



مطبوعة خاصة بمقياس:

معايير التقارير المالية الدولية IFRS

والمعايير المحاسبية الدولية IAS

مدعمة بأمثلة وتمارين

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

موجهة لطلبة الماستر تخصص: مالية وجبائية، محاسبة وجبائية معمقة، التدقيق
المحاسبي، المالية والمحاسبة، التدقيق ومراقبة التسيير ، إدارة أعمال التجارة
الدولية.

من إعداد: الدكتور/ العياشي عجلان: أستاذ محاضر بـ

رئيس فريق الاختصاص: ماستر مالية وجبائية والمحاسبة والجبائية المعمقة
قسم العلوم الاقتصادية/ علوم المالية والمحاسبة

مقدمة:

لمسايرة التحولات الاقتصادية والمالية والاجتماعية الوطنية والدولية، فإن المنظومة التعليمية على مستوى التعليم العالي، والبحث العلمي يجب أن تساير تلك التحولات بتخصصات مواكبة لمتطلبات بيئة المال والأعمال المعولمة، والتي تتجاوز الحدود الإقليمية لتؤثر على احتياجات الأعوان الاقتصادية، وأنشطتهم المالية والاقتصادية في مختلف مناحي الحياة.

ولأن بيئة المال والأعمال في وقتنا الحالي تتضبط بمعايير التنافسية الدولية في مجالات التمويل والاستثمار، وحركة رؤوس الأموال والأشخاص وجذب المدخرات، فقد اقتضى ذلك إصدار تقارير سنوية لمجالات (التنافسية ومناخ الأعمال والاستثمار) تبنى أساسا على نمطية دولية، عرفت بالمعايير الدولية شملت المجالات الإنتاجية والخدمية، والبيئية مثل تقارير (مناخ الأعمال الدولي، التنافسية الدولية، تدفقات التمويل والاستثمار .. الخ)، ولا غرابة أن يكون الإفصاح المحاسبي أحد أبرز المجالات التي تركز عليها معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard IAS)، ومعايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standard IFRS) خصوصا بعد أن شغل الاهتمام بالتقارير المالية الدولية (IFRS)، الحيز الأهم في التقييم والإفصاح عن أرقام أعمال وأرباح الأعوان الاقتصادية في بيئة المال والأعمال منذ بداية القرن الحالي، ومما لا شك فيه أن تلك العوامل كانت دافعا لصانع القرار التنموي في الجزائر، وقام بإدخال إصلاحات على المنظومة المحاسبية المالية والجبائية تم سريانها من سنة 2010، ولذلك فإن إدراج مقياس معايير التقارير المالية الدولية أو معايير المحاسبة الدولية أو معيار المحاسبة في بيئة المال والأعمال الدولية في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وعلوم المالية والمحاسبة في مرحلة الليسانس بصفة عامة وفي مرحلة الماستر بصفة أخص للتخصصات ذات الصلة، يتطلب توثيق المعلومات العلمية من مقارنة ميدانية لإسقاط ذلك التنظير العلمي العالمي على المنظومة المحاسبية المالية بمنظور الدراسة الميدانية التطبيقية في بيئة المال والأعمال الجزائرية، وذلك بقصد تجويد التكوين الجامعي للتخصصات ذات الصلة وربطه باحتياجات الأعوان الاقتصادية في ميدان المحاسبة والجبائية، وكذا منظومة المصالح المالية والجبائية، ويتعدى الأمر كذلك إلى الممارسة المهنية الحرة لفئة خبراء المحاسبة والمستشارين الجبائيين، ومحافظي الحسابات، وبصفة عامة والمشتغلين في مجال مسك حسابات

الأعوان الاقتصادية في إطار ممارسة المهنة المحاسبية والجبائية بشكل حر، ولكل ذلك فإن إعداد هذه المطبوعة جاء لتحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- 1- تغطية العجز السائد في مراجع معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية بشكل مختصر ومبسط لطلبة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير على مستوى كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير وعلوم المالية والمحاسبة بجامعة المسيلة؛
 - 2- تهيئة الطالب لدراسة المقاييس المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في مرحلة ليسانس وبشكل أكثر تخصصا في مرحلة الماستر للتخصصات ذات الصلة ، لأن الطالب بحاجة لهذا النوع من المقاييس في إطار إصلاح التعليم العالي L.M.D، وربطه بالجانب الميداني المطبق في المحيط الاقتصادي والاجتماعي للجامعة؛
 - 4- تعريف الطالب بمفاهيم ومحتوى وتطبيقات المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير التقارير المالية الدولية في تخصصات المالية والجبائية، المحاسبة والجبائية المعمقة، التدقيق المحاسبي، مراقبة التسيير والتدقيق، إدارة أعمال التجارة الدولية، المالية والمحاسبة... إلخ؛
 - 5- إتاحة فرص تقييم المنظومة المحاسبية والمالية الجزائرية، بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من حيث التنسيق، التجانس، المواكبة وإظهار أوجه التشابه والاختلاف؛
 - 6- مواكبة أهم التحديثات والتغيرات في المنظومة المحاسبية المالية والجبائية الجزائرية والدولية.
- وقد تم إعداد هذه المطبوعة وفق المنهج المعد من طرف اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وعلوم المالية والمحاسبة حسب مشاريع موازنة الماستر لسنة 2016، بوصفها الهيئة البيداغوجية المركزية المنسقة مع مديرية التعليم والتكوين العالين، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بالجزائر وفق البرنامج أدناه:
- برنامج- مقياس المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

International Accounting Standard (IAS).

International Financial Reporting Standard (IFRS).

الفصل الأول: مفاهيم أساسية مسبقة حول المحاسبة.

مفاهيم حول المؤسسة: تعريفها، أصنافها.

مفاهيم حول المحاسبة: تعريفها، أهدافها، أصنافها.

الفصل الثاني: مدخل للمحاسبة في بيئة الأعمال الدولية.

مفهوم المحاسبة الدولية.

تطورها التاريخي، وأهدافها.

الفصل الثالث: التوحيد المحاسبي الدولي La normalisation comptable internationale.

المفهوم.الأهداف والمراحل.

المنظمات المحاسبة الدولية المكلفة بالتوحيد المحاسبة الدولية.

الفصل الرابع: منظومة معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.**الفصل الخامس: الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IAS,IFRS.**

الإطار التصوري: المفاهيم، الفروض، المبادئ.

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الخصائص النوعية.

الكشوف المالية.

الفصل السادس: تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى IFRS01 ومعايير المحاسبة الدولية

المرتبطة به.

المفهوم.

نطاق التطبيق.

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي (الإنشاءات أو المقاولاتية IAS 11)**الفصل الثامن: ضرائب الدخل المؤجلة (IAS 12) وتطبيقاتها بالنظام المحاسبي المالي.****الفصل التاسع: المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) وتطبيقاتها بالنظام المحاسبي المالي.**

الخاتمة.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المؤسسة والمحاسبة.

هذا الفصل يعد لمدخل لتذكير الطالب بالمعارف المسبقة التي اكتسبها من مقاييس مختلفة ، لذلك نحاول استثمار تلك المعارف في بناء مقاربة فكرية حول المؤسسة، بوصفها مشروع محاسبي ومحيطها بوصفه بيئة الأعمال التي تنشط فيها، ولذلك نتطرق إلى النقاط التالية:

أولاً: المؤسسة، تعريفها وأصنافها.

ثانياً: المحاسبة، تعريفها وأصنافها.

أولاً: مفاهيم أساسية حول المؤسسة:

ونتطرق إلى المفاهيم المتعددة للمؤسسة وإلى أصنافها وعلاقتها بالمحاسبة.

س: ما المقصود بالمؤسسة الاقتصادية، وما هي معايير تصنيفها؟

1) تعريف المؤسسة : هناك تعاريف عديدة تناولت مفهوم المؤسسة بحسب المداخل أو طبيعة النشاط أو أهداف المؤسسة، والاختيار بين تلك التعاريف المختلفة يتوقف على الغرض من توظيفه واستعماله، ومن هذه التعاريف: "المؤسسة هي مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمالية التي تستخدم وتسير بهدف إنتاج المواد والسلع والخدمات، وكذلك بيعها كل ذلك بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائلها المختلفة (المحاسبة، الموازنات، جداول المؤشرات ... إلخ)" ، ويتضح من التعريف السابق أنه يركز على المؤسسة الاقتصادية أو العون الاقتصادي الهادف إلى تحقيق الربح، رغم أن تعريف المؤسسة يشير أيضا إلى المؤسسة الاجتماعية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وإنما تقديم الخدمة والمساعدة للفئات المحتاجة، وقد يتسع مفهوم المؤسسة إلى المؤسسة السياسية، وما يرتبط بها من مكونات ووسائل وأداء لتبني وتطبيق مشروع سياسي له ارتباطات بالجوانب الاقتصادية والمالية، كما قد يتسع أيضا للمؤسسة العلمية أو الرياضية ... إلخ.

إلا أن مفهوم المؤسسة الذي سنستخدمه هو المؤسسة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح والمنافسة عليه، وجذب الاستثمارات والتمويل والتسيير بأخذ عوامل وعناصر محيط بيئة المال والأعمال، لذلك نستطيع أن نقول أن المؤسسة هي مشروع محاسبي لها الشخصية المحاسبية المستقلة عن كل الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، المالكين، المستثمرين ... إلخ).

(2) أصناف المؤسسة: تصنف المؤسسات حسب معايير متعددة أيضا منها:

2-1- معيار النشاط: ويتخذ هذا التصنيف موضوع نشاط المؤسسة كمؤشر لتصنيفها، فإذا كانت تختص بالتجارة فهي مؤسسة تجارية، وإذا كانت تختص الصناعة فهي مؤسسة صناعية، وإذا كانت تنشط في المجال الفلاحي فهي مؤسسة فلاحية، وإذا كانت في مجال تقديم الخدمات فهي مؤسسة خدمية، إن موضوع النشاط قد يبدو للوهلة الأولى سهل في تصنيف المؤسسات لكن المهم هو نظرة المحاسب لذلك المشروع، فالمحاسب الذي يمسك محاسبة المؤسسة التجارية لا شك أنه من الناحية المحاسبية والجبائية سيجد عدد محدود من الحسابات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، أي المخزونات وحركتها، والهوامش الربحية وتحديدها، ولذلك فهو في راحة نسبية لحجم لعمال المحاسبي مقارنة مع المؤسسة الصناعية التي يتطلب فيها عمل المحاسب الإطلاع بعديد العمليات المالية مثل: محاسبة المشتريات، محاسبة المخزونات، محاسبة الورشات، أي تعدد الحسابات وتشعب عما الدورة المحاسبية لأنه في نهاية الأمر يجب أن يتّوج عمل المحاسب بكشوفات سنوية لكل صنف من أصناف المؤسسات السابقة، ولذلك فإن المؤسسات التجارية تبدو من الوجهة المحاسبية أكثر طلبا في عمل الحاسب لما أشرنا إليه سابق.

2-2- معيار حسب العمالة وحجم الأعمال: هذا التصنيف تأخذ به المعايير الأوروبية، وكذلك بيئة

الأعمال الجزائرية كما تم تضمينه بالقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (رقم 18/01 في الجزائر)، حيث وفقا لهذا المعيار يمكن التمييز بين حجم المؤسسات في الجزائر وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 01-01: تصنيف المؤسسة الاقتصادية.

المؤسسة/المعايير	العمال الموظفة	رقم الأعمال السنوي	الحصيلة السنوية 1000.000
		1000.000 دج	دج
المؤسسة المصغرة	من 01 إلى 09	20	10
المؤسسة الصغيرة	من 10 إلى 49	200	100
المؤسسة المتوسطة	50 إلى 250	500 إلى 2000	100 إلى 500

المصدر: القانون السابق ذكره، ص 08، 09.

للإشارة أن هذا المعيار يتطابق تقريبا مع المفهوم الذي أوردته منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، وما يؤخذ على هذا المعيار هو احتكامه للعدد سواء في حجم العمال أو رقم الأعمال، دون أن يظهر إشكالية نوعية العمالة ونوعية استخدام التكنولوجيا، فقد نجد الآن بعض المؤسسات قليلة العدد لكنها تقوم على

اقتصاد المعرفة المرتبط بالتقنيات التكنولوجية العالية، وهي أهم في أرقام أعمالها من المؤسسات التي يتجاوز عدد عمالها 250 عامل، ولذلك فإن هذا التصنيف يخضع لكثير من التحيينات والتعديلات في إظهار نسيج المؤسسات مع التأكيد دوماً على أن له أثر بالنسبة للمحاسب، خاصة في ظل الالتزامات الجبائية والأنظمة الجبائية المعمول بها.

2-3- المعيار القانوني: قد تتناول مراجع أخرى هذا التصنيف بالإشارة إلى طبيعة الملكية، ومع ذلك فإن المعيار القانوني ينظر إلى المؤسسة من الجانبين: جانب الشكل القانوني *la forme juridique*، حيث أن المؤسسة هي عقد شركة قد يتخذ شكل المؤسسة الفردية ذات المسؤولية المحدودة (EURL) كما قد يكون في شكل شركة تضامن أو الشركة بالاسم الجماعي (SNC)، كما يتخذ أيضاً الصنف الثالث الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، وكذلك شركة المساهمة (SPA)، وهي الأصناف الأكثر شيوعاً في بيئة الأعمال الجزائرية.

أما إذا أدرجنا معيار الملكية، فإنه إضافة إلى الالتزام بالشكل القانوني فإن المؤسسة الاقتصادية يمكن تصنيفها حسب طبيعة ملكية رأس المال إلى: مؤسسة خاصة، أو مؤسسة عمومية (ملكيتها للدولة) أو مؤسسة مختلطة ذات رأس مال مختلط، أو مؤسسة أجنبية إذا لم تكن لها إقامة جبائية بالجزائر.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول المحاسبة:

س: ما المقصود بالمحاسبة، وما هي أصنافها؟

انطلاقاً من اتفاقنا على أن المؤسسة هي مشروع محاسبي فإن علاقة المحاسبة بالمؤسسة هي علاقة قوية جداً، كون المحاسبة هي نظام لمعالجة العمليات المالية للمؤسسة، ولهذا النظام مدخلات ومعالجات ومخرجات لكل الأطراف ذات العلاقة، ولنتذكر معاً معلوماتنا السابقة حول المحاسبة نتطرق إلى ما يلي:

(1) تعريف المحاسبة: تعددت مفاهيم المحاسبة وتطورت أيضاً بمسايرة تطور المؤسسة وطرق المحاسبة على أصنافها، ومن التعاريف التي نوردتها للمحاسبة ما تضمنه النظام المحاسبي المالي في مادته الثالثة حيث عرف المحاسبة على أنها "هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن وضعية المالية وممتلكات الكيان

ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "، ولتحليل التعريف السابق فإن اعتبار المحاسبة كنظام يتطلب مدخلات ومعالجة ومخرجات، وتتمثل مدخلات المحاسبة في:

1-1) العملية المالية: والتي يشترط في إدراجها توافر العناصر التالية: أن تكون لها قيمة محددة، وتاريخ معين، ولها علاقة بنشاط المؤسسة، ومن هذه الشروط تم إيجاد إجراءات محاسبية تتمثل فيما يلي:

* الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية، والتي تشمل على الدفاتر الإلزامية حسب نصوص القانون التجاري والقانون الجبائي وكذلك القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، والدفاتر الإلزامية تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد اللذان يوقع ويؤشر عليهما من طرف المحكمة المختصة إقليميا، بالإضافة إلى دفتر الأجرة الذي يؤشر عليه من طرف مفتشية العمل المختصة إقليميا، كما تتسع الإجراءات المحاسبية إلى الدفاتر المساعدة لكل من المشتريات، المبيعات، المخزونات، البنك الصندوق... إلخ.

وتتجسد المعلومات المالية في وثائقها المحاسبية أو المستندات المحاسبية على غرار الفواتير والعقود وطلبات الشراء والبيع وأوامر التسديد والدفع والتحويل... إلخ.

1-2) المعالجة: الدورة المحاسبية فيما يتعلق بعمل المحاسب تشمل التسجيل في اليومية، ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ ثم إنجاز ميزان المراجعة قبل الجرد وبعده وصولا إلى إنجاز الكشوفات المالية.

1-3) المخرجات: هي الكشوف المالية السنوية المدعمة أيضا بالمستندات والدفاتر المحاسبية، والتي يشترط فيها تحقيق الإبلاغ المحاسبي لكل الأطراف ذات العلاقة.

(2) أهداف المحاسبة: تتعدد أهداف المحاسبة لتشمل عديد الجوانب منها:

- ضبط رقم الأعمال والنتيجة في نهاية السنة.
- إظهار المركز المالي للمؤسسة في أي فترة من الفترات.
- تحديد أصول ومطالب المؤسسة.
- إظهار الأعباء والنواتج.
- تتبع حركة تدفقات السيولة وكذلك تغييرات رأس المال.

كما أنها نظام رقابي ومعلوماتي بالإضافة إلى كونه محاسبي مالي بالأساس يرجى منه تحقيق هدف الإفصاح المحاسبي عن نشاط المؤسسة لكل الأطراف ذات العلاقة، وهذه الجوانب سنفصل فيها من خلال ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية في مستقبل هذا المقياس، وقبل ذلك نتساءل عن أصناف المحاسبة.

(3) أصناف المحاسبة:

من خلال دراستنا في المرحلة السابقة، فإن المحاسبة تصنف للأصناف التالية:

3-1) المحاسبة المالية : والتي تعرف في البيئة الجزائرية بالنظام المحاسبي المالي الذي يطبق على المؤسسات الهادفة إلى تحقيق الربح، مع ملاحظة تصنيف المؤسسات ولذلك وجد أيضا ما يعرف بالنظام المحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة لفئة المؤسسات الصغرى، وفي ذلك ترابط بين ما تطرقنا إليه بخصوص المؤسسة أعلاه.

المحاسبة المالية أو النظام المحاسبي المالي هي أساس المحاسبات القطاعية التي صدر منها حاليا المخطط الوطني للحسابات البنكية، في انتظار صدور بقية المخططات النوعية لكل من محاسبة التأمينات، محاسبة السياحة أو الفندقية، محاسبة الفلاحة، محاسبة الصيد البحري ومحاسبة الأشغال العمومية... إلخ.

عرفت في المنظومة المحاسبية الجزائرية بتفصيلات منها المحاسبة العامة، محاسبة الشركات، المحاسبة المعمقة.

3-2) المحاسبة التحليلية: وقد مرّ بنا في دراسة هذا المقياس أنها تتعلق أساسا بالتكاليف والأسعار، وتعتبر من أدوات مراقبة التسيير، وتتكامل أيضا بالمحاسبة المالية من مدخل أن أرقام الأعمال هي عبارة عن كميات الإنتاج في أسعار تلك المنتجات.

3-3) المحاسبة العمومية: وهذا الصنف من المحاسبة يتعلق بتتبع حركة أموال المرفق العام بوصفه ذو سيادة في جوانب الإيرادات والنفقات وتداول وحماية المال العام، وتعرف أيضا بالمحاسبة الحكومية. يمكن الإشارة إلى أن الحسابات المتعلقة بالدولة وهيئاتها المحلية (الضرائب والرسوم) المفروضة على أنشطة المؤسسة الاقتصادية تشكّل ارتباطا وثيقا بكون مخرجات المحاسبة المالية هي مدخلات للمحاسبة العمومية في جانب الضرائب كأهم أصناف الإيرادات

3-4) المحاسبة الوطنية : وتعرف أيضا بنظام الحسابات الاقتصادية الوطنية المتضمنة دراسة الكليات الوطنية كالإنتاج الكلي و الاستهلاك الكلي و الناتج الداخلي الإجمالي وحسابات التعامل مع الخارج، وترتبط أيضا هذه المحاسبة بكل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية في إظهار فائض القيمة ودرجة النمو الاقتصادي من المدخل الإحصائي ومؤشرات المقارنة المحاسبية بين الأعوان والقطاعات، أو لفترات مختلفة أو بين الدول.

3-5) المحاسبة الدولية: هذا الصنف من المحاسبة يشير تلقائيا إلى ازدواجية العمل المحاسبي في ضبط محاسبة الأعوان الاقتصادية داخل بيئة معينة، وبين تعاملاتهم على مستوى الأسواق الدولية والتبادلات الدولية، ولأن هذا المفهوم تطوّر بفعل التحولات العلمية والاقتصادية، وإفرازات العولمة فلم يبق هذا المصطلح "المحاسبة الدولية" بل ارتقى إلى المعيارية في العمل المحاسبي والتوحيد المحاسبي الدولي، وهو ما أوصل إلى إيجاد معايير المحاسبة الدولية، ثم معايير التقارير المالية الدولية، والتي تكون موضوع دراستنا في هذا المقياس وفقا للمقرر المشار إليه سابقا.

أسئلة الفصل الأول:

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- 01- ما الفرق بين المؤسسة الاقتصادية والمؤسسة الاجتماعية؟
- 02- اقترح عليك العمل في المؤسسات التالية : مصنع للحلويات، شركة نقل، فندق الحضنة، محل بيع بالجملة للمواد الغذائية، بين اختيارك من مدخل تحكمك في المحاسبة، وأيهم يتطلب إمام بعدد من الحسابات أكبر من غيره؟
- 03- بين تطوّر الأنظمة المحاسبية في المنظومة الجزائرية حسب ما درست سابق؟
- 04- عرفت أنواع الشركات، ما هو العدد القانوني للشركاء في كل من شركة التضامن وشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة؟
- 05- ما هي المحاسبة الممسوكة في كل من: الجامعة، البلدية، قطاع الصناعة، تصدير المحروقات؟
- 06- تؤثر العولمة وأدواتها على المؤسسة في مدخلاتها ومخرجاتها بين كيف أثرت العولمة على العمل المحاسبي ليساير المحاسبة في بيئة الأعمال الدولية بشكل مختصر، بالاستناد للنظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

مراجع الفصل الأول:

- 01- سعيد أوكيل: وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- 02- القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 18/01،
- 03- القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 04- القانون التجاري الجزائري.
- 05- القانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 06- عبد القادر رضوان: مبادئ الحسابات الاقتصادية القومية (المحاسبة الوطنية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- 07 - محمد مبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



الفصل الثاني: مدخل للمحاسبة في بيئة الأعمال الدولية.

سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية.

ثانياً: أسباب ظهور المحاسبة الدولية وتطورها التاريخي.

ثالثاً: أهداف المحاسبة الدولية من حيث المزايا والعوائق.

أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية:

عرفنا في الفصل السابق أن بيئة الأعمال استوجبت معالجة إشكالية ضبط المركز المالي للمؤسسة، ومتابعة عملياتها المالية وفق أنظمة محاسبية منها المعتمدة على مستوى تلك البيئة (تطبق في دولة معينة)، وأنظمة محاسبية أخرى تتعلق بحركة المعلومات المالية على المستوى الدولي، وتعود الدراسات في هذا الجانب إلى فترات زمنية طويلة وترتبط بالتطور الفكري ومدى التخصص في هذا الجانب العلمي، ويمكن الإشارة إلى أن المحاسبة الدولية عرفت في مراحل مختلفة ومتوالية بالمفاهيم التالية:

(1) **المحاسبة العالمية universal accounting**: حيث تجسد مفهوم المحاسبة الدولية في تلك القواعد المحاسبية المتعلقة بالتعاملات مع العالم الخارجي، ولذلك سميت بالمحاسبة العالمية ضمناً يشير هذا المفهوم إلى ازدواجية العمل المحاسبي.

(2) **المحاسبة المقارنة comparative accounting**: وهي مرحلة لاحقة لما سبقها وتدرس بإجراء مقارنات للأنظمة المحاسبية ضمن معالجة المشكلات المحاسبية للتبادل على المستوى الدولي.

(3) **المبادئ المحاسبية المقبولة عالمياً accepted accounting principles**: وحسب هذا التعريف فإن مسعى البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة في إطار التبادل الدولي لتجاوز الخلافات في تدفق الاستثمارات وحركات التمويل، وكل ما يتعلق بالعمليات المالية للمؤسسة.

(4) **معايير المحاسبة الدولية**: وهي المرحلة المتقدمة، والتي تم فيها وضع معيارية للعمل المحاسبي تطورت في بداية الألفية الحالية إلى معيارية للإبلاغ المالي والإفصاح المحاسبي، وقد تم التفصيل في مفهوم المحاسبة الدولية في أعمال كل من " woolf 1912, rover 1956, zeff 1972, hayashi 1987, wats 1996، الكتابات السابقة في تاريخها لمفهوم المحاسبة الدولية ترجع أن أهم حدث لتطور

علم المحاسبة كان اختراع القيد المزدوج من طرف الراهب الإيطالي "Luca Pacioli" في سنة 1491م إلا أن الحقيقة العلمية تبين غير ذلك، فلا يعقل أن تكون حضارات قديمة كالحضارة البابلية والحضارة الفرعونية وغيرها من الحضارات البشرية لم تحقق سبقا في الميدان المحاسبي، ويجب الإشارة هنا إلى الحضارة الإسلامية التي بينت بعض الدراسات أن فكرة "باسيولي" منقولة عن الأعمال المحاسبية للتجار المسلمين مع الجزر الإيطالية، وبين أيدينا كتاب الأموال لـ "القلقشندي" (821هـ، 1418م) بعنوان كتاب "صبح الأعشى" يتطرق إلى توصيف المكانة الوظيفية للمحاسب، وهي درجة متطورة جدا في الإبلاغ وإظهار المكانة الأساسية لممارسي المحاسبة تواكب المعايير المحاسبية الحديثة، فقد تضمن ذلك الكتاب ما يلي: "إن الحسبة (المحاسبية) حفظة الأموال وحملة الأثقال، والنقلة الإثبات والسفرة الثقة، وأعلام الإنصاف والانتصاف، والشهود المقانع في الاختلاف، ومنهم المستوفي الذي هو يد السلطان وقطب الديوان، وقسطاس الأعمال والمهيمن على العمال، وإليه المآل في السلم والهرج، وعليه المدار في الدخل والخرج، وبه مناط الضر والنفع، وفي يده رباط الإعطاء والمنع، ولوا قلم الحساد لأدوت ثمرة الاكتساب، ولاتصل التغابن إلى يوم الحساب، ولكان نظام المعاملات محلولا، وجرح الظلمات مطلولا، وجيد التنصاف معلولا، وسيف التضارب مسلولا، على أن يراعى الإنشاء منقولا، ويراعى الحساب متأولا، والحساب مناقش"، في الحقيقة أن المعلومات السابقة تشكل مجال بحث علمي متخصص في المحاسبة وفي معاييرها، وفي إثبات صدق الفكر المحاسبي في البيئة الإسلامية لمفاهيم الإثبات والتسجيل والعدالة والموضوعية، وتوصيف النتائج بثمره الاكتساب، بل تؤسس إلى معايير المرجعة أيضا في القول "والحساب مناقش"، وكلها مجالات تفتح آفاق واسعة للبحث العلمي الموضوعي لضبط مفهوم المحاسبة الدولية، فالمحاسبة علم ومهنة وتنظيم لضبط ورقابة قطاع المال والأعمال، بما يضمن مخرجات محاسبية تهم أطراف عديدة في محيط المؤسسة الاقتصادية الداخلي والخارجي.

وتعد المحاسبة واحدة من المجالات التي أخذ الاهتمام بها يتزايد مع التطور الفكري والاجتماعي، وما رافقه من تطورات اقتصادية وسياسية وعلمية وغيرها، لذلك بذلت في أوقات سابقة طويلة ومستمرة جهود معتبرة من أجل إيجاد تنسيق دولي، فيما يتعلق بمهنة المحاسبة عن طريق توحيد الإجراءات والقواعد والأسس المحاسبية التي تطبق فيها، رغم صعوبات هذا التنسيق الدولي لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والعلمية بين الدول، فالاختلاف في القوانين والأسس المرتبطة بمعالجة البيانات المحاسبية وعرض القوائم المالية، وصعوبات إجراء المقارنات بين المعلومات المالية المعدة وفق أسس

مختلفة، يصعب فهمها ومعرفة دلالاتها من دولة إلى أخرى، ويتفحص واقع التشريع للقواعد المحاسبية لوضع أطر للإبلاغ والتقرير المالي، فإن مصادر العمل المحاسبي يمكن النظر إليها من مدخل القانون ومن مدخل الممارسة المهنية، وما ترتب عليهما من تطور للتشريع ولتنظيم العمل المحاسبي في أعرافه ومنظّماته، وتطبيقاته، ولتتبع تطور مفهوم المحاسبة الدولية نتطرق إلى العنصر الموالي.

ثانيا: أسباب ظهور المحاسبة الدولية وتطورها التاريخي.

(1) أسباب ظهور المحاسبة الدولية:

المحاسبة كنظام تفصح عن الوضعيات المالية للمؤسسات المكونة للاقتصاد الوطني في زمن محدد وتعكس وضعية المال والأعمال وفقا للبنية الاقتصادية والاجتماعية التي تتصف بها كل دولة، وهي أسس لا مناص منه لتحديد:

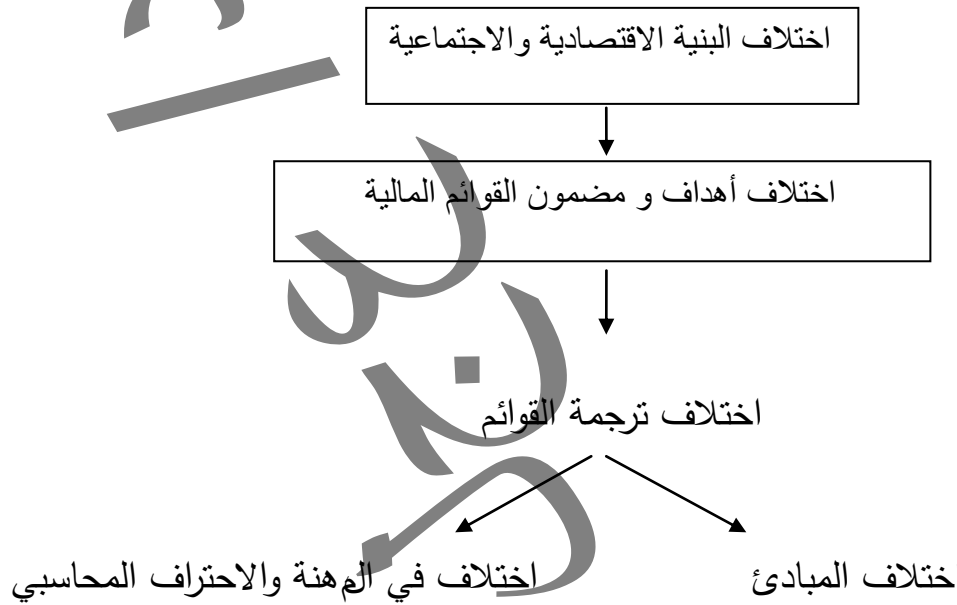
* حجم التبادل التجاري والمالي الدولي، وتسهيل تجانسه وضبط تعاملاته خاصة في ظل المنظمات الدولية والتكتلات الاقتصادية الجهوية والدولية.

* قياس مستويات التنمية الدولية، أي قابلية المقارنة بين الأعوان والدول، واستخلاص المؤشرات والدلائل المالية والاقتصادية وإيجاد تقارير سنوية متخصصة في الجوانب المالية والمحاسبية... الخ. ولأن التباين والاختلاف يؤدي إلى عقبات عديدة منها:

- نقص عنصر القابلية لمقارنة المعلومات، وبالتالي التأثير على اتجاه متخذي القرار الاقتصادي.
- انعدام الموضوعية في معالجة المعلومات المالية.
- ضعف جودة المعلومات المالية.
- اختلاف مخرجات النظام المحاسبي.

ويمكن تصوير تلك الاختلافات في الشكل التالي:

الشكل 01: التباين والاختلاف في الأنظمة المحاسبية.



وقد كانت تلك الاختلافات دافعا لتشخيص مصادر اختلاف في الأنظمة المحاسبية.

1-1 مصادر الاختلاف في الأنظمة المحاسبية:

(1) إن الاختلاف في الأنظمة المحاسبية في بيئة الأعمال الدولية كانت منطوقا للمعالجة مع تطور حركة التجارة الدولية والأسواق المالية والعولمة، والانضمام إلى المنظمات الدولية (OMC, BI, IFM)، رغم كون المحاسبة أداة ضبط اقتصادي ومالي وقانوني، فقد تم تشخيص الاختلاف في الشروط الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لاختلاف المصادر المحاسبية، ومن بينها:

- (1) النظام القضائي
 - عرفي غير مكتوب أو يتميز بخصائص معينة (بريطانيا، أمريكا ومن معها).
 - مجموعة القانون المكتوب (فرنسا ومن معها).
 - الاعتماد على السوق المالي (البورصات)
- (2) طرق تمويل المؤسسات
 - الاعتماد على البنوك والقروض
 - الاستقلالية بالتركيز على الحسابات الاجتماعية.
- (3) النظام الجبائي
 - دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية.

(4) عوامل و تعليمية وثقافية ترتبط بالتراكم الثقافي والمستوى التعليمي.

(2) مراحل تطورها:

بناءً على التطورات المذكورة أعلاه لمفهوم المحاسبة الدولية فإن المدخل القانوني ومدخل الممارسة المهنية يمكن أن يقدم مقارنة لأسباب ظهور المحاسبة الدولية وتطورها التاريخي، دون عزل ذلك على التطورات العلمية والاقتصادية المجسدة بظاهرة العولمة، وتطبيقاتها التكنولوجية.

من حيث مدخل القانون العام : يشكل مدخل القانون العام مقارنة أساسية في أسباب ظهور المحاسبة الدولية وسعي الدول إلى الدخول بمؤسساتها الاقتصادية في علاقات تبادل، تحالفات، اكتساب حصص في الاستثمارات والحصص الدولية، فكانت القواعد المحاسبية تصطف في ديباجة ذلك القانون، وتلك القواعد تطورت بكونها عبارة عن قواعد "عرفية ومهنية يجرى بها العمل"، يتم العمل بها في مهنة المحاسبة، فكانت سببا في نشوء وتطور النظرية المحاسبة لبريطانيا ودول الكومنولث وأمريكا... إلخ، مع إظهار خاصية الممارسة المهنية كعمل حر مرتبط بالبورصات والمبادرات الاقتصادية والانتاجية، في حين أنّ قواعد قانونية أخرى تدخلت الحكومات في وضع تشريعاتها، وكانت منظمة لكافة الأنشطة في الدولة، ومنها نشاط المحاسبة لخدمة أغراض كثيرة، كالأغراض الضريبية (فرنسا ومستعمراتها، وألمانيا... إلخ). وأدى ذلك إلى وجود مصدرين رئيسيين: المصدر التشريعي القانوني والمصدر المهني المحاسبي، وقد ساعد في تطور مفهوم المحاسبة الدولية وجود المجالس المحاسبية مثل:

- مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي.

- مجلس المعايير المحاسبة المالية البريطاني.

كذلك مبادئ النظام الرأسمالي الذي يشجع القطاع الخاص في ظل:

- ارتفاع مستوى التعلم.

- توفر القوى العاملة المؤهلة والمدرّبة.

وكذا انتشار الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات التي جعلت متتبعي تطور مفهوم المحاسبة الدولية يلاحظون ذلك في تحمل المسؤولية من طرف الإدارة نيابة عن الملاك، أي انفصال المسؤولية المالية عن مالكي

المشروع، واتساع نشاطاته عبر العالم، فترتب عن ذلك البحث في تجاوز المشكلات المحاسبية المثارة باختلاف الأنظمة المحاسبية في بيئة الأعمال الدولية، و الالتجاء إلى طرق لمعالجة ذلك.

(أ) طرق تجاوز الاختلاف: تم السعي لتجاوز طرق الاختلاف إلى الأساليب التالية:

1- الاعتراف المتبادل: المبادئ المقبولة قبولا عاما.

2- الاعتراف المعياري.

3- التوافق المحاسبي الدولي: والذي يقصد به الاحتكام إلى جملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، وأن تكون موحدة بين الدول، ولذلك كان تعريف المعيار المحاسبي بأنه "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة، والتدقيق من طرف الهيئات المحاسبية أو مراجعة الحسابات".

وقد كان ذلك بسعي متواصل من هيئات متعددة يمكن الإشارة إلى بعضها مثل:

- المؤتمر المحاسبي الدولي عقد في (1904) USA ضم الدول أمريكا، بريطانيا، هولندا....الخ.

- مؤتمر لندن (1923) عدد الدول 22 دولة وشمل 49 منظمة محاسبة.

- مؤتمر أمستردام (1926)، هولندا، كل الدول الأوروبية و الأمريكية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث (1929) نيويورك، (مفهوم الاستهلاك - والإشهار - السنة التجارية أو الطبيعية الاستهلاك وإعادة التقييم).

- مجلس المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP (1932).

- مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)، وضع معايير للتدقيق (1939). لنصل إلى السنة المرجعية في إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS (1973)، والتي سنتناول كثير

من معاييرها مع أخذ التغيير الذي حدث منذ 2001 إلى يومنا هذا بوجود معايير التقارير المالية الدولية

ثالثا: أهداف المحاسبة الدولية من حيث المزايا والعوائق: ترتبط أهداف معايير المحاسبة الدولية بنفس

أهداف المحاسبة مع اعتبار تنوع واختلاف بيئة الأعمال الدولية، وضرورة مواكبة تطوراتها، فالحاجة إلى

معايير المحاسبة الدولية كانت وليدة الظروف، والتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، بحيث أصبح من

الضروري وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبة المتشابهة.

(1) مزايا المحاسبة الدولية من حيث تطبيق معايير التقارير المالية الدولية: وهي عديدة ومنها:

✓ التماسق والتجانس Harmonisation: أي اعتماد نفس القواعد والمعايير من قبل المؤسسات بغض النظر عن البلد الموجودة فيه، بتوحيد المبادئ والأسس والمعالجات المحاسبية، مما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة مماثلة وموحدة، أي تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية Internationalisation.

✓ قابلية المقارنة Comparabilité: انطلاقا من توحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية، فإنه يوجد قابلية المقارنة للقوائم المالية للأطراف ذات العلاقة، مما يرشد عملية اتخاذ القرار.

✓ مواكبة متطلبات العولمة: تطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول، واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، وإيجاد منظمات دولية، مما استوجب منظمة عامة لمهنة المحاسبة توحيد المعايير المحاسبية المالية الدولية.

✓ تلبية المتطلبات القانونية: الضمانات، المستثمرين... الخ.

✓ تلبية متطلبات الأعوان الاقتصادية المحلية والخارجية.

✓ الدخول إلى الأسواق المالية الدولية و البورصات العالمية.

✓ قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور مشترك للقوائم المالية.

✓ إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا المالية المشتركة.

(2) عوائق المحاسبة الدولية من حيث تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: يمكن الإشارة إلى يلي:

✓ عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي نشأت فيها هذه المعايير، موجهة أساسا للبيئة البريطانية والأمريكية.

✓ الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية: حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي، ولا توجد التلزمات على تطبيق بديل معين، مما يؤثر على النتائج المحاسبية (إلغاء أسلوب تسير المخزون الوارد أخيرا الصادر أولا (Lifo. (lost in first out).

✓ يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة مما يؤثر على الجانب السيادي للدولة، مثل المعيار IAS19 المتعلق بمنافع الموظفين، والمعيار IAS12 المتعلق بضرائب الدخل.

- ✓ عدم مواكبة التغيرات في المعايير المحاسبية الدولية بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات " الاختلاف بين التنظير والتطبيق، والتغيرات المتواصلة باتجاه التوسع في معايير التقارير المالية الدولية على حساب إلغاء المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ اختلاف مستوى التعلم والتدريب والتمهين بين الدول.
- ✓ الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS في مجال السياسات المحاسبية.
- ✓ تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيمة المعادلة، وكذا جوانب الاقتراح والتقييم والإفصاح.
- ✓ اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى.
- ✓ اختلاف الظروف التاريخية.

أسئلة الفصل الثاني:

- 01- تثبت الدراسات المحاسبية أنّ اختراع القيد المزدوج هو أساس بداية تطور الفكر المحاسبي، ابحث على إثبات صحة ذلك المبدأ من عدمه؟
- 02- عرفت البيئة الجزائرية للفترة 1830-1550 تطور فلاحى وصناعى خاصة فى مجال السفن، هل يوجد ما يثبت تطور للعمل المحاسبى فى تلك الفترة؟
- 03- ما هى المفاهيم التى عرفت بها المحاسبة الدولية؟
- 04- بين مصادر المحاسبة؟
- 05- كيف تتأثر المحاسبة بفعل التطورات التكنولوجية والاقتصادية فى ظل العولمة؟
- 06- كيف يؤثر المعايير المحاسبية الدولية على المحاسبة العمومية؟
- 07- فى رأيك ما هى أهم الإيجابيات والتحديات التى تترتب على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؟

مراجع الفصل الثاني:

- 01- حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان: المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 02- ثناء القباني: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 03- لجنة المعايير المحاسبية الدولية: معايير المحاسبة الدولية، تعريب سابه وشركائهم، 1997.
- 04- ماثيو بيشينيت: النهوض بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي، مجلة المحاسبة، العدد 14، بيروت، لبنان، 1993.
- 05- مدني بالغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل توحيد الأعمال المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- 06- Philippe Tournon, Hubert tondeur, comptabilité en IFRS, édition d'organisation, paris, France, 2004.
- 07- E.mailet, Baudrier ale mana, les normes comptable internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, France, 2006.

الفصل الثالث: التوحيد المحاسبي الدولي La normalisation comptable internationale.

سنطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

أولاً: مفهوم التوحيد المحاسبي.

ثانياً: أسس التوحيد المحاسبي.

ثالثاً: المنظمات المحاسبية الدولية المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي.

أولاً: مفهوم التوحيد المحاسبي.

يقصد بالتوحيد المحاسبي وضع معايير وقواعد محاسبية، ومالية موحدة على الصعيد الدولي بقصد اختزال الفوارق التنظيمية، والتشريعية الموجودة بين الدول.

ويعرّف كذلك "بأنه يتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية (المؤسسة)، وإعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف، وذلك لخدمة أهداف النظم المحاسبية المالية الدولية.

ملاحظات: إن وضع معايير محاسبية ومالية موحدة قد تنطبق على نظام المحاسبة المالية رغم صعوبات ذلك المسعى، وتكون تلك الصعوبات أكبر فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف. لأن ذلك المجال هو مجال للتنافسية بين الأعوان الاقتصادية في بيئة الأعمال الدولية، ويتعدى الأمر كذلك إلى ارتباط محاسبة التكاليف بتحسين مناخ الأعمال والاستثمار، فكلما سعى النظام الاقتصادي لدولة ما إلى تحسينه بما يخدم مصالح الأعوان الاقتصادية كان ذلك مناسباً لجذب الاستثمارات وحركة رؤوس الأموال، ولا غرابة في أن يكون مناخ الأعمال مقيداً بمعيارية دولية تؤدي إلى ترتيب الأعوان الاقتصادية على سلم تقارير مناخ الأعمال الدولي والتنافسية الدولية. بل أن معايير التوحيد المحاسبي الدولي تحمل مسيري المؤسسة مسؤولية مسك المحاسبة وإصدار الكشوفات المالية، وليس المحاسب كما سيتم تفصيله في معيار عرض القوائم المالية IAS2.

ثانياً: أسس التوحيد المحاسبي الدولي: يركز التوحيد المحاسبي الدولي على الجوانب التالية:

1- توحيد الدليل المحاسبي والمعايير المحاسبية، الأسس والقواعد والمفاهيم والفروض والمبادئ، أو ما يعرف بالإطار التصوري (le cadre conceptale).

2- توحيد مدلول وسريان ومعالجة الحسابات والقوائم الختامية وأسس إعدادها.

3- توحيد نماذج الموازنات التخطيطية وأسس إعدادها.

إن هذه الأسس يمكن الإشارة إلى البيئة الجزائرية بخصوصها في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الذي تمّ اعتماده من 1976 إلى غاية 2010، وإلى النظام المحاسبي المالي الذي تمّ سريانه منذ بداية 2010، من حيث المصطلحات فقد تضمن قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، العقارات الموظفة، الأصل البيولوجي، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار التمويلية، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، تغييرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصليحات الأخطاء، عرض الكشف المالية، وهاته المفاهيم والقواعد لم تكن متضمنة بالمخطط المحاسبي الوطني وتم إدراجها في النظام المحاسبي المالي سعيا لمواكبة بيئة الأعمال الدولية دون أن نؤكد على أنّ النظام المحاسبي المالي مطابق تماما لمعايير التوحيد المحاسبي الدولي، بل الأمر متروك للبحث في أوجه التقارب والاختلاف، ويقتضي أبحاث علمية على مستويات عليا.

ومن الصعوبات العملية للتوحيد المحاسبي الدولي يمكن الإشارة إلى أثر الاختلافات في الأنظمة المحاسبية المدروسة في الفصل السابق، بالإضافة إلى صعوبات على مستوى العمل المحاسبي من حيث الإجراءات ومن حيث المضمون، كأمثلة ميدانية التطور الهائل جدا البرمجيات المحاسبية، والبطاقات البيوميترية للبيع والشراء في مقابل واقع استخدام الدفاتر المحاسبية الكلاسيكية وذهنية الفاتورة الكلاسيكية، وصعوبات إيجاد محاسبة قطاعية متخصصة (قطاع الفلاحة، الصيد البحري، الاستغلال المنجمي، الصناعات التحويلية، التجارة الخارجية... إلخ)، والفروقات بين مستويات التطور الدولية كل ذلك من الصعوبات التي يجب إدراكها في عملية التوحيد المحاسبي وأهم مدخل لذلك الإدراك إنما هو تجويد التكوين العلمي المتخصص في مجال المحاسبة والجبائية والمالية عموما.

فالتوحيد المحاسبي يعتمد على التأهيل العلي، وتجويد العمل المحاسبي ابتداءً من إنتاج العملية المالية ومستنداتها (وثائق الإثبات)، وصولاً إلى الإبلاغ المحاسبي من خلال الكشف المالية، وكلها تقتضي الدقة والتحري في تطبيق معايير التوحيد المحاسبي.

والتوحيد المحاسبي يرتبط من جهة أخرى بالإطار التصوري الذي يتمثل في جملة المفاهيم الأساسية والفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى معايير محاسبية وليس شرطا أن تكون هي نفسها معايير المحاسبة الدولية، وإلا لما كان لعدد الدول معايير محاسبية خاصة بها مثل الـ.م.أ، بريطانيا، فرنسا، مصر، السعودية، تونس، مع ملاحظة أن المنظومة الجزائرية أشارت إلى استحداث تلك المعايير والتي لم يتم إنجازها بعد.

من جهة ثانية أن عملية التوحيد تعرف تغييرات متواصلة باستحداث معايير التقارير المالية الدولية و إلغاء بعض معايير المحاسبة الدولية في مقابل ذلك كما سنفصل فيه لاحقا.

ثالثا: المنظمات المحاسبة الدولية المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي.

يمكن التطرق في هذا الجانب إلى الفترة المرجعية المحددة بـ 1972 والبعض يشير إلى 1973، وهي السنة التي ظهرت فيها معايير المحاسبة الدولية وتم فيها إيجاد المنظمات مكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي التالية:

- ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).
- ✓ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- ✓ لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

1) لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) International Accounting Standard Commity:

وهي منظمة محاسبية مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، عرفت العضوية فيها تزايدا في الأعضاء وفي دول العالم بتغير فترات عملها. ومن أهدافها:

- ✓ صياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها في جميع أنحاء العالم.
- ✓ العمل على تحسين وتناغم (تجانس) المعايير والإجراءات المحاسبية، والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

✓ المساهمة في تطبيق المعايير وتحسين جودة الالتزام بها في بيئة الأعمال الدولية¹.

امتد عمل هذه اللجنة من سنة 1972 إلى 2001 كما سيتم تفصيله لاحقا.

(ب) **الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants**:

يضم 117 منظمة محاسبية في 84 دولة مختلفة، وقدر عدد المحاسبية المنتمين إليه 2.5 مليون محاسب

عبر العالم حسب إحصائيات 2010، يعمل إلى جانب (IASB) والأمم المتحدة (المجلس الاقتصادي

والاجتماعي IFM، البنك الدولي أو OMC) والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSW).

من مهامه:

✓ تحديد مكان وزمن انعقاد المؤتمر الدولي وطرح المواضيع المعالجة.

✓ الاتصال المميز مع كل المنظمات المهنية المشاركة.

✓ مراجعة الانجاز المتحقق في عملية تطور المنظمات والمعايير.

✓ تقديم التوجيهات بالتغييرات المطلوبة لتوسع أو تعديل عمل IASB، بالإضافة لجان مختلفة منها:

- لجنة التعليم المحاسبين. الدوليين.

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- لجنة السلوك المهني.

- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.

- لجنة القطاع العام، التي أوكل لها إيجاد معايير التقارير المالية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، وكذا

توفير المنشورات والدليل التطبيقي لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه

المعايير، لكي تتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي عن

مؤسسات القطاع العام والإفصاح عن المعلومات لمتخذي القرار في الإدارات العمومية والأطراف ذات

العلاقة.

يمكن تلخيص أهداف هذا الاتحاد كما يلي:

✓ تعزيز مهنة المحاسب عالميا.

¹ إن أعضاء هذه اللجنة هم من الممارسين في ميدان المحاسبة في بورصة الأسهم والأسواق المالية ومؤسسات المال والأعمال، بالإضافة إلى الأكاديميين البارزين في ميدان المحاسبة ينوزعون على أنحاء العالم.

✓ المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية ، والتشجيع على اعتمادها
كما ساهم في وضع المعايير التالية:

✓ المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.

✓ المعايير الدولية لرقابة الجودة.

✓ قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.

✓ معايير التأهيل الدولية.

✓ معايير الجمعية الدولية في القطاع العام.

(3) لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية international financial reporting

interpretation commity يرمز لها اختصارا **IFRC**: أصدرت ما يقارب 21 تفسيراً وتم دمج البعض منها في معايير مستحدثة تسعى إلى تقريب المفاهيم المحاسبية الأساسية في الممارسة المحاسبية، وترقية بعض التفسيرات لاقتراحها كمعايير جديدة إذا تطلب الأمر ذلك

(د) مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) International Accounting Standard Board الذي

تأسس سنة 2001: تأكيداً لمسعى التوحيد المحاسبي الدولي وحرصاً على مسايرة التحولات والتغيرات في بيئة المال والأعمال الدولية، ولأن الإبلاغ المحاسبي أصبح لا يلبي احتياجات متخذي القرار في الاستثمار والتمويل، والأطراف ذات العلاقة، فتم التوجه إلى إيجاد مؤسسات الإبلاغ المالي، وبالتالي استحداث معايير للتقارير المالية الدولية كما سبقت الإشارة إليها، وتم ذلك منذ سنة 2001، وهي في تغيير وتحسين مستمر، فمجلس المعايير المحاسبية الدولية وبعد 21 سنة من (IASB) ليحل محلها، مع التوسع في معايير التقارير المالية الدولية والنقل من معايير المحاسبة الدولية، ويتكون من:

- لجنة تنفيذية مهمتها إيفاد الخبرة وإعداد المعايير و تبنيها.

- لجنة الرقابة.

- لجنة الشرح و التغيير.

- اللجنة الاستشارية للتغيير.

أسئلة الفصل الثالث:

- 01- عرف التوحيد المحاسبي الدولي؟
- 02- ما المقصود بلجنة المعايير المحاسبية الدولية؟
- 03- ما المقصود بلاتحاد الدولي للمحاسبة؟
- 04- ما الفرق بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية من حيث الهياكل ومن حيث العمل المحاسبي؟

مراجع الفصل الثالث:

- 01- هنري فان جوريونج: معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
- 02- يوسف محمد الجريوع، سالم عبد الله: المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، 2002.
- 03- مدني بالغيث: إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 01، ورقلة، 2002.
- 04- القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 05- لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.
- 06- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2008، الأردن.
- 07- E.mailet, baudrier ale mana, les normes comptable internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, France, 2006.

الفصل الرابع: منظومة معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى منظومة معايير المحاسبة الدولية (international accounting standards) التي تم إيجادها كنتيجة لأعمال التوحيد المحاسبي الدولي منذ سنة 1972، وما لحقها من معايير تفسيرية وملاحظات بشأنها، ولكن قبل ذلك يتم التركيز في هذا المقياس على تقديم منظومة معايير التقارير المالية الدولية، والبالغة إلى حد الآن ستة عشر (16) معياراً، على أن يكون التفصيل لبعض معايير المحاسبة الدولية الأكثر تداولاً في بيئة الأعمال الجزائرية في مسعى لربط بين المعطيات العلمية ومتطلباتها في المحيط الاقتصادي والاجتماعي.

أولاً: عرض معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) المستحدثة إلى غاية 2016

(1) تقديم معايير التقارير المالية الدولية من حيث الهدف والنطاق:

IFRS01: تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، ولكون هذا المعيار يحظى بأهمية في التطبيق وفي التحديثات المتلاحقة، فإننا سنفصل فيه أكثر في الفصول الموالية.

IFRS02: الدفعات على أساس الأسهم، ويرتبط هذا المعيار ببيئة الأعمال الناشطة بها أسواق مالية، وتلتجئ إلى حقوق الملكية أو الأداة المالية في إبرام العقود، فيتحوّل بموجبها التعاقدات إلى أدوات ملكية، أي ينتقل العامل أو المدير أو مقدم الخدمة بوصفه طرف ذو علاقة، إلى كونه مالكا إذا أبرم عقد بذلك، وهو بذلك يكمل نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 19.

IFRS03: اندماج الأعمال، ويتمشى هذا المعيار تماماً مع ظهور الشركات الكبرى، واتساع الأسواق وبالتالي يفصح عن اندماج الأعمال من خلال إيجاد شخص معنوي جديد هو المقتني، ويرتبط كذلك ببيئة الأعمال الناشطة، وبروز كبريات المؤسسات.

IFRS04: عقود التأمين، ويواكب هذا المعيار حركة الاستثمار والتمويل، ويبرز التقرير عن مؤسسات التأمين، بوصفها مؤسسات مالية وتمويلية ازداد نطاق تدخلها، وأصبح يتسم بالصناعة التأمينية.

IFRS05: الأصول غير الجارية المعدة لغرض البيع والأعمال المتوقفة، وهو معيار متفرد في التقرير المالي على إعادة تصنيف الأصول غير الجارية، إذا تم التقرير عنها بتغيير موضوعها من الاستخدام إلى البية، أو الأعمال المتوقفة.

IFRS06: الموارد الطبيعية وتقييمها، وهو من المعايير ذات الأهمية التي تطرقت إلى الموارد والأصول المعدنية والطبيعية، وما يتعلق بها من نفقات التقيب والبحث والتطوير، وبيان الاعتراف بتلك الأصول، من خلال تطوير السياسة المحاسبية وتحديد كيفية تقييمها وعرضها.

IFRS07: الأدوات المالية (الإفصاح)، ويدخل في نطاق هذا المعيار جميع الأدوات المالية وعقود شرائها وبيعها، ومخاطر الائتمان والسيولة، ومخاطر الأسواق والعملية، ومتطلبات الإفصاح عن ذلك.

IFRS08: القطاعات التشغيلية، ونطاق هذا المعيار هو ضبط القطاع التشغيلي بوصفه القطاع الإبلاغي وضبط مسؤولية اتخاذ القرارات التشغيلية ونتيجة أعمال القطاع.

IFRS09: الأدوات المالية (التقييم)، وهو من التقارير المالية المستحدثة الذي يعالج بعض التشعبات والقصور التي كانت مشمولة بـ IAS 29.

IFRS10: القوائم المالية الموحدة، تم استحداث هذا المعيار لضبط نطاق القوائم المالية الموحدة المعروضة من قبل الشركة الأم، ويعالج القصور الذي ظهر بالمعيار IAS 27.

IFRS11: الترتيبات المشتركة، ويدور هذا المعيار حول الإفصاح عن الترتيبات المشتركة التي تكون المؤسسة طرفا فيها، بضبط مفهوم السيطرة المشتركة والعملية المشتركة، ومتطلبات الإفصاح عنه.

IFRS12: الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى، يدعم هذا المعيار متطلبات الإفصاح التي يمكن أن يحتاج إليها المستخدمون، في تحديد الحقوق في المنشآت الأخرى، نوعية الترتيب وما إلى ذلك.

IFRS13: القياس في القيمة العادلة، جاء هذا المعيار للإفصاح عن القيمة العادلة والسوق النشطة، والتعرف على هيكل القيمة العادلة، وبيان كيفية القياس بها.

IFRS14: الحسابات المؤجلة المنتظمة، وهذا المعيار الذي تم الإعلان عن بداية سريانه في 2016/01/01، خصص للحسابات المؤجلة والمنتظمة بالإفصاح عنها.

IFRS 15: الإيراد من العقود من العملاء، وهو المعيار الذي سيحل محل IAS 11, 18 في الإفصاح عن الدخل والمكاسب من العقود، وكيفية الإفصاح عنها بالقيمة العادلة.

IFRS 16: الإيجار التمويلي، يعالج هذا المعيار العقود ذات الطبيعة الخاصة باتفاقيات الإيجار، وحدد تاريخ سريانه ب 2018/01/01، مع الإشارة إلى أن آخر تحديث للمعايير السابقة بصور الكتاب الأحمر للمعايير من جزئين أ و ب بنهاية 2016.

ويمكن تتبع منظومة معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم 1-4: معايير المحاسبة الدولية والتحيينات التي أدخلت عليها إلى غاية سنة 2016.

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
IAS 01	عرض القوائم المالية	1975/01/01	SIC 18, 27, 29	حل هذا المعيار محل المعيار 05, 13 IAS، وبعض التفسيرات الأخرى
IAS 02	المخزونات	1975/10/01	SIC 1	حل المعيار محل التفسير 01 منذ سنة 2003
IAS 03	القوائم المالية الموحدة	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وإيجاد المعيارين IAS 28, 27 منذ سنة 1989
IAS 04	محاسبة الاهتلاك	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وإيجاد 16, 38 IAS
IAS 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وحل محله IAS 1 منذ سنة 1997
IAS 06	المحاسبة على الاستجابة للتغيرات في الأسعار	/	/	في البداية ألغي وظهر محله AS15 اليلغي بدوره سنة 2005
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	1978/10/01	/	/
IAS 08	السياسات المحاسبية (التغيرات في التقدير والأخطاء)	1978/02/01	SIC 02, SIC 18	يخضع هذا المعيار لتحديثات مستمرة
IAS 09	المحاسبة على نشاطات البحث والتطوير	/	/	حل محله المعيار IAS 38 منذ سنة 1999

IAS 10	الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	1980/01/01	/	/
IAS 11	عقود البناء	1980/01/01	IFRIC12 , 15	سيحل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من 2017/01/01
IAS 12	ضرائب الدخل	1979/07/01	SIC 21, 25, IFRIC 07	/
IAS 13	عرض الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة	/	/	حل محله المعيار IAS 01
IAS 14	الإبلاغ القطاعي	1983/01/01	/	حل محله المعيار IFRS 08 منذ سنة 2009
IAS 15	المعلومات التي تعكس آثار تغييرات الأسعار	1978/01/01	/	تم إلغاؤه سنة 2005
IAS 16	الممتلكات والمنشآت	1983/01/01	SIC 06, 14, 23, IFRIC 20	تم دمج التفسيرات سنة 2005
IAS 17	الإيجارات	1984/01/01	SIC 15, 27? IFRIC 04	سيتم إلغاؤه ويحل محله IFRS16 ابتداء من 2018/01/01
IAS 18	الإيرادات	1984/01/01	SIC 27, 31, IFRIC 12, 13, 15 ,18	سيحل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من 2017/01/01
IAS 19	منافع العاملين	1985/01/01	IFRIC 14	/
IAS 20	المحاسبة على المنح الحكومية والمساعدات	1984/01/01	SIC 10	/
IAS 21	آثار التغييرات في صرف العملة الأجنبية	1985/01/01	SIC 07, 11, 19, 30, IFRIC 16	تم دمج معظم التفسيرات سنة 2003
IAS 22	اندماج الأعمال	1985/11/01	SIC 09, 22, 28	حل محله 03 IFRS ابتداء من 2001
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1986/01/01	SIC 02	تم مراجعته سنة 2003
IAS 24	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	1986/01/01	/	/
IAS 25	المحاسبة على الاستثمارات	/	/	حل محله المعيار IAS 39, 40 ابتداء من

2001				
تم تخصيص هذا المعيار للقوائم المالية المنفصلة واستحداث المعيار 10 IFRS للقوائم المالية الموحدة ابتداء من 2013/01/01	SIC 12, 33 , IFRIC 17	1990/01/01	القوائم المالية المنفصلة	IAS 26
حل هذا المعيار محل المعيار 31 IAS وتم تضمين جز كبير من هذا المعيار في IFRS 10	/	1990/01/01	الاستثمار في الشركات الزميلة والعقود المشتركة	IAS 27
/	/	/	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 28
تم إلغاؤه وحل محله IFRS 07	/	1991/01/01	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة	IAS 29
حل محله المعيار IAS 28 ابتداء من 2013/01/01، وكذلك IFRS 12	SIC 13	1992/01/01	الحقوق في العقود المشتركة	IAS 30
تمت مراجعته سنة 2003 وحل محله المعيار IFRS 07 فيما يتعلق بالإفصاح	SIC 05, 16, 17, IFRIC 02	1996/01/01	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IAS 31
تم تعديل هذا المعيار ليُدْرَج جزء منه في IFRS 13 ابتداء من 2014/01/01	/	1999/01/01	عائد السهم	IAS 32
حل محله المعيار IFRS 05 ابتداء من 2005/01/01	/	1999/07/01	الإبلاغ المالي المرحلي	IAS 33
/	/	1999/07/01	الانخفاض في قيمة الأصول	IAS 34

IAS 35	المخصصات الالتزامات الطارئة، والأصول المحتملة	1999/07/01	IFRIC 01, 05, 06, 17, 21	تم إدماج جزء كبير منها في IFRS 04
IAS 36	أصول غير ملموسة	1980/01/01	/	تم إدراج جزء كبير من هذا المعيار في كل من IAS 16, IFRS 03 ابتداء من سنة 2003
IAS 37	الأدوات المالية للعرف والقياس	1980/01/01	SIC 33, IFRIC 09, 12, 16	سيلغى هذا المعيار ويحل محله المعيار IFRS 09 ابتداء من 2018
IAS38	العقارات الموظفة	2001/01/01	/	/
IAS 39	الزراعة	2003/01/01	/	/

إن أهم ما يلاحظ على مسيرة المعيارية الدولية هي كثرة التغييرات والتحديثات المسيرة لتغييرات بيئة الأعمال الدولية، مما يتطلب ملازمة المتابعة والإطلاع سواء من المدخل العلمي الأكاديمي، أو من جانب الممارسة المحاسبية المهنية، وفي ذلك إشارة جوهريّة إلى أن الفكر المحاسبي هو فكر عملي متطور يواكب الأحداث الاقتصادية والاجتماعية، فيستلزم تحديث طرق التعليم ومسايرة الزخم المتجدد للفكر المحاسبي بشقيه النظري والميداني.

يمكن أن نبسط المعايير السابقة ونختصرها حسب قائمة الاستحداثات إلى غاية 2016 مع الإشارة والتذكير أن التوسع منذ 2001 في التوحيد المحاسبي الدولي هو في اتجاه معايير التقارير المالية الدولية، كما هو مجسد في الجدول التالي:

الجدول 4-2: قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المحينة إلى غاية سنة 2016:

العدد	الرقم	موضوع المعيار
01	IAS 01	عرض القوائم المالية
02	IAS02	المخزونات
03	IAS07	قائمة التدفقات النقدية
04	IAS08	السياسات المحاسبية التغييرات في التقدير المحاسبي والأخطاء

الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	IAS10	05
عقود الإنشاء أو البناء والمقاولاتية	IAS11	06
ضرائب الدخل	IAS12	07
الإبلاغ القطاعي	IAS14	08
التثبيات المادية الممتلكات والمعدات	IAS16	09
الإيرادات	IAS18	10
منافع العاملين	IAS19	11
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20	12
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS21	13
تكاليف الاقتراض	IAS23	14
الإبلاغ عن الأطراف ذات العلاقة	IAS24	15
القوائم المالية المنفصلة	IAS27	16
استثمارات في الشركات والعقود المشتركة	IAS28	17
الإفصاح في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط	IAS29	18
الأدوات المالية - الإفصاح والعرض	IAS32	19
عائد السهم	IAS33	20
الإبلاغ المالي المرحلي	IAS34	21
الانخفاض في قيم الأصول	IAS36	22
المخصصات التزامات عن الأصول المحتملة	IAS37	23
الأصول غير الملموسة	IAS38	24
الأدوات المالية الاعتراف والقياس	IAS 39	25
الزراعة	IAS41	26
تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS 01	01
الدفعات المرتكزة على الأسهم	IFRS 02	02
اندماج الأعمال	IFRS 03	03
عقود التأمين	IFRS 04	04
الأصول غير المتداولة المعدة لغرض البيع والعمليات المتوقعة	IFRS 05	05
التقريب عن الموارد المعدنية وتقييمها	IFRS 06	06

07	IFRS 07	الأدوات المالية للإفصاح
08	IFRS 08	القطاعات التشغيلية
09	IFRS 09	الأدوات المالية
10	IFRS 10	القوائم المالية الموحدة
11	IFRS 11	الترتيبات المشتركة
12	IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى
13	IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة
14	IFRS 14	الحسابات المؤجلة
15	IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء
16	IFRS 16	الإيجارات التمويلية

ومع ذلك فإن الدارس للمعايير لمحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية أو الممارس يجب أن بلفت انتباهه إلى تواريخ إنفاذ المعايير المستحدثة وأثرها على معايير المحاسبة الدولية، إذ أن بعضها يتعلق بسنوات مستقبلية من جهة، ومن جهة أخرى يجب الانتباه إلى التعديلات التي حدثت على معايير المحاسبة الدولية بشكل كلي أو جزئي كما سبقت الإشارة إليه، وتبقى الممارسة المهنية هي القاعدة الأساسية للتحيين والمتابعة.

ثانيا: تصنيف المعايير حسب الموضوع : من مدخل الممارسة الميدانية أو الخبرة التعليمية فإنه يمكن أن تصنف المعايير المشار إليها سابقا حسب مواضيعها، أو أهم المجالات التي تركز عليها هي الاعتراف والعرض والتقييم والإفصاح التي تطرقنا إليها في الفصول السابقة وفق يلي:

معايير عرض القوائم المالية، معايير القوائم المالية الموحدة، معايير العمليات الرأسمالية، معايير العمليات التمويلية، معايير العمليات الإيرادية.

ويمكن تجسيد تلك التصنيفات حسب الجدول التالي:

الجدول 4-3: تصنيف المعايير حسب موضوعها.

IFRS 1, IAS 1, IAS 8, IAS 34	المبادئ العامة للتقييم و عرض البيانات المالية
IFRS 5, IAS 2, IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40	طريقة تقييم الأصول
IAS 23, IAS 37, IAS 19, IAS 12	طريقة تقييم الخصوم

IFRS 4, IFRS 16, IFRS 15, IAS 20, IAS 18, IAS 11, IAS 17	طرق التقييم: حالات محددة
IFRS 3, IAS 24, IAS 21, IAS 28, IAS 31, IAS 27	عمليات تجميع الميزانيات
IFRS 2, IAS 10, IAS 14, IAS 33, IAS 7	عرض الحسابات و المعلومات المالية
IFRS 4, IFRS 6, IAS 41, IAS 26	المعايير المهنية:
IFRS 7, IAS 32, IAS 39	الأدوات المالية
IAS 29	معالجة تقلبات الأسعار
IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IRES 13	افصاحات جديدة في القيمة العادلة

أسئلة الفصل الرابع:

- 01- ما هي الجوانب الأساسية التي تركز عليها معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية بين ذلك وفقا لمنظومة المعايير؟
- 02- قدم معايير عرض البيانات المالية مع محاولة إسقاط ذلك على البيئة الجزائرية؟
- 03- خصت المخزونات بمعايير محاسبية، رغم أن أعمال التوحيد المحاسبي تواجه عقبات كبرى في تنميط محاسبة التكاليف، كيف يمكن بلوغ تطبيق ذلك المعيار في ظل قيود الاختلاف من حيث أساليب تسير المخزونات، بين ذلك بالاستناد للنظام المحاسبي المالي؟
- 04- في رأيك كيف يمكن مسايرة التغييرات والتحديثات في منظومة معايير الحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من مدخل التكوين الجامعي في مجال التخصص؟
- 05- في غياب سوق مالية نشطة في البيئة الجزائرية وفي غياب سوق عقارية نظامية (رغم نشاطها في شكل خفي) كيف يمكن تطبيق معايير الأدوات المالية وعقارات التوظيف؟
- 06- تعاني سوق السكن في الجزائر من فجوة مزدوجة تزايد الطلب على السكن في ظل وجود جزء غير مفصح عنه بالاستغلال بشكل نظامي، هل تعتقد أن معايير الإيجار التمويلي أو العقارات الموظفة يمكن أن تساهم في حلحلة هذا المشكل خاصة بعد تضمن النظام المحاسبي المالي لتلك المصطلحات؟

مراجع الفصل الرابع:

01- خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

02- خالد جمال جعرات: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجائر، 2014.

03- لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.

04- غانم شطاط: المعايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009.

05- شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.

06- Loel Osnoss, Vernica poole, guide de reference sur les IFRS, deloitte, edition 2012, motreal, France, 2012.

07- International Accounting Standrad Board, UK, 2012.

08- International Accouting Standards Board, IFRS standards as issued at 13 january 2016, part A and B, London, UK, 2016.

الفصل الخامس: الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IAS, IFRS.

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

أولا : تعريف الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IAS, IFRS

يمثل الإطار التصوري المدخل الرئيسي لفهم معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، وكلمة الإطار التصوري تعبر عن نظام متماسك من مفاهيم أساسية وفروض محاسبية ومبادئ محاسبية مرتبطة ببعضها فتوصل إلى معايير محاسبية تظهر الصورة السابقة لنشاط المؤسسة ملخصة في كشوفاتها المالية، من جهة أخرى فإن الإطار التصوري يرتبط بالممارسة المهنية المحاسبية وهو عامل مشترك في كل المهن الحرة، فمن واقعنا العملي نجد الطبيب مكتسب لإطار تصوري يكفي أن يشخص حالة المريض فتظهر في مخيلته أسباب المرض وأدوية العلاج، وينطبق الأمر أيضا على المهندس ففي وضعه لمخطط البناية له قدرة عجيبة على تصور مداخلها ومخارجها ومكوناتها... إلخ، نفس الأمر تماما بالنسبة للمحاسب يستقبل معلومات متعددة عن نشاط المؤسسة يحتكم بداية إلى شروط العملية المالية، ثم يواجم تلك الأحداث والعمليات طبقا للإطار التصوري للمحاسبة، ولذلك يعد الإطار التصوري دليلا لمهنة المحاسبة ومرجعا لحل المشاكل المحاسبية، وألية هامة لكشف الطرق المحاسبية البديلة، ويحافظ أيضا على استقلالية مهنة المحاسبة عموما، فالمحاسبة مهنة حرة تعتمد على القدرات الذهنية والعمل الفردي الإبداع في ذلك لعمل، وهي بذلك حافز للدارسين والمهنيين على حد سواء يدفع للتنافس في اكتساب هذا العلم وهذه المهنة، وأساس ذلك حسن العمل من حسن التعليم، مما يجعلنا نتطرق إلى الجوانب التالية:

ثانيا: المجالات الرئيسية التي تركز عليها معايير تقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS.

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS و IAS تعمل على ضبط وتحديد أربع جوانب وأساليب في مجال التوحيد المحاسبي الدولي، وتقدم بشأنها قواعد وأسس وإجراءات محاسبية مضبوطة وهذه المجالات هي: الاعتراف، القياس، العرض، الإفصاح.

1- الاعتراف: يقصد بالاعتراف الإثبات المحاسبي لأي عملية الإدراج في النظام المحاسبي وفقا للحدث المالي، أو العملية المالية المؤسسة من خلال:

- فحص مدخلات النظام المحاسبي (مدى توفر شروط العملية المالية في هذه المدخلات)، إذا كانت مطابقة نمر إلى مرحلة التسجيل (من يذكروا بشروط العملية المالية، وهي لها قيمة، لها تاريخ، وتخص المؤسسة). إذا هنا يبدأ عمل النظام بمرحلة التسجيل.

- مرحلة التسجيل: يجب أن تقيّد العمليات المحاسبية وفق إجراءات وقواعد محددة طبقا للإطار التصوري للنظام معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (في الجزائر يكون ذلك طبقا للإطار المحاسبي المالي).

يمكن الإشارة هنا إلى الإجراءات المحاسبية وإلى الإطار التصوري (الدفاتر المحاسبية المحددة، والفروض المحاسبة، والمبادئ المحددة، وكذا مدونة الحسابات).

ملاحظة 01: إن الفشل أو عدم قبول الاعتراف في هذه المرحلة (عدم تسجيل العملية المالية لتخلف شروطها) لا يسمح له بأن يكون ضمن قائمة الملاحق أو أن يدرج بالملاحظات والتفسيرات. ويجب أن يكون الاعتراف وفقا للمبادئ المحاسبية التي سنذكر بها لاحقا.

ملاحظة 02: في تقديمنا السابق أشرنا إلى الترابط والتداخل بين مكونات الإطار التصوري، وتظهر هذه القضية جليا في تسلسل وترابط مدخل الإطار التصوري بنهايته، فها نحن في العنصر الأول للاعتراف وجدنا نفسنا نتكلم على المبادئ وهي خاصية للعمل المحاسبي الذي يعتمد على الاختصار والمدلول الشامل، ويمكننا تسبيق بعض المبادئ للاعتراف مثل التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، والاستناد بالموثوقية (المستندات المحاسبية).

2- القياس : إنّ الخضوع لضوابط معايير التقارير المالية أو معيار المحاسبة الدولية طبقا للإطار التصوري، يستلزم فرض القياس، والقابلية للفحص والمراجعة في أوقات مختلفة لتحديد التكلفة أو القيمة بشكل عادل (القيمة العادلة)، فأساس المؤسسة أن تحدد الحقوق للأطراف ذات العلاقة، وأساس القياس هو ضبط المركز المالي للمؤسسة والمحافظة على التنافسية، كأساس لاستمرار الأعمال (تحديد العملة، تحديد أسعار الصرف، التحيين...الخ).

3- العرض presentation: ويتعلق بجملة القواعد الإجرائية في تبويب وترتيب العملية المالية خلال الدورة المحاسبية للوصول إلى مخرجات النظام المحاسبي من حيث الإجراءات، ومن حيث المضمون ومن

حيث الإخراج، نستطيع أن نقول أن العرض يشمل شكل السجلات والمدخلات، وكيفية تقييد المعالجة وكذلك ترقية نمط القوائم المالية.

4- الإفصاح: من الفصول السابقة تمت الإشارة إلى مصطلح الإبلاغ المالي أو الإفصاح المحاسبي، وهو مجال تنافس الأنظمة المحاسبية في بيئة الأعمال الدولية، وفي مجال مناخ الأعمال، فهو المجال الذي يظهر النقائص في المعلومات المالية والمحاسبية، سواء تعلق الأمر بالإجراءات الشكلية في عرض وتقديم القوائم المالية والملاحق، وقد يتخذ هذا الإفصاح مستويات متعددة جزئية، كلية، شاملة... إلخ. من الناحية المحاسبية الميدانية يمكن الإشارة للإفصاح في الجوانب التالية:

- شرح العملية.
- شرح طريقة التسيير للمخزون والأصول (الامتلاكات).
- الإيضاحات والمعلومات اللاحقة لتاريخ الميزانية (ربح دعوى قضائية، الحصول على مستند... إلخ).
- إن الجوانب السابقة تبين لنا الغرض من الإطار الهيكلي لنظام معايير المحاسبة الدولية الذي يقوم بضبط المفاهيم الأساسية (concepts de base)، التي يتم على أساسها عملية التسجيل والتقييم المحاسبي للعمليات المالية خلال الدورة المحاسبية، وصولاً إلى إعداد وعرض القوائم المالية، وبذلك يؤدي عديد الأغراض نذكر منها:
- يقوم الإطار الهيكلي بدور الدليل أو المرشد الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS و IAS، من حيث استخدام ذات المفاهيم والأسس والمبادئ المحاسبية والصفات النوعية دون مخالفتها، أو الخروج عنها بما يتعارض معها كالتعريفات أو غيرها.
- منح إمكانية الاجتهاد التوافقي في معالجة المشاكل المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في IAS, IFRS لإدارة المؤسسة، مع التنفيذ بمجال الاعتراف والقياس... إلخ.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهمها، وفهم الأسس التي على ضوءها تم إعداد هذه القوائم.
- تزويد الجهات الواضعة للمعايير المحاسبية الوطنية (المنظمات المهنية للمحاسبة) بإطار تصوري يبين التزاماتها في مجال المحاسبة.

ملاحظة: في البيئة الجزائرية نصت (المادة 04) من قانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على أصناف المؤسسات الاقتصادية التي أشرنا إليها في الفصل الأول "تلتزم الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانون أو تنظيمي، المنتجون للبضائع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطا اقتصاديا".

ثانيا: عناصر البيانات المالية ومفاهيمها الأساسية:

1- عناصر البيانات المالية:

البيانات المالية هي تصوير لآثار العمليات المالية وغيرها من الأحداث عن طريق توجيهها وتصنيفها وتبويبها في مجموعات أو أصناف حسب تجانسها الاقتصادي والمالي العام، ويطلق على هذه المجموعات العامة عناصر البيانات المالية، وهي التي تقيس القوائم والمراكز المحاسبية المالية للمؤسسة، وتتضمن المفاهيم الأساسية.

2- المفاهيم الأساسية les concepts de base:

1-2- الأصول les actifs: هي موارد خاضعة لسيطرة تسيير ورقابة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة ذاتها لدورات اقتصادية متكررة في حياة المؤسسة، المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل (Actif)، هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة والمدنيين والمخزونات، وتستخدم الأصول في المؤسسة للمساهمة في النشاط الاقتصادي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة: لإنتاج السلع أو الخدمات، التي تستخدم من قبل الغير، ويمكن أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة والمرتبطة بالأصول الموجودات بالعديد من الطرق أو الصيغ مثل:

- استخدام الأصل بشكل منفرد أو مع موجودات أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تقوم المؤسسة ببيعها إلى العملاء مقابل نقدية أو أصول أخرى.
- المبادلة بأصول أخرى " مبادلة آلات، سيارات أو معدات صناعية...
- يستخدم في الوفاء " الالتزام " (بمطلوب خصم) كإقتناء معدات وأدوات على الحساب تثبيطات عن طريق الامتياز أو الإيجار المالي.

- اكتساب أصول مقدرة " لها قيمة" ولكن ليس لها وجود مادي مثل حقوق الاختراع، البرامج المعلوماتية، شهرة المحل.

عموما فمن المدخل المحاسبي تنشأ الأصول من (المساهمات، الاقتناء، الامتلاك، الانجاز، الإنتاج الذاتي، الامتياز، المبادلة، الانجاز التمويلي، الإعانات الحكومية أو المساعدات، أو غيرها) أو من اكتشاف موارد طبيعية أو معدنية أو بيولوجية.

عندما تستعمل المؤسسة نفقات رأسمالية فإن ذلك يوفر الدليل على أن هناك سعيًا للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

إن الاعتراف بالأصل في الميزانية يجب أن يتوفر له الشروط التالية:

- أن يكون تحت سيطرة المؤسسة من حيث التسيير والمراقبة لأكثر من دورة محاسبة.
- يحتمل أن تتدفق منافعها الاقتصادية إلى المؤسسة.
- أن تكون له تكلفة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

2-2- الالتزام " الخصوم، حقوق الملكية، المطالب" les passifs: هي التزامات ومطلوبات حالية

على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية "سابقة" "فكرة المشروع المحاسبي"، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة على شكل منافع اقتصادية إلى الغير.

من الناحية اللغوية فإن الالتزام: هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما.

يمكن أن تكون الالتزامات "الخصوم" واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمطلب تشريعي، أو المبالغ

المستحقة مقابل المشتريات والتوريدات التي تم استلامها، أو نتيجة العلاقات والتبادلات التجارية، كما يكون

الالتزام طارئ يرتبط بدرجة عدم التأكد ويتم تفعيل التقدير لقياسه مثل: " prévisions المخصصات".

إن الالتزام "الخصوم" يجب أن يكون حاليا وليس مستقبليا لكونه قابل للنقص دون أثر، كما يرتبط الالتزام

"الخصوم" "المطالب" بتدفق منافع من المؤسسة إلى الخارج بطرق مختلفة منها (السداد النقدي أو التسوية

النقدية، التسوية بتعديل أصول أو موجودات، مبادلة أصول كتعديل ملكية عنصر ما من الأصول لصالح

الدائنين تسديدا لحقوقهم، استبدال الالتزام الحالي بالالتزام آخر كالاقتراض من البنك لسداد أوراق الدفع، أو

تحويل حقوق الملكية والأسهم الممتازة إلى أسهم عادية)، يمكن الوفاء بالالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو تحويله إلى أصول... الخ.

ومن شروط إدراج الخصوم بالميزانية (الاعتراف، والقياس):

- أن يكون من المحتمل أن تتدفع لخارج المؤسسة موارد اقتصادية لأكثر من دورة محاسبية.
- أن يكون نتيجة الوفاء بالتزامات حالية لأكثر من دورة مستقبلية.
- أن يكون هذا الالتزام قابل للقياس بشكل موثوق به.

2-3- حقوق الملكية **owners equity**: هي المساهمات الحقيقية لمالكي المشروع أو " المؤسسة". أو

هي الباقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة خصومها المستحقة (حقوق الملكية = الأصول - الخصوم)، وهي بذلك تتضمن رأس المال في بداية الدورة التالية نتيجة الدورة الأولى والاحتياطات.

هنا أيضا يجب التنبيه أن حقوق الملكية تصنف حسب التصنيف القانوني للمؤسسة (شركة فردية، جماعية، عامة، مساهمة... الخ) (لاحظ تسلسل وترابط المحاضرة الأولى مع هذا الفصل فالمحاسبة كل متكامل لا يمكن اختصارها)، وترتبط حقوق الملكية بمنظومة القانوني التجاري والقانوني الجبائي، وشروطه في الاحتياطات والتوزيع... الخ.

2-4- الأداء أو الدخل (**performance, income**): يستخدم الربح عادة كمقياس للأداء أو كأساس

لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار وربحية السهم ويمثل الدخل الإيراد مطروحا منه المصروفات المرتبطة مباشرة بقياس الربح، ويعتمد ذلك كله على مفاهيم الرأسمال والمحافظة عليه من قبل المؤسسة **le produit**، وهنا نجد ارتباط الأداء أو الدخل بين كل من الإيرادات والمصروفات.

2-5- الإيرادات **les revenus**: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية الحالية،

في شكل تدفقات داخلية أو تعزيز لها، أو في شكل انخفاض في عناصر الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في حقوق الملكية خارج مساهمات أصحاب المؤسسة، وينشأ الإيراد من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة مثل الحسابات، الخدمات المقدمة، الفوائد، الامتيازات، الإيجارات... الخ.

أما **المكاسب (gains)** فهي إيرادات غير عادية (استثنائية)، مثل التنازل عن أصول معينة غير متداولة

أو من إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوق رائجة أو من تحسين العملات الأجنبية.

وتتمثل شروط الاعتراف بالإيرادات والمكاسب فيما يلي:

- التغيير في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية المرتبطة بزيادة الموجودات أو انخفاض المطلوبات.

- إمكانية القياس بشكل موثوق.

- نقل ملكية الإيراد إلى الغير خارج المؤسسة.

2-6- الأعباء " المصروفات les charges: وتعرف الأعباء بأنها الانخفاض في المنافع الاقتصادية

خلال الدورة المحاسبية الحالية في شكل تدفقات خارج المؤسسة، أو استخدام الأصول أو تحمل الالتزامات

التي تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية، ما عدا توزيعات (أصحاب المشروع)، ويتضمن تعريف

المصروفات بهذا المعنى: الخسائر losses مثل المصروفات التي تنشأ من النشاط العادي للمؤسسة،

تكلفة المبيعات، البضائع المستهلكة، المواد واللوازم المستهلكة، أو الخسائر الطارئة، سرقة، كوارث،

حرائق... تدني قيمة الموجودات ... الخ.

إذا تلك هي المفاهيم الأساسية التي يتضمنها الإطار المحاسبي، وبالمناسبة فقد أورد النظام المحاسبي

المالي جملة مفاهيم أساسية أرفقها بالملحق (يرجى الاطلاع عليها بالجريدة الرسمية رقم 72 لسنة 2007

لأن في ذلك مسعى للرفي بالمفاهيم المحاسبية الأساسية في بيئة الأعمال الجزائرية بما يواكبها في بيئة

الأعمال الدولية).

ثالثا: الفروض والمبادئ المحاسبية: كما أشرنا سابقا يتضمن الإطار التصوري فروض ا ومبادئ محاسبية

في كثير من الكتابات المحاسبية ، إما يقع الفصل بينها، وإما يتم الدمج بينها، وإما تذكر على أنها مبادئ

محاسبية، وكل هذا من أجل أن نميز بين الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية من خلال ما يلي:

(1) الفروض المحاسبية:

أ- (1) لفروض المحاسبية: الفروض المحاسبية هي البديهيات الأساسية التي يستلزمها العمل المحاسبي ،

وتشمل فرض استغلالية الشخصية المحاسبية (راجع تعريف المؤسسة لأنها مشروع محاسبي مستقل عن

مالكيه والمساهمين فيه).

أ- (2) فرض استغلالية الدورة المحاسبية: ويرتبط هذا الفرض المحاسبي بالاستقلال المالي للسنوات، فإذا كان الإطار التصوري يستهدف إنجاز كشوف مالية للإفصاح عنها في نهاية الدورة، فمن البديهي أن تكون الدورات المحاسبية مستقلة عن بعضها البعض.

أ- (3) فرض الاستمرارية: أي أن أي مؤسسة أو مشروع محاسبي يفترض فيه الاستمرارية، وهي مدعمة من الفرضية الأولى (استقلالية الشخصية المحاسبية)، لاحظ أن الحكمة من اعتبار عمر المؤسسة في عقد الشركة بالقانون التجاري 99 سنة، فإن هذا المسعى يوحي بمنح الثقة في نشاط المؤسسة، وأنها مستمرة أكثر من إمكانية توقع استمرارية مؤسسيها.

أ- (4) فرض القياس: إذ لا يعتد بشروط العملية المالية إلا إذا تم تحديد وحدتها النقدية.

ب) المبادئ المحاسبية: وهي قواعد جوهرية في العمل المحاسبي يجب احترامها والاحتكام إليها كما أنها منط الإبداع والتحيين والاستحداث لمواكبة بيئة الأعمال الدولية، من هذه المبادئ (التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، القيد المزدوج، الأهمية النسبية، تحقق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات، الموضوعية، عدم المساس بالميزانية الافتتاحية)، تم الاختصار على ذكر هذه المبادئ لأنه في الأصل قد تم التطرق إليها في دراسة مقياس المحاسبة المالية ومع ذلك قد يتم التفصيل في كثير منها في جانب التطبيقات.

رابعاً: الخصائص النوعية للقوائم المالية: يشار عادة إلى الخصائص النوعية إلى ضرورة أن تتميز القوائم المالية وبياناتها المالية بالخصائص التالية:

- القابلية للفهم والدلالة l'intelligibilité.
- الوضوح le pertinence.
- المصدقية أو الموثوقية la fiabilité.
- القابلية للمقارنة la comparabilité.
- الحياد والشمولية la neutralité.

خامسا: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية: إن مخرجات نظام المحاسبة المالية هو عبارة عن إبلاغ للأطراف ذات العلاقة (تذكير بالمعيار 24 IAS الذي سنفصل فيه لاحقا)، وأهم الطرف ذو العلاقة أو مستخدم القوائم المالية في أعمال مبدأ الإفصاح والإبلاغ المالي نشير إلى:

- المستثمرون les investisseurs.
- العاملون le personnel.
- المقرضون والدائنون les prêteurs.
- الموردون وآخرون les fournisseurs et autres.
- الزبائن les clients.
- الجهات الحكومية les organisateurs de l'état.
- الجمهور العام le public.

سادسا: المفاهيم الحديثة للفكر المحاسبي:

يتضمن تطبيق البيانات المالية والفروض والمبادئ المحاسبية المشار إليها أعلاه مفهوم القياس (measurement) ويرتبط ذلك بالزمن، ذلك أن الزمن شرط أساسي في المعلومة المالية وفي العمل المحاسبي هناك دفتر يتعلق بالزمن يدعى اليومية، وإصدار القوائم المالية لها توقيت محدد في غلقها وفي الإفصاح عنها، ولذلك فإن الفكر المحاسبي يميز بين المفاهيم التالية:

- **التكلفة التاريخية:** إثبات الأصل بتكلفته عند شراؤه وهي الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداما عاما ويتمتع بالقبول العام، لكونه يتمتع بمستندات، فواتير و إثباتات ... إلخ.
- **التكلفة الجارية Current cost :** وهي إثبات العنصر المالي (الأصل) بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.
- **القيمة القابلة للتحقيق:** وهي إثبات الأصل بالقيمة البيعية مطروحا منها التكاليف (وسيكون ذلك بأكثر تفصيل عند تناول IFRS05).
- **القيمة الحالية present value :** لإتمام عملية البيع، يتم إثبات الأصل بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها.

- مفاهيم المحافظة على رأس المال **concepts of capital**: وتعني عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل، وترتبط مفاهيم رأس المال ارتباطا وثيقا بتحديد نتيجة الأعمال المالي للمؤسسة وكيفية قياس أدائها، وقد بينت معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS,IFRS نوعين من مفاهيم المحافظة على رأس المال.

- المحافظة على رأس المال المالي **Financial capital**: ويقصد برأس المال المالي القوة الشرائية الثابتة، ويطلق عليه رأس المال النقدي، وهو المفهوم السائد في المحاسبة "حقوق الملكية"، ويحمل بالربح أو الخسارة.

- المحافظة على رأس المال المادي **capital physical**: يطلق على رأس المال الإنتاجي **productive capital**، أو رأس المال العيني، أو القدرة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

سؤال:

من خلال دراستك للإطار التصوري حسب IAS, IFRS بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، مستندا بالقانون المتعلق به؟

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الإجابة:

تضمن النظام المحاسبي المالي النص:

المادة (06): يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما:

- 1- محاسبة التعهد **comptabilité d'engagement**
- 2- استمرارية الاستغلال **continuité d'exploitation**
- 3- قابلية الفهم **intelligibilité**
- 4- الدلالة **pertinence**
- 5- المصداقية **fiabilité**
- 6- قابلية المقارنة **comparabilité**
- 7- التكلفة التاريخية **coût historique**

8- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

9- مبدأ القيد المزدوج .

المادة (07): يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبة الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل:

- يعرف الإطار التصوري le cadre conceptuel.

- مجال التطبيق le champ d'application.

- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية les principes et convention compatible.

- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

المادة (08): تحدد المعايير المحاسبية les normes comptables

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات.

- محتوى الكشف المالية وكيفية عرضها.

- تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم، وقد بين المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في

2008/06/26 جوانب الإطار التصوري للمحاسبة المالية، إذ يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد

وعرض الكشف المالية (كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية

المعلومة المالية)، وبشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة، كما يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم

العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

كما بيّنت المادة (03): يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير.

- تحضير الكشف المالية.

- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.

- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشف المالية مع المعايير.

مراجع الفصل الخامس:

- 01- شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.
- 02- خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- 03- غانم شطاط: المعايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009.
- 04- Loel Osnoss, vernira Poole, guide de référence sur les IFRS, deloitte, édition 2012, Montréal, France, 2012.
- 05- international accounting standrads board, IFRS in your pocket, UK, 2012.
- 06- international financial reporting standard (IFRS10), pd net, professional development network, 2011.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



الفصل السادس: تبني معايير التقارير المالية الولية للمرة الأولى IFRS01 ومعايير المحاسبة الدولية المرتبطة به.

نتناول في هذا الفصل معايير التقارير المالية الدولية مع التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية كلما دعت الحاجة إلى ذلك، ذلك أن الربط بين معايير IFRS ومعايير IAS هو مساهمة للتوجه نحو التوسع في المعايير الأولى على حساب الثانية، ولذلك نتطرق إلى النقاط التالية:

أولاً: مفهوم ونطاق تطبيق IFRS01

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية المرتبطة به خصوصاً (IAS 01, 02, 07, 08)

أولاً: مفهوم ونطاق تطبيق المعيار IFRS01: يقصد بالمتبني للمرة الأولى من المدخل المحابي، و كل مؤسسة تظهر في قوائمها المالية اختلاف بين النظام المحاسبي المطبق في السنة المصرح بها، يوافق IFRS, IAS يختلف عن النظام المحاسبي المطبق في السنة السابقة له، وهذا المعيار يعرف تحيين وتجديد وإدراج لكثير من التفسيرات من وقت لآخر، فهو معيار أساسي عند التمعن المحاسبي في نطاقه وأهدافه نستنتج تلك القدرات الواسعة لخبراء واضعي معايير التقارير المالية الدولية، وقدرتهم الاستشرافية في أن هذا المعيار يستوعب معايير لاحقة متروكة للاستشراف المستقبلي (بالنسبة لي يشبه تماماً الجدول الدوري للتركيب الفيزيائي للمعادن)، ونطاق هذا المعيار IFRS01 هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمؤسسة المعدة حسب (IAS, IFRS) على معلومات ذات جودة عالية بكونها:

- واضحة لمستخدمي البيانات المالية، وقابلة للمقارنة خلال فترات العرض.
- توفر نقطة بداية لتطبيق IAS, IFRS.
- تطبق بكيفية تكون منافعها تتجاوز تكلفتها.
- تركز على جوانب (الاعتراف، القياس، العرض، الإفصاح)، ولكنها غير ظاهرة بل مطبقة في كل العمليات المالية (تسجيلاً وتقييماً وعرضاً وإفصاحاً).
- وينطوي ذلك الأمر على (بالمفاهيم أو الفروض أو المبادئ)، أي الإطار التصوري المتطرق إليه في الفصل السابق، مع ملاحظة أن المطبق للمرة الأولى يستفيد من الاستثناءات الممنوحة لهذه المرحلة والمساس بالميزانية الإنتاجية، وحرية التقييم...الخ).

أما ما يجب أن يلتزم به فهو التوافق مع معايير IAS كمتطلبات انتقالية، من حيث

* الاعتراف: على المؤسسة التي تقوم التطبيق IFRS1 عند إعداد الميزانية الافتتاحية « لاحظ أن ميزانية الافتتاحية وفقا ل IFRS,IAS كانت ميزانية ختامية وفق معايير مختلفة » أن تتبع الخطوات التالية:

- إدراج الاعتراف بكافة الأصول والخصوم وفقا ل IFRS,IAS، لأنه عبارة عن أرضية بناء النظام المحاسب وفقا ل IFRS, IAS.

- عدم الاعتراف ببعض البنود سواء أصول أو خصوم إذا لم تسمح المعايير IAS بذلك مثل المصاريف الإعدادية والمصاريف الإدارية.

- الاعتراف بالفروقات الناجمة عن اختلاف السياسات المحاسبية IAS8 و كل الفروقات تحمل لحقوق الملكية ولا تعتبر أرباح أو خسائر، لأن الأمر يتعلق فقط بالتحول في النظام المحاسبي

* تطبيق القياس حسب الإطار التصوري ل IFRS,IAS من حيث العملة الوظيفية.

* الإفصاح عن البيانات المالية لسنة n-1، n للمقارنة.

كما أن جملة الاستثناءات التي تمنحها الفترة الانتقالية للمطبق للمرة الأولى قد تشمل بقية معايير التقارير المالية الدولية، مثل IFRS02 (الدفعة على أساس السهم)، فلمؤسسة استثناء أن تكون تلك الدفعة، إما بشكل نقدي وما بأدوات الملكية، كما لها أيضا فترة انتقالية في ارتباط نطاق هذا المعيار الأخير بالمعيار 19 IAS (حقوق العاملين)، كما لها الحرية إذا تزامن تطبيق IFRS01 مع نشوء اندماج للأعمال، أي تطبيق IFRS03، من خلال حرية إعادة تقييم الأصول وفقا ل 32, 38 IAS، أو الاكتفاء بما هو عليه. يمكن القول أن هذا المدخل يجعلنا في بوابة فهم منظوم معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، ولتسهيل الأمر على أنفسنا نحاول أن نتناول بعض معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بجوانب العرض أو بجوانب التقييم.

(1) المعيار المحاسبي الأول IAS1 عرض القوائم المالية "الكشوفات":

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي reporting financial عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية فهي أداة أساسية لعملية اتخاذ القرارات لكونها تقدم ملخص كميا صادقا للعمليات والأحداث الحالية لنشاط المؤسسة خلال دورة محاسبة كاملة.

1-1) تاريخ سريان هذا المعيار IAS1: بداية من 2005/01/01 حيث حل هذا المعيار محل ex IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية و (IAS5) المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و (IAS13) المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة ولذلك تم إلغاء كل هذه المعايير وظهر المعيار IAS1 بعنوان عرض القوائم المالية- الخاصة بجميع الأغراض أو الأهداف: الهدف: عرض الكشوف المالية مع ضمان مقارنتها بالكشوف المالية السابقة للكيان أو الكيانات الأخرى بالحد الأدنى للمؤسسة أو المؤسسات من متطلبات محتواها.

1-2) المحاور الرئيسية للمعيار IAS1:

- تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم السابقة للمؤسسة أو مع كشوف المؤسسات الأخرى.
- التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية والمسؤولية المتعلقة بذلك (طرق الإعداد، النموذج، العرض والحد الأدنى من البنود التي يتطلب عرضها).
- وضع الأسس الثابتة التي على أساسها تصنف بنود القوائم المالية (أصول غير جارية، أصول جارية، خصوم غير جارية، جارية...الخ)، معلومات حول حقوق الملكية، قائمة الدخل والإيرادات والمصاريف بما في ذلك الربح أو الخسارة، تدفقات الخزينة ومدى السيولة، الملحق الذي يتضمن معلومات إضافية أخرى حول الكيان.
- التعرف على الخصائص النوعية التي يجب أخذها عند إعداد وعرض القوائم المالية، الدلالة، الفهم، المقارنة...الخ.
- يحمل هذا المعيار (IAS1) الإدارة أو الهيئة المسيرة في المؤسسة المسؤولية عن إعداد وتقديم الكشوفات المالية وهي (كشف الميزانية، حساب النتيجة، جدول التغييرات رؤوس الأموال، جدول السيولة للخزينة، ملحق الإيضاحات).

1-3) عرض الكشف:

- الميزانية (bilon), (balance sheet), statement of financial position: هي قائمة مفصلة للأصول (غير الجارية والجارية) وحقوق الملكية والخصوم غير الجارية والجارية في تاريخ معين تظهر المبالغ الإجمالية والصافية لسنة (n) و (n-1).

- قائمة الدخل income statement: وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة بعد مقابلة التغيير في الإيرادات بالمصاريف لإظهار النتيجة.

- قائمة حقوق الملكية: أو جدول التغيير في رؤوس الأموال statement of changes in financial position، وهي تتضمن كل التغييرات في حقوق الملكية، بما فيها التغييرات في حقوق الملكية الخاصة (108) حساب المستقل.

- قائمة التدفقات النقدية statement of cash flows: وتتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والنشاطات الاستثمارية، والنشاطات التمويلية التي تمت خلال دورة محاسبة في المؤسسة، فهي قائمة التدفق النقدي و شبه النقدي للمؤسسة في تاريخ معين، وتكسب أهميتها وفقا لتطبيق مبدأ أساس الاستحقاق ما عدا المعلومات الخاصة بسيولة الخزينة.

- قائمة التوضيحات الملحقات: وهي قائمة تعد لمزيد من الإفصاح عن بعض البنود المالية، كتسيير المخزون والأصول، والحسابات الدائنة والمدينة، والمعلومات الخاصة بتواريخ استحقاق الأصول والخصوم التي تفيد المؤسسة في تقييم سيولتها.

ملاحظات:

تصنف الأصول أنها جارية أو متداولة في المجالات التالية:

- عندما يتوقع أن تحقق منافع أو يحتفظ بها للبيع أو الاستهلاك خلال الدورة المحاسبية مثل البضاعة والمواد الأولية، والتموينات والخدمات... الخ.

- عندما تكون نقدا أو أصول نقدية ولا توجد قيود في استعمالها.

- يستخدم مصطلح غير جاري ويشمل جميع الأصول الملموسة وغير الملموسة التي تكون طويلة الأجل، تتعدى إثراء عشر شهر من تاريخ الميزانية.

- الخصوم (جارية عند تسويتها خلال الدورة التشغيلية تستحق التسوية خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).

- وتصنف الخصوم الأخرى على أنها غير جارية إذا تعدت الدورة المحاسبية.

ملاحظة أساسية:

يجب على المؤسسة تحديد الكشوفات المالية بوضوح وعرض المعلومات الآتية بشكل بارز:

- اسم المؤسسة التي قدمت الكشوفات المالية.

- تحديد الطبيعة القانونية (الاسم والترقيم التجاري والجبائي).

- تحديد فترة عرض الكشوفات.

- العملة المستخدمة.

- عرض الأرقام في الكشوفات بدقة.

- أن يكون تاريخ إصدار هذه الكشوفات لا يتجاوز 06 أشهر بعد إغلاق الميزانية (يتعلق الأمر ب

IAS10).

- تقديم كل التوضيحات في الملحق منها عدد الموظفين وكتلة الأجور والعلاوات خلال الفترة.

(2) المعيار IAS2 المخزونات Stocks: وهو معيار متميز في معالجة المخزونات سواء من حيث

الاعتراف (المعالجة تحت مبدأ التكلفة التاريخية) أو تحقيق الإيراد IAS18 (المخزونات إما من أجل

التداول، أصول متداول، مرتبط بنقل الملكية أو الرقابة)، أو الاحتفاظ بغرض ربح خلال دورة نشاط تجارية

عادية، وقد تكون المخزونات من أجل عقود تصنيع (تقدر تكلفتها بشكل صادق، وتقدير المزايا بشكل

موثوق)، "هنا لم تتطرق المعايير المحاسبية إلى معيارية محاسبة التكاليف رغم تناولها لجوانب مثل ارتباط

IAS2 بالمعيار IAS11 عقود الإنشاء (عقود خدمات ومنتجات)، وكذلك إذا كان الأمر يتعلق بالأدوات

المالية بمفهوم (IAS32، IAS39)، وكذلك المتعلقة بالزراعة IAS41، وينص هذا المعيار أن التقييم يكون

على أساس التكلفة، حيث تشمل التكلفة المخزون (تكاليف الشراء، تكاليف الشحن، النقل والتفريغ، تكاليف

التحويل، تكاليف أخرى) لوضعه للاستخدام.

تكلفة الشراء: هي عبارة عن ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الرسوم الضريبية غير المسترجعة، ومصاريف النقل، الشحن، والتفريغ (بشرط طرح الإعانات والحسومات...الخ)، كما يمكن أن تشمل تكلفة فروق العملة حسب IAS21، بالإضافة إلى التكاليف الأخرى (تبريد، تسخين، حماية...الخ).

لكن ينص هذا المعيار على استبعاد التكاليف الإدارية (أجور، تكاليف صناعية...تكاليف التوزيع...الخ).

2-1) أساليب قياس المخزونات:

أ) طريقة الوارد أولا الصادر أولا (PEPS) première entre première sorti

First in first out (FIFO)

ب) طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP) coût moyenne pondéré.

ثم إلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) last in first out.

3) جدول تدفقات الخزينة IAS07 tableau des flux des trésorerie: هذا المعيار يلزم

المؤسسة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية والفعالية في النقد، والنقد المعادل وإظهار مصدرها، والمقارنة بينها في بداية السنة وفي نهاية السنة، من حيث عمليات تمويلية، عمليات استثمارية، عمليات تشغيلية. المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وكل ذلك لإظهار مدى توليد السيولة وعرض مصدرها، وتقييمها (01/01-12/31) والإفصاح عنها

كجدول من الكشوفات المالية. إن جدول تدفقات الخزينة يمكن إنجازه بطريقتين مباشرة أو غير مباشرة .

الطريقة المباشرة: وتتعلق بالمبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة في البيانات المالية الأساسية، أما الطريقة غير المباشرة فتتم بموجب تعديل الأرباح أو الخسائر بالعمليات غير النقدية أو البنود المؤجلة.

3-1) الهدف من هذا المعيار: التزام المؤسسات في بيئة الأعمال الدولية بتقديم معلومات عن التغيرات

في النقدية وما يعادل النقدية من خلال عرض جدول تدفقات الخزينة الكشف 03 من الكشوف الواجبة

العرض، وأن يكون ذلك الجدول من تدفقات نشاطات التشغيلية العملية (عمليات البيع والشراء، سوق المال..الخ).

• تدفقات النشاطات الاستثمارية خلال الدورة.

• تدفقات النشاطات التمويلية.

- إظهار قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير.

تطرقنا سابق إلى أن عرض التدفقات النقدية يتم بطريقتين:

أ- الطريقة المباشرة: المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة في البيانات المالية.

ب- غير مباشرة: تتم بموجب تعديل الأرباح أو الخسائر بالعمليات غير النقدية أو البنود المؤجلة السابقة أو المستقبلية.

التغير في النقدية خلال الدورة: تدفقات (عمليات تشغيلية، استثمارية، تمويلية).

التغير في النقدية خلال الدورة: النقدية في نهاية الفترة - النقدية في بداية الفترة.

سيتم إجراء تطبيق عملي على هذين الجدولين باستخدام وسائل العرض.

4) المعيار المحاسبي IAS08 : الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء.

Méthodes comptables changements destinations comptables et erreurs.

- اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية.

- إظهار الخصائص النوعية في القوائم المالية، وفي البيانات المالية.

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المصطلح	الشرح و البيان
السياسات المحاسبية	المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية
التغيير في التقدير المحاسبي	تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل
الأهمية النسبية	يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التي تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية،
أخطاء الفترات السابقة	هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمؤسسة عن فترة أو فترات سابقة والتي تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات،
التطبيق بأثر رجعي	تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى أما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة،

إعادة الإثبات بأثر رجعي

تصحيح إثبات وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً،

- يرتبط هذا المعيار بحركة المخزونات IAS02، وضرائب الدخل IAS12، في حالة ما إذا كانت الإغفالات المحاسبية تؤدي إلى فروق جبائية.

- أصبح هذا المعيار والاستحداث شأنه شأن IFRS 01 باستحداث وظهور معايير IFRS جديدة إلى غاية IFRS09_IFRS13.

بعض التعاريف والمصطلحات:

رغم أن هذه المصطلحات في البيئة الجزائرية تضمنها الملحق المرفق بالنظام المحاسبي المالي (يرجى الاطلاع عليه لتعميم الفائدة).

مبررات اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية في إطار IAS08: نظرا لتوفر عدة بدائل أمام المؤسسة فقد تطرق المعيار المحاسبي IAS8 إلى أسس اختيار السياسات المحاسبية وهي كما يلي:

في حالة وجود معيار دولي: فإن السياسة المطبقة بشأن معاملة ما يجب تحديدها وفقا لما ورد في المعيار أو التفسير.

في حالة غياب معيار دولي: محدد بشأن معاملة ما، فإن الإدارة تلجأ إلى استخدام حكمها لتطوير وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول لمعلومات تكون ملائمة و موثوقة .

ملاحظة: يشكل كل تغيير محاسبي بموجب هذا المعيار ارتباط بالمعيار IAS 12 لفحص ما إذا كان هناك فروق واختلافات زمنية بين التسجيل المحاسبي والالتزام الجبائي.

أما تصحيح الأخطاء المحاسبية فتذكروا معي طرق التصحيح المعروفة إما بعكس القيد وإما بالعدد المتمم للصفر كما تم التطرق إليه في مقياس المحاسبة المالية.

مثال على تصحيح الأخطاء: جدول سنة 2013.

بمراجعة النتيجة الجبائية للمؤسسة (x) تبين لها وجود عملية سهو في تسجيل القيد المحاسب المتعلق بأعباء الاهتلاك لدورة 2012 بمبلغ 50.000 دج من مطابقة جدول النتيجة للدورتين حسب البيانات أدناه علمنا أن الأرباح محتجزة للفترة بفرص الإشهار.

البيان	2012	2013
رقم الأعمال	5000.000	5500.000
مصاريف مختلفة	800.000	800.000
مصاريف التوزيع	200.000	250.000
مخصصات اهتلاك	0	50.000
النتيجة الإجمالية	4000.000	4400.000
الضرائب على الناتج	1000.000	1100.000
النتيجة الصافية	3000.000	3300.000

قائمة الأموال حقوق الملكية لأرباح محتجزة فقط

البيان	2012	2013
2012/01/01	300.00	3300.00
2012/12/31	3300.00	6600.00

المطلوب صحح الأخطاء وفقا لـ IAS08 وبين علاقته بـ IAS12.

سجل العمليات المحاسبية علما أن معدل الضريبة 25%.

الحل:

1- إعادة عرض المبالغ المقارنة في قائمة جدول سنة 2012.

المصاريف قبل التصحيح 1000.000

مقدار التصحيح 50.000

المصاريف الكلية بعد التصحيح 1050.000

ضرائب قبل التصحيح 1000.000

ضرائب مؤجلة أصول 12500

الضرائب بعد التصحيح 987500.

التسجيل المحاسبي: يترك لدراسة ضرائب الدخل.

(5) المعيار المحاسبي الدولي IAS10: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية

(événements postérieurs à la date de clôture de bilans): ويهدف هذا المعيار إلى

إظهار

- التاريخ الذي يسمح فيه للمؤسسة بتعديل بياناتها المالية على القوائم المالية انطلاقا من الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية.

- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها قبل تاريخ إصدار القوائم المالية وبعد تاريخ إقفال الميزانية.

- حالة التصفية (نقل المسؤولية من مسير الشركة إلى المصفي) إذا كانت فرضية استمرارية النشاط غير مناسبة لها ارتباط قائم قبل تاريخ العمل بها.

مجال التطبيق: يقدم إرشادات لتصنف الأحداث التي تؤدي إلى تعديلات والأحداث التي لا تؤدي إلى تعديلات "أحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية".

المصطلحات:

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: هي تلك الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة والإيجابية والسلبية التي قد تقع بين تاريخ إقفال الميزانية وتاريخ إصدار الكشف المالية.

تاريخ الميزانية في الجزائر 31/12/N، وتاريخ التصريح 01/04/N+1

في كل من قطر، الكويت 30/03، مصر 20/06.

ملاحظة: إن تاريخ مصادقة الجمعية العامة على نشر الحسابات بالقانون التجاري الجزائري يكون قبل

30/06/N+1

إن الأحداث اللاحقة الموجبة التعديل من أمثلتها:

- قرار المحكمة بعد إقفال الميزانية، إذا تم تخصيص ما يدل على ذلك بالميزانية (خروج أصل بسبب

حادث استثنائي إذا كان له ارتباط بالدورة السابقة).

- إفلاس عملة.

- اكتشاف نقص أو خطأ في البضاعة (مخزون البضاعة).

- انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات المالية.

- اختفاء فرضية استمرار النشاط.

ملاحظة: ما تم التطرق إليه في معايير المحاسبة الدولية في كل من IAS01, 02, 07 يلاحظ أن هناك تكاملا يترجم الإحاطة بالعمل المحاسبي ويلخص عمل المحاسب في الدورة المحاسبية، وإذا كان الزمن عنصر أساسي في العمليات المالية فهو أيضا قيد في إنجاز الأعمال المحاسبية ولذلك يعاني منه المحاسب، كما هو يعاني منه الطالب في الامتحان، لكن الجهد المبذول في عرض القوائم المالية، خاصة الميزانية وجدول النتائج وحركة تغيير رأس المال ترتب على أساس السيولة، وبالتالي فهي توفر جهدا ووقتا للمحاسب في إنجاز جدول تغيرات السيولة مما يعني أن هناك تكاملا بين IAS01, IAS07 ونفس الشيء بالنسبة ل IAS02 فهو يظهر المشتريات والاهتلاكات خلال الدورة وعلاقة ذلك بمخزون أول المدة وآخر المدة، إذا هناك ترابط وتكامل بين المعايير المشار إليها في هذا الفصل.

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

أسئلة وتمارين الفصل السادس:

- 01- بدراستك ل IFRS01 بين نطاق تطبيق هذا المعيار على وضعية الجزائر في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، من حيث المبادىء المحاسبية، ومن حيث المفاهيم الأساسية (المصاريف الإعدادية بالمخطط المحاسبي الوطني) ومصاريف البحث والتطوير بالنظام المحاسبي المالي؟
- 02- كيفية تسجيل عقد الشركة والمصاريف السابقة على الاستثمار في كل من النظامين المشار إليهما؟
- 03- إليك الآن الجداول المالية المتعلقة بالتصريحات الضريبية (bilans) "توزيع التصريحات وتحميلها الكترونيا"، بين من خلال اطلاعك على تلك الوثائق مدى مواكبتها لما دراسة بمعايير IAS, IFRS، وكذلك حاول استظهار مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (بخصوص الملف الالكتروني نستعمل جهاز العرض لاستعمال الكشوفات المالية من خلال معطيات افتراضية لكل الجداول، ويتم الحل باستخدام وسائل الإيضاح (Data show).
- 04- بين ما يدل على التقارب بين النظام المحاسبي المالي المعايير التالية: 07, 08, 10 IAS؟
- 05- إليك الأحداث التالية، بين المعيار المحاسبي الذي ينطبق عليها:

الحدث	رقم IAS	رقم IFRS	لا شيء
تحقيق أرباح من عملية التحول من النظام المحاسبي إلى معايير المحاسبة الدولية			
اكتساب ملكية مصنع بحكم قضائي تم تخصيص مؤونة له في الدورة السابقة			
منح أدوات ملكية للمستشار الجبائي نظير تخفيض الخطر الجبائي			
تسديد أجور عاملة علما أنها تحصلت على تعويض عطلة أمومة من التأمينات			
فقدان مصنع بفعل كارثة طبيعية			

مراجع الفصل السادس:

01- لخضر علاوي: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.

02- F.makhlouf, comptabilité des sociétés selon SCF, cours et exercices corrigés, pages bleues, Algérie, 2015

03- Tazadait Ali, Maitrise du système comptable financier, édition ACG, Algérie, 2009.

04- international accounting standards board, IFRS standards as issued at 13 January 2016, part A and B, London, UK, 2016.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



الفصل السابع: دراسة المعيار المحاسبي الدولي للإنشاءات أو المقاولات IAS 11

تمهيد: العقود طويلة الأجل لها معالجات محاسبية خاصة لطبيعتها من ناحية طول فترة إنجاز المشاريع، حيث تمتد فترة المشروع لأكثر من دورة محاسبية، مما يثير إشكالية تلك العقود من حيث توقيت الاعتراف بالإيرادات والأرباح، وكذا المصاريف المتعلقة بها، وكما لاحظنا سابقاً فإن جوانب الاعتراف والتقييم والعرض والإفصاح عني بها أيضاً عقود المقاول، فالمقاول في هذه الحالة يجب عليه إتباع قواعد إرشادية تبين الأسلوب المحاسبي الملائم للإفصاح عن الإيرادات والتكاليف، وكيفية توزيعها للفترة المحاسبية خلال مدة المشروع، وهو الانشغال الذي عالجته لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال IAS 11 العقود طويلة الأجل، وهو أيضاً محل معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15 المتعلق بالإيرادات، والذي يتطرق إلى المصطلحات الرئيسية لعقود البناء، ونسبة الإنجاز وتوزيع التكاليف وما إلى ذلك، بحيث يكون الإفصاح شاملاً للأغراض المحاسبية والمالية، وتوصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لتلك العقود، إذا كان ذلك يتعلق ببيئة الأعمال الدولية فإن المنظومة المحاسبية المالية الجزائرية قد تناولت العقود طويلة الأجل في المادة 133 من النظام المحاسبي المالي ونصت على ما يلي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة من السلع أو مجموعة من الخدمات تقع تواريخ انطلاقها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة"، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: عقود بناء، عقود حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات، كما اختار النظام المحاسبي المالي طريقة وتيرة تقدم الأشغال للإدراج في الحسابات، حيث تضمنت الفقرة الثانية من نفس المادة السابقة "تدرج الحسابات، الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية، وأيضاً في الفقرة الثالثة اختار فترة الإتمام أو المشروع المنتهي، وسمح كذلك بالإفصاح عن الخسائر المتوقعة بعد الإتمام، ومن هذا المدخل فإن تناولنا لهذا المعيار ذو ارتباط وثيق ببيئة الأعمال الجزائرية التي تشكل فيها نسبة مقاولات البناء نسبة هامة، ولذلك فمن باب ربط معلوماتنا العلمية بالواقع الميداني فإننا نذكر بداية أن النظام المحاسبي المالي قد وضع في مدونته المحاسبية مجموعة من الحسابات المتعلقة بتسجيل العقود طويلة الأجل نذكر منها: ح/ 4191 العملاء (تسبيقات محصلة)، ح/ 417 (حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها، ح/ 704 مبيعات أشغال، ح/ 275 كفالات الضمان،

ح/ 335 أشغال قيد الإنجاز، ح/ 723 تغيير مخزون أشغال قيد الإنجاز، بالإضافة إلى الحسابين الأساسيين اللذان يتكرس استعمالها في هذا الميدان وهما ح/ 411، ح/ 512، ولذلك فإننا نحاول في هذا الجانب أن نقدم العقود الآجلة من خلال ما تناولته معايير المحاسبة الدولية وبالإسقاط على البيئة الجزائرية اعترافا وتقييما وعرضا وإفصاحا على النحو التالي.

تعريف عقد المقاول: عقد المقاول هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة، من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة، أو الغرض النهائي أو الاستخدام.

أمثلة: عقد المقاول بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور أو السدود أو خط أنابيب أو طريق أو بناء السفن أو شق الأنفاق... الخ.

ويتضمن عقد المقاول تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيدة، من حيث التصميم والتكنولوجيا أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة، وعقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشيد الأصل ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له، وعقود هدم أو ترميم الموجودات ونهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.

أهداف المعيار: من أهداف المعيار IAS11:

- 1- توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات عقود المقاولات.
 - 2- مساعدة أعمال المقاولات (تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في دورات محاسبية متعلقة بسنوات مالية مختلفة)، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجازها.
 - 3- يستخدم IAS11 أسس تحقق الإيرادات للاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة جدول النتائج ولذلك فهو يتكامل مع المعايير المتطرق إليها سابقا في كل من IAS18، IAS1، IAS7، IAS02.
- أنواع العقود:** يمكن التمييز بين نوعين من العقود هما:

- عقد محدد للسعر: وهو عبارة عن عقد مقاوله يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة (القطعة)، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

- عقد التكاليف مضاف إليها نسبة أو عمولة: وهو عبارة عن عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو بعمولة ثابتة.

طرق إثبات التكاليف والإيرادات في IAS11: يتم إثبات التكاليف والإيرادات التي تخص عقود الإنشاء حسب طريقتين:

1- طريقة وتيرة التقدم في الأشغال. **Méthode d'avancement**: وتستعمل هذه الطريقة عندما يكون من الممكن تحديد النتيجة بدقة كافية، حيث يتم إظهار الأرباح دون أن تنتظر المؤسسة الانتهاء أو تسليم المنتج أو المشروع، مع ملاحظة التدقيق في التكاليف والإيرادات خاصة باستبعاد التكاليف الإدارية أو التي لم يتم تحميلها للمشروع.

2- طريقة الإتمام **Méthode d'achèvement**: وتستخدم هذه الطريقة عندما تكون طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق الطريقة السابقة أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه من المقبول على سبيل التبسيط أن لا تسجل النواتج إلا مبلغ الأعباء بما يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا، مع ملاحظة أن تكاليف المقصودة هي :

- 1- أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف.
- 2- تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد.
- 3- اهتلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
- 4- تكلفة نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد.
- 5- إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
- 6- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد، وليست من المصاريف الإدارية
- 7- كل ما يتعلق بالتكاليف المرتبطة بالعقد.

ملاحظة: التكاليف الإدارية التي يجب استبعادها

- يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على بند معين من العقد، ومن أمثلة ذلك:

1- التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

2- التكاليف البيعية.

3- تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

4- الاهتلاك الخاص بعتاد وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



أسئلة وتمارين الفصل السابع:

تمرين 01: بتاريخ 2010/05/15 أبرمت المؤسسة (س) الصفقة لإنجاز باخرة ذات مواصفات خاصة

لأحد الزبائن حيث كانت المصاريف المتعلقة بالعقد كما يلي:

أ- مصاريف أساسية للبحث والتطوير 20.000 دج *

ب- مصاريف البحث المتفق عليها مع الزبون لاستردادها 90.000

ج- مواد مستهلكة (مستعملة) 50.000+800.000

- إهلاك المعدات المستعملة في العقد 150.000

- مصاريف التأمين الخاصة بالعقد 25000

- نصيب العقد من المصاريف العامة 240000

مع افتراض أن مستوى النشاط الحقيقي مطابق لتكلفة العقد 1565000

ملاحظة: تكاليف البحوث والمصاريف العامة تستبعد.

يجب التنبيه أن الدقة في ضبط الإيرادات والمصاريف يتوقف عليها دقة ومصادقية البيانات المالية، فقواعد

التسجيل المحاسبي للإيرادات والمصروفات الخاصة بالعقد يتوقف عليها تحديد النتيجة بدقة كافية

تمرين 02: بتاريخ 2010/05/15 قامت المؤسسة (س) بإلزام صفقة عقد مقولة محدد السعر، من أجل

إنجاز مبنى إداري مع أحد الزبائن مدة الإنجاز 16 شهر مبلغ العقد 2000.000 دج وبتاريخ

2010/12/31 كانت وضعية الأشغال الخاصة بورشة البناء كما يلي:

- التكاليف المرتبطة بالمشروع 1000.000 دج.

- مصاريف تنتظر صرفها خلال سنة 2011 600.000 دج.

- الأرباح المنتظر تحقيقها من العقد بطريقة موضوعية 400.000 دج.

- بتاريخ 2011/06/01 تم الانتهاء من الإنجاز وسلم المبنى للزبون بصورة نهائية.

- مع افتراض أنه لم تتم أي فوترة خلال فترة الإنجاز.

المطلوب: بين الإيرادات والتكاليف حسب طريقة نسبة تقدم الأشغال وكذلك الربح المحقق لكل سنة، وسجل

العمليات اللازمة؟

الحل:

إثبات التكاليف الفعلية = المبلغ الكلي - الأرباح المنتظرة.

$$1600.000 = 400.000 - 2000.000$$

نسبة تقدم الأشغال في 2010/12/31 بالاعتماد على نسبة التكاليف المدفوعة على مجموع التكاليف الكلية.

$$1600000/1000.000 = 62\%$$

في نهاية السنة يجب على المؤسسة تسجيل الإيراد المقابل لنسبة التقدم في الأشغال من مجموع العقد.

$$1250.000 = 0.625 \times 2000.000 \text{ و منه تم تحقيق ربح قدر ب } (0.635 \times 400.000) = 250000$$

يتم تسجيلها كناتج في حدود قيمتها.

$$1000.000 - (0.45 \times 1600.000) = 280.000$$

القيد الواجب تسجيله في 2010/12/31

418 / ح الزائن - المنتجات التي لم تتم فوترتها 1250000

704 / ح مبيعات الأشغال 1250000

تقديم خدمات لم يتم فوترتها بعد.

ملاحظة: أشغال المقاولات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

بالنسبة ليومية 2011 وبتاريخ: 2011/06/01

411 د / الزائن 2000.000

418 د/ الزائن المنتجات التي لم تتم فوترتها 1250000.

704 د/ مبيعات الأشغال 7500.

تسليم المشروع وقبض منتجات الأشغال.

تمرين 03: مع بقاء نفس المعطيات السابقة، ولنفرض أنه بتاريخ 2010/12/31 فإن نسبة التقدم في الأشغال مأخوذة على أساس نسبة الأعمال المادية ولتكن 45%.

المطلوب: وفقا لطريقة تقدم الأشغال بين إيرادات تكاليف كل سنة وسجل عملياتها؟

تمرين 04: أبرمت مؤسسة (إدارة أعمال التجارة الدولية) مع المؤسسة (س) عقد انجاز مصنع وفقا للشروط التالية:

- مبلغ انجاز المصنع 50 (مليون دج)، - تاريخ انطلاق الأشغال 2013/01/01، مدة الانجاز (02) سنة

إن تكاليف إنجاز المصنع والتسديدات المقدمة للمقاول (س) كانت وفقا للكيفية أدناه:

البيان/السنة	السنة 2013	السنة 2014	المجموع
التكاليف (مليون دج)	20	20	40
التسديدات (مليون دج)	25	25	50

المطلوب: وفقا لطريقة تقدم الأشغال بين إيرادات تكاليف كل سنة وسجل عملياتها؟

التمرين 05: أبرمت مؤسسة (إدارة المالية والجبائية) مع المؤسسة (س) عقد انجاز مصنع وفقا للشروط التالية:

- مبلغ انجاز المصنع 60 (مليون دج)، تاريخ انطلاق الأشغال 2013/01/01، مدة الانجاز (02) سنة

إن تكاليف إنجاز المصنع والتسديدات المقدمة للمقاول (س) كانت وفقا للوضعية أدناه

البيان/السنة	2013/12/31	2014/12/31
مواد أولية	10	15 منها 5 مخزون اخر المدة
أجور العمال	12	13
مصاريف التأمين	4	9 للفترة 2014/01/01 الى 2015/06/30
مصاريف إدارية عامة	4	4
المجموع	30	41

يتبع المشروع نسبة تقدم وتيرة الأشغال

المطلوب: وفقا لطريقة تقدم الأشغال بين إيرادات تكاليف كل سنة وسجل عملياتها؟

مراجع الفصل السابع:

- 01 - بالرقى تيجاني: محاضرات مقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، غير منشورة، الجزائر، 2014.
- 02 - شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.
- 03- خالد جمال جعرات: مختصر المعايير الحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- 04- القرار المؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، جريدة رسمية رقم 19 لسنة 2009.
- 05- Loel Osons, Veronica Poole, guide de référence sur les IFRS, deloitte, édition 2012, Montréal, France, 2012.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



الفصل الثامن: ضرائب الدخل المؤجلة (IAS 12) وتطبيقاتها بالنظام المحاسبي المالي.

تمهيد: إن اعتماد المعايير المحاسبة الدولية يعطي مصداقية وشفافية كبيرة للقوائم المالية، ويكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة (تحديد النتيجة الاقتصادية)، على خلاف القوانين المحلية التي تخدم هيئات وطنية محددة، وترى وضع المؤسسة من وجهة نظر معينة، فالنتائج التي تحققها المؤسسة ينظر لها من الناحية الجبائية (تحديد النتيجة الجبائية) بنظرة تختلف في كثير من الأوقات على عن نظرة المعايير المحاسبة، ويرجع ذلك بسبب فارق التوقيت في قياس كل من الأفعال المحاسبية وآثارها الجبائية، والعكس كذلك صحيح، يترتب على هذا وجوب معالجة هذه الفروقات لتقريب الربح محاسبي بالربح الجبائي، وينعكس ذلك بمطابقة الضريبة المستحقة بالضريبة الاقتصادية، من خلال إدراج الضريبة المؤجلة (الضريبة الاقتصادية = الضريبة المستحقة + الضريبة المؤجلة)، لكن من الناحية العملية فإن هذه المعالجة لا تكون دوما بالسهولة، بل تتطلب تحضير إطار عمل ملائم.

تجدر الإشارة إلى الترابط الوثيق بين القوانين الجبائية الملزمة والسارية المفعول وبين القواعد المحاسبية في بيئة الأعمال الدولية، ولذلك فإن مدى إنفاذ هذا المعيار من الواضح أنه يظهر المحاسبة كمهنة حرة، وفي المقابل مدى فرض القواعد السيادية، والجبائية هي التطبيق الفعلي لممارسة تلك السيادة، وهو ما يؤدي في غالب الأحيان إلى اعتبار أن تبني معايير المحاسبة الدولية يتطلب مباشرة أثر ذلك على الإيرادات العامة من مدخل الضرائب.

تنبيه: في الواقع يجب على ممارسي مهنة المحاسبة تحيين معارفهم الجبائية كون الأمر يرتبط بأثر مالي يقع على المؤسسة إذا ما خالفت الالتزامات الجبائية، ومن ناحية ثانية التزامية أو التحديد الدقيق لمواقيت التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية.

كما تطرق النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة بموجب المادة 134، في فقراتها من 01 إلى 03، وربط بين المحاسبة والجبائية بالنص "فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها"، وبين أيضا مبررات نشوء الضريبة المؤجلة أصول أو خصوم، وقد أكد في الفقرة من نفس المادة وجوب تحديد ومراجعة الضرائب المؤجلة عند إقفال كل سنة مالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال.

في الواقع إن هذا المعيار مهم جدا في تخصصات المالية والجبائية والمحاسبة والجبائية المعمقة، بل في كل ما يتعلق بالتخصصات الأخرى المرتبطة بالمحاسبة، ولذلك فإننا سنحاول التطرق إلى أكبر قدر من الأمثلة والتمارين مع التنبيه إلى ضرورة الإطلاع على مواد قانون الضرائب المباشرة، من المادة 136 إلى غاية المادة 173، وتحيين تلك المعلومات من قوانين المالية السنوية.

(1) المفاهيم الأساسية.

1-1) النتيجة الجبائية Résultat fiscal: هي النتيجة المحاسبية التي يتم تعديلها بما يتوافق واللوائح الجبائية المعمول بها لكل بلد، حتى يتسنى حساب مبلغ الضريبة المستحقة. في البيئة الجزائرية يجب الإحاطة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية، وتحيين تلك المعطيات وفقا لقانون المالية السنوي أو التكميلي.

1-2) النتيجة المحاسبية Résultat comptable: ترتبط النتيجة المحاسبية بمفهوم النتيجة الاقتصادية قبل اقتطاع الضريبة، وتتحدد في ضوء تطبيق القواعد والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتسمح هذه النتيجة باحتساب الضريبة بما فيها الجارية والمؤجلة منها. بالنسبة للبيئة الجزائرية يلتزم بنص المادة 134 المذكورة سابقا، وكذا مدونة الحسابات وكيفية سيرها حيث أفرد النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية:

ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول، ح/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم، ح/444 الدولة (الضرائب على النتائج)، ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها وتفرعاته، ح/692 الضريبة المؤجلة على الأصول، ح/693 فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم، ح/695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية، ح/698 الضرائب الأخرى على النتائج.

وقد استحدث النظام المحاسبي وأدرج أيضا الضرائب المؤجلة في القوائم المالية (قائمة الميزانية وقائمة النتيجة)، وهو ما يدفعنا إلى إظهار كيفية تحديد تلك الفروقات وكيفية التسجيل من خلال فروقات الميزانية وفروقات النتيجة كما سيتم تفصيله لاحقا.

1-3) الضرائب المؤجلة Les impôts différés: هي جزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة، وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استدادها لفترات لاحقة. وهي ضريبة

مستحقة الدفع (أو يتم استردادها) مؤجلة لفترة مستقبلية نتيجة معاملات سابقة، وهناك مصدرين للضرائب المؤجلة:

* معالجات الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية (غالبا أعمال الرقابة الجبائية).

* المعالجات والترتيبات التي تتم بمناسبة التحول من الحسابات الفردية للحسابات الاجتماعية (إعداد الكشوفات المالية الخاصة بحالات الاندماج)

1-4) **فارق التوقيت:** إن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وآثارها الجبائية المستقبلية يترتب عنه إلى فروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ويمكن إظهار تلك الفروقات الدائمة والمؤقتة وفقا للجدول أدناه:

جدول رقم 08-01: تلخيص أهم الفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة.

الفروقات المؤقتة	الفروقات الدائمة
*تنتج الفروقات المؤقتة عن عمليات قامت بها المؤسسة والتي يترتب عليها في المستقبل فارق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، يتوجب على المؤسسة من أجل تصحيح هذه الانحرافات تبويب إما أصل أو التزام ضريبي يوصف بأنه مؤجل (بمعنى أنه في المستقبل يترتب عنه دفع مبالغ مستحقة أو مبالغ تسترد من الضرائب) * الفروقات التي تحصل بين قيم الأصول والخصوم الواردة بالميزانية، وبين قيمتها عند استعمالها للأغراض الجبائية في المستقبل (تحديد الضريبة). *إن إثبات الضريبة المؤجلة (سواء أكان أصل أو التزام) يضمن للمؤسسة أن تكون كل العمليات المحاسبية وآثارها الجبائية مسجلة في نفس الدورة والعكس صحيح. * لا يقتصر أثر الفروقات على قائمة الدخل فقط كما هو في الفروقات الدائمة بل يمتد الأثر إلى قائمة	*فروقات تتعلق بالنواتج و التكاليف والتي تعتبر نهائية، بسبب التشريعات الجبائية التي تسعى لتحقيق أهداف اجتماعية ، اقتصادية وسياسية (تعرف بالامتيازات الجبائية). *بعض التكاليف لا تقبل بصورة دائمة وليس لها أثر جبائي مستقبلي، مثل استبعاد خصم عقوبات التأخير، أو بعض المصروفات التي تزيد على الحد القانوني من وعاء الضريبة ولا تمثل فروقات مؤقتة بل دائمة لا يترتب عليها ضرائب مؤجلة. *بعض النواتج تعفى وتستبعد بصورة نهائية بنص تشريعي ولا يطلب من المؤسسة تسديد الضريبة عن هذه النواتج في المستقبل، فلا يترتب عنها ضرائب مؤجلة، مثل بعض الإعانات المستلمة، بعض النواتج التي تتم بين فروع الشركة الأم حسب تشريع خاص بها.

الميزانية. <u>*التزام ضريبي مؤجل</u> <u>passif d'impôts différé</u> يتعلق بمبالغ الضرائب التي سوف يتم سدادها في الفترات المستقبلية والناجمة عن العمليات التي تمت في الفترات السابقة لفترة الإخضاع. <u>*أصل ضريبي مؤجل</u> <u>Actif d'impôts différé</u> يتعلق بمبالغ الضرائب التي سوف يتم استردادها في الفترات المستقبلية و الناجمة عن العمليات التي تمت في الفترات السابقة لفترة الاسترجاع.	* الفروقات في اختلاف المعدل الفعلي لضريبة عن معدلها الإسمي المنصوص عليه في التشريع (تعدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية 2016). *تأثير هذه الفروقات يكون على قائمة الدخل (حساب النتيجة) فقط ولا يمتد لقائمة الميزانية، حيث أن المؤسسة تتخلص من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها بالتحميل لنتيجة الدورة دون ترك أثر على الميزانية. *الفروقات الدائمة تضل مستمرة طالما بقيت التشريعات الجبائية الخاصة بها سارية المفعول دون تعديل، و كل تعديل في التشريعات المتعلقة بهذه الفروقات قد تتحول لفروقات مؤقتة.
---	--

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

(2) حالات إثبات الضرائب المؤجلة وأساليب تحليلها: في البداية يمكن الإشارة إلى أن معيار الضرائب المؤجلة يمكن أن يتربط بأي تغيير أو تعجيل أو استحداث لكل منظومة المعايير المحاسبية الدولية، فلا شك أنه ارتبط بالمعيار IAS08 (السياسات المحاسبية) وكذا المعيار AS11 أو سنرى أنه قد يكون لدينا ضرائب مؤجلة 19, IAS16... إلخ، ومن الناحية العالمية هذا المجال يهم عدد الأطراف في بيئة الأعمال وبالتالي يحظى بكثير من المتابعة والبحوث في الجانب الأكاديمي على مستويات الماستر والدكتوراه، وعلى المستوى المهني في تدعيم الخبرات المهنية والكفاءات المحاسبية، وعلى مستوى المصالح المالية والجبائية لأثره المتعدد للأطراف ذات العلاقة، وبالرجوع إلى موضوعنا فإننا يمكن أن نثبت الضرائب المؤجلة من خلال التحليل حسب أسلوب الميزانية أو حسب أسلوب جدول النتيجة.

(1-2) التحليل حسب أسلوب الميزانية وجدول النتائج: وهما الأسلوبين المعتمدين في المعايير الدولية لاسيما IFRS، وفي النظام المحاسبي المالي SCF، سواء تم الاعتماد في تحديد الضرائب المؤجلة على أسلوب الميزانية المتضمن مقارنة القيمة المحاسبية لعناصر الميزانية مع القيمة الجبائية لنفس العناصر، أو

على أسلوب جدول الحسابات النتائج الذي يعتمد على مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي، فإن الفروقات تكون متطابقة في كلتا الأسلوبين، وبصفة عامة فإن تحليل هذه الفروقات تعطي حالات تم الإشارة إلى بعضها بالجدول السابق، وهناك حالات أخرى تتعلق بالخسائر المرحلة، والترتبات والمعالجات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة كما يتم تبيانها لاحقا وللذكير:

أ- **الفروقات المؤقتة** : وتنتج الفروقات المؤقتة من عمليات (إثبات تكاليف أو نواتج) أنجزتها المؤسسة ويترتب عن احتسابها جبائيا في المستقبل المتوقع اختلافات بين الربح الجبائي والمحاسبي، هذه الفروقات يتم تسويتها بإثبات محاسبي إما بأصل أو بالتزام يوصف بأنه مؤجل، ومن أشهر الحالات عن الفروق المؤقتة (المؤونات) الخاصة بالمخزونات أو الزبائن، بالتكاليف الواجب توزيعها، طرق احتساب إهلاكات التثبيات... إلخ).

ب- **الخسائر المرحلة والقروض ضريبية (Crédit d'impôts)** : وهي الخسائر الجبائية إذا كان تحميلها إلى أرباح جبائية محتمل في المستقبل المنظور، والقروض الضريبية إذا كان تحميلها إلى ضرائب مستقبلية محتمل في المستقبل المنظور.

ج- **الأشغال المتعلقة بإعداد كشوف مالية مدمجة** : وتتضمن الترتيبات، الإقصاءات والمعالجة، والتي تتم في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

لقد أشرنا سابقا أننا من خلال تناولنا لهذا المعيار سنركز على سريان النظام المحاسبي المالي في بيئة الأعمال الجزائرية، وهذا لا يعني أن هناك تطبيق لهذا المعيار الدولي بشكل تام، فقد بق وأن ذكرنا أن المادة 7 من النظام المحاسبي المالي قد فصلت في هذا الأمر، ورغم أن عدة مذكرات على مستوى الماستر أو الدكتوراه قد أنجزت أو هي قيد الإنجاز في الوقت الحالي تهدف كلها إلى بحث العلاقة بين المعيار IAS12 والنظام المحاسبي المالي في هذا الجانب، وبالتالي سنركز على النظام المحاسبي المالي في جانب المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وإظهار فروقها.

(3) المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة : تتم المعالجة المحاسبية وفق SCF بالنسبة للضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم على النحو التالي:

يجعل الحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا، وهذا بجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول دائنا بمبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة ويكون ذلك في نهاية السنة حسب القيد التالي.

xx	الضرائب المؤجلة على الأصول.	133/ح
Xx	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692/ح
إثبات الضرائب المؤجلة بتاريخ 12/31/ن		

ومن جهة أخرى تكون المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم على النحو التالي:

يجعل الحساب 134 الضرائب المؤجلة خصوم دائنا، وهذا بجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم مدينا.

xx	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.	693/ح
xx	الضرائب المؤجلة على الخصوم.	134/ح

ملاحظة 01: تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها، بعكس القيد المذكور أعلاه. 693/134 - 133/692.

ملاحظة 02: قد لا يكون التسجيل كما أشرنا أعلاه، أي كل من الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم على حدا، ولكن يمكن أن يكون بطريقة الترصيد الجزئي بعكس القيد.

تمرين رقم 01: (الفروقات اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا/جبائيا)

في بداية جانفي 2010 تم اكتساب آلة بتكلفة 3.000، قررت المؤسسة اهتلاكها خلال 03 سنوات، لكن وفق قانون الضرائب يجب أن لا تقل فترة الاهتلاك عن 05 سنوات. معدل الضريبة على الأرباح 25 %.

الحل:

1- تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع من القيمة الجبائية)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	2.000	1.000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل	2.400	1.800	1.200	600	0
الفارق المؤقت	400	800	1.200	600	0

تغيرات الفارق	400	400	400	-600	-600
أصل ضريبي مؤجل	100	100	100	- 150	- 150

2- تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقت)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
مخصص الإهلاك المحاسبي	1000	1000	1000	0	0
مخصص الإهلاك الجبائي	600	600	600	600	600
الفارق المؤقت	400	400	400	-600	-600
تغيرات الفارق	400	800	1200	600	0
أصل ضريبي مؤجل	100	100	100	- 150	- 150

3- التسجيل المحاسبي:

في يومية كل من سنة 2010 ، 2011 و 2012 وبتاريخ: 12/31 ن سجل القيد الضرائب مؤجلة أصول على النحو التالي:

100	الضرائب المؤجلة الأصول.	133/ح
100	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول 400 x 25 %	692/ح
	إثبات الضرائب مؤجلة أصول	
100	الضرائب المؤجلة على الأصول.	133/ح
100	الضريبة المؤجلة عن الأصول 400 x 25 %	692/ح
100	الضرائب المؤجلة على الأصول.	133/ح
100	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول 400 x 25 %	692/ح

ملاحظات:

في هذه الوضعية فإن الضرائب المؤجلة أصول تراكمت لسنوات 2010، 2011 و 2012 بمبلغ 300 دج، ولذلك فإن ترصيد هذا المبلغ واضح تمام سوف يكون في السنتين المتبقيتين 2013 و 2014، بمبلغ يقدر

سنويا ب 150 دج، ويكون التسجيل على النحو التالي

692/ح فرض الضرائب /المؤجلة أصول 150

150

الضرائب المؤجلة أصول

ح/ 133

لكل من السنتين 2013 و 2014 على التوالي، وبالتالي في نهاية حياة الأصل يكون الحساب 133 مرصداً.

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	100	
2011/12/31	100	
2012/12/31	100	
2013/12/31		150
2014/12/31		150
المجموع	300	300

ملاحظة: إن تطبيق المعايير المحاسبية (IFRS/SCF) يجعل من النتائج بما فيها المؤجلة، تظهر في كل من الميزانية وجدول النتائج، وهو استحداث لم تكن تساير المنظومة المحاسبية الجزائرية بالمخطط المحاسبي الوطني PCN.

ما يشار إليه من التمرين السابق أن فترات الاهتلاك (03 سنوات) المنتهجة من طرف المؤسسة، والتي كانت تقل عن فترات الاهتلاك معمول به جبائياً، جعلت من القيمة المحاسبية للأصل في نهاية كل فترة يقل عن قيمته الجبائية، مما ترتب عنه أصل جبائي مؤجل، والعكس صحيح إذا كانت فترات الاهتلاك المحاسبي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي، فإن القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن قيمته الجبائية، وتكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل، أما إذا كانت فترات الاهتلاك متساوية فإنه لا يكون مبرر لاستعمال طريقة الضريبة المؤجلة.

إن مفهوم التأجيل الضريبي سواء كان استرجاعاً أو استحقاقاً يجعل من الضريبة على النتائج التي تظهرها القوائم المالية معبرة بصدق عن النشاط المؤسسة طبقاً لمبادئ الشفافية والإفصاح التي توصي بهما المعايير المحاسبية، وهو أيضاً تكامل في أعمال النظام المحاسبي و النظام الجبائي في آن واحد.

تمرين رقم 03: (الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف)

في نهاية سنة N قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 7.000 لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة N+1، مع افتراض ثبات رقم الأعمال 10.000. معدل الضريبة على الأرباح 25 %.

1- التحليل من خلال الميزانية

البيان	N	N+1
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام د/158	7000	0
القيمة الجبائية للالتزام	0	7.000
الفارق المؤقت	7.000	- 7.000
أصل ضريبي مؤجل	1.750	- 1.750

2- التحليل من خلال جدول حسابات النتائج:

رقم الأعمال	10.000	10.000
المؤونة المكونة	7000	0
الريح الجبائي	10.000	3.000
الريح المحاسبي	3.000	10.000
مبلغ الضريبة المستحقة 25 %	2.500	750
الفارق المؤقت	7000	- 7000
أصل ضريبي مؤجل	1.750	- 1.750

في نهاية سنة N نسجل أولا الضرائب المؤجلة على الأصول،

133/ح	الضرائب المؤجلة على الأصول.	1.750
692/ح	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول $25\% \times 7000$	1.750
695/ح	I.B.S /الأرباح الأنشطة العادية	2.500
444 /ح	الدولة، الضرائب على النتائج	2.500

ملاحظة: من الناحية العملية فإن تسجيل الضرائب المؤجلة أصول يكون في نهاية الدورة N، أما تسديد الضرائب على الأنشطة العادية فإنه يكون في الفترة N+1 المشمولة بالمعيار IAS 10. بالنسبة لعمليات السنة N+1، فيكون لدينا ترصيد الضريبة المؤجلة على الأصول في N+1/12/31، وكذلك تسديد الضرائب على الأنشطة في N+2، وما يهمنا هو التقيد المحاسبي الذي يكون على النحو التالي:

692/ح	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1.750
133/ح	الضرائب المؤجلة على الأصول	1.750
695/ح	I.B.S / الأرباح الأنشطة العادية.	750
444 /ح	الدولة، الضرائب على النتائج	750

لقد أكدنا سابقا أن المحاسب مطالب باطلاعه المستمر على نصوص القانون الجبائي من أحكام وإجراءات، وفي حالة الخسائر فإن العجز المسجل يمكن ترحيله إلى غاية الدورة الرابعة، مع ملاحظة أن استقلالية الدورات، وفي التمرين الموالي تأكيد لتلك المعطيات.

ملاحظة: عملية المقاصة تشير إلى المبدأ المحاسبي مبدأ عدم المقاصة، إلا أن الإشارة الهامة هنا أن ذلك المبدأ يمكن تجاوزه في حالتين: حالة تطبيق IAS 12 إذا كانت المصالح الضريبية موحدة (نفس الاختصاص الإقليمي)، وفي البيئة الجزائرية أكدت الفقرة 02 من المادة 134 في جزئها الرابع "في مستوى تقييم الحسابات تميز الضرائب المؤجلة أصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن الديون الضريبية الجارية"، ومن جهة أخرى فإن عملية المقاصة مسموح بها أيضا عند تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 05 الأصول غير الجارية المعدة لغرض البيع، كما سبق أن تطرقنا إليه.

(4) ملاحظات بخصوص الإفصاح عن الضرائب المؤجلة: يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

- السياسة المحاسبية المستخدمة لمعالجة ضريبة الدخل.

- أنواع الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي.
- التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة.
- تمييز أصناف الضريبة المؤجلة (الفروقات المؤقتة، الخسائر المرحلة ، الاندماج... إلخ).
- تبرير تحقيق الأرباح في المستقبل، عند تسجيل ضرائب مؤجلة بسبب خسائر جبائية.
- حالات المقاصة بين الضرائب المؤجلة للأصول و الخصوم، مدى تحقق الشروط لذلك.

أسئلة وتمارين الفصل الثامن:

س1: ما لمقصود بضرائب الدخل المؤجلة أصول وضرائب الدخل المؤجلة خصوم مفهومًا وتقنيًا محاسبيًا؟

التمرين 02: قدمت إليك بيانات شركة إدارة أعمال التجارة الدولية لسنوات 2014 و 2015 و 2016 بالمعطيات أدناه تخضع لمعدل 19%.

البيان/ السنة	2014	2015	2016
النتيجة المحاسبية	عجز 35000	ربح 10000	ربح 50000
أعباء مرفوضة	5000	5000	0
النتيجة الجبائية			

المطلوب: بين النتيجة الجبائية، وسجل العمليات المطلوبة بتاريخ: 12/31 لكل سنة.

التمرين 03: في بداية جانفي 2010 تم اكتساب آلة بتكلفة 3.000، قررت المؤسسة اهتلاكها خلال 08 سنوات ، لكن وفق قانون الضرائب يجب أن لا تتجاوز فترة الاهتلاك 05 سنوات. معدل الضريبة على الأرباح 25 %.

المطلوب: بين (فروقات /إختلاف طرق الاهتلاك محاسبيًا/جبائيًا) من خلال تحليل جدولي الميزانية والنتيجة وسجل العمليات المطلوبة.

التمرين 04: فيما يلي النتائج المحاسبية للسنوات الستة الأخيرة على التوالي الخاصة بإحدى الشركات:

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المحاسبية	-8.000	4000	2500	1000	5000	3000

المطلوب:

* يطلب حساب ضريبة على الأرباح (معدل الضريبة 25 %).

* إجراء التسويات المحاسبية الخاصة الضرائب المؤجلة.

التمرين 05: في نهاية 2012 سددت الشركات مصاريف التنمية القابلة للتثبيت 6000، على أن يتم اهتلاكها على مدار ثلاثة سنوات، في حين أن مصلحة الضرائب اعتبرت أنها مصاريف استغلال عادية، وحملت كلياً لدورة 2012. قبل 2013/01/20 سددت الشركة الرسم على النشاط TAP، G-50 ديسمبر 2012 بمبلغ 5000، مع العلم أن الشركة قامت بإثباته محاسبياً في حساب التكلفة المخصص نهاية 2012، وخصم الرسم جبايياً في 2013 (التكلفة لا تخصم حتى تسدد)، معدل الضريبة على الأرباح 25%.

المطلوب: بين الضرائب المؤجلة من خلال الميزانية وجدول النتائج بناء على المعطيات السابقة، وسجل القيود اللازمة حسب الوضعيات الممكنة (إمكانية المقاصة من عدمها).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لامذكرات التخرج في الجزائر

مراجع الفصل الثامن:

- 01- محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جبائية المؤسسة، مع تمارين محلولة، مكتبة الشراكة الجزائرية بوداود، ط1، الجزائر، 2009.
- 02- حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 03- بعون يحيوي نصيرة، جبائية المؤسسة، دروس و تمارين ودراسة حالات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2001.
- 04- جمال لعيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- 05- بالرقى تيجاني: محاضرات مقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، غير منشورة، الجزائر، 2014.
- 06- شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.
- 07- Loel Osons, Veronica Poole, guide de référence sur les IFRS, deloitte, édition 2012, Montréal, France, 2012.
- 08- Ta zadait Ali, Maitrise du système comptable financier, édition ACG, Algérie, 2009.

الفصل التاسع: المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) وتطبيقاته بالنظام المحاسبي المالي.

تمهيد : في هذا المعيار نحاول أيضا البحث في ما تطرقت إليه المعايير المحاسبية الدولية بخصوص التثبيتات المادية، وما جاء به النظام المحاسبي المالي بالمادة 121، بفقراتها من 01 إلى غاية 27، وقد يوحي تعدد فقرات هذه المادة بسعي النظام المحاسبي المالي لجوانب الاعتراف والتقييم، والإفصاح عن التثبيتات في مسابقة ومواكبة لما أفردته أيضا معايير المحاسبة الدولية لهذا الجانب، والتي تنوعت بين المعيار 16 IAS، والمعيار 40 IAS (عقارات التوظيف). فالتثبيتات الملموسة "المادية" IAS16 Immobilisation corporelles هي الممتلكات والتجهيزات والمعدات (الموجودات المادية) التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة تتجاوز الدورة المحاسبية بغرض استخدامها في الإنتاج أو لغرض تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية أو لغرض تطوير أنشطتها والمحاسبة عليها مثل الأراضي، المباني، التجهيزات المادية والصناعية، معدات النقل... الخ.

(1) هدف المعيار: يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية من خلال:

- الاعتراف بالأصول بالإدراج المحاسبي، تقييم مبالغها المسجلة، وكذا تكاليف الاهتلاك، وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

(2) المفاهيم الأساسية لهذا المعيار:

التثبيتات المادية: القيمة المحاسبية للإدراج بما فيها (الاهتلاكات و خسائر القيمة).

و توضيح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة مما يساعد مستخدموا القوائم المالية من التوصل إلى معلومات دقيقة حول الاستثمار في تلك الأصول والتي تتمثل في:

1-توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة.

2- تحديد القيمة الدفترية للأصول الثابتة.

3- تحديد قيمة الاهتلاك لتلك الأصول.

4- تحديد الخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة تلك الأصول، والتي يجب الاعتراف بها.

الاهتلاكات les amortissements: تدني قيمة الأصول خلال مدة نفعيتها.

المبلغ القابل للاهلاك le montant amortissable: هو قيمة إدراج الأصل منقوصا منها القيمة المتبقية المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة المتبقية la valeur résiduel: هو المبلغ المقدر الحصول عليه بخروج الأصل من حسابات المؤسسة مطروحا منه تكاليف الخروج (تكاليف البيع) وقد تمت الإشارة إلى ذلك حول استثناءات مبدأ عدم المقاصة المتضمنة IFRS 05.

القيمة المحنية la valeur actualisé: هي المبلغ المحيّن لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

خسارة القيمة perte de valeur: تتمثل في الفرق بين القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول وبين قيمته القابلة للتحصيل.

القيمة العادلة: ونشير هنا إلى استحداث معيار التقارير المالية الدولية IFRS 13 المتعلق بالقيمة العادلة. **القيمة القابلة للتحصيل la valeur recouvrable:** هي المبلغ الأعلى بين ثمن بيع الأصل وبين قيمته النفعية.

SAHLA MAHLA

المصدر: الأطر المحاسبية المتخرج في الجزائر

(3) خصائص الأصول الثابتة: وتتميز الأصول الثابتة بأنها:

- ذات كيان مادي ملموس.

- يتم اقتنائها بغرض استخدامها في التشغيل وليس بغرض إعادة بيعها.

- تتميز بطول عمرها الإنتاجي لأنها أصول مكتتاة أو تم إنشاؤها ذاتيًا لغير أغراض البيع أو التحويل، وإنما لتحفظ بها المؤسسة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية، ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية، و يتم الاعتراف بالأصل الثابت عند توافر شرطين هما:

- وجود توقعات كافية على أن استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة حيث أنها سوف تحصل على العوائد المرتبطة بالأصل كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة لذلك.

- إمكانية قياس تكلفة الأصل بدرجة يمكن الاعتماد عليها، سواء عند شراء الأصل أو في حالة تصنيعه أو إنشائه ذاتيًا.

(4) مصدر أو منشأ الأصول: تنشأ الأصول من المصادر التالية:

4-1) الحصول على أصول مقابل إصدار أسهم : قد تلجأ بعض المؤسسات إلى إصدار أسهم لتمويل شراء أصول ثابتة، وذلك في حالة عدم توفر النقدية الكافية لذلك، ويتم قياس تكلفة الأصل الثابت في هذه الحالة بالقيمة السوقية للأسهم المصدرة، أما في حالة صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة للأسهم ، فإنه يجب تقدير القيمة السوقية للأصل الذي تم الحصول واستخدامها كأساس لتحديد قيمة كل من الأصل والأسهم المصدرة.

4-2) اقتناء الأصول الثابتة من خلال الشراء : وفي هذه الحالة (تكلفة الأصل = تكلفة الشراء + أي تكاليف يتم إنفاقها حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام).

ملاحظة: تستخدم التكلفة أساساً للتقييم وذلك باعتبار أن تكلفة الأصل هي أفضل تقدير لقيمتها السوقية في تاريخ اقتنائه.

مكونات تكلفة الشراء: تقيم الأصول الثابتة المكتسبة عن طريق الشراء وتتضمن تكلفة شراء الأصول:

- سعر الشراء بعد طرح التتزيلات والتخفيضات التجارية، مضافاً إليه الحقوق الجمركية والرسوم الضريبية غير القابلة للاسترجاع.

- التكاليف المباشرة المرتبطة بالأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام كما حددته الإدارة ومن التكاليف المرتبطة مباشرة بحيازة الأصل.

- تكاليف منافع (مزايا) العاملين (IAS 19) بالإضافة إلى تكلفة تهيئة الموقع (المكان)، تكاليف المناولة والتسليم المبدئية وتكاليف التجميع والتركيب، وكذا تكاليف اختبار (تجريب) حسن سير الأصل، عند اختبار الأصل، وأتعاب المهنيين مثل الموثقين، المهندسين المعماريين وغيرهم من المهندسين، والتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل من مكانه وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة التي كان عليها في البداية، وذلك في حالة التزام المؤسسة (قانونياً أو تعاقدياً) بذلك.

ملاحظة : قد تقوم المؤسسة بشراء مجموعة من الأصول بسعر إجمالي للمجموعة ككل، ومن ثم تكون الملكية هي كيفية تخصيص تكلفة شراء المجموعة على كل عنصر من عناصر المجموعة على حدا، وتتم

المعالجة المحاسبية بتوزيع السعر الإجمالي للمجموعة على أساس نسبة القيمة السوقية العادلة لكل أصل إلى القيمة السوقية العادلة لكافة عناصر المجموعة.

4-3) من خلال الاقتراض: (تكاليف الاقتراض، إذا كان الأصل تتوفر فيه شروط رسملة تكاليف

الاقتراض أي تتطلب عملية اقتناء الأصل فترة طويلة من الزمن عادة تفوق 12 شهرا)، وإذا اختارت المؤسسة المعالجة المحاسبية البديلة (أي رسملة تكاليف الاقتراض) التي ينص عليها المعيار المحاسبي الخاص بتكاليف الاقتراض (IAS 20).

وكمثال على التكاليف التي يجب الاعتراف بها، إذا كان الأمر يتعلق بالمباني كأصول مادية فإنه يمكن تلخيص ذلك حسب الحالات التالية:

تكلفة المباني:

في حالة قيام المؤسسة بنفسها على تشييد المبنى:	في حالة التعاقد مع شركات المقاولات على تشييد المبنى:
تكلفة المبنى = رسوم الحصول على تراخيص البناء + تكلفة حفر الأساسات + أتعاب المهندسين + تكاليف الإشراف على البناء + تكلفة الاجور + المواد والمصروفات الأخرى ذات العلاقة بالمبنى	في حالة التعاقد مع شركات المقاولات على تشييد المبنى: تكلفة المبنى = قيمة العقد

ومن أهم مشاكل تحديد تكلفة المباني نذكر:

تكلفة المباني القديمة التي سيتم استبدالها بمبان جديدة، هل تعتبر جزءاً من تكلفة المباني الجديدة؟ أم تعتبر إحدى عناصر تكلفة الأراضي؟ (يتم التمييز بين حالتين محددتين):

الحالة	المعالجة المحاسبية
1- عندما يتم شراء مبنى قديم بهدف إزالته وإنشاء مبنى جديد للمؤسسة.	(تكلفة إزالة المبنى القديم - الإيرادات المتحصلة من بيع أنقاضه ومخلفاته) تعتبر إحدى عناصر تكلفة الأراضي
2- عندما يتم إزالة مبنى قديم تملكه المؤسسة بهدف إقامة مبنى جديد لها.	(تكلفة إزالة المبنى القديم - الإيرادات المتحصلة من بيع أنقاضه ومخلفاته) تعتبر خسارة تحمل على الفترة الحالية

تكلفة الأصول الثابتة الأخرى:

الآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث والتركيبات والعتاد والأدوات وغيرها.

تكلفة الأصل الثابت = ثمن الشراء + كافة النفقات اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام في التشغيل أو الغرض المرغوب فيه. مثل (تكلفة النقل، التأمين أثناء النقل، الرسوم الجمركية، مصاريف التجميع والتركيب والتجريب).

4-4 من خلال الإنتاج الذاتي: حيث أن تكلفة الأصل = تكلفة المواد + تكلفة الأجور + تكاليف صناعية أخرى (مباشرة / غير مباشرة (مشكلة في تحميلها)).

هنا تتدخل أساليب المحاسبة التحليلية في تحديد تلك التكاليف، وقد تطرقنا سابقا إلى أن معايير المحاسبة الدولية لم توجد معيارية في معالجة محاسب التكاليف، مما أوجد اتجاه يبحث في البدائل المتاحة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، والذي يمكن التطرق إليه من خلال الجدول التالي:

مدخل التكلفة المباشرة	مدخل التكلفة الكلية	مدخل تكلفة الفرصة البديلة
* ت. الثابتة = لا يتم تحميلها. * ت. غير المباشرة المتغيرة = يمكن تحميلها.	يتم توزيعها على العمليات الإنتاجية للنشاط العادي والأصل المنتج ومن ثم تحميلها.	تحمل الأرباح التي كان بالإمكان تحقيقها من خلال العمليات العادية وفقدت نتيجة لاستغلال جزء من الطاقة في إنتاج الأصل.

لا يتسق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	الأكثر قبولاً لأنه يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (فرض الاستمرارية. مبدأ المقابلة، مبدأ التاريخية)	غير عملي لافتقاده الموضوعية
---	--	-----------------------------

4-5) اقتناء الأصول الثابتة من خلال الاستبدال: قد تحصل المؤسسة على أصل ثابت مقابل التنازل عن أصل آخر، وقد يكون الأصل المتنازل عنه من الأصول النقدية أو من الأصول غير النقدية، والمشكلة هي قياس الأصل في عمليات التبادل غير النقدي.

المعالجة المحاسبية: يجب المحاسبة عن عمليات تبادل الأصول غير النقدية على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً في الإثبات (في حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يتم استخدام القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات عملية التبادل).

أما بالنسبة للمكاسب والخسائر فيتم التفرقة بين:

- * مبادلة أصول غير متماثلة: يجب الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المترتبة على التبادل فوراً.

- * مبادلة أصول متماثلة: يجب الاعتراف بالخسائر فوراً في تاريخ التبادل، ولا يتم الاعتراف بالمكاسب إلا في الحالات التي تتضمن حصول المنشأة على مقابل نقدي ، ويتم الاعتراف بجزء من المكاسب التي تحققت في عملية التبادل.

ملاحظة : عند اقتناء المؤسسة لأصل ثابت عن طريق المبادلة بأصل آخر غير مماثل له، فإن تكلفة الأصل المكتنى تتحدد عادة بالقيمة العادلة لهذا الأصل أو بقيمة الأصل المستبدل به بعد تسويتها بالفرق الذي تحملته المؤسسة، أو حصلت عليه سواء في شكل عيني أو نقدي ويتم حسابها كما يلي:

- تكلفة الأصل المكتنى الجديد = القيمة العادلة للأصل القديم + النقدية المدفوعة - النقدية المحصلة.

- يتم إثبات الأصل المكتنى الجديد بتكلفته السابق تحديدها.

- يتم مقارنة القيمة العادلة للأصل القديم مع صافى قيمته الدفترية والفرق الناتج يتم تحقيقه كربح أو خسارة.

4-6) اقتناء الأصول من خلال الهبة والإعانة: قد تحصل المؤسسة علي دعم أو تبرع أو هبة من بعض الهيئات أو الجهات الحكومية أو الأفراد في شكل أصل ثابت لبعض المشروعات لتحقيق أهداف مخططة. تستخدم القيمة السوقية العادلة للأصل المتبرع به كأساس لقياس قيمته التي يثبت بها في الدفاتر.

4-7) من خلال النفقات الرأسمالية (موارد معدنية أو طبيعية): إذا كانت هذه النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية لهذه الأصول، فإن هذه النفقات يجب أن تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل ويطلق عليها نفقات رأسمالية وبشرط ألا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية، بينما إذا كان الغرض من هذه النفقات المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل، أو المحافظة على مستوى الخدمة المقدمة منه، فيجب اعتبار هذه النفقات مصروفات عادية، ويتم تحميلها على الفترة المالية الحالية. وتعتبر النفقات رأسمالية إذا أدت إلى تحقيق أحد الشروط الثلاثة التالية :

- أ- زيادة العمر الإنتاجي للأصل.
 - ب- زيادة معدل إنتاجية الأصل وتخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ عما كان محددًا لها مسبقًا..
 - ج - زيادة جودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.
- من أمثلة ذلك التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل إضافة جناح جديد إلى أحد المستشفيات حيث يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع المتوقع الحصول عليها من مباني المستشفى.
- المصاريف الرأسمالية :** هي تلك التي يتم إنفاقها من قبل الوحدة الاقتصادية لإضافة شيئًا جديدًا إلى أصولها أو لزيادة كفاءتها أو عمرها الإنتاجي.

يمكن حصر النفقات التي تحدث بعد البدء في استخدام الأصول الثابتة في الأنواع التالية:

- أ- نفقات الإضافات.
- ب- نفقات الإحلال والتحسينات.
- ج- نفقات إعادة التركيب والترتيب.

المصاريف الإيرادية : هي تلك المصاريف التي تتفق بقصد الإبقاء على الأصل في حالة صالحة للاستخدام دون أن تترك أي اثر على كفاءته أو عمره الإنتاجي.

نفقات الإصلاح والصيانة: تمثل نفقات الإصلاح والصيانة العادية تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة في سبيل المحافظة على الطاقة التشغيلية العادية لأصولها، مثل مصروفات تشحيم وضبط الآلات، وتنظيف المباني والمعدات، وإعادة الطلاء واستبدال بعض الأجزاء الصغيرة من الأصل. ومثل هذه المصروفات العادية والتي تحدث بصورة دورية، لا تترتب عليها أي زيادة في المنافع التي يقدمها الأصل وبالتالي يتم تحميل هذه النفقات ضمن مصروفات الفترة.

ملاحظة: قد يتطلب الأمر استبدال المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة بصورة منتظمة. فمثلاً تظهر الحاجة إلى استبدال الأفران بعد عدد محدد من ساعات التشغيل، كما أن التجهيزات الداخلية للطائرات كالمقاعد ومفارش الممرات تستبدل هي الأخرى مرات متعددة على مدار العمر الإنتاجي للطائرة. ونظراً لأن لهذه الأصول أعماراً إنتاجية تختلف عن الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تخدمها، لذا تعامل تلك الأجزاء باعتبارها موجودات مستقلة.

أساس التقييم : تتحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك مع الأخذ في الاعتبار خصم مجمع الخسائر في منافع الأصل .

إعادة تقييم الأصل الثابت يجب أن تعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة لهذا الأصل في تاريخ إعادة التقييم، وتتمثل القيمة العادلة للأصول الثابتة عادة في قيمتها السوقية، ويجب تحديد هذه القيمة بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ومستقلين عن المؤسسة.

عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا الأصل في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الانتقائي، وما يترتب عليه من ظهور بنود المجموعة الواحدة في القوائم المالية مقومة بأسس مختلفة، بشرط إتمام عملية إعادة التقييم خلال فترة زمنية قصيرة وأن يتم تحديثها كلما لزم ذلك .

نتيجة التقييم: في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يجب إضافة هذه الزيادة إلى حقوق الملكية تحت مسمى " فائض إعادة التقييم."

في حالة انخفاض القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يجب إثبات هذا الانخفاض كمصاريف تحمل لنتيجة الدورة.

يجب استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام نتيجة عدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه .

تحدد أرباح أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت بصورة نهائية بالفرق بين صافي القيمة البيعية للأصل وقيمه الدفترية، ويتم الاعتراف بهذا الفرق في حسابات النتيجة كربح أو خسارة .

التثبيتات المادية وفق SCF: إن مصادر نشأة الأصول التي تطرقنا إليها سابقا، يمكن تلخيصها في المصادر التالية: حقوق الملكية، المساهمات، الاقتناء، عن طريق الامتياز، الإيجار التمويلي، الاقتراض، المبادلة، الإعانات والتبرعات.

في البيئة الجزائرية ذكرنا أن النظام المحاسبي المالي عرّف التثبيت المادي بكونه أصل عيني يحوزه الكيان، من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد مدة السنة المالية، وقد بينت الفقرة الثالثة من المادة 121 ثلاث شروط أساسية للاعتراف وتقييم التثبيت في حسابات الأصول، وهي أنه إذا كان من المحتمل أن تؤول إلى منافع

اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان، أو إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة سابقة، مع الإشارة إلى أن العناصر ذات القيمة الضعيفة تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة، وهو ما فصل فيه قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وبيّن أنه إذا كانت قيمة أصل معيّن أقل من 30000 دج فإنه

يُدرج ضمن الاستهلاكات وليس ضمن الأصول، كما بيّن النظام المحاسبي المالي أن إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات

عينية أخرى، وكان الكيان يعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية، وبيّن أيضا إمكانية معالجة مكونات الأصل كما لو كانت منفصلة، إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، ولتسهيل ضبط مصادر الأصول المشار إليها أعلاه يمكن إظهار الحسابات التالية لمنشأ الأصول: 456، 404، 512، 22، 23، 161، 131، وحساب 17.

تمرين على الأصول الثابتة: اقتنت المؤسسة معدات صناعية بمبلغ 100.00 دج تستحق الدفع بعد سنة مع العلم أن سعر الفائدة هو 6% سجل العمليات في يومية المؤسسة حسب IAS 16.

الحل: المبلغ المدين عند شراء المعدات.

$$9434 = 1.06 / 100.00$$

ح/ 215 معدات صناعية 9434

ح/ 666 مصاريف مالية 566

ح/ 404 موردو الاستثمارات 100.00

إن دراسة مجال تطبيق معيار التثبيتات الملموسة IAS 16 تستوجب منا أيضا دراسة الاهتلاكات، ونقص القيمة كأهم مجالات تقييم التثبيتات المادية على المدة النفعية لها، وإذا الاهتلاك يعرف بأنه توزيع قيمة الأصل القابل للاهلاك على العمر الإنتاجي له بشكل منتظم، للوصول إلى جانبين مهمين من المدخل المحاسبي هو إظهار تكلفة الأصل في الإيرادات المحققة منه، أي التطبيق العملي لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، ومن المدخل المالي فإن تراكم الاهتلاك هو تمويل ذاتي للمؤسسة في نهاية العمر الإنتاجي لذلك الأصل وكل ذلك يقترن بالصورة السابقة لبيانات المؤسسة من المنظور الإفصاحي والمحاسبي، وفي ذلك ارتباط أيضا بجانب الحيلة والحذر في تكوين الاهتلاكات وخسائر القيمة للأصول أو في إعادة تقييم تلك الأصول إذا ما تحقق مؤشر دال على ارتفاع قيمتها، ومن وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية فإن هذا المعيار يرتبط بعدد المعايير الأخرى، ومنها IAS 01, 08, 11, 12 وغيرهم.

ملاحظة: بالنسبة للاهلاك توجد عدة أساليب لتحديد منها أسلوب القسط الثابت، وهو المعمول به غالبا بالإضافة إلى أسلوب الاهتلاك المتناقص أو المتزايد، أو حسب حجم الإنتاج الفعلي، وتجدر الإشارة هنا أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر قد تضمن أسلوب حجم الإنتاج الفعلي، لكن النظام الجبائي لم يتطرق إليه إلى يومنا هذا.

تمرين 01: نملك المؤسسة (س) سيارة قيمتها 500.000 دج، عمرها 5 سنوات وتهتك حسب أسلوب الاهتلاك المتزايد.

المطلوب: بين جدول الاهتلاك وسجل العمليات للسنة الأولى والسنة الأخيرة؟

الحل:

بالنسبة للأسلوب المتزايد فإنه يعتمد على مجموع الترتيب الرقمي للمدة المنفعية، ويساوي $15=5+4+3+2+1$ وبالتالي يكون جدول الاهتلاك على النحو التالي

السنوات/ البيان	معدل الاهتلاك	أساس الاهتلاك	الأقساط النوية
السنة 1	5/15	500.000	166.667
السنة 2	4/15	500.000	133.333
السنة 3	3/15	500.000	100.000
السنة 4	2/15	500.000	66.667
السنة 5	1/15	500.000	33.333
المجموع	15/15	/	500.000

تسجيل العمليات في السنة الأولى:

ح/218 معدات نقل 500.000

ح/404 موردوا الاستثمارات 500.000

في N/12/31

ح/682 مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) 166.667

ح/2818 اهتلاك معدات نقل 166.667

في السنة N+4

ح/682 مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) 33.333

ح/2818 اهتلاك معدات نقل 33.333

ح/2818 اهتلاك معدات نقل 500.000

تمرين 02: إذا كانت لديك معطيات التمرين السابق، وباعتبار أن المؤسسة طلبت منك مقارنة لأساليب

الاهتلاك التالية الثابت، المتناقص، والمتزايد وحجم الإنتاج، وإذا كان الإنتاج الفعلي هو 1000.000

وحدة موزعة على سنوات الخدمة على التوالي: 20.000، 200.000، 300.000، 400.000،

80.000.

المطلوب: بين أي الأساليب أفضل وسجل ذلك محاسبيا.

تمرين 03 : قامت شركة الحضنة باستبدال بعض من معداتها بلغت تكلفتها التاريخية (التكلفة 000 670 دج، إن مجمع الاهتلاك هو 220 000 دج)، وقدرت قيمتها السوقية 490 000 دج، وكان ذلك مقابل مجموعة من الآلات والمعدات الخاصة بشركة المرجان، بلغت قيمتها الدفترية (تكاليفها 900 000 دج، اهتلاك المتراكم 150 000)، وقدرت قيمتها السوقية 710 000 دج، وقامت شركة الحضنة بدفع مبلغ 50 000 دج مقابل عملية المبادلة.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية لإثبات عملية المبادلة في دفتري الشركتين، وهل تتصح المؤسسة بذلك؟

تمرين 04: بفرض أن شركة "الوفاء" قامت باستبدال بعض الآلات الخاصة بها بآلات أخرى جديدة من نفس النوع أكثر كفاءة. فإذا علمت أن القيمة الدفترية للآلات القديمة بلغت 380.000 دج (التكلفة 610.000 دج ، مجمع الاهتلاك 230.000 دج) في حين تقدر قيمتها السوقية بـ 250.000 دج. وأن شركة الوفاء قامت بدفع مبلغ 60.000 دج في عملية المبادلة.

المطلوب: سجل القيود الخاصة بعملية الاستبدال مع تقديم شرح لذلك؟

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

مراجع الفصل التاسع:

- 01- لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.
- 02- غانم شطاط: المعايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009.
- 03- بالرقي تيجاني: محاضرات مقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، غير منشورة، الجزائر، 2014.
- 04- شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.
- 05- Loel Osons, Veronica Poole, guide de référence sur les IFRS, deloitte, édition 2012, Montréal, France, 2012.
- 06- Tazadait Ali, Maitrise du système comptable financier, édition ACG, Algérie, 2009.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

خاتمة:

تم السعي في هذه المطبوعة لبعتماد منهجية بسيطة وسلسة في شرح المفاهيم ، وإيضاح مبادئ المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية ، في بيئة المال والأعمال الدولية ، وإظهار مدى تكيف المنظومة المحاسبية والمالية في بيئة الأعمال الجزائرية في مواكبة تلك المعايير ، وإظهار الفروق الناجمة عن اختلاف بيئة الأعمال مع الإشارة كلما أمكن ، إلى الحلول المقترحة في سبيل مواءمة تلك المجالات ، مع تدعيم الجانب النظري بالتطبيقات الميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، ومتطلبات النظام الجبائي الجزائري، بالتركيز على جوانب الإفصاح المحاسبي والتصريح الجبائي ذلك أن استخدامات مخرجات النظام المحاسبي في البيئة الجزائرية تتطلب الإلمام بالالتزامات الجبائية من لمدخل المهني ، وتشكل أيضا آفاقا بحثية كبرى للبحث في إجراء دراسات مقارنات بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير تقارير المالية الدولية سواء على مستوى الدراسات البيداغوجية المرتبطة بالتكوين والتعليم والتدريب أو على مستوى الدراسات البحثية في مرحلة الماستر والدكتوراه وربط ذلك بكل الأطراف ذات العلاقة. ولذلك نعتقد أن هذه المطبوعة مهمة للباحثين والطلبة الدارسين والمهنيين الممارسين سواء في المؤسسات المالية والجبائية أو على مستوى مكاتب المحاسبة والجبائية أو على مستوى إنجاز خبرات التحكيم والمنازعات القضائية.

قائمة المراجع:

الكتب:

- 01 - يوسف محمد الجربوع، سالم عبد الله: المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، 2002.
- 02 - هنري فان جوربونج: معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
- 03 - محمد مبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
- 04 - محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، مع تمارين محلولة، مكتبة الشراكة الجزائرية بوداود، ط1، الجزائر، 2009.
- 05 - ماثيو بيشينيت: النهوض بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي، مجلة المحاسبة، العدد 14، بيروت، لبنان، 1993.
- 01 - لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.
- 02 - لجنة المعايير المحاسبية الدولية: معايير المحاسبة الدولية، تعريب سابه وشركائهم، 1997.
- 03 - غانم شطاط: المعايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009.
- 04 - عبد القادر رضوان: مبادئ الحسابات الاقتصادية القومية (المحاسبة الوطنية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- 05 - شعيب شنوف: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، الأردن، 2012.
- 06 - سعيد أوكيل: وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- 07 - خالد جمال جعرات: مختصر المعايير الحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجائر، 2014.
- 08 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 09 - حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان: المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 10 - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي ابرعبي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.
- 11 - جمال لعيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- 12 - ثناء القباني: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 13 - بعون يحيوي نصيرة، جبائية المؤسسة، دروس وتمارين ودراسة حالات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2001.
- 14 - بالرقى تيجاني: محاضرات مقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، غير منشورة، الجزائر، 2014.
- 15 - أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2008، الأردن.
- 16- Tazadait Ali, Maitrise du système comptable financier, édition ACG, Algérie, 2009.
- 17- Philippe touron, Hubert tondeur, comptabilité en IFRS, édition d'organisation, paris, France, 2004.
- 18- Loel Osons, Veronica Poole, guide de référence sur les IFRS, deloitte, édition 2012, Montréal, France, 2012.
- 19- international financial reporting standard (IFRS10), pd net, professional development network, 2011.
- 20- international accounting standards board, IFRS standards as issued at 13 January 2016, part A and B, London, UK, 2016.

- 21- international accounting standards board, IFRS in your pocket, UK, 2012.
- 22- F.makhlouf, comptabilité des sociétés selon SCF, cours et exercices corrigés, pages bleues, Algérie, 2015
- 23- E.mallet, baudrier ale mana, les normes comptable internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, France, 2006.

المذكرات:

- 01 - مدني بالغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل توحيد الأعمال المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

المقال:

- 01 - مدني بالغيث: إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة، 2002.

القوانين:

- 01 - القرار المؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، جريدة رسمية رقم 19 لسنة 2009.
- 02 - القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 18/01.
- 03 - القانون التجاري الجزائري.
- 04 - القانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 05 - القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

فهرس المحتويات

02	مقدمة
05	الفصل الأول: مفاهيم أساسية مسبقة حول المحاسبة
12	الفصل الثاني: مدخل للمحاسبة في بيئة الأعمال الدولية
	La normalisation comptable internationale
21	الفصل الثالث: التوحيد المحاسبي الدولي
27	الفصل الرابع: منظومة معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية
	IAS, IFRS
37	الفصل الخامس: الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية
	IFRS01
	ومعايير المحاسبة الدولية
49	الفصل السادس: تبني معايير التقاري المالية للمرة الأولى
63	الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي (الإنشاءات أو المقاولاتية IAS 11)
70	الفصل الثامن: ضرائب الدخل المؤجلة (IAS 12) وتطبيقاتها بالنظام المحاسبي المالي
83	الفصل التاسع: المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) وتطبيقاتها بالنظام المحاسبي المالي
96	الخاتمة
97	قائمة المراجع