،5، ،ص ص 20،21 .

1-4-1-9- تغير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء[1]

يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخص هذه التغيرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضا.

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ، الأسس، الاتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وتقديم الكشوف المالية.

لا يتم تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو يسمح بتحسين نوعا ما في عملية تقديم الكشوف المالية.

يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها.

2- الإفصاح في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية وسيلة المحاسبة الرئيسية لتوصيل المعلومات المالية إلى من هم خارج المؤسسة، ويجب على كل مؤسسة الإفصاح عن هذه القوائم للأطراف المستفيدة .

2-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي، يمكن ذكر منها :

- **التعريف الأول** : يعرف الافصاح المحاسبي على أنه " الوضوح وعدم الابهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية ".[2]
- **التعريف الثاني:** يعرف الافصاح المحاسبي على أنه" عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات المالية بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل".[3]

[1] نفس المرجع السابق أعلاه ، المادة 138، الفقرة 1-5، ص 21.

[2] لطيف زيود، حسان قيطيم ، نغم أحمد فؤاد مكبة ، **دور الافصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالي في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سوريا، المجلد 29، العدد الأول ، 2007،ص 179 .

[3] محمد المبروك أبو زيد ، **مرجع سابق**، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص577.

- **التعريف الثالث :** ويقصد بالإفصاح المحاسبي على أنه "عملية ومنهجية توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر والانفتاح"[1] .

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي أن الإفصاح اتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود .

و يرتكز على الطريقة والمنهجية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات .

2-2- الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يتم الإفصاح عن القوائم المالية من خلال:

2-2-1- الإفصاح في الميزانية :

تفصح الميزانية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر هذه القائمة المعلومات للمستفيدين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المؤسسة والتزاماتها لدائنيها[2].

فحسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تصف بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية:

- **في جانب الأصول[3]**

- التثبيات المعنوية ،
- التثبيتات العينية ،
- الإهتلاكات ،
- المساهمات ،
- الأصول المالية ،

---

[1] طارق عبد العال، **حوكمة الشركات مفاهيم ، مبادئ، تجارب ، تطبيقات ، الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص731.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004

[3] الجريدة الرسمية ، العدد19، **مرجع سبق ذكره** ص23-24 .

- المخزونات ،
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الاخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ،
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الايجابية .

- **في جانب الخصوم** [1]

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الأقفال، مع تمييز رأس المال الخاص والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى ،
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة ،
- الموردون و الدائنون الآخرون ،
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) ،
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية .

- **في حالة الميزانية المدمجة**

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة ،
- الفوائد ذات الأقلية .

- **معلومات أخرى تظهر في الميزانية او في الملحق**

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات ،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والمدينة ،
- مبالغ للدفع والاستلام ،
- الشركة الأم ،
- الفروع ،
- الشركات المساهمة في المجتمع ،
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين، .....)،

[1] نفس المرجع أعلاه ، ص23-24 .

- في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة الأسهم ،
- عدد الأسهم المرخصة الصادرة ، غير محررة كليا،
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية ،
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية ،
- عدد الأسهم التي تمتلكها الشركة، فروعه والشركات المشاركة ،
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيرات أو عقود البيع ،
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم،
- مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ الحصص الامتيازات غير المدرجة في الحسابات(في السنة المالية وفي المجموع ، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام) .

2-2-2- الإفصاح في جدول النتائج

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإنه يجب على الأقل إدراج المعلومات التالية في حساب النتيجة (أيا كان النموذج المتبع حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة)[1]:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها مما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، والفائض الإجمالي عن الاستغلال ،
- منتجات الانشطة العادية ،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية ،
- أعباء المستخدمين ،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ،
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية و المعنوية ،
- نتيجة الأنشطة العادية ،
- العناصر الغير عادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ،

[1] نفس المرجع أعلاه ، ص ص 24- 25 .

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

- **في حالة حساب النتائج المدمجة :**

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية ،
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية .

- **المعلومات الدنيا الاخرى المفصح عنها إما في حساب النتائج وغما الملحق المكمل لحساب النتائج هي كالآتي :**

- تحليل منتجات الأنشطة العادية ،
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

وللشركات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق ، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب الطبيعة ، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

2-2-3- الإفصاح في جدول التدفقات النقدية

حسب النظام المحاسبي المالي فجدول تدفقات الحزينة يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئتها(مصدرها) وتتمثل في:[1]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) ،
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار(عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل للأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)،
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل(أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأصول الخاصة أو القروض) ،
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الانشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل .

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

[1] نفس المرجع أعلاه ، ص26.

2-2-4- الإفصاح في جدول تغيرات رؤوس الأموال (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي[1]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية ،
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال ،
- المنتوجات والأعباء الاخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض ، التسديد ...) ،
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

2-2-5- الإفصاح في ملحق الكشوف المالية

يعتبر الملحق من القوائم المالية الأكثر أهمية ، باعتبار أنه يحوي على معلومات توضيحية إضافية متى كانت هذه الأخيرة تكتسي طابعا هانا أو كانت مهمة لفهم البيانات الواردة في الكشوف المالية المفصح عنها:

ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن معلومات ذات اهمية بالغة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية ،
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج ، جدول تدفقات النقدية، وجدول تغيير رؤوس الأموال ،
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعلومات ،
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

ويتم عادة عرض الايضاحات حسب الترتيب التالي، مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المؤسسات الأخرى:

- بيان بالامتثال لمعايير المحاسبة الدولية ،

[1] المرجع نفسه أعلاه ، ص ص 26-27 .

- بيان يوضح أسس القياس والسياسات المحاسبية المطبقة ،
- معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صب بيان مالي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي ،
- افصاحات أخرى تشمل :
- البنود الطارئة والالتزامات والافصاحات المالية الأخرى ،
- افصاحات غير مالية .

➢ لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي [1]:

- جدول تطور التثبيتات والأصول الغير جارية ،
- جدول الاهتلاكات ،
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والاصول الاخرى غير الجارية .
- جدول المؤونات ،
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة) ،
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية .

[1] ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص ص 41-43

خلاصة الفصل

استهدف هذا الفصل التعرف على مفهوم التوافق والتوحيد المحاسبيين في ظل المعايير المحاسبية الدولية وهم الهيئات الدولية القائمة على إصدار هذه المعايير .

كما جاء في هذا الفصل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يستند للمعايير المحاسبية الدولية لحد ما كمرجعية محاسبية قانونية ودولية ، من أجل توحيد إطار الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية من خلال قواعد التقييم (القياس) المحاسبي و متطلبات الافصاح، وكذلك إضفاء أكثر مصداقية وشفافية على القوائم المالية أي تحسين جودة المعلومة المالية .