وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

العـــــنوان:

التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية (IAS08)والنظام المحاسبي المالي -دراسة حالة-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة:

- عياش بوقشور
- محمد عبينة

إشراف الأستاذ:

د. محمود كبيش

لجنـــــــة المناقشـــــــــة:

اللقب والاسم	الجامعة	الصفة
الأستـاذ:بودور عصام	جيجل	رئيســـــــا
الأستاذ:محمود كبيش	جيجل	مشرفا ومقررا
الأستـــاذ:صالح حميدات	جيجل	مناقشـــــا

السنة الجامعية: 2019-2020م

﴿وَكَذَلِكَ مَكَّنَّا لِيُوسُفَ فِي الْأَرْضِ يَتَبَوَّأُ مِنْهَا حَيْثُ يَشَاءُ نُصِيبُ بِرَحْمَتِنَا مَنْ نَشَاءُ وَلَا نُضِيعُ أَجْرَ الْمُحْسِنِينَ ﴾

[يوسف: 56]

شكـــــــــر و تقديـــــــــر

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

الآية – **19** :سورة النمل–

بداية أشكر الله على إتمام هذا العمل راجيا منه جل شأنه تحسين عاقبتنا وأحوالنا في كل الأمور

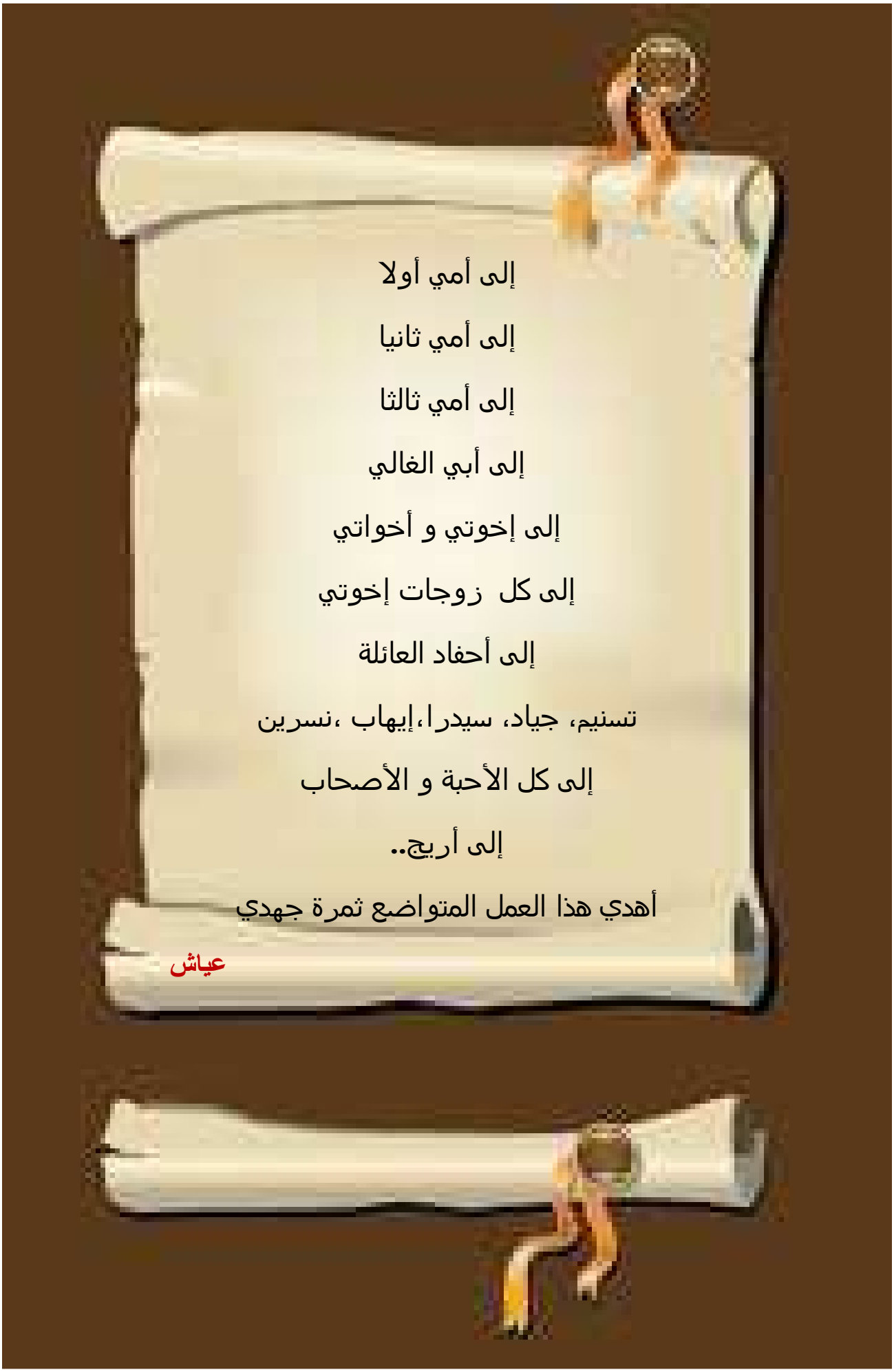
و قبل أن نمضي نتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان و التقدير والمحبة، إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهّدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.

و نخص بالذكر الدكتور"كبيش محمود" الذي سهر على إنجاز هذا العمل

و نتجه كذلك بالشكر إلى كل عمال شركة مدبغة جيجل وعلى رأسهم السيد "طريق كمال" الذي لم يبخل في مساعدتنا

إلى كل من ساعد من قريب أ من بعيد.

شكرا



إلى أمي أولا

إلى أمي ثانيا

إلى أمي ثالثا

إلى أبي الغالي

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كل زوجات إخوتي

إلى أحفاد العائلة

تسنيم، جياد، سيدرا،إيهاب ،نسرين

إلى كل الأحبة و الأصحاب

إلى أريج..

أهدي هذا العمل المتواضع ثمرة جهدي

عياش

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، اللهم لك الحمد حمدا طيبا مباركا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، الحمد لله الذي هدانا ووفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

-أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى من قال في شأنهما الله عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا". والدي العزيز وأمي الحبيبة أطال الله في عمرهما، اللذان بذلا كل ما في وسعهم لإرضائي وبلوغ مبتغاي.

-إلى كل إخوتي الأعزاء وإلى أختي العزيزة وكذلك زوجة أخي، كما أهديه إلى جدتي الكريمة أطال الله في عمرها وإلى خالتي العزيزة حفظها الله ورعاها.

-إلى أعمامي وعماتي وإلى كل أبناء وبنات عمومتي الأعزاء كل بإسمه، وإلى كل من يحمل لقب "عبينة".

-كما أهديه إلى كتاكيتنا الحلوين : سجى، وائل، رنين، رؤى، يونس ورغد.

-إلى كل أصدقائي الأعزاء وأبناء حيي أدامهم الله لي جميعا وجعلهم لي عونا في الشدائد والمحن.

-إلى كل من تلقينا منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشوارنا، إلى كل أساتذتي الكرام و إلى زملائي وزميلاتي الأعزاء في كل مسيرتي الدراسية.

محمد

فـــــهرس المحتويـــــات

الموضوع	الصفحة	الصفحة
البسملة		I
كلمة شكر		II
إهداء		II
الملخص		V
قائمة المحتويات		VI
قائمة الجداول		IX
قائمة الأشكال		X
قائمة الملاحق		XI
مقدمة عامة		أ- ث
الفصل الأول:	-المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	5-31
تمهيد:		5
المبحث الأول:	**المعايير المحاسبية الدولية النظام المحاسبي المالي**	**6**
المطلب الأول:	ماهية معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	6
الطلب الثاني:	ماهية النظام المحاسبي المالي	11
المبحث الثاني:	**القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي**	**15**
المطلب الأول:	عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (معيار محاسبي رقم IAS01)	15
المطلب الثاني:	عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	18
المبحث الثالث:	**الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية النظام والنظام**	**22**

	المحاسبي المالي	
المطلب الأول:	الإطار التصوري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية	22
المطلب الثاني:	الإطار التصوري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	26
الخلاصة		31
الفصل الثاني: التغيير في السياسات المحاسبية		**60-32**
تمهيد		32
المبحث الأول:	**ماهية السياسات المحاسبية**	**33**
المطلب الأول:	مفهوم السياسات المحاسبية	33
المطلب الثاني	أنواع السياسات المحاسبية	37
المطلب الثالث:	العوامل الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية	42
المبحث الثاني:	**التغيير في السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي**	**45**
المطلب الأول:	التغيير في السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS08)	45
المطلب الثاني:	التغيير في السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي	51
المبحث الثالث:	**الضرائب المؤجلة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي**	**53**
المطلب الأول:	**الضرائب المؤجلة وفق معايير المحاسبة الدولية (معيار محاسبي رقم 12)**	53
المطلب الثاني:	**الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي**	56
الخلاصة		60

الفصل الثالث:	**التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية**	**96-61**
تمهيد		61
المبحث الأول:	**تقديم المؤسسة محل الدراسة**	**62**
المطلب الأول:	نشأة وتطور مؤسسة مدبغة جيجل للجلود	62
المطلب الثاني:	أهداف مؤسسة مدبغة جيجل للجلود	64
المطلب الثالث:	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود	65
المبحث الثاني:	**عرض القوائم المالية لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود**	**69**
المطلب الأول:	عرض القوائم المالية الرئيسية للمؤسسة	69
المطلب الثاني:	عرض باقي القوائم المالية (الملاحق)	76
المبحث الثالث:	**التغيير في بعض السياسات المحاسبية للمؤسسة وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية**	**80**
المطلب الأول:	التغيير في سياسة الإهتلاك وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية	80
المطلب الثاني:	التغيير في سياسة المخزون الإهتلاك وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية	84
المطلب الثالث:	التغيير في سياسة الضرائب المؤجلة الإهتلاك وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية	90
خلاصة الفصل		96
خاتمة عامة		**97**
قائمة المراجع		100
قائمة الملاحق		

قـــــائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تسجيل القيود المحاسبية.	58
02	توزيع العمال في مؤسسة مدبغة الجلود- جيجل-	63
03	تقسيم العمال حسب المجمعات الاجتماعية المهنية	64
04	ميزانية المؤسسة أصول.	69
05	ميزانية المؤسسة خصوم	70
06	جدول حسابات النتاج للمؤسسة	72
07	جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة	73
08	جدول تغيرات الأموال الخاصة	75
09	جدول الاهتلاكات	76
10	التغير في المخزون	78
11	وضعية الديون و الحقوق	79
12	تطور التثبيتات والأصول المالية للمؤسسة	79
13	يوضح قيم الاهتلاك بعد التغيير في عمر الإنتاجي للتثبيتات من 10 سنوات إلى 20 سنة	79
14	ميزانية المؤسسة أصول بعد تغيير سياسة الاهتلاك	81
15	حساب النتائج بعد التغيير في سياسة الاهتلاك	82
16	تقييم المواد الأولية-جلود الأبقار	84
17	نتائج التغيير في سياسة المخزون	85
18	نتائج التغيير في سياسة المخزون	86
19	قائمة جدول حساب النتائج لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 (بعد التغيير).	87

20	قائمة الميزانية لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 _أصول_ (بعد التغيير).	88
21	قائمة الميزانية لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 _خصوم_ (بعد التغيير).	89
22	الميزانية أصول وفق المخطط الطني المحاسبي	91
23	الميزانية خصوم وفق المخطط الوطني المحاسبي	93

قـــــائمة الأشكـــــال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية	57
02	تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب حسابات النتائج	57
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود	68

قـــــائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

AICPA	Accounting Institue Principles Board
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standard Committe
SIC	Standing Interpretations Commission
IFRS	International Accounting Reporting Standard
IFAC	International Federation of Accounting
IFRSF	International Accounting Reporting Standard Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
SCF	System Comptable Financier
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan comptable National
FIFO	First In First Out
CMPU	Cout Unitaire Moyen Pondéré

المقدمـــة العامـــة

مقدمة

تعتبر السياسات المحاسبية في ظل الظروف الراهنة والتحولات التي تعرفها الجزائر منذ جانفي 2010 بتطبيقها للنظام المحاسبي المالي، محورا أساسيا لبناء القوائم المالية وذلك لاعتبار أن قيم البنود التي تتضمنها مكونات القوائم المالية تبنى على تلك السياسات المعمولة بها.

السياسات المحاسبية هي التعبير عن أسلوب العمل الممكن تطبيقه بغرض التعبير عن الأحداث المالية في المنشأة، حيث تشتمل السياسة المحاسبية المبادئ و الأسس والمصطلحات والقواعد والإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، وعليه فإن السياسات المحاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى ومن وقت لأخر.

وحرص النظام المحاسبي المالي كل مؤسسة تدخل في مجال التطبيق هذا النظام بأن تتولى سنويا إعداد القوائم المالية والتي تشتمل على الميزانية ، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة حيث توفر معلومات مكملة للميزانية للتغيير في سياسة محاسبية معينة يجب أن يتطلب معيار محاسبي دولي ذلك أو اذا تطلب تشريع محلي ذلك ويكون هذا التغيير موثوقا وملائما في عرض القوائم المالية وكذلك تحقق لها أهداف معينة كتعظيم منفعتها الذاتية.

1- طرح الإشكالية:

على ضوء ماسبق تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية في الطرح التالي:

- مامدى تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة؟.

2- التساؤلات الفرعية :

- ماهي أهم القوائم المالية التي جائت بها المعايير المحاسبية الدولية كذلك النظام المحاسبي المالي؛
- هل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر بصدق عن واقع المؤسسة؛
- ماهو مفهوم السياسات المحاسبية وماهي العوامل المؤثرة على تطبيقها.

الفرضيات:

- تعبر القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي عن الواقع الفعلي للمؤسسة؛
- تعتبر السياسات المحاسبية مجموعة الطرق التي تتبعها كل مؤسسة في عرض قوائمها المالية؛
- تؤثر الوضعية الاقتصادية الاجتماعية على ضع السياسات المحاسبية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة العلمية من أهمية معرف الأثر المترتب عن التغيير في السياسات المجاسبية وأثرها على القوائم المالية للمؤسسة،بحيث تساعد على اختيار أفضل السياسات المحاسبية لضمان النتائج المرغوبة مما يؤدي إلى توصيل قوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل.

أهداف الدراسة:

- بيان إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق فعالية العرض في القوائم المالية؛
- التعرف على مدى أهمية السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على التأثيرات التي تنتج في القوائم المالية جراء التغير في السياسات المحاسبية؛
- التعرف على مدى تأثير السياسات المحاسبية على المعلومات المالية.

المنهج المتبع: للإجابة على الإشكالية الرئيسية، وكذا اختبار الفرضيات الموضوعة تم الاعتماد:

❖ في الجانب النظري لكل من الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي لتبيان واستيعاب مختلف مفاهيم ومصطلحات الدراسة

❖ أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة وتم استخدام المقابلة الشخصية والوثائق كأدوات لجمع المعلومات اللازمة.

أسباب اختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع، ويمكن ذكر أهم هذه الأسباب كما يلي:

- قلة الدراسات في هذا الموضوع؛
- إرتباط الموضوع بمجال تخصصنا؛
- رغبة الطالبين في إثراء رصيدهما المعرفي وكذلك إفادة كل من له اهتمام بهذا النوع من المواضيع؛

إطار الدراسة:

-**حدود موضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بدراسة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، وكذلك تناول المحاور المرتبطة بتأثير التغيير في سياساتها المحاسبية على عدالة ومصداقية القوائم المالية.

-**حدود مكانية:** تتمثل الحدود المكانية في دراسة القوائم المالية ومختلف الملاحق الخاصة بمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة جيجل.

-**حدود زمانية:** دراسة القوائم المالية الخاصة بمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة جيجل لسنة 2018.

الدراسات السابقة:

نستعرض بعضا من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث:

1- سلمى عبد القادر البرهان عبد الرحمن، أثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية، رسالة ماجيستير في المحاسبة، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: هل تؤثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية ؟. خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن السياسات المحاسبية تؤثر إيجابا على التقارير المالية إيجابا وكذلك تساعد على دقة عرض وتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية كما أن التغيير في السياسات المحاسبية يؤثر على صدق ودقة القوائم المالية، كما أن الثبات في السياسات المحاسبية يساعد في إجراء المقارنات السليمة للمعلومات المحاسبية.

2- أشواق رباعة، أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى تأثير مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في المؤسسات محل الدراسة ؟. خلصت هذه الدراسة إلى أن المعلومات المالية عبارة عن سلعة ذات قيمة وفائدة لمجموعة من الأطراف، كما أنها تسهل عملية غتخاد القرار لذلك يجب أن تتميز بمجموعة من الخصائص تجعل منها معلومة ذات جودة، كما أن ضرورة قيام المؤسسة بالافصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية ضمن الملاحق في شكل ملاحظات لإضفاء مصداقية أكبر على القوائم المالية.

3- هبة أحمد العطاونة، السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن مجمل الشركات السعودية المساهمة تميل غلى تطبيق الثبات في سياساتها المحاسبية عند إعدادها لقوائمها المالية كما أن الثبات في السياسات المحاسبية يعزز العلاقة بين المستثمرين والإدارة، وكذلك أن الثبات في السياسات المحاسبية سببه إلتزام الإدارة بالقوانين والأنظمة السائدة في المملكة العربية السعودية ، وأيضا التغيير في السياسات المحاسبية لا يتسم بالعشوائية وأن هذا التغيير يكون مخططا لحدوثه من قبل الإدارة.

4- منى يحي عبد السلام إدريس، أثر السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط في أداء شركات توزيع منتجات النفط في السودان، سنة 2011، حيث خلصت هذه الدراسة إلى قلت مديونية شركات توزيع منتجات النفط نتيجة للتغيير في السياسة المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط بزيادة هامش الربح (فئة العمولة)، كما أنه لم يحدث تغير في مبيعات شركات توزيع منتجات النفط نتيجة للتغير في السياسة المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط، وأيضا ضرورة أن تتبنى شركات توزيع المنتجات سياسة محاسبية تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الأطراف المختلفة وخاصة المؤسسة السودانية للنفط.

صعوبات الدراسة:

-الآثار المترتبة عن أزمة فيروس لكورونا؛

-صعوبة الحصول على المراجع بسبب الأزمة الصحية؛

-الغياب الإجباري عن الجامعة وغلق المكتبات.

هيكل البحث:

تم إنجاز هذه الدراسة من خلال ثلاثة فصول، اثنين منهما متعلقان بالجوانب النظرية لموضوع الدراسة، والفصل الثالث متعلق بالجانب التطبيقي لموضوع الدراسة.

تناولنا في الفصل الأول مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية وكدا النظام المحاسبي المالي حيث ضم هذا الفصل ثلاث مباحث كان الأول عن ماهية معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي الثاني عن القوائم المالية ناولنا في المبحث الثالث فقد كان إطار تصوري للقوائم المالية في المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي،أما في الفصل الثاني فقد كان عن التغيير في السياسات

المحاسبية فكان مبحثه الأول عن ماهية السياسات المحاسبية المبحث الثاني عن التغيير في السياسات المحاسبية في المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي أما المبحث الثالث فقد كان حل الضرائب المؤجلة في المعايير وكدا النظام المحاسبي،وقد كان المبحث الثالث تطبيقيا قدمنا فيه المؤسسة محل الدراسة في مبحثه الأول قمنا بعرض قوائم المؤسسة في مبحثه الثاني أما المبحث الثالث فقد كان عن دراسة لأثر التغيير في بعض السياسات المحاسبية على عدالة ومصداقية القوائم المالية.

الفصـــل الأول: المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

- تمهيد
- المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
- المبحث الثاني:القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية النظام المحاسبي
- المبحث الثالث:الإطار التصوري للقوائم المالية
- الخلاصة

تمهيد:

شهد العالم تطورا اقتصاديا في القرن الماضي تجسد في انفتاح الأسواق العالمية وهيمنة الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي مما أدى إلى اتساع الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ظهور بعض المشاكل والقضايا المحاسبية الجديدة، هذا الوضع صعب على المستثمرين قراءة، وفهم ومقارنة القوائم المالية، ونتيجة اختلاف هذه الأنظمة ظهرت فكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال القيام بمجموعة من المؤتمرات الدولية وكذا جهود العديد من المنظمات و الهيآت المهنية المحاسبية الدولية بهدف استعمال لغة محاسبية موحدة تتجاوز الاختلافات في تطبيق قواعد وأسس المعالجات المحاسبية.

ومع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق كان إلزاميا عليها تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وفحص القوائم المالية وهذا حتى يتماشى مع متطلبات عولمة أسواق رأس المال خاصة وأن المخطط الوطني أصبح لا يتماشى مع تطور المؤسسات الجزائرية والظروف الدولية , الأمر الذي استدعى إعادة النظر في هذا المخطط من خلال إيجاد نظام محاسبي له أسس ومبادئ مستمدة من معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

إن تزايد انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات بين مختلف الدول أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية بسبب اختلاف الممارسات المحاسبية وهذا بدوره إلى ظهور ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية، كل هذا جعل الجزائر تخضع إلى كل هذه التغيرات وتبني نظام محاسبي جديد

المطلب الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

أولا: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

بدأ الاهتمام بشكل واضح بالمعايير المحاسبية الدولية سواء على المستوى المهني أو المستوى الأكاديمي فقط في العقود الأخيرة من القرن السابق، وتعتبر كل من سنة (1973) وسنة (2001) نقطتا تحول أساسية لمراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية لحدوث تغيرات هامة فيها. على هذا الأساس يمكن تقسيم تطورها إلى ثلاث مراحل هي:

1- مرحلة ما قبل ظهور المعايير الدولية: (من سنة 1900م- إلى سنة 1972م)

كانت تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بما في هذه المرحلة تتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم، ولم تكن هناك أي جهود تذكر فيما يتعلق بتقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، فقد بدأت هذه المؤتمرات مع بدايات القرن الماضي، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري بالولايات المتحدة، برعاية الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة والتي سميت فيما بعد بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وقد دار البحث حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.[1]

وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926، وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة، كندا وأمريكا اللاتينية.[2]

وكان المؤتمر الثالث قد عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية وهي: الاستهلاك والمستثمر؛ الاستهلاك وإعادة التقويم والسنة التجارية أو الطبيعية، كما انعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية، ومن ثم المؤتمر الخامس في برلين عام 1938.[3]

وبعد أن انتهت الحرب العالمية الثانية بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس عام 1952، ومع المؤتمر الدولي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات. وقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية يزداد أكثر في أواخر الخمسينات وأوائل الستينات بسبب التكامل الاقتصادي لما بعد الحرب العالمية الثانية والزيادة المتصلة في تدفقات رأس

---

[1] جودي إيمان، "مذكرة ماجستير,أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وآفاق التقارب بينهما"،نوقشت سنة 2013،قسم العلوم التجارية،جامعة سطيف، ص29.

[2] جودي إيمان مرجع سابق ذكره ص30.

[3] يحي سعدي ولخضر أوصيف،أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جدة الإفصاح المحاسبي، مداخلة مقدمة لملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة،جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14ديسمبر2011،ص3.

المال عبر الحدود، وقد بدأت دعوات إلى وضع معايير محاسبة دولية وإدخال بعض الخطوات المبكرة، عادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الدولي الثامن للمحاسبين في عام (1962) وقد قدم فيه (45) بحثا، فقد استضاف AICPA هذا المؤتمر الدولي وتركزت المناقشة على المحاسبة في ظل الاقتصاد العالمي.

في (1966) تم تشكيل مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين(**Accountants International Study Group**)، حيث قام AICPA ونظيره في المملكة المتحدة وكندا بتشكيل مجموعة لدراسة الاختلافات بين المعايير الخاصة بهم، وقد نشطت هذه المجموعة لنحو 10 سنوات، وأنجزت دراسات حول الاختلافات في 20 مجالا محاسبيا التي شملت أيضا استنتاجات بشأن أفضل الممارسات، تم في سنة (1967)، نشر أول كتاب عن المحاسبة الدولية بعنوان المحاسبة الدولية.[1]

2- مرحلة إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS): (من سنة 1973م- إلى سنة 2000م)

تعتبر فترة ما بعد سنة (1972م) هي الفترة المهمة نتيجة للتطورات والاتصالات السابقة بين المحاسبين المهنيين على المستوى الإقليمي، حيث دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها وأصبحت هناك جهود عملية تبذل للتقليل من هوة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، في (1972م)، ومن خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والمنعقد في مدينة ساندي بأستراليا صدر قرار تأسيس منظمة محاسبية هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).[2]

تبلورت فكرة المعايير المحاسبية الدولية وتجسدت على أرض الواقع من خلال أهم المحطات التاريخية التالية:

- (1973):تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية بموجب اتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول اتخدت من بريطانيا مقرا لها تولت وضع معايير المحاسبة الدولية;[3]
- (1975): نشر أول طبعة نهائية لمعايير المحاسبة الدولية IAS1 (سنة 1975) الإفصاح عن السياسات المحاسبية، IAS 2 (سنة 1975) تقييم وتمثيل المخزون في حالة التقييم بالتكلفة التاريخية -
- (1982): ارتفع أعضاء IASC إلى 17 عضو، يضم 13 دولة معينة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و4 أعضاء للمنظمات المهتمة بالتقارير المالية;[4]
- (1994): تم تأسيس المجلس الاستشاري ل IASC ، بمسؤوليات الرقابة والمالية;
- (1995): اللجنة الأوروبية تدعم الاتفاق بين IASC والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) من أجل إتمام قائمة المعايير الأساسية وأوصت بتبني IAS من طرف الشركات الأوروبية;
- (1997): IASC شكل "مجموعة العمل الاستراتيجي" (SWP) لوضع نوع الإستراتيجية والهيكل الذي يجب أن يمتلكه IASC عندما يتم الانتهاء من برنامج العمل فيما يخص المعايير الأساسية تشكلت لجنة

[1] جودي إيمان، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663

[3] محمود كبيش،رسالة دوكتوراه،تطور نظام المعلومات في الجزائر و تأثيره على حوكمة المؤسسات الاقتصادية، نوقشت سنة2017، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، ص88.

[4] جودي إيمان، مرجع سبق ذكره.

التفسيرات الدائمة (SIC) ب 12 عضو مصوت، مهمتها تطوير التفسيرات للمعايير المحاسبية الدولية للموافقة النهائية من قبل.....

- (1998): ارتفعت عضوية IASC إلى 140 هيئة محاسبية في 101 دولة، وفي نفس السنة أتمت IASC المعايير الأساسية بالمصادقة على المعيار IAS39.

- (1999): الانتهاء من مجموعة معايير IAS.

- (2000): صادق أعضاء (LASC) على إعادة هيكلة هذه الأخيرة وعلى قانونها الجديد، تميزت هذه الفترة بتطوير معايير المحاسبة الدولية IAS التي ترتكز على المعلومة المحاسبية حيث أصدرت اللجنة عددا لا بأس به من المعايير.[1]

3- مرحلة إصدار المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS):

(من سنة 2001 إلى الوقت الحالي) شهدت هذه الفترة تغيرات هامة من خلال ما يلي:

- 2001:تعتبر أهم محطة في تاريخ معايير المحاسبة الدولية في هذه السنة تم إنشاء IASBاشهر أفريل وذلك من اجل التأقلم مع المهمة الجديدة لمعايير المحاسبة الدولية;[2]

- أما باقي المراحل فقد جاءت كما يلي:[3]

-2002: إعلان الاتحاد الأوروبي رسميا بأن الدول الأعضاء ستقوم بمطالبة الشركات المدرجة بتطبيق المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية الموحدة بداية من سنة 2005، ليصبح أول سوق رأس مال رئيسي يتطلب المعايير المحاسبية الدولية;

-2003: أول معيار نهائي (IFRS) وأول مسودة تفسير (IFRIC) تم نشرها;

-2004: نقاش حاد حول معيار (IAS 39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" في أوروبا، أدى باللجنة الأوروبية إلى الاعتراف بصعوبة العمل بهذا المعيار واعتماد قسمين فقط منه، وحذف جزء من هذا المعيار، وظهور ما يعرف بالنسخة الأوروبية للمعايير المحاسبية الدولية ;

-2005: حوالي 7000 شركة أوروبية مدرجة في السوق المالي تبنت المعايير الدولية، وبالتالي بداية تطبيقها رسميا في الاتحاد الأوروبي;

-2009: أنهى (IASB) المهلة الإضافية والتي بدأت منذ (2005) في التطبيق المطلوب للمعايير الجديدة والتحسينات الكبرى على المعايير الموجودة، كما قام المجلس بتجميد قوانينه إلى غاية تبني دول أكثر للمعايير الدولية;

-2010:سمحت اليابان لبعض الشركات المحلية المؤهلة لاختيار استعمال المعايير المحاسبية الدولية للسنوات الضريبية التي تنتهي بعد 31 مارس 2010.

[1] جودي إيمان، مرجع سبق ذكره، ص31

[2] محمود كبيش، مرجع سبق ذكره، ص90.

[3] جودي إيمان، مرجع سبق ذكره، ص30.

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

أ-تعريف المعايير المحاسبية الدولية

تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعيار المحاسبي، والمعيار بوجه عام يمثل نموذج يوضح ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، ويقصد بالمعيار في المحاسبة بأنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها.[1]

ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.[2]

ب-خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:[3]

1- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.

2- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة.

3- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه.

4- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

ج-الهيئات المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تم تشكيل هذه اللجنة في عام (1973) إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائلة في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كل من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام (1999) أصبحت اللجنة تضم 142 عضوا من 103 بلدان يمثلون مليوني محاسب.[4]

وقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي:

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 371.

[2] حسن عمر محمد و سعد الساكني,معايير المحاسبة الدولية و الأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي,الأردن، ص38.

[3] حسن عمر وسعد الساكني، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[4] حسن القاضي و مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2015، ص38.

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

ب-العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية[1].

- 2. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام (2001) من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص)، واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي انتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والذي كانت قد أنشأت عام 1973.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى. وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (LASC) قد أصدرت خلال عملها من عام (1973 - 2000) مجموعة من المعايير باسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 13 معيار تم استبدالها أو إلغائها، وابتداء من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية التقارير المالية) IFRS والبالغة حتى الآن 13 معيار بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IAS.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

أ- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة الفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية.

ب- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.

ج- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول[2].

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجود هذا الاتحاد بداية مر عام 1904 م، عندما وجد أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف عام هو زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة، ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر المنعقد في سيدني 1972 م، والذي كان ذو جهود مثمرة باتجاه توحيد المعايير على المستوى العالمي، ففي هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة وهو ما يعرف ب ICCAP بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وكذلك بناء منظمات محاسبية إقليمية ،

[1] حسن القاضي ومأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره،ص28.

[2] جمعة حميدات، "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، في:المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص42.

وفي عام 1977 م تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وتهدف هذه اللجنة إلى تطوير معايير المرجعية وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تختص بتقرير وتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية ، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها .

أ- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني .

ب- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية .

ج- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.

د- التعاون مع الهيئات المناظرة " الإقليمية " والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات .

هـ-إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.[1]

4- لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC: لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد 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 الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.[2]

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي scf .

أولا : مراحل وضع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)

بداية الثلاثي الثاني من سنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات على (PCN)، والتي مولت من قبل البنك الدولي وقد أوكلت هذه العملية إلى العديد من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC)، والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، ولتحديث المخطط المحاسبي الوطني شكل المجلس الوطني للمحاسبة لجنة قيادة تظطلع بمهمة التنسيق ومتابعة فريق الخبراء.[3]

مرت هذه العملية بالمراحل التالية :[4]

1. المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية، وفي نهاية هذه المرحلة وضعت ثلاثة خيارات تطوير ممكنة وهي:

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية انعكاسها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر و لتوزيع، مصر، 2005 ص281.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص111.

[3] عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص113.

[4] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003، ص 172.

أ. الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.

ب. الخيار الثاني: ويتمثل في الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على ضمان توافق بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لكن مع مرور الوقت سينتج على ذلك نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلطا ومعقد بالتالي يمكن له أن يكون مصدر للتناقض والاختلاف.

ج. الخيار الثالث :هذا الخيار يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

2. المرحلة الثانية (تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد) : حيث تضمن تقرير هذه المرحلة إعداد مشروع ل1+نظام محاسبي جديد، أعد بناء على اختيار المجلس السابق وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:[1]

أ. التعريف بالإطار التصوري؛

ب. التعريف بقواعد قياس الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء ؛

ج. مدونة الحسابات؛

د. قواعد عمل الحسابات؛

هـ. نماذج القوائم المالية ولواحقها ومصطلحات تفسيرية.

وقد تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة وذلك بغرض تقييم التقرير المتعلقة بهذه المرحلة، غير أن هؤلاء الخبراء تباينت آراء هم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق الإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي (PCG) والذي يضم تسع (09) مجموعات بالإضافة إلى المجموعة صفر، حيث:

: اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات ، : فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط التعديلات الضرورية، لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.

: أما الفريق الثاني طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تباينا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناء على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي المالي باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 173-174.

أن يتم إثراءه وتقويمه، وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة من الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان النظام محاسبى مرفوقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

وفي هذا الإطار كلف فوج العمل الذي قام بتقييم المشروع الأولي، بإعداد مقارنة بين المشروعين لا = من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بإيضاحات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.

3. المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد

بلوغ هذه المرحلة تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على ما يلي:

أ. تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

ب. تنظيم أربعة تجمعات جهوية تهدف إلى شرح محتوى برنامج النظام المحاسبي المالي، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

ثانيا : مفهوم النظام المحاسبي المالي :

أ: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF.

1.من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.[1]

2. من الناحية الاقتصادية: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة 03 من قانون رقم 07/11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 تحت تسمية المحاسبية المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".[2]

وعليه من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي " طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي، والتي تدخل وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية، هذه التدفقات الناشئة أساسا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية سيكون لها أثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية .

ب: خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي :[3]

أ. هو نظام للمعلومات حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛

---

[1] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009، ص 291.

[2] المادة 03 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، في 15 ذي القعدة 1428ه الموافق ل25 نوفمبر 2007، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 2007، ص3.

[3] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص3-4.

ب. معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛

ج. تخزين، تصنيف، تسجيل المعلومات المالية؛

د. إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية؛

هـ. قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول النتائج؛

و. قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، ومعرفة مدى قدرة الكيان على توليد النقدية وما يماثلها.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من النظام المحاسبي المالي في الجزائر ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1]

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواكب ليتواكب مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات ؛
- ✓ جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الكيانات الأجنبية ؛
- ✓ إعطاء معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها، وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- ✓ السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارت وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

[1] بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2018/2017، ص10-11.

المبحث الثاني:القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

تعد القوائم المالية منتج نهائي من منتجات المحاسبة، والذي تبين فيه المؤسسة جميع المعلومات بخصوص مركزها المالي وأدائها ونتائجها المحققة خلال الدورة المالية لغرض استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية بطريقة رشيدة وعقلانية.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي رقم IAS1)

أولا: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم1 (IAS1)

1- خلفية عن IAS 1:

في أغسطس 1997، أصدر IASC،IAS1 (المعدل) – عرض القوائم المالية – الذي عزز وحل محل IAS 1 الإفصاح عن السياسات المحاسبية (الصادر أصلا في 1974) وفي ديسمبر 2003 تم تحديث المعيار كجزء من مشروع تحسينات IASB وأجريت بعض التعديلات الأخرى في مارس 2004 بواسطة IFRS وتسرى هذه النسخة من IAS 1 على الفترات البادية في 1 يناير 2005.[1]

2- هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.

وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية و موثوقية، وبناء عليه فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالاتي:

– تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام؛

– التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال؛

– تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، فقد تم تركها للمعايير الأخرى ذات العلاقة.[2]

3- نطاق المعيار

يغطى معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام والتي يتم إعدادها وعرضها طبقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRS.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص284.
[2] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، الأردن، 2017، ص 20-21.

و يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي:[1]

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة القوائم المالية المرحلية المختصرة .

2. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.

3. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن إن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلاءم تلك المنشآت.

ثانيا: تقديم القوائم المالية وفق المعيار رقم1

1- **قائمة المركز المالي:** يقصد بالمركز المالي للمنشأة ما لدى المنشأة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة وما على تلك الموجودات من مطالبات في اللحظة نفسها سواء للغير أو للملاك وتتمثل العناصر المحددة لقائمة المركز المالي في:

-الأصول.

-الخصوم.

-حقوق الملكية. [2]

2-قائمة الدخل: يشار إلى قائمة الدخل بقائمة الأرباح والخسائر وهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المنشآت خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمون بتلك القائمة للحكم على ربحية المشروع، وغالبا ما يتم إعداد تلك القائمة مرفقا بها قائمة الأرباح المحتجزة.

ورغما عن اتفاق المحاسبين على إتباع منهج العمليات كأساس لقياس الربح المحاسبي دوريا، إلا أن هناك العديد من الخلافات حول معالجة بعض بنود ومكونات الربح فيما إذا كانت مؤثرة على تحديد رقم الربح أو من طبيعة توزيع الربح، أو فيما بالإفصاح عن مكوناته في قائمة الدخل ودرجة التفصيل التي يمكن أن تظهر بها بعض تلك البنود.

بوجه عام تشتمل قائمة الدخل على عناصر الإيرادات والمصروفات وكذلك المكاسب والخسائر الناتجة عن أنشطة أخرى غير النشاط العادي للمنشأة.[3]

---

[2] محمد أبو نصار جمعة حميدات،م رجع سبق ذكره، ص 21.

[2]محمد مطر،المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص317-318.

[3]أمين السيد أحمد لطفي، الطبعة الأولى، الدارالجامعية، مصر،2007،ص

3-قائمة التدفقات النقدية:

إن الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة من المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة،ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية فإن القائمة تقرر عما يلي:

أ-الآثار النقدية لعمليات المنشاة خلال الفترة.

ب- الصفقات الاستثمارية.

ج-الصفقات التشغيلية.

د-الصفقات التمويلية.[1]

4-قائمة التغيرات في حقوق الملكية : Statement of Changes in Equity

كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل فإن المنشاة يجب أن تقدم هذه القائمة كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب قوائم المالية التقليدية – وهذه القائمة تحتوي على ما يأتي :

أ- الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة.

ب- بنود الدخل (شاملة المكاسب) والمصروفات (شاملة الخسائر) والتي يتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية حسب نص هذا المعيار.

ج- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية عندما يتم اختيار أسلوب المعالجة القياسية والتطبيق بأثر رجعي وتسوية الأرباح المحتجزة في أول المدة على التوالي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (08).

د- معاملات رأس المال والتوزيعات الرأسمالية.

هـ- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في أول المدة وفي تاريخ الميزانية والتحركات خلال الفترة[2].

5- الملاحظات عن القوائم المالية Notes to the Financial Statements

نشر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تبين هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية، وبغيابها تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون سليمة لاتخاذ القرارات برشاده وعقلانية وتعرض هذه الملاحظات :

أ- التفسيرات بين الأقواس.

ب- الملاحظات الهامشية.

ت- الجداول الإضافية.

ث- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة.

ج- حسابات التقييم .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 200 8، ص 137.

[2] خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 126.

ثالثا: هدف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الاحتياجات المشتركة الغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية تضم على سبيل المثال: قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشروع و بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها.[1]

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (scf).

أولا: مفهوم القوائم المالية.

أ:تعريف القوائم المالية: تعرف القوائم المالية على أنها "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ,إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول , الخصوم , الإيرادات , المصروفات...إلخ).[2]

-كما أن التقارير المالية تعد المنتوج الرئيسي للمحاسبة وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة واللذان يرتبطان بوحدة محاسبية .

وحسب ما حددته المادة 25 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه " تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون, الكشوف المالية سنويا على الأقل؛ تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:[3]

- الميزانية؛
-حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
-جدول تغيير الأموال الخاصة؛
-ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 105-106.
[2] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص38.
[3] المادة 25 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص5.

ب: خصائص القوائم المالية.

تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في:

1/ القابلية للفهم: ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

2/ الملائمة: وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات من خلال القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة في المنشأة سواء كانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير إمكانية إعمال التنبؤات.

3/ القابلية للمقارنة: ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن سياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغيير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.[1]

4/الدقة والموثوقية: أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية.[2]

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية أهدافها.

1/ مستخدمو القوائم المالية: يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية والتي تساعدهم عي ترشيد قراراتهم التي يتم اتخاذها من قبلهم بناءا على هذه المعلومات، وكذلك تتعدد حاجاتهم من هذه المعلومات بسبب تنوع وتعدد قراراتهم، ويمكن تحديد الفئات الرئيسة التالية كما يلي:[3]

***المستثمرون:** الاهتمام بالمخاطرة والعائد المتحقق، وكذلك تساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية وتقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح بالنسبة للمساهمين.

***الموظفون:** تقديم معلومات متعلقة بالاستقرار والربحية، تقييم قدرة المؤسسة على دفع أجورهم.

***الدائنون:** المعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق والقدرة على السداد.

***الموردون:** المعلومات المتعلقة باستحقاق ديونهم.

***العملاء:** المعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة.

***الدولة:** توزيع الموارد, نشاطات المؤسسة، تحديد السياسات الضريبية، إحصاء الدخل الوطني.

الجمهور: معلومات متعلقة بتطوير المؤسسة وتنويع النشاط.

---

[1] حسين القاضي،مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص274.

[2] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص24.

[3] زين عبد المالك، نفس المرجع السابق، ص26.

2/اهداف القوائم المالية: تهدف هذه القوائم المالية إلى:[1]

*عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشاة لفترة زمنية معينة.

*إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنشأة.

*إستخدام نتائج عمليات المنشأة سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل.

*تحديد قيمة التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموازنة بينهما واستخدام الجانب الأرجح.

*التعبير عن الموجودات بالمنشأة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالموجودات النقدية والمتداولة والسائدة.

ثالثا: عرض القوائم المالية.

يتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم المالية من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة بحيث يتم تقديم الميزانية, حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة, بعمودين واحد لأرصدة الدورة السبابقة والثاني يخص معطيات الدورة الحالية.

أ-**الميزانية:** تتضمن العناصر المرتبطة بتقديم الوضعية المالية للمؤسسة.[2]

تقم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض, تضم معطيات السنة المالية الجارية الأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل العناصر التالية:

أ-**1/ الأصول:** تضم الأصول العناصر التالية:[3]

الأصول غير المتداولة: القيم الثابتة المعنوية, القيم الثابتة المادية و الأصول المالية.

الأصول المتداولة أو الجارية: المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون، حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها.

أ-**2/ الخصوم:** تضم الخصوم العناصر التالية:[4]

الأموال الخاصة: رأس المال المطلوب وكذلك الغير مطلوب، الاحتياطات، فرق أعادة التقدير، المحول من جديد ونتيجة الدورة.

الخصوم غير المتداولة: قروض وديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

الخصوم المتداولة: الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة(السالبة) وما يعادلها.

[1] هيثم محمد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للنشر، الأردن، 2009، ص180.

[2] شعيب شنوف، المحاسبية المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 77.

[3] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (مشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص317.

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

ب- حسابات النتائج: يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، ويعتبر حسابات النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية أما العناصر التي يجب أن تتضمنها حسابات النتائج فهي كما يلي: حوصلة الأعباء حسب طبيعتها يمكن من خلالها حساب الهامش الإجمالي, القيمة المضافة, الفائض الخام للاستغلال، إيرادات ونواتج النشاط العادي، النتيجة الوظيفية، الإيرادات المالية الأعباء المالية, العناصر الغير عادية(النواتج والأعباء)، النتيجة العادية قبل التوزيع، النتيجة الصافية للأسهم(شركات ذات أسهم).[1]

بالإضافة إلى بعض العناصر الأخرى يمكن عرضها فيما يلي: مبالغ الضرائب، مخصصات الإهتلاك والمؤونات، الأعباء الخاصة بأجور المستخدمين، مبالغ الحصص الموزعة للشركات ذات الأسهم.

يمكن عرض حسابات النتائج حسب الوظائف الموجودة في المؤسسة.[2]

ج- جدول تدفقات الخزينة: يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، يتم عرض جدول تدفقات للخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن ما يلي:[3]

ج-1/ الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال): تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط الاستثمار والتمويل.

ج-2/ الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الإستثمار): تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

ج-3/ الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية.

يمكن تقديم وعرض جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة.

د- جدول تغيرات الأموال الخاصة: يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول: النتيجة الصافية, حركة رأس المال (زيادة, نقصان، استرجاع), مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)، نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال, تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشرة على رأس المال.

هـ- الملاحق: هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشطرين هما، أن يكون هذا العنصر ذو أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق، وأن يكون بإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية.

---

[1] علي عباس، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، إراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص37.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، القرار الموافق ل26 جويلية 2008، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص26.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص26.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي

يمثل الإطار المفاهيمي المدخل الرئيسي لفهم معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي حيث يعبر عن نظام متماسك من مفاهيم أساسية وفروض محاسبية ومبادئ مرتبطة ببعضها لإظهار الصورة العامة للمؤسسة ملخصة في كشوفها المالية.

المطلب الأول:الإطار التصوري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

أولا:عناصر القوائم المالية

1-الأصول : هي المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها منشأة معينة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة، ويجب أن تتوافر الخصائص الثلاثة السابقة حتى يوصف البند بأنه أصل:

أ- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير
تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

ب-أن تكون المنشاة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع أو تقيد
فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.

ت-أن يكون الحدث الذي وفر للمنشاة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا[1].

2- **الالتزامات:** هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشاة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات الأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

ولكي يوصف البند بأنه التزام، فإنه لابد أن يفي بالخصائص الثلاثة التالية:

أ- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشاة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.

ب- لا يمكن تفادي الالتزام.

ج- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.[2]

3-حق الملكية: يعرف حق الملكية بأنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالي، على سبيل المثال في الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة، والاحتياطيات، والاحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة، مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها[3].

4-الأداء: يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات، وإن

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 375.
[2] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص357.
[3] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره ،ص376.

الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئية على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم لاحقا[1].

الدخل: وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية، يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز، والإيجار، وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.[2]

المصروفات: هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية، يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والاستهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات[3].

ثانيا: المبادئ والفروض المحاسبية لإعداد القوائم المالية

يشير المعيار المحاسبي رقم 1 إلى مجموعة من المبادئ والفروض التي تكون المؤسسة ملزمة باتباعها عند عرض قوائمها المالية نذكر منها.[4]

1-العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يشير "العرض العادل" إلى أن البيانات المالية "تعرض بصورة عادلة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة يقتضي العرض العادل" التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا لتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2-المنشأة المستمرة: ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو أنه لم يعد لديها خيار واقعي سوى القيام بذلك، وعندما يثبت بناء على التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة مؤسسة العمل على الاستمرار كمنشأة مستمرة ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك، وفي حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس المنشاة المستمرة

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص17.
[2] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص17.
[3] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ، ص18.
[4] عباس علي ميرزا وجراهام جيه هولت و ماغسون أوريل، «المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل»، في:جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص- ص13-15.

ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأساس الذي تم إعدادها بناء عليه بالإضافة إلى السبب وراء هذا القرار.

3-المقاصة: لا يمكن معادلة الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف مقابل بعضها البعض إلا إذا اقتضى ذلك معيار أو تفسير ما أو سمح به، على سبيل المثال لا يعتبر قياس الأصول مطروحا منها المخصصات، وعرض الذمم المدينة مطروحا منها مخصص الديون المشكوك فيها بمثابة معادلة.

4-المعلومات المقارنة: ينبغي إعداد التقارير بالمعلومات المقارنة (بما في ذلك الإفصاحات السردية المتعلقة بالفترة السابقة إلى جانب إفصاح الفترة الحالية، إلا إذا طلب غير ذلك في حال وجود تغير في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

5-أساس الاستحقاق المحاسب: باستثناء بيان التدفقات النقدية، ينبغي إعداد كافة البيانات المالية الأخرى على أساس الاستحقاق، حيث يتم بموجبه الاعتراف بالأصول والالتزامات عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض وليس عند دفعها أو قبضها فعليا، اتساق العرض ينبغي على المنشات أن تحافظ على عرض وتصنيف البنود في فترات متتابعة إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملائمة أو إذا اقتضى معيار معين ذلك.

6-المادية والتجميع :ينبغي عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المادية، وينبغي الإفصاح عن البنود المادية المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.

ثالثا:خصائص القوائم المالية

1- **الملائمة:** حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة ، وتعتبر المعلومات المالية ملا عمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما، ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدها أو تغييرها).

2- التمثيل الصادق (المصداقية): حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها، أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء.

وتعني خاصية كاملة أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

3- قابلية المقارنة: ينبغي أن تقدم المعلومات بصورة متسقة بمرور الوقت وأن تكون منسجمة مع المعلومات ذات الصلة ومع الكيانات الأخرى من أجل تمكين المستخدمين من إجراء مقارنات.

4- **قابلية الفهم:** ينبغي أن يكون من السهل فهم المعلومات من قبل المستخدمين ذوي المعرفة المعقولة بالأعمال وعلم الاقتصاد والمحاسبة، وأيضا الاستعداد للاجتهاد في دراسة المعلومات.

5- **التوقيت المناسب:** التأخير في تقديم المعلومات يمكن أن يحسن المصداقية، ولكن يمكن أن ينتج عنه تراجع وثاقة الصلة في ذات الوقت، فالتأخر في المعلومات قد يفقدها ملاءمتها .

6- **العائد في مقابل التكلفة:** العوائد المستمدة من المعلومات ينبغي في العادة أن تفوق تكلفة تقديمها وتفتقر البنوك العاملة في الدول النامية في الغالب محاسبية كافية ولذلك فإن قدرتها علي توفير معلومات وثيقة الصلة ومستوى حنكة الجمهور المستهدف عنصر هام أيضا.

رابعا: مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

تلجأ فئات متعددة الاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار ألمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:[1]

1- **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

2- **الموظفون:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

3- **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

4- **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

5- المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية .

6- **الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات** تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

7-**الجمهور**: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

المطلب الثاني: الإطار التصوري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

يعتبر الإطار التصوري من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي, ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي المالي لسنة 1975، وقد عرف على أنه "دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة, عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير المعالجة بموجب معيار أو تأويل ".[1]

ويمكن إبراز هذا الإطار في العناصر التالية:[2]

- تطوير المعايير القائمة.
- تحضير الكشوف المالية.
- تفسير لمستعملي المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

فالإطار التصوري يعرف مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية والمتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم, رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، وتوضيح الخصائص

[1]- المادة 07 من القانون رقم: 11/07، مرجع سبق ذكره.
[2]- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم: 156/08.

النوعية للقوائم المالية، كما يوضح الفرضيات والمبادئ الأساسية التي يتعين التقيد بها، بالإضافة إلى تحديد مجال التطبيق والتي سنتطرق لها في العرض التالي بشيء من التوضيح.

أولا- مجال التطبيق: لقد حدد القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي مجالات تطبيق هذا النظام والتي نعرضها في ما يلي:

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الملزمون بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

ثانيا- المبادئ والفروض المحاسبية:

أ-**الفروض المحاسبية:** حسب النظام الحاسبي المالي هناك فرضيتين أساسيتين يجب التقيد بهما عند تحضير القوائم المالية هما:

1- محاسبة التعهد (الالتزام): بحيث تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

2- محاسبة الاستمرارية: يتم إعداد البيانات المحاسبية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المتطور، على أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.[1]

ب- المبادئ المحاسبية: اعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من المبادئ أهمها ما يلي:[2]

- ✓ مبدأ القيد المزدوج؛
- ✓ مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- ✓ مبدأ الاستمرارية؛
- ✓ مبدأ الفترة المحاسبية؛
- ✓ مبدأ ثبات وحدة النقود؛
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية؛
- ✓ مبدأ الحيطة والحذر؛
- ✓ مبدأ عدم المقاصة؛
- ✓ مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة؛

[1] محمد سامي لزعر، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2012/2011، ص27.

[2] بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص12-13-14-15.

- ✓ مبدأ الصدق (الصورة الصادقة) ؛
- ✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية ؛
- ✓ مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني .

ثالثا- مفاهيم مختلفة: يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على تعريفات لكل من الأصول والخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء والتي يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي:[1]

أ- **الأصول:** هي عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية ينتظر منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.

ب- الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، يتم الوفاء بها عن طريق النقصان في الموارد، وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية.

ج- الإيرادات: تتمثل الإيرادات في زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الدورة الحالية في إطار زيادة الأصول أو تخفيض الخصوم.

د- الأعباء: تمثل إنخفاض المنافع الاقتصادية أثناء الدورة الحالية في إطار انخفاض الأصول أو زيادة الخصوم.

هـ- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها أي الحصة المتبقية عن أصول المؤسسة يعد طرح كل خصومها.

[1] مسعود صديقي و آخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2014ص36.

الخلاصة:

يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية هي نماذج وإيرادات عامة غير إلزامية تؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية، وقد مر تطورها التاريخي بمجموعة من المراحل بداية من المؤتمرات الدولية وصولا إلى وضع معايير دولية موحدة، وتعمل العديد من المنظمات على تطوير هذه المعايير من أجل تقليص الفجوة بين الأنظمة المحاسبية الدولية، والجزائر بدورها باشرت إلى عمل مجموعة من الإصلاحات المحاسبية نتج عنها تبني نظام محاسبي مالي مبني على أساس مبادئ محاسبية دولية، ودخل حيز التنفيذ منذ 2010 أدخل من خلاله مجموعة من التغييرات الهامة على مستوى التعريفات والمفاهيم والإفصاح في القوائم المالية.

كما أن القوائم المالية تعد أهم مخرجات الأنظمة المحاسبية فهي تحاول إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة قد اهتمت بها المعايير المحاسبية الدولية وجعلت من المعيار المحاسبي رقم 1 تفصيلا لشكلها ومضمونها وكذا إطارها التصوري وكان نفس الحال مع النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصـــل الثانـي:التغيير في السياسات المحاسبية

- تمـهيد
- المبحث الأول: ماهية السياسات المحاسبية
- المبحث الثاني: التغيير في السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي
- المبحث الثالث:الضرائب المؤجلة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي
- الخلاصة

تمهيد:

السياسات المحاسبية هي التعبير عن أسلوب العمل الممكن تطبيقه بغرض التعبير عن الأحداث المالية في المنشأة حيث تشمل السياسة المحاسبية المبادئ والأسس والمصطلحات والقواعد والإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، وبشكل عام لا يسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية في حالات استثنائية، وفي هذا الإطار جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم8 لوضع الإرشادات التي يجب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغيير في السياسات، كما عالج المعيار الدولي رقم12 الأثر الجبائي المتمثل في الضرائب المؤجلة الناتجة عن أي تغير، كما جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة قوانين تعالج هذا التغيير في السياسات.

المبحث الأول:ماهية السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية هي التعبير عن أسلوب العمل الممكن تطبيقه بغرض التعبير عن الأحداث المالية في المنشأة،حيث تشمل السياسة المحاسبية المبادئ والأسس والمصطلحات والقواعد الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية،وعليه فإن السياسات المحاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لأخر.

المطلب الأول:ماهية السياسات المحاسبية

أولا: تعريف السياسات المحاسبية:

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية".[1]

تسمي لجنة معايير المحاسبية الدولية هذه الطرق بالسياسات المحاسبية، طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 " إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي يعرفها بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.[2]

وإذا ما نظرنا إلى التعريف السابق نجد أنه لا يوفر مزيدا من التوجيه بشأن تعريف المصطلحات الواردة فيه، وبالتالي ينبغي النظر إلى تحليل أعمق لتحديد طبيعة المصطلحات الواردة في المعيار وهي كالأتي:[3]

- ✓ المبادئ: يشير معنى مبادئ المحاسبة إلى المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد وعرض البيانات المالية، كما هو موضح، على سبيل المثال، في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- ✓ الأسس: تعنس الأساس الرسمي لعرض المعلومات المالية، وفي حالة وجود تقرير أعد بموجب معايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) فإنه يفترض أن يكون بالصيغة التي أوصى بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS 8.14)، وبعض المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بما في ذلك (IFRS4) تسمح

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية ، عدد 27، الصادر في 28 ماي 2008، ص11.

[2] jacques tremblay . document de rechervhe: changement de methdes comptables en vertu des normes internationales d'information financiere (Normes IFrS). institut candien des actuaires. le 25 juin 2009. p22.

[3] سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IFRS/IAS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص11.

باعتماد أساس المحاسبة المتكاملة على الصعيد المحلي الذي يقوم على وضع أو تطوير سياسة محاسبية تتناول مسائل أو قضايا محددة؛

✓ الاتفاقيات: وتعني تفسيرات للمفاهيم أو توجيهات لتطبيق معين من المبادئ بالمسائل المحددة التي أساسا لا تتناول عادة؛

✓ القواعد: تعني المتطلبات التفصيلية المنبثقة عن المبادئ والاتفاقيات، بالصيغة التي تطبق في حالة الظروف أو مسائل خاصة بأصحاب المؤسسة؛

✓ الممارسات: تنطبق على الإجراءات والمعالم التي يستخدمها الكيان المقدم في تقييم المعلومات الواردة في البيانات المالية، من حيث تطبيقها بصفة منتظمة المنصوص عليها، وتستخدم هذه الإجراءات في اختيار أسلوب لتحديد معالم الافتراضات والتقديرات المختارة خلال فترة التقرير على أساس المعلومات المتراكمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، وتنطبق على فترة التقرير.

ثانيا: أهمية السياسات المحاسبية:

إذا أردت أن تحافظ على جودة شيئا ما في أي مجال والاستمرارية فيه بدون أخطاء وارتباكات فانك تضع له إطار ومعايير للممارسة في العمل وبالطبع في مجال المحاسبة المالية تتضح الأهمية الكبرى لهذه السياسات لأنها تمثل الصورة الكاملة والدقيقة للممارسات المحاسبية والمالية والنقدية داخل الشركة.

وتظهر أهمية السياسات المحاسبية في الأسباب التالية:[1]

❖ الإطار السليم: يجب على الشئون المالية توضيح السياسات المتبعة للشركة حيث أنه يجب إعداد البيانات المالية بإطار توجيهي، فهي تساعد في معرفة الاتساق بين البيانات المالية، كما تقدم السياسة المحاسبية إطارا متينا يجب إتباعه حتى تتمكن الشركة من إعداد بياناتها المالية بالشكل الصحيح.

❖ ميزة هامة للمستثمرين: أتباع الشركة للسياسة المحاسبية وإعداد البيانات المالية من خلالها يمكن المستثمرين من فحص هذه البيانات ومقارنة الشركة مع غيرها من الشركات الأخرى في نفس المجال أو غيره من المجالات.

❖ تسهيل التعاملات الحكومية: من خلال إتباع الشركة للسياسة المحاسبية وإعداد البيانات المالية في هذا الإطار أيا كان النظام لكن يجب أن يتوافق مع المعايير المحاسبية المقبولة عالميا، وبالتالي يمكن أن تقوم الحكومة بمتابعة مباشرة على هذه البيانات في الشركة لحماية مصالح المستثمرين والشركة أيضا.

❖ الإفصاح والموضوعية: بشكل عام تتيح السياسات المحاسبية الإفصاح بكل موضوعية عن مقارنات الشركة بغيرها وكفاءة تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها.

❖ تحديد وتطبيق السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية والأمور الهامة بها: يوجد أكثر من معيار دولي للتحديد والتطبيق وأكثرهم أهمية "المعيار رقم 08 " . ولكن عندما يتم تحديد أو تطبيق أي معيار أو قاعدة محاسبية دولية على وضع معين أو مجال شركة معينة فإنه من الأفضل تطبيق السياسات

[1] www.hpaconsultant.com/blogs/finance. 10/03/20200. 14:52

المحاسبية المطبقة على البند والوضع لما يتوافق مع المعيار المستخدم وإتباع أي إرشادات يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية العالمية بشكل منتظم.

وفي أي حال قبل التطبيق يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة أمور منها:[1]

1-ثبات السياسات المحاسبية: يجب على أي مؤسسة اقتصادية أو شركة تطبيق هذه السياسات بشكل ثابت ومستمر على كافة العمليات المالية داخلها إذا لم يتطلب الأمر أي تغير لتفسير أو معيار آخر.

2- تغييرات السياسات المحاسبية: لكن بشروط منها إذا تطلب التغيير معيار أو تفسير أخر أكثر أهمية، أو إذا كان المعيار الجديد أو التغير ينتج بيانات أكثر دقة وملائمة للوضع الحالي.

3- العوامل الاقتصادية وطرق التمويل: لأن السياسات المحاسبية تتأثر بالوضع الاقتصادي وطرق التمويل من دولة إلى أخرى.

4- العوامل الاجتماعية والثقافية: يجب الأخذ بعين الاعتبار ثقافة وظروف المجتمع عند وضع وتطبيق وتحديد المعيار، فالسياسات المحاسبية تختلف من ثقافة لأخرى.

ثالثا: أهداف السياسات المحاسبية:

يجب إرساء الأهداف حتى يمكن إعداد السياسات المحاسبية، ولا يعتبر وصف طرق القياس وقواعد الإفصاح وأشكال العرض كافيا في حد ذاته كهدف، إذ أن هناك نتائج اقتصادية و اجتماعية ترتبط بالقرارات البديلة، ويمكن أن تركز النظرية المحاسبية العديدة على أهداف معينة، مثل تفضيلات الإدارة والمحاسبين والأفراد، أو السوق أو مصالح المجموعات الأخرى في المجتمع، ومع ذلك يجب أن تأخذ السياسة المحاسبية القومية في اعتبار الرفاهة الاجتماعية في إطارها الواسع مثلما تأخذ في الاعتبار تفضيلات المجموعات المعينة في المجتمع.

ويركز المدخل الاستقرائي الاستنباطي في المحاسبة بالدرجة الأولى على تفضيلات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وعلى الأخص المستثمرين والدائنين.[2]

ومع ذلك فان التركيز يمكن أن ينصب أيضا على ثبات استخدام القواعد المحاسبية أو على قياس الموارد والحقوق عليها، وتعتبر هده أهدافا أساسية لمجلس معايير المحاسبة المالية كما أقرتها قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1).

وترتكز نظريات السوق على العملية الوصفية لأثر المعلومات المحاسبية على حجم مبيعات وأسعار الأوراق المالية في الأسواق المنظمة، ولم يقرر مجلس معايير المحاسبة المالية بالتحديد الكيفية التي يجب أن تؤثر بها نظريات السوق على سياسات المحاسبة ، ولكنه تعرف على أهمية أسواق الأوراق المالية، ومكانة المعلومات المحاسبية، في تشغيل هذه الأسواق وتتضمن العوامل الأخرى التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تشكيل السياسات المحاسبية الاعتراف بان المعلومات المحاسبية تمثل مصدرا واحدا فقط للمعلومات المالية

[1] www.hpaconsultant.com/blogs/finance. 10/03/20200. 14:52

[2] كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية،المكتب الجامعي الحديث للنشر،2005، ص210.

للأفراد والأسواق، ويجب أن تأخذ القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية هذه المصادر البديلة في الاعتبار، وأن تسمح للمصادر غير المحاسبية بتقديم المعلومات حيثما يمكن إتاحتها بكفاءة أكبر وتكلفة اقل بالنسبة للمنشأة والمستثمرين معا.[1]

كما يجب أن يؤخذ جهاز إعداد السياسات المحاسبية تكاليف ومنافع المعلومات بعين الاعتبار، ولا تتضمن المنافع قيمة ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات فقط، ولكنها تشمل أيضا النتائج الإيجابية المحتملة والتي تنتج من ردود فعل المنشأة أو الغير نتيجة نشر هذه المعلومات .

وباختصار يمكن أن تركز أهداف سياسات المحاسبة على تفضيلات كل من منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية مع مراعاة أنه يمكن أن يتاح ذلك فقط بطريقة عامة و باستخدام حلول جزئية من النظريات الاستقرائية و الاستنباطية، أو من البحوث في مجال تشغيل المعلومات بواسطة الأفراد.

وهناك صعوبة في تأليف تفضيلات الأفراد أو المنشآت أو المجموعات لكي تشكل تفضيلات وحيدة كلية واحد البدائل لمواجهة ذلك هو تركيز هدف السياسة المحاسبية على النتائج الاقتصادية والاجتماعية، وليس تحقيق التوازن بين النتائج الملائمة بالأمر السهل، ولكنه على الأقل يمثل هدفا ملائما لإعداد السياسة المحاسبية.

وتكمن الصعوبة الرئيسية في إرساء الأهداف العامة لإقامة السياسات المحاسبية في صعوبة تطبيقها على أساس من البحث السليم أو الأدلة المؤكدة، والنتيجة هي اتجاه عملية إرساء سياسات المحاسبة لأن تكون مبسطة عندما تتراجع إلى أهداف إجرائية، ويعتبر تقليل مدى البدائل المتاحة من الأهداف التي وضعت مرارا، ولقد دعم هذا الهدف كثرة الانتقادات التي واجهتها المحامية لأنها تنتج بدائل كثيرة تسمح للمنشآت بأن تقرر عن أدائها المالي في أفضل صورة باستخدام ما يشار إليه بالمحاسبة الخلاقة.

التوحيد وقابلية المقارنة: تم التفكير مرارا في أن توحيد التقارير المالية في المنشآت المختلفة يعبر عن هدف مرغوب فيه لذاته، ذلك أن هدف التوحيد ينطوي على عرض الكشوف المالية للمؤسسة المختلفة باستخدام نفس الإجراءات المحاسبية ومفاهيم القياس والتبويب وطرق الإفصاح، كما تعد ذات النماذج الأساسية من الكشوف وإذا ما استخدم في هذا الإطار، فان انتقاد مفهوم التوحيد يكون مقبولا، ويمكن أن تعرف قابلية المقارنة على أنها خاصية أو حالة استعمال خصائص متشابهة كافية بما يجعل المقارنة صحيحة .[2]

ويستند الاعتراض الرئيسي على التوحيد إلى حجج منها:

- أنه قد يضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات التي قد تجعل القوائم المالية اقل قابلية للمقارنة.
- أنه قد يؤثر على حرية الإدارة وحقوقها الأساسية في اختيار المعلومات .

[1] كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص211.

[2] كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص214.

- قد يعرقل التقدم ويحول دون إجراء التغيرات المرغوبة ومن ناحية أخرى، فان الآراء التي ترى بعض الدرجة من التوحيد تستند إلى:
- أن التنوع الواسع في الأسس المطبقة والمقبولة يجعل قابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة مستحيلا، أو على الأقل صعبا.
- إن حرية الإدارة في اختيار طرقها الخاصة قد يؤدي إلى إمكانية التحيز في عمليات إعداد التقارير التي تلائم أغراض هؤلاء الذين يراقبونها .
- إذا لم يتخذ القطاع الخاص خطوات لتحقيق توحيد أكبر فقد يفرض مثل هذا التوحيد بواسطة هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة.

كما يجب أن تقوم على أساس المعلومات الناتجة من استخدام إجراءات موحدة في تلك الحالات التي لا يوجد فيها دليل على أنه إجراء ما أفضل من الأخر، وقد يكون تضييق مجالات الخلاف في التقارير المالية بين المنشآت مرغوبا باعتباره هدفا للسياسة المحاسبية، ومع ذلك فانه يمكن أن تكون واحد من الوسائل الأزمة لتحقيق الأهداف الأساسية في التقدم نحو المستوي الأمثل من الرفاهة الاجتماعية والاقتصادية، وإذا وجد أن الإجراءات أو الطرق المختلفة للإفصاح تقدم منافع اكبر من تكلفتها أو حتى تساويها، فانه يفضل أن تختار المنشآت الطرق التي تكون أقل تكلفة أو يكون لها نتائج اقتصادية اكبر ملائمة.[1]

المطلب الثاني: أنواع السياسات المحاسبية

يمكن إيجاز أنواع السياسات المحاسبية في الناصر التالية:

أولا : سياسة الإفصاح التام[2]

تستخدم سياسة الإفصاح التام لمساعدة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية صيانة القوائم المالية حتى تساعد على اتخاذ القرارات بشكل أفضل، حتى تتصف بالدقة والملاءمة والوضوح والشمول بعيدا عن الظلم والغموض.

ويجب أن تكون سياسات الإفصاح التام شاملة لكافة مراحل الدورة المحاسبية مجيدة في تطبيق النظام المحاسبي لتساعد على إضافة توضيحات ضمن قوائم مالية. لذا لابد من معرفة الحدود والمجال الواجب استخدامه لممارسة الإفصاح والذي يتطلب:

- ما هو نوع وحجم المعلومات المطلوب الإفصاح عنها؟
- متى يتم ممارسة الإفصاح بشكل تام؟
- ما هي أنواع الإفصاح الواجب القيام بها؟
- ما هي أساليب الإفصاح الواجب القيام بها؟

[1] كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص215.

[2] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص105.

ولابد من استخدام أساليب للإفصاح تنسجم مع طبيعة المعلومات المالية أو أهميتها النسبية، ومن أكثر الأساليب استخداما هي: الملاحظات الهامشية الإيضاحات بين القوسين، الملاحظات الإضافية الكشوفات والسجلات التحليلية المرفقة، تقارير مجلس الإدارة، تقارير مراجعي الحسابات السابقة والحالية أية ملاحظات ترد من جهات خارجية بشأن القوائم والتقارير المالية وبشكل خاص من المالكين المستثمرين، الجهات الضريبية، الجهات الرقابية وغيرها ممن له علاقة مباشرة باستخدام المعلومات واتخاذ القرارات.

وهناك أنواع مختلفة من الإفصاح هي:[1]

أ-الإفصاح الشامل والتام ؛

ب-الإفصاح الجزئي ؛

ج- الإفصاح الوقائي ؛

د- الإفصاح التثقيفي .

أ-أهداف سياسة الإفصاح التام

نهدف هذه السياسة إلى:[2]

1- إزالة الغموض؛

2- تجنب التضليل و عرض معلومات مالية ومحاسبية؛

3-مساعدة صناع القرار على صنع القرارات بشكل صحيح ومبنية على معلومات دقيقة .

ب-عناصر الإفصاح التام:

تضم العناصر التالية:[3]

1- الأسس المحاسبية المطبقة؛

2 -الارتباطات المالية الحالية والمستقبلية؛

3- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة؛

4- الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة؛

5- أسس التسجيل المحاسبي.

ثانيا: سياسة الثبات والاتساق أو الانتظام :

إن جوهر هذه السياسة يدعو إلى ضرورة التزام المحاسب بطريقة معينة ثابتة يستخدمها لمعالجة المشاكل المحاسبية ويستمر في تطبيقها من سنة لأخرى، إلا في حال الضرورة القصوى التي تحتم على المحاسب تغيير هذه الطريقة أو تلك ويتطلب توضيح الأسباب التي أدت إلى هذا التغير انسجاما مع سياسة الافصاح، على أن يستمر المحاسب في تطبيق الطريقة الثانية دون حاجة للعودة للطريقة الأولى أو اللجوء لتطبيق طريقة ثالثة.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص83.
[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص106.
[3] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص106.

إن الالتزام بسياسة الثبات يشكل ضرورة موضوعية لأغراض التحليل المالي والمحاسبي وإجراء المقارنات السليمة والصحيحة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لنفس الوحدة الاقتصادية ما بين سنة وأخرى، أو لنفس السنة ما بين وحدة وأخرى، كما يساعد الالتزام بسياسة الثبات عدا عن المقارنة يتطلب تقديم دراسات تحليلية إحصائية تعكس الاتجاه العام لأنشطة الوحدة الاقتصادية.

وتشمل سياسة الثبات الطرق المحاسبية، أسس وأساليب القياس المحاسبي، الإجراءات والسياسات المحاسبية المطبقة، إن هذه السياسة تعتبر إحدى السياسات المحاسبية التي يجب على المحاسب الالتزام بها كما تعتبر في الوقت ذاته احد المعايير الأساسية لإعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي والذي يتطلب الإشارة إليها في تقريره.[1]

وتتميز سياسة الثبات والاتساق ب :

أ- تعتبر من أهم السياسات المحاسبية التي يجب على المحاسب الالتزام بها؛

ب- تعتبر سياسة الثبات أحد المعايير الأساسية لأعداد تقرير مراجع الحساب؛

ج-حدوث تغير في ظروف تستدعي ذلك.[2]

ثالثا: سياسة التحفظ (الحيطة والحذر)[3]

تلعب هذه السياسة دورا مهما ضمن الإطار الهيكلي للفكر المحاسبي بالإضافة إلى الفروض والمبادئ والسياسات الأخرى، خاصة وفق المدرسة الانجليزية التي الجسد شخصية المواطن الإنجليزي عموما والمحاسب خصوصا، إذ يركز على التحفظ تجاه المعلومات المحاسبية وملاءمتها ورفع درجة الاعتماد عليها في ظل عدم التأكد، مما يستدعي أخذ الخسائر المحتملة والمتوقعة الحدوث بالحسبان وتعالج اعلى أنها قد تحققت، لذا يكون لها مخصص منها مثلا مخصص الديون المشكوك بتحصيلها مخصص هبوط قيمة المخزون السلعي، مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية وغيرها، بينما الأحداث المحتمل أن يتحقق من ورائها أرباح فلا تحسب إلا بعد التحقق الفعلي للربح انسجاما مع مبدأ تحقيق الإيراد إذ يتحقق الإيراد كقاعدة عامة عند البيع.

تساعد على هذه السياسية على فهم الفكر المحاسبي و الفروض و السياسات والمبادئ التي تركز على الحذر من المعلومات المحاسبية وملاءمتها ورفع درجة الاعتماد عليها حتى تستدعي أخذ الخسائر المحتملة والمتوقعة الحدوث بالحسبان.

ويلجأ المحاسب إلى اختيار طرق وأساليب القياس المحاسبي في ظل عدم التأكد وذلك تحقيقا لما يلي:

أ- العمل على زيادة الأصول بل تخفيضها.

ب- استخدام طرق لقياس الخصوم بقيمة أعلى في العمل على عدم زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص84

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص106.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص83.

هذه السياسة تساعد على الاهتمام في إعداد القوائم المالية وارتفاع درجة المخاطرة، وواجه المحاسب في ظل هذه الفترة ضرورة حماية نفسه من المسؤولية القضائية تجاه المستثمرين والموردين الذين تعرضوا إلى خسائر بسبب إفلاس الشركة التي كان المحاسب مسؤولا عن تقرير وضعها المالي المضل وغير الدقيق، ويوجد بعض الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية تؤيد وتشجع إتباع سياسة الحذر منها :[1]

- الدائنين.
- المحللين الماليين.
- المقترضين.

أو الجانب الآخر نجد أن البعض يعترض على تطبيق تلك السياسة نظرا لتناقضها مع المنطق العلمي في المحاسبة وعدم انسجامها مع بعض المبادئ والسياسات الأخرى.

يساعد الاهتمام بسياسة الحذر كونه متعاونا مع الميزانية العمومية لكن بعد الاهتمام نحو القائمة الدخل على حساب قائمة المركز المالي، أدى ذلك إلى تقليل الاهتمام بسياسة الحذر[2].

رابعا: الأهمية النسبية (المادية)

وتكمن هذه الأهمية في ما يلي:[3]

إن هذه السياسة يمكن القول عنها بأنها مشتقة من مبدأ الدورية الذي يتطلب إعداد القوائم المالية بشكل منتظم ودوري في نهاية كل سنة.

تدعو هذه السياسة كلا من المحاسب ومراجع الحسابات أن يوجهوا اهتمامهم وعنايتهم بشكل رئيسي نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود.

تسمى هذه السياسة أحيانا بالمادية تعبيرا عن ضرورة تحديد القيمة المادية الذي يشكل أهمية نسبية مقارنة بغيره، ونلاحظ ذلك في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف عند مناقشة وتبويب المصاريف الإيرادية ورأسمالية وكذلك تقسيمها إلى تكاليف إنتاجية وتسويقية وأثرهما على كل من حسابي التشغيل والمتاجرة.

ولأجل تحديد الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من التعرف على ما يلي:

-ما هو معيار الأهمية ؟.

-لمن توجه المعلومات المهمة ؟.

-علاقة الأهمية النسبية بالإفصاح التام؟.

-ما هي الخصائص النوعية – الوصفية والكمية – النقدية للمعلومات المهمة نسبيا ؟.

-ما هي درجة الخبرة المهنية للمحاسب الذي يحدد العناصر المهمة؟ وما دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية في تحديد وقياس الأهمية النسبية لبعض العناصر؟.

---

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص107.

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص107.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 84-85.

-ما درجة الموضوعية للمحاسب في حكمه على أهمية العناصر؟ وما هو دور التشريعات الحكومية والقوانين في -تحديد الأهمية النسبية ؟، طبيعة الحدث الاقتصادي المترتب على هذا العنصر المهم؟

-ما نوع التدفقات سواء كانت داخلية أم خارجية؟ وما هو دور العنصر المهم في اتخاذ القرارات؟

-أثر العنصر المهم على سلوك متخذ القرار؟

أسس التسجيل المحاسبي هناك عدة أسس للتسجيل المحاسبي لكن أكثرها شيوعا هما أساسان :[1]

أ- أساس الاستحقاق Accrual Basis

ب- الأساس النقدي Cash Basis

كما يوجد أساسان آخران معدلان لما سبق وهما :

أ- أساس الاستحقاق المعدل.Adjustment Accrual Basis

ب- الأساس النقدي المعدل Adjustment Cash Basis

الأساس النقدي: يطبق هذا الأساس في المؤسسات العامة والحكومية التي لا تهدف لتحقيق الربح، لذلك لا توجد حسابات ختامية مما يعني غياب المصاريف والإيرادات المبوبة على أساس إرادي أو رأسمالي بمعزل عن الفترة التي تخصه، لذا فإن جميع المصاريف التي أنفقت والعوائد التي استلمت بغض النظر عن عائداتها الزمنية، تسجل على أنها تخص الفترة التي تحققت فيها، وتدخل ضمن كشف ملخص الإيرادات والمصروفات والذي تكون نتيجة هذا الكشف ليس صافي ربح أو صافي خسارة بل مجرد عجز، وعلى هذا الأساس جردية في نهاية السنة المالية كما لا توجد معالجة محاسبية بإهلاك الأصول الثابتة والمقدمات والمستحقات من المصاريف والإيرادات.

أساس الاستحقاق : أن هذا الأساس يختلف عن سابقه في جوانب كثيرة في مقدمتها مجال استخدامه هو المؤسسات التي تهدف لتحقيق الأرباح، كما انه يهتم ليس بفترة أنفاق المصروف أو استلام الإيراد بل المهم هو العائدية الزمنية لهذا المصروف أو تلك الإيراد للتحقق من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات من جهة ومبدأ تحقق الإيراد من جهة أخرى ومبدأ السورية من جهة ثالثة، وعليه يتطلب أولا الفصل والتمييز بين المصاريف والإيرادات بنوعيها الإيرادية التي تدخل في الحسابات الختامية لنفس السنة والرأسمالية التي توزع على عدة سنوات طبقا لمدى استفادة الوحدة من ذلك المصروف الرأسمالي وبشكل خاص الأصول الثابتة كما يتطلب طبقا لهذا الأساس من إجراء عملية الجرد بهدف معالجة الاختلاف محاسبيا عن طريق إجراء قيود تسوية جردية وإقفال في نهاية السنة المالية مما يسفر عنه حسابات مصاريف وإيرادات تخص سنوات سابقة كالمستحقات أو لاحقة كالمقدمات بنوعيها المصاريف والإيرادات مما ينجم عنه خلق أصول تظهر في الطرف الأيمن من الميزانية تحت بند أرصدة مدينة أخرى تضم حسابى المصاريف المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة وبالمقابل يظهر في الجانب الأيسر من الميزانية ضمن الخصوم تحت يد أرصدة دائنة أخرى من ضمنها حسابك المصاريف المستحقة والإيرادات المستلمة مقدما، ويتم إجراء قيود عكسية فيها في بداية السنة

[1]كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 84-85.

اللاحقة (علما أن تلك القيود ليست إجبارية بل اختيارية حسب رأي المحاسب)، وختاما بودنا الإشارة إلى أن المؤسسات العامة والحكومية بدأت تتجه تدريجيا للأخذ بأساس الاستحقاق التسجيل عملياتها مما ظهر الأساس النقدي المعدل وهو الاتجاه الحديث.

المطلب الثالث: العوامل الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية.

إن التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية هو من صلاحية إدارة المؤسسة، فيجوز لها تغيير سياسة محاسبية بسياسة أخرى إذا ما رأت أن السياسة الجديدة بإمكانها أن تضفي نوعا من المصداقية وتؤدي إلى تحسين القوائم المالية، لكن ذلك لا يعني أنه للإدارة الحرية التامة في التغيير، فهناك مجموعة من العوامل سواء كانت داخلية أم خارجية من شأنها أن تؤثر في عملية التغيير للسياسات المحاسبية. سنعرض في هذا المبحث أهم هذه العوامل وسنتطرق لكل عامل بشيء من التفصيل.

أولا: الاعتبارات الداخلية الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية.

يجب على إدارة المؤسسة مراعاة مجموعة من الاعتبارات العوامل عند اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية والتي تتلخص فيما يلي:

وتطبيق السياسة المحاسبية والتي تتلخص فيما يلي:

1- الحيطة والحذر

تحيط حالة الشك وعدم اليقين بالعديد من العمليات المالية وهي حالة يصعب تجنبها مما يتوجب من الإدارة الحذر عن إعداد البيانات المالية، لذا يمكن القول أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على درجة الحيطة المتبعة فكلما زادت درجة التحفظ لجأت المؤسسة إلى اختيار تلك السياسات المؤدية لتخفيض الأرباح. [1]

2- تغليب الجوهر على الشكل

يجب أن تعرض الأحداث والعمليات وفقا لحقيقتها المالية وليس لمجرد شكلها القانوني فقط، فإذا قامت المؤسسة بالحصول على أصل عن طريق التأجير فواقع العملية مثل عملية الشراء، فإذا كان من شروط العقد أن المؤسسة تستغل الأصل المؤجر لمدة معينة، فإنه بعد نهاية هذه الفترة تمتلك المؤسسة الأصل، فالجوهر الاقتصادي للعملية مشتريات فضلا عن تأجير الأصل لذلك يسجل ضمن الأصول ويحسب له اهتلاك كما تسجل مصاريف الإيجار كأعباء.[2]

[1] عبير محمد البكري عبد الجواد حسن، أثر السياسات المحاسبية على معدي ومستخدمي البيانات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 1994. ص67.

[2] Edwards, J.D, R. H, Hermanson and R.F. Salmonson, A survey Of Financial And Managerial Accounting, Richard. D. Irwin, Inc, Homewood, 1989, P. 435.

3- الأهمية النسبية (المادية)

الأهمية النسبية شبيهة جدا بمفهوم الملائمة، فالمعلومات التي لا ترتبط بأهداف القوائم المالية لا تعد مهمة وغير ملائمة لا ينبغي الإفصاح عنها فمن الصعب على المستخدمين استيعاب وتحليل وفهم كافة المعلومات مما يدفع المحاسب على اتخاذ الأهمية كمرشد لتحديد ما يجب تسجيله ومعالجته وعرضه وترتبط الأهمية بإمكانية الاعتماد على المعلومات من قبل المستخدم فهو يقرأ المستقبل من خلال أحداث الماضي والمؤشر الأساسي لدى المحاسب لتقدير درجة أهمية العنصر من عدمها هو مستخدم المعلومات وينتفع المحاسب أيضا من الأهمية كاستثناء على القواعد المحاسبية حيث يتخذها كدليل يوفر له الكثير من الجهود في عمليات تثبيت الأحداث وإعداد الكشوف المالية وعرضها فضلا عن فائدتها للمدقق في تركيز عمليات التدقيق لما هو أهم.

تتحدد الأهمية النسبية بموجب هذا المبدأ أو القيد المحاسبي لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة، على أساس مدى ملائمة البند أو مجموعة البنود لأغراض التقييم واتخاذ القرارات، ويعني ذلك أن البنود المؤثرة تعد هامة نسبيا ويجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، أما الأحداث غير المهمة يمكن معالجتها بطرق محاسبية أكثر سهولة.

ويمكن تحيد درجة الأهمية للبنود إذا كان إدراج أو حذف أو تخزين أو إخفاء بند معين يؤثر في قرار المستخدمة لذلك وجب مراعاة هذا العامل عند اختيار السياسة المحاسبية. [1]

ثانيا: الاعتبارات الخارجية الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية .

1- نظرية كفاءة السوق[2]

يقصد بكفاءة السوق أن سوق الأوراق المالية يتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مصادرها المختلفة وما ينتج عنها في تحويل أسعار الأسهم والسندات المتداولة وتقوم هذه النظرية على افتراض أن سوق الأوراق المالية يستجيب بسرعة وبدقة للمعلومات المتاحة وذلك نتيجة لوجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية وبالتالي إدراك تأثير الطرق المحاسبية البديلة على هذه الأرقام.

ومن ناحية أخرى فإن نظرية كفاءة السوق تلعب دورا بارزا في التأثير على توجيه وتخصيص الموارد على مجالات النشاط البديلة، ومادام هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار وبذلك يشتد التنافس بين المؤسسات لجذب أكبر قدر ممكن من هذا المال، هذا التنافس يفرض على كافة المؤسسات إتباع سياسة محاسبية ملائمة مع إفصاح كاف.

---

[1] عوض خلف العيساوي، الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة والإسلامية مع دراسة محاسبية في المصارف الإسلامية، الطبعة الأولى، دار دجلة، الأردن، 2007، ص ص. 121-122.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، مرجع نفسه. ص 69.

2- اعتبارات اجتماعية وآراء مهنة المحاسبة والمراجعة:

أ- الاعتبارات الاجتماعية.

يرى أصحاب هذا الرأي أن تحقيق الأهداف الاجتماعية يتطلب وجود تنظيم محاسبي يحقق التوازن من وجهة نظر كافة أطراف المجتمع معا، قد يتحقق التوازن بما لا يخدم الصالح العام ولا القيم الاجتماعية السائدة، من ناحية أخرى يؤدي غياب تنظيم السياسة المحاسبية إلى عدم عدالة الإفصاح المحاسبي مما ينتج عنه استفادة بعض الأطراف على حساب أطراف أخرى.[1]

ب- آراء أصحاب مهنة المحاسبة والمراجعة.

قد نجد في بعض الأحيان أن المؤسسات تميل إلى السياسة المحاسبية التي يختارها مراقبو الحسابات لما لهم من دراية وخبرة في مهنة المحاسبة، إضافة إلى تعرض المراجع الخارجي إلى مساءلة أكثر من طرف مستخدمي التقارير المالية حول السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة.[2]

[1] إدريس دحمان ،<تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار> ،(مذكرة ماجستير ،قسم العلوم التجارية،جامعة المسيلة) ص48.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص48.

المبحث الثاني:التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية

تعرف السياسة المحاسبية بأنها الأسس والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، ويحدث أن المؤسسة تقوم بتغيير سياساتها ما دعا الحاجة لوضع معايير دولية وقوانين وطنية لتحديد شروط وقواعد التغيير.

المطلب الأول: التغيير في السياسات المحاسبية حسب المعايير المحاسبة الدولية(IAS08)

أولا:تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم08[1]

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، والمحاسبة عن التغييرات في التقديرات وتعكس تصحيحات أخطاء الفترة السابقة.

يتطلب المعيار الامتثال لأي معايير IFRS محددة تنطبق على معاملة أو حدث أو شرط، ويقدم إرشادات حول تطوير السياسات المحاسبية للعناصر الأخرى التي ينتج عنها معلومات ذات صلة موثوقة، يتم بشكل عام احتساب التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء بأثر رجعي، في حين يتم حساب التغييرات في التقديرات المحاسبية عمومًا على أساس مستقبلي.

أعيد إصدار معيار المحاسبة الدولي 8 في ديسمبر 2005 وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2005.

2-هدف المعيار[2]

هدف المعيار هو تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء ويقصد من المعيار أن يعزز ملائمة القوائم المالية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها، وقابلية هذه القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن و للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

تم تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض القوائم المالية.

3-نطاق المعيار[3]

يجب أن يطبق هذا المعيار:

- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
- عند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- عند التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترة سابقة.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8
[2] https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments/
[3] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8

تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء فترة سابقة، والتعديلات بأثر رجعي التي تتم لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية، والإفصاح عنها، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 12 "الضرائب الدخل "[1].

ثانيا:التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة :[2]

1-**السياسات المحاسبية:** هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تطبق من قبل المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2-التغير في تقدير محاسبي: هو تعديل المبلغ الدفتري لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري الأصل والذي ينتج عن تقييم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم فهي لا تعد تصحيح الأخطاء.

3-المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs): هي المعايير والتفسيرات المصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (LASB)، وتشمل:

أ- المعايير الدولية للتقرير المالي؛

ب- معايير المحاسبة الدولية؛

ج- تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRIC)؛

د- تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC).

4-أخطاء فترة سابقة: هي حذف من القوائم المالية للمنشأة، وسوء عرض فيها، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام معلومات يمكن الاعتماد عليها، والتي:

أ- كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار؛

ب- كان من المتوقع (بشكل معقول) أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

5-التطبيق بأثر رجعي: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة تطبق دائما.

6-إعادة العرض بأثر رجعي: هو تصحيح الإثبات، والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ فترة سابقة لم يحدث مطلقا.

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص101-102.

ثالثا:السياسات المحاسبية

1- خصائص السياسات المحاسبية Characteristics of Accounting Policies

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن إدارة المنشأة مسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يلي:

- أن تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية للمنشأة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS؛

- تقديم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة؛

- تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر للأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة.[1]

2-الاتساق في السياسات المحاسبية Consistency in Accounting Policies

يعني الاتساق الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والأحداث والظروف المتشابهة من فترة لأخرى، مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

يوجب المعيار على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل يلاءم المعاملات والأحداث، ما لم يحدد أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها، فعلى سبيل المثال يسمح المعيار رقم (40) للمحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية باختيار نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لكل فئة من فئات الممتلكات شريطة الثبات في المعالجة، أي يمكن للمنشأة تطبيق نموذج التكلفة على فئة معينة من الممتلكات الاستثمارية وتطبيق نموذج القيمة العادلة على فئة أخرى.[2]

3-التغييرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية المنشاة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة؛ وبالتا فإن الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير محاسبية معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

أ- إذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛

ب- إذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير؛

ج- إذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية و ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشاة، وبالتالي عزز من إظهار المعلومات المتعلقة بميزانية المنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية:

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص103.
[2] جمعة حميدات، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص136.

– تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لم تحدث لدى المنشأة في السابق.

– تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشاة في السابق أو أنها كانت غير مهمة نسبيا. ومن الأمثلة على ما سبق قيام المنشاة لأول مرة بتطبيق سياسة إعادة التقييم على الأصول غير المتداولة لديها وذلك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، حيث لا يعد هذا تغييرا في السياسة المحاسبية لدى المنشأة.[1]

4–تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، مع الأخذ بالحسبان ما يلي:[2]

أ– مصادر التغيرات في السياسات المحاسبية:

يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر، وهي:

1– تغيير في السياسة المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لأي معيار محاسبي دولي أو تفسير، وهنا يجب على المنشأة المحاسبة عن مثل هذه التغييرات طبقا للأحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في هذا المعيار أو ذاك التفسير.

2– تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولى لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير ت– تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي وفي الحالتين الأخيرتين من الضروري يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائما.

ب– في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي:

حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية .

ج– التطبيق بأثر رجعي:

عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقا للفقرات السابقة، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة، ويبين المعيار أن التعديل الناتج والمتعلق بالفترات السابقة لتلك المعروضة في القوائم المالية سيتم إجراؤه للأرباح المحتجزة، ومع ذلك يشير المعيار إلى إمكانية إجراء التعديل في عنصر

[1] جمعة حميدات،مرجع سبق ذكره، ص137.

[2] علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم8، السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، دورة المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية، دمشق، 2009، ص06.

آخر من حقوق الملكية، وعند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

– يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، ويحسب هذا التغيير كما لو أن السياسية المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.

– يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافيا من ضرائب الدخل – إن وجود – كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

– أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضا.

د– القيود على التطبيق بأثر رجعي:

إذا لم يكن من الممكن عملية تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية، فهنا لا يطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" من المنشأة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا أن المعيار رقم "8" يشرح ويبين العديد من القضايا التي ترتبط بالقاعدة السابقة، يمكن بيان ذلك من خلال ما يلي:

– في حالة تعذر تحديد التأثيرات الخاصة بالفترة المرتبطة بتغيير أي سياسة محاسبية على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفقرات التي يتم عرضها، يمكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات في بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها بأثر رجعي والتي قد تكون الفترة الحالية، وتقوم المنشأة أيضا بعمل تسوية لمطابقة لرصيد أول المدة الخاص بكل بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر عن هذه الفترة.

–عند تعذر تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية والخاص بتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة تعديل المعلومات المقارنة لتطبقها السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

– عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق هذه السياسة على المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة لأقصى مدة ممكنة وليس من العملي التطبيق بأثر رجعي على أي فترة دون إمكانية تحديد التأثير التراكمي على المبالغ الخاصة بالأرصدة الافتتاحية والختامية، ويتم إضافة قيمة التسوية الناشئة الخاصة بالفترات السابقة على الفترات المعدة عنها القوائم المالية على رصيد أول المدة الخاص بكل بند أو عنصر من عناصر حقوق الملكية قد تأثر وذلك بالنسبة لأقرب فترة يتم عرضها، وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المحتجزة إلا أنه قد تم التسوية على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بأي معيار أو تفسير) و يتم تعديل أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل البيانات المالية التاريخية المختصرة عن أبعد فترة ممكنة عندما لا يكون بإمكان المنشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي نظرا لعدم استطاعتها تحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، في هذه الحالة تقوم المنشأة بتطبيق المعيار بأثر رجعي من بداية أقرب فترة ممكنة، وبالتالي تتجاوز المنشأة عن الجزء الخاص

بالتعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئة قبل هذا التاريخ، ويسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى وإن كان من المتعذر تطبيق السياسة بأثر لاحق عن أي فترة سابقة.

5-الإفصاح

أ- تغيير السياسات المحاسبية التالية للتطبيق الأولي لمعيار محاسبي دولي أو لتفسير محدد: عندما يترتب على التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- اسم المعيار أو التفسير؛
- أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم طبقا للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك؛
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
- وصف الأحكام الانتقالية إن أمكن ذلك؛
- الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية إن أمكن ذلك؛
- قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها في حدود ما يمكن وذلك فيما يتعلق بما يلي: .

-كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره؛

- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (22) الخاص "بنصيب السهم في الأرباح" على المنشأة؛

يتم الإفصاح عن قيمة التسويات بالنسبة لنصيب السهم الأساسي في الأرباح و نصيب السهم المخفض للأرباح؛

- قيمة التسوية المرتبطة بالفترات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك؛
- إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية و توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

ب- التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبة: عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو إذ كان هذا التأثير موجود مع تعذر تحديد قيمة التسوية، أو في حالة أن يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية به الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية و موضوعية.
- بالنسبة للفترة الحالية و أي فترة سابقة يتم عرضها وفي حدود الممكن ، يتم الإفصاح عن قيمة التعديل بالنسبة لما يلى :

-كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.

–في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (22) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن نصيب السهم الأساسي و المخفض في الأرباح كه مقدار التعديل المرتبطة بالفترة السابقة على الفترات التي يتم عرضها في حدود ما يمكن ج. في حالة تعذر التطبيق بأثر رجعي بالنسبة لفترة سابقة محددة، أو بالنسبة لفترات سابقة على الفقرات التي يتم عرضها، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى ذلك وبيان كيفية وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية، ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاح.

ج– التأثير المستقبلي لمعيار أو لتفسير جديد :في حالة عدم قيام المنشأة بتطبيق معيار أو تفسير جديد قد صدر ولم تدخل حيز التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

– هذه الحقيقة.

–المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول المرتبطة بتقدير التأثير المحتمل لتطبيق المعيار أو التفسير الجديد على القوائم المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

ووفقا لذلك على المنشأة أن تدرس الإفصاح عن:

– اسم المعيار أو التفسير الجديد؛

– طبيعة التغيير الوشيك في السياسة المحاسبية ؛

– التاريخ المطلوب فيه تطبيق المعيار أو التفسير؛

– التغيير الذي تقوم فيه المنشأة بالتخطيط لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل مبدئي؛

– إما مناقشة تأثير هذا التطبيق المبدئي للمعيار أو التفسير المتوقع على القوائم المالية للمنشأة.

أو إذا كان هذا التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول يتم الإفصاح بما يفيد ذلك.[1]

المطلب الثاني: التغير في السياسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

عالج النظام المحاسبي المالي مسألة التغيير في السياسات المحاسبية من خلال القرار الوزاري المؤرخ في 25 مارس 2009 والمتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحاسبات وقواعد سيرها تحت عنوان تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان، حيث أشار النظام المحاسبي المالي إلى إعطاء مفهوم واضح يخص تغيرات الطرق المحاسبية والذي يقصد بها:" تعديلات المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفها المالية"[2]، غير أن النظام المحاسبي المالي قد عالج التغير في السياسات المحاسبية من خلال إشارته إلى مجموعة من النقاط والتي يتم حصرها فيما يلي :[3]

[1] علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص09.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، العدد 19، 25 مارس 2009، القرار الموافق ل26 جويلية 2008،ص18.

[3] نفس المرجع السابق.

- تدرج تأثيرات التغييرات والتقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا؛
- لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني؛
- يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها، كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو لا فمن حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية لإمكان المقارنة بين الفترتين، وإذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الافتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازه بصورة مرضية، تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق.

- يثبت تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية.

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

إن التركيز في هذا المبحث سيكون حول الضرائب المؤجلة لأنه لاشك في أن التغيير في السياسات المحاسبية سيؤدي إلى حدوث خلل على الضرائب المستحقة كما أن سياسة الضرائب المؤجلة قد جاء بها النظام المحاسبي الجديد وكان لها الأثر على القوائم المالية.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق معايير المحاسبة الدولية (معيار محاسبي رقم 12)

أولا: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12

1-ظهور المعيار IAS12: تمت الموافقة على معيار المحاسبة الدولي رقم 12 مسبقًا بموجب لائحة المفوضية الأوروبية رقم 2003/1725 بتاريخ 29 سبتمبر 2003. وقد تم وضع الملخص التالي على أساس نسخة معيار المحاسبة الدولي 12 كما هو منشور في لائحة المفوضية الأوروبية رقم 2008/1126 التي يتضمن إصدار IASC (الآن IASB) المنشور في أكتوبر 1996 والتعديلات المتتالية على هذا المعيار التي أدخلتها معايير أو تفسيرات أخرى تمت الموافقة عليها في أوروبا بحلول 15 أكتوبر 2008 على أبعد تقدير.[1]

2-هدف المعيار:

الهدف من هذا المعيار هو توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. والموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل هو كيفية المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمستقبلية لما يلي:

- الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول، أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات المثبتة في قائمة المركز المالي للمنشأة؛

- المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المثبتة في القوائم المالية للمنشأة من الأمور الملازمة لإثبات أصل أو التزام أن تتوقع المنشأة المعدة للتقرير استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام وإذا كان من المرجح أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة (أصل ضريبة مؤجلة)، مع استثناءات محدودة معينة يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن الآثار الضريبية المعاملات والأحداث الأخرى بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن المعاملات والأحداث الأخرى ذاتها وعليه، ففيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المتينة ضمن الربح أو الخسارة، يتم أيضا إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المتينة خارج الربح أو الخسارة (إما ضمن الدخل الشامل الأخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية)، يتم أيضا إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة خارج الربح أو الخسارة إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية، على التوالي). وبالمثل، يؤثر إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة ضمن تجميع الأعمال على مبلغ الشهرة الناشئة ضمن تجميع الأعمال ذلك أو

[1] http://www.focusifrs.com

المبلغ المثبت لمكسب الشراء بسعر مغري يتعامل هذا المعيار أيضا مع إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن الخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.[1]

3-نطاق المعيار:

طبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.[2]

4-المصطلحات:

• **الربح المحاسبي:** وهو صافي الربح أو الخسارة لفترة إعداد التقرير قبل خصم مصروف الضرائب.

• **الربح الضريبي:** و هو الربح (أو الخسارة) الذي يخص الفترة الضريبية والتي تتحدد وفقا لقواعد موضوعة من السلطات الضريبية، والتي يتحدد بموجبها الدخل الضريبي والمبالغ مستحقة الدفع).[3]

• **التخصيص الضريبي بين الفترات:** وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعلية للضرائب، والهدف من ذلك هو أن تعكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الاقتصادية التي تم التقرير عنها في القوائم المالية الحالية والسابقة وخاصة إعداد التقارير عن التأثيرات الضريبية المتوقعة التي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.[4]

• **التخصيص الضريبي داخل الفترات:** هي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل المتعلقة بفترة معينة من الدخل قبل البنود غير العادية، وتلك البنود المطلوب توضيح صافي الضريبة عليها مثل البنود غير العادية و تسويات الفترات السابقة(2)[5].

• **أصول ضريبة مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب الدخل الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي):[6]

– الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترات الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المنشأة في المستقبل؛

---

[1] https://www.ifrs.org

[2] الموقع الالكتروني،مرجع سبق ذكره.

[3] طارق عبد العال حماد، " موسوعة معايير المحاسبة – القياس والتقييم المحاسبي (2)، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 53.

[4] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره، ص 53.

[5] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره ، ص 205.

[6] Robert Obert," Le petit IFRS", normes internationales de comptabilité et d'information financière, Dunod, Paris, 2011, p40.

– الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة، أي يكمن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المنشأة في المستقبل؛

– الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمنشأة الاستفادة منها؛

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.

• **التزامات ضريبية مؤجلة:** هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة المالية، إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة، وتنشأ هذه الفروق عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.[1]

• التزامات ضريبية مؤجلة: هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة المالية، إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة، وتنشأ هذه الفروق عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

• مصروف الضريبة دخل الضريبة: هو إجمالي المبلغ الذي يتم اعتباره في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

• الضريبة الجارية (الحالية): هي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع (أو القابلة للاسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسائر الضريبية) في فترة واحدة.

• الفروق المؤقتة: هي الفروق بين القيم الدفترية للموجودات أو المطلوبات في الميزانية العمومية وقاعدتها الضريبية المستخدمة لحسابها ،وهذه الفروق المؤقتة يمكن أن تكون:

– **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) للفترات المقبلة، وذلك عند استرداد أو تسوية القيم الدفترية المعدلة للأصول أو الالتزامات.[2]

–**الفروق المؤقتة القابلة للخصم** :وهي فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) للفترات المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيم الدفترية المعدلة للأصول أو الخصوم[3].

---

[1]طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبية – قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل (1)، مرجع سبق ذكره، ص 491.

[2]تسعديت بوسبعين، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009/2010 ، ص 87.

[3]مسعود كسكس، "أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/ 2013 ،ص ص 15-14.

المطلب الثاني : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.[1]

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الضرائب المؤجلة على أنها، "عبارة عمن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقلة، وهي الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استردادها لفترات لاحقة، ضريبة مستحقة الدفع أو (يتم استردادها) مؤجلة لفترة مستقبلية نتيجة معاملات سابقة، تسجل في الميزانية وحساب النتائج " الضرائب المؤجلة الناتجة عن:[2]

– اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتج ما أو عبئ ما وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية استحقت في مستقبل متوقع.

– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛

– ترتيبات، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة؛

وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبئ أو منتج ضريبي.

في مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

تحدد الضرائب المؤجلة أو ترجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول بت في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ، المبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات).

ومما ذكر سابقا نستنتج أن الهدف من حساب الضريبة المؤجلة في نهاية السنة:

–تحميل السنة المحاسبية الإيرادات والأعباء الخاصة بها فقط لتفادي الاختلال بين النتيجة الحاسبية والنتيجة الجبائية؛

–لا يمكن اعتبار كل عبئ مسجل محاسبيا مقبول جبائيا وكذلك لا يمكن اعتبار أي إيراد مسجل محاسبيا هو خاضع للضريبة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المتعلق بقواعد التقييم والمحاسة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] الجريدة الرسمية،مرجع سبق ذكره، ص19.

ثانيا: حالات إثبات، تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة

1- حالات إثبات الضرائب المؤجلة:

- التحليل حسب أسلوب الميزانية

الشكل رقم(1): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية

	عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	يترتب عليه إلتزام ضريبي مؤجل	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل	يترتب عليه إلتزام ضريبي مؤجل

المصدر: تجاني بالرقي والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2012، ص03.

- التحليل حسب جدول حساب النتائج

الشكل رقم(2): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب حسابات النتائج

يتم مقارنة أثر العمليات المحاسبية مع أثارها الجبائية المستقبلية لتحديد الفروقات المؤقتة (بمعنى أخر يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي وبحث الفروقات المؤقتة)	
إذا كان مبلغ الضرائب الذي سوف يترتب اكبر من مبلغ الضريبة المسجل من واقع العمليات المحاسبية	إذا كان مبلغ الضريبة الذي سوف يدفع أقل من مبلغ الضريبة المسجل من واقع العمليات المحاسبية
يكون الفارق خاضع للضريبة و يترتب عليه إلتزام ضريبي مؤجل	تسترد الضرائب على الفارق يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل

المصدر: تجاني بالرقي والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2012، ص05.

- بعض حالات الضرائب المؤجلة:

تم الاعتماد في تحديد الضرائب المؤجلة على أسلوب الميزانية المتضمن مقارنة القيمة المحاسبية مع عناصر الميزانية مع القيمة الجبائية لنفس العناصر، أو على أسلوب جدول حسابات النتائج الذي يعتمد على

مقارنة الربح المحاسبي فإن الفروقات تكون متطابقة في كلتا الأسلوبين، وبصفة عامة فإن تحليل هذه الفروقات تعطي حالات متعلقة بالضرائب المؤجلة نذكر منها:[1]

- ✓ المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة؛
- ✓ فارق إعادة التقييم؛
- ✓ الخسائر الجبائية والقروض الضريبية؛
- ✓ الاختلاف بيت الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي؛
- ✓ عقود التمويل الإيجاري؛
- ✓ النتائج، الأعباء، الأرباح، الخسائر المسجلة في الأموال الخاصة؛
- ✓ مصاريف التطوير؛
- ✓ الأعباء القابلة للتخفيض وفق شروط،
- ✓ النتائج الخاضعة للضريبة وفق شروط؛
- ✓ تحيين الحقوق، الديون، حسابات العملة الصعبة.

2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

2-1- تسجيل قيود الضرائب المؤجلة أصول

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها في النظام المحاسبي المالي كالتالي:[2]

الجدول رقم (1) سجيل القيود المحاسبية.

أ-تسجيل الضرائب المؤجلة أصول

133		الضرائب المؤجلة أصول	Xxxx	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		Xxxx

ب- عند إقفال الدورة

- في حالة الإرتفاع

133		الضرائب المؤجلة أصول	Xxxx	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الاصول		Xxxx

- في حالة الإنخفاض

[1] تجاني بالرقي والحاج حلقوم، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر، 2009، ص139.

692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	Xxxx	
	133	الضرائب المؤجلة أصول		Xxxx

2-2- تسجيل قيود الضرائب المؤجلة خصوم

الضرائب المؤجلة خصوم تسحل في نهاية كل دورة وأيضا يتم التسجيل عند إقفال الحسابات بدون تحيين.[1]

أ-تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم

693		فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	Xxxx	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		Xxxx

ب- عند إقفال الدورة

- في حالة الارتفاع

693		فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	Xxxx	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		Xxxx

- في حالة الإنخفاض

134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	Xxxx	
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		Xxxx

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص145.

خلاصة الفصل:

إن السياسات المحاسبية تعتبر محددات وقيود على المبادئ المحاسبية حيث تقوم المؤسسة باختيار وتطبيق سياستها بثبات، كما أن التركيز الأساسي للإدارة في اتخاذ القرار الخاص بالتغير المحاسبي يجب أن يأخذ في الحسبان الأثر على قابلية الكشوف المالية للمقارنة.

ونظرا لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وفي تقديرات الإدارة لبعض البنود، فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم 8 ليغطى ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة برية الملائمة والموثوقية في القوائم المال

من خلال دراستنا لهذا الفصل أيضا توصلنا إلى أن فكرة تبني المعايير المحاسبية أثرت بشكل كبير على النظام الجبائي للدولة، خاصة تبني المعيار المحاسبي رقم 12 الذي يتضمن الضرائب على الدخل (الضرائب المؤجلة)، التي تقوم المؤسسات الجزائرية بتطبيقه عن طريق النظام المحاسبي المالي رغم أن معالجته للضرائب المؤجلة قد تختلف عن المعيار إلا أن المنطلق نفسه.

الفصل الثالث:التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على عدالة و مصداقية القوائم المالية

- تمهيد
- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
- المبحث الثاني: أثر التغيير في بعض السياسات المحاسبية على عدالة مصداقية القوائم المالية
- الخلاصة

تمهيد

تستخدم السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وتسعى كل مؤسسة إلى إعطاء صورة صادقة عن وضعيتها الاقتصادية من خلال تقديم كشوف مالية أكثر عدالة ومصداقية،وقد تلجأ المؤسسات إلى التغيير في سياساتها المحاسبية مما يؤثر على عدالة ومصداقية هذه القوائم.

ومن أجل معرفة تأثير هذا التغيير قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة مدبغة جيجل، ولتفصيل هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول والذي تضمن تقديم مؤسسة مدبغة جيجل، أما المحبث الثاني فعرضنا يفه مختلف القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة وفي المبحث الثالث قمنا بتغيير بعض السياسات المحاسبية وقمنا بدراسة تأثيرها على لعدالة ومصداقية القوائم المالية.

المبحث الأول:تقديم المؤسسة محل الدراسة

إن لكل مؤسسة صناعية أهدافا وأغراضا تسعى إلى تحقيقها، وفي مقدمتها هدف البقاء والاستمرارية في السوق، إضافة إلى تحقيق العديد من الرغبات الاقتصادية والاجتماعية، ومن خلال هذا المطلب سنحاول إلقاء نظرة عامة حول مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته "وحدة جيجل".

المطلب الأول : تقديم مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة " جيجل"

أولا : لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته "وحدة جيجل"

وسيتم ذلك من خلال عرض نبده تاريخية عن المؤسسة والتعرف بها وتبيان موقعها كما يلي:

لمحة تاريخية عن المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة جيجل

تعتبر وحدة الدباغة لولاية جيجل وحدة صناعية تم إنشائها من أجل الوصول إلى غايات اقتصادية واجتماعية، وذلك من طرف المؤسسة البلغارية في إطار التعاون الجزائري البلغاري، حيث انطلقت بها الأشغال في 19 جوان 1995، وهي سنة بداية نشاط المؤسسة حيث قدر إنتاجها في خصم هذه السنة 11 طن يوميا، وذلك باعتبارها تشغل 367 عاملا، ويبلغ رأس مالها التأسيسي360 مليون دينار جزائري وقد أحدثت فيها توسعات بين (1970-1973) حيث وصل الإنتاج إلى 25 طن يوميا ب467 عاملا مقسمون على فترات، كما شهدت هذه المؤسسة عدة تحولات ففي بداية النشاط كانت تابعة للمؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية(SONIPEC) ونظرا للتغيرات الاقتصادية وبمقتضى المرسوم الوزاري رقم 82/426 المؤرخ في يوم 1982/12/14 والمتضمن إعادة الهيكلة المؤسسات العمومية، قسمت المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية(SONIPEC) إلى ثلاث مؤسسات كالتالي:[1]

- المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود(ENIPEC)
- المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية(EMAC)
- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات(DISTRICH)

المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود كان مقرها الإداري بجيجل وهي تضم عدة وحدات من بينها نجد:

- وحدة دباغة جيجل
- وحدة الدباغة بالعمورية بوهران
- وحدة باتنة
- وحدة الجلد الخام بالرويبة(VPPS)
- وحدة جيجل إلى مؤسسة دباغة جيجل(SPA-TAJ)

[1] مقابلة مع مسؤول الموارد البشرية، يوم15سبيمبر2020 على الساعة 10:45.

ثانيا: موقع وتعريف مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته" وحدة جيجل"

تقع مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته (SPA–TAJ) بمنطقة الحدادة جنوب غرب مدينة جيجل، والتي تبعد عنها ب3 كلم وهي لا تبعد عن البحر سوى بكلم واحد، تتربع مساحة قدرها 5 هكتارات وتتوسط مجمعا سكانيا.

مدبغة جيجل شركة ذات أسهم)SPA(لها 3600 سهم ويقدر رأس مال مذبغة ب 180000000 دج مقيدة بالقانون التجاري، مرتبطة بمجمع الجلد المستقل عن الشركة القابضة العمومية للصناعات الفلاحية والغذائية وللصناعات المصنعة.

وفي 2017 تحولت مدبغة جيجل إلى وحدة إنتاج تحت مسمى الجزائرية للجلود ومشتقاته " وحدة جيجل" إلى وحدة إنتاج تحت مسمى الجزائرية للجلود ومشتقاته " وحدة جيجل"، وتم نقل رأس المال إلى المؤسسة الأم الكائن مقرها بالرويبة الجزائر العاصمة.

وتشغل المذبغة حاليا 138 عاملا يتوزعون على مختلف المدريات والمصالح والورشات كما ينقسم عمال الورشات الإنتاجية إلى فرقتين (صباحية والمسائية) تعملان بالتناوب على مدار 16 ساعة يوميا، وتقوم المدبغة بمعالجة جلد الأبقار والأغنام حيث يتم معالجة 20 طن من الجلد يوميا، بالإضافة إلى ذلك فإن إنتاجها دو جودة عالية حيث حازت على شهادة الجودة في التسيير)ISO(على نشاطها ابتداء من 1 أوت 2004 ولمدة 03 سنوات متتالية، كما تستورد المواد الأولية التي تحتاج لعملية المعالجة من إسبانيا وهولندا وإيطاليا وفرنسا وتصدر منتجاتها لكل من إسبانيا والبرتغال .[1]

والجدول التالي يوضح توزيع العمال على مختلف المدريات في مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة" جيجل"

الجدول رقم (03): توزيع العمال في مؤسسة مدبغة الجلود– جيجل–

توزيع العمال حسب الأقسام	
المدرية العامة	3
مدرية الموارد البشرية	7
مدرية المحاسبة و المالية	5
مدرية التجارة	4
مديرية الصيانة	10
مصلحة الوقاية والأمن	21
مصلحة تسيير المخزون	8
مدرية التقنية	5

[1] مقابلة مع السيد طريق كمال،رئيس مديرية المحاسبة والمالية، يوم20سبيمبر2020على الساعة10:45.

مدرية الإنتاج	70
العدد الكلي للعمال	133

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة المستخدمين.

الجدول رقم(04): تقسيم العمال حسب المجمعات الاجتماعية المهنية

الإطارات	26
أعوان التحكم	7
أعوان التنفيذ	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة المستخدمين

المطلب الثاني: أهداف مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة" جيجل"

تسعى مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته إلى تحقيق جملة من الأهداف المتعددة والمختلفة والتي يمكن حصرها كالأتي:

1- الأهداف الاقتصادية : وتتمثل فيما يلي:

أ- **تحقيق الربح:**

كان ولايزال تحقيق الربح هو الهدف الأول والأساسي الذي تسعى إليه مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته، من خلال الوصول إلى رقم أعمال المسطر لكل عام وكسب متعاملين جدد مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين، وبالتالي توسع نشاطها أمام المنافسة.

ب- تحقيق متطلبات المجتمع:

إن تحقيق مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته لنتائجها يرتكز على عملية توزيع منتجاتها وتغطية تكاليفها، إلا أن العملية تسمح بتغطية متطلبات السوق محليا، وطنيا، جهويا أو دوليا.

ت- **عقلنة الإنتاج:**

وذلك من خلال الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق والتوزيع الأمثل للمنتجات، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج، وبالتالي فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية.

2- **الأهداف الاجتماعية:** وهي كالتالي:

أ- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:**

يعتبر عمال مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بيها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونيا.

ب- إقامة أنماط إستهلاكية معينة:

من خلال تقديم منتجات جديدة أو التأثير على أذواق المستهلكين

ت- **توفير التأمينات والمرافق للعمال:**

تعمل مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته على توفير بعض التأمينات التأمين الصحي، تأمين ضد الحوادث..، كما تهدف إلى تخصيص أماكن سواء وظيفية كانت أو عادية لعمالها المطعم مثلا.

ث- **تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:**

وذلك تماشيا مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيداتها، فالمؤسسة تعمل على تدريب عمالها الجدد تدريجيا كافيا، كما أنها تضطر إلى تعريف العمال القدامى وإعادة تدريبهم على إستعمال الآلات وهذا ما يسمى بالرسكلة.

ج- **الإهتمام بالجانب البيئي:**

نظرا إلى موقعها الجغرافي الذي يتوسط مجمعا سكنيا وطبيعة نفاياتها الغازية والسائلة يرغمها على التحكم فيها.

3- الأهداف التكنولوجية:

والمتمثلة في وسائل الإنتاج التي تسعى المؤسسة إلى تحديثها، وطرق الإنتاج التي تسعى إلى تجديدها لمواكبة التطور الحاصل في الميدان التكنولوجي.[1]

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة " جيجل"

إن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة" جيجل" يترأسها الرئيس المدير العام المكلف بتسيير المؤسسة، كما أن مجلس الإدارة يجتمع على أقل 06 مرات في السنة، إضافة إلى إنعقاد الجمعية العامة للمؤسسة في نهاية النشاط المحاسبين، ويحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مجموعة من المديرات والدوائر نوضحها كما يأتي:

1- المدرية العامة:

تتكون المدرية العامة من المدير العام الذي يشرف على أعمالها، والذي يعتبر صاحب القرار ويحتل الموقع الأعلى في الهرم الإداري، وتساعده السكريتارية على أداء مهامه وتفعيل دوره داخل المدرية.

أ- الرئيس المدير العام: وتتمثل مهام المدير العام في ما يلي:

- ✓ تسيير أمور المؤسسة في أحسن الظروف مع ضمان عوامل الأمن لتحقيق الأهداف المرسومة
- ✓ الحرص على المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف المرجوة
- ✓ إعداد برنامج النشاط العام للمؤسسة وتنفيذه بمساهمة كل المدراء.
- ✓ يسهر على حسن التسيير والمراقبة في المؤسسة، والحرص على تعيين العمال حسب الشروط المنصوص عليها في القانون

ب- الأمانة (السكريتارية): وتتولى المهام التالية:

[1]. مقابلة مع السيد طريق كمال،رئيس مديرية المحاسبة والمالية، يوم20سبيمبر2020على الساعة10:45.

- ✓ استقبال البريد والإتصلات الهاتفية
- ✓ تنظيم اللقاءات والزيارات الخاصة بالمدير العام
- ✓ إعداد وتصنيف الوثائق الإدارية الخاصة التي تهم الإدارة

2- مدرية الصيانة:

تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بها، وتلعب دورا مدعما بالإنتاج وذلك بالحفاظ على المعدات وصيانتها من الأعطال، وتتمثل مهام مدير الصيانة فيما يلي:

- ✓ تأكد جاهزية المعدات وتركيبات الإنتاج لضمان السير الحسن للعمل
- ✓ ربط ومتابعة أعمال الصيانة بالتنسيق مع رئيس مصلحة التدخل والمسؤول عن مراقبة التنفيذ
- ✓ تحديد وتنظيم أعمال الصيانة مع رؤساء المصالح والسهر على إنجاز برامج العمل.

3- مدرية الإنتاج:

تتكون من عدة دوائر يترأسها مدير المكلف بتنفيذ وتنظيم عمل الورشات وتسيير الإنتاج ومن مهامه:

- ✓ المشاركة في إعداد الأهداف السنوية للإنتاج
- ✓ سهر على وقاية وأمن العمال حسب الشروط العمل المنصوص عليها
- ✓ تحقيق برنامج إنتاج دو نوعية جيدة وبأقل تكلفة ممكنة
- ✓ مراقبة استهلاك المواد الأولية والتسيير العقلاني لأوقات العمل، كما أن هذه الدوائر تنقسم إلى عدة ورشات منها: ورشات الدباغة وإعادة الدباغة، ورشة العصر والتجفيف... وغيرها

4- مدرية المحاسبة والمالية:

كما هو معروف أن للمحاسبة تأثير مهم على حياة المؤسسة وما يحيط بها بحكم المنافع التي يمكن أن تقدمها للمؤسسة، وتعتبر هذه المديرية محل دراستنا وتضم ثلاث مصالح وهي:

أ- **مصلحة المالية والمحاسبة العامة:** ويمكن تلخيص مهامها كالأتي:

- ✓ مسك جميع اليومية المساعدة
- ✓ مراقبة العمليات والتسجيلات المحاسبية
- ✓ مسك ومراقبة سجلات الاستثمارات والإهتلاكات
- ✓ متابعة الحسابات البنكية للمؤسسة وإعداد جدول التقارب البنكي
- ✓ إ عداد الميزانية المحاسبية والجبائية للمؤسسة
- ✓ المتابعة والمراقبة الفعالة لعمليات الجرد في نهاية السنة
- ✓ متابعة ورفع تحفظات محافظ الحسابات

ب- **مصلحة محاسبية المواد:** ومن مهام التي تقوم بها نذكر:

- ✓ استلام وصول المدخلات والمخرجات للمواد الأولية ولوازم المكتب وقطع الغيار وإضافة المنتج التام
- ✓ إجراء مقارنة شهرية مع أمين المخازن وكذلك مع مصلحة المحاسبة العامة

- ✓ تقديم الاستهلاكات الشهرية للمصلحة المحاسبة العامة
- ✓ إعداد جدول الشهري للمدخلات والمخرجات من المنتج التام.
- ✓ المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي في نهاية السنة

ت- **مصلحة الخزينة:** تعمل هذه المصلحة على:

- ✓ متابعة الصندوق في عمليات دخول وخروج الأموال
- ✓ مسك سجل لمتابعة السجلات البنكية
- ✓ مسك سجل مداخيل الزبائن
- ✓ استقبال جميع المداخيل النقدية و إعداد وصول الاستلام
- ✓ القيام بعمليات التسديد النقدية(الأجور ومصاريف التنقلات وبعض الموردين)
- ✓ القيام بإعداد الشيكات لصالح الموردون والمدينين الآخرون
- ✓ متابعة المراسلات البنكية

5- مدرية الموارد البشرية:

وهي من المسؤوليات المدير العام المكلف بمراقبة تحركات المستخدمين والسهر على السير الحسن للنشاطات المرتبطة بهم، ونجد في هذه المدرية دائرتين وهما: دائرة الشؤون الاجتماعية والوسائل العامة، والغيار ومراقبة أعمال الصيانة.

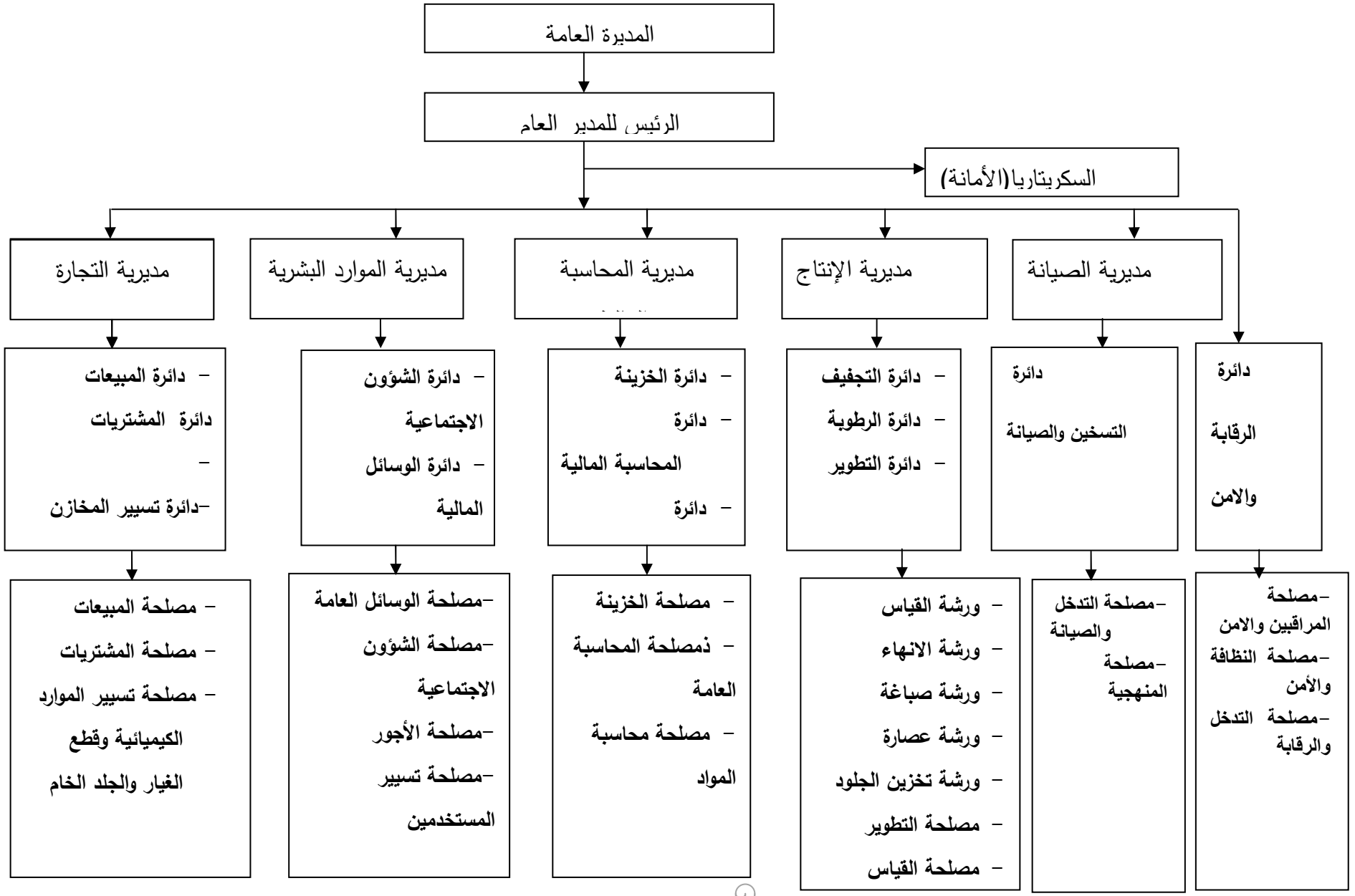
6- مدرية التجارة:

تقع تحت مسؤولية مدير المكلف بتسيير عملية التخزين وعملية الشراء وبيع المنتجات، ودراسة السوق لبرمجة منتجات مبيعات الوجدة العرض والطلب إضافة إلى ترويج حاجات السوق انطلاقا من برامج الزبائن، وانجاز وتطوير السياسة التجارية بالمادة الأولية والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.[1]

الشكل رقم(3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود.

[1] مقابلة مع السيد طريق كمال،رئيس مديرية المحاسبة والمالية، يوم20سبيمبر2020على الساعة10:45.

.


المديرة العامة
الرئيس للمدير العام
السكريتاريا(الأمانة)
مديرية الصيانة
مديرية الإنتاج
مديرية المحاسبة
مديرية الموارد البشرية
مديرية التجارة
دائرة الرقابة والامن
دائرة التسخين والصيانة
– دائرة التجفيف
– دائرة الرطوبة
– دائرة التطوير
– دائرة الخزينة
– دائرة المحاسبة المالية
– دائرة
– دائرة الشؤون الاجتماعية
– دائرة الوسائل المالية
– دائرة المبيعات
دائرة المشتريات
–
–دائرة تسيير المخازن
–مصلحة المراقبين والامن
–مصلحة النظافة والأمن
–مصلحة التدخل والرقابة
–مصلحة التدخل والصيانة
–مصلحة المنهجية
– ورشة القياس
– ورشة الانهاء
– ورشة صباغة
– ورشة عصارة
– ورشة تخزين الجلود
– مصلحة التطوير
– مصلحة القياس
– مصلحة الخزينة
– ذمصلحة المحاسبة العامة
– مصلحة محاسبة المواد
–مصلحة الوسائل العامة
–مصلحة الشؤون الاجتماعية
–مصلحة الأجور
–مصلحة تسيير المستخدمين
– مصلحة المبيعات
– مصلحة المشتريات
– مصلحة تسيير الموارد الكيميائية وقطع الغيار والجلد الخام

المبحث الثاني:عرض القوائم المالية لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود

تقوم كل مؤسسة في نهاية كل دورة اقتصادية بإعداد مجمع كشوفها المالية وفي مايلي سنقوم بعرض مختلف القوائم المالية الخاصة بمؤسسة مدبغة جيجل.

المطلب الأول:عرض القوائم الرئيسية لمؤسسة مدبغة جيجل للجلود

أولا: عرض قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المالية التي تلعب دورا إعلاميا هاما. فعي تعكس الصورة الحقيقة لوضعية المؤسسة، والتي من خلالها يتم إتخاذ القرارات المناسبة، وكانت ميزانية مؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 كمايلي:

الجدول رقم (4) ميزانية المؤسسة أصول

الأصول		2018			2017
		المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات وخسائر القيمة	المبالغ الصافية	المبالغ الصافية
الأصول غير الجارية: فارق الشراء					
تثبيثات غير مادية		81 000,00	8 100,00	72 900,00	81 000,00
تثبيثات مادية					
الأراضي		571 222 000,00		571 222 000,00	571 222 000,00
المباني		90276884.86	75 989 260,39	14 287 624,47	14 506 617,15
التثبيثات المادية الأخرى		590 030 037,00	418 622 628,22	171 407 409,12	197 363 363,00
التثبيثات الممنوح إمتيازها					
الأصول الجاري إنجازها				605 878,81	605 878,81
الأصول المالية					
الأوراق المالية المعادلة					
المساهمات الأخرى والذمم المينة ذات الصلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى الضرائب المؤجلة أصول		5 375 305,00		5 375 305,00	11 300 000,00 5 583 451,00

مجموع الأصول غير الجارية		1 257 591 106,50	494 619 988,00	762 971 117,00	800 662 310,79
الأصول الجارية					
المخزونات والجاري إنجازها		148 710 906,00	20 096 746,59	128 614 159,00	80 132 703,12
الديون والاستخدامات المماثلة					
الزبائن		143 739 228,00	4 863 606,59	138 875 622,29	227 312 823,26
المدينون الآخرون		1 858 014,68		1 858 014,68	1 483 586,61
الضرائب وما يماثلها					3 271 859,00
ذمم مدينة أخرى واستخدامات مماثلة					
النقدية والأصول المالية المماثلة					
الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى					
الخزينة		17 252 409,74		17 252 409,74	3 838 590,28
مجموع الأصول الجارية		311 560 559,36	24 960 352,99	286 600 206,37	316 039 562,27
المجموع العام للأصول		1 569 151 665,86	519 580 341,60	1 049 571 324,26	1 116 701 873,06

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (1).

الجدول رقم: (5) ميزانية المؤسسة خصوم

ملاحظة: رأس مال الشركة سجل في حسابات الاتصال لأنها تابعة للمؤسسة الأم بالجزائر العاصمة.

الخصوم	ملاحظة	2018	2017
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر			
رأس المال الغير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات			
فارق إعادة التقييم			

فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		**-7 741 982,26**	**-35 697 995,72**
الأرباح المحتجزة			
حقوق الملكية الأخرى			
حسابات الإتصال		544 137 822,66	579 745 367,32
المجموع 1		**536 395 840,40**	**541 047 371,60**
خصوم غير جارية			
القروض والديون المالية		418 729 692,93	444 329 629,93
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)			
ديون أخرة مستحقة			
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا		25 051 097,17	25 758 530,22
المجموع 2		**443 780 727,10**	**470 088 160,15**
خصوم جارية			
الموردون والحسابات الملحقة		42 049 915,53	78 503 635,61
الضرائب		7 170 396,58	5 808 402,33
الديون الأخرى		20 174 444,65	21 254 303,37
خزينة الخصوم			
المجموع 3		**69 394 756,76**	**105 566 341,31**
المجموع العام للخصوم 1+2+3		**1 049 571 324,26**	**1 116 701 873,06**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (2).

كما هو مبين أعلاه في الجدولين يتضح لنا أن شكل ومحتوى ميزانية مؤسسة مدبغة جيجل يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أحيث أن عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين وهما على التوالي دورة 2017 يحتوي على الأرصدة فقط ودورة 2018 مع الفصل بين الأصول والخصوم وقد تضمنت كذلك عمودا خاصا بالإهتلاكات والمؤونات الخاصة بالدورة الجارية 2018، وتحتوي أيضا ميزانية المؤسسة على الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن محتوياتها، حيث تشمل الأصول على تثبيثات غير المادية، التثبيثات المادية، الأصل المالية، الضرائب المؤجلة على الأصول، المخزونات

الزبائن والمدينون الآخرون والنقديات وما يعادلها، أما جانب الخصوم فيندرج ضمنه الأموال الخاصة التي تشمل النتيجة المحققة سنة 2018، القروض، الضرائب، الضرائب المؤجلة على الخصوم، المؤونات والخصوم المماثلة وغيرها من البنود.

ثانيا:عرض قائمة حساب النتائج

قائمة حساب النتائج هو عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال سنة معينة ، وهو يزود المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة ومساعدتهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية، وكانت قائمة حساب جدول النتائج لمؤسسة مدبغة جيجل كما يلي:

الجدول رقم (6) جدول حسابات النتاج للمؤسسة

البيان	ملاحظة	2018	2017
المبيعات والمنتوجات الملحقة		298661451,25	295720736,38
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها			
منح التشغيل			
1-إنتاج السنة المالية		343088479,27	284672514,29
المشتريات المستهلكة		-229630996,	-190041044,27
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-1370190199,40	-8344564,07
20-استهلاك السنة المالية		-2242821196,10	-198385608,34
3-القيمة المضافة للاستغلال		100267283,17	86286905,89
أعباء المستخدمومن		-72302735,50	-75476111,66
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		-7121773,84	-7418934,84
4-إجمالي فائض الاستغلال		20842773,83	3391859,39
المنتجات العملاتية الاخرى		643813,95	18,82
الاعباء العملاتية الاخرى		-207419,68	-1568123,22
المخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة		-30879377,10	-37681791,44
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		5219986,288	2784668,66
5-النتيجة العملاتية		-4380222,72	-33073367,79
المنتوجات المالية			94083,28
الأعباء المالية		-3153613,74	-3380188,20
6-النتيجة المالية		-3153613,74	-3286104,92
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		-7533836,46	-36359472,71
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية			

الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		-208145,80	661476,99
مجموع منتجات الأنشطة العادية		348952279,50	287551284,99
مجموع أعباء الانشطة العادية		-356694261,76	-323249280,71
8-نتيجة الأنشطة العادية		-7741982,26	-323249280,71
عناصر غير عادية(منتجات) (للتدقيق) عناصر غير عادية (أعباء) (للتدقيق)			
9-النتيجة الغير عادية			
10-صافي نتيجة السنة المالية		-7741982,26	-35697995,72

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم(3).

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن المؤسسة قامت بعرض قائمة حساب النتيجة وفق النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، بحيث أن المؤسسة لم تقم بإعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة واكتفت بإعداد هذه القائمة حسب الطبيعة، وقد تم عرضها في شكل جدول يضم دورتين 2017 و2018 والذي تضمن كل الإيرادات المحققة خلال الدورة المتمثلة في الإيرادات المحققة من الأنشطة العادية من مبيعات، إنتاج مخزن، المنتجات العملياتية الأخرى، المنتوجات المالية، و استرجاعات على خسائر القيمة و المؤونات ، بالإضافة إلى كل الأعباء المحتملة من الأنشطة العادية خلال الدورة المتمثلة في المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية، أعباء عملياتية ومخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ، ومن خلال هذا يمكن القول أن المؤسسة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها من خلاله، ومن خلال طرح الأعباء من الإيرادات الخاصة بالدورة الجارية 2018 حققت المؤسسة خسارة قدرت ب 982,26 741 7دج.

كما أن المؤسسة لم تسجل نتيجة موجبة وبالتالي الضرائب كانت معدومة كما سمح لها باسترجاع جزء من خسائر السنوات السابقة المقدرة ب 145,80 208 دج.

ثالثا:عرض جدول تدفقات الخزينة

تمثل قائمة تدفقات الخزينة الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد واستخداماتها و ذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة وتظهر هذه القائمة لدى مؤسسة مدبغة جيجل كما يلي:

الجدول رقم (7) جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة

البيان	ملاحظة	2018	2017
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		398521893,39	268283510,97
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		-405449445,48	-258395973,75

الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-3669569,41	-3906977,38
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية		-10597121,50	5980559,84
تدفقات أموال الخزينة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		-100426,34	-77824,39
صافي أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)		**-10697547,84**	**5902735,45**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن إنشاء تثبيتات مادية أو غير مادية		-5588632,70	-4708585,58
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مادية أو غير مادية			
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			-11300000,00
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية		11300000,00	
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			94083,28
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		5711367,30	-15914302,30
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		64000000,00	289147,72
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		**-45600000,0**	**-22600000,00**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		**18400000,00**	**-22310852,28**
تغير الأموال الخزينة الفترة (أ+ب +ج)		13413819,46	-32322419,13

أموال الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية		3838590,28	36161009,41
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		17252409,74	3838590,28
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		**13413819,46**	**-32322419,13**
المقارنة مع النتيجة المحاسبية		**21155801,72**	**3375576,59**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم(4).

رابعا:عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة وثيقة مستقلة ضمن القوائم المالية يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال سنة مالية معينة وتظهر قائمة تغير الأموال الخاصة لمؤسسة مدبغة جيجل كالآتي:

الجدول رقم (8) جدول تغيرات الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأس المال	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و المئونات
الرصيدفي31 ديسمبر 2016						**407096057,02**
تغيير الطريقة المحاسبية2017						-26670207,38
تصحيح الأخطاء الهامة2017						0,00
إعادة تقييم التثبيثات2017						0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة 2017						0,00
الحصص المدفوعة2017						0,00
الزيادة في رأس المال2017						0,00
صافي نتيجة السنة المالية2017						-35697995,73
الرصيد في 31ديسمبر2017						**344728353,91**

تغيير الطريقة المحاسبية2018						0,00
تصحيح الأخطاء الهامة2018						0,00
إعادة تقييم التثبيثات2018						0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة2018						0,00
الحصص المدفوعة2018						
الزيادة في رأس المال 2018						0,00
صافي نتيجة السنة المالية2018						-77419982,26
الرصيد في 31ديسمبر 2018						**336986671,65**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (5).

المطلب الثاني: إعداد باقي القوائم المالية(الملاحق)

تعتبر الملاحق وثائق ملخصة تحتوي على معلومات لفهم أفضل للقوائم المالية،والتي تسمح بتحدد المعلومة التي لم يتم إدراجها فها ويتم الإفصاح عنها في الملاحق، وذلك حسب الخصائص المتعلقة بالمعلومات و أهميتها النسبية حيث تشمل الملاحق على معلومات تطلبها النظام المحاسبي المالي تكون مفيدة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة،من خلال الوثائق المحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة يمكن عرض الإفصاحات التي قامت بالمؤسسة في الملاحق كما يلي:

أولا: جدول الاهتلاكات

الجدول رقم (9): جدول الاهتلاكات

	الاهتلاك السنوي	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
	8100,00	365,00	365,00	365,00	365,00	365,00	365,00
	8100,00	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**
	78361,94	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16
	114884,72	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73
	25746,00	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50
	218992,66	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**
	21293150,15	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18
	386000,00	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67

	8680,00	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33
	1589704,62	73579,70	96092,20	111542,20	111542,20	149618,54	149618,54
مجموع	**23277534,77**	**188098,88**	**1903411,38**	**1918861,38**	**1918861,38**	**1956937,72**	**1956937,72**
	499800,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00
	418427,35	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95
	918227,35	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**
	20220,00	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95
	20220,00	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**
	6321830,80	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23
	65428,57	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38
	28400,00	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67
	15857,14	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43
	6431516,51	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**
	30874591,29	**2513986,93**	**2536499,43**	**2551949,43**	**2551949,,43**	**2590025,77**	**2590025,77**
		جويلية	**اوت**	**سبتمبر**	**أكتوبر**	**نوفمبر**	**ديسمبر**
	8100,00	365,00	365,00	365,00	365,00	365,00	365,00
	8100,00	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**	**375,00**
	78361,94	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16	6530,16
	114884,72	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73	9573,73
	25746,00	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50	2145,50
	218992,66	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**	**18249,39**
	21293150,15	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18	1774429,18
	386000,00	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67	32166,67
	8680,00	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33
	1589704,62	149618,54	149618,54	149618,54	149618,54	149618,54	149618,54
مجموع	**23277534,77**	**1956937,72**	**1956937,72**	**1956937,72**	**1956937,72**	**1956937,72**	**1956937,72**
	499800,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00	41650,00
	418427,35	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95	34868,95
	918227,35	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**	**76518,95**

	20220,00	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95	76518,95
	20220,00	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**	**1685,00**
	6321830,80	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23	526819,23
	65428,57	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38	5452.38
	28400,00	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67	2366,67
	15857,14	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43	1321,43
	6431516,51	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**	**535959,71**
	30874591,29	**2590025,77**	**2590025,77**	**2590025,77**	**2591621,01**	**2591621,01**	**2591621,01**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق (6+7).

ثانيا:عرض جدول التغير في المخزون

جدول رقم (10) التغير في المخزون

رقم الحساب	المخزون	مخزون مادي	مخزون محاسبي	الفارق		ملاحظات
				موجب	سالب	
21100		251528922,20	251528922,20			
		1251528922,20	1251528922,20			
310000		282389,37	282389,37			
31120		36172150,36	36172150,36			
311210		2700493,99	2700493,99			
320010		20629111,30	20629111,30			
320020		33836,28	33836,28			
320030		32713,00	32713,00			
320040		501240,74	501240,74			
322000		363572,45	363572,45			
322001		33212,04	33212,04			
322021		287957,47	289875,70		**1918,23**	
322030		2818,53	2818,53			
326000						
331000		65179491,82	65179491,82			
355000		2241991843,07	22491843,07			
	المجموع الإجمالي للمخزونات	**148710830,42**	**148712748,65**		**191823**	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم(8).

ثالثا:عرض جدول وضعية الديون والحقوق

جدول رقم (11): وضعية الديون و الحقوق

العناوين والأبواب		لمدة عام على الأكثر	أكثر من عام و أقل من 5 سنوات	لأكثر من 5 سنوات	
الحقوق					
ديون الموظفين (سلفات)		–	–	–	–
الضمانات المدفوعة الأخرى		–		–	–
الضمانات المدفوعة على الأسواق		–	–	–	–
المجموع		–	–	–	–
الزبائن		102944774,19	35930848,10	4863606,59	143739228,88
مدينون آخرون		1858014,68	–	–	1858014,68
الضرائب		–	–	–	–
المجموع		**104802788,87**	**35930848;10**	**48630606,59**	**145597243,56**
الديون		–	–	–	–
القروض (القرض الشعبي)			–	418729629,93	418729629,93
المجموع				418729629,93	418729629,93
ديون أخرى		5325443,09	9878400,23	4970601,33	20174444,65
الموردون		42049915,53	–	–	42049915,53
المجموع الإجمالي		47375358,62	9878400,23	423700231,26	480953990,11

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم(9).

رابعا: جدول تطور التثبيثات والأصول المالية غير الجارية لمؤسسة مدبغة جيجل

جدول رقم (12): تطور التثبيتات والأصول المالية للمؤسسة

العناوين والأبواب	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية 2018	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية2018
تثبيثات غير مادية	81000,00	–	–	81000,00
أراضي	571222000,00	–	–	571222,00
بناءات	90276884,86	–	––	90276884,86
التركيبة التقنية (STEP)	87653306,75	–	–	78653306,75
المعدات و الأدوات	403429196,30	4562330,00	–	407991526,30
معدات النقل	11056884,61	–	–	11056884,61
تجهيزات مكتب	1493302,93	–	–	1493302,93
تجهيزات التركيب	90632406,75	134000,00	–	90766406,75
التجهيزات الاجتماعية	68610,00	–	–	68610,00
التثبيثات الجاري إنجازها	605878,81	–	–	605878,83
مجموع التثبيثات	**1 247 519 471,01**	**4696330,00**	–	**1252215801,01**

مساهمات	–	–	–	–
الأصول المالية الأخرى غير	–	–	–	–
الجارية	–	–	–	–
ديون الموظفين	–	–	–	–
الضمانات المدفوعة الأخرى	–	–	–	–
الضمانات المدفوعة على	11300000,00	–	–	–
الأسواق		–	11300000,00	–
الضرائب المؤجلة على	5375305,49	–	–	5375305,49
الأصل				
مجموع الأصول غير الجارية	**776 194 264 194,50**	**469330,00**	**11 300 000,00**	**1 257 591 106,50**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (10).

المبحث الثالث: أثر التغيير في بعض السياسات المحاسبية على القوائم المالية

قد تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى تغيير إحدى سياساتها لسبب من الأسباب ومن أجل توضيح أثر هذا التغيير سنقوم بدراسة ثلاث حالات للتغيير في السياسة المحاسبية للمؤسسة.

المطلب الأول: التغيير في سياسة الإهتلاكات وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية

أولا: نتائج التغيير في سياسة الإهتلاك المتبعة

تأخذ مؤسسة مدبغة للجلود جيجل في حساب اهتلاك تثبيتاتها المادية عمر إنتاجي يقدر ب10 سنوات من خلال دراستنا نفترض أن المؤسسة سوف تغير من هذه السياسة بحيث تمدد في العمر الإنتاجي للتثبيتات ليصبح 20 سنة لتكون النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (13) يوضح قيم الاهتلاك بعد التغيير في عمر الإنتاجي للتثبيتات من 10 سنوات إلى 20 سنة

	ملاحظات	الاهتلاك المتراكم في 2018/01/01			الفارق
			20سنة	10سنوات	
التثبيتات غير ملموسة		8100,00	8100,00	8100,00	
مجموع ت غ م		8100,00	8100,00	8100,00	
التثبيتات المادية					
أراضي					
بناءات		75989260,39	218992,66	218992,66	
التركيبة التقنية (STEP)		78653306,75			
معدات و أدوات		9573009,53	12368692,63	22796934,30	10428241,67
معدات النقل		1461862,92	1407303,22	751627,35	655675,87
تجهيزات مكتب		51734331,24	20220,00	20220,00	
التجهيزات الاجتماعية		68610,00		7107058,57	3816591,60
التثبيثات الجاري انجازها					
المجموع		**494611888,61**	**17305675,48**	**30894832,88**	**13589157,40**
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير					

الجارية					
المجموع الإجمالي		**494619988,61**	**17313775,48**	**30902932,88**	**13589157,40**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الكشوف المالية للمؤسسة.

ثانيا: تأثير التغير في سياسة الاهتلاك على القوائم المالية(الميزانية و جدول حساب النتائج)

أ- الميزانية

جدول رقم(14): ميزانية المؤسسة أصول بعد تغيير سياسة الاهتلاك

الأصول		2018 بعد التغيير في السياسة			2018
		المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات وخسائر القيمة	المبالغ الصافية	المبالغ الصافية
الأصول غير الجارية: فارق الشراء					
تثبيثات غير مادية		81 000,00	8 100,00	72 900,00	72 900,00
تثبيثات مادية					
الأراضي		571 222 000,00			
المباني		90276884.86			
التثبيثات المادية الأخرى		590 030 037,00			
التثبيثات الممنوح امتيازها					
الأصول الجاري إنجازها					
الأصول المالية					
الأوراق المالية المعادلة					
المساهمات الأخرى والذمم المينة ذات الصلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى الضرائب المؤجلة أصول		5 375 305,00		5 375 305,00	5 375 305,00
مجموع الأصول غير الجارية		1 257 591 106,50	**481 030 831,20**	**776 560 274,8**	**762 971 117,00**
الأصول الجارية					

المخزونات والجاري إنجازها		148 710 906,00	20 096 746,59	128 614 159,00	128 614 159,00
الديون والاستخدامات المماثلة					
الزبائن		143 739 228,00	4 863 606,59	138 875 622,29	138 875 622,29
المدينون الآخرون		1 858 014,68		1 858 014,68	1 858 014,68
الضرائب وما يماثلها ذمم مدينة أخرى					
وإستخدامات مماثلة					
النقدية والأصول المالية المماثلة					
الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى					
الخزينة		17 252 409,74		17 252 409,74	17 252 409,74
مجموع الأصول الجارية		311 560 559,36	24 960 352,99	286 600 206,37	286 600 206,37
المجموع العام للأصول		1 569 151 665,86	**505 991 184,20**	**1 063 160 481.66**	**1 049 571 324,26**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الميزانية نلاحظ أن الاهتلاك المجمع قد انخفض من **494 619 988,61 دج** إلى **481 030 831,20 دج** مما أدى إلى زيادة في المجموع العام للأصول لسنة 2018 من **1 049 571 324,26 دج إلى 1 063 160 481.66 دج.**

إن التغيير في سياسة الاهتلاك المتبعة (الانتقال من تطبيق العمر الإنتاجي للأصل (10 سنوات إلى 20 سنة) أدى إلى تغيير في النتيجة النهائية، حيث أن هذا التغيير أعطى قيمة حقيقة أكثر مصداقية لقيمة التثبتات المادية في قائمة الميزانية، حيث جعل قيمها قريبة من القيم الحقيقة مما أدى إلى ظهور نتيجة جديدة جعلت من قائمة الميزانية أكثر صدقا وعدالة من خلال تقريب القيم المسجلة من الواقع الاقتصادي مما يعطيها مصداقية أكبر.

ب-جدول حسابات النتائج

جدول رقم (15): حساب النتائج بعد التغيير في سياسة الاهتلاك

البيان	ملاحظة	2018 بعد التغيير	2018
المبيعات والمنتجات الملحقة		298661451,25	298661451,25
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها			
منح التشغيل			
1-إنتاج السنة المالية		343088479,27	343088479,27
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى		-229630996, -1370190199,40	-229630996, -1370190199,40
2-استهلاك السنة المالية		-2242821196,10	-2242821196,10
3-القيمة المضافة للاستغلال		100267283,17	100267283,17
أعباء المستخدمون الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		-72302735,50 -7121773,84	-72302735,50 -7121773,84
4-إجمالي فائض الاستغلال		20842773,83	20842773,83
المنتجات العملاتية الأخرى الأعباء العملاتية الأخرى		643813,95 -207419,68	643813,95 -207419,68
المخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة		**-17 290 219,70**	**-30879377,10**
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		5219986,28	5219986,28
5-النتيجة العملاتية		**9208934,68**	**-4380222,72**
المنتجات المالية الأعباء المالية		-3153613,74	-3153613,74
6-النتيجة المالية		-3153613,74	-3153613,74
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**6055320,94**	**-7533836,46**
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		**1150510.97**	
الضرائب المؤجلة		-208145,80	-208145,80
مجموع منتجات الأنشطة العادية		348952279,50	348952279,50
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**-344255615,33**	-356694261,76
8-نتيجة الأنشطة العادية		**469 666 4,17**	-7741982,26

عناصر غير عادية(منتجات) (للتدقيق) عناصر غير عادية (أعباء) (للتدقيق)			
9-النتيجة الغير عادية			
10-صافي نتيجة السنة المالية		**469 666 4,17**	-7741982,26

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يظهر جدول حسابات النتائج أن التغيير في سياسة الاهتلاك بالانتقال من سياسة عمر إنتاجي 10 سنوات إلى عمر أنتاجي 20 سنة وجود تغيير على بعض النتائج تمثلت في: التغير في قيمة المخصصات للاهتلاك وخسائر القيمة من قيمة **30879377,10-دج** إلى **219,70 290 17-دج** مما أدى إلى تغيير في النتيجة العملاتية من قيمة **222,72 380 4** دج إلى **934,68 9208دج** وبالتالي تغير في النتيجة العادية قبل الضرائب من **533836,46 7**-دج إلى **320,94 055 6دج** وبالتالي ظهور ضرائب مستحقة ب قيمة **510,97 150 1دج** كل هذا أدى إلى انخفاض مجموع أعباء الأنشطة العادية إلى **615.33 255 344-دج** وبالتالي ظهور صافي نتيجة موجب مقدر **664.17 696 4دج** بعد أن كان خسارة **982,26 741 7 دج.**

إن مجموع هذه التغييرات الحاصلة قد أعطى صورة أكر صدقا لقائمة حسابات النتائج وجعلها أكثر عدالة حيث جعل من مجموع القيم المسجلة قريبة من الواقع الاقتصادي بحيث أن الاهتلاكات كانت مساهمة بشكل كبير في الخسارة المسجلة والتغيير في سياسة الاهتلاك أدى إلى تسجيل قيمة أقل وهذا ما أعطى صور أكثر صدق لنشاط المؤسسة وانعكس ذلك على القائمة المالية.

المطلب الثاني:التغيير في سياسة تقييم المخزون واثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية

يعتبر المخزون أحد أهم مفردات الأصول المتداولة وذلك لأهميته النسبية وخاصة في المشروعات التجارية والصناعية.

تقوم المؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في عملية تقييم مخزوناتها حيث سنكتفي في هذه الدراسة بدراسة تقييم مخزون المواد الأولية من ..... وذلك لندرة المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة وفيما يلي بطاقة تقييم مخزون المواد الأولية الخاص بالمؤسسة لسنة 2018.

جدول رقم(16): التغير في الخزون

التاريخ	الإدخالات				الإخراجات			المخزون النهائي		
	ك/ مدخلة	ك/ كلية	تكلفة	القيمة	الكمية	تكلفة و	القيمة	الكمية	تكلفة و	القيمة
								1 050	101,64	106 724,59
جانفي	110790	114204	101,16	11 207 800,00	101360	101,17	10 254 293,75	10480	101,17	1 060 230,84

فيفري	110690	113145	99,92	11 059 800,00	113840	100,03	11 386 847,50	7330	100,03	733 183,35
مارس	134370	145402	102,97	14 763 450,00	116930	102,83	12 024 030,11	33770	102,83	3 472 603,24
أفريل	122170	122704	104,47	12 763 150,00	127840	104,12	13 310 110,90	28100	104,12	2 925 642,34
ماي	173260	174884	104,67	18 134 800,00	167830	104,59	17 553 506,34	33530	104,59	3 506 935,99
جوان	120600	120600	103,63	12 497 750,00	136080	103,84	14 130 394,28	18050	103,84	1 874 291,72
جويلية	220230	221414	100,46	22 123 886,00	141190	100,71	14 219 836,80	97090	100,71	9 778 340,92
أوت			#DIV/0 !			100,71		97070	100,71	9 778 340,92
سبتمبر	106895	106895	90,61	9 686 177,00	149295	95,42	14 245 925,94	54690	95,42	5 218 591,98
أكتوبر	78050	78050	95,71	7 470 170,00	131180	95,59	12 539 639,87	1560	95,59	149 122,11
نوفمبر	142310	142310	98,07	13 955 750,00	139920	98,04	13 717 618,03	3950	98,04	387 254,08
ديسمبر	154030	154030	98,05	15 102 980,00	155100	98,05	15 207 844,70	2880	98,05	282 389,38

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (11).

❖ التغيير في طريقة التقييم

بافتراض أن المؤسسة محل الدراسة قررت ابتداء من شهر سبتمبر تغيير طريقة تقيم مخزوناتها من طريقة التكلفة الوسطية المرجحة إلى طريقة الوارد أولا صادر أولا.

-طريقة الوارد أولا صادر أولا: تعتبر طريقة الوارد أولا صادر أولا من الطرق التي يتم الاعتماد عليها في إعداد بطاقة المخزون فمن إيجابيات هذه الطريقة أن المخزون النهائي يقيم بأحدث الأسعار مما يؤدي إلى إظهار القيمة الحقيقة للمخزونات عند إعداد قائمة المركز المالي للمؤسسة (الميزانية).

ومن سلبيات هذه الطريقة أن إخراجاتها تقيم بالأسعار القديمة مما يؤدي إلى تأثر سعر التكلفة عكسيا بتغيرات الأسعار.

وبالاعتماد على معطيات الملحق رقم (3) نقوم بإعداد بطاقة المخزون بطريقة الوارد أولا صادر أولا.

جدول رقم (17): نتائج التغيير في سياسة المخزون

التاريخ	الإدخالات				الإخراجات			المخزون النهائي		
	ك/مدخلة	ك/كلية	تكلفة/و	القيمة	ك/مخرجة	تكلفة/و	القيمة	الكمية	تكلفة/و	القيمة
أوت						100,71		97090	100,71	9 778 340,92
سبتمبر	106895	106895	90,61	9 686 177,00	97090 52205	100,71 90,61	9 778 340,92 4 730 500,68	54690	90,61	4 955 676,32

أكتوبر	78050	78050	95,71	7 470 170,00	54690 76490	90,61 95,71	4 955 676,32 7 320 862,31	1560	95,71	149 307,69
نوفمبر	142310	142310	98,07	13 955 750,00	1560 138360	95,71 98,07	149 307,69 13 568 965,2	3950	98,07	387 376,5
ديسمبر	154030	154030	98,05	15 102 980,00	3950 151150	98,07 98,05	387 376,5 14 820 589,67	2880	98,05	282384,00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بعد إعداد جدول تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا صادرا أولا نلاحظ تغيير قيمة مخزون المواد الأولية –جلود الأبقار– في ميزان المراجعة بعد الجرد (الملحق رقم12) بعدما كان 389,37 282 دج (الملحق رقم ..ميزان المراجعة) أصبح بقيمة 384,00 282 دج . وبالتالي يعطي تأثيرا على قائمة الميزانية الختامية وكذلك جدول حسابات النتائج بالتغيير في قيمة مخزون المواد الأولية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم(17): قائمة جدول حساب النتائج لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 (بعد التغيير).

البيان	ملاحظة	2018	2017
المبيعات والمنتوجات الملحقة		298661451,25	295720736,38
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها			
منح التشغيل			
1–إنتاج السنة المالية		343088479,27	284672514,29
المشتريات المستهلكة		−229 630 996,70	−190041044,27
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		−13 190 194.02	−8344564,07
2–استهلاك السنة المالية		−242 821 201,48	−198385608,34
3–القيمة المضافة للاستغلال		100 267 277,79	86286905,89
أعباء المستخدمومن		−72302735,50	−75476111,66
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		−7121773,84	−7418934,84
4–إجمالي فائض الاستغلال		20 842 768,45	3391859,39
المنتجات العملياتية الأخرى		643813,95	18,82
الأعباء العملياتية الأخرى		−207419,68	−1568123,22
المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		−30879377,10	−37681791,44
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		5219986,288	2784668,66
5–النتيجة العملياتية		−4 380 227,60	−33073367,79

المنتوجات المالية			94083,28
الأعباء المالية		-3 153 613,74	-3380188,20
6-النتيجة المالية		-3 153 613,74	-3286104,92
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		-7 533 841,34	-36359472,71
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		-208 145,80	661476,99
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		348 952 279,50	287551284,99
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-356 694 261,76	-323249280,71
8-نتيجة الأنشطة العادية		-7 741 987.14	-323249280,71
عناصر غير عادية(منتجات) (للتدقيق)			
عناصر غير عادية (أعباء) (للتدقيق)			
9-النتيجة الغير عادية			
10-صافي نتيجة السنة المالية		-7 741 987,14	-35697995,72

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(18): قائمة الميزانية لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 _أصول_ (بعد التغيير).

الأصول	ملاحظة	2018			2017
		المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات وخسائر القيمة	المبالغ الصافية	المبالغ الصافية
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات والجاري إنجازها		148 710 900,68	20 096 746,59	128 614 159,00	80 132 703,12
الديون والإستخدامات المماثلة					
الزبائن		143 739 228,00	4 863 606,59	138 875 622,29	227 312 823,26
المدينون الأخرون		1 858 014,68		1 858 014,68	1 483 586,61
الضرائب وما يماثلها					3 271 859,00

ذمم مدينة أخرى واستخدامات مماثلة					
النقدية والأصول المالية المماثلة					
الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى					
الخزينة		17 252 409,74		17 252 409,74	3 838 590,28
مجموع الأصول الجارية		311 560 559,36	24 960 352,99	286 600 206,37	316 039 562,27
المجموع العام للأصول		1 569 151 660,48	519 580 341,60	1 049 571 318,88	1 116 701 873,06

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(19): قائمة الميزانية لمؤسسة مدبغة جيجل لسنة 2018 _خصوم_ (بعد التغيير).

الخصوم	ملاحظة	2018	2017
الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال الغير المطلوب العلاوات والاحتياطات فارق إعادة التقييم فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		-7 741 987,14	-35 697 995,72
الأرباح المحتجزة حقوق الملكية الأخرى حسابات الاتصال		544 137 822,66	579 745 367,32
المجموع 1		536 395 835,52	541 047 371,60

خصوم غير جارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمخصصة) ديون أخرة مستحقة المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا		418 729 692,93 25 051 097,17	444 329 629,93 25 758 530,22
المجموع 2		443 780 727,10	470 088 160,15
خصوم جارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم		42 049 915,53 7 170 396,58 20 174 444,65	78 503 635,61 5 808 402,33 21 254 303,37
المجموع 3		69 394 756,76	105 566 341,31
المجموع العام للخصوم 1+2+3		1 049 571 318,88	1 116 701 873,06

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال التغيير في طريقة تقييم المخزونات في المؤسسة محل الدراسة من طريقة التكلفة الوسطية المرجحة إلى طريقة الوارد أولا صادر أولا نلاحظ تأثر النتيجة الصافية للسنة المالية 2018 بالنقصان حيث أصبحت 987,14 741 7- بعدما كانت 982,26 741 7- دج، وذلك راجع لانخفاض قيمة المخزون النهائي من المواد الأولية _جلود الأبقار_ بسبب انخفاض سعر الشراء في الثلاثي الثالث مقارنة بالثلاثيين الأول والثاني.

ومن خلال التغيير في سياسة تقييم المخزون لاحظنا أنه طرأ تغيير طفيف على النتيجة الصافية وذلك لاكتفاء الطلبة بتغيير قيمة المخزون من المواد الأولية _جلود الأبقار_ فقط، حيث أنه يتبع هذا التغيير تكلفة شراء المواد الأولية في عميلة الإنتاج التي تأثر بدورها على تكلفة الإنتاج وصولا إلى تحديد سعر البيع، أي بجمع جل التغيرات في تكاليف الشراء والإنتاج والبيع لتحديد سعر البيع ستكون هنالك فروقات كبيرة و واضحة في النتيجة الصافية قبل وبعد التغيير في طريقة تقييم المخزونات.

المطلب الثالث: التغيير في سياسة الضرائب المؤجلة وأثره على عدالة ومصداقية القائم المالية

من المعروف أن المؤسسات الوطنية قامت بتغيير نظامها المحاسبي سنة 2010 بالانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع،تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وللهيئات

الخاضعة لمسك المحاسبة،من أجل إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة ومن المؤكد أن التغيير في نظام محاسبي يعني التغيير في مجموعة من السياسات المحاسبية ولعل ظهور ما يعرف ب الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي الجديد من ابرز تلك التغيرات وفي ما يلي سوف نعرض هذا التغيير في قائمة الميزانية:

أ-الأصول

جدول رقم(20): الميزانية أصول وفق المخطط الوطني المحاسبي

شرح الحساب	القيم الإجمالية	الاهتلاك	القيمة الصافية	مجموع الأجزاء
الاستثمارات	987 680 818,86	379 958 169,90	60722 648,96	607 722 648,96
المخزونات	201 962 304,41		201 692 304,41	201 962 304,41
الحقوق				
الحسابات المدينة للخصوم	52 414,89		52 414,89	
الاستثمار	16 300 284,93		16 300 284,93	
المخزون	12 579 601,74		12 579 601,74	
الاجتماعية				
سلفيات على الحسابات	22 132 630,53		22 132 630,53	
سلفيات الإستغلال	1 785 193,28		1 785 193,28	
زبائن	251 316 287,92	18 110 015,00	251 316 287,92	
التوفير	8 230 104,28		8 230 104,28	
المجموع	2312 396 517,57	18 110 015,00	294 286 502,57	294 286 502,57
المجموع الإجمالي	**1 502 039 640,84**	**398 068 184,90**	**1 103 971 184,90**	**1 103 971 455,94**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (13).

ب- الخصوم

جدول رقم(21): الميزانية خصوم وفق المخطط الوطني المحاسبي

شرح الحساب	**القيم الإجمالية**	**مجموع الأجزاء**
القيم المالية	475 043 113,46	475 043 113,46
الديون		645 672 681,16
حسابات الدائنة للأصول		
ديون الاستثمار	124 071 124,09	
ديون المخزون	326 824 310,90	
عقود الحسابات	2 163 987,72	
ديون الاجتماعية	31 917 551,00	
ديون الاستغلال	56 611 091,58	
سلفيات	56 611 091,58	

ديون مالية	47 834 098,92	
المجموع	645 672 681,16	
النتيجة على العمليات	−16 744 338,68	−16 744 338,68
المجموع الإجمالي	**1 103 971 455,94**	**1 103 971 455,94**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (14).

2-قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

جدول رقم(22): الميزانية أصول فق النظام المحاسبي المالي

الأصول		2018 بعد التغيير في السياسة			2018
		المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات وخسائر القيمة	المبالغ الصافية	المبالغ الصافية
الأصول غير الجارية: فارق الشراء					
تثبيثات غير مادية		81 000,00	8 100,00	72 900,00	72 900,00
تثبيثات مادية					
الأراضي		571 222 000,00			
المباني		90276884.86			
التثبيثات المادية الأخرى		590 030 037,00			
التثبيثات الممنوح امتيازها					
الأصول الجاري إنجازها					
الأصول المالية					
الأوراق المالية المعادلة					
المساهمات الأخرى والذمم المينة ذات الصلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى الضرائب المؤجلة أصول		5 375 305,00		5 375 305,00	5 375 305,00
مجموع الأصول غير الجارية		1 257 591 106,50	**481 030 831,20**	**776 560 274,8**	**762 971 117,00**
الأصول الجارية					

المخزونات والجاري إنجازها		148 710 906,00	20 096 746,59	128 614 159,00	128 614 159,00
الديون والاستخدامات المماثلة					
الزبائن		143 739 228,00	4 863 606,59	138 875 622,29	138 875 622,29
المدينون الآخرون		1 858 014,68		1 858 014,68	1 858 014,68
الضرائب وما يماثلها ذمم مدينة أخرى					
واستخدامات مماثلة					
النقدية والأصول المالية المماثلة					
الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى					
الخزينة		17 252 409,74		17 252 409,74	17 252 409,74
مجموع الأصول الجارية		311 560 559,36	24 960 352,99	286 600 206,37	286 600 206,37
المجموع العام للأصول		1 569 151 665,86	**505 991 184,20**	**1 063 160 481.66**	**1 049 571 324,26**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (1).

جدول رقم (23): الميزانية خصوم وفق النظام المحاسبي المالي

الخصوم	ملاحظة	2018	2017
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر			
رأس المال الغير المطلوب			
العلاوات والإحتياطات			
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		**-7 741 982,26**	**-35 697 995,72**
الأرباح المحتجزة			

حقوق الملكية الأخرى			
حسابات الاتصال		544 137 822,66	579 745 367,32
المجموع 1		**536 395 840,40**	**541 047 371,60**
خصوم غير جارية			
القروض والديون المالية		418 729 692,93	444 329 629,93
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)			
ديون أخرة مستحقة			
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا		25 051 097,17	25 758 530,22
المجموع 2		**443 780 727,10**	**470 088 160,15**
خصوم جارية			
الموردون والحسابات الملحقة		42 049 915,53	78 503 635,61
الضرائب		7 170 396,58	5 808 402,33
الديون الأخرى		20 174 444,65	21 254 303,37
خزينة الخصوم			
المجموع 3		**69 394 756,76**	**105 566 341,31**
المجموع العام للخصوم 1+2+3		**1 049 571 324,26**	**1 116 701 873,06**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم(2).

تعرف الضرائب المؤجلة على أنها، "عبارة عمن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقلة، وهي الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استردادها لفترات لاحقة، ضريبة مستحقة الدفع أو (يتم استردادها) مؤجلة لفترة مستقبلية نتيجة معاملات سابقة، تسجل في الميزانية مما يجعل من الميزانية أكثر مصداقية حيث أنها تترجم الواقع الاقتصادي وتعكس بصورة صادقة المعاملات الاقتصادية للمؤسسة على عكس الميزانية في النظام القديم التي لم تكن تضم عنصر الضرائب المؤجلة مما جعلها أقل مصداقية.

أما بالحديث عن قائمة الميزانية بشكل عام و أبرز الاختلافات التي جعلت من قائمة الميزانية أكثر عدالة ومصداقية في النظام المحاسبي الجديد فيمكن حصرها في النقاط التالية:

•حسب القواعد الجزائرية فانه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي ، و هو لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة ، و حسب المعيار (1 (IASفانه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.

•في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيتم التصنيف حسب الجاري وغير الجاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير الجارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

•حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

•المخطط المحاسبي الوطني الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر و البنود التي يجب أن تظهر فيه بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات.

•هناك أيضا فرق أخر و هو انه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري و حذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية و التي كانت تظهر في الميزانية الحالية.

•في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات و كذا القيمة العادلة)، أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية.

المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

خلاصة الفصل

من خلال دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيجل للجلود توصلنا إلى أن المؤسسة تقوم بعرض مختلف القوائم الأساسية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي،كما تقوم بعرض مجموعة من الملاحق التي تساعد على فهم القوائم الرئيسية و مثل كل مؤسسة تقوم المؤسسة بمجموعة من السياسات التي قد تغير منها مستقبلا من بينها سياسة الإهتلاك المتبعة وكدا سياسة تقييمها لمخزوناتها كما قمنا بدراسة تأثير إضافة عنصر الضرائب المؤجلة على القوائم المحاسبية في النظام المحاسبي الجديد.

ورغم قيام مؤسسة مدبغة جيجل للجلود بتقديم قوائمها المالية المختلفة وإتباع سياسات محاسبية محددة إلا أن ما يعاب على المؤسسة هو عدم إتباعها سياسات محاسبية واضحة تتلاءم مع المعايير المحاسبية النظام المحاسبي المالي على غرار سياسة التعامل مع مئونات الزبائن والمخزونات.

الخـاتـــمة العـامــة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الوطني قمنا بمعالجة الإشكالية المطروحة من أجل ذلك قمنا بدراسة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية و الدراسة التطبيقية.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعد أمرا ضروريا في العصر الحالي،حيث تهدف إلى إظهار الوقائع والحقائق الاقتصادية للأحداث كما تتميز القوائم المالية المعدة وفقها بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها تفيد مختلف الأطراف المستهدفة منها، ومع توجه الجزائر نحو الانفتاح الاقتصادي وانتهاج اقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية، وكخطوة أساسية في هذا الإطار يجب أن يكون النظام متوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة وما تم التطرق إليه نظريا وتطبيقيا توصلنا إلى أن التغيير في السياسات المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة ينتج عنها تأثيرات على نتيجة المؤسسة وبالتالي التأثير على عدالة ومصداقية القوائم المالية وللحكم على هذا التأثير قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمؤسسة مدبغة جيجل للجلود وذلك للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية.

نتائج الدراسة النظرية :

- معايير المحاسبة الدولية هي عبارة عن إرشادات عامة تقوم بتوجيه الممارسات المحاسبية،تم إصدارها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- النظام المحاسبي المالي(SCF) يتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية،قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية وطرق إعدادها؛
- تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة منها؛
- يحدد المعيار المحاسبي رقم1 (IAS01)الشروط العامة لعرض القوائم والإفصاحات والتفسيرات المتعلقة بها والحد الأدنى من متطلبات كل قائمة مالية؛
- يقدم الإطار الفكري للمحاسبة جملة من مفاهيم ترتكز على مجموعة من الفرضيات والمبادئ فهو يمثل الجانب النظري في الممارسات العملية فكل منها يكمل الأخر؛
- السياسات المحاسبية هي القواعد والأسس التي تقوم المؤسسة باختيار إحداها،إما نتيجة صدور معيار جديد أو لتحسين صورة القوائم المالية؛
- تتأثر السياسات المحاسبية لكل مؤسسة بمجموعة من العوامل تجعلها مختلفة من مؤسسة لأخرى؛
- يهدف المعيار المحاسبي رقم8(IAS08) إلى تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛يهدف المعيار المحاسبي رقم 12 إلى توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل كما تتضمن طريقة التعامل مع الضرائب المؤجلة؛

- يتفق النظام المحاسبي المالي في معالجة الضرائب المؤجلة مع المعيار المحاسبي رقم12، فهو يعالجها بطريقة مبسطة تتناسب مع احتياجات المؤسسات الوطنية.

النتائج التطبيقية:

- يؤثر التغيير في السياسات المحاسبية على عدالة ومصداقية التقارير المالية للمؤسسة؛
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة.
- تقوم المؤسسة بإصدار قوائمها المالية وفق القاعد التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية وكدا النظام المحاسبي المالي؛
- إن التغيير في سياسة الإهتلاك المتبعة للمؤسسة يحسن في نتيجة الدورة ويجعل من قائمتي الميزانية وحساب النتائج أكثر مصداقية؛
- إن زيادة العمر الإنتاجي لتثبيتات المؤسسة يعطيها قيم أكثر دقة مما يؤثر على القوائم المالية ويجعل منها أكثر عدالة ومصداقية؛
- من إيجابيات طريقة FIFO أن المخزون النهائي يقيم بأحدث الأسعار منها يؤدي إلى إظهار القيمة الحقيقية للمخزونات؛
- التغيير في سياسة تقييم المخزونات والانتقال إلى طريقة FIFO يعطي معلومات أثر دقة مما يزيد من عدالة ومصداقية القوائم المالية؛
- يعتبر عنصر الضرائب المؤجلة من بين العناصر التي ساعدت على إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة من خلال إضافته إلى القائم المالية.

الإجابة على الفرضيات

- التزمت مؤسسة مدبغة جيجل للجلود عند إعداد قوائمها المالية بقواعد النظام المحاسبي المالي وهذا ما **يثبت صحة** الفرضية الأولى التي تقول أن:تعبر القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي عن الواقع الفعلي للمؤسسة؛
- تعد السياسات المحاسبية مجموع مبادئ و طرق وقوانين تعتمد عليها المؤسسة عند عرض قوائمها المالية وهذا ما يثبث صحة الفرضية الثانية التي تقول أن: تعتبر السياسات المحاسبية مجموعة من الطرق التي تتبعها كل مؤسسة في عرض قوائمها المالية.
- تتأثر السياسات المحاسبية بمجموعة من العوامل منها الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما **يثبت صحة** الفرضية القائلة أن:تؤثر الوضعية الاقتصادية على وضع السياسات المحاسبية.

التوصيات:

على ضوء نتائج الدراسة يمكن أن نوصي ب:

- الاهتمام بالسياسات المحاسبية لمساعدتها علي دقة عرض وتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية؛
- ضرورة التغيير في سياسة الإهتلاك بافتراض عمر إنتاجي مدته20سنة بدل 10 سنوات؛

- مراقبة الهيئات الضريبية لمجموع هذه السياسات بما يضمن حصولها على ضرائب مستحقة في نهاية الدورة الاقتصادية؛
- علي الإدارة استخدام سياسات محاسبية واضحة لخدمة مصالحها في المنشأة؛
- ضرورة الاهتمام بالسياسات المحاسبية لتأثيرها على مستخدمي القوائم المالية؛
- الاهتمام بالتغير في السياسات المحاسبية لتأثيره علي صدق ودقة القوائم المالية؛
- استخدام أكثر من سياسة محاسبية لأنها تؤثر علي القوائم المالية .

أفاق الدراسة

- تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على ربحية المؤسسات؛
- تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على الوعاء الضريبي للمؤسسة.

قـــــــائمة المراجـــــــع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي, المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسيات,الدار الجامعية,مصر ,2004.
2. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة،الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر ،2008.
3. تجاني بالرقي والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ،2012.
4. جمعة حميدات, "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية".في:المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين, الأردن.
5. حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن.
6. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييره، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن 2015.
7. حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية انعكاسها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر ،2005.
8. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
9. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
10. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
11. طارق عبد العال حماد، " موسوعة معايير المحاسبة – القياس والتقييم المحاسبي (2)، الجزء الخامس الدار الجامعية، مصر، 2004.
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2006.
13. عباس علي ميرزا وجراهام جيه هولت و ماغسون أوريل،«المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل»، في: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
14. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر، 2009.
15. علي عباس، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، إراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم8، السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، دورة المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية، دمشق، 2009.

17. عوض خلف العيساوي، الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة والإسلامية مع دراسة محاسبية في المصارف الإسلامية، الطبعة الأولى، دار دجلة، الأردن، 2007.

18. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى عالم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2004.

19. محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، الأردن، 2017.

20. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (مشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيعن عمان، 2007.

21. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح.

22. محمد مطر،المحاسبة المالية،الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007.

ثانيا: المجلات

1. سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IFRS/IAS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010،

2. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009.

ثالثا: الرسائل والمذكرات الجامعية

1. إدريس دحمان ،<تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخدي القرار> ،(مذكرة ماجستير ،قسم العلوم التجارية،جامعة المسيلة)ص48.

2. بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، الجزائر، 2018/2017.

3. تسعديت بوسبعين، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009/2010.

4. جودي إيمان، "مذكرة ماجستير,أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وآفاق التقارب بينهما"،قسم العلوم التجارية،جامعة سطيف، 2016.

5. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012.
6. عبير محمد البكري عبد الجواد حسن، أثر السياسات المحاسبية على معدي ومستخدمي البيانات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 1994.
7. محمود كبيش،رسالة دوكتوراه،تطور نظام المعلومات في الجزائر و تأثيره على حوكمة المؤسسات الاقتصادية،نوقشت سنة2017،قسم العلوم التجارية،جامعة الجزائر3.
8. مسعود كسكس، "أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/ 2013.

رابعا: النصوص القانونية والوثائق الرسمية

1. المادة 03 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر 2007، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 2007، ص3.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية ، عدد 27، الصادر في 28 ماي 2008،
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، العدد 19، 25 مارس 2009، القرار الموافق ل26 جويلية 2008.

خامسا: المواقع الإلكترونية

1. www.hpaconsultant.com/blogs/finance. 10/03/20200.
2. https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8
3. https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments/
4. http://www.focusifrs.com
5. https://www.ifrs.org

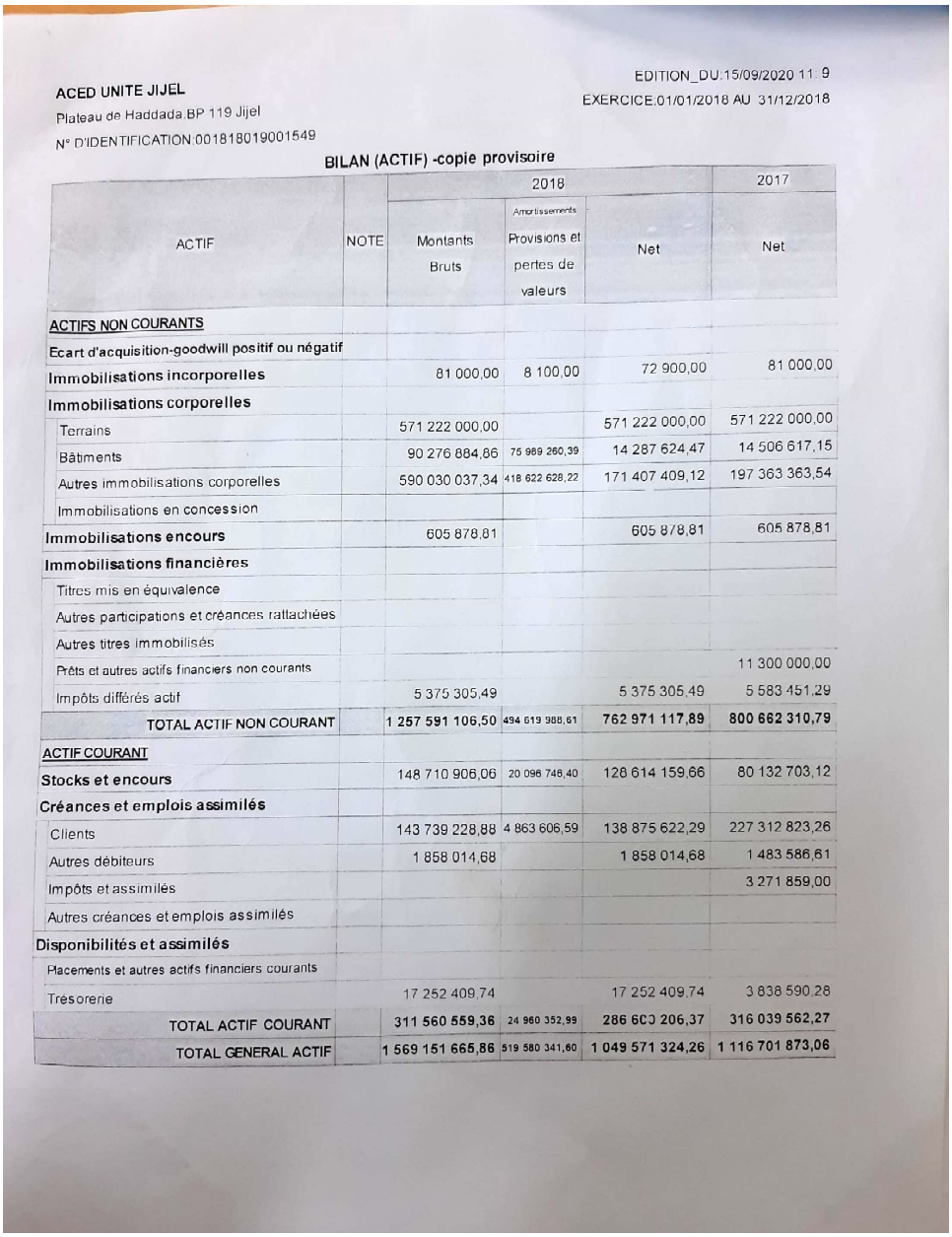
المراجع باللغة الأجنبية

أولا: الكتب

1. Edwards, J.D, R. H, Hermanson and R.F. Salmonson, A survey Of Financial And Managerial Accounting, Richard. D. Irwin, Inc, Homewood, 1989.
2. jacques tremblay . document de rechervhe: changement de methdes comptables en vertu des normes internationales d'information financiere (Normes IFrS). institut candien des actuaires. le 25 juin 2009.
3. Robert Obert," Le petit IFRS", normes internationales de comptabilité et d'information financière, Dunod, Paris, 2011

قـــائمة المـــلاحق

الملحق رقم (01):



ACED UNITE JIJEL
Plateau de Haddada.BP 119 Jijel
N° D'IDENTIFICATION:001818019001549

EDITION_DU:15/09/2020 11: 9
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		81 000,00	8 100,00	72 900,00	81 000,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		571 222 000,00		571 222 000,00	571 222 000,00
Bâtiments		90 276 884,86	75 989 260,39	14 287 624,47	14 506 617,15
Autres immobilisations corporelles		590 030 037,34	418 622 628,22	171 407 409,12	197 363 363,54
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		605 878,81		605 878,81	605 878,81
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					11 300 000,00
Impôts différés actif		5 375 305,49		5 375 305,49	5 583 451,29
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 257 591 106,50	494 619 988,61	762 971 117,89	800 662 310,79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		148 710 906,06	20 096 746,40	128 614 159,66	80 132 703,12
Créances et emplois assimilés					
Clients		143 739 228,88	4 863 606,59	138 875 622,29	227 312 823,26
Autres débiteurs		1 858 014,68		1 858 014,68	1 483 586,61
Impôts et assimilés					3 271 859,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		17 252 409,74		17 252 409,74	3 838 590,28
TOTAL ACTIF COURANT		311 560 559,36	24 960 352,99	286 600 206,37	316 039 562,27
TOTAL GENERAL ACTIF		1 569 151 665,86	519 580 341,60	1 049 571 324,26	1 116 701 873,06

الملحق رقم 02:

ACED UNITE JIJEL
Plateau de Haddada.BP 119 Jijel
N° D'IDENTIFICATION:001818019001549

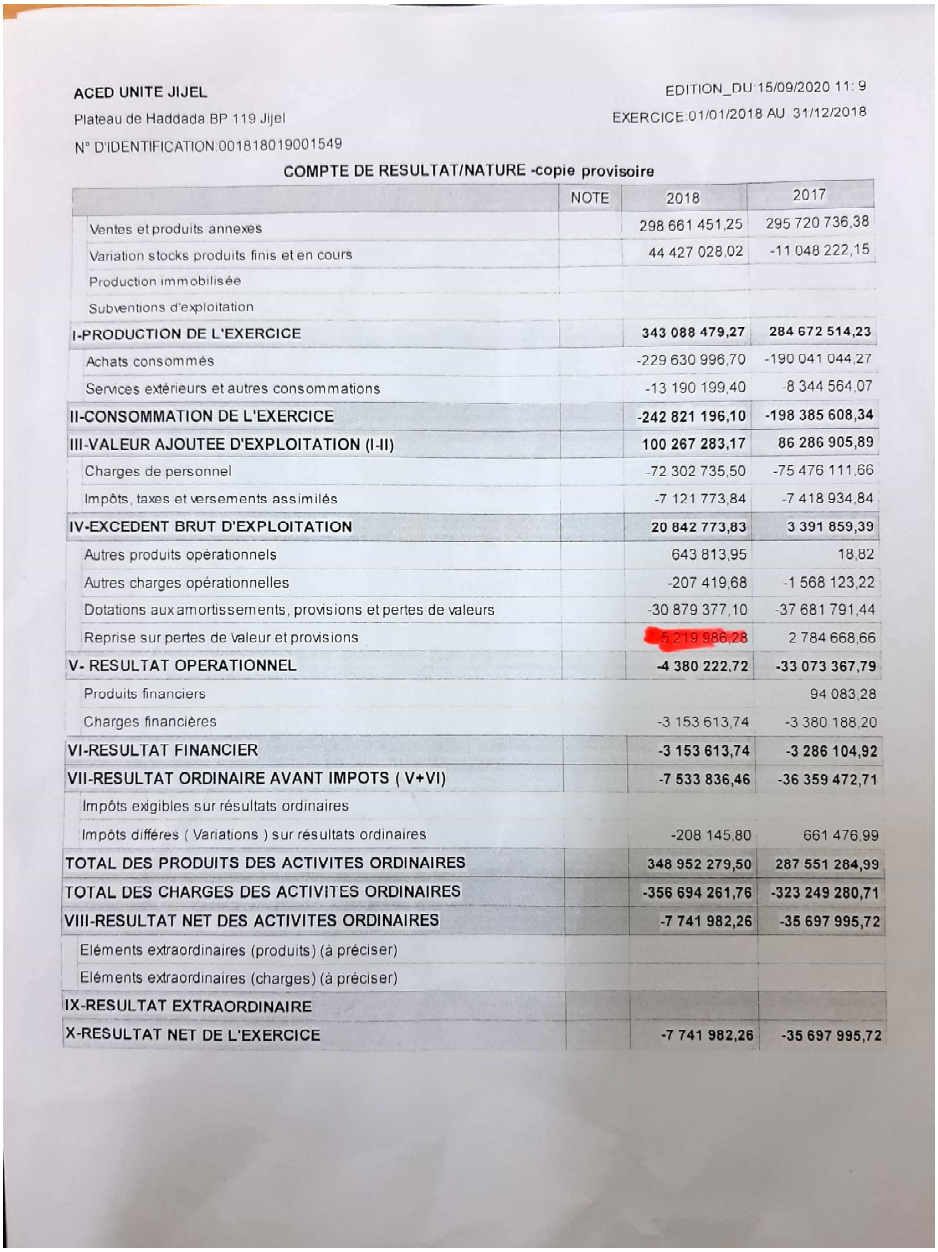
EDITION_DU:15/09/2020 11: 9
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-7 741 982,26	-35 697 995,72
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Autres Fonds Propres			
Comptes de liaison		544 137 822,66	576 745 367,32
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**536 395 840,40**	**541 047 371,60**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		418 729 629,93	444 329 629,93
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		25 051 097,17	25 758 530,22
TOTAL II		**443 780 727,10**	**470 088 160,15**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		42 049 915,53	78 503 635,61
Impôts		7 170 396,58	5 808 402,33
Autres dettes		20 174 444,65	21 254 303,37
Trésorerie passif			
TOTAL III		**69 394 756,76**	**105 566 341,31**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 049 571 324,26**	**1 116 701 873,06**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

الملحق رقم03:



ACED UNITE JIJEL
Plateau de Haddada BP 119 Jijel
N° D'IDENTIFICATION:001818019001549

EDITION_DU:15/09/2020 11: 9
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		298 661 451,25	295 720 736,38
Variation stocks produits finis et en cours		44 427 028,02	-11 048 222,15
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		343 088 479,27	284 672 514,23
Achats consommés		-229 630 996,70	-190 041 044,27
Services extérieurs et autres consommations		-13 190 199,40	-8 344 564,07
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-242 821 196,10	-198 385 608,34
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		100 267 283,17	86 286 905,89
Charges de personnel		-72 302 735,50	-75 476 111,66
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 121 773,84	-7 418 934,84
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		20 842 773,83	3 391 859,39
Autres produits opérationnels		643 813,95	18,82
Autres charges opérationnelles		-207 419,68	-1 568 123,22
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-30 879 377,10	-37 681 791,44
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 219 986,28	2 784 668,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-4 380 222,72	-33 073 367,79
Produits financiers			94 083,28
Charges financières		-3 153 613,74	-3 380 188,20
VI-RESULTAT FINANCIER		-3 153 613,74	-3 286 104,92
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-7 533 836,46	-36 359 472,71
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différes (Variations) sur résultats ordinaires		-208 145,80	661 476,99
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		348 952 279,50	287 551 284,99
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-356 694 261,76	-323 249 280,71
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-7 741 982,26	-35 697 995,72
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-7 741 982,26	-35 697 995,72

الملحق رقم04:

ACED UNITE JIJEL
Plateau de Haddada BP 119 Jijel
N° D'IDENTIFICATION:001818019001549

EDITION_DU 15/09/2020 11:12
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		398 521 893,39	268 283 510,97
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-405 449 445,48	-258 395 973,75
Intérêts et autres frais financiers payés		-3 669 569,41	-3 906 977,38
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-10 597 121,50	5 980 559,84
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-100 426,34	-77 824,39
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-10 697 547,84**	**5 902 735,45**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 588 632,70	-4 708 385,58
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			-11 300 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		11 300 000,00	
Intérêts encaissés sur placements financiers			94 083,28
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**5 711 367,30**	**-15 914 302,30**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		64 000 000,00	289 147,72
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-45 600 000,00	-22 600 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**18 400 000,00**	**-22 310 852,28**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**13 413 819,46**	**-32 322 419,13**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**3 838 590.28**	**36 161 009,41**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**17 252 409,74**	**3 838 590,28**
Variation de la trésorerie de la période		**13 413 819,46**	**-32 322 419,13**
Rapprochement avec le résultat comptable		**21 155 801,72**	**3 375 576,59**

الملحق رقم05:

ACED: UNITE DE JIJEL
Plateau de Haddada BP. 119 Jijel

EXERCICE : 01/01/2018 AU 31/12/2018

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2016		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**407 096 857,02**
Changement méthode comptable 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	-26 670 207,38
Correction d'erreurs significatives 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	-35 697 995,73
Solde au 31 décembre 2017		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**344 728 653,91**
Changement méthode comptable 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	-7 741 982,26
Solde au 31 décembre 2018		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**336 986 671,65**

الملحق رقم06:

ACED Unité de Jijel
DFC

Etat des Amortissements Mensuels - Exercice 2018

	Amort Anuel	janv-18	févr-18	mars-18	avr-18	mai-18	juin-18
Incorporelles							
Logiciel Comptabilité DLG	8 100,00	675,00	675,00	675,00	675,00	675,00	675,00
681100/280400	**8 100,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**
Autres Batiments	78 361,94	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16
Voies de Transport	114 884,72	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73
Ouvrages d'Arts	25 746,00	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50
S/Total Constructions	**218 992,66**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**
Matériel de Production	21 293 150,15	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18
Matériel de Manutention	386 000,00	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67
Matériel de Sécurité	-	-	-	-	-	-	-
Matériel de Laboratoire	-	-	-	-	-	-	-
Ml Out .Entr.Maintenance	8 680,00	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33
Autres Matériels & Out	1 589 704,62	73 579,70	96 092,20	111 542,20	111 542,20	149 618,54	149 618,54
S/total Instal.Techniques	**23 277 534,77**	**1 880 898,88**	**1 903 411,38**	**1 918 861,38**	**1 918 861,38**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**
Véhicule Transport Léger	499 800,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00
Véhicule Transport Lourd	418 427,35	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95
Véhicule Transport Commun	-	-	-	-	-	-	-
S/Total Ml Transport	**918 227,35**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**
Mobilier de Bureau	-	-	-	-	-	-	-
Matériel de Bureau	20 220,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00
ML Informatique	-	-	-	-	-	-	-
Eqpt de Communication	-	-	-	-	-	-	
S/Total Eqpt Bureau & Com.	**20 220,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**
Agen.Inst.Batiments	6 321 830,80	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23
Inst.Eléctricité & Gaz	65 428,57	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38
Instalation Télécom	28 400,00	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67
Autres Agenc.& Installations	15 857,14	1 321,43	1 321,43	1 321,43	1 321,43	1 321,43	1 321,43
S/Total Agenc.Installation	**6 431 516,51**	**535 959,71**	**535 959,71**	**535 959,71**	**535 959,71**	**535 959,71**	**535 959,71**
Mob.Eqpt Ménagers	-						
Autres Mls & Eqpt.Sociaux	-						
S/Total Eqpts Sociaux	-	-	-	-	-	-	-
Total Général	**30 874 591,29**	**2 513 986,93**	**2 536 499,43**	**2 551 949,43**	**2 551 949,43**	**2 590 025,77**	**2 590 025,77**

الملحق رقم07:

TANNERIE DE JIJEL

Etat des Amortissements Mensuels - Exercice 2018

	Amort Anuel	juil-18	août-18	sept-18	oct-18	nov-18	déc-18
Incorporelles							
Logiciel DLG Paie Comptabilité	**8 100,00**	675,00	675,00	675,00	675,00	675,00	675,00
681100/280400	**8 100,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**	**675,00**
Autres Batiments	78 361,94	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16	6 530,16
Voies de Transport	114 884,72	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73	9 573,73
Ouvrages d'Arts	25 746,00	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50	2 145,50
S/Total Constructions	**218 992,66**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**	**18 249,39**
Matériel de Production	21 293 150,15	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18	1 774 429,18
Matériel de Manutention	386 000,00	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67	32 166,67
Matériel de Sécurité	-	-	-	-	-	-	-
Matériel de Laboratoire	-	-	-	-	-	-	-
Ml Out .Entr.Maintenance	8 680,00	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33	723,33
Autres Matériels & Out	1 589 704,62	149 618,54	149 618,54	149 618,54	149 618,54	149 618,54	149 618,54
S/total Instal.Techniques	**23 277 534,77**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**	**1 956 937,72**
Véhicule Transport Léger	499 800,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00	41 650,00
Véhicule Transport Lourd	418 427,35	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95	34 868,95
Véhicule Transport Commun	-	-	-	-	-	-	-
S/Total Ml Transport	**918 227,35**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**	**76 518,95**
Mobilier de Bureau	-	-	-	-	-	-	-
Matériel de Bureau	20 220,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00	1 685,00
ML Informatique	-	-	-	-	-	-	-
Eqpt de Communication	-	-	-	-	-	-	-
S/Total Eqpt Bureau & Com.	**20 220,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**	**1 685,00**
Agen.Inst.Batiments	6 321 830,80	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23	526 819,23
Inst.Eléctricité & Gaz	65 428,57	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38	5 452,38
Instalation Télécom	28 400,00	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67	2 366,67
Autres Agenc.& Installations	20 642,86	1 321,43	1 321,43	1 321,43	2 916,67	2 916,67	2 916,67
S/Total Agenc.Installation	**6 436 302,23**	**535 959,71**	**535 959,71**	**535 959,71**	**537 554,95**	**537 554,95**	**537 554,95**
Mob.Eqpt Ménagers	-						
Autres Mls & Eqpt.Sociaux	-						
S/Total Eqpts Sociaux	-	-	-	-	-	-	-
Total Général	30 879 377,01	2 590 025,77	2 590 025,77	2 590 025,77	2 591 621,01	2 591 621,01	2 591 621,01

الملحق رقم08:

ETAT DES ECARTS D'INVENTAIRES AU 31 Décembre 2018

N° COMPTE	DESIGNATION	Stocks Physiques	Stocks Comptables	Ecart		OBSERVATIONS
				En Plus	En Moins	
211000	Immobilisations Corporelles	1 251 528 922,20	1 251 528 922,20	-	-	
	Total Immobilisations Corporelles	**1 251 528 922,20**	**1 251 528 922,20**	-	-	
310000	Matiére Premiére P- Brutes Local	282 389,37	282 389,37	-	-	
311200	Matiere Premiere P -Chimiques Local	36 172 150,36	36 172 150,36	-	-	
311210	Matiere Premiere P -Chimiques Import	2 700 493,99	2 700 493,99	-	-	
320010	Piéces De Rechanges Usine Hors Groupe	20 629 111,30	20 629 111,30	-	-	
320020	Piéces De Rechanges Materiel Transport	33 836,28	33 836,28	-	-	
320030	Carburant	32 713,00	32 713,00	-	-	
320040	lubrifiant	501 240,74	501 240,74	-	-	
322000	Fourniture De Bureau	363 572,45	363 572,45	-	-	
322001	Consommable Informatiques	33 212,04	33 212,04	-	-	
322021	Autres Fourniture D'entretien	287 957,47	289 875,70	-	1 918,23	
322030	Produits D'entretien	2 818,53	2 818,53	-	-	
326000	Emballage	-	-		-	
331000	Encours de Production	65 179 491,82	65 179 491,82	-	-	
355000	Produits Finis Bovin	22 491 843,07	22 491 843,07	-	-	
	Total Général des Stocks	**148 710 830,42**	**148 712 748,65**	-	1 918,23	

BOUBEGARI YOUNES

وحدة إنتاج جيجل
مديرية المحاسبة
ACED

TRIEK - K

EPE ACED SPA
Unité de Jijel

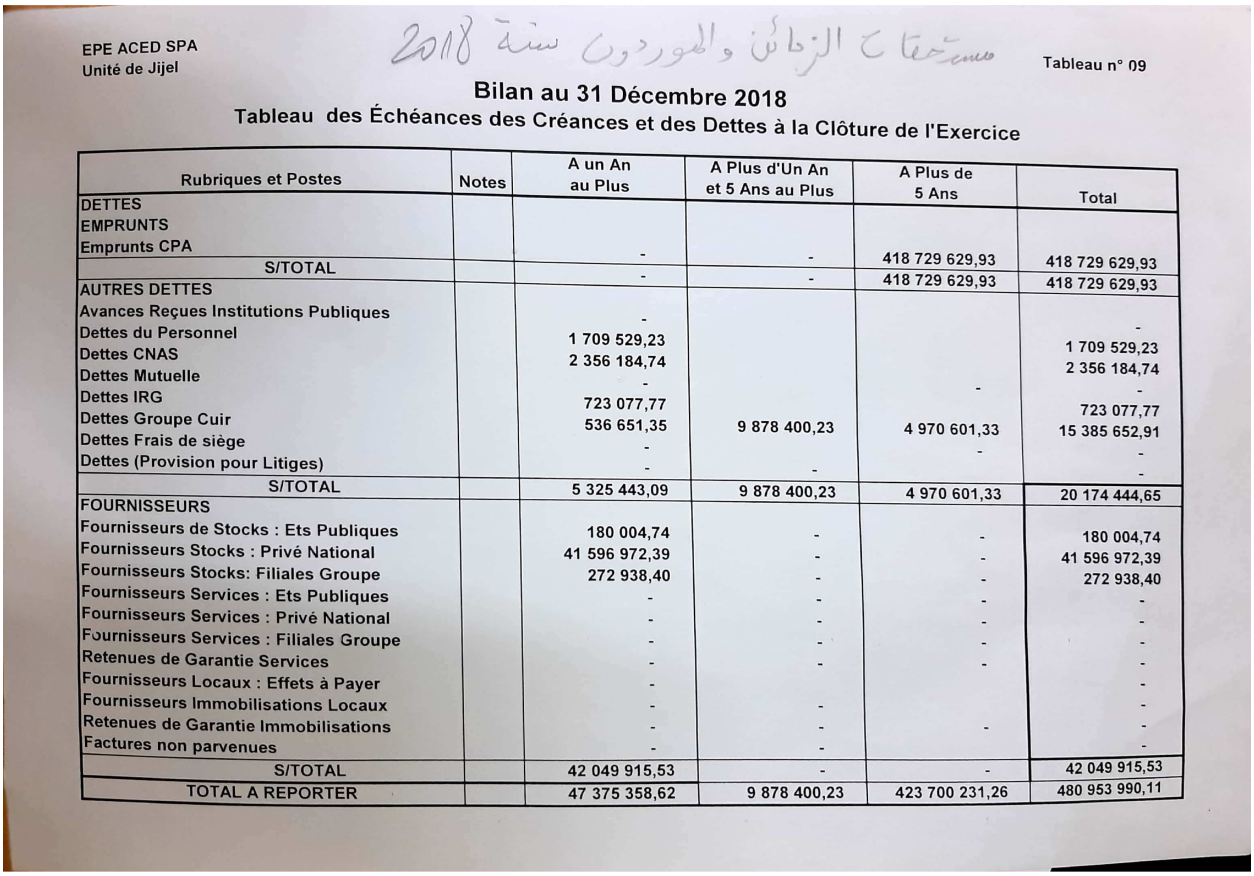
Tableau n° 08

Bilan au 31 Décembre 2018

Tableau des Échéances des Créances et des Dettes à la Clôture de l'Exercice

Rubriques et Postes	Notes	A un An au Plus	A Plus d'Un An et 5 Ans au Plus	A Plus de 5 Ans	Total
CREANCES					
Prêts au Personnel		-		-	-
S/TOTAL		-		-	-
Autres Cautionnements Versés				-	-
Cautionnements Versés sur Marchés		-	-		-
S/TOTAL		-	-	-	-
CLIENTS					
Institutions & Entreprises Publiques		10 223 129,37	-	-	10 223 129,37
Privé National		4 565 461,24	16 169 991,32	-	20 735 452,56
Unités du Groupe Leather Industry		66 486 356,46	19 760 856,78	-	86 247 213,24
Privé Etranger		-	-	-	-
Clients Douteux (inst.& Ets Publiques)		-	-	30 800,00	30 800,00
Clients Douteux (Privé National)		-	-	148 603,76	148 603,76
Clients Douteux (Filiales Groupe Cuir)		-	-	4 684 202,83	4 684 202,83
Produits Non encores Facturés		21 669 827,12	-	-	21 669 827,12
S/TOTAL		102 944 774,19	35 930 848,10	4 863 606,59	143 739 228,88
AUTRES DEBITEURS					
Avances & Acc.S/Commandes Immobilis		-			-
Avances & Acc.S/Commandes de Stocks		-	-	-	-
Avances & Accomptes au Personnel		18 285,73	-		18 285,73
Avances Sur Fonds Social		1 640 752,78			1 640 752,78
Autres Comptes Débiteur (D.Travail)		77 181,82			77 181,82
Charges Comptabilisées d'Avance		121 794,35			121 794,35
S/TOTAL		1 858 014,68	-	-	1 858 014,68
IMPOTS					
Accomptes Prévisionnels		-	-	-	-
TVA à Récuperer S/Achats & Services		-	-		-
Précompte		-			-
S/TOTAL		-	-	-	-
TOTAL		104 802 788,87	35 930 848,10	4 863 606,59	145 597 243,56

الملحق رقم 09:



EPE ACED SPA
Unité de Jijel

مستحقات الزبائن والموردون سنة 2018

Tableau n° 09

Bilan au 31 Décembre 2018

Tableau des Échéances des Créances et des Dettes à la Clôture de l'Exercice

Rubriques et Postes	Notes	A un An au Plus	A Plus d'Un An et 5 Ans au Plus	A Plus de 5 Ans	Total
DETTES					
EMPRUNTS					
Emprunts CPA		-	-	418 729 629,93	418 729 629,93
S/TOTAL		-	-	418 729 629,93	418 729 629,93
AUTRES DETTES					
Avances Reçues Institutions Publiques		-			-
Dettes du Personnel		1 709 529,23			1 709 529,23
Dettes CNAS		2 356 184,74			2 356 184,74
Dettes Mutuelle		-		-	-
Dettes IRG		723 077,77			723 077,77
Dettes Groupe Cuir		536 651,35	9 878 400,23	4 970 601,33	15 385 652,91
Dettes Frais de siège		-		-	-
Dettes (Provision pour Litiges)		-	-		-
S/TOTAL		5 325 443,09	9 878 400,23	4 970 601,33	20 174 444,65
FOURNISSEURS					
Fournisseurs de Stocks : Ets Publiques		180 004,74	-	-	180 004,74
Fournisseurs Stocks : Privé National		41 596 972,39	-	-	41 596 972,39
Fournisseurs Stocks: Filiales Groupe		272 938,40	-	-	272 938,40
Fournisseurs Services : Ets Publiques		-	-	-	-
Fournisseurs Services : Privé National		-	-	-	-
Fournisseurs Services : Filiales Groupe		-	-	-	-
Retenues de Garantie Services		-	-	-	-
Fournisseurs Locaux : Effets à Payer		-			-
Fournisseurs Immobilisations Locaux		-	-		-
Retenues de Garantie Immobilisations		-	-	-	-
Factures non parvenues		-	-		-
S/TOTAL		42 049 915,53	-	-	42 049 915,53
TOTAL A REPORTER		47 375 358,62	9 878 400,23	423 700 231,26	480 953 990,11

الملحق رقم 10:

EPE ACED SPA
Unité de Jijel

Tableau n° 01

Bilan au 31 Décembre 2018

Evolution des Immobilisations et des Actifs Financiers Non Courants

Rubriques et Postes	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'Exercice	Augmentations de l'Exercice	Diminutions de l'Exercice	Valeur brute à la clôture de l'Exercice
			Acquisitions	Sorties	
Immobilisations Incorporelles		81 000,00	-	-	81 000,00
Terrains		571 222 000,00	-	-	571 222 000,00
S/Total Terrains		571 222 000,00			571 222 000,00
Constructions		90 276 884,86	-	-	90 276 884,86
S/Total Constructions		90 276 884,86		-	90 276 884,86
Installation Technique STEP		78 653 306,75	-	-	78 653 306,75
Matériels & Outillages		403 429 196,30	4 562 330,00	-	407 991 526,30
Matériel de Transport		11 056 884,61	-	-	11 056 884,61
Equipements de Bureau		1 493 302,93	-	-	1 493 302,93
Agencements & Installations		90 632 406,75	134 000,00	-	90 766 406,75
Equipements Sociaux		68 610,00	-	-	68 610,00
S/Total Autres Immobilisations Corpor		585 333 707,34	4 696 330,00	-	590 030 037,34
Immobilisations Corporelles en cours		605 878,81	-	-	605 878,81
S/Total Immobilisations en cours		605 878,81	-	-	605 878,81
Total Immobilisations		1 247 519 471,01	4 696 330,00	-	1 252 215 801,01
Participations		-	-	-	-
Total Participations		-	-	-	-
Autres Actifs Financiers non Courants					
Prêts au Personnel		-	-	-	-
Total Prêts		-	-	-	-
Autres Cautionnements Versés		-	-	-	-
Cautionnements Versés Sur Marchés		11 300 000,00	-	11 300 000,00	-
Total Dépôt & Caut.Versés		11 300 000,00	-	11 300 000,00	-
Impôt Différé de l'Actif		5 375 305,49	-	-	5 375 305,49
TOTAL GL ACTIF NON COURANT		1 264 194 776,50	4 696 330,00	11 300 000,00	1 257 591 106,50

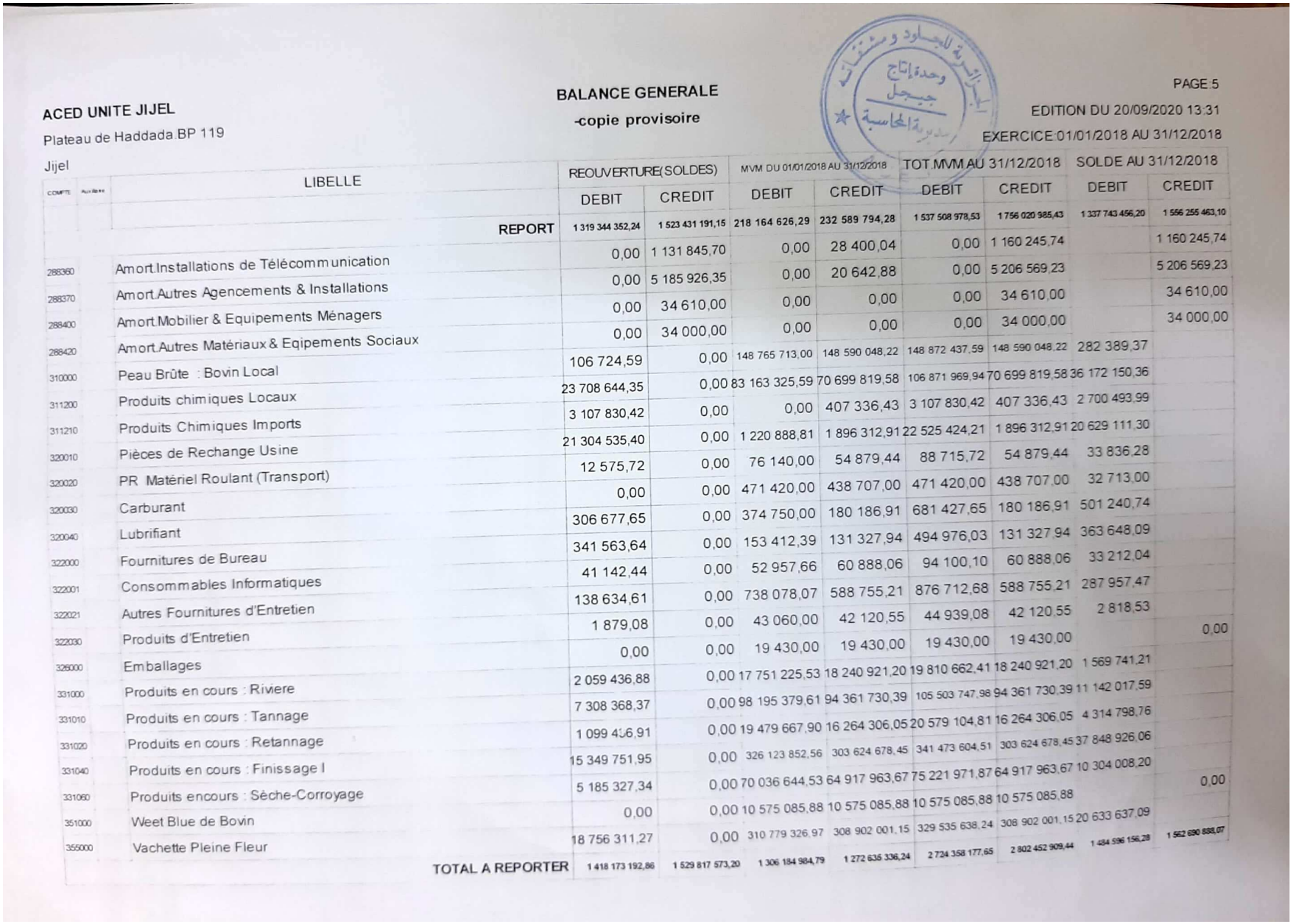
الملحق رقم 11:

ACED : UNITE DE JIJEL
COMPTABILITE DE MATIERE

P C I PEAUX BRUTES BOVIN LOCAL COMPTE 310000

LIBELLES	RECEPTION				TREMPE			STOCKS			
Mouvement	N-Pièces	POIDS RECP	POIDS FACT	PU	Valeur	N-Pièces	POIDS	PU	Valeur	N-Pièces	POIDS	PU	Valeur
INVENT 2017										34	1 050	101,64	106 724,59
RECEP JAN	3 854	110 790	114 204	101,16	11 207 800,00						-		
TREMPE JAN						3 575	101 360	101,17	10 254 293,75	413	10 480	101,17	1 060 230,84
RECEP FEV	4 365	110 690	113 145	99,92	11 059 800,00						-		
TREMPE FEV					-	4 383	113 840	100,03	11 386 847,50	395	7 330	100,03	733 183,35
RECEP MAR	5 743	143 370	145 402	102,97	14 763 450,00						-		
TREMPE MAR						4 803	116 930	102,83	12 024 030,11	1 335	33 770	102,83	3 472 603,24
RECEP AVR	5 316	122 170	122 704	104,47	12 763 150,00						-		
TREMPE AVR						5 308	127 840	104,12	13 310 110,90	1 343	28 100	104,12	2 925 642,34
RECEP MAI	6 749	173 260	174 884	104,67	18 134 800,00						-		
TREMPE MAI						6 709	167 830	104,59	17 553 506,34	1 383	33 530	104,59	3 506 935,59
RECEP JUIN	4 727	120 600	120 600	103,63	12 497 750,00						-		
TREMPE JUIN						5 385	136 080	103,84	14 130 394,28	725	18 050	103,84	1 874 251,72
RECEP JUILL	8 342	220 230	221 414	100,46	22 123 886,00						-		
TREMPE JUIL						5 426	141 190	100,71	14 219 836,80	3 641	97 090	100,71	9 778 340,92
RECEP AOUT				#DIV/0!							-		
TREMPE AOUT								100,71	-	3 641	97 090	100,71	9 778 340,92
RECEP SEPT	4 606	106 895	106 895	90,61	9 686 177,00						-		
TREMPE SEPT						6 023	149 295	95,42	14 245 925,94	2 224	54 630	95,42	5 218 591,98
RECEP OCT	3 276	78 050	78 050	95,71	7 470 170,00						-		
TREMPE OCT						5 411	131 180	95,59	12 539 639,87	89	1 560	95,59	149 122,11
RECEP NOV	5 549	142 310	142 310	98,07	13 955 750,00						-		
TREMPE NOV						5 408	139 920	98,04	13 717 618,03	230	3 950	98,04	387 254,08
RECEP DEC	5 896	154 030	154 030	96,05	15 102 980,00						-		
TREMPE DEC						6 017	155 100	98,05	15 207 844,70	111	2 880	98,05	282 389,38
	58 525	1 482 395	1 493 638		148 765 713	58 448	1 480 565		148 590 048,21	111	2 830	98,05	282 189,38
	14 062,00	364 850,00	372 751,00		37 031 050,00	12 761	332 130		33 665 171,35		0,35		
		364 850,00	372 751,00	99,60							0		
				100,35						-			
		374 390,00	374 390,00							111	2 880		
		327 125,00	326 309,00							-	-		

الملحق رقم 12:



ACED UNITE JIJEL
Plateau de Haddada BP 119
Jijel

BALANCE GENERALE
-copie provisoire

PAGE 5
EDITION DU 20/09/2020 13:31
EXERCICE 01/01/2018 AU 31/12/2018

COMPTE	Auxiliaire	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/2018 AU 31/12/2018		TOT MVM AU 31/12/2018		SOLDE AU 31/12/2018	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
		REPORT	1 319 344 352,24	1 523 431 191,15	218 164 626,29	232 589 794,28	1 537 508 978,53	1 756 020 985,43	1 337 743 456,20	1 556 255 463,10
288360		Amort.Installations de Télécommunication	0,00	1 131 845,70	0,00	28 400,04	0,00	1 160 245,74		1 160 245,74
288370		Amort.Autres Agencements & Installations	0,00	5 185 926,35	0,00	20 642,88	0,00	5 206 569,23		5 206 569,23
288400		Amort.Mobilier & Equipements Ménagers	0,00	34 610,00	0,00	0,00	0,00	34 610,00		34 610,00
288420		Amort.Autres Matériaux & Eqipements Sociaux	0,00	34 000,00	0,00	0,00	0,00	34 000,00		34 000,00
310000		Peau Brûte : Bovin Local	106 724,59	0,00	148 765 713,00	148 590 048,22	148 872 437,59	148 590 048,22	282 389,37	
311200		Produits chimiques Locaux	23 708 644,35	0,00	83 163 325,59	70 699 819,58	106 871 969,94	70 699 819,58	36 172 150,36	
311210		Produits Chimiques Imports	3 107 830,42	0,00	0,00	407 336,43	3 107 830,42	407 336,43	2 700 493,99	
320010		Pièces de Rechange Usine	21 304 535,40	0,00	1 220 888,81	1 896 312,91	22 525 424,21	1 896 312,91	20 629 111,30	
320020		PR Matériel Roulant (Transport)	12 575,72	0,00	76 140,00	54 879,44	88 715,72	54 879,44	33 836,28	
320030		Carburant	0,00	0,00	471 420,00	438 707,00	471 420,00	438 707,00	32 713,00	
320040		Lubrifiant	306 677,65	0,00	374 750,00	180 186,91	681 427,65	180 186,91	501 240,74	
322000		Fournitures de Bureau	341 563,64	0,00	153 412,39	131 327,94	494 976,03	131 327,94	363 648,09	
322001		Consommables Informatiques	41 142,44	0,00	52 957,66	60 888,06	94 100,10	60 888,06	33 212,04	
322021		Autres Fournitures d'Entretien	138 634,61	0,00	738 078,07	588 755,21	876 712,68	588 755,21	287 957,47	
322030		Produits d'Entretien	1 879,08	0,00	43 060,00	42 120,55	44 939,08	42 120,55	2 818,53	
326000		Emballages	0,00	0,00	19 430,00	19 430,00	19 430,00	19 430,00		0,00
331000		Produits en cours : Riviere	2 059 436,88	0,00	17 751 225,53	18 240 921,20	19 810 662,41	18 240 921,20	1 569 741,21	
331010		Produits en cours : Tannage	7 308 368,37	0,00	98 195 379,61	94 361 730,39	105 503 747,98	94 361 730,39	11 142 017,59	
331020		Produits en cours : Retannage	1 099 406,91	0,00	19 479 667,90	16 264 306,05	20 579 104,81	16 264 306,05	4 314 798,76	
331040		Produits en cours : Finissage I	15 349 751,95	0,00	326 123 852,56	303 624 678,45	341 473 604,51	303 624 678,45	37 848 926,06	
331060		Produits encours : Sèche-Corroyage	5 185 327,34	0,00	70 036 644,53	64 917 963,67	75 221 971,87	64 917 963,67	10 304 008,20	
351000		Weet Blue de Bovin	0,00	0,00	10 575 085,88	10 575 085,88	10 575 085,88	10 575 085,88		0,00
355000		Vachette Pleine Fleur	18 756 311,27	0,00	310 779 326,97	308 902 001,15	329 535 638,24	308 902 001,15	20 633 637,09	
		TOTAL A REPORTER	1 418 173 192,86	1 529 817 573,20	1 306 184 984,79	1 272 635 336,24	2 724 358 177,65	2 802 452 909,44	1 484 596 156,28	1 562 690 888,07

الملحق رقم 13:

TANNERIE DE JIJEL
TAJ Spa
N° D'IDENTIFICATION : 0998.1801.00058.32

BILAN AU 31 DECEMBRE 2009
A C T I F

Tableau n° 01

N° Cpte	Désignation des Comptes	Montants Bruts	Amortissements	Montants Nets	Totaux Partiels
	INVESTISSEMENTS :				**607 722 648,96**
20	Frais Préliminaires				
21	Valeurs Incorporelles				
22	Terrains	571 222 000,00		571 222 000,00	
24	Equipements de Production	412 670 789,08	376 184 612,12	36 486 176,96	
25	Equipements Sociaux	3 788 029,78	3 773 557,78	14 472,00	
28	Investissements en cours				
	TOTAL (01)	**987 680 818,86**	**379 958 169,90**	**607 722 648,96**	
	STOCKS :				**201 962 304,41**
30	Marchandises				
31	Matières et fournitures	73 698 675,76		73 698 675,76	
33	Produits semi-ouvrés				
34	Produits et travaux en cours	94 247 325,90		94 247 325,90	
35	Produits finis	33 263 638,25		33 263 638,25	
36	Déchets et rebuts				
37	Stocks à l'extérieur	752 664,50		752 664,50	
	TOTAL (02)	***201 962 304,41***		***201 962 304,41***	
	CREANCES :				**294 286 502,57**
40	Comptes Débiteurs du Passif	52 414,89		52 414,89	
42	Créances d'investissement	16 300 284,93		16 300 284,93	
43	Créances de stocks	12 579 601,74		12 579 601,74	
44	Créances sur Associés & Ste				
45	Avances pour comptes	22 132 630,53		22 132 630,53	
46	Avances d'exploitation	1 785 193,28		1 785 193,28	
47	Clients	251 316 287,92	18 110 015,00	233 206 272,92	
48	Disponibilités	8 230 104,28		8 230 104,28	
	TOTAL (03)	**312 396 517,57**	**18 110 015,00**	**294 286 502,57**	
	T O T A L	**1 502 039 640,84**	**398 068 184,90**	**1 103 971 455,94**	**1 103 971 455,94**

الملحق رقم 14:

TANNERIE DE JIJEL
TAJ Spa
N° D'IDENTIFICATION : 0998.1801.00058.32

BILAN AU 31 DECEMBRE 2009
P A S S I F

Tableau n° 01 bis

N° de Cpte	Désignation des Comptes	Montants Bruts	Totaux Partiels
	FONDS PROPRES :		475 043 113,46
10	Fonds social	180 000 000,00	
12	Primes liées au fonds social		
13	Réserves	86 488 923,49	
14	Subventions d'investissement reçues		
15	Ecart de réévaluation		
16	Autres fonds propres	235 546 714,13	
17	Liaisons inter-unités		
18	Résultat en instance d'affectation	-26 992 524,16	
19	Provisions pour pertes et charges		
	TOTAL 1	475 043 113,46	
	DETTES :		645 672 681,16
50	Comptes créditeurs de l'actif		
52	Dettes d'investissements	124 071 124,09	
53	Dettes de stocks	326 824 310,90	
54	Détention pour comptes	2 163 987,72	
55	Dettes/Associés & Sté Apparentées	31 917 551,00	
56	Dettes d'exploitation	56 611 091,58	
57	Avances Commerciales	56 250 516,95	
58	Dettes financières	47 834 098,92	
	TOTAL 5	645 672 681,16	
88	Résultat de l'exercice (Perte)	-16 744 338,68	-16 744 338,68
	TOTAL GENERAL	1 103 971 455,94	1 103 971 455,94

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير عدالة ومصداقية القوائم المالية في حالة ما إذا قامت المؤسسة بالتغيير في سياساتها المحاسبية، وذلك من خلال دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية(المعيار رقم 08) والنظام المحاسبي المالي.

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهج وصفي تحليلي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي باستخدام كل من المقابلة ودراسة وتحليل وثائق المؤسسة.

وفي الواقع العملي قمنا بدراسة تأثير ثلاث سياسات محاسبية تمثلت في سياسة الإهتلاك، تقييم المخزون وكذا الضرائب المؤجلة، وقد أظهرت الدراسة أن التغيير في سياسة الإهتلاك يعطي قيم أكثر واقعية للتثبيثات أما سياسة تقييم المخزون فتعطي قيم حقيقية للمخزون النهائي وكذا المستعملة أما الضرائب المؤجلة فقد أعطت مصداقية أكثر لتعاملات المؤسسة، وكل هذا التغيير أثر بشكل إيجابي على عدالة ومصداقية القوائم المالية.

Summary:

This study aims to know the extent to which the fairness and credibility of the financial statements are affected in the event that the institution changes its accounting policies, through a comparative study between international accounting standards (Standard No. 08) and the financial accounting system.

In the framework of the attempt to achieve the objectives of the study, a descriptive and analytical approach was used to review the literature of the study in addition to using a case study method in the practical side, using both the interview and the study and analysis of the institution’s documents.

In practical reality, we studied the effect of three accounting policies, namely depreciation policy, stock valuation, as well as deferred taxes. The study showed that the change in the depreciation policy gives more realistic values for stabilization. As for the inventory valuation policy, it gives real values for the final stock as well as the used. As for the deferred taxes, it gave more credibility. The corporation’s dealings and all this change positively affected the fairness and reliability of the financial statements.