مدى توافق المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية

شعيب شنوف

باحث في المجمع بريتيش بتروليوم و الشركة الوطنية للبترول سونا طراك. الجزائر

ملخص

تخضع الجزائر اليوم لعملية احداث تغيير عميق تؤكد سياسة الانفتاح الاقتصادي واقتصاد الاقتراح. وتحقيقا لهذه الغاية في الاصلاح لابد من انشاء أدوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المالية التي يجب ان تلبي احتياجات المستثمرين والمانحين.
وان الانتقال من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد جديد للمحاسبة يتطلب تحديد معايير تتكيف مع معايير المحاسبه الدولية ومع البيئة الجديدة التي ولدت من الاصلاحات الاقتصادية التي استمرت على مدى عقد من الزمان رتب مجموعة من الالتزامات الجديدة على الجزائر وشركائها في الاتحاد الاوروبي و منظمة التجارة العالمية.
- المعايير الدولية للابلاغ المالي و المعايير الدولية للمحاسبة
هذه المعايير يمكن ان تصنف على النحو التالي :
1 -- اطر المعايير :
1 : المعايير الدولية للمحاسبة
المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للمحاسبة 10 ، المعايير الدولية للمحاسبة 18 ، 21 المعايير الدولية للمحاسبة المتصله بالاعلام : 7 المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للمحاسبة 14 ، المعايير الدولية للمحاسبة 24 ، 33 المعايير الدولية للمحاسبة معايير المحاسبه الدولية 33 ، 33 المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للمحاسبة 34 ، 1 المعايير الدولية للابلاغ المالي.
توحيد الاقارب : المعايير الدولية للمحاسبة 27 ، المعايير الدولية للمحاسبة 28 ، 31 المعايير الدولية للمحاسبة
2 - معايير محددة : المعايير الدولية للمحاسبة 2 ، المعايير الدولية للمحاسبة 11 ، المعايير الدولية للمحاسبة 12 ، 16 المعايير الدولية للمحاسبة ،
المعيار الدولى 17 ، المعايير الدولية للمحاسبة 19 ، المعايير الدولية للمحاسبة 20 ، 23 المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للمحاسبة 32 ، المعايير الدولية للمحاسبة 36 ، المعايير الدولية للمحاسبة 37 ، المعايير الدولية للمحاسبة 38 ،
معايير المحاسبه الدولية 39 ، 40 المعايير الدولية للمحاسبة ، المعايير الدولية للابلاغ المالي 2 ، 3 المعايير الدولية للابلاغ المالي ،
3 - المعايير : المعايير الدولية للمحاسبة 26 ، المعايير الدولية للمحاسبة 30 ، المعايير الدولية للمحاسبة 41 ، المعايير الدولية للابلاغ المالي 1973 :
المعايير الدولية للمحاسبة : من 1 الى 41
هكذا : من 1 الى 33
المعايير الدولية للابلاغ المالي 2001: من 1 الى 5... : من 1 الى...

ABSTRACT

Today Algeria is in the process of undergoing a profound change has the support of an assertive policy of economic openness and déconomie walk. To that end its reforms should lead to the establishment of new financial instruments to provide financial information that must meet the needs of investors and donors. This transition from planned economy to walk economy requires new accounting standard-setting instruments. To this end we must say that our accounting must adapt with international accounting standards. This reform must first adapt this tool to the new environment born of economic reforms initiated over a decade 16 years of globalization and new commitments of Algeria alégard its partners including the European Union and 'WTO.

All these standards can also be classified as follows:

1 - Standards frameworks:

Relatives a presentation: IAS 1

Relatives alévaluation: IAS 8, IAS 10, IAS 18, IAS 21

Relating to information: IAS 7, IAS 14, IAS 24, IAS 33, IAS 33, IAS 33, IAS 34, IFRS 1.

Relatives a consolidation: IAS 27, IAS 28, IAS 31

2-specific standards: IAS 2, IAS 11, IAS 12, IAS 16, IAS 17, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 32, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IFRS 2, IFRS 3, IFRS5.

3 - Standards trades: IAS 26, IAS 30, IAS 41, IFRS 1973:

IAS: 1 to 41

SIC: 1 to 33

2001:

IFRS: 1 to 5…

IFRIC: 1 to..

مقدمة :تعتبر المحاسبة من الأدوات الهامة التي تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء لترشيد القرارات علي مختلف أنواعها ، حيث يتم إستخدام مخرجات المحاسبة بواسطة العديد من المستخدمين سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، وحتي يمكن إستخدام مخرجات المحاسبة في تحقيق هذه الأهداف يجب أن تنتج هذه المعلومات بمستوي جودة مقبول .

ولقد حدثت اخيرا عدة متغيرات دولية ومحلية هامة متمثلة في :

ا-إنشاء منظمة التجارة العالمية عام 1994 خاصة بالتحرير الكامل للتجارة الخارجية الدولية .
ب-ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة مثل دول الاتحاد الأوروبي ، وزيادة حدة المنافسة العالمية.
ج-وجود الشركات متعددة الجنسيات .

د-ظهور شبكة الإنترنت والتي جعلت العلم كله كأنه يعيش في قرية صغيرة .

و اعتبارا من مطلع عام 2005 اصبح تبني المعايير الدولية للمحاسبة إلزاميا بالنسبة للتقرير المال للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الاوروبي كما سمحت لوائح هذا الاتحاد بالنسبة للدول الاعضاء به تأجيل تبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة لهذه المؤسسات حتي عام 2007، ولكن بشروط معينة وفي حالات محدودة.ومع هذا الاتجاه المتنامي لعولمة او تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد علي مستوي العديد من دول العالم من الالتزام بتطبيق هذه المعايير، تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلاً إيجابيا ومضطرداً مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، وبما أن المهنة المحاسبية هي مجال آخر يترادف مع المجال الاقتصادي فإن الأمر يتطلب الإجابة عن تساؤلات عدة منها:

هل تم الإيفاء بمتطلبات توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية؟ إلى أي مدى؟ وفي أية جوانب؟ هل تم الإيفاء بمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ و ما هي الإنجازات؟

تسود الساحة الجزائرية ظاهرة الفساد المالي و الاداري، فهل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ستكون المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على هذه المشكلة؟ هل نعتقد ان الجزائر مؤهلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ هل هناك برامج جديدة للجامعات الجزائرية في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية و المستقبلية؟ هل لدينا برامج مستقبلية في العمل المحاسبي في الجزائر كفتح مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي؟ وستكون الإجابة من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

1 -الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية

2-المعايير المحاسبية الدولية :IAS1, IAS2, IAS7

3- النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات.

اولا - الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية : تقوم العديد من المؤسسات في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين. ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وأخر، إلا أن هناك اختلافات بينها. هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى إن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محليا. ولقد أدى اختلاف تلك الظروف إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف ببنود البيانات المالية وتفضيل أسس مختلفة للقياس يضاف إلى ذلك تأثر نطاق البيانات المالية والافصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق بنود البيانات المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. وتعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن البيانات المالية التي يتم إعدادها لتحقيق هذا الهدف تلبي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ويرجع ذلك إلى أن غالبية المستخدمين يقومون باتخاذ قرارات اقتصادية من أمثلتها[1]:

- تقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.

- الأمان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المؤسسة. تقييم درجة

- تجسيد السياسات الضريبية.

- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.

- إعداد واستخدام الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي، أو

- اتخاذ الإجراءات المنظمة لأنشطة المؤسسات.

ويدرك المجلس مع ذلك بأن الحكومات بصفة خاصة قد تفرض متطلبات مختلفة أو إضافية لتحقيق أهدافها الخاصة إلا أنه يتوجب أن لا تؤثر تلك المتطلبات على البيانات المالية المنشورة لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين إلا إذا كانت تلك المتطلبات تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين الآخرين وغالبا" ما يتم إعداد البيانات المالية طبقا" لنموذج محاسبي يعتمد على التكلفة التاريخية القابلة للاستيراد والمحافظة على القيمة الاسمية لرأس المال. وقد تكون بعض النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملاءمة لأغراض إمداد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد إجماع على التغيير. ولقد تم وضع هذا الإطار بحيث يكون قابلا" للتطبيق بالنسبة للعديد من النماذج المحاسبية والمفاهيم الخاصة برأس المال والمحافظة عليه.

1- مستخدمي البيانات المالية و احتياجاتهم من المعلومات: يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية والجمهور بصفة عامة. ويستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات. وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي[1] :

أ- المستثمرين: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة

ب- العاملين: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.

ج- المقرضين: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

د- الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين : يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم علي المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

ه- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

و- الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

ز- الجمهور العام: تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

2- أهداف البيانات المالية: تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

ثانيا ـ المعايير المحاسبية الدولية : المعايير المحاسبية ليست وليدة اليوم بل كانت قائمة في الاصل عام 1973 وقد تبنتها الكثير من الدول في الشرق الاوسط واوروبا وآسيا واميركا الشمالية والجنوبية. المعايير المحاسبة الدولية الان مطبقة في اكثر من مئة دولة في العالم ومن ضمنها الدول المتقدمة. لقد اصبح العالم قرية صغيرة..فلماذا هذا الخوف والتحفظ حول تطبيق المعايير الدولية..اضافة الى ذلك فان العالم يتقدم نحو اقتصاد السوق والاستثمار والخوصصة لذلك ينبغي على المحاسبين الجزائريين مواكبة هذه التطورات ...

1- المعايير والمؤسسة :السؤال الذي يمكن أن يطرح في هذا المقام هو : لماذا خلق أو إنشاء معايير في المؤسسة ؟ أو لماذا يتم إنشاء ما هو موجود في المؤسسة أصلا ؟ وفي أي لحظة يمكن الاعتماد أو اتخاذ قرار خلق أو إنشاء معيار ما؟[1]

2- أسباب وجود معايير دولية : إن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة و قابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة ، وهذا حسب المنظمة الدولية للمعايرة (ISO) [1] .

أما أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالي[1] :

- تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة؛

- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي؛

- تخفيض التكاليف؛

- تدعيم المرور إلى الأسواق المالية؛

- تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين ؛

- من أجل التفكير العقلاني ، والتفكير بفعالية أكبر .

إن الحلول النموذجية التي تطرحها عملية المعايرة لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة، في إطار توحيد طرائق العمل، بهدف تفادي التناقضات والاختلافات وحذف كل أشكال الأخطار المحتملة في عملية التصنيع ، أو الأخطار بالنسبة للموردين[1].

يمكن إعداد معايير جديدة أو تعديل ما هو موجود في حالات كثيرة أهمها عندما تكون المؤسسة بصدد إنتاج منتوج جديد، وذلك من حيث خصائص استغلال المنتوج أو تأدية الخدمة ، أو فيما يخص طرائق الدراسات والحسابات، وأدوات ووسائل تقدير شروط النوعية ، حتى يصبح المعيار مؤشر تقييم إداري .

3 ـ هيكلة المعايير : حتى تكون المعايير ممنهجة ولها فعالية من حيث تطبيقها ، ينبغي أن تتخذ أشكالا نموذجية، وموحدة، ولذلك فكل معيار ينبغي أن يحتوي على : عنوان وموضوع؛ رقم تسجيل ؛ مجال تطبيق؛ تنمية وتطوير.

4- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة:نظرا للتطور والنمو الهائلين للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، بل لا بديل عن ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، ونظرا لأهمية المحاسبة الدولية وضرورة تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات، وذلك سواء في معاملاتها أو عرض قوائمها المالية، كان من الأهمية عرض وتحليل التطور التاريخي لمعايير المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات [1].

منذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، أو في عملية التوافق أو التنسيق على مستوى المعايير المحاسبية

بالشركات الدولية أنشأت رسميا في سنة 1904م، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة .وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC[1] .

وبوجه عام اتجهت العديد من البلدان إلى طواعية التوظيف بين المعايير المحاسبة التي تستخدمها الشركات بها وبين معايير المحاسبية الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهناك بعض البلدان وضعت معايير محاسبية تتفق إلى حد معين مع تلك المعايير الدولية مثل مصر .

وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبية الدولية في جويلية 1975 وتم إلغاؤه سنة 1998 واستبداله بمعيار القوائم المالية [1].

وعموما يمكن القول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية، وإنما يتم ذلك على حسب الحاجة والمشاكل المحاسبية المطروحة، وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات، تم المراجعة والاعتماد ثم يتم تحديد بدء سريان المعيار المحاسبي وحسب تطور المحاسبة فإنه يمكن تعديل أو إلغاء أي معيار وذلك حسب الضرورة والعوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية .

وإلى حد الآن فإنه تم إصدار واحد وأربعون (41) معيار محاسبي كما أصدرت أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير ، بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي ، كما يتم إصدار إعداد نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع الموضوعات المختلفة [1].

و فيما يلي الجدول التالي يوضح المعايير التي تم إصدارها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

- المعيار المحاسبي الدولي الأول[1]. : عرض البيانات المالية

1-5 هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية للاعراض العامة حتى تكون قابلة للمقارنة.

2-5 نطاق المعيار: - يجب أن يطبق المعيار في عرض القوائم و البيانات المالية

-يطبق هدا المعيار على كافة المؤسسات بما في دلك البنوك و شركات التامين .

- المسؤليات عن البيانات المالية : يتولى مجلس الادارة اعداد و تقديم القوائم و البيانات المالية.

3-5 عرض البيانات المالية : تقدم البيانات المالية معلومات حول مايلي:ممتلكات المؤسسة، إلتزامات المؤسسة، حقوق المساهمين ، ايرادات و اعباء المؤسسة بمافيها الارباح و الخسائر، التدفقات النقدية.

4-5 عناصر القوائم المالية:

ا- الميزانية :تعرض الميزانية حسب الاصول المتداولة و غير المتداولة، يمكن للمؤسسة ان نقدم الميزانية حسب درجة السيولة في حالة ما تكون اكثر دقة.

ا-1 -الاصول المتداولة: يجب تصنيف اصل على انه متدوال في الحالات التالية:

- عندما يتوقع ان يتحقق او يحتفظ به خلال الدورة التشغيلية العادية.

- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي من اجل المتاجرة خلال المدى القصير و ان يتحقق في حدود السنة من تاريخ اعداد الميزانية.

- عندما يكون نقدا او اصلا نقديا و لا توجد شروط على استعماله.

- عندما يتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية العادية

- عندما يستحق التسوية خلال اثنى عشر شهرا من تاريخ اعداد الميزانية.

- كل العناصر الاخرى تعتبر التزامات غير المتداولة.

ب- حسابات النتائج: يتم عرض الاعباء اما حسب الوظيفة او تصنف الاعباء حسب طبيعتيها .

ج- جدول تدفقات الخزينة[1]

د- التغيرات في حقوق المساهمين: يجب على المؤسسة ان تعرض في جدول مستقل يظهر مايلي:

- صافي ربح او خسارة الفترة

- ارصدة الارياح و الخسائر المتراكمة

- المعاملات الراسمالية مع المالكين و التوزيعات للمالكين و التغيرات في حقوق المساهمين

- كل عنصر من عناصر الدخل او الاعباء الدي اه علاقة بحقوق المساهمين.

- حركة الاسهم و الاحتياطي

ه- السياسات المحاسبية و الا يضاحات: - بيان الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية

-تقديم المعلومات المالية الضرورية و غير الموجودة في القوائم المالية سابقة الدكر.

- السياسات و الطراءق المحاسبية المعتمدة .

6- المعيار المحاسبي الدولي الثاني : المخزون السلعي[1].

6-1 هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية. وتعتبر تكلفة

المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به - هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون. ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

6-2 نطاق المعيار: أ - يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا :

أ. 1- عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).

أ. 2-الأدوات المالية.

أ. 3- المخزون من الدواجن و المواشي والدواب، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.

ب - يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

ج - إن المخزون المشار إليه في الفقرة أ. 3 يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج.

ويحدث ذلك، على سبيل المثال عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة. فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار.

3-6 تعريف المصطلحات[1].

أ. استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة كمايلي:

أ. 1 يعتبر المخزون أصلا:

- عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.

-خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو:

-إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

أ. 2 صافي القيمة التحصيلية : هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.

ب - يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في

حالة مؤسسات الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة، والتي لم تحدد المؤسسة، الإيراد المتعلق بها (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر).

4-6 تكلفة المخزون: يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و ظروفه الحاليين.

ا- تكاليف الشراء:- تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى.

- يمكن أن تشمل تكلفة الشراء تكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون

بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزمنة لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرا.

ب- تكاليف التحويل: تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة. تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله. تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة
يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط. ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية. ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة انخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريفا تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف

الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

ج- التكاليف الأخرى:- تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانها وظروفها الحالية. مثلا، يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

- أمثلة على التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي اعتبرت مصاريفا تخص الفترة التي حدثت فيها : - القيم غير العادية للفاقد من المواد والأجور والتكاليف الصناعية .

- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت تلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.

- التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي.

- تكاليف البيع.

- في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون. وهذه الظروف محدده في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون تكاليف الاقتراض.

-5 طرق قياس التكاليف:- يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون. تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

- تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون.وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي. وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

المعالجة المفضلة:- يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح.

- تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن

المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا. وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

المعالجة البديلة المسموح بها:- يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

- تفترض طريقة الوارد أخيرا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا تباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها أولا

7- المعيار المحاسبي الدولي السابع التدفقات النقدية[1].

7-1- هدف المعيار : يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

-2- نطاق المعيار : - يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء مستقل عن بياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها.

7-3- تعريف المصطلحات : - فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

ا- النقديات : ويقصد بها النقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب.

ب- النقدية المعادلة : وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

ج- التدفقات النقدية : وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها.

د- الأنشطة التشغيلية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.

ه - الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة

و - الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمؤسسة.

7-4- عرض قائمة التدفقات النقدية :يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية، والتمويلية.

ا- الأنشطة التشغيلية : - تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المؤسسة ، و لذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات .

- المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات

- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.

- المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.

- المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التامين.

- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

- المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

و رغم أن بعض العمليات كبيع أصل ثابت، قد ينتج عنها مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة، إلا أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالأنشطة الاستثمارية.

- في حالة احتفاظ إحدى المؤسسات بأوراق مالية أو قروض لأغراض التعامل أو الاتجار فيها، فإنها تعتبر مشابهة للمخزون الذي يتم الحصول عليه بغرض البيع، ولذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بشراء وبيع تلك الأوراق يجب أن تبوب كتدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية. وقياسا على ذلك فإن القروض و السلف التي تقدمها المؤسسات المالية تبوب عادة ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وذلك بسبب ارتباط تلك التدفقات بالأنشطة الرئيسية المتعلقة بتوليد الإيرادات.

ب- الأنشطة الاستثمارية : - ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المؤسسة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

- المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

- المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة ولا يشمل ذلك على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها.

- المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة ولا يشمل ذلك على المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجارفيها.

- القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى ولا يشمل ذلك على القروض و السلف التي تقدمها المؤسسات المالية.

- المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمؤسسة ولا يشمل ذلك القروض و السلف الخاصة بالمؤسسات المالية.

- المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

- المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية. وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائي للتحوط لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصينه أو التحوط له.

ج- الأنشطة التمويلية :يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .

-المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.

- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

4-7 التقرير عن التدفقات النقدية : - يجب على المؤسسة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين:

أ. الطريقة المباشرة، حيث يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة للبنود الأساسية.

ب. الطريقة غير المباشرة حيث يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة

بأثر العمليات غير النقدية و أية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية وكذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

يفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة. وفي ظل الطريقة المباشرة يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية بإحدى طريقتين:

أ. من الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، أو.

ب. بتعديل بنود المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما شابهها من بنود الدخل

ومصروفات الفوائد وما يشابهها من بنود المصروفات الرئيسية بالمؤسسات المالية وكذلك باقي بنود قائمة الدخل بما يلي:

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.

-البنود غير النقدية الأخرى.

- البنود الأخرى التي تعتبر آثارها النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

- .في ظل الطريقة غير المباشرة، يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بما يلي:

أ- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية .

ب. البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من شركات زميلة أو حقوق أقلية، و

ج. باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

وكطريقة بديلة فإنه يمكن إظهار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في ظل الطريقة غير المباشرة عن طريق عرض الإيرادات والمصروفات الظاهرة بقائمة الدخل وكذلك التغيرات في بنود المخزون والبنود التشغيلية من حسابات المدينين والدائنين.

ثالثا-اصلاح النظام المحاسبي الجزائري

1- **النظام المحاسبي الجزائري و التحول إلى اقتصاد السوق:** لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه ،ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق،لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وان الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه مع بداية تسعينات القرن العشري و ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية و الخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات.ويتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني من خلال إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتباراتها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.وتركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة، وإهمال دور المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه، ومن خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات وجود تكامل بين المحاسبة التحليلية (Reporting) [1]، والمحاسبة العامة.

فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.وعلى مستوى القوائم المالية تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، بحيث وحسب البعض فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها [1] على عكس التصنيف الوظيفي (Par fonction) أو التصنيف حسب الاتجاه (Par destination) المعمول به في البلدان الأنقلوسكسونية مثل الولايات المتحدة،بريطانيا و كندا ، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية و الإدارية، دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.كذلك كان تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية والتجارية مع إهماله للأنشطة الاقتصادية الأخرى، كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين والأشغال العمومية .

اعتماد المخطط المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء) رغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم [1].

وكما هو معروف فإن مبدأ التكلفة التاريخية يقر بتسجيل مختلف عناصر الميزانية على أساس تكلفة الاقتناء، أو تكلفة الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي.

هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقديمها بطرائق أكثر عقلانية ورشادة تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.

كما نجد أن المخطط المحاسبي الوطني أهمل التبويب (التصنيف) الوظيفي عند إعداد القوائم المالية،فالتصنيف الوظيفي للقوائم المالية يساعد على تحديد المسؤوليات، وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة، كذلك على مستوى القوائم المالية لا نجد بعض الجداول الهامة مثل جدول تدفقات الخزينة، رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول على اعتبار أن الخزينة لها دورا هاما في نشاطات المؤسسة، من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والتي تتمثل في وظيفة الاستغلال وظيفة الاستثمار ووظيفة التمويل.

2- **من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية** : ينبغي هنا الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 75/35 المؤرخة في 29 أفريل 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه أو المخطط، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل،الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق تحرير التجارة الخارجية، فتح راس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك بالنسبة للمقرضين[1].

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة وللمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم الحالية وفقا المخطط المحاسبي الجزائري، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية.وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية. لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين المقرضين، بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا ، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة، وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية .

،وإلى من توجه هذه التقارير ،وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها لغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري .

3-محدودية المخطط المحاسبي الوطني الجزائري : ينبغي الإشارة إلى أن توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد اكثر اعتماد على التمويل من السوق، يفترض تغيير أدواته و فلسفة هذا النظام الجديد، و منها نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات تعاملي السوق المالية(المستثمرين).و هذا عكس ماكان في النظام السابق الذي يكون فيه المتعامل البنوك (القطاع العام خاصة) ،لذلك يمكن القول أن المخطط المحاسبي أدى دوره في هذا المجال .

3-1-غياب الإطار التصوري :يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين ، مقرضين وآخرين.

هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة، لذلك ينبغي :

- تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة.

- إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الأمريكية ،مقارنة إلى القوائم المالية حسب المخطط الوطني الحالي المعدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى .

- وهنا ينبغي أيضا تعديل القوائم، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين والمقرضين، وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الخارجية .

2-3 الحاجة إلى المعلومات المحاسبية : إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير ووجود معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن حتى مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، ولذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث : -طرائق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية،التكلفة الجارية؛

-إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال؛

- المعلومات غير المالية : كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج،علاقات المؤسسة بالغير...الخ ؛

- المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية؛

- ثبات الطرائق المحاسبية حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرائق محاسبية شبه ثابتة،و تكون للتقارير المالية قيمة تجانسية [1]. مشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات : تضمن المخطط المحاسبي للمؤسسات مشروعا جديدا ويحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية الجديدة ،كما يتضمن [1] :

- تصنيف الكتل المحاسبية و المجموعات .

- تحديد الحسابات؛

- القوائم المالية؛

- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

الصنف الأول : حسابات رأس المال ؛

الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة ؛

الصنف الثالث : حسابات المخزونات ، الحسابات الجارية؛

الصنف الرابع : حسابات الغير؛

الصنف الخامس : حسابات المالية ؛

الصنف السادس : حسابات الأعباء؛

الصنف السابع : حسابات الإيرادات .

أما الأصناف 0، 8 و 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية.

4-3- القوائم المالية المقترحة: من خلال مشروع المخطط المحاسبي الجديد نجد القوائم المالية التالية[1] :

ا- الميزانية تحتوي على عمودين ، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة(يحتوي على الأرصدة فقط) ، و تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ؛

ب- حسابات النتائج : ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء؛

ج- جدول تدفقات الخزينة، يمكن استعمال الطريقة المباشرة ،أو الطريقة غير المباشرة ،و يتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (ا ، ب) ؛

د- جدول خاص بتغيرات رأس المال؛

ه- ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.

4-4 الإطار التصوري Cadre Conceptuel : جاء النظام المحاسبي الجديد بإطار محاسبي تصوري يتضمن مايلي[1] :

ا- مجال التطبيق : - يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي؛

- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري؛

- كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط؛

- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات ؛

- و آخرون .

ب- القواعد والمبادئ :يعتمد النظام المحاسبي الجديد على جملة من القواعد و المبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي :

ب- 1- مستعملوا القوائم المالية :- المستثمرون؛ مسيرون ، هيئات إدارية ؛المقرضون (بنوك ، مساهمون) ؛ إدارة الضرائب ؛ شركاء آخرون ، زبائن ، موردون ، أجراء ؛ آخرون .

ب- 2- الفرضيات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية : أهمها مايلي:

ج –3 - الإيرادات : تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم[1].يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن تحويل تكاليف الاستغلال (ح/ 78 حسب المخطط المحاسبي السابق) لا يعتبر من الإيرادات .

ج- 4- الأعباء : تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أنه لا يمكن اعتبار المؤونات المقننة (Réglementées Provisions) وكذلك الإهتلاكات(Amortissement Dérogatoires)ضمن عناصر الخصوم[1]

ج- 5- النتيجة الصافية : تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية .كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء والإيرادات للدورات السابقة.و تعتبر الإيرادات و الأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاءوتعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة[1].

الخاتمة: إن المحاسبة تعبرعن تطور الفكر المحاسبي الدولي ، وذلك للخروج من نطاق الممارسة المحلية ، إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع. وبالتالي اختلاف المعايير المحاسبية أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون ،وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي.

تزداد أهمية المحاسبة من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للشركات عن طريق التقارير المالية ،والتي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، هذه التقارير تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

إن عملية إعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم ،كذلك ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

تحتاج الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى جملة من المعلومات والتي ينبغي توفيرها من طرف معدي التقارير المحاسبية والمالية، بمعنى ينبغي الإفصاح عن المعلومات المفيدة والمناسبة ووصولها للأطراف المعنية في الوقت المناسب.

كذلك فإن عملية المرور إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تعتمد علي :

- الإعداد الثقافي والاستراتيجي اللازم داخل بيئة الشركات المعنية ؛

- معالجة محاسبية ومالية وفقا للمعايير الدولية ؛

لكن يمكن القول أنه حتى تكون معايير المحاسبة الدولية أكثر تجانسا ينبغي ضرورة التوجه نحو مخطط محاسبي عالمي موحد.

- ينبغي الإشارة الى ان طبيعة النظام الاقتصادي الذي يرتبط بالنموذج الاقتصاد الكلي (النموذج الأوروبي) يعتمد على البنوك في عملية التمويل، أما النظام الاقتصادي المرتبط بالنموذج الأنقلو أمريكي يعتمد في عملية التمويل على الأسواق المالية،و هذا له علاقة بنفس المشكل في الجزائر في مرحلة توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مخطط الى اقتصاد أكثر اعتماد على التمويل من السوق،لذلك يفترض تبني النموذج الموافق له، و منها نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات متعاملي السوق المالية.

- ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ستكون المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على هذه المشكلة ظاهرة الفساد المالي و الاداري. هل نعتقد ان الجزائر مؤهلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.ينبغي وضع برامج جديدة للجامعات الجزائرية و دلك بفتح دورات للمحاسبين المتخصصين في مجال المحاسبة الدولية.

- وضع برامج مستقبلية في العمل المحاسبي في الجزائر كفتح مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي.

المصادر

[2] ا نظر : محمد شريف توفيق، حسن علي محمد سويلم ، استرايجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة، الزقازيق،مصر، 2005

[3]شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ،2002-2006 ،ص 60 و مابعدها.

[4]شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ،2002-2006.

[5]www.iso.org / élaboration des normes

[6]GILLES Drmois, op-cit , p 145

[7]OBERT Robert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, op*-cit, p : 56.

[8]PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France, IAS/IFRS, Votre passage aux normes IAS/IFRS, Editions Francis Lefebvre, Paris, à paraître 2003, p : 87.

[9]OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003,p :91.

[10] REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, La création du comité international des principes comptables, IASC, n° 31, octobre 1973, p : 419 à 422

[11]ASCF, The Abbreviated Text IFRSs, IASCF, London, 2003, p: 82

[12]IASC, Normes comptables internationales Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris, 2001, p : 111.

[13] www. IFRS.com /ias1 et www.IASb.org/ias1

[14] انظر المعيار المحاسبي الدولي السابع: التدفقات النقدية ،ص 18. و مابعدها

[15]IASC, Normes comptables internationales Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris, 2001, p : 121.et

IFRS.comwww.focus

[16]www.IASb.org/ias2.et, www.focusIFRS.com/ias2

[17] www.IASb.org/IAS7.et

IFRS.com/IAS7www.focus

[18]BP exploration L TD, Hassi massaoud, Algérie, 2005

[19]مداني بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراة،كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004، ص:105

[20]Saci. D. comptabilité de l'entreprise et système économique, expérience algérienne, opu, Alger, p: 318.

[21]Saheb Bachagha, Pour un Référentiel comptable Algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003 p: 7.

[22]مداني بلغيث ، المرجع السابق، ص: 105.

[23]Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS, système comptable, Alger, décembre 2005, p11.

[24]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p :20

[25]Idem.

[26]Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS,Op-Cit ,p :36.

[27]Idem, p :3.

[28]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p : 25
[29]Idem.
[30]ISGA, Nouveau Plan Comptable des entreprises, Op-Cit, p, 27 :
[31]Idem , p, 29.
[32]Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS,Op-Cit ,p :25.

شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ،2002-2006 ...
محمد شريف توفيق، حسن علي محمد سويلم ، استرايجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة، الزقازيق،مصر، 2005

مداني بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراة،كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004

ARCHER Simon, MC LEAY Stuart, Les rapports financiers des sociétés européennes cotées dans différents pays, problèmes liés à la présentation de l'information et aux travaux d'audit - Revue française de comptabilité, Juin 1987 - 15 p.

Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, Comundi, paris, Oct-2004.

Hervé PUTEAUX, US GAAP, préparer le passage aux normes IAS/IFRS, Comundi, paris, 2005

Saci. D. comptabilité de l'entreprise et système économique, expérience algérienne, opu, Alger
IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, London, p: 37

ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Séminaire en collaboration avec le réseau d'experts, France-Maghreb, Alger, juin 2005
Prospect-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS, système comptable, Alger, décembre 2005

Saheb Bachagha, Pour un Référentiel comptable Algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003

VAN HULLE Karel, L'harmonisation comptable européenne, une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale, *Revue française de comptabilité,* n° 275, février 1996.
www.focusIFRS.com
www.iasplus.com
www.iasb.org
www.fasb.org

قائمة المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار
المعيار المحاسبي رقم 01	عرض القوائم المالية
المعيار المحاسبي رقم 02	المخزونات
المعيار المحاسبي رقم 03	حل محله المعيار رقم 27 والمعيار 28
المعيار المحاسبي رقم 04	محاسبة الإستهلاك
المعيار المحاسبي رقم 05	حل محله المعيار المحاسبي رقم 01
المعيار المحاسبي رقم 06	حل محله المعيار المحاسبي رقم 15
المعيار المحاسبي رقم 07	جدول تدفقات الخزينة
المعيار المحاسبي رقم 08	نتائج التغيرات و الأخطاء السياسية المحاسبية
المعيار المحاسبي رقم 09	حل محله المعيار رقم38
المعيار المحاسبي رقم 10	الأحداث اللاحقة للميزانية
المعيار المحاسبي رقم 11	عقود الإنشاء
المعيار المحاسبي رقم 12	ضرائب الدخل
المعيار المحاسبي رقم 13	حل محله المعيار رقم01
المعيار المحاسبي رقم 14	التقارير عن القطاعات
المعيار المحاسبي رقم 15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار
المعيار المحاسبي رقم 16	الممتلكات و المباني و المعدات
المعيار المحاسبي رقم 17	عقود الاستنجار
المعيار المحاسبي رقم 18	الإيراد
المعيار المحاسبي رقم 19	منافع الموظفين
المعيار المحاسبي رقم 20	الإعانات الحكومية
المعيار المحاسبي رقم 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات
المعيار المحاسبي رقم 22	اندماج الأعمال
المعيار المحاسبي رقم 23	تكاليف الاقتراض
المعيار المحاسبي رقم 24	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
المعيار المحاسبي رقم 25	محاسبة الاستثمارات

تابع الجدول ـ ***قائمة المعايير المحاسبية الدولية***

تابع الجدول - *قائمة المعايير المحاسبية الدولية*

المعيار المحاسبي رقم 26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد
المعيار المحاسبي رقم 27	البيانات المالية الموحدة
المعيار المحاسبي رقم 28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الحليفة
المعيار المحاسبي رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاد التضخمي الحاد
المعيار المحاسبي رقم 30	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة
المعيار المحاسبي رقم 31	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك
المعيار المحاسبي رقم 32	الأدوات المالية- الإفصاح و العرض
المعيار المحاسبي رقم 33	حصة السهم من الأرباح
المعيار المحاسبي رقم 34	التقارير المالية المرحلية
المعيار المحاسبي رقم 35	العمليات المتوقفة
المعيار المحاسبي رقم 36	انخفاض قيمة الأصول
المعيار المحاسبي رقم 37	المخصصات و الالتزامات الطارئة
المعيار المحاسبي رقم 38	الأصول غير الملموسة
المعيار المحاسبي رقم 39	الأدوات المالية،الاعتراف و القياس
المعيار المحاسبي رقم 40	ملكية الاستثمار
المعيار المحاسبي رقم 41	الزراعة

Sources :

IFRS.comwww.focus

www.IASb.org