الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان

معايير المحاسبة الدولية(IAS /IFRS) ودورها في تقييم حسابات الميزانية:

دراسة حالة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-بجيجل

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

- حبيبة حمداوي.
- عبلة بويعقوب.

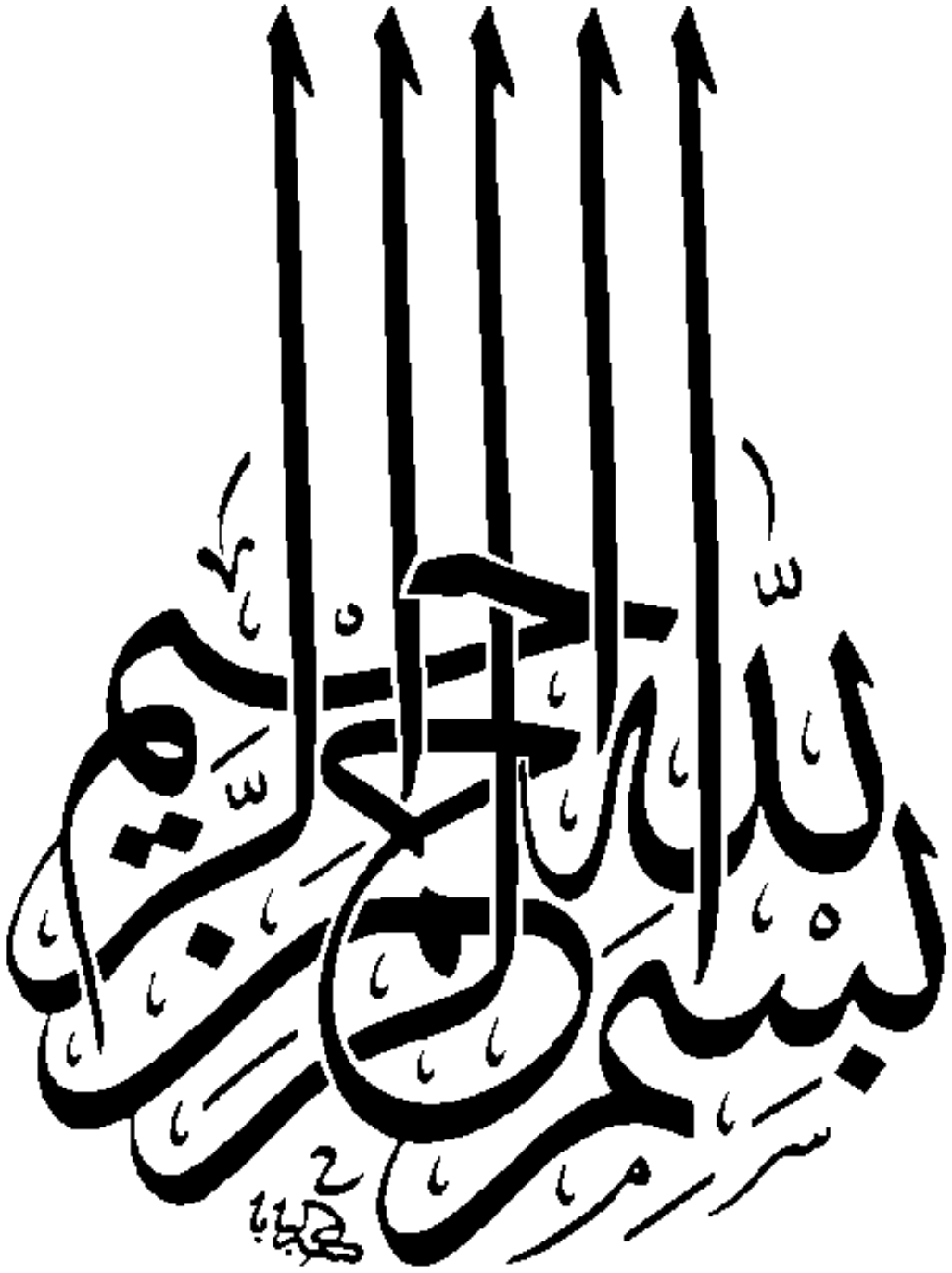
إشراف الأستاذ:

عبد الحميد مرغيت.

لجنة المناقشة

الأستاذ: الطيب بولحية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: عبد الحميد مرغيت	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ: عمران بوالريب	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

تشكرات

نشكر العلي العظيم على حسن عونه لنا لإنجاز هذا البحث

والذي جعل لنا من العلم نورا لنهتدي به في هذا الكون

وبداية نتقدم بالشكر الجزيل مع فائق الاحترام والتقدير للأستاذ

المشرف: "عبد الحميد مرغيت" على إشرافه من أجل إنجاز

هذا البحث المتواضع وما قدمه من نصائح وتوجيهات قيمة

ولا يفوتنا أن نشكر كذلك الأستاذ: "عيمر السعيد"

وكذلك نشكر كل أساتذة محاسبة وجباية الذين ساندونا بكل

إخلاص وتفاني لإنجاح هذا العمل.

Http://maomao520.yeah.net

فهـرس المحتويـات

الموضوع	الصفحة
بسملة.....	I
كلمة شكر.....	II
الإهداء.....	IV- III
الفهرس	V
قائمة الجداول والأشكال.....	VIII
قائمة الاختصارات والرموز.....	X
المقدمة العامة.....	(أ- هـ)
الفصل الأول: الميزانية ونماذج تقييم عناصرها	
تمهيد.....	2
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.....	3
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية.....	3
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها.....	6
المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية.....	8
المبحث الثاني: عموميات حول الميزانية.....	16
المطلب الأول: مفهوم الميزانية.....	16
المطلب الثاني: مكونات الميزانية.....	18
المطلب الثالث: محددات الميزانية.....	21
المبحث الثالث: نماذج تقييم عناصر الميزانية.....	23
المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية.....	23
المطلب الثاني: نموذج القيمة الجارية.....	24
المطلب الثالث: نموذج القيمة العادلة كبديل للقيمة الجارية.....	26
الخلاصة.....	29
الفصل الثاني: تقييم عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية	
تمهيد.....	31
المبحث الأول: لمحة حول معايير المحاسبة الدولية.....	32
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية.....	32
المطلب الثاني: المنظمات التي استهدفت وضع وتحسين معايير المحاسبة الدولية.....	35
المطلب الثالث: مداخل إصدار وإجراءات إعداد المعايير المحاسبية الدولية.....	40

المبحث الثاني: تقييم حسابات الميزانية من منظور المعايير المحاسبية الدولية.....	45
المطلب الأول: المعايير الخاصة بقياس الأصول الثابتة.....	45
المطلب الثاني: المعايير الخاصة بتقييم عناصر الأصول الأخرى.....	57
المطلب الثالث: المعايير الخاصة بتقييم عناصر الميزانية الأخرى.....	59
المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة وترجمة القوائم المالية الأجنبية.....	62
المطلب الأول: المعايير الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة.....	62
المطلب الثاني: المعايير الخاصة بترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية.....	66
الخلاصة.....	73
الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	
تمهيد.....	75
المبحث الأول: تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	76
المطلب الأول: نشأة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	76
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	77
المطلب الثالث: مهام وأهداف الشركة.....	80
المبحث الثاني: عرض وتحليل ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	80
المطلب الأول: عرض وتحليل جانب الأصول.....	80
المطلب الثاني: عرض وتحليل جانب الخصوم.....	83
المبحث الثالث:منهجية تقييم عناصر ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ومدى توافقها مع المعايير الدولية.....	85
المطلب الأول: تقييم الأصول الثابتة في الشركة.....	85
المطلب الثاني: تقييم المخزونات.....	88
المطلب الثالث:مدى توافق طريقة التقييم لعناصر ميزانية سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية ..	89
الخلاصة.....	93
الخاتمة العامة.....	95
قائمة المراجع.....	99
قائمة الملاحق.....	
الملخص.....	

قائمة الجداول والأشكال

1. قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	محتوى الميزانية (قائمة المركز المالي)	9
02	محتوى جدول حسابات النتائج	10
03	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	12
04	جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	13
05	محتوي جدول تغير الأموال الخاصة	15
06	معايير المحاسبة الدولية IAS	43
07	معايير التقارير المالية الدولية IFRS	45
08	تطور أصول الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (2013 إلى غاية 2015)	81
09	تطور خصوم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (2013 إلى غاية 2015)	83
10	جدول إهتلاك معدات مكتب	87

2. قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع الكهرباء والغاز بجيجل	77

قائمة الإختصارات والرموز

IFRS	International Financial reporting standards
IAS	International accounting standards
IASB	International accounting standards board
SIC	Standing interprétations committee
IFRIC	International Financial reporting interprétations committee
IFAC	International federation of accountants commitee
IAA	International advertising association
IASC	International accounting standards commitee
IOSCO	International organisation of Securities commissions
IAPC	International auditing practice commitee
SCF	Système comptable financier

المقدمة العامة

تعد المحاسبة أداة لقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مركزها المالي، وتحتاج الكثير من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاد قرارات الاستثمار والتمويل، كما تعد البيانات المحاسبية التي تعدها المؤسسات الأساس لاتخاد القرارات في جميع مستويات الاقتصاد القومي، فالمستثمر يستعملها لاتخاد قرار الإستثمار والمصرف يحتاج اليها لاتخاد قرار الإقراض والدائن يحتاجها لتقرير منح الإئتمان ، كما أن الدولة وسلطات الإشراف وأجهزة الرقابة الحكومية تستعين بهذه البيانات المالية للقيام بوظيفة المتابعة وتقييم أداء المؤسسات العامة في المجتمع والتحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة لتلك الوحدات، وتعتبر الإدارة الداخلة في المشروع من أهم مستخدمي البيانات لاستعمالها كأساس لاتخاذ كثير من القرارات وللقيام بوظيفة التخطيط والمتابعة والرقابة وتقييم الأداء.

وفي هذا السياق تعتبر الميزانية وثيقة هامة باعتبارها قائمة مالية مهمة من خلال ما توفره من معلومات تمتاز بالمصداقية لمستخدميها وتأثيرها البالغ على اتخاذ قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة في المجتمع، كما أنها توضح المركز المالي للمؤسسة من خلال الإفصاح المحاسبي.

ونتيجة للإختلافات الموجودة بين البلدان في إعداد البيا رات المالية واختلاف في المفاهيم المحاسبية وفي اللغة المحاسبية واتساع نطاق المؤسسات وارتفاع وتيرة الإنتاج نتيجة للتطور التكنولوجي الهائل وظهور الشركات المتعددة الجنسيات أصبح للمؤسسات عدة فروع في مختلف أنحاء العالم ، فقد ظهرت المعايير المحاسبية الدولية التي هي عبارة عن ارشادات وقوانين تساعد المحاسب على أداء مهامه.

ونتيجة للنقائص العديدة في المخطط المحاسبي الوطني وانتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق فقد وجب عليها مواكبة المقاييس الدولية وتمكين مؤسساتها الإقتصادية من مواجهة تحديات العولمة وعليه تم انجاز النظام المحاسبي المالي بالإعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية.

1. إشكالية الدراسة

يمكن صياغة اشكالية هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقييم حسابات الميزانية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي نماذج تقييم عناصر الميزانية؟
- فيما تتمثل المعايير المحاسبية الدولية وكيف يتم تقييم عناصر الميزانية في ظلها؟

- كيف يتم تقييم عناصر الميزانية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز ؟ وهل يتوافق ذلك مع المعايير الدولية؟

2. فرضيّة الدراسة

و للإجابة عن إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيّة التالية:

- يختلف النظام المحاسبي المالي عن المعايير المحاسبية الدولية في تقييم عناصر الميزانية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

3. أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع للأسباب التالية:

✓ الاهتمام بدراسة المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة مدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.

✓ تناسب موضوع الدراسة مع تخصصنا الجامعي في المحاسبة والجباية.

4. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة محتوى المعايير المحاسبية الدولية و كيفيات تطبيقها.
- تحديد المعالجات المحاسبية وطرق التقييم والقياس وكيفية الإفصاح لبنود الميزانية مع إبراز أهم التعديلات التي طرأت عليها.
- محاولة التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير الدولية.

5. أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على أهم المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي وتحديد المعالجات المحاسبية وطرق التقييم والقياس وكيفية الإفصاح لبنود الميزانية مع ابراز أهم التعديلات التي طرأت عليها من خلال التطبيق لما نصت عليه المعايير الدولية، مع محاولة اثراء الموضوع بآخر المعلومات عنه.

6. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في الشركة الجزائرية للتوزيع الكهرباء والغاز لولاية جيجل والتي قدمنا فيها الطريقة المستعملة في عملية عرض و تقييم ميزانيتها.
- الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال شهر أفريل وماي 2017.

7. الدراسات السابقة

من بين الدراسات و البحوث السابقة و المتعلقة بالموضوع محل الدراسة نذكر ما يلي:

✓ دراسة شناي عبد الكريم، بعنوان تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد لخضر باتنة، 2008-2009، وقد هدفت الدراسة إلى تحديد أوجه التقارب و الاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي، و استنتاج الآثار المحتملة، و توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

✓ دراسة مداحي عثمان، بعنوان إعداد الميزانية داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000-2001 هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالميزانية المحاسبية و مراحل إعدادها و لإظهار أهميتها في عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

✓ دراسة بورويسة سعاد، بعنوان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة،2009-2010 تستمد هذه الدراسة أهميتها من الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي.

مايميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو أنها تخصصت في دراسة كيفية تقييم عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى ابراز أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

8. منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة و تحقيقا لأهداف البحث، فـقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

9. هيكل الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة فقد تم تقسيم هذا ا لموضوع إلى ثلاثة فصول ، حيث تناولنا في الفصل الأول مفاهيم أساسية حول الميزانية: تناولنا فيه ماهية القوائم المالية ثم تناولنا عموميات حول الميزانية بصفة خاصة وطرق ونماذج تقييم عناصره ا،أما الفصل الثاني فهو حول معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، تناولنا فيه ماهية هذه المعايير والهيئات التي أشرفت على وضعها وإجراءات إصدارها وتطبيقها ،أما الفصل الثالث والأخير تناولنا فيه دراسة ميدانية حيث اعتمدنا فيها على دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز قمنا بعرض ثلاث ميزانيات ومعرفة طريقة تقييم عناصرها ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية.

الفصـــل الاول:

الميزانية ونماذج تقييم عناصرها

تمهيد

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة تتمتع بشخصية خاصة لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين:المالك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة وإجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار.والوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة ما تدعى الميزانية.حيث تعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المشروع أو للمستفيدين منها، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمشروع في تاريخ إعدادها. وفي هذا الفصل سنتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: عموميات حول الميزانية

المبحث الثالث: طرق ونماذج تقييم عناصر الميزانية

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد و نشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم لمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

بالرغم من أن القوائم المالية تبدو متشابهة بين بلد وآخر إلا أن هناك فروقات تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية و قانونية مختلفة، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية.

فالقوائم المالية تعرف على أنها "الوسائل التي بموجبها تنتقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة المالية". [1]

كما تعرف القوائم المالية على "أنها أداة لتوصيل نتائج القياس و النشاط المحاسبي ولتحقيق أهداف المحاسبة المالية، فهي ليست نقطة بداية في العمل المحاسبي، بل هي العمل النهائي لعملية القياس المحاسبي لفترة زمنية معينة".[2]

كما تعرف على أنها "الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية و هي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة".[3]

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل الآتي: القوائم المالية هي مجموعة الوسائل التي تقدمها المؤسسات من أجل إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية لكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه، يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية الملائمة والدقة و قابلية المقارنة والوضوح، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية

---

[1] فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسبة الدولية، دار المريخ، الرياض، 2003، ص 43

[2] سعاد شدري معمر، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس 2009، ص 134.

[3] سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتزيع، عمان،2013 ص 191

المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.[1]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

هناك أربعة خصائص نوعية يجب توفرها في القوائم المالية و تتمثل في:[2]

1. القابلية للفهم

يجب تقديم المعلومات، بحيث يستطيع الأفراد أصحاب المعرفة المعقولة بأنشطة الأعمال الأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات، وفهمها، والقدرة على استخدامها، ومع ذلك عدم حجب المعلومات المعقدة لمجرد أنها معقدة جدّا ،بحيث يمكن لبعض المستخدمين ألاّ يفهمها.

كما أن خاصية قابلية المعلومة للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين:

- درجة الوضوح و البساطة والإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي و الإدراك و الفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

ولكي تكون تلك المعلومات ذات فائدة ملموسة لابد من توفر التجانس بين هدين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذي القرار، ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الارتقاء بالشرط الثاني لتحقيق التوازن، و بالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابلية للفهم و الاستفادة.

2. الملائمة

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين، على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة عﻟى انتهاز الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة، وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية على سبيل المثال، طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة.

[1] المادة(8)(10)، المرسوم التنفيذي رقم08-156المؤرخ في 20جمادى الأول 1429، الموافق ل26 ماي 2008، المتضمن أحكام القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 2008، ص 12.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، اصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص 30.

3. الموثوقية

لكي تكون المعلومة مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما تعبر عنه أومن المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مظللا، على سبيل المثال، إدا كانت مشروعية و مبلغ الأضرار الطالب به في الميزانية يعد غير مناسب على أنه من الممكن أن يكون مناسبا للإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.
تتضمن الموثوقية مجموعة من الصفات الفرعية تتمثل في:

- التمثيل الصادق
- الحيادية
- التحفظ (الحيطة و الحذر)
- الاكتمال

4. القابلية للمقارنة

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم ع لى أساس ثابت ضمن النشأة وعبر الزمن لتلك النشأة وعلى أساس ثابت للمنشات المختلفة.
ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هده السياسات وأثار هذه التغيرات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشات نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشات المختلفة.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توصيل معلومات أصحاب المصلحة في المنشأة عن المركز المالي لها و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية و التغيرات في حقوق الملاك ، يجب أن تكون مفيدة لهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وينبثق من هذا الهدف العام و يشتق منه أهداف محددة للقوائم المالية، يمكن إيجازها في ما يلي:[1]

– أن القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الإدارية، باعتبار الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المنشأة، و خاصة المساهمون.

– أن القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الإدارة نفسها باعتبار أن القوائم المالية مسؤولية إدارة المنشأة .

– أن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها و إبداء الرأي الفني عليها من جانب مراجع الحسابات المستقل، و بالتالي تستخدم كوسائل للاتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارات مثل المستثمرين الحاليين و المرتقبين .

– أن القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية و كذا توقيت و درجة التأكد من هده القدرة.

– توضيح قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية .

– أن القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المنشأة، خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المنشأة.

الفرع الثاني: فروض إعداد القوائم المالية

لتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد هذه القوائم وفق فرضيتين أساسيتين:[2]

1. فرضية الاستحقاق

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003– 2004، ص 38.

[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2009، ص 5.

إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تزود المستخدمين بالمعلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة بل تعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل و عن الموارد التي تمثل النقدية التي سيجري استلامها في المستقبل، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في وضع القرارات الاقتصادية.

2. فرضية الاستمرارية

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير البلاغ المالي الدولي يتم افتراض أن المنشأة مستمرة في مزاولة نشاطها إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وهذا الفرض يستبعد إمكانية إفلاس المنشأة أو تصفيتها في المستقبل القريب، في حالة إذا كانت المنشأة يهددها خطر الإفلاس أو التصفية فإنه يجب التخلي عن هذا الفرض حيث قارئ القوائم المالية مهتما بالتعرف على نتائج أو قيمة التصفية، وفي حالة عدم إتباع فرض الاستمرارية أي ظرف كان عند إعداد القوائم المالية يجب على المنشأة إفصاح عن ذلك.

الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية للمستثمرين الحاليين و المحتملين و الموظفون و المقرضين و الدائنين التجاريين الآخرين و العملاء و الحكومات و وكالاتها و الجمهور. و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي:[1]

1. المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2. الموظفون

يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 43،44.

3. المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4. الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، و يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

5. العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6. الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها

تهتم الحكومات و وكالاتها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

7. الجمهور

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة فعلى سبيل المثال قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها.

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

إن العملية المحاسبية أو نظام التقرير المالي الذي يزود المعلومات المالية للأطراف و خارج المنشأة ويتكون من أربع قوائم مالية رئيسية وهي:

الفرع الأول: الميزانية

تبين الميزانية، المجموعات الرئيسية للحسابات و المبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين، والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة، وعادة ما تكون نهاية كل سنة.

والشكل الموالي يبرز الحد الأدنى للبنود الواجب توفرها في الميزانية في جانبي الأصول والخصوم:[1]

الجدول رقم (01) : محتوى الميزانية (قائمة المركز المالي)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول غير الجارية		رؤوس الأموال الخاصة	
التثبيتات المعنوية		رأس مال غير مستعان به	
التثبيتات العينية		علاوات و إحتياطات	
. أراضي		فوارق إعادة التقييم	
. مباني		نتيجة صافية	
. تجهيزات		رؤوس أموال خاصة	
التثبيتات الممنوح امتيازها		ترحيل من جديد	
التثبيتات الجاري انجازها		المجموع 1	
التثبيتات المالية		الخصوم غير الجارية	
سندات موضوعة موضع معادلة		قروض و ديون مالية	
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها		ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	
سندات أخرى مثبتة		ديون أخرى غير جارية	
قروض و أصول مالية أخرى جارية		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	
ضرائب مؤجلة على الأصل			
مجموع الأصول غير الجارية		**مجموع الخصوم غير الجارية**	
أصول جارية		خصوم جارية	
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		موردون و حسابات ملحقة	
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		ضرائب ديون أخرى	
الزبائن		خزينة الخصوم	
المدينون الأخرون			
الضرائب و ما شابهها			
حسابات أخرى و استخدامات مماثلة			
الموجودات وماشابهها			
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى			
الخزينة			
مجموع الأصول الجارية		**مجموع الخصوم الجارية**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ب : **نماذج الكشوف المالية،** قرار المؤرخ في 26 جويلية2008، محدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19، 2009، ص ص28، 29.

[1] نعيم دهمس، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 2005، ص 33.

الفرع الثاني: قائمة الدخل (حساب النتائج)

تبين قائمة الدخل أداء المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية فهي تفسر بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين.

ويعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء و المنتجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل، أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

وتهدف هذه القائمة إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[1]

الجدول رقم (02) : محتوى جدول حسابات النتائج

البيان	المبالغ
رقم الأعمال	
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنّعة و المنتجات قيد التصنيع	
الإنتاج المثبت	
1. انتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	
الخدمات الأخرى و الإستهلاكات الأخرى	
2. إستهلاك السنة المالية	
3. القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	
أعباء المستخدمين	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	
4. إجمالي فائض الإستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	
إسترجاعات على خسائر القيمة و المؤونات	
5. النتيجة العملياتية	
المنتجات المالية	
الأعباء المالية	

[1] نعيم دهمس، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

6. النتيجة المالية	
7. النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب الموجلة عن النتائج العادية	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات)	
عناصر غير عادية(أعباء)	
9. النتيجة غير العادية	
10. صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاستعانة ب : **نماذج الكشوف المالية**، قرار المؤرخ في 26 جويلية2008، محدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص ص28، 29.

الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات حسب مصدرها:[1]

1. **التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية :** وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغير من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل.
2. **التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار:** عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.
3. **التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل :** أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض
4. **تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم :** تقدم كل على حدا و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.
5. **التدفقات النقدية الاستثمارية:** وتعرف على أنها تلك التي تنتج عن:

- ✓ امتلاك أو بيع الممتلكات وأصول المصنع (الآلات و المعدات وغيرها ..).

[1] ربيع بوصبيع العايش وآخرون ، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالق ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013، ص 24.

- ✓ امتلاك أو بيع شركة تابعة أو قطاع معين من الشركة.
- ✓ شراء أو بيع استثمارات في شركات أخرى .
- ✓ التدفقات النقدية التمويلية: وهي تلك المتأتية عن:
- ✓ إصدار أو تسديد ديون أو قروض السندات.
- ✓ إصدار الأسهم.
- ✓ توزيع حصص أرباح الأسهم.

6. **التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية:** وهي تتمثل التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة المنتجة للإيراد في المنشأة و يمكن أن يعلن عنها بشكل مباشر (الطريقة المباشرة)، باستخدام المجموعات الرئيسية للمقبوضات و المدفوعات النقدية،

أو بشكل غير مباشر (الطريقة غير المباشرة)،عن طريق إجراء تسويات و تعديلات لصافي الدخل العد على أساس الاستحقاق المحاسبي للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

والجدول التالي يمثل جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

الجدول رقم (03) : جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
. التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
. المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين			
. الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
. تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
. المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية			
. التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية			
. المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
. التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
. التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			

. الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
. التحصيلات المتأتية من القروض			
. تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
. تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
. تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
. أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية			
. أموال الخزينة و معادلتها عند إقفال السنة المالية			
. تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على : **نماذج الكشوف المالية** قرار المؤرخ في 26 جويلية2008، محدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19، 2009، ص 36.

الجدول التالي يبين جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة

الجدول رقم (04) : جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

البيان	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
. صافي نتيجة السنة المالية			
. تصحيحات من أجل :			
الإهتلاكات و الأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن و الديون الدائنة الأخرى			
تغير الموردين و الديون الأخرى			
قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناشطة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
. مسحوبات عن شراء تثبيتات			
. تحصيلات عن مبيعات تثبيتات			
. تأثير تغيرات محيط التجميد (1)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
. الحصص المدفوعة للمساهمين			
. زيادة رأس المال النقدي			
. إصدار قروض			

. تسديد قروض تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (ج) . تغيرات أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) . أموال الخزينة عند الافتتاح . أموال الخزينة عند الإقفال . تغير أموال الخزينة			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على : **نماذج الكشوف المالية** قرار المؤرخ في 26 جويلية2008، محدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19، 2009، ص 37.

الفرع الرابع: جول تغيرات الأموال الخاصة

عرف النظام المحاسبي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها "عبارة عن جدول يمثل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية ".[1]

ولقد بين النظام المحاسبي المالي المعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذه القائمة وتخص الحركات المرتبطة بما يلي:[2]

. النتيجة الصافية للسنة المالية.

. تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

. المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

. عمليات الرسملة (الارتفاع ؛ الانخفاض ؛التسديد ...).

. توزيع النتيجة و التخصصات المقررة خلال السنة المالية.

[1] المادة(36)،من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى الأولى 1429 الموافق ل26ماي2008 ، المتضمن أحكام القانون رقم11/07والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] المادة(1.250)،من القرار المؤرخ في 26جويلية 2008،المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص ص 27،26.

الجدول رقم (05) : محتوي جدول تغير الأموال الخاصة

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

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاستعانة ب : **نماذج الكشوف المالية** قرار المؤرخ في 26 جويلية2008، محدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص 37.

المبحث الثاني: عموميات حول الميزانية

تعتبر الميزانية القائمة الأهم من بين القوائم المالية لأنها تقدم بيانات تفصيلية وإجمالية وأساسية لجميع المعلومات من واقع السجلات المحاسبية، كما تهدف الميزانية لتحقيق جملة من الأهداف وتنقسم إلى جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم.

المطلب الأول : مفهوم الميزانية

الفرع الأول: تعريف الميزانية

تختلف تعريفات الميزانية في الأدبيات المحاسبية باختلاف الزاوية التي ينظر إلى الميزانية من خلالها.

يمكن تعريف الميزانية على بأنها:" عبارة عن كشف منظم يعرض البيانات من واقع السجلات، وتبين الأصول التي يملكها المشروع وتستخدم لأغراض تحقيق الدخل، وجانب الخصوم وحقوق الملكية هي الموارد التي حصل عليها المشروع، أي أنها تبين حجم ممتلكات المشروع والالتزامات المترتبة عليه." [1]

كما تعرف الميزانية على أنها "قائمة تظهر حالة المؤسسة في زمن محدد وهذا الكشف يحتوي على جانبين، الجانب الأيمن يتكون من الأصول حيث يظهر حالاتها ومقدارها، والجانب الأيسر يتكون من الخصوم حيث يظهر حالتها و مقدارها، ويجب أن يكون جانبا الميزانية دائما في حالة تساوي، سواء أن كانت المؤسسة في حالة ربح أو خسارة، والهدف من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة و قدرتها على الاستمرار والوفاء بالتزاماتها، ويتم إعداد الميزانية مرة على الأقل كل سنة.[2]

الميزانية هي "القائمة التي تظهر أصول ومتطلبات وحقوق الملاك في المنشأة في لحظة معينة".[3]

الميزانية هي" قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المنشاة ، والتزامات المنشاة لدائنيها، وحق الملاك على صافي أصول المنشأة، حيث تمثل الميزانية للمنشأة فيما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات اتجاه الآخرين، وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية وتعد هذه القائمة بعد إعداد الحسابات الختامية ومعرفة صافي نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ".[4]

---

[1] دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 69.

[2] مداحي عثمان، اعداد الميزانية داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص 52.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 30.

[4] فايز الزهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كآدات للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللآزمة لمستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص 21.

واستنادا إلى ما سبق فإن الميزانية عبارة عن قائمة تتضمن أصول و خصوم المؤسسة، ومكوناتها خلال فترة زمنية معينة كما تعتبر أهم القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة لما لها من دور كبير في إبراز الصورة الحقيقية للمؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص الميزانية

تتمثل خصائص الميزانية في العناصر التالية:[1]

- الميزانية عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول و خصوم المؤسسة، يتم إعدادها في نهاية فترة معينة لتبين المركز المالي للمؤسسة.
- تظهر الميزانية الأرصدة المدينة و الدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ إقفال الحسابات .
- تظهر الميزانية في جانب الخصوم مصادر أموال المؤسسة (أموال خاصة، ديون طويلة الأجل وقروض قصيرة الأجل) في حين نجد في جانب الأصول أوجه استخدام هذه الأموال من مباني، أدوات ، مخزونات نقدية و غيرها.

الفرع الثالث: أهمية الميزانية

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:[2]

1. السيولة

وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، و كلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.

2. القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرتها على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد و أقساط تلك الديون.

[1] بليدية وحيد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، ص ص 40، 41.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 30، 31.

3. المرونة المالية

يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على حجم وتوقيت التدفقات النقدية التي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

كما تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول)وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

المطلب الثاني : مكونات الميزانية

تنقسم الميزانية إلى جانبين:

الفرع الأول: الأصول

ويمكن تعريف الأصول على أنها:" هي المنافع الاقتصادية في المستقبل من الموارد الاقتصادية المملوكة للمنشأة والموارد الخاضعة لسيطرتها سواء أكانت هذه الموارد ملموسة أو غير ملموسة ويجب أن تكون ذات قيمة مادية وفائدة مستقبلية وقابلية للقياس المحاسبي وتنقسم الأصول في الميزانية إلى في الميزانية إلى ثلاث أقسام رئيسية تتمثل في:[1]

1. الأصول الثابتة

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنى بهدف استخدامها في الإنتاج و توليد الإيراد وليس بهدف إعادة بيعها، وعادة ما يتم الاستفادة من الأصول الثابتة أكثر من فترة مالية واحدة، مثلا الأراضي المباني،السيارات، الآلات، الأثاث وغيرها.

2. الأصول غير الملموسة

هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس ولكنها ذات فائدة اقتصادية للمنشأة، كما أن قيمتها غير ثابتة وعرض للتقلبات المفاجئة مثل شهرة المحل، براءة الاختراع، حقوق التأليف والعلامات التجارية ويأتي عرضها في الميزانية بعد الأصول الثابتة.

3. الأصول المتداولة قصيرة الأجل

الأصول المتداولة هي الأصول التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استعمالها في العملية الإنتاجية خلال سنة من تاريخ المركز المالي أو أثناء دورة التشغيل أيهما أطول، ويقصد بدورة التشغيل

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص ص 136، 137.

متوسط المدة الزمنية التي أثناءها استخدام الثقة للحصول على سلع و خدمات و تتمثل الأصول المتداولة في:

- النقدية بالصندوق
- الاستثمارات قصيرة الأجل : هي استثمارات مؤقتة قد تكون شراء أوراق مالية بهدف إعادة بيعها عند ارتفاع سعرها في السوق و تحقيق مكاسب أو إعادة بيعها عند الحاجة إلى سيولة نقدية
- المدينون و أوراق القبض
- المخزون السلعي، و المواد و المهملات
- المصروفات المدفوعة مقدما
- الإيرادات المستحقة

الفرع الثاني: الخصوم و تصنيفاتها

تمثل الخصوم التزامات المؤسسة اتجاه الآخرين وتنقسم الخصوم إلى العناصر التالية:[1]

1. حقوق الملكية

وتمثل حقوق المساهمين من رؤوس الأموال المتمثلة في أصول المؤسسة وصافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات و أحداث سابقة و تشمل العناصر التالية :

1/1رأس المال الصادر

ويتمثل في القيمة الاسمية للأسهم العادية و الأسهم الممتازة ، و يجب عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات، بحيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها و عدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل و عدد الأسهم القائمة غير المسددة .

2/1 الاحتياطات

وتمثل الاحتياطات مبالغ أو نسب محددة يتم اقتطاعها من الأرباح المحققة .

3/1 فارق إعادة التقييم

ويتمثل في الزيادة في قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه بالقيمة العادلة مقارنة بالقيمة المثبتة قبل التقييم.

4/1 النتيجة الصافية

وتتمثل في نتيجة الدورة المالية للمؤسسة مطروحا منها الضرائب .

[1] بليدية وحيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 44، 45.

5/1 الترحيل من جديد

يسجل جزء النتيجة (الرابحة أو العاجزة) التي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في حساب الترحيل من جديد.

2. الالتزامات (الديون)

وهي تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات المالية لمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية وتتضمن:

1/2 الالتزامات غير المتداولة

وهي الديون الطويلة الأجل والتي لا يتوقع تسديدها خلال دورة التشغيل الجارية أي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهرا، ولا يتم اقتناؤها لأغراض المتاجرة . وتشمل الالتزامات غير المتداولة ما يلي:

1/1/2 قروض ديون مالية

وتتمثل في الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمؤسسة مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل ولالتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.

2/1/2 الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية

مثل التزامات التقاعد، مخصصات طويلة الأجل والضرائب المؤجلة .

2/2 الالتزامات المتداولة

وهي الديون قصيرة الأجل و يعمل المعيار المحاسبي الدولي على تصنيف الالتزامات بأنه متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية :

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أي خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية.
- يحتفظ به لغايات المتاجرة.
- لا تستطيع المؤسسة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهرا.

أما الالتزامات التي تنوي و تستطيع المؤسسة تجديدها فتصنف الالتزامات طويلة الأجل حتى و لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهرا، أو في حالة موافقة لمقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المؤسسة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهرا.

وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي:

1/2/2 الموردون و حسابات ملحقة

وهي الالتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات المستعملة في الدورة التشغيلية للمؤسسة مثل (الحسابات الدائنة، أوراق الدفع قصيرة الأجل).

2/2/2 ديون أخرى

مثل المبالغ المقبوضة مقدما من الزبائن لتقديم بضائع أو أداء خدمات و التزامات أخرى تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية كالسندات.

المطلب الثالث : محددات الميزانية

الفرع الأول: محددات الميزانية

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمنشأة و من هذه المحددات:[1]

1. التعبير عن معظم الأصول و الالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية

ففي حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل قيمتها، الأمر الذي يولد احتياطات سرية غير ظاهرة. ويشار هنا إلى أن هناك توجها نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة كما تطلب معيار المحاسبة رقم (40) قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة السوقية.

2. التقديرات و الحكم الشخصي

حيث تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

3. عدم شمولية الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية

حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) العديد من البنود والتي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظرا لصعوبة قياس قيم هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق، ومن الأمثلة الهامة على ذلك قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساسا على مهارات العنصر البشري وكذلك الحال فإن العديد من

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 31، 32.

الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، التفوق في الأبحاث والشهرة المولدة داخليا.

الفرع الثاني: معلومات أخرى تستوجب إظهارها في الميزانية أو في الملحق

تتمثل هذه المعلومات فيما يلي:[1]

- توضيح طبيعة و نوع كل من الاحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة.
- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.
- المبالغ الواجبة الدفع و المستحقة :
  - ✓ للمؤسسة الأم.
  - ✓ للفروع.
  - ✓ للوحدات الشريكة في المجتمع.
  - ✓ للجهات الأخرى المرتبطة (المساهمين، المسيرين).
- في حالة شركات الأموال ، يجب توضيح لكل نوع من الأسهم:
  - ✓ عدد الأسهم المسموح به، المدفوع، غير المحرر كليا.
  - ✓ القيمة الاسمية للأسهم.
  - ✓ تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة.
  - ✓ عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة أو فروعها أو الوحدات الشريكة.
  - ✓ الأسهم المخصصة من أجل الإصدار في إطار المزايا أو عقود البيع.
  - ✓ حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم.
- مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة محاسبيا.

ملاحظة

لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين أصول و خصوم الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانونية أو تعاقدية، فتخفيض حسابات المدينين من خلال تكوين مخصصات المؤونات، وتخفيض الاستثمارات من خلال تكوين مخصصات الإهتلاكات لا تشمل إجراء مقاصة بين الأصول و الخصوم.

وعليه تتم مقاصة الأصل أو الالتزام المالي و الرصيد الصافي يظهر في الميزانية لما تكون الوحدة:

- لها حق قانوني لتنفيذ المقاصة لمبالغ مسجلة محاسبيا .

[1] شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير ، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص ص 48، 49.

– ترغب في التخلص من الأصل أو الالتزام المالي وفق قاعدة شفافة، أو تحقيق الأصل وإطفاء الخصم في آن واحد.

المبحث الثالث: طرق و نماذج تقييم عناصر الميزانية:

هناك عدة طرق تستخدم في تقييم عناصر الميزانية وهذه الطرق تختلف من دولة لأخرى

المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية

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

رغم توافر الدقة والموضوعية في القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية إلا أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية تواجه عدة انتقادات خصوصا في حالة التضخم.[1]

1. تعريف التكلفة التاريخية

تعرف التكلفة التاريخية بأنها "عملية تقييم جميع العناصر التشغيلية (الاقتصادية) دون الأخذ في الحسبان التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود، الأمر الذي يجعل البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية لفترات مالية متعددة غير صالحة للمقارنات الزمنية و المكانية بالنسبة للمنشأة الواحدة".[2]

2. تقييم الأصول حسب طريقة التكلفة التاريخية:

طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية فإن جميع الأصول طويلة الأجل يجب أن تظهر بالتكلفة أي ثمن الشراء الأصلي من سنة إلى أخرى بغض النظر عن التعبير في أسعار هذه الأصول في أي تاريخ بعد تاريخ الشراء.[3]

3. مشاكل تطبيق القيمة التاريخية

وتتمثل فيما يلي:[4]

---

[1] رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 38.

[2] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الأولى، 2010، ص 418.

[3] حسين القاضي، سوسن حلبوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 34.

[4] أحمد خضر محمد العابدين، فارس جميل الصوفي، مدى تأثير التكلفة التارخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، مداخلة مقدمة في اطار الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 205.

– عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

– اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، تسعير الإنتاج، التمويل و تحديد تكاليف الإنتاج.

المطلب الثاني: القيمة الجارية

يطلق البعض على القيمة الجارية، مفهوم الاحتفاظ بالطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل هو عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهمين أو العمال خلال السنة مع احتفاظ الوحدة الاقتصادية بنفس طاقتها التشغيلية المتاحة في أول فترة.

وهو ما يتطلب إعادة إظهار أصول و التزامات الوحدة الاقتصادية بالقيمة الجارية لها بدلا من التاريخية و من هنا فإن مدخل القيمة الجارية يختلف عن مدخل وحدة النقد الثابتة بفرض تخلي الأول عن مفهوم التكلفة التاريخية عند إعادة تقييم أصول و التزامات الوحدة الاقتصادية في حين وفق وحدة النقد الثابتة فإن عملية إعادة تعديل القيم التاريخية لبنود القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة لا يعني التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس و لكنها إعادة التعبير عن هذه التكاليف على ضوء القيمة الجارية للبنود(القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ معين).[1]

1. تعريف القيمة الجارية

تعتمد هذه الطريقة للقياس على أسعار السوق أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق أو تكلفة الإحلال، و تعتمد هذه الطريقة على الرقم القياسي الخاص للأسعار لكن التعديل وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدل ينصب على وحدة القياس مع المحافظة على أساس القياس التاريخي.[2]

تقوم هذه الطريقة على تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية و تحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية و ليس من الناحية النقدية فحسب.

2. أسس محاسبة القيمة الجارية

تتمثل أهم أسس تطبيق طريقة القيمة الجارية لتعديل القوائم المالية فيما يلي:[3]

[1] محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ص ص 428، 429.

[2] السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 157.

[3] فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009، ص 116.

- يمكن نظرا إلى طريقة القيمة الجارية على أنها تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة و ليس وفق المستوى العام للأسعار، و يثبت هذا التعديل في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة (الجارية) في الحسابات الختامية، و هذا يعني أن محاسبة القيمة الجارية تمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي.
- في محاسبة القيم الجارية ليس المر مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، إنما هي خروج عن أهم قواعد و مبادئ مدخل التكلفة التاريخية، خاصة الخروج عن مبدأ تحقق إيراد البيع، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة، و بالتالي إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى حين التخلص منها.
- في محاسبة القيم الجارية يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، و تبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة، لذلك لا تظهر في محاسبة القيم الجارية مكاسب و خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.
- إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى الاعتراف بمكاسب و خسائر حيازة الأصول غير النقدية، و ذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا. و تعد هذه النتيجة إحدى مزايا تطبيق محاسبة القيمة الجارية، إذ أن مكاسب و خسائر حيازة البنود غير النقدية تعد مؤشرا هاما لتقييم الأداء الإداري خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.

3. مميزات طريقة القيمة الجارية

تتميز القيمة الجارية بالعناصر التالية:[1]

- تستخدم كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.
- تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي.
- تمثل وسيلة للحفاظ على رأس المال.
- تأخذ التغيرات التي تطرأ على كافة بنود قائمة الدخل.
- يقاس الدخل على مرحلة الصافي لدخل العمليات الجارية و الدخل الناجم عن حيازة البنود غير النقدية.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 435، 436.

4. تقييم طريقة القيمة الجارية

على الرغم من أن القيمة الجارية يمكن أن تقدم معلومات ملائمة لمواجهة التغير في الأسعار فإن هناك مجموعة من الانتقادات منها:[1]

- تحديد التكلفة الجارية عملية غير موضوعية.
- في بعض الحالات تكون عملية احتساب التكلفة الجارية صعبة خاصة إذا كان المنتج أو الأصل غير شائع بيعه مما يؤدي إلى استخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية.
- أرباح و خسائر القوة الشرائية غالبا لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية.
- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة الأرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن يظهر في قائمة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية، طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة.
- التكلفة الجارية ليست دائما قريبة من القيمة السوقية العادلة للأصل حيث يحدد قيمة الأصل التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن حيازته، كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في التكلفة الجارية على التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل.

المطلب الثالث: نموذج القيمة العادلة كبديل للقيم الجارية

ظهر مفهوم القيمة العادلة في مطلع التسعينات من القرن الماضي، و كان مجلس معايير المحاسبة المالية في أمريكا أول من استخدم مفهوم القيمة العادلة، حيث أصدرت سنة 1991 المعيار (107) الذي طلب فيه باستخدام القيمة العادلة كأساس لتقييم الأدوات المالية ضمن ملحق القوائم المالية، أما لجنة معايير المحاسبة الدولية كان أول استخدام لها لمفهوم القيمة العادلة سنة 1995 ضمن المعيار (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية، و في سنة 1998 توسعت لجنة معايير المحاسبة الدولية في استخدام مفهوم القيمة العادلة على معظم الأصول و الخصوم، و أصبح مفهوم القيمة العادلة يستخدم في مختلف المجالات كمبدأ تقييم أولي، مع متابعة تغيرات القيمة العادلة لأصول و خصوم المؤسسة من فترة لأخرى، و كان لظهور مفهوم القيمة العادلة عدة اعتبارات و من أهمها ما يلي :

– التوجهات الجديدة للإطار المفاهيمي للمجلس (مجلس معايير المحاسبة المالية) لسنة 1984 و تلك الخاصة بالإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية لسنة 1989 حيث حصر دور المحاسبة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات.

[1] محمد مبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 455، 456.

– الاستعمال المتزايد للأدوات المالية المعقدة مثل المشتقات المالية و زيادة نشاط الأسواق المالية و ما يرافق ذلك من زيادة المخاطر، تطلب من المعلومات المحاسبية أن تكون أكثر ملائمة، علما أن نموذج التكلفة التاريخية قد فشل في توفير خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، و مع زيادة وضوح و كفاءة السواق المالية أصبحت أسعار معظم الأصول متاحة.[1]

1. تعريف القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة و راغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية، و في المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية مع استبعاد أثر التصفية.[2]

2. أهداف نموذج القيمة العادلة

يهدف مفهوم محاسبة القيمة العادلة إلى:[3]

– إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية، حيث تعد المعلومات عن القيمة العادلة و التغيرات في القيمة العادلة ذات أهمية كبيرة جدا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

– مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود، و من ثم فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطر للبيع.

– كما تعد التقارير المالية المعدة وفقا لمقاييس القيمة العادلة أكثر تقلبا فيما يتعلق بالأرباح المعلن عنها إذا ما قورن ذلك بالتقارير المعدة وفقا للتكلفة التاريخية.

3. مزايا تطبيق نموذج القيمة العادلة

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل فضل لتلاقي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية و بهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات وهي:[4]

---

[1] فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص ص 133، 134.

[2] رضا ابراهيم، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، المجلد46، جامعة الإسكندرية، 2009، ص 23.

[3] جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة شركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، العدد3، المجلد9، 2013، ص 468.

[4] نفس المرجع، ص 469.

– تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي و هي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية.

– إذا تم تقييم الأصول و الالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

– يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.

– يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة العادلة و الربح الاقتصادي للمنشأة.

– تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.

– تساعد المعلومة المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.

– تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

على الرغم من المزايا المذكورة لاستخدام القيمة العادلة لا تزال تواجه انتقادات عديدة على أساس عدم ملائمتها، و من أهم هذه الانتقادات ما يلي:[1]

– أن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي و إتباع أسس قياس متباينة.

– هناك الكثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.

– أن تطبيق نموذج القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات و منها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.

– قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.

– قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.

[1] جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص 469.

الخلاصة

في هذا الفصل تم التطرق إلى مختلف القوائم المالية التي يعتمد عليها من قبل مستخدميها والتي تمتاز بالمصداقية والدقة، وقد تم التركيز في هذا الفصل على الميزانية وتسمى أيضا بقائمة المركز المالي حيث تعتبر ذات أهمية أكبر في توضيح وبيان الوضعية المالية للمؤسسة مبرزين في ذلك عناصرها التي تبين حقوق المؤسسة والتزاماتها اتجاه الغير. كما تم توضيح مختلف طرق تقييم عناصر الميزانية، وأهمها طريقة التكلفة التاريخية، طريقة القيمة الحالية، وطريقة التقييم بالقيمة العادلة.

الفصـــل الثانـــي:

تقييم عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد

نظرا لاتساع نطاق المؤسسات وانتشارها خارج الحدود الإقليمية والوطنية أصبح للمحاسبة فروع في جميع أنحاء العالم. لهذا كان لابد لها أن تواكب هذا التطور والاختلاف في البيانات المحاسبية من بلد لآخر نتيجة لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية وأيضا اختلاف في احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي أدى إلى البحث عن مرجعية محاسبية توجه المفاهيم على المستوى العالمي، وتؤدي إلى زيادة الانسجام والتوافق في ممارسات ووضع حلول للخلافات بينها، وعلى هذا الأساس تم الوصول إلى ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية. وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية المعايير وكيف تقيم المعايير حسبها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: لمحة حول معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: تقييم حسابات الميزانية من منظور المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة وترجمة القوائم المالية الأجنبية.

المبحث الأول: لمحة حول معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملحوظا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبة على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، التي كانت محصلة لجهود العديد من الهيئات المحاسبية المهنية الدولية، وهذا من أجل تمكين مستخدمو التقارير المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه من معلومات جيدة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: تعريف المعيار

يقصد بالمعيار ما يجب أن يكون عليه الشيء. وقد عرف "Kohler" المعيار بأنه:"نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام، فإذا كان محاسبيا فسيحظى بهذا القبول من طرف المحاسبين".أما littelton وهو محاسب، فهو يرى بأن المعيار هو"أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".[1]

كما يقصد بالمعيار Standard"النموذج الذي يوضع لقياس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فالمعيار المحاسبي Accounting Standart هو المرشاد الأساسي لقياس العمليات والأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها".[2]

إذن فمصطلح معيار لديه عدة معاني فمعيار قياس درجة الحرارة هو الدرجة المؤوية ومعيار قياس الطول هو المتر أما المعيار المحاسبي فهو مجموعة قواعد ومبادئ،كما يمكن استعمال مصطلح معيار في عدة مجالات كالصناعة والزراعة، أو في عدة تخصصات كالرياضيات والطب وعلم الاجتماع، ولهذا فإن هذا المصطلح يمكن تعريفه حسب المواضيع التي يعالجها.

كما يمكن اعتبار المعيار "المحاسبي بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله. ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسات العملية

---

[1] عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط الجزائر، 2006/2005، ص 46.

[2] حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، الجامعة المستنصرية، العراق، ص 12.

في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العم أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.[1]

أما المعايير المحاسبية الدولية فهي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:[2]

✓ الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها.

✓ البيئة الاقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين والمصالح العامة وإعلام الأسواق.

وحتى تصبح المعايير مقبولة دوليا يجب أن يعترف بها من طرف سلطات البورصة، وهذا ما تم في سنة 2000 قبل IOSCO والممثلة ل158 هيئة بورصة في العالم، وهذا ما أخّر تعميم المعايير في أوروبا إلى سنة 2005 بموجب قانون صدر في 2002، بينما نجد بلدان كالمغرب وتونس بدأت في تطبيقها قبل ذلك في 1996، وفي الجزائر تعتبر سونطراك من أول المؤسسات المستعملة للمعايير المحاسبية الدولية باعتماد GAAP ابتداء من جانفي 2006.

وما يجب معرفته حول المعايير المحاسبية الدولية هو مايلي:

✓ أن هناك نوعين من المعايير: معايير المحاسبة الدولية IAS، وهي كل المعايير الصادرة قبل أفريل 2001 أي قبل تحول IASC إلى IASB وتفسيراتها تسمى SIC، ومعايير دولية للإبلاغ أو الإفصاح المالي IFRS وهي المعايير التي صدرت بعد أفريل2001، وتسمى تفسيراتها IFRIC

✓ أن المعايير المحاسبية ليست ساكنة، بل هي موضوع لبحث مستمر، وهذا ما يجعل عدد المعايير ومحتواها قابل للتعديل في أي وقت، ولحد كتابة هذه السطور يوجد 41 معيارIAS و8 معايير IFRS.

نستنتج مما سبق، أن المعايير تهدف لتوحيد المعلومات المحاسبية وليس المحاسبة ككل.

[1] حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF ومعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص ص 20، 21.

الفرع الثاني: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها:[1]

✓ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية IASC والتي نتج عنها توسيع مجال الاستثمارات ماعدا المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.

✓ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التبادل الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة.

✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أنّ أهم ما يميز معايير IASC ليس ما تسمح به، لكن ما تمنعه.

✓ غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم.

الفرع الثالث: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

يجب الاعتراف بأن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات، وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة، وتتمثل أهمية هذه الأخيرة في:[2]

✓ قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف.

✓ استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.

✓ اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية.

✓ تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين. الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال.

---

[1] عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة ماي 2009، ص83.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008 ص ص ،124، 125.

✓ سهولة إجراء عملية المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل. وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

الفرع الرابع: أسباب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في تطور الأسواق المالية العالمية وتداخلها وتبعيتها مما أدى إلى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي، والهدف من ذلك يعود في الأساس إلى إمكانية:[1]

- الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات، خاصة تلك المقيمة في البورصة.
- المقارنة على مستوى المؤسسات ومابين المؤسسات عبر مختف الدول.
- تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات.
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها.
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها.

إنها ثروة تتعدى في الحقيقة الجانب المحاسبي، بدأت مند القرن الماضي ومازالت متواصلة لإرساء لغة مالية عالمية واحدة تطبق في إعداد ونشر القوائم المالية للمؤسسات أينما كانت وحيثما كانت.

المطلب الثاني: المنظمات التي استهدفت وضع وتحسين معايير المحاسبة الدولية

هناك عدة منظمات استهدفت وضع وتشكيل معايير دولية وتهيئة المناخ الملائم لتطبيقها وتشمل مايلي:

الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يممن استخدامها من قبل المؤسسات والشركات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. ومند عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلدان يمثلون

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 44.

مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.[1]

- **أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية**

لقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي:

✓ صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

✓ العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وتحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تتلقى دعما ماليا من الإتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والشركات والمؤسسات ومنشآت التدقيق الكبرى. وتدار أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثل ثلاثة عشرة دولة يعينهم الإتحاد الدولي، بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد الشركات المسيطرة الصناعية في سويسرا والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB.

وقد أسست اللجنة في عام 1995 المجلس الاستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما عن طريق:

✓ إعادة النظر بإستراتجية وخطط المجلس والتعليق عليها.

✓ إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وفي تنفيذ أعماله.

✓ تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوساط المهنة ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة

✓ السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.

✓ إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة IASC.

ويعمل المجلس في بيئة تشجع الأعضاء و المنظمات الممثلة وأعضاء المجموعة الاستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الجودة.

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر،عمان، 2008، ص ص 106،107 .108

وتشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية:[1]

1. مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Board

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجه Steering Committees وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبعة عشرة منظمة منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

2. المجموعة الاستشارية Consultative Group

وتقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجدة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

3. المجلس الاستشاري Adrisory Coaical

يراجع هذا المجلس إستراتجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال، ومستخدمي القوائم المالية، وغيرهم من الأطراف المهتمة.

الفرع الثاني: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC [2]

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، وينتسب إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين 117 منظمة محاسبية متواجدة في 84 دولة مختلفة وينظم في عضويتها أكثر من مليون وربع محاسب في العالم، ولديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومعهد المراقبين الداخليين IAA والأمم المتحدة والمنظمة الدولية للتجارة WTO والمصارف الدولية والمنظمات الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO.

وقد انبثق الإتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1972 وكانت مهام اللجنة في حينه كما يلي:

- ✓ اختيار مكان انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين وتقديم الإرشادات والمساعدة للبلد المضيف.
- ✓ الاتصال المتبادل والمستمر مع كل المنظمات المهنية المشاركة.

---

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان،المحاسبة الدولية،الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان 2000م ، ص 403.

[2] حسين القاضي، مؤمون توفيق حمدان، نفس المرجع، ص ص ص 39، 40، 41.

✓ مراجعة الإنجاز المتحقق في عملية تطور المنظمات الإقليمية والتحقيق من المساعدة التي تقدمها المنظمات المهنية في الدول المتقدمة والتحقق من تبادل المعلومات بين المنظمات المشاركة.

✓ تقديم التوصيات بالتغيرات المطلوبة لتوسيع أو تعديل عمل لجنة التنسيق الدولي ICCAP بالشكل الملائم.

✓ إعادة النظر بحاجة إلى مكتب لأمانة السر الدولية.

وفي عام تشرين الأول من عام 1977 حل الإتحاد الدولي للمحاسبين محل لجنة التنسيق الدولي حيث وقع الاتفاق على تأسيس إتحاد المحاسبين الدولي من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني وقد سجل اتحاد المحاسبين الدولي IFAC كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف بسويسرا، كما تم توطين المكتب الإداري للإتحاد في نيويورك.

وقد حدد دستور الإتحاد الهدف الشامل له في تطوير وتعزيز مهنة محاسبة دولية متناسقة كي تتمكن المهنة من تقديم خدمات ذات نوعية دولية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف استهدف الإتحاد أن يعمل على تعزيز المعايير المهنية وتطويرها من خلال إصدار دليل مهني وتقني وتشجيع تبني بيانات الإتحاد الدولي للمحاسبين و اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، وتنشئة مهنة قوية ومتماسكة من خلال دورها القيادي في القضايا الناشئة والتنسيق مع المنظمات الإقليمية والهيئات الأعضاء والمساعدة في تشكيل وتطوير منظمات إقليمية ووطنية تخدم مصلحة المحاسبين من خلال التعليم والممارسة العلمية وإقامة الاتصال بالمنظمات الدولية للتأثير على نمو أسواق رأس المال والتجارة الدولية. وفي سعيه نحو تحقيق هذه الأهداف الأساسية وضع الإتحاد في عام 1977 برنامجا مؤلفا من 12 نقطة أساسية هي:

1. وضع إرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
2. وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات الأعضاء.
3. تطوير برنامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
4. تقويم الإدارة المالية والتقنيات والإجراءات الإدارية الأخرى والتقرير عنها.
5. جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة تدقيق الحسابات بهدف رفع فعاليتها.
6. تقديم الدراسات القيمة في المجالات الأخرى التي تهم المحاسبين.
7. تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية بما فيهم معدي القوائم المالية والاتحادات التجارية والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها.
8. الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية والتحري عن إمكانية تأسيس منظمات جديدة.

9. وضع نظام اتصالات دائم بين أعضاء الإتحاد والمنظمات المهنية الأخرى.
10. وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية.
11. تنظيم عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين كل خمس سنوات.
12. السعي لتوسيع عضوية الإتحاد IFAC.

وينفد عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:

- **لجنة التعليم:** وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- **لجنة السلوك المهني:** وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.
- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.
- **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسبن الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

✓ وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
✓ وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
✓ تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة .

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير للقطاع العام نيابة عن مجلس الإتحاد.

الفرع الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC

أعطيت هذه اللجنة صلاحية لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في الجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

وتتضمن IAPC ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاث أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة

تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية ¾ المقررة. وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية ويعطى وقت كافي لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة، وقد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعا وثلاثين معيارا.[1]

المطلب الثالث: مداخل إصدار وإجراءات إعداد المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل مداخل إصدار وإجراءات إعداد معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

الفرع الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية

كما أن الأمم تختلف في طريقة إصدار المعايير المحاسبية فإنها تختلف أيضا فيمن يقوم بعملية إصدار تلك المعايير، وعموما توجد أربعة مداخل لإصدار المعايير المحاسبية في العالم هي:[2]

1. المدخل السياسي البحت

يعتمد هذا المدخل على التشريع في تأسيس القوانين المحاسبية، فتشريع المبادئ المحاسبية مسيطر في القارة الأوربية وفي أمريكا اللاتينية. كما أن الأنظمة الموحدة المفصلة للحسابات قد تكون مستخدمة بشكل اختياري كما في ألمانيا الغربية وسويسرا أو مطلوبة بقوة القانون كما هو الحال في فرنسا، وهذه الأنظمة تعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة، وعملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات أو

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها،مرجع سبق ذكره، ص ص 111، 112.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص ص 28 29.

المراسيم ينتقد لأنها تعتبر عملية بطيئة وبالتالي فإن تغيير القوانين استجابة للتطور للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا جدا، بالإضافة إلى أن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر وهذا مع الأسف مستحيل بسبب عدم مرونة التشريع.

كما أن القانون عادة يركز على العموميات وليس على العناصر أو المفردات، بالإضافة إلى أن التشريع يتأثر بالاعتبارات السياسية، فمثلا في ألمانيا لا توجد محاسبة عن التضخم لأنّ الألمان يفضلون نظاما لا يعترف بوجود التضخم.

2. المدخل المهني الخاص

طبقا لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة هم المهنيون أنفسهم، فهذا المدخل منتشر في الولايات المتحدة والدول التي تنتهج المنهج الإنجليزي الأمريكي، ويتميز هذا المدخل في إصدار القوانين بدرجة عالية من المرونة مع سرعة مناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة لأن هناك متخصصين يتعاملون مع القضايا والمشاكل الحالية.

3. المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

وطبقا لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظمة عامة تقوم الحكومة بدعمها وبالالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4. المدخل المختلط

وطبقا لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة خليط من القطاع الخاص والقطاع العام، ومجموعات حكومية وغيرها، ولهذا فإن كل من هذا الخليط من المنظمات والمجموعات يشترك بإصدار هذه القوانين ويلتزم بها فعلى سبيل المثال في اليابان تقوم الحكومة بتكوين مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات، والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين، بينما نجد في دول أخرى مثل هولندا أن النظام موجود في مكان متوسط بين الطرفين، حيث أن الذي يقوم بإصدار القوانين هم المهنيون والحكومة عن طريق التشريعات والقوانين.

الفرع الثاني: إجراءات إعداد المعايير الدولية

يتم مسار إعداد المعايير الدولية حسب المراحل التالية:[1]

1. اللجنة التقنية التابعة للمجلسIASB مكلفة بتعيين وتحليل جميع المشاكل المحاسبية المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. القيام بتحليل القواعد والتنظيمات المطبقة في العالم وتبادل وجهات النظر مع المشرعين المحاسبيين المحليين.
3. التشاور مع اللجنة الاستشارية SAC حول إمكانية تسجيل هذا المشروع في برنامج عمل المجلس IASB.
4. المجلس IASB يضع مجموعة استشارية من أجل تقديم الإرشادات والمعلومات إليه حول الموضوع.
5. ينشر وثيقة عمل لإثرائها والتعليق عليها من طرف المختصين.
6. يحلل الآراء والتعاليق الواردة في وثيقة العمل.
7. ينشر بيان سبر الآراء مصادق عليه من طرف 09 أعضاء من بين 14 عضوا في المجلس، يحتوي بيان سبر الآراء على الآراء المختلفة والمتضاربة بالإضافة إلى خلاصة الآراء.
8. دراسة مختلف التعاليق حول بيان سبر الآراء.
9. يقوم المجلس بدراسة إمكانية عقد جلسة عامة حول الموضوع والقيام باختبارات ميدانية.
10. على المعيار وتكون على الأقل ب09 أصوات من أعضاء IASB ويتضمن المعيار الآراء المختلفة بالإضافة إلى نص المعيار.

الفرع الثالث: ملخص معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي عرض ملخص لأهم معايير المحاسبة الدولية منها ما هو ساري المفعول إلى حد الآن ومنها ما هو ملغى، حيث يمثل الجدولين التاليين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية:

[1] كومي نور الدين، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حسابات المؤسسة وكيفية الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص ص 18 19.

الجدول رقم(06): معايير المحاسبة الدولية IAS

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	معدل إلى	آخر تعديل
01	السياسات المحاسبية والإفصاح عنها	1995/01/01	عرض البيانات المالية	2007/01/01
02	تسعير وبيان البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية	1976/01/01	المخزون	2005/01/01
03	توحيد البيانات المالية	1977/01/01	حل محله المعيارين IAS27 و IAS	1989
04	محاسبة الاستهلاك	1977/01/01	ملغى	1989
05	المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/01/01	ملغى حل محله المعيار رقم IAS01	1999
06	المعالجة المحاسبية لتغير الأسعار	1978/01/01	ملغى حل محله المعيار رقم IAS15	1997
07	بيان مصادر الدخل واستخداماته	1979/01/01	قوائم التدفق النقدي	2005/01/01
08	البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية	1979/01/01	الطرق المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	2005/01/01
09	المعالجة المحاسبية لتكاليف أعمال البحث والتطوير	1980/01/01	ملغى حل محله المعيار رقم IAS38	1999/07/01
10	الالتزامات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية	1980/01/01	الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	2005/01/01
11	محاسبة عقود المقاولات	1995/01/01	عقود الإنشاء	2005/01/01
12	محاسبة ضريبة الدخل	1985/01/01	ضرائب الدخل	2001/01/01
13	عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة	1981/01/01	ملغى حل محله معيار التقارير المالية رقم IFRS01	
14	إعداد التقارير المالية للقطاعات المختلفة في المنشأة	1983/01/01	إستبدل بالمعيار رقم IFRS08	2009/01/01
15	المعلومات التي تعكس أثر التغير في الأسعار	1983/01/01	ألغي تماما	2005 01/01
16	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات	1993/01/01	الممتلكات والمعدات والمصانع	2005/01/01
17	محاسبة عقود الإيجار	1994/01/01	عقود الإيجار	2005/01/01

18	الإقرار بالإرادات	1984/01/01	الإيراد	2001/01/01
19	محاسبة معاشات التقاعد في البيانات المالية لرب العمل	1985/01/01	تكاليف منافع المستخدمين	2001/01/01
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/01/01		
21	محاسبة آثار التغير في أسعار صرف عملات أجنبية	1985/01/01	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1995/01/01
22	اندماج الأعمال	1985/01/01	ملغى حل محله المعيار رقم IFRS03	2004/03/31
23	رسملة تكاليف الاقتراض	1986/01/01	تكاليف الاقتراض	1995/01/01
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/01/01		2005/01/01
25	محاسبة الاستثمار	1987/01/01	ملغى حل محله المعيارين IAS39 و IAS40	2001
26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	1988/01/01		1994
27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة	1990/01/01		2005/01/01
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	1990/01/01		2005/01/01
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التحكم المرتفع	1991/01/01		1994
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية	1991/01/01	حل محله المعيار التقارير المالية IFRS07	2005/08/18
31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	1992/01/01		2005/01/01
32	الأدوات المالية:الإفصاح والعرض	1996/01/01		2005/08/18
33	حصص السهم من الأرباح	1999/01/01		2005/01/01
34	التقارير المالية المرحلية	1999/01/01		
35	العمليات المتوقعة	1999/01/01		2005/01/01
36	انخفاض قيمة الموجودات	1999/07/01		2004/04/01
37	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة	1999/07/01		
38	الموجودات غير الملموسة	1999/07/01		2004/01/01

39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	2001/01/01		2005/08/18
40	الاستثمارات	2001/01/01		2005/01/01
41	الزراعة	2003/01/01		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على:

_السعيد قاسي، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17و 2010/01/18، ص ص 5-8.

- A. kaddouri et A.mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, Enag edition , algerie , P 89.

الجدول رقم(07): معايير التقارير المالية الدولية IFRS

رقم المعيار	موضوع المعيار
01	تبني معايير التقارير المالية لأول مرة
02	الدفعة المرتكزة على الأسهم
03	اندماج الأعمال
04	عقود التأمين
05	الأصول غير المتداولة المقتنيات للبيع والعمليات غير المستمرة
06	تقييم الموارد الطبيعية
07	الأدوات المالية: الإفصاح
08	القطاعات التشغيلية
09	الأدوات المالية التصنيف والقياس

-A kaddouri et A mimeche, Cours de comptabilité financier, p 90

المبحث الثاني: تقييم حسابات الميزانية من منظور المعايير المحاسبية الدولية

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم المعايير المحاسبية التي تناولت عناصر الميزانية من خلال ثلاث مطالب كما يلي.

المطلب الأول: المعايير الخاصة بقياس الأصول الثابتة

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة.

الفرع الأول: الأصول الثابتة المادية

1. تعريف الأصول الثابتة المادية

يعرف المعيار الدولي (IAS16) الأصول الثابتة المادية على أنها " أصول ملموسة محتفظ بها لغرض الاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو للتأجير أو لأغراض إدارية وتكون قابلة للاستخدام خلا أكثر من فترة مالية".[1]

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا و ويلز كالتالي :" إن الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المنشأة التي تستخدم فيها، فإنها تمتاز بخاصية رئيسية حيث أنه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيراد و ليس بيعها و المتاجرة بها أثناء النشاط الاعتيادي للمنشأة".[2]

2. خصائص الأصول المادية

عموما تتميز الأصول الثابتة المادية بما يلي:[3]

- أن تلك الأصول يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في النشاط وليس بغرض بيعها.
- أن تلك الأصول تتسم بأنها ذات طبيعة طويلة الأجل و ليست أصول متداولة و تخضع عادة إلى الاهتلاك و الذي ويعف بالتحميل المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجي المقدر له.
- أن تلك الأصول لها وجود مادي ملموس مثل:(الأراضي، المباني،المعدات....)

3. شروط الاعتراف بالأصول الثابتة المادية:

يتم الاعتراف بالأصول المادية حسب المعيار الدولي (IAS16) في حالة توفر شرطين أساسيين:[4]

- أن هناك منافع اقتصادية منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المنشأة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل،
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق، وأي نفقة يتم تكبدها و تلبي معايير الاعتراف يجب المحاسبة عنها كأصل، ويشير المعيار إلى بنود ملحوظة بشكل فردي يمكن تجميعها، ومع هذا فالأغلب أن تتخذ المنشآت سياسة محاسبية لجعل البنود التي تكون تحت مستوى حد أدنى محدد مسبقا كمصروف (رغم

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 267.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 215.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 249.

[4] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مرجع سبق ذكره، ص 254.

أنها في جوهرها تعتبر أصل ثابت) وذلك لتجنب تحمل تكاليف كبيرة غير مبررة في الاحتفاظ في سجلات محاسبية لإثباتها.

إلا أن المعيار (IAS16) لا ينطبق على مايلي:[1]

- ✓ الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها مقتناة بغرض البيع لأنها تعالج وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS5)
- ✓ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي هذه الأخيرة تعالج حسب المعيار (IAS41)
- ✓ حقوق التعدين و احتياطي التعدين مثل الزيت و الغاز الطبيعي،
- ✓ الموارد غير المتجددة.

4. قياس تكلفة الأصل عند الاعتراف

بند الأصول الثابتة الذي يستوفي معايير الاعتراف يجب الاعتراف به مبدئيا بالتكلفة و يحدد المعيار أن هذه التكلفة تتضمن:[2]

- ثمن الشراء بما فيه الضريبة الجمركية و الضرائب الأخرى غير المستردة ناقصا الخصومات والتنزيلات التجارية،
- التكاليف التي ترجع مباشرة لوضع الأصل في المكان و الحالة الجاهزة للاستخدام بالطريقة المستهدفة بواسطة المنشأة،
- التقديرات المبدئية للفك والنقل وإعادة الموقع لحالته الأصلية إذا كانت المنشأة ملتزمة بأن تتكبد عند شرائها الأصل أو كنتيجة لاستخدامها للأصل بخلاف إنتاج المخزون.

5. القياس والمعالجة المحاسبية لتكلفة الأصل

1/5 القياس المبدئي

تقاس تكلفة الأصل بالسعر المعادل نقدا في تاريخ الشراء، و إذا كان الدفع مؤجلا بما يزيد عن مدد الائتمان العادية حينئذ فان السعر النقدي و إجمالي السعر يعترف به كتكلفة تمويل و يعالج وفقا لذلك.

أما إذا تم الحصول على أصل من خلال عملية التبادل مع أصل آخر، حينئذ فإن الأصل الذي تم الحصول عليه يقاس بالقيمة العادلة إلا إذا كان التبادل يفتقر إلى الجوهر التجاري أو لا يمكن الحصول على

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 664.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، مرجع سبق ذكره، ص 270.

القيمة العادلة للأصل المستحوذ عليه بموثوقية مناسبة، حينئذ فإنه في هذه الحالة فإن الأصل عليه يقاس بصافي القيمة الدفترية للأصل المعطى.[1]

2/5 القياس اللاحق

بعد الاعتراف المبدئي لبند الأصول الثابتة، فإن القياس اللاحق لهذه الأصول يتم باستخدام نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج إعادة التقييم.[2]

- **نموذج التكلفة**

يتطلب نموذج التكلفة أن يكون الأصل بعد القياس المبدئي مسجل بالتكلفة الأصلية ناقصا مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة

- **نموذج إعادة التقييم**

يتطلب نموذج إعادة التقييم أن يقاس الأصل – بعد الاعتراف المبدئي–بقيمة إعادة التقييم و التي تمثل القيمة العادلة ناقصا الاهتلاك و خسائر الانخفاض في القيمة و في هذه الحالة يجب قياس القيمة العادلة بموثوقية مناسبة و كذلك يجب إجراء إعادة التقييم بانتظام كاف لضمان أن القيمة الدفترية المسجلة ليست مختلفة جوهريا عن القيمة العادلة.

عند إعادة تقييم أصل ما فإن أي زيادة في المبلغ الدفتري المسجل يجب أن تضاف إلى احتياطي إعادة التقييم ضمن حسابات حقوق الملكية، و أي نقص في القيمة ينشأ عن عملية إعادة التقييم، يجب أولا خصمه من أي فائض إعادة تقييم ضمن حسابات حقوق الملكية لنفس فئة الأصل و بعد ذلك يتم تحميله على قائمة الدخل.

6. إلغاء الاعتراف

يتم إلغاء الاعتراف ببند الأصل الثابت عند التخلص من الأصل أو عندما تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من استخدامه أو التخلص منه قد استنفذت، وأي مكسب ينتج عن الفرق بين صافي العوائد الناتجة من التخلص من الأصل وصافي قيمته الدفترية المسجلة لا يتم تصنيفه كإيراد في قائمة الدخل.[3]

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، نفس المرجع، ص 272.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 273.

[3] طارق عبد العال حماد، نفس المرجع، ص 278.

7. متطلبات الإفصاح

حسب المعيار الدولي (IAS16) يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:[1]

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية المسجلة.
- طرق الاهتلاك.
- العمر الإنتاجي للأصل أو نسب الاهتلاك المطبقة.
- إجمالي المبلغ الدفتري المسجل و مجمع الاهتلاك مضافا إليه مجمع خسائر انخفاض القيمة.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وليس الاستخدام.
- الزيادات و النقص الناشئان عن إعادة التقييم ومن خسائر إعادة التقييم و استرجاع في القيمة.
- الاهتلاك.
- التغيرات الأخرى مثل: التغيير في طريقة الاهتلاك و أثره و أسبابه التي أدت إليه.
- تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقفة نهائيا

إذا كان بند الأصل الثابت مسجل بالقيمة المعاد تقييمها فإن هذه البنود يجب أن تحدد على أساس:[2]

- ✓ التاريخ الفعلي للتقييم،
- ✓ ما إذا كان خبير مستقل قد شارك في العملية
- ✓ الطرق والاقتراحات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة،
- ✓ مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار المشاهدة في سوق نشطة أو صفقات حديثة في السوق قائمة على ظروف طبيعية أو كانت مقدرة باستخدام أساليب أخرى،
- ✓ بالنسبة لكل فئة أصل معاد تقييمه يجب إيضاح المبلغ الدفتري الذي كان سيظهر في الدفاتر لو أن أصول هذه الفئة لم يعاد تقييمها،
- ✓ فائض إعادة التقييم مشيرا إلى التغير في الفترة و أي قيود على التوزيعات للمساهمين.

الفرع الثاني: المعايير الخاصة بقياس الأصول الثابتة المعنوية (IAS38)

ينطبق المعيار المحاسبي (IAS38) على جميع الأصول غير الملموسة والتي يتم التعامل معها بصفة خاصة بمقتضى معايير دولية أخرى.[3]

---

[1] نفس المرجع، ص ص 278، 279.

[2] نفس المرجع، ص ص 278، 279.

[3] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 748.

ويعرف هذا المعيار الأصول غير الملموسة كما يلي: " يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الأصول بأنها موارد تقع تحت سيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية و يتوقع منه حدوث تدفقات نقدية اقتصادية مستقبلية للمنشأة، و تشكل الأصول غير الملموسة قسما فرعيا من هذه المجموعة و تعرف كذلك بأنها قابلة للتحديد كأصول غير نقدية و ليس لها جوهر مادي "

ومن المهم أن نذكر أن المعيار المعدل (IAS38) لم يعد يتطلب أن الأصل غير الملموس يوجد للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو للتأجير للآخرين أو لخدمات إدارية.

و يرجع ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبر أن " الغرض الذي من أجله تحتفظ المنشأة بالبند بهذه الخصائص لا يلاءم تصنيفها كأصل ملموس و أن كل هذه البنود يتم تصنيفها داخل نطاق المعيار، و مع هذا فهناك تحفظ واحد و هو أن الأصول غير الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع و التي تتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار الدولي رقم 02 الخاص بالمخزون أو (IAS11) الخاص بعقود الإنشاءات مستبعدة بصفة خاصة من نطاق (IAS38).

1. خصائص الأصول المعنوية حسب (IAS38)

تتمثل خصائص الأصول المعنوية في العناصر التالية:[1]

- **إمكانية التحديد** : يحتاج الأصل غير الملموس أن يكون قابلا للتحديد لتمييزه عن الشهرة التي تعرف حسب (IFRS3) بأنها منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول غير قادرة أن تكون محددة بمفردها و معترف بها منفصلة أما الأصول غير الملموسة فهي يجب أن أن تلبي معيار إمكانية التحديد بواسطة (IAS38) عندما :

✓ يكون ممكنا فصله أي قادرا على أن تكون منفصلا أو منقسما عن المنشأة و يمكن بيعه أو الترخيص به أو يتم تأجيره أو تبادله سواء بمفرده أو مع أصول أخرى في عقد يؤدي أصل أو التزام،

✓ ناشئا عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بصرف النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للتحويل أو الانفصال عن المنشأة أو من حقوق أو التزامات أخرى.

- **السيطرة:** ويقصد بالسيطرة بأنها قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة من المورد والقدرة على منع الآخرين من الحصول على تلك المنافع وبينما قد تكون كذلك ثابتة في غياب الإلزام القانوني بعوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية.

[1] نفس المرجع، ص ص 750 748.

- **المنافع الاقتصادية المستقبلية** : تشمل المنافع في هذه الحالة الإيرادات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات و أيضا الوفورات في التكلفة فغلى سبيل المثال: استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج يمكن أن تؤدي إلى نقص تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية .

2. الاعتراف والقياس

يمكن الاعتراف ببند ما كأصل معنوي عندما ينطبق عليه تعريف الأصل المعنوي و تنطبق عليه معايير الاعتراف التالية :[1]

- من المحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية قابلة للاسترداد و تدفقها إلى الكيان.
- يكون بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

1/2 القياس المبدئي للأصول المعنوية

مبدئيا تقاس الأصول المعنوية بالتكلفة وتشمل تكلفة الأصول المعنوية المقتناة بشكل منفصل من:

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد و ضرائب شراء غير قابلة للاسترداد ناقص الخصومات والتنزيلات.
- تكاليف إعداد أو تجهيز الأصل للاستخدام القابلة للإرجاع مباشرة إلى تهيئته.

2/2 القياس اللاحق

ينص المعيار (IAS38) على أنه بعد الاعتراف يجوز قياس الأصول المعنوية باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، و مع ذلك في حالة استخدام نموذج إعادة التقييم، تعامل جميع الأصول المندرجة ضمن فئة واحدة بشكل متماثل ما لم ينعدم وجود سوق نشطة لتلك الأصول.

- في حالة اختيار نموذج التكاليف فإنه بعد الاعتراف المبدئي يتم ترحيل الأصل المعنوي بالتكلفة ناقص مجمع الإهتلاكات وخسائر الانخفاض في القيمة،
- في حالة استخدام نموذج التكاليف فإنه بعد الاعتراف المبدئي يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص مجموع الإهتلاكات وخسائر الانخفاض في القيمة.

ويتم تحديد القيم العادلة من واقع سوق نشطة وتتم إعادة تقييمها بانتظام كاف لضمان عدم اختلاف المبلغ المرحل في تاريخ الميزانية عن قيمته العادلة بشكل جوهري.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص ص 252، 253.

3. الأصول المعنوية المولدة داخليا

مع الأصول المعنوية المولدة داخليا، تثور مشكلات عند تحديد ما إذا كان يوجد أصل يمكن التعرف عليه سوف يولد صفة اقتصادية مستقبلية و عند تحديد تكلفة بصورة موثوقة.[1]

- **الشهرة التجارية:**

يقرر المعيار(IAS38) ضرورة الاعتراف بالشهرة التجارية المولدة داخليا كأصل و المبرر المنطقي لذلك هو أن أي نفقات متكبدة لا ينتج عنها أصل يكون موردا يمكن التعرف عليه، بالإضافة إلى ذلك فإن أي تكاليف متكبدة من غير المحتمل أن يكون بالإمكان التعرف عليها تحديدا بأنها مولدة للشهرة التجارية.

- **الأصول الأخرى المعنوية المولدة داخليا:**

يضع المعيار قواعد للاعتراف بالأصول المعنوية الأخرى المولدة داخليا و يعود بشكل عريض هذه النفقات بأنها البحث و التطوير، و يقرر الاعتراف بالعلامة التجارية المولدة داخليا و قوائم عناوين النشر و قوائم العملاء و البنود المماثلة، لأن النفقات عليها مثل النفقات على الشهرة التجارية المولدة داخليا لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير المنشأة ككل وبالتالي لا يمكن التعرف عليها بشكل منفصل .

من أجل تحديد ما إذا كان أصل معنوي مولد داخليا مؤهلا للاعتراف به، يتم تقسيم مراحله إلى مرحلة بحث ومرحلة تطوير، وإذا تعذر تمييز المرحلتين، فإن الإنفاق بأكمله يصنف كبحوث.

4. الانخفاض في القيمة والإخراج من الخدمة

يجب على الكيانات تطبيق أحكام (IAS36) عند تقدير مبلغ الأصول المعنوية القابل للاسترجاع وتوقيت وكيفية تقدير ما إذا كانت قيمة أصل ما قد انخفضت.

- **التخلص و الإخراج من الخدمة:** يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند التخلص منها أو عندما لا يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدمها أو التخلص.[2]

5. الإفصاح

يشير المعيار المحاسبي (IAS38) إجراء الإفصاحات التالية لكل فئة أصول معنوية و التمييز بين الأصول المولدة داخليا و الأصول الأخرى :[3]

- ✓ العمر الإنتاجي إذا كان محدد أو غير محدد و معدلات الاهتلاك المطبقة.
- ✓ طرق الاهتلاك المتبعة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 246.

[2] نفس المرجع، ص 257.

[3] نفس المرجع، ص 258.

- ✓ إجمالي المبلغ الدفتري المرحل و مجموع الاهتلاك و خسائر الانخفاض في القيمة في بداية و نهاية الفترة.
- ✓ الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار (IFRS5).
- ✓ الارتفاعات أو الانخفاضات أثناء الفترة و الناتجة عن عمليات إعادة التقييم.
- ✓ خسائر الانخفاض في القيمة.
- ✓ الاهتلاك المعترف به أثناء الفترة.
- ✓ بالنسبة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير محددة المدة، المبلغ المرحل للأصل و الأسباب المؤيدة لأجراء مثل هذا التقييم .

الفرع الثالث: المعايير الخاصة بقياس الأصول المالية

نظرا لتطور الاتصال و عولمة النشاط الاقتصادي، و تعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم وبين أسواق رأس المال العالمية، ساهم ذلك في تعزيز نشوء أدوات مالية جديدة و زيادة العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة .

1. تعريف الأصول الثابتة المالية :

لم يعطي (IASB) تعريف للأصول الثابتة المالية و الأصول المالية الجارية إلا أنه عرف الأصول المالية بصفة عامة حسب المعيار (IAS32) على أنه أي أصل يكون عبارة عن:[1]

- النقد.
- أداء حق ملكية لمنشأة أخرى.
- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشآت أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشآت أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.
- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة و غير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشاة .

2. تصنيف الأصول الثابتة المالية

تصنف الأصول الثابتة المالية حسب المعيار الدولي (IAS39) إلى أربعة أصناف :[2]

1/2 أصول مالية بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة : و يقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين رئيسيتين:

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مرجع سبق ذكره، ص 635.

[2] نفس المرجع، ص ص 640، 641.

- ✓ **المخصصة** : وهي الأصول التي تختار المنشأة تصنيفها ضمن هذه الفئة بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة و يتم الاعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في قائمة الدخل من خلال الأرباح و الخسائر،
- ✓ **أصول محتفظ بها للمتاجرة** : هي الموجودات التي يتم امتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر ، و يجب تصنيف الموجودات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة بغض النظر عن سبب امتلاكها إذا كانت جزءا من محفظة يوجد دليل على أنها لها نمط فعلي لتحقيق الربح قصير الأجل و تعتبر الموجودات المالية المشتقة دائما أنها محتفظ بها للمتاجرة

2/2 أصول مالية معدة للبيع: وهي تلك الموجودات المالية التي هي ليست:

- قروض و ذمم مدينة.
- استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق.
- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح و الخسائر.

3/2 استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق

هي موجودات مالية غير مشتقة ذات مدفوعات محددة أو قابلة للتحديد و لها موعد استحقاق ثابت و للمشروع قدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق مثل سندات ذات فائدة ثابتة و موعد سدادها محدد.

4/2 القروض و الذمم المدينة

هي الأصول المالية غير المشتقة و المحددة قيمة تسديدها بشكل مسبق و بمقدار ثابت و التي تنشئها أو تحصل عليها المنشأة و هي غير مدرجة في سوق نشط و غير مخصصة للمتاجرة بها، و لم تعتبرها المنشأة عند الاعتراف الأولي بها كأصول بالقيمة العادلة من خلا الأرباح و الخسائر أو كأصول معدة للبيع.

3.الاعتراف و القياس

1/3 التقييم الأولي

يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد الذي يتضمن أداة مالية معينة، يتم وإثبات عمليات الشراء للأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف أو الإثبات في الدفاتر، و يقصد هنا بالاعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المؤسسة بشكل أولي لأول مرة أصلا في الميزانية .

ويتم التقييم الأولي للأصل المالي عند الاعتراف به بالقيمة العادلة مضافا إليه تكاليف العملية باستثناء الأصول المالية المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة، (وهي التي تختار المؤسسة قياسها بالقيمة العادلة أو للمتاجرة) فيتم تقييمها بمقدار ثمن الشراء و بالتالي تعتبر مصاريف

الشراء و بالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل : عمولة الوسيط المالي أو السمسار و الضرائب و غيرها من المصروف كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

أما الأصول المالية المعدة للبيع و المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق و كذلك القروض و الحقوق تسجل عند الإثبات (التقييم الأولي) بقيمة الشراء مضاف إليه تكاليف الشراء و الرسوم المباشرة.[1]

2/3 التقييم اللاحق للأصول الثابتة المالية

- **تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة**

ينص المعيار الدولي (IAS 39) على أن التقييم اللاحق للأصول المالية من خلال قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) يتم تقييم الأصول المالية عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للاقتناء (التقييم البعدي) بالقيمة العادلة ويتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية :[2]

- ✓ أسعار السوق النشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة، و هكذا إدا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة و بشكل منتظم من خلال البورصة أو جهة منظمة كالجهات الحكومية،
- ✓ إذ كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إدا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادي،
- ✓ أما الأصول المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال وسائل التقييم كنموذج للتدفقات النقدية .

- **تقييم الأصول المالية المعدة للبيع**

يتم إعادة تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتدنى فيها قيمة الأصل المالي انخفاضا مستمرا، أو إذا كانت هناك فروقات ناتجة عن أسعار الصرف المتعلقة بتلك الأصول .

وتستمر المنشأة بالاعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية حتى يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندها يتم تحويل رصيد الربح أو الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية إلى بيان الدخل .

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، نفس المرجع، ص ص 637، 639.

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 64.

ويشار هنا أنه في حالة وجود أصول مالية معدة للبيع ومن فئة البنود النقدية أي الاستثمارات في السندات أو أي أداة مالية لها قيمة محددة (الأصول المالية النقدية).[1]

- **الأصول المحتفظ بها حتى الاستحقاق**

يتم إعادة تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للاعتراف الأولي بالتكلفة المهتلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة .

و تخضع هذه الأصول إلى اختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث انخفاض جوهري في قيمة تلك الأصول.[2]

3. خسارة قيمة الأصول الثابتة المالية

1/3 مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المالية

تتمثل مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المالية فيما يلي :[3]

- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية.
- عدم التزام الجهة المصدرة ببنود العقد، مثل عدم دفع قيمة الأصل المالي أو الفوائد.
- عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي.

ويتم تطبيق متطلبات انخفاض القيمة حسب (IAS39) على الأصول المالية التالية :

- ✓ الأصول الثابتة المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- ✓ الأصول المالية المعدة للبيع.
- ✓ القروض و الحقوق.

2/3 الاعتراف بخسارة قيمة الأصول المالية

يجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول المالية في قائمة الدخل، عند وجود دليل موضوعي على انخفاض القيمة و إذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة من الأصول التي يمكن تقديرها بموثوقية .[4]

4. العرض و الإفصاح

فيما يخص الإفصاح عن الأصول المالية الثابتة تنص المعايير الدولية ما يلي :[5]

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 641، 642.

[2] نفس المرجع، ص 642.

[3] نفس المرجع، ص654.

[4] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، نفس المرجع، ص 655.

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 227.

- السياسة المحاسبية المتبعة في تحديد قيمة الأصل المالي.
- الإفصاح في حساب الخسائر و الأرباح عن :

✓ الفوائد و العائدات و توزيعات الأصول المالية الثابتة و المتداولة.

✓ الأرباح و الخسائر الناتجة عن بيع أو إعادة تصنيف الأصل المالي، الهبوط في القيمة السوقية للأصل المالي.

يجب الإفصاح و التحليل في تقرير الإدارة عن:

- القيمة العادلة للأصول المالية طويلة الأجل.
- القيود الهامة المفروضة على الأصول المالية أو تحويل عوائدها و المتحصلات من بيعها .

المطلب الثاني : المعايير الخاصة بتقييم عناصر الأصول الأخرى

المخزونات حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS02)

1. تعريف المخزون حسب المعيار (IAS02)

تمثل محاسبة المخزونات اعتبارا هاما بالنسبة لكثير من الكيانات بسب أهميتها في قائمة المركز المالي و يعرف المعيار الدولي (IAS02) المخزون بأنه:" أصناف محتفظ بها للبيع في الإطار العادي لعمل المنشأة و في عملية الإنتاج من أجل البيع أو في صورة مواد أو توريدات يتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في أداء الخدمات.[1]

ويعالج هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المنشأة.
- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه.
- المخزون في شكل مواد خام أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج أو المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات.

2. تقييم المخزون حسب المعيار الدولي (IAS02)

عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا العيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، و عند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون و يعترف به في قائمة الدخل.[2]

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الخامس، مرجع سبق ذكره، ص 325.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 70، 71.

- **صافي القيمة القابلة للتحقق:** تمثل القيمة القابلة للتحقق بأنها عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون و التكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع.
- **الاعتراف بالمخزون كمصروف:** عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف و بالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق و جميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة.

أما بالنسبة للعكس أي التخفيض و الذي ينشأ عنه زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ في الفترة التي حصل فيها استعادة التخفيض.

3. تدني قيم المخزون و خسارة القيمة

في نهاية السنة عند الجرد يجب تقييم المخزون حسب (IAS02) بالقيمة الأقل بين التكلفة و القيمة الصافية القابلة للتحقق، و التي هي عبارة عن سعر البيع المتوقع في إطار النشاط العادي مطروحا منه تكاليف تشطيبها أو إتمامها و التكاليف الضرورية لتحقيق عملية البيع.

بمعنى آخر : يجب تسجيل تدني قيم المخزون إذا كانت قيمة حيازته أقل من سعر البيع الصافي .[1]

4. العرض و الإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:[2]

- السياسات المحاسبية المأخوذ بها لقياس المخزون.
- إجمالي المبلغ الدفتري المسجل للمخزون و المبالغ المبوبة كلما كان ذلك مناسبا.
- المبلغ الدفتري المسجل لأي مخزون بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع.
- مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- مبلغ أي تخفيض للمخزون المعترف به كمصروف في الفترة.
- مبلغ انعكاس (زيادة تالية لمخزون سبق انخفاضه) و الظروف التي أدت إلى زيادة القيمة.
- المبلغ الدفتري للمخزون المهون كالتزامات.

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة الدولية وفق SCF والمعايير الدولية IAS / IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 346.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 88.

المطلب الثالث: المعايير الخاصة بتقييم عناصر الميزانية الأخرى

الفرع الأول: مخصصات المؤونات حسب المعيار الدولي (IAS37)

قبل إصدار (IAS37) و في ظل غياب قواعد واضحة محددة للاعتراف و القياس استطاعت الكيانات تحميل مخصصات ضخمة على قائمة الدخل و بالتالي التلاعب في الإيرادات أو الأداء المالي.

و مع إصدار (IAS37) تم تقنين القواعد المتصلة بالاعتراف بالمخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة و قياسها.

1. تعريف المؤونات حسب المعيار الدولي (IAS37)

باعتبار المؤونات تسجل كأعباء فهي احتجاز لجزء من أرباح المؤسسة، فكل زيادة في المؤونة هو تقليص في الربح و العكس صحيح فقد أنشأ المعيار المحاسبي (IAS37) الأصول المحتملة و الخصوم المحتملة سنة 1998 ليضع حدا لاستخدام المؤونات كأداة للمحاسبة الإبداعية بامتياز لما تخوله من إمكانية التلاعب بأرباح المؤسسات.

و يعرف المعيار (IAS37) المؤونة بأنها " التزام لا يكون وقته أو مبلغه مؤكدين، و هذا الالتزام حالي للمؤسسة ينشأ من أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية.

و منه نستنتج أن مفهوم المؤونة يتمثل في الخصوم فقط أي لا يحتوي الخسائر في قيمة الأصول التي حدد لها مصطلح تدني القيم، و بالتالي المؤونة أصبحت تتعلق فقط بمؤونات الأعباء و المخاطر.[1]

2.شروط تسجيل المؤونة

تسجل المؤونة إذا و فقط إذا توفرت على الشروط التالية:[2]

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي ناجم عن حدث سابق.
- من المحتمل أن يحدث تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدي.
- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.
- إذا لم تجتمع هذه الشروط الثلاث لا يمكن تشكيل أية مؤونة.

3.متطلبات الإفصاح

يجب الإفصاح و لكل فئة من المخصصات كما يلي:[3]

---

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفقSCF والمعايير الدولية IAS/ IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 328.

[2] نفس المرجع، ص 328.

[3] نفس المرجع، ص 330.

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية و نهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل خلال الفترة.

و يجب أن تفصح المنشأة أيضا و لكل فئة من المخصصات كما يلي :

- ✓ وصف مختصر عن طبيعة الالتزام و التوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة،
- ✓ إشارة إلى الشكوك في مبلغ و توقيت تلك التدفقات الصادرة،
- ✓ مبلغ التعويضات المتوقعة.

و يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية ويجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

الفرع الثاني: الضريبة المؤجلة حسب المعيار الدولي

إنّ الضريبة على الأرباح تشكل عبئا مهما من الأعباء التي تتحملها الشركات، و تخضع حسابها إلى تحديد الإيرادات الواجب إدماجها و الأعباء القابلة للطرح من الوعاء الضريبي طبقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وهذا ما يفسر الارتباط الوثيق بين المحاسبة و الجباية لكن هذا الارتباط سيجعل البيانات المالية بعيدة عن التعبير عن الحقيقة الاقتصادية للشركات و ينقص من دقة تحديد أثر النشاط الاستغلالي على أدائها و وضعيتها المالية.

1.تعريف الضريبة المؤجلة

تعرف الضريبة المؤجلة حسب المعيار الدولي (IAS12) على أنها " الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها.[1]

ويقوم المفهوم على التمييز بين الضريبة المستحقة خلال الدورة و الضريبة الجارية المتعلقة بالدورة أي تلك التي يتم حسابها وفقا للقواعد الجبائية.

فالمعيار المحاسبي (IAS12) فرق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي:

- **الربح المحاسبي** : يعرف الربح المحاسبي بنتيجة الدورة قبل طرح الضرائب على أرباح الشركات أي نتيجة الدورة التي لم تتأثر بالقواعد الجبائية .
- **الربح الجبائي:** يعرف الربح الجبائي بأنه نتيجة الدورة المتأثرة بالقواعد الجبائية.

[1] المرجع السابق، ص 288.

لهذا فإن حساب وتحديد الضرائب المؤجلة يهدف إلى تسجيل و تحديد تأثير الضرائب على الأرباح الموافقة للعمليات المحاسبية المتعلقة بالدورة على نتيجة الدورة.

1. تصنيفات الضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي (IAS12)

تصنف الضرائب المؤجلة حسب المعيار كما يلي:[1]

- **ضرائب مؤجلة أصول** : هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية ومن أمثلتها:

✓ نفقات و أعباء التطوير التي يتم تثبيتها و إظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.

✓ التثبيتات التي تهتلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها محاسبيا.

- **ضرائب مؤجلة خصوم** : و هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية و نجد من أمثلتها: ترحيل العجز و الخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة.

2.القياس و الاعتراف بالضريبة المؤجلة

يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كدخل و نفقة و إدراجها في الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة. عندما تنشأ الضريبة من معاملة أو حدث يتم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية.

ينبغي الاعتراف بأي ضريبة ناشئة عن عملية اندماج شركات كأصل أو التزام من الممكن التعرف عليه في تاريخ الشراء.

يجب إجراء مقاصة أصول الضريبة و التزاماتها في الميزانية فقط، إذا كانت لدى المنشأة الحق القانوني.[2]

3.الإفصاح المحاسبي

اشتراطات الإفصاح الواردة في المعيار كثيرة و نذكر منها:[3]

- يشترط المعيار تفسير العلاقة بين النفقة الضريبية و الربح المحاسبي،
- ينبغي الإفصاح عن الأساس الذي تم بناءا عليه احتساب نسبة الضريبة مع بيان شرح أي تغير في نسبة الضريبة المعمول بها،
- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المرتبطة بشركات لم يتم الاعتراف بالتزامات ضريبتها المؤجلة، فيما يتعلق بها يجب الإفصاح عنها.

---

[1] نفس المرجع، ص 292.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص230.

[3] نفس المرجع، ص ص 231، 232.

- ينبغي تحليل أرصدة الضريبة المؤجلة الصافية للفترة الجارية السابقة حسب أنواع الفرق المؤقت و أنواع الخسارة الضريبية غير المستخدمة.

المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة وترجمة القوائم المالية الأجنبية

سنتطرق في هذا المبحث لمعرفة معيار المحاسبة الدولية الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة والمتمثل في العيار(IAFRS10) بعنوان القوائم المالية الموحدة والهدف منه، كما سنتعرف على المعايير الخاصة بترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية والطرق المختلفة للترجمة.

المطلب الأول: المعايير الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة IAFRS 10

تم إصدار المعيار IAFRS 10 في شهر مايو 2011 وبدأ سريانه اعتبارا من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية الموحدة

عندما تملك شركة ما أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى فان الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، أي أن القرارات الهامة والإستراتجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة، من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.[1]

الفرع الثاني: أهداف المعيار IAFRS 10 إعداد القوائم المالية الموحدة

هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف فإن المعيار الدولي للتقرير المالي:[2]

1. يتطلب من الشركة (الأم) التي تسيطر على شركة أو أكثر من الشركات الأخرى (شركات تابعة) أن تعرض قوائم مالية موحدة.
2. يعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد.
3. يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت الشركة المستثمرة تسيطر على أعمال مستثمر فيه أو بناء عليه يجب عليها أن توحد الأعمال المستثمر فيه.

---

[1] جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 347.

[2] المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS10.

4. يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة.
5. يعرف المنشاة الاستثمارية ويحدد استثناءا من توحيد منشات تابعة معينة للمنشات الاستثمارية.

لا يتعامل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مع المتطلبات المحاسبية لتجميع الأعمال وأثرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن تجميع أعمال.

يجب على المنشاة التي تعد منشاة أما أن تعرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع المنشات باستثناء مايلي:

- لا يلزم المنشاة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية:

✓ أنها منشأة تابعة مملوكة _ بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة_ بشكل جزئي لمنشأة أخرى وأن جميع ملاكها الآخرين بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة ولم يعترضوا على ذلك.

✓ لا يتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام.

✓ لم تودع، وليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

✓ تعد المنشأة الأم النهائية لها، أو أي شركة أم وسيطية لها،قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

- لا ينطبق هذا المعيار على خطط منفعة ما بعد نهاية الخدمة أو خطط منفعة الموظف طويلة الأجل والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي 19"منافع الموظف".
- لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كان مطلوب منها.

الفرع الثالث: المتطلبات المحاسبية لتوحيد الأعمال

تتمثل المتطلبات المحاسبية لتوحيد أعمال المنشأة فيما يلي:[1]

1. يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.
2. يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى المنشآت التي سيتم إعداد قوائمها المالية الموحدة لها.
3. إجراءات إعداد القوائم الموحدة:

[1] جمعة حميدات، نفس المرجع، ص ص 355، 356.

- تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية المنشأة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(3) "اندماج الأعمال".
- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين المنشأة القابضة ومنشآتها التابعة وبين المنشآت التابعة نفسها. حيث يتم حدف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين منشآت المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

4. الحصة غير المسيطر عليها:

- هي جزء من حقوق الملكية في منشأة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى منشأة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية.
- يجب على المنشأة الأم عرض الحصص غير المسيطر عليها في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية لمالكي المنشأة الأم.
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة.

5. التغير في نسبة ملكية المنشأة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة. يتم معالجة أي تغير على حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في المنشأة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.
6. فقدان سيطرة المنشأة الأم على المنشأة التابعة: عند فقدان المنشأة الأم على المنشأة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك المنشأة الأم بالمنشأة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومية أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية أو اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

- إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.

- الاعتراف بأي استثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة.
- الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على المنشأة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

الفرع الرابع: متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية الموحدة حسب IFRS12

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على المنشأة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:[1]

- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المرتبطة بها.
- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

ولتحقيق هذه الأهداف على المنشأة الإفصاح عن:

1. الأحكام والاقتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:

- طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب.
- نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصص ملكية، كونه منشأة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة أو لها تأثير هام عليه، أو أنه عملية خاضعة للسيطرة المشتركة.
- أنها تستوفي تعريف المنشأة الاستثمارية.

2. المعلومات حول حصصها في:

- المنشأة التابعة.
- الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة.
- المنشآت المنظمات غير المسيطر عليها من قبل المنشأة.

إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، فعلى المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

[1] جمعة حميدات، نفس المرجع، ص 815.

المطلب الثاني: المعايير الخاصة بترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية

إنّ الغرض من IAS 21 هو بيان كيفية محاسبة التعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية كما يبين المعيار أيضا كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض، وعملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية، والقضايا الرئيسية هي سعر أو أسعار الصرف الواجب استخدامها والمواضع التي فيها بيان تأثيرات التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.[1]

الفرع الأول: أهمية ترجمة القوائم المالية

تستخدم القوائم المالية الموحدة في الإفصاح المحاسبي عن الموارد والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة تمارس في نطاق مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعض أنشطتها الاقتصادية بغرض تحقيق عدة أهداف وهي:[2]

- إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة.
- استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينها.
- تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينها.
- بالإضافة إلى الإفصاح المحاسبي عن الأرصدة المجمعة في قوائم مالية موحدة.

الفرع الثاني: اختيارات العملة الوظيفية

لقد تم استخدام مصطلح العملة الوظيفية Functionnal Currency لأول مرة في أدبيات ترجمة العملة الأجنبية بالارتباط بمعيار المحاسبة المالية الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم (52) بعنوان ترجمة العملة الأجنبية Foreign Currency Translation. ينبغي تحديد العملة الوظيفية عن طريق النضر لعدة عوامل.هده العملة ينبغي أن تكون العملة التي يولد بها الكيان النقدية وينفقها ويتم بها تقويم المعاملات في المعتاد.وكل المعاملات بعملات أخرى غير العملة الوظيفية تعامل كمعاملات بعملات أجنبية. ويمكن أخد 5عوامل في الاعتبار عند هذا القرار:[3]

- المؤثرة بدرجة رئيسية على السعر الذي تباع به السلع والخدمات .
- الخاصة بالبلد الذي تؤثر قواه التنافسية وقوانينه بدرجة رئيسية على هيكل تسعير الكيان.
- التي تؤثر على تكاليف الكيان.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مرجع سبق دكره، ص 381.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 118.

[3] طارق عبد العال حماد، نفس المرجع، ص ص 381، 382.

- التي يتبع بها توليد الأموال.
- التي يتم بها الاحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

وتعتبر البنود الثلاثة الأولى عموما الأكثر تأثير في تقرير العملة الوظيفية.

الفرع الثالث: ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

أولا: العمليات الأجنبية

تعتبر ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية جزءا من عمليات الشركة الأم كما لو كانت المعاملات الأجنبية هي نفسها معاملات الشركة الأم وذلك وفق القواعد التالية:[1]

- الأصول الثابتة واهتلاكها: تترجم الأصول الثابتة بسعر الصرف في تاريخ اقتناء الأصل أو في تاريخ إعادة التقييم.
- المخزون: يترجم المخزون بسعر الصرف في تاريخ الإنفاق على المخزون، وعند تحديد القيمة الاستردادية أو صافي القيمة القابلة للتحقيق يتم الترجمة هنا بسعر الصرف في تاريخ الإقفال.

بشكل عام يتم اللجوء في الواقع العملي إلى متوسطات أسعار صرف أسبوعية أو شهرية إلا إذا كانت التقلبات كبيرة في أسعار الصرف وهنا لا يمكن اللجوء إلى المتوسطات.

ثانيا: الكيانات الأجنبية

عرف المعيار الدولي (21) الكيان الأجنبي بأنه عملية أجنبية لا تشكل أنشطتها جزءا رئيسيا من النشاط الذي تمارسه الشركة الأم التي تعرض قوائمها المالية، وتتم ترجمة القوائم المالية الأجنبية المصنفة على أنها كيان أجنبي وفقا للقواعد التالية:[2]

- تترجم الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية وغير النقدية بسعر الإقفال.
- تترجم بنود الإيرادات والمصروفات بأسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملات إلا إذا كان التسجيل لدى الكيان الأجنبي يتم بعملة نقدية تعاني من تضخم اقتصادي مرتفع في هذه الحالة فان الإرادات والمصروفات تترجم بسعر الإقفال.
- تعالج فروق التغير في أسعار الصرف المتعلقة ضمن حقوق الملكية مذلك حتى تاريخ الصرف في الاستثمار.

إنّ مصادر فروق أسعار الصرف تتمثل في ترجمة القوائم المالي للكيانات الأجنبية وفقا لما يأتي:

---

[1] سعد جايد العامري، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 149.

[2] نفس المرجع، ص 150.

- ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات بأسعار الإقفال بينما يتم إثباتها بسعر الصرف الجاري في تاريخ حدوث المعاملة.
- ترجمة صافي الاستثمار في أول المدة بسعر صرف مخالف لما سبق استخدامه في إعداد القوائم المالية.
- التغيرات الأخرى في حقوق ملكية الكيان الأجنبي، وهذه التغيرات في مجملها لا تؤثر بصورة كبيرة على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية لكل من الشركة الأم والكيان الأجنبي ومن ثم فان هذه الفروق لا تعالج في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف، تعالج شهرة المحل الناشئة عن تملك كيان أجنبي بإحدى الطريقتين الآتيتين:

✓ اعتبار الشهرة أصل أو(التزام) للكيان الأجنبي وتترجم بسعر الإقفال.

✓ اعتبار الشهرة أصل أو(التزام) للشركة الأم.

ثالثا: الإفصاح المحاسبي للعمليات الأجنبية

1. ينبغي على الكيان الإفصاح عن:[1]

- مبلغ فروق الصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ولكن ليس الفروق الناشئة عن الأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة طبقا ل IAS 39.
- فروق الصرف الصافية المصنفة في مكون منفصل لحقوق الملكية وتسوية مبلغ مثل هذه الفروق متصلة بالصرف في بداية ونهاية الفترة.
- عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية يكون مطلوبا الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية للكيان معد التقرير أو عملية أجنبية هامة وسبب التغير.

2. عندما يعرض الكيان قوائمه المالية بعملة مختلفة عن عملته الوظيفية، يحوز له أن يصف تلك القوائم المالية بأنها مطابقة لمعايير التقارير المالية الدولية (IARS) فقط إذا كانت مستوفية لجميع متطلبات كل معيار وتفسير ساري.

3. إذا عرض كيان قوائمه المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة مختلفة عن عملته الوظيفية أو عملة عرضه أو إذا لم يتم استفاء المتطلبات المذكورة يجب عليه في هذه الحالة:

- توضيح أن المعلومات تكميلية تمييزا لها عن المعلومات المطابقة ل (IFRS).
- الإفصاح عن العملة المعروضة بها المعلومات التكميلية.
- الانفضاح عن العملة الوظيفية للكيان وطريقة الترجمة المستخدمة في تقرير المعلومات التكميلية.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص ص 391، 392.

الفرع الثالث: طرق ترجمة القوائم المالية

هناك أربعة طرق محاسبية متعارف عليها لترجمة القوائم المالية الأجنبية وهي:

1. طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة

تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق المستخدمة في ترجمة القوائم المالية الأجنبية وقد أوصى بها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1931 ثم صدرت بصورة رسمية عام 1939.[1]

وطبقا لهذه الطريقة فإن بنود الميزانية المتداولة وهي الأصول المتداولة والخصوم المتداولة يتم ترجمتها على أساس سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية واستخدام سعر الصرف التاريخي السعر السائد في تاريخ اقتناء الأصل أو وقت الاعتراف بالالتزام لترجمة بنود الأصول والالتزامات الثابتة وحسابات رأس المال، وتعتمد هذه الطريقة على العرف المحاسبي في التمييز بين البنود المتداولة والغير المتداولة عند إعداد الميزانية.

أما بالنسبة لبنود قائمة الدخل فإن حسابات الاستهلاك والتقادم تترجم باستخدام أسعار الصرف المستخدمة لترجمة الأصول المتعلقة بها بينما تترجم جميع عناصر المصاريف والإيرادات باستخدام متوسط أسعار الصرف خلال الفترة المالية المعدة عنها القوائم المالية. يطلق على المتمم الحسابي بين مجموع جانب الأصول ومجموع جانب الخصوم والناتج من الاختلافات في أسعار الصرف التي استخدمت في عملية الترجمة "فروق ترجمة الميزانية"، ويطلق على المتمم الحسابي بين مجموع الجانب المدين والجانب الدائن في قائمة الدخل "فروق ترجمة قائمة الدخل" ثم يتم ترحيل كل من فروق الترجمة إلى حساب موحد يعرف بحساب فروق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.

ينتقد البعض طريقة البنود المتداولة والغير المتداولة على أساس أنها:

- تفتقر للتبرير النظري حيث أن تقسيم عناصر الميزانية إلى متداولة وغير متداولة لا يصلح أن يكون أساسا سليما لتحديد سعر الصرف المستخدم في الترجمة، إذ أن الترجمة تتعلق بالقياس وليس بالتصنيف.
- كذلك يعاب على هذه الطريقة مخالفة لمبدأ التكلفة التاريخية فيما يتعلق بترجمة المخزون بالسعر الجاري في تاريخ الميزانية بدلا من السعر التاريخي له.
- هذه الطريقة مخالفة أيضا لفرض وحدة القياس.
- كما يعاب عليها أيضا ضرورة احتفاظ الشركة الأم أو المركز الرئيسي بأسعار الصرف التاريخية للالتزامات طويلة الأجل لعديد من السنوات ولجميع الفروع والشركات التابعة الأجنبية.

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 549، 550.

2. طريقة البنود النقدية وغير النقدية

تستخدم طريقة البنود النقدية وغير النقدية على فلسفة مؤداها أن الأصول النقدية أو المالية والالتزامات لديها خصائص وصفات متشابهة ومتماثلة في أن قيمتها تمثل مقدار ثابت من وحدات النقد وأن عملة التقرير لا تتغير بشكل مكافئ في كل مرة يتغير فيها سعر الصرف ومن ثم فان تلك الحسابات النقدية يجب أن يتم ترجمتها عند سعر الصرف الجاري. ويتم تطبيق هذه الطريقة عن طريق إتباع الإجراءات المحاسبية التالية:[1]

- يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إقفال أو إعداد القوائم المالية في ترجمة البنود النقدية والتي تتمثل في البنود النقدية السائلة بطبيعتها أو القابلة للتحويل إلى نقدية سائلة والمقومة بعدد ثابت من وحدات النقد.
- يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصول أو نشأة الالتزامات في ترجمة البنود غير النقدية غير السائلة بطبيعتها أو تحتاج إلى المزيد من الوقت والجهد لتحويلها إلى نقدية سائلة حيث قد تفقد جزءا من قيمتها الحقيقية من جراء عملية التحويل.
- يتم استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية في ترجمة المخزون السلعي والذي يعد من البنود غير النقدية والذي قد يتطلب ترجمته استخدام أسعار الصرف التاريخية وقت الحصول عليه.
- استخدام متوسط سعر الصرف في ترجمة بنود قائمة الدخل أو بنود الإيرادات والمصروفات وغيرها من البنود التي تتضمنها السنة المالية باستثناء البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي.
- يتم ترحيل رصيد فروق ترجمة بنود جانبي قائمة المركز المالي النقدية أو الغير النقدية الى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل.
- لا يتم ترجمة قيمة صافي الدخل بل يتم استخراج المتمم الحسابي بين جانبي قائمة الدخل بعد ترجمة جميع بنودها.

3. طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية)

تقوم هذه الطريقة على أساس ترجمة العملات النقدية بالطريقة التي تحافظ على أسس القياس التي كانت متبعة في إعداد القوائم المالية، وتتبع الإجراءات المحاسبية الآتية في عملية الترجمة:[2]

- تستخدم أسعار الصرف الجارية في ترجمة الأصول والخصوم التي تظهر في تاريخ إعداد الميزانية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص ص 139، 141، 142.

[2] سعد جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص 216.

- يستخدم سعر الصرف الجاري في تاريخ الميزانية لترجمة الأصول والخصوم التي تسجل على أساس القيمة الاستبدالية أو القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.
- تترجم الأصول والخصوم التي يتم تقويمها على أساس تاريخي باستخدام سعر الصرف الذي كان سائدا في تاريخ العملية.
- تترجم الإيرادات والمصروفات أو بنود قائمة الدخل باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال الفترة المالية باستثناء البنود المرتبطة مباشرة ببنود الميزانية حيث يتم ترجمتها بنفس أسعار الصرف التي استخدمت في ترجمة تلك البنود وهي أسعار الصرف التاريخية.
- تظهر أرباح وخسائر الترجمة ضمن عناصر تحديد دخل الفترة المالية التي تغير فيها سعر الصرف.

اقترحت هذه الطريقة من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ثم أصبحت تستخدم بشكل رسمي في إيضاح المعيار المحاسبي رقم (8) عند ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية، وذلك لأنها تحافظ على طبيعة بنود تلك القوائم قبل وبعد القيام بعملية الترجمة من خلال الالتزام بالأسس المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي لتلك البنود محل الترجمة.

4. طريقة سعر الصرف الجاري (السائد)

ظهرت هذه الطريقة بسبب الانتقادات التي وجهت إلى طرق الترجمة التي تستخدم أسعار صرف متعددة وهي تعتمد على سعر صرف واحد في الترجمة وهو السعر السائد في تاريخ إعداد القوائم المالية وعليه تتم الترجمة بموجب هذه الطريقة وفق الإجراءات المحاسبية التالية:[1]

- تترجم كافة الأصول والخصوم باستخدام سعر الصرف الجاري باستثناء حقوق الملكية حيث تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت نشوئها أو تكوينها بما في ذلك الإضافات.
- تترجم التحويلات النقدية من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ حدوث هذه التحويلات.
- تترجم جميع عناصر الإيرادات والمصروفات بما في ذلك مصروفات أهلاك الأصول الثابتة ومبلغ صافي الدخل ومخزون أول مدة باستخدام سعر الصرف الجاري في نهاية الفترة المالية.
- لا تدخل أرباح وخسائر الترجمة في حساب الأرباح والخسائر للفترة المالية ولكن يفتح لها حساب مستقل يظهر رصيده ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي حيث يعالج كحساب رأسمالي.

[1] سعد جايد العامري، نفس المرجع، ص 217.

ومن الجدير بالذكر أن طريقة سعر الصرف الجاري كان قد أوصى باستخدامها مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا في عام 1968 كأساس لترجمة بنود القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية، ثم بعد ذلك أعلن مجمع المحاسبين القانونيين في اسكتلندا عام 1970 أن طريقة الصرف الجارية هي الطريقة الوحيدة المقبولة للترجمة باعتبار أنها أسهل الطرق جميعا وابسطها من حيث التطبيق العملي، كما أنها تحافظ على طبيعة البنود التي تخضع للترجمة والأسس المحاسبية المستخدمة في عرض بنود القوائم المالية.

الخلاصة

في هذا الفصل تم توضيح مختلف طرق تقييم وإعداد عناصر الميزانية وفق المعايير المحاسبية الدولية على أساس أن هذه العملية تعتبر من الوظائف المحاسبية الأساسية التي ينتج عنها قوائم مالية ذات أهمية خاصة ومصداقية لمستخدميها، فتم التطرق إلى التثبيتات بمختلف أنواعها مبرزين أهم المعايير التي تحكمها ومحتوى التكلفة التي تسجل بها وكذلك الإفصاح عنها، كما تطرقنا إلى مختلف عناصر الميزانية الأخرى، كما تم توضيح المعايير الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة والهدف منها، وفي الأخير تناولنا طرق ترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية.

الفصـل الثالـث:

دراسـة تطبيقيــة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

-جيجل-

تمهيد

لقد أصبحت الضرورة تقتضي أن تعتمد المؤسسات الجزائرية نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والتطورات الحاصلة في مختلف البلدان والتي اعتمدت معايير المحاسبة الدولية، وذلك لتجنب العزلة الدولية في هدا المجال وذلك من أجل فتح المجال للشركات الكبرى الأجنبية للاستثمار في الجزائر ومن هنا نجد أن الشركات الجزائرية تسعى إلى توفير نظام محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية ولكن هل هذه الشركات تعتمد على هذه المعايير؟ هذا ما سنتعرف عليه من خلال شركة توزيع الكهرباء والغاز بجيجل – مكان إجراء التربص– حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

المبحث الثاني: عرض ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

المبحث الثالث: منهجية تقييم عناصر ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ومدى توافقها مع المعايير الدولية

المبحث الأول: تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

في هذا المبحث، سنتطرق أولا إلى نشأة وتعريف الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز وتحديد مهامها ودراسة هيكلها ثم التعرف على نشاطها.

المطلب الأول: نشأة الشركة

الفرع الأول: تعريف الشركة

تعد الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز من بين أكبر الشركات الجزائرية، و هي ذات أسهم يكمن نشاطها الرئيسي في توزيع الكهرباء و الغاز عبر القنوات. تتكون من 31 فرعا و 9 شركات مساهمة. في سنة 2004 أصبحت هذه الشركة عبارة عن مجمع لشركات هي:

- شركة إنتاج الكهرباء
- شركة مسير نقل الكهرباء.
- شركة مسير شبكات نقل الغاز.
- شركة توزيع الكهرباء و الغاز.

الفرع الثاني: لمحة تاريخية حول الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز

تأسست شركة سونلغاز سنة 1969 لاستبدال شركة كهرباء و غاز الجزائر التي تأسست في عهد الاستعمار بالقوانين الفرنسية و بالضبط في سنة 1949، وبعد سنة 1962 أي بعد الاستقلال تسلمت الجزائر إدارة هذه الشركة و بقيت تشتغل إلى غاية 1969 أين أصبحت هذه الشركة من بين أكبر الشركات في الجزائر، لما لها من دور في بناء الاقتصاد الوطني حيث أصبح توظيف أكثر من 6000 و تموين أكثر من 7000 زبون بخلق 5 شركات جديدة مختصة في الأشغال و شركة مختصة في صناعة المعدات الكهربائية الغازية، نذكر منها:

- شركة كهريف تقوم بأشغال الإنارة.
- شركة كهريب تقوم بتركيب النشأة الخاصة بالخطوط و المراكز ذات التوتر العالي.
- شركة كنغاز تقوم بإنشاء قنوات نقل و توزيع الغاز.
- شركة نارق تقوم بأشغال الهندسة الصناعية.
- شركة التركيب تقوم بعمليات التركيب الصناعي.

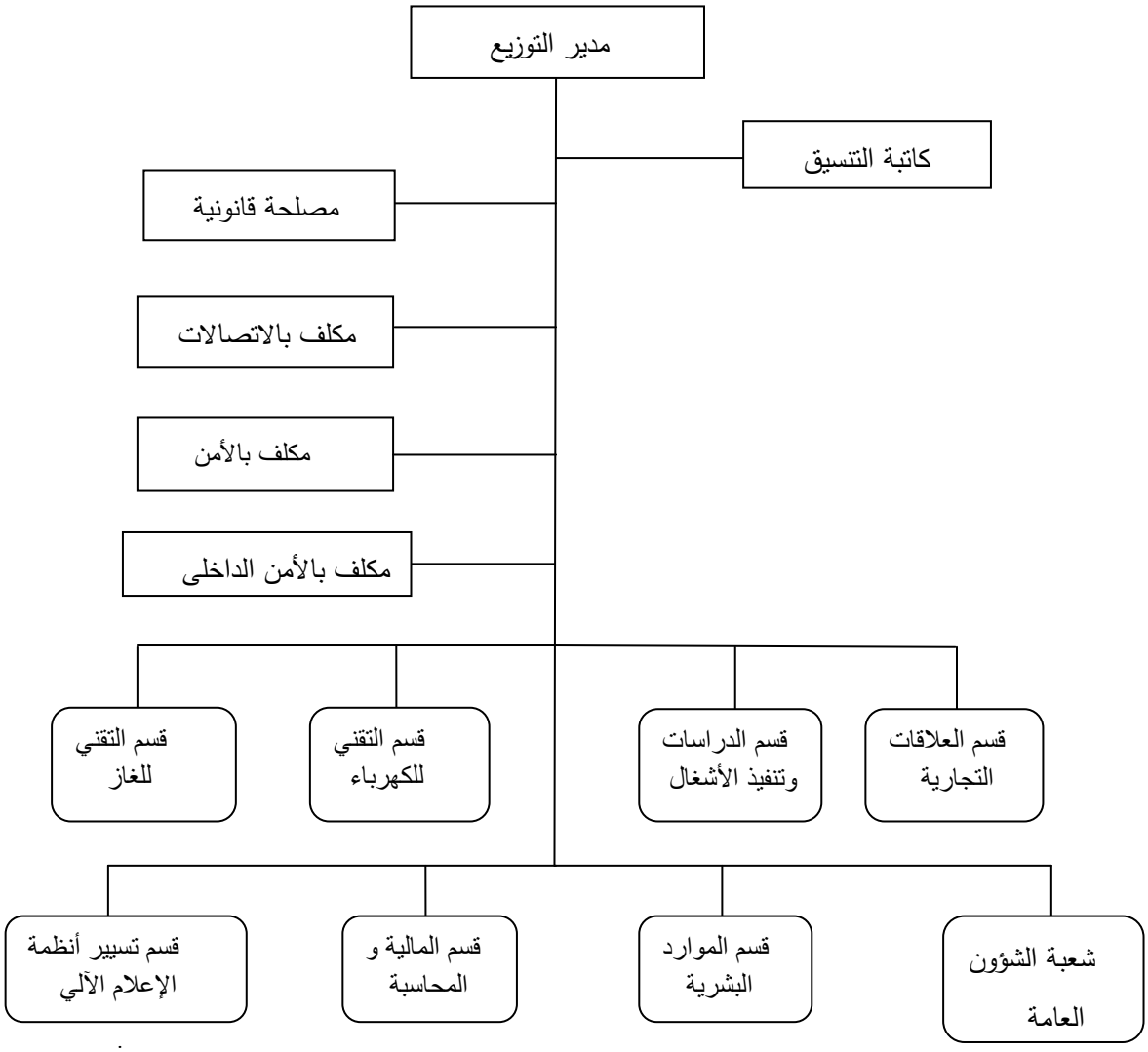
بفضل هذه الشركات أصبحت سونلغاز تملك القوة و القدرة في ميدان الكهرباء و الغاز، و تلبي حاجيات التطور الاقتصادي و الاجتماعي في البلاد.

في سنة 1991 تم وضع تشريع جديد لسونلغاز، أين أصبحت هذه الشركة مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري، بالمرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في سبتمبر، و الذي يؤكد على طبيعة سونلغاز،على كونها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري تحت وصاية وزارة الصناعة و المناجم. في سنة 2002 تحولت شركة سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري إلى شركة ذات أسهم.

هذا التشريع الجديد منح لسونلغاز إمكانية توسيع نشاطاتها بالحدود الجزائرية بصفتها شركة ذات أسهم و شراء أسهم في شركات أخرى، و هذا ما ظهر في التطور الملحوظ عليها سنة 2004 أين أصبح مجمع صناعي.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز:

الشكل رقم (01): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع بجيجل



المصدر : الوثائق الداخلية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

- **تعريف مديرية التوزيع جيجل**

تقع مديرية التوزيع للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز وسط مدينة جيجل، يحدها من الشرق مقر بلدية جيجل، و من الشمال البحر الأبيض المتوسط و من الجنوب مقر مديرية الضرائب، و مقر الخطوط الجوية الجزائرية، و من الغرب الشركة الجزائرية للمياه.

من الأقسام و المصالح التي تتكون منها المديرية الجهوية للتوزيع بجيجل ما يلي:

- **المديرية:** تتكون من مدير التوزيع، كاتبة التنسيق، ملحق قانوني، مهندس الدراسات الأمنية مكلف بالاتصالات، مهندس الأمن الداخلي.
- **قسم العلاقات التجارية** : ينقسم إلى مصلحة الزبائن، المصلحة التجارية بجيجل، المصلحة التجارية بالطاهير، المصلحة التجارية بالميلية.
- **قسم المالية و المحاسبة** : ينقسم إلى مصلحة المالية، مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة التسيير و مراقبة الميزانية.
- **قسم الدراسات و تنفيذ الأشغال** : و ينقسم إلى مصلحة الدراسات و أشغال الكهرباء، مصلحة الدراسات و أشغال الغاز، شعبة الأسواق، شعبة الاستثمار.
- **القسم التقني للكهرباء:** ينقسم إلى:

✓ **مصلحة تطوير الشبكات** و تنقسم بدورها إلى: شعبة التسيير و صيانة العتاد شعبة استغلال و صيانة جهاز التحكم عن بعد.

- مصلحة مراقبة استغلال الكهرباء.
- مصلحة صيانة الكهرباء و تحتوي على شعبة الأشغال تحت التوتر.
- مصلحة استغلال الكهرباء بجيجل و البلديات الملحقة.
- مصلحة استغلال الكهرباء بالطاهير و البلديات الملحقة.
- مصلحة استغلال الكهرباء بالميلية و البلديات الملحقة.

- **القسم التقني للغاز:** و ينقسم إلى:
  - مصلحة تطوير شبكات الغاز.
  - مصلحة مراقبة استغلال الغاز.
  - مصلحة صيانة الغاز.
  - مصلحة استغلال الغاز بجيجل.

- مصلحة استغلال الغاز بالطاهير.
- مصلحة استغلال الغاز بالميلية.

- **شعبة الشؤون العامة:** و تقوم بالمهام التالية:

-متابعة و ضمان تسيير العتاد و وسائل العمل المتعلقة بالشركة.

-متابعة و صيانة و نظافة البنايات و مكاتب المديرية.

-ضمان تسيير ممتلكات المديرية.

-القيام بشراء كل وسائل العمل التي تخص المديرية.

- **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم بالمهام التالية:

- تسيير مركز معالجة الإعلام الآلي فيما يخص الأجهزة على مستوى المديرية الجهوية.
- تسيير جميع العتاد أو الوسائل الخاصة بالإعلام الآلي.
- تمويل و مراقبة المواد المستهلكة و تطوير التطبيقات في ميدان الإعلام الآلي.

- **قسم الموارد البشرية :** ينقسم إلى مصلحة تسيير الموارد البشرية (إدارة الموظفين)، مصلحة التطوير و تكوين الموارد البشرية.

- **مهامها**

تتجسد المهام الرئيسية لمديرية التوزيع بجيجل في توزيع الكهرباء و الغاز، و تموين زبائنها بالطاقة الكهربائية و الغازية و إصلاح الأعصاب التي قد تصيب الشبكات، و القيام بدراسات من أجل توسيع الشبكات و توصيل الطاقة الكهربائية و الغازية إلى أقصى مكان ممكن، كما تقوم بتلبية طلبات تزويد الزبائن الجدد بالطاقة و إصدار فواتير استهلاك الطاقة و تحصيلها.

وتشغل الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز حوالي 84416 عامل و عاملة، يقدر رقم أعمالها ب 351 مليار دينار جزائري كما أن مبلغ الاستثمارات يقدر ب 597 مليار دينار جزائري و السعة المنصبة تقدر ب60579 ميغاواط.

ويقدر إنتاج الكهرباء من طرف سونلغاز 25379 مليون كيلواط/ساعة، أما الشركات الأخرى في إطار الشراكة 35200 مليون كيلواط/ ساعة.

المطلب الثالث: مهام و أهداف الشركة

تقوم الشركة بالمهام والأهداف التالية:

الفرع الأول: مهام الشركة

من الوظائف الرئيسية لشركة التوزيع للكهرباء و الغاز:

-السهر على تموين زبائنها بصيانة كل المعدات الخاصة بالكهرباء و الغاز و القيام بدوريات للمراقبة

-القيام بحملات تحسيسية لتوعية الزبائن حول القيمة و المنعة الحقيقية للكهرباء و الغاز و كذا الأخطار الناجمة عن عدم مراعاة القياسات اللازمة في تركيب المعدات.

-إصلاح الأعطاب الناجمة عن خلل ما.

-تزويد الزبائن الجدد بالكهرباء و الغاز.

-استقبال الزبائن و الاستماع لانشغالاتهم فيما يخص الخدمة العمومية.

الفرع الثاني: أهداف الشركة

ومن الأهداف الرئيسية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز ما يلي:

- العمل من أجل الأحسن و القيام باستثمارات في هذا المجال من أجل تطوير و توسيع الشبكات الكهربائية و الغازية.

وفي الآونة الأخيرة الشركة قامت برنامج استثماري استثنائي لرفع قدرتها في إنتاج الكهرباء و نقل الكهرباء و الغاز إلى أقصى حد ممكن على المستوى الوطني لتلبية الطلب المتزايد و تحديث خدمة الزبائن لضمان خدمة عمومية ذو نوعية عالية تليق بسمعة هذه الشركة لتمثيل المهمة الأساسية في ثقافة المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

تتضمن ميزانية الشركة على جانبين الجانب الأول يتمثل في الأصول والجانب الثاني يتمثل في الخصوم وفي هذا المبحث سنستعرض تطور كل من أصول وخصوم الشركة.

المطلب الأول: عرض جانب الأصول

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تصنيف الأصول الثابتة وتطورها داخل الشركة من سنة 2013 إلى غاية 2015.(أنظر الملحق رقم01)

الجدول رقم (8): تطور أصول الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز(2013إلى غاية 2015)

الأصول	سنة 2013	سنة2014	سنة2015
الأصول غير الجارية			
فارق الاقتناء(شهرة المحل)			
التثبيتات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتطوير			
برمجيات المعلوماتية وما شابهها			
التثبيتات المعنوية الأخرى			
التثبيتات العينية			
الأراضي	1951138.06	1951138.06	1951138.06
عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي	1975991.46	1881320.77	1786650.08
البناءات	31196360.04	30105889.85	29015419.66
المنشآت التقنية،المعدات والأدوات الصناعية	4370426812.48	5039439096.54	5826576148.44
التثبيتات العينية الأخرى	1095224749.79	951600665.59	643832113.50
التثبيتات في شكل امتياز			
التثبيتات الجاري إنجازها	1065856310.53	1438763100.76	2076296931.65
تثبيتات مالية			
سندات المساهمة المقومة بالمعادلة (المؤسسات المشاركة)			
الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة			
القروض و الحسابات الدائنة غير الجارية	155000.00	155000.00	155000.00
ضرائب مؤجلة أصول			
إجمالي الأصول غير الجارية	6557768362.36	7463896211.13	8579613401.39
أصول جارية			
المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها	275947.60	1091795.60	2744506.80
حسابات الغير			

الزبائن	922430604.09	1276699328.58	1316001358.26
عمليات المجمع	0.00	0.00	0.00
الحسابات الدائنة الأخرى	82558356.54	121379357.18	62544809.50
الضرائب			
أصول جارية أخرى	0.00	0.00	0.00
الحسابات المتاحة و المماثلة			
القيم المنقولة و الحسابات المالية الأخرى الجارية			
الخزينة	83201317.44	62748458.00	82480253.18
إجمالي الأصول الجارية	1088466225.67	1472602756.54	1491549968.21
إجمالي جانب الأصول	7646252588.03	8936498967.67	10071163369.60

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم01.

- **طبيعة الأصول في المؤسسة**

من الجدول أعلاه والذي تم إعداده وفق النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتصنيف أصولها الثابتة إلى ثلاث حسابات رئيسية، و التي بدورها تنقسم إلى حسابات فرعية كما يلي:

- ✓ **ح/21**: "**التثبيتات المادية**" و الذي يضم الحسابات الفرعية التالية:
- ح/211: القطع الأرضية،
- ح/213: البناءات،
- ح/ 215: المنشآت التقنية،المعدات و الأدوات الصناعية،
- ح/218: التثبيتات المادية الأخرى،
- ✓ **ح/23**: " **التثبيتات الجاري إنجازها**"
- ✓ **ح/27**: "**التثبيتات المالية الأخرى**" و المتمثلة في الحساب التالي:

-" القروض و الحسابات المالية الأخرى غير الجارية"

- **طبيعة الأصول الجارية في المؤسسة**

بالنسبة للأصول الجارية فهي تتمثل في :

- ✓ **ح/30** "**حسابات المخزون**"
- ✓ **ح/411** "**حساب الزبائن**"
- **خزينة الأصول**

من خلال هذه الميزانية أعلاه نلاحظ أن أصول الشركة غير مستقرة، حيث أنّه هناك بعض الأصول تعرف تطور ملحوظ من سنة لأخرى، مثل الآلات والمعدات الصناعية حيث في سنة 2013 كانت تقدر بـ 4370426812.48 دج أما في سنة 2014 فقدرت بـ 5039439096.59 دج، وفي سنة 2015 بلغت قيمتها 5826576148.44 دج.

أمّا بالنسبة لترتيب وتهيئة الأراضي فعرفت انخفاض في قيمتها في السنوات الثلاث، حيث في سنة 2013 قدرت قيمتها بـ 1951138.06 دج، أمّا في سنة 2014 فقدرت قيمتها بـ 181320.77 دج، وفي سنة 2015 بلغت قيمتها 1786650.08 دج.

بصفة عامة نلاحظ أن أصول الشركة في تزايد مستمر من سنة 2013 إلى غاية2015.

المطلب الثاني: عرض جانب الخصوم

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض خصوم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز وتطورها من سنة 2013إلى غاية 2015.(أنظر الملحق رقم02).

الجدول رقم (9): تطور خصوم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (2013 إلى غاية 2015)

الخصوم	سنة 2013	سنة 2014	سنة 2015
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال المكتتب			
احتياطات			
فارق إعادة التقييم	353253153.23	353253153.23	353253153.23
النتيجة الصافية	0.00	0.00	0.00
الترحيل من جديد	41579347.85	40041866.71	44316327.19
حسابات الارتباط	3779339283.44	4332719117.74	5038272425.30
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	4174171784.52	4726014137.68	5435841905.72
الخصوم غير الجارية			
والاقتراضات و الديون المالية	36641621.69	41404821.76	45063573.39
الضرائب (مؤجلة)			
خصوم غير جارية أخرى			
المؤونات	2071099393.13	2220184701.33	2364564630.28

إجمالي الخصوم غير الجارية	2107741014.82	2261589523.09	2409628203.67
الخصوم الجارية			
الموردون	479719721.31	607397537.76	984468011.57
الضرائب	27710047.98	29244004.30	39339063.64
ديون على شركات المجمع	0.00	0.00	0.00
ديون أخرى	856910019.40	1312253764.84	1201886185.00
خزينة الخصوم	0.00	0.00	0.00
مجموع الخصوم الجارية	1364339788.69	1948895306.90	2225693260.21
إجمالي جانب الخصوم	7646252588.03	8936498967.67	10071163369.60

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 02.

يتكون جانب الخصوم لميزانية الشركة من الحسابات التالية:

- ✓ **رؤوس الأموال الخاصة:** و التي تتكون من الحسابات الفرعية التالية:

-ح/105 فارق إعادة التقييم

-ح/11 الترحيل من جديد

-حساب الارتباط (هذا الحساب خاص بالمؤسسة)

- ✓ **الخصوم غير الجارية:** و تضم الحساب الفرعي التالي:

-ح/15 " حساب المؤونات"

- ✓ **الخصوم الجارية:** و تتكون من الحسابات الفرعية التالية:

-ح/40 الموردون و الحسابات الملحقة

-ح/ ديون على شركات المجمع و الشركاء

-وديون أخرى.

نلاحظ من خلال هذه الميزانية أن خصوم الشركة في تزايد ملحوظ من سنة إلى أخرى، حيث في سنة 2013 بلغت 7646252588.03 دج، أما في سنة 2014 فقدرت بـ 8936498967.67 دج، وفي سنة2015 فقدرت بـ 10071163369.60 دج.

المبحث الثالث: منهجية تقييم عناصر ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ومدى توافقها مع المعايير الدولية

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض كيفية تقييم بعض عناصر الميزانية في شركة توزيع الكهرباء والغاز بجيجل ومدى توافق ذلك مع المعايير الدولية.

المطلب الأول: تقييم الأصول الثابتة في الشركة[1]

نلاحظ من خلال ميزانية الشركة أن الأصول الثابتة للشركة لا تتضمن الأصول المعنوية لأنّ عملية الحيازة عليها تتم على مستوى المجمع (الشركة الأم)، لهذا فهي لا تظهر في ميزانية الفرع.

1. المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية

من خلال الدراسة الميدانية واستنادا إلى الوثائق الداخلية للشركة لاحظنا أن هذه الأخيرة تعتمد على طريقة التكلفة التاريخية في تقييم تثبيتاتها المادية وهذا راجع لكونها لا تعتمد على مبدأ إعادة التقييم.

1/1الحصول على التثبيتات المادية عن طريق الشراء

في سنة 20/ 10/ 2014 قامت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز باقتناء تثبيتات عينية أخرى (طابعة) بمبلغ 90950 دج خارج الرسم على الحساب، قدر عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات (معدل الرسم على القيمة المضافة 17%).(أنظر الملحق رقم03)

وعليه تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- ثمن الشراء خارج الرسم= 90950 دج.
- الرسم على القيمة المضافة(TVA)= 90950*0.17= 15461.5دج.
- المبلغ الإجمالي= 90950+15461.5= 106411.6دج.

[1] مقابلة مع السيد بوشمة عبد الفتاح رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز يوم 2017/05/07 على الساعة 10:00.

		2014/10/20		
218		حـ/تثبيتات عينية أخرى	90950	
4457		حـ/الرسم على القيمة المضافة	15461.5	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		106411.6
		الفاتورة رقم (2087-2014)		
		2014/11/20		
404		حـ / موردو التثبيتات	106411.6	
	512	حـ / البنك		106411.6
		قيد التسديد		

2/1الحصول على التثبيتات عن طريق التصنيع داخل الشركة

في سنة 2014 قامت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بتزويد المنزل X بالكهرباء وذلك بتكليف مقاول، تكلفة الإنتاج تقدر بـ 139760 دج (اليد العاملة من خارج المؤسسة).(أنظر الملحق رقم 04)

تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة= 16160 دج.
- تكلفة اليد العاملة = 123600 دج.
- التكلفة الإجمالية = 139760 دج.

		2014		
611		حـ/التقاول العام	16160	
	512	حـ/البنك		16160
		قيد التسديد		
		//		
215		حـ/المنشات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	139760	
	732	حـ/الإنتاج المثبت للأصول المادية		139760
		إثبات إنتاج الأصل		

3/1الاهتلاكات

في 2015/09/14 قامت الشركة بشراء معدات مكتب بمبلغ 52000 دج على الحساب، قدر العمر الإنتاجي بـ 5سنوات حيث أنّ الشركة تتبع طريقة الاهتلاك الثابت. (أنظر الملحق رقم05).

تم معالجة العملية كما يلي:

– معدل الاهتلاك= 100/العمر الإنتاجي

ومنه: معدل الاهتلاك = 100/5= 20%

– قسط الاهتلاك السنوي =(تكلفة الأصل – القيمة المتبقية)/ العمر الإنتاجي.

إذن: قسط الاهتلاك السنوي =(52000–0)/5= 10400دج.

– قسط الاهتلاك (2015)=(10400*4)/12=3466.67 دج.

– قسط الاهتلاك (2020)=(10400*8)/12= 6933.33 دج.

الجدول رقم(10): جدول الإهتلاك لمعدات مكتب

السنوات	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2015/12/31	52000	3466.67	3466.67	48533.33
2016/12/31	52000	10400	13866.67	38133.33
2017/12/31	52000	10400	24266.67	27733.33
2018/12/31	52000	10400	34666.67	17333.33
2019/12/31	52000	10400	45066.67	6933.33
2020/08/31	52000	6933.33	52000	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة الاستغلال المحاسبي للشركة.

4/1التسجيل المحاسبي

2015/12/31

681		حـ/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة والأصول غير الجارية	3466.67	
	2818	حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		3466.67
		إثبات قسط الاهتلاك في نهاية سنة2015		

		2016/12/31		
681		حـ/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة والأصول غير الجارية	10400	
	2818	حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		10400
		إثبات قسط الاهتلاك في نهاية سنة2016		

5/1الاستبعاد والتنازل عن الأصول الثابتة

بتاريخ2015/06/18 تنازلت الشركة عن معدات الإعلام الآلي بمبلغ 2022500دج بشيك بنكي. وتم التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 06).

		2015/06/18		
512		حـ/البنك	2022500	
2818	218	حـ/اهتلاك التثبيتات المادية	5413853.82	
	752	حـ/التثبيتات المادية الأخرى		5534126.55
		حـ/فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		1902227.27

المطلب الثاني: تقييم المخزونات

في هذا المطلب سنتناول كل من طبيعة المخزونات داخل الشركة و طريقة تقييمها:

1 -طبيعة المخزونات

تتمثل مخزونات الشركة في المواد الأولية و غالبا ما تتكون من الوقود و النحاس ويتم اقتناؤها عن طريق شراء كميات كبيرة ويحتفظ بها في مخازن الشركة لفترة طويلة و هذا يعني أنه لا توجد حركة دورية للمخزونات و هذا حسب الدراسة الميدانية التي قمنا بها في الشركة.

2 -تقييم المخزونات في الشركة

تعتمد الشركة في تقييم مخزوناتها عند الشراء على مبدأ التكلفة التاريخية و هذا ما ينص عليه المعيار الدولي رقم (02) حيث تتضمن تكلفة الشراء : ثمن الشراء + المصاريف المباشرة الضرورية المتعلقة بالمخزون.

بتاريخ 2014/06/24 قامت الشركة بشراء مواد أولية(وقود) بمبلغ 690000 دج على الحساب.

وتم التسجيل المحاسبي كما يلي(أنظر الملحق رقم 07)

وتم التسجيل المحاسبي كمايلي:

		2014/06/24		
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	690000	
4456		حـ/ الدولة– الرسم على رقم الأعمال	117300	
	401	حـ/موردو المخزونات والخدمات		807300
		فاتورة رقم 2467652		
		//		
31		حـ/ المواد واللوازم	690000	
	381	حـ/المواد واللوازم المخزنة		690000
		قيد الدخول للمخازن		

وما لاحظناه من خلال دراستنا هو أن الشركة لا تعطي أهمية كبيرة للمخزونات مثل التثبيتات و هذا ما أكده رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي من خلال المقابلة التي قمنا بها حيث أن الشركة تقوم بشراء كميات كبيرة و تبقيها في المخازن و أن أغلب العمليات المحاسبية التي تقوم بها الشركة تتمثل في تسجيل عمليات الشراء و الإدخال إلى المخازن و هذا من الصعوبات التي واجهناها خلال هذه الدراسة لعدم توفر المعلومات الكافية للإلمام بكل جوانب موضوع الدراسة.

المطلب الثالث: مدى توافق تقييم حسابات ميزانية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز مع معايير المحاسبة الدولية

إن المرجعية التي اتبعها النظام المحاسبي المالي هي المعايير المحاسبية الدولية أو ما يسمى حاليا معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) إلا أنه يوجد بعض الاختلافات يمكن توضيحها في النقاط التالية:

- **نقاط التوافق والاختلاف**

معايير المحاسبة الدولية تتضمن الإطار النظري الذي يشمل المفاهيم و المبادئ و الفرضيات و المصطلحات المتعلقة ببند من عناصر القوائم المالية أو أحداث أو ظروف، بالإضافة إلى الشروحات المتعلقة بالمعايير و التغيرات المحدثة عليها .

إلا أن النظام المحاسبي المالي يضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم و متابعة المحاسبة بالإضافة إلى قائمة الحسابات و قواعد سيرها التي لم يتطرق إليها (IFRS).

المعايير المحاسبية الدولية اهتمت بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى و خاصة المدرجة في الأسواق المالية و لم تعطي أولوية كبيرة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلا أن النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها و مستخدميها مبلغ و عدد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المعايير المحاسبية الدولية حددت الأساس الذي يتم به تصنيف الأصول حسب الطبيعة أي السيولة ولكنها لم تحدد الترتيب، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأساس التي تم به التصنيف، إلا أنه عرض كيفية ترتيب الأصول.

1_ الأصول الثابتة المعنوية

- **فارق الاقتناء**

حسب (IFRS) يتم الاعتراف بفارق الاقتناء كأصل معنوي كما صرح النظام المحاسبي المالي بذلك حيث أدرجه في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية.

أما بالنسبة لحالة شركة الكهرباء و الغاز من خلال قائمة المركز المالي نلاحظ أنها تقوم بالاعتراف بفارق الاقتناء (شهرة المحل) ضمن أصولها الثابتة المعنوية.

- **نفقات التطوير**

نص (IFRS) على الاعتراف بنفقات البحث ضمن أعباء الدورة المحاسبية التي أثبتت فيها، أما نفقات التطوير يعترف بها كأصول ثابتة معنوية إذا استوفت شروط معينة، أما النظام المحاسبي المالي فاتبع نفس منهج المعايير و صرح بالاعتراف بنفقات التطوير (التنمية) وفق شروط معينة لم يذكرها.

بالنسبة للشركة الجزائرية للغاز و الكهرباء و من خلال ميزانيتها نلاحظ أنها تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر نفقات التطوير ضمن أصولها الثابتة المعنوية.

- **الاهتلاك**

حسب معايير المحاسبة الدولية الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للإهلاك، في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للإهلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة.

بالنسبة للدراسة الميدانية و من خلال الوثائق الرسمية للشركة و حسب المقابلة الشخصية التي قمنا بها مع رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم بهذه العمليات المحاسبية بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية.

2_ الأصول الثابتة المادية

- **تقييم الأصول الثابتة المادية**

حددت المعايير المحاسبة الدولية طرق لتقييم الأصول الثابتة المادية و هي طريقة التكلفة التاريخية و طريقة إعادة التقييم بالقيمة العادلة في حين أن النظام المحاسبي المالي أقر بأنه تسجل الأصول الثابتة المادية بالتكلفة التاريخية.

بالنسبة للدراسة الميدانية و حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز لاحظنا أن هذه الأخيرة تقوم بتقييم أصولها بتكلفتها التاريخية و تقوم بإدراجها في القوائم المالية بهذه التكلفة.

- **الاهتلاك**

طرق الاهتلاك المعترف بها في المعايير الدولية هي الاهتلاك الثابت، المتناقص، وحدات الإنتاج، ووحدات النشاط إلى أن النظام المحاسبي المالي يضيف نوع آخر وهو الاهتلاك المتصاعد ولم يذكر طريقة الاهتلاك على أساس وحدات النشاط.

بالنسبة للدراسة الميدانية للشركة لاحظنا أن الشركة تتوافق في هذا الجانب مع معايير المحاسبة الدولية حيث أنها تطبق الاهتلاك الثابت على أصولها الثابتة المادية.

- **الأصول الثابتة قيد الإنجاز**

لا تعترف معايير المحاسبة الدولية بالأصول الثابتة قيد الإنجاز ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط التي تنص عليها (الحصول على منافع اقتصادية) إلى أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف(2) في الحساب حـ/ 23 التثبيتات الجاري انجازها، وما لاحظناه من خلال قائمة المركز المالي للشركة أنها لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حيث أنها تعترف بهذه الأصول ضمن أصولها الثابتة المادية أي أنها تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

3 -الأصول المالية

لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جدا وهذا بسبب اهتمام المعايير بالأسواق المالية من أجل تقديم معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية.

وبالنسبة للشركة محل الدراسة فقد لاحظنا أنها لا تتوافق مع المعايير الدولية ولا تطبقها بالنسبة للأصول المالية.

الخلاصة

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل إبراز كيفية تقييم عناصر الميزانية في إحدى الشركات الجزائرية ألا و هي الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز استعرضنا تطور عناصر الأصول و الخصوم في ميزانيتها، ثم أبرزنا الطريقة المتبعة في تقييم عناصر الأصول و المخزونات و تسجيلها المحاسبي، و في النهاية حاولنا توضيح أهم جوانب الإتفاق و الإختلاف مع معايير المحاسبة الدولية.

الخاتمــة العامــة

تناولت هذه المذكرة موضوع معايير المحاسبة الدولية و دورها في تقييم حسابات الميزانية و قدمنا فيها ثلاثة فصول تناولنا في الفصل الأول الميزانية و نماذج تقييمها حيث تناولنا فيه ماهية القوائم المالية بصفة عامة ثم قمنا بتعريف للميزانية و مكوناتها ثم تطرقنا إلى طرق و نماذج تقييم هذه الأخيرة، أما الفصل الثاني فقمنا بعرض طريقة تقييم عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية حيث تناولنا فيه لمحة عن هذه المعايير و كيفية و طرق التقييم وفي الأخير تطرقنا إلى المعايير الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة، أما الفصل الثالث بعنوان دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز قمنا أولا بتقديم الشركة ثم قمنا بعرض و تحليل ميزانيتها و في الأخير قمنا باستخلاص مدى التوافق بينها و بين معايير المحاسبة الدولية.

وقد سمحت لنا هذه الدراسة بالوصول إلى مجموعة من النتائج ، و اختبار صحة الفرضيات و تقديم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات.

1. نتائج الدراسة

- ✓ تمثل البيانات المالية مرآة تعكس الحالة المالية للمؤسسة باعتبارها أداة في التواصل مع العالم الخارجي للمؤسسة.
- ✓ القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة وواضحة وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة، والتي من خلالها تزيد الثقة التي تسود بين المتعاملين.
- ✓ من خلال الميزانية نجد أن البيانات المدرجة قد تم تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة، حيث أن أسلوب العرض التي تتبناه المؤسسة يتمثل في الإفصاح عن كل بند من بنود الأصول والخصوم.
- ✓ يجب أن تعبر المعلومات المالية بأمانة عن الأحداث والعمليات التي تمثلها، فمن الضروري عرض العمليات حسب موضوعها وحقيقتها الإقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.
- ✓ تعتبر التكلفة التاريخة والتكلفة العادلة من نماذج التقييم المحاسبي وكل منهما لها ايجابياتها ونقائصها.
- ✓ الجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة وهذا يستوجب عليها تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.
- ✓ الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الإختلافات بين الدول من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، وهذا ما أدى إلى تبني الجزائر لهذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي.

- ✓ يتطلب الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد توفير محيط اقتصادي وقانوني يسمح بمباشرة المؤسسة لأعمالها المحاسبية والمالية بصفة تضمن القيام بمهامها من أجل الوصول إلى الأهداف المنشودة.
- ✓ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الجزائرية غير مطبق لعدم وجود الكفاءات والتكوين.
- ✓ لا يوجد توافق تام بين معايير المحاسبة الدولية و النظام المطبق في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز.

1. إختبار صحة الفرضية

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها والنتائج التي تم التوصل إليها يمكن اختبار الفرضية التي تنص على أنه لا يوجد توافق تام بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية في تقييم عناصر الميزانية في المؤسسات الجزائرية توصلنا إلى صحة الفرضية حيث أن الشركة تلتزم في معالجتها المحاسبية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي حيث تعتمد في طريقة تقييمها على مبدأ التكلفة التاريخية و لكن فيما يخص إعادة التقييم نجد أن الشركة لا تطبق القيمة العادلة.

2. الإقتراحات

في نهاية هذه الدراسة ارتأينا إلى تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات وكانت كما يلي:

- ✓ القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية على المستوى الوطني والدولي.
- ✓ التكوين المستمر للمحاسبين لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي، كما تجدر الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد لتكوين المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة
- ✓ عدم تبني المعايير المحاسبية الدولية حرفيا، ومحاولة إسقاطها على الوضع الاقتصادي السائد في الجزائر.
- ✓ يستوجب وجود بورصة الأوراق المالية تشرف على عملية تطبيق هذه المعايير على الأقل على المؤسسات المنتمية إليها.

3. آفاق الدراسة

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث انطلاقة لدراسات وبحوث مستقبلية أخرى لذا نقترح المواضيع التالية:

- ✓ القياس و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي و معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تقييم المخزونات في النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ إعداد القوائم المالية المجمعة في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

قائمـــة المراجـــع

أولا: باللغة العربية

الكتب

1. الجبر نبيه بن عبد الرحمن ، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

2. أبو زيد محمد مبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع مصر، 2005.

3. أبو نصار محمد ، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، دار وائل للنشر، عمان 2008.

4. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

5. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية الإسكندرية 2004.

6. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة الدولية وفق SCF والمعايير الدولية IAS / IFRS الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

7. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF ومعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

8. بوتين محمد ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

9. حماد طارق عبد العال ،موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر 2005.

10. حماد طارق عبد العال، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر 2008.

11. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2006.

12. حميدات جمعة، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.

13. دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان، 2009.

14. الدلاهمة سليمان مصطفى ، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع 2007.

15. دهمس نعيم ، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 2005.

16. رضوان حلوة حنان، الحارس أسامة وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر عمان، 2004.

17. سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان 2013.

18. السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

19. شنوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008.

20. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر 2008.

21. العامري سعود جايد ، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

22. عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية مصر، 2003- 2004.

23. فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسبة الدولية، دار المريخ، الرياض، 2003.

24. القاضي حسين ، حمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر،عمان 2008.

25. القاضي حسين ، سوسن حلبوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.

26. القاضي حسين، مأمون توفيق حمدان،المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

27. النقيب كمال عبد العزيز، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الأردن 2004.

المذكرات

1. الأزهر عزة ، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2009.

2. بليدية وحيد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة.

3. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2009.

4. زعرات فريد ، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.

5. الزهدي الشلتوني فايز، مدى دلالة القوائم المالية كآدات للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللآزمة لمستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005.

6. شدري معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية في تقييم الآداء في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009.

7. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير ، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

8. عاشور عادل ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة عمار، بالأغواط الجزائر، 2006/2005.

9. كومي نور الدين، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حسابات المؤسسة وكيفية الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009

10. مداحي عثمان، إعداد الميزانية داخل المؤسسة، مدكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000.

الملتقيات

1. بوصبيع العايش ربيع وآخرون ، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالية ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013.

2. السعيدي قاسي، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنظيمه مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، الجزائر، يومي2010/01/18/17.

3. سلوم حسين عبد الكريم ، بتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، الجامعة المستنصرية، العراق.

4. العابدين أحمد خضر محمد ، فارس جميل الصوفي، مدى تأثير التكلفة التارخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، مداخلة مقدمة في اطار الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

المجلات

1. إبراهيم رضا، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، المجلد46، جامعة الإسكندرية، 2009.

2. النجار جميل حسن، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة شركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد3، المجلد9، 2013.

القوانين

1. المادة(36)،من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى الأولى 1429 الموافق لـ26ماي2008 المتضمن أحكام القانون رقم11/07والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

2. المادة(1.250)،من القرار المؤرخ في 26جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19، 2009

3. المادة(8)(10)، المرسوم التنفيدي رقم08-156المؤرخ في 20جمادى الأول 1429، الموافق لـ26 ماي 2008، المتضمن أحكام القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 2008.

المقابلات

1. مقابلة مع السيد بوشمة عبد الفتاح، رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي، يوم 07/ 2017/05، 10:10.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. A. kaddouri et A.mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 ,Enag editions ,algerie

الملخص

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول تقييم عناصر الميزانية و معالجتها المحاسبية و فق معايير المحاسبة الدولية التي جسدها في الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي، وقد تمت الدراسة من خلال عرض كيفية معالجة المعايير المحاسبية لعناصر الميزانية، و فق النظام المحاسبي المالي من حيث التقييم والإهتلاك، بعد ذلك تطبيق ما جاء به هذا النظام على مؤسسة اقتصادية و بيان أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجة المحاسبية و مدى تطبيق هذه المعايير في الشركات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: الميزانية، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، شركة سونلغاز.

Résumé:

Cette étude se localise sur l'évaluation des éléments du bilan, et le traitement comptable selon les normes internationales, qui se sont incarnées en Algérie par l'application du système de la comptabilité financière.L'étude a été réalisée à travers la présentation de la façon du traitement des normes comptables des éléments du bilan selon le système de comptabilité financière en termes d'évaluation et d'amortissement.On appliqué ce système sur une société économique précisant les différences entre le système comptable financier et les normes comptables internationales en ce qui concerne le traitement comptable et l'application de ces dernières dans les sociétés algériennes.

Mots_ clés : bilan, norms comptables internationales,system comptble et financier,sonalgaz