المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمصرفية
المجلد: 03 -العدد 01 (ديسمبر2013)
ص 86 - 109

مدى ملاءمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية

د.شرشافة إلياس[1]

[1] جامعة سطيف1 (الجزائر)، lcharchafa@univ-setif.dz

1. مقدمة:

لقد ارتبط إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية باحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمنشآت الكبيرة أو المقيدة بالبورصة والمسؤولة أمام عدد كبير من الجمهور ,غير أن تركيبة النسيج الاقتصادي لغالبية الدول يبرز بوضوح هيمنة قطاع المنشآت الصغيرة والمتوسطة والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأمام خصوصية هذه الأخيرة وافتقارها للموارد المالية والبشرية فإن التزامها بتطبيق نفس المتطلبات المحاسبية المفروضة على المنشآت الكبيرة يشكل عبئا عليها يضاف إلى التحديات التي تعيق نموها وتطورها في ظل التغيرات السريعة التي يعرفها الاقتصاد الدولي ,وفي هذا السياق قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة سعيا منه لتوفير متطلبات محاسبية مبسطة تساهم في تخفيف العبء الناتج عن الالتزام بالمتطلبات المحاسبية للمعايير الكاملة وهو ما من شأنه تعظيم المنافع المستمدة من هذا الالتزام. إن حاجة المنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى متطلبات محاسبية دولية مبسطة تجعل من تطبيق المعيار الدولي ملائما في البيئة الجزائرية نظرا للدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه في تحسين الأداء المحاسبي للمنشأة خاصة من حيث ضمان توصيل معلومات موثوقة ذات جودة نوعية عالية بما يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من مقرضين ومستثمرين سواء على الصعيد المحلي أو الأجنبي ,غير أن تطبيق المعيار في بيئة هي في طور النمو مثل البيئة الجزائرية تعيقه مجموعة من المعوقات والمرتبطة بشكل أساسي بالبيئة الداخلية للمنشأة من حيث طبيعة إدارتها من جهة أو فيما يتعلق بالبيئة الخارجية من حيث عدم تكييف التشريعات والقوانين الجزائرية بما يتلاءم والتغيرات الدولية من جهة أخرى.إشكالية البحث تتمحور مشكلة البحث بصورة أساسية في الدور والأهمية الكبيرة التي تميز المنشآت الصغيرة والمتوسطة في العالم والجزائر خاصة ما فرض ضرورة الاهتمام بها من جميع النواحي خاصة الناحية المحاسبية ,وهو ما أثمر عن صدور معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بها ,وعلى ضوء ذلك فالجزائر وفي إطار سعيها المستمر لإصلاح نظامها المحاسبي اتجهت نحو تبني المتطلبات المحاسبية الدولية لكن الجهود المبذولة للنهوض بالمحاسبة وللرفع من الأداء المهني تبقى دون الحد الأدنى ,وانطلاقا من هذا نطرح التساؤل عن مدى جاهزية بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لتبني معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بها في حال أخذت الجزائر بما جاء به، خاصة وأن هذا المعيار يختصر على القائمين على

مهنة المحاسبة الخوض في تفاصيل معايير عدة واقتصار عملهم على تطبيق معيار واحد الأمر الذي يتوقع من خلاله تحقيق العديد من الإيجابيات والمزايا للمنشآت التي تطبق هذا المعيار.سنحاول معالجة الموضوع من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

-ما مدى ملاءمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؟

حيث يتم الإجابة على التساؤلات التالية :

-ما هي متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

-ما مدى قابلية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في البيئة المحاسبية الجزائرية؟-

-ما هي أهم المعوقات التي تحد من التطبيق الفعال لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة في بيئة المنشآت الجزائرية؟

فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات التالية:

-إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي.

- تواجه بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية معوقات لتطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

إن هدفنا من إجراء البحث هو التطرق إلى المحاور التالية:

المحور الأول: عرض القوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص

تمثل القوائم المالية مخرجات العملية المحاسبية وهي بمثابة المكون الرئيسي للوظيفة الإعلامية للمحاسبة ويمكن تعريفها على أنها "المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة خلال الفترة المالية, وتعطي صورة لمستخدمي القوائم المالية عن المركز المالي الحالي للمنشأة, وقوتها الإيرادية, وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة"[1], وحتى تؤدي القوائم المالية دورها فإنه من الضروري أن تتصف بالشمول والدقة عند التعبير عن الأنشطة إضافة إلى الوضوح والبساطة والثبات في استخدام المصطلحات والطرق والإجراءات والسياسات والمبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة,[2]وبالتالي يمكن أن نعطي تعريفا للقوائم المالية على أنها انعكاس للتبويب والتلخيص النهائي للبيانات المحاسبية خلال فترة معينة, وتعتبر هذه القوائم الوسيلة الرئيسية لعرض وإيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المهتمة بالمنشأة بغية تمكينهم من اتخاذ القرارات المختلفة.

ووفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص فإن المنشأة ملزمة بالإعداد السنوي لمجموعة من القوائم المالية والتي تتمثل في:

- قائمة المركز المالي أو الميزانية
- قائمة الدخل
- قائمة التغير في حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المحتجزة
- قائمة التدفق النقدي
- إيضاحات القوائم المالية

وتجدر الإشارة إلى أن المعيار لا يفرض شكلا معينا, حيث يكتفي بإعطاء أمثلة عن القوائم المالية وقائمة بالمعلومات الواجب عرضها ضمن دليل التطبيق المرفق مع المعيار, كما يسمح بأن يطلق عليها أسماء أخرى بشرط أن لا تكون مضللة, لكنه في الوقت نفسه يؤكد على وجوب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية, وأن تقوم المنشأة بإدراجها على شكل سردي أو وصفي إذا كان ذلك ضروريا من أجل الفهم الجيد للقوائم التي تتعلق بالفترة الحالية, وأن تكون القوائم واضحة وغير متداخلة فيما بينها حيث يجب تمييزها عن بعضها وأن تحتوي كل قائمة على المعلومات التالية:

أولا. المعلومات المعروضة ضمن قائمة المركز المالي

يتم الإفصاح عن المعلومات ضمن بنود يتم عرضها بشكل منفصل لوجود اختلاف في طبيعتها أو عملها ضمن قائمة المركز المالي, وقد بين المعيار الخاص أن هناك إفصاح إجباري لمجموعة من المعلومات وهو ما يمكن أن ندرجه تحت عنوان الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي وإفصاح اختياري لمجموعة أخرى من المعلومات وهو ما يمكن أن ندرجه تحت عنوان معلومات يجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي أو الملاحق.

1- **الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي:** وهي تمثل البنود الرئيسية التي تتعلق بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية بحيث يكون عرضها ضمن قائمة المركز المالي إجباريا وهي:

• **الأصول:** الأصول الملموسة, الأصول غير الملموسة, الاستثمارات العقارية, الاستثمارات المالية, المساهمات, الأصول البيولوجية, أصول الضرائب المؤجلة, أصول الضرائب الجارية, المخزون, العملاء والمدينون الآخرون, النقدية وما يماثلها.

• **حقوق الملكية:** الأموال الخاصة-حصص المساهمين في المنشأة الأم, حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية وتعرض بشكل منفصل عن الأموال الخاصة-حقوق ملكية المنشأة الأمة.

• **الالتزامات:** التزامات الضرائب المؤجلة, التزامات الضرائب الجارية, الالتزامات المالية, المخصصات, الموردون والدائنون الآخرون.

وعلى هذا الأساس فإن ما يتطلبه معيار عرض القوائم المالية IAS1 من ضرورة الإفصاح عن البند المتعلق بالأصول المقتناة لغرض البيع والذي يضم الأصول المقتناة لغرض البيع ومجموعة الأصول التي سيتم

التخلص منها والبند الذي يتعلق بمجموعة الالتزامات التي سيتم التخلص منها, غير مطلوب ضمن المعيار موضوع البحث.

2- معلومات يجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي أو الملاحق: حيث تقوم المنشأة بالإفصاح عن بنود أو أقسام فرعية أخرى للبنود السابق عرضها ويتبع كل بند فرعي البند الرئيسي وعليه يتم:

• التفصيل في حساب المخزون بإبراز طبيعته إن كان سيتم بيعه "بضاعة" أو سيتم تحويله إلى منتج لغرض البيع "منتجات نصف مصنعة أو تحت التشغيل" أو عبارة عن مادة أولية أو لوازم تستخدم في إطار عملية الإنتاج أو انجاز الخدمات.

• لشركات الأموال فلكل فئة من رأس المال يتم الإفصاح عن: عدد الأسهم المصرح بها, عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة وغير المدفوعة بالكامل, القيمة الاسمية للسهم أو إذا لم يكن لها قيمة اسمية, تسويات الأسهم في بداية ونهاية السنة, الحقوق والأسهم الممتازة والقيود على كل فئة, أسهم الخزانة والفروع والشركات الزميلة, الأسهم المقدر إصدارها في ظل عقود الخيار أو عقود البيع, كما يتم تقديم وصف لطبيعة وغرض كل الاحتياطات المدرجة ضمن حقوق الملكية, أما بالنسبة للمنشآت التي لا يكون رأس مالها في صورة أسهم فيتم أيضا الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات السابقة مبينة التغيرات التي حدثت أثناء الفترة لكل فئة من حصة الملكية والحقوق والامتيازات والقيود على كل فئة من حصة الملكية.[1]

• لعمليات البيع الملزمة خلال نهاية الدورة والتي قد تشمل أصلا أو خصما في هذا الحالة على المنشأة أن تقدم المعلومات التي تتعلق بوصف الأصل أو الخصم, وصف لوقائع وظروف عملية البيع, إظهار القيمة المحاسبية للأصل وإن تعلق الأمر بمجموعة من الأصول أو الخصوم فيتم إظهار القيمة المحاسبية للأصول والخصوم المعنية.[2]

ثانيا. المعلومات المعروضة ضمن قائمة الدخل: يتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

- الإيـــــرادات
- تكاليف التمويل
- الحصة من الربح أو الخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية.
- مصاريف الضريبة على النتيجة
- قيمة موحدة تتضمن, الربح أو الخسارة بعد الضريبة الخاص بعمليات النشاط المتخلى عنه, والمكسب أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها والناتجة عن, التقييم وفق القيمة العادلة بعد طرح تكلفة البيع أو من صافي ما يتخلص منه, من الأصول المكونة للنشاط المتخلى عنه.
- النتيجة الصافية

2-ضمن قائمة الدخل الشامل: يتم الإفصاح عن ما يلي:

- نتيجة النشـــــــــاط.

- عناصر الدخل الأخرى" المعترف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية"حيث تعرض وفقا لطبيعتها والتي تتمثل في: بعض المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية, بعض المكاسب والخسائر الإكتوارية, بعض التغيرات في القيمة العادلة لأدوات التحوط.

- الحصة من عناصر الدخل الأخرى في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة والتي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية وهنا لا يشترط أن يتم عرضها وفقا لطبيعتها.

- النتيجة الإجمالية أو الدخل.

✍ وإذا اختارت المنشأة الإفصاح **ضمن قائمة وحيدة** فإن جميع البنود أو العناصر السابقة يتم إظهارها بشكل متصل مع مراعاة الحالة التي لا تتوافر فيها عناصر الدخل الأخرى حيث يتم عدم إظهار بند النتيجة الصافية واستبدال بند النتيجة الإجمالية أو الدخل الشامل ببند النتيجة الصافية.

✍ ومهما كانت الطريقة التي تم بها عرض قائمة الدخل يجب التوضيح بشكل منفصل مخصصات النتيجة الصافية لأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم وأصحاب حقوق الأقلية.[1]

ثالثا. العناصر المكونة لقائمة التغير في حقوق الملكية: تتكون القائمة من أربع عناصر رئيسية, هي:

• الدخل الشامل للفترة

• أثر تصحيح الأخطاء وتغيير السياسات المحاسبية المعترف بها خلال الفترة: وتتمثل السياسة المحاسبية في المبادئ والأسس والقواعد والأعراف والممارسات التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية وإجراء المعالجات للعمليات المحاسبية, ونتيجة للتراكم الكبير للسياسات المحاسبية على مدى تطور الفكر المحاسبي من ناحية التطبيق العملي نجد بأن هناك اختلاف في تطبيقها بين المنشآت وحتى داخل المنشأة نفسها, وعلى اعتبار أن فائدة المعلومات تكمن في قابليتها للمقارنة الأمر الذي يتطلب الثبات في السياسة المحاسبية المطبقة إلا أن ذلك يعد أمرا مستحيلا لعدم ثابت الظروف المحيطة بالمنشأة ومن هنا تظهر ضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية وأثر هذا التغيير على الأرقام المحاسبية المنشورة,[1] لأن هذا التغيير يؤدي إلى عدم الاتساق في إعداد القوائم المالية مما يتطلب إعادة عرضها بأثر رجعي وفقا للسياسة الجديدة وذلك بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند من بنود حقوق الملكية يكون قد تأثر في أول فترة مالية سابقة ثم عرضها والقيم المقارنة الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل فترة سابقة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على الدوام,[2] ويعكس التغير الناتج قيمة التعديل الذي يحدث في الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

- أما فيما يخص الأخطاء فهي تنتج عن أخطاء في الحساب أو التقييم أو في تطبيق السياسات المحاسبية وذلك عند إعداد القوائم المالية للفترات السابقة ويتم اكتشافها خلال الفترة الجارية, ويجب أن تقوم المنشأة بتصحيح الأخطاء الجوهرية التي تخص الفترات الماضية بأثر رجعي في المجموعة الأولى للقوائم المالية المصرح بها للإصدار بعد اكتشافها عن طريق إعادة التقرير عن القيم المقارنة التي تخص الفترة أو الفترات

الماضية المعروضة التي ظهر فيها الخطأ, وإذا ظهر الخطأ قبل الفترة الأولى المعروضة فيتم إعادة التقرير عن الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى المعروضة.[3]

• **التعاملات مع أصحاب رأس المال من استثمارات إضافية وتوزيعات:** ونقصد المعاملات التي تتم في اتجاه واحد بمعنى الغير تبادلية تمييزا لها عن المعاملات التي تتم بين الوحدة والعملاء أو الموردين وينجر عنها الحصول أو الزيادة في الحقوق بالنسبة للاستثمارات الإضافية ونقصان أو التخلي عن الحقوق بالنسبة للتوزيعات.

- **المعلومات المعروضة ضمن قائمة التغير في حقوق الملكية:** يجب أن تعرض القائمة ما يلي:[4]

- الدخل الشامل للدورة "النتيجة الصافية+المكاسب والخسائر المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية" موضحة بشكل منفصل حصة المجموعة وحصة الأقلية.

- أثر تصحيح الأخطاء والتغيير في السياسات المحاسبية للفترات السابقة لكل بند من بنود حقوق الملكية

-إجراء تسوية بين القيمة المحاسبية في بداية الدورة ونهايتها لكل بند من بنود حقوق الملكية حيث يراعى الإفصاح عن كل تغيير ينشأ من:

- النتيجة الصافية.

- عناصر الدخل الشامل الأخرى.

- رؤوس الأموال المقدمة من طرف المستثمرين.

- توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى على المالكين.

- ويتم بشكل منفصل الإفصاح عن الأسهم المصدرة والمعاملات التي تمت عليها وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى التي تم تخصيصها للمساهمين والتغيرات في حصص ملكية الشركة الأم في المنشآت التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

✍ كما تلتزم المنشأة بتقديم المعلومات عن عمليات التسوية لبنود حقوق الملكية بين أول وآخر الفترة ومصادر التغيير ضمن القائمة أو الملاحق.[1]

حالة قائمة الدخل والأرباح المحتجزة

1-شروط عرض القائمة: تجيز الفقرة 3.18 للمنشأة أن تقوم بعرض قائمة أخرى بدل قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة الدخل الشامل متمثلة في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة "غير الموزعة" إذا كانت التغيرات في حقوق الملكية متأتية من المصادر التالية فقط:

- النتيجـــة الصافية.

- توزيعـات الأرباح.

- تصحيح الأخطاء أو تغيير السياسات المحاسبية.

2-**المعلومات المعروضة ضمن قائمة الدخل والأرباح المحتجزة:** يتم عرض المعلومات التالية إضافة إلى ما يتم عرضه ضمن قائمة الدخل:[1]

- الأربـــاح المحتجزة لبداية الفتــرة.
- توزيعـــات الأربـــــــــاح.
- أرباح غير موزعة معاد التقرير عنها لتعلقها بتصحيح الأخطاء وتغيير السياسات المحاسبية للفترات السابقة.
- الأرباح غير الموزعة في نهاية الفترة.

رابعا. العناصر المعروضة ضمن القائمة التدفقات النقدية

عند عرض القائمة فإن المنشأة ملزمة بالإبلاغ عن مكونات النقدية وما يماثلها مع ضرورة عرض تسوية للقيم الظاهرة بالقائمة مع ما يناظرها بالميزانية كما أن الإبلاغ عن التدفقات النقدية المجملة من النشاطات الاستثمارية والتمويلية يتم بشكل منفصل, ويجب أن تتضمن القائمة ما يلي:

1-التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: مثل المتحصلات والمدفوعات النقدية من بيع وشراء وتقديم الخدمات, المدفوعات النقدية للعمال أو لحسابهم, المدفوعات النقدية كضرائب أو أي ضرائب مستردة, المدفوعات النقدية المتعلقة بشراء وبيع الأوراق المالية.

2-التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: مثل المتحصلات والمدفوعات النقدية الناتجة عن شراء أو بيع الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول الطويلة الأجل الأخرى, بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها الكيانات الأخرى, القروض والسلف المقدمة للغير وتسديداتهم لها, المتحصلات والمدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية, الخيارات والمبادلات والمقايضات, ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة أو تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

3-التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: مثل المتحصلات النقدية من إصدارات رأس المال "أسهم, سندات", التوزيعات النقدية على المساهمين, النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو الكمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل, النقدية المحصل عليها من سداد القروض, ومن تخفيض التزامات الإيجار التمويلي.

✍ عند عرض القائمة يجب الأخذ بمجموعة من الاعتبارات نذكر منها ما يلي:[1]

- **التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:** حيث يتم الأخذ بسعر الصرف السائد في تاريخ حدوث التدفق النقدي لتسجيل التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية أو لتحويل التدفقات النقدية للمنشأة الأجنبية التابعة كما يجب الإفصاح عن أي تغير في أسعار الصرف على النقدية أو ما يماثلها.

- **الفوائد وتوزيعات الأرباح:** يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن القائمة ويمكن تصنيف الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم المحصلة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية كما يمكن تصنيف أرباح الأسهم المدفوعة ضمن التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية أو التمويلية.

- **الضرائب على الدخل:** يكون الإفصاح عنها بشكل منفصل وتصنف كتدفق نقدي للأنشطة التشغيلية إلا إذا كانت مرتبطة بالأنشطة التمويلية أو الاستثمارية وفي حالة تصنيفها على أكثر من نشاط على المنشأة أن تظهر الرقم الإجمالي للضرائب المدفوعة.

- **العمليات غير النقدية " ليس لها أثر نقدي":** حيث يتم استبعاد للعمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يماثلها بالإضافة إلى العمليات التي ليس لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للفترة الحالية ويقتصر تأثيرها على الهيكل المالي للمنشأة مثل تحويل الديون إلى أموال خاصة.

خامسا.عرض إيضاحات القوائم المالية

حتى يمكن الاطلاع وفهم الملاحظات أو الشروحات بسهولة يفضل أن تتكون الإيضاحات من حروف وأرقام تظهر أمام البند في القائمة مرتبة بحسب تسلسلها وظهورها في القائمة المالية,[4] وحتى تؤدي دورها يجب أن تتضمن:

- الإفصاح عن أي معلومات ضرورية تكون مفيدة في فهم القوائم المالية من أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة وأي معلومات إضافية لم يتم عرضها ضمن القوائم المالية.

- كل تقدير خضع للاجتهاد الشخصي وله أثر هام على قيم القوائم المالية عند تطبيق السياسات المحاسبية يتوجب توضيحه, كما يتم الإفصاح عن المصادر الرئيسية للتقدير غير الدقيق من خلال
توضيح الافتراضات المتعلقة بالمستقبل والمصادر غير الدقيقة للتقدير في تاريخ الميزانية والتي تشكل خطرا على الاجتهاد للقيم الدفترية للأصول والالتزامات للسنة المالية التالية.[1]

- الأحداث اللاحقة للميزانية وهي تظهر بين تاريخ الإعداد والعرض حيث يتم إبراز طبيعة الحدث وتقدير لأثره المالي إن أمكن ذلك, وهذا بالنسبة للأحداث غير موجبة التعديل والتي تنشأ بعد تاريخ الميزانية مثل التغير في النسب الضريبية.

- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وهي الأطراف التي يكون أحدها قادرا على التحكم أو ممارسة تأثير هام على الطرف الآخر فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية أو التشغيلية.

المحور الثاني: القياس وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص

أولا. قياس الأصول: يرتبط مفهوم الأصول بتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث تمت في الماضي أعطت المنشأة الحق في السيطرة عليها, وتنتج هذه المنافع من خلال قيام المنشأة بمبادلة أصل بآخر مع وحدات أخرى أو استخدام أصولها في النشاط الداخلي أو الوفاء بالتزاماتها, أو توزع على ملاك المنشأة.[1]

وعلى اعتبار أن الأصول تتضمن مخزون من الخدمات أو الطاقات الإنتاجية التي تولد منافع اقتصادية ينتظر الحصول عليها من خلال تشغيلها واستغلالها في الأغراض المنوطة بها فإنه وفي المقابل ينتج عن هذا الاستغلال خلال الفترة نقص في هذا المخزون بما يؤدي إلى انخفاض قيمته الاقتصادية, وهو ما يظهر أهمية

قياسها للتعرف على التغيرات التي تطرأ عليها ومن ثم التمكن من الحفاظ على قدرتها الإنتاجية وتخصيص عناصرها على فرص الاستخدام والاستغلال البديلة في العملية الإنتاجية,[2] وللتعرف أكثر على قياس الأصول سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

الأصول الملموسة

هي أصول تتوفر على الوجود المادي حيث يمكن تحسسها ويتم استخدامها لمدة طويلة نسبيا في نشاط المنشأة واقتناؤها لا يكون لغرض بيعها ومن أمثلتها نجد, الآلات والمعدات, المباني المخصصة للقيام بعمليات المنشأة كالإدارة أو التخزين, وسائل النقل كالسيارات, الأراضي, الأثاث, وعموما للأصل الملموس الخصائص التالية:

- يتم استخدامه لمدة طويلة في نشاط المنشأة أي أكثر من فترة محاسبية.
- الغرض من اقتنائه ليس لإعادة بيعه أو استثماره خارج الأغراض الرئيسية وإنما يتم استخدامه في جميع أنشطة المنشأة الرئيسية الإنتاجية أو البيعية أو الإدارية.

ويتم قياس قيمة الأصل الملموس عند لحظة الاعتراف به بالتكلفة المعادلة للثمن النقدي عند تلك اللحظة أو القيمة الحالية لجميع المدفوعات المستقبلية في حالة تأجيل السداد وتتضمن هذه التكلفة:[1]

- سعر الشراء بما فيه الرسوم القانونية ومصاريف السمسرة, الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع ويتم طرح الحسومات والخصومات التجارية.
- كل التكاليف المنسوبة مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود, ومن أمثلة هذه التكاليف نجد تكلفة إعداد المكان, تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية, تكاليف التثبيت والتركيب والاختبار.
- التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل وترميم الموقع الذي يوجد عليه.

وفي حالة اقتناء الأصل الملموس عن طريق التبادل بأصل آخر فإن التكلفة تكون مساوية للقيمة العادلة في حالة كون عملية التبادل تعبر عن حقيقة تجارية والقيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المستغنى عنه يمكن قياسها بموثوقية, وإلا فإن التكلفة تكون مساوية للقيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه.[2]

ويعد الاعتراف بالأصول الملموسة بصفة عامة على أساس تكلفتها اعترافا مبدئيا, ذلك أن بعد اقتنائها سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة لفترة زمنية معينة تمثل عمر الأصل, يتم خلالها الاستغلال التدريجي للمنافع المتولدة منها, وعليه فإن الأصل يتعرض للتناقص التدريجي في المنافع المتولدة منه نتيجة التناقص في مقدرته الإنتاجية وهو ما يطلق عليه الاهتلاك, حيث توزع قيمة الأصول القابلة للاهتلاك على مدار العمر الإنتاجي بشكل منتظم ولتحقيق ذلك يتم استخدام العديد من طرق الاهتلاك مثل طريقة القسط الثابت, طريقة القسط المتناقص, طريقة وحدات الإنتاج, وعموما فإن الاهتلاك يرتبط بتكلفة الأصل والقيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل والذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمنشأة, وبالنسبة إلى كل من طرق الاهتلاك والقيمة المتبقية والعمر الإنتاجي فيتم تقديرها مبدئيا عند اقتناء الأصل ومراجعتها إذا كان هناك ما يشير إلى وجود اختلاف بين التقديرات السابقة والتوقعات الحالية,[3] وإضافة إلى الاهتلاك نجد الانخفاض في قيمة الأصل وهو بمثابة خسارة نتيجة الارتفاع في القيمة الدفترية للأصل عن

قيمته القابلة للاسترداد والتي يجب احتسابها عند ظهور أي مؤشر يدل على وجود انخفاض عند الإقفال وهي تتمثل في القيمة العادلة مطروحا منها مصاريف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى.

ويجيز المعيار الخاص نموذجا واحدا للقياس اللاحق للأصل الملموس وهو نموذج التكلفة والذي من خلاله يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة, والقيمة الناتجة عن ذلك تمثل القيمة الدفترية للأصل.

تبقى الإشارة إلى أن بعض الأصول الملموسة قد تحتوي على عناصر رئيسية يكون هناك اختلاف هام في عمرها الإنتاجي, هنا المنشأة يجب أن تطبق التكلفة المبدئية للأصل على هذه العناصر الرئيسية واهتلاكها على مدار عمرها الإنتاجي بشكل منفصل فقط عندما تكون هناك اختلافات هامة في نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها.[1]

ثانيا: الاستثمارات العقارية "IMMEUBLE DE PLACEMENT"

هناك من يطلق عليها الممتلكات المستثمرة أو عقارات التوظيف ومهما كانت التسمية فإنها تحظى بمعالجة محاسبية منفصلة عن الأصول الملموسة ذلك أن الغرض من اقتنائها يستهدف الحصول على عوائد ناتجة من التأجير أو الارتفاع في قيمة الأصل مع مرور الزمن وهي أصول طويلة الأجل حيث يرتبط استخدامها بأكثر من فترة محاسبية كما أن اقتناءها لا يكون لغرض بيعها أو استخدامها في الأنشطة الإنتاجية أو البيعية أو الإدارية لكنه يستهدف الرفع من نتائج المنشأة أو تحسين رأس مالها, وقد تكون في شكل أرض أو مبنى أو كلاهما معا يتم الحصول عليها إما بموجب عملية شراء أو مبادلة أو إنتاج ذاتي أو عن طريق عقد إيجار تمويلي, وعليه فإن الاستثمارات العقارية تتميز بالخصائص التالية:

- أصول تتميز بالوجود المادي ويتم استخدامها لأكثر من فترة محاسبية.
- الغرض من اقتنائها ليس لبيعها ولا لاستخدامها في الإنتاج أو البيع أو الإدارة وإنما لتأجيرها والاستفادة من تصاعد قيمتها مع مرور الزمن.

وللتوضيح أكثر فإن الاستثمارات العقارية يمكن أن تكون عبارة عن:[2]

- قطعة ارض الغرض من اقتنائها ليس بيعها في وقت قصير وإنما الرفع من رأس مال المنشأة.
- مبنى تابع للمنشأة تم اقتناؤه من خلال عقد إيجار تمويلي تم تأجيره في إطار عقد إيجار تشغيلي.
- عقار قدم للغير في إطار عقد إيجار تشغيلي.

ويتم استخدام التكلفة لقياس الأصل المشترى عند الاعتراف به والتي تتضمن ثمن الشراء بما فيه المصاريف الأخرى من رسوم قانونية ومصاريف السمسرة وضرائب تحويل العقار, وإذا كان الأصل قد تم إنشاؤه ذاتيا فإن تكلفته يتم تحديدها كما هو مطلوب بالنسبة للأصول الملموسة.[3]

وبشكل دوري وعند تاريخ كل إقفال على المنشأة أن تقوم بتقييم الاستثمارات العقارية بقيمتها العادلة إذا

كان من الممكن قياسها من دون تكلفة أو بذل جهد مفرط, مع المحاسبة عن أي تغييرات لاحقة تنتج عن التغير في القيمة العادلة ضمن النتيجة الصافية,[1] والأخذ بعين الاعتبار أن الأصول ذاتية الإنشاء قد أصبحت جاهزة للاستخدام.

ومن المهم جدا التأكيد على أن عملية القياس السابقة لا تتم إلا في حالة كون القيمة العادلة يمكن قياسها بدون تكلفة أو بذل جهد مفرط, حيث أن عدم توفر هذا الشرط سيؤدي إلى معالجة الاستثمارات العقارية مثل المعالجة التي تتم على الأصول الملموسة بمعنى استخدام نفس أسس الاعتراف والقياس السابق للأصل الملموس عن طريق نموذج التكلفة الذي يحل محل القيمة العادلة إلى غاية توفر الشرط السابق حيث يمكن الرجوع إليها وهكذا تستمر العملية.

✍ وفيما يتعلق بحالة قياس القيمة العادلة بدون تكلفة أو بذل جهد مفرط, فإن المعيار لا يحتوي على أي توجيهات تبين كيفية التوصل إلى تحديد هذه الحالة, مما يترك الباب مفتوحا أمام اجتهادات الإدارة في معرض تحديدها لهذه الحالة.[2]

ثالثا: الأصول غير الملموسة

هي أصول غير نقدية تفتقر للوجود المادي مما يصعب تحديدها أو تمييزها مقارنة بالأصول الملموسة, ويتم الحصول عليها من طرف المنشأة عن طريق الشراء أو عن طريق اكتسابها مع مرور الوقت مما يدلل على وجود قيمة اقتصادية لها تبرز من خلال استخدامها في نشاط المنشأة ومنه السعي إلى تعظيم أرباحها من خلال قدرتها أو قوتها الإرادية, والتي يمكن أن تجعل من قيمتها أعلى من قيمة الأصول الملموسة في بعض المنشآت, ومن الأمثلة عن الأصول غير الملموسة نجد براءات الاختراع, حقوق الطبع أو النشر, حقوق الامتياز أو التراخيص, العلامات التجارية, شهرة المحل, ولا يكفي عدم الوجود المادي لوحده لتمييز الأصول غير الملموسة عن غيرها حيث أن بعض الأصول الأخرى تفتقر إلى الوجود المادي مثل الأدوات المالية كالودائع بالبنوك لكنها لا تعتبر من ضمن هذا النوع مما يضيف خاصية أخرى وهي أن يكون الأصل على درجة عالية من حالة عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية المحتمل الحصول عليها وذلك لارتباط هذه المنافع بما يمكن أن يحققه الأصل من ميزة تنافسية للمنشأة وأيضا لصعوبة تحديد عمر إنتاجي للأصل نتيجة عدم وجود عمر مادي له, ويضيف مجلس معايير المحاسبة الدولي خاصية التحديد في معرض تعريفه للأصل غير الملموس, حيث يؤكد على ضرورة أن يكون الأصل قابل للتحديد لتمييزه عن الشهرة بمعنى منفصل عن بقية الأصول أو توجد حقوق قانونية تمكن من تحديده بغض النظر عن إمكانية فصله أو تحويله, وبشكل عام فإن الأصل غير الملموس يتميز بالخصائص التالية:

- افتقاره للوجود المادي.
- المنافع المستقبلية المحتمل الحصول عليها منه تتميز بدرجة عالية من حالة عدم التأكد.

ويمكن للمنشأة الحصول على الأصل غير الملموس إما عن طريق شرائه منفصلا أو التبادل أو نتيجة لاندماج الأعمال أو بتطويره وإنتاجه داخليا وقد بين المعيار الخاص المعالجة المحاسبية لكل حالة بعد تحقق شروط الاعتراف بالأصل.

فالمعالجة المحاسبية للأصل الغير الملموس المقتنى عن طريق الشراء منفصلا أو عن طريق التبادل تتماثل إلى حد كبير مع المعالجة المحاسبية للأصول الملموسة فعند اقتناء الأصل عن طريق الشراء منفصلا يسجل بالتكلفة أما إذا تم اقتناؤه عن طريق التبادل فيسجل بالقيمة العادلة إذا أمكن تحديدها بموثوقية وكانت عملية التبادل تعبر عن حقيقة تجارية وإلا تم تسجيله بقيمته الدفترية, وبالنسبة للأصول غير الملموسة الناتجة عن اندماج الأعمال فتسجل بقيمتها العادلة عند تاريخ الحصول عليها.

وعادة ما يتضمن نشاط المنشأة عمليات البحث والتطوير والتي تستهدف الحصول على معرفة علمية وفنية يتم استخدامها في تحسين أو الحصول على خدمات ومنتجات جديدة تكون لها قيمة مستقبلية في سياق نشاط المنشأة التجاري, وقد بين المعيار الخاص بأن جميع التكاليف المتولدة عن عمليات البحث والتطوير يتم تسجيلها على أنها مصاريف وتشمل هذه التكاليف:[1]

- الأجور والمرتبات والمصروفات المتعلقة بالموظفين العاملين بأنشطة البحث والتطوير.
- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة في أنشطة البحث والتطوير.
- إهتلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة البحث والتطوير.
- التكاليف غير المباشرة بخلاف مصاريف البيع والإنفاق الإداري وأي مصاريف عامة أخرى.

ومثلها في ذلك مثل الأصول الملموسة فإن للأصول غير الملموسة عمر إنتاجي أو نفعي والذي يكون قابلا للتحديد وفقا لنص قانوني أو اتفاق يجمع بين طرفين كما هو الحال بالنسبة لاستغلال أو بيع براءة الاختراع, غير أن بعض الأصول قد يكتسبها المشروع تاريخيا دون دفع لثمنها وبالتالي فإن عمر هذه الأصول يرتبط بعمر المنشأة نفسها,[1] وهو ما يطلق عليه بالأصول غير الملموسة ذات العمر النفعي غير المحدد, إلا أن المعيار الخاص يعتبر جميع الأصول غير الملموسة محددة العمر النفعي وعليه فقد

وضع تقدير للعمر النفعي لأي أصل غير ملموس وجدت المنشأة صعوبة في تحديد مدته ب 10 سنوات.

وجود العمر النفعي للأصول غير الملموسة يجعلها تتعرض للإطفاء بشكل منتظم على مداره, مع عدم وجوب مراجعة دورية لطرق الإطفاء والقيمة المتبقية والعمر النفعي, إلا إذا كان هناك ما يشير إلى وجود اختلاف بين التقديرات السابقة والتوقعات الحالية, ويجب أن تظهر طريقة الإطفاء نمط المنافع الاقتصادية التي يتم الحصول عليها من الأصل بحيث إن تعذر تحديد هذا النمط بشكل موثوق يجعل من الواجب استخدام طريقة القسط الثابت كما يجب الاعتراف بمبلغ الإطفاء لكل فترة على أنه مصروف,[2] مما يتطلب تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته المحاسبية والتي تكون مساوية لتكلفته مطروحا منها مصاريف الإطفاء وخسائر الانخفاض, مع اعتبار أن قيمة الأصل المتبقية تكون مساوية للصفر في نهاية عمره النفعي إلا في حالة:[3]

- وجود التزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره النفعي.
- وجود سوق نشط في نهاية العمر النفعي للأصل يمكن من خلاله تحديد هذه القيمة المتبقية.

إن المعالجة السابقة تتعلق فقط بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد حيث نجد أصول أخرى ولها أهمية كبيرة مثل شهرة المحل, والتي تعبر عن مجموعة من العوامل والتي ليس من المستطاع تمييزها كمصدر لقيمة أصل معين بالرغم من أن المقدرة الإيرادية لمعظم المنشآت الناجحة ترجع إليها, ويتم الاعتراف بها فقط عند اندماج الأعمال حيث يكون التعامل معها وفقا للفقرة 19.22 من طرف المقتني كالتالي:

- يتم الاعتراف بالشهرة كأصل من قبل المقتني منذ تاريخ الاقتناء.
- تقاس مبدئيا بالفرق بين تكلفة شراء المنشأة المقتناة مع القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة.

وللشهرة عمر نفعي حيث يمكن إطفاؤها على مداره وعموما فإن المنشأة تفترض أن العمر النفعي للشهرة هو 10 سنوات إن لم تستطع تقديره بموثوقية وعلى ذلك فإن القياس اللاحق للشهرة يتمثل في تكلفتها مطروحا منها مصاريف الإطفاء وخسائر الانخفاض, وعلى المنشأة أن تتبع المتطلبات السابق ذكرها فيما يخص الأصول غير الملموسة عند إطفاء الشهرة.

وتجدر الإشارة إلى أن الشهرة يمكن أن تكون سالبة وبالتالي يعد ذلك مكسبا وهذا في حالة كون تكلفة شراء المنشأة المقتناة أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة حيث يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن النتيجة.

رابعا: الأصول المالية

تعرف الأصول المالية على أنها حقوق أو مطالبات على الثروة, حيث أنها تسهل تبادل وتداول الموارد العينية بكفاءة عالية, وعموما هي تمثل حقا تعاقديا يعطي صاحبه الحق في الحصول على نقدية في المستقبل.

وكما سبق ذكره فإن المعيار الخاص يجيز للمنشآت إتباع متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS39 الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم, في معالجته للأصول المالية, غير أننا سنكتفي بمتطلبات المعيار الخاص دون الرجوع إلى متطلبات IAS39 في سياق عرضنا للأصول المالية.

1-الأصول المالية القاعدية: الأصول المالية القاعدية قد تكون:

- نقدية
- عقود دين مثل حساب العملاء, أوراق القبض, الإقراضات
- استثمارات الأوراق المالية مثل الأسهم الممتازة الغير قابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة الغير قابلة للاسترداد

في البداية يجب قياس الأصل المالي القاعدي بتكلفة العملية مثل بيع السلع على المدى القصير للعملاء,أو الشراء النقدي لأسهم عادية من منشأة أخرى حيث يتم تسجيل الأصل بقيمة النقد المدفوع مقابل البيع أو الشراء.

وفي حال تعلق الأمر بمعاملة تمويلية مثل منح قرض طويل الأجل فيتم تسجيل القرض الممنوح بالقيمة الحالية للنقدية المستقبلية المنتظر الحصول عليها, أو تقوم المنشأة ببيع سلعة على الحساب للعميل لمدة سنتين بدون فائدة فيتم تقييم المستحق بقيمته الحالية إذا كان متضمنا لسعر فائدة وفي حالة عدم تضمينه يمكن أن يتم تقديره عن طريق تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المنتظر الحصول عليها بسعر خصم مطبق على مستحق مماثل له في السوق.

في نهاية كل إقفال على المنشأة أن تقوم بقياس أصولها المالية كالتالي:[1]

- عقود الدين يتم قياسها بالتكلفة المطفأة عن طريق تطبيق نموذج سعر الفائدة الفعال والذي تخصم على أساسه المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة من خلال العمر الإنتاجي للأصل المالي وصولا لصافي قيمته الدفترية, أما الأصول المتداولة فيتم طرح أي انخفاضات تكون قد حدثت في قيمتها الأصلية.

- استثمارات الأوراق المالية مثل الأسهم الممتازة الغير قابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة الغير قابلة للاسترداد يتم قياسها بالقيمة العادلة إذا تم تداول الأسهم في سوق منظمة أو إذا أمكن تقديرها بموثوقية وإلا فيتم قياسها بالتكلفة مطروحا منها خسائر القيمة.

2-الأصول المالية الأكثر تعقيدا: هي جميع الأصول المالية بخلاف القاعدية ومن أمثلتها نجد:[1]

- الأوراق المالية المدعومة بأصول مثل التزامات الرهن العقاري المضمونة, عقود إعادة الشراء.

- الخيارات, الحقوق, قسائم الاكتتاب "BONS DE SOUSCRIPTION ", العقود المستقبلية, العقود الآجلة وعقود تبادل أسعار الفائدة التي يمكن تسويتها نقدا أو عن طريق التبادل.

- الالتزام بإقراض منشأة أخرى.

- الاستثمار في أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى باستثناء الاستثمار في الأسهم الممتازة الغير قابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة الغير قابلة للاسترداد.

- الاستثمار في سندات الدين القابلة للتحويل.

بعد أن يتم الاعتراف بالأصل المالي على المنشأة أن تقوم بقياسه بقيمته العادلة الموافقة لتكلفة العملية, وفي تاريخ كل إقفال على المنشأة أن تقيس جميع أصولها المالية بقيمتها العادلة مع الاعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة, باستثناء الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي لا يتم تداولها ضمن سوق منظمة ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية وأي عقود أخرى ينجم عنها مثل هذه الأدوات في حالة تنشيطها فيتم هنا قياسها بالتكلفة مطروحا منها خسائر الانخفاض.

3-المساهمة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة: تقوم المنشأة بتقييم مساهماتها عن طريق التكلفة مطروحا منها خسائر القيمة أو باستخدام أسلوب الملكية والذي يتم من خلاله تسجيلها بتكلفة العملية لتعدل لاحقا لعكس حصة المستثمر بالربح أو الخسارة في المنشأة الزميلة أو العقد المشترك أو باستخدام نموذج القيمة العادلة وذلك بتسجيلها بثمن الاقتناء مع عدم تضمينه لتكاليف العملية مع قياسها عند تاريخ كل إقفال بقيمتها العادلة والاعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة وهذا في حالة إمكانية القياس بموثوقية وإلا يتم تطبيق نموذج التكلفة.

خامسا: المخزون

يعرف المخزون على أنه مجموع السلع التي تمتلكها المنشأة بغرض بيعها أو استخدامها في العملية الإنتاجية لتحويلها إلى سلع أخرى يتم بيعها, وعلى هذا فإن طبيعته تختلف باختلاف النشاط الذي تمارسه المنشأة

فالمخزون في المنشأة التجارية يتمثل في السلعة التي يتم اقتناؤها بغرض بيعها أما في المنشأة الصناعية أو الإنتاجية فيظهر على شكل مواد أولية وبضاعة نصف مصنعة أو تامة الصنع, ومهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة فإن قياس المخزون له أهمية كبيرة على اعتبار أنه يمثل تكلفة البضاعة المباعة حيث يؤثر في تحديد نشاط المنشأة من ربح أو خسارة وإظهار مركزها المالي, كما أن أي خطأ في تقديره سينسحب على نتائج الفترة التالية على اعتبار أن مخزون المنشأة في نهاية المدة هو مخزونها في بداية المدة للسنة المقبلة.[1]

ووفقا للفقرة 13.5 فإن المخزون عند الاعتراف به يقيم بالتكلفة وفقا لطبيعته والتي تتضمن:

- **تكاليف الاقتناء:** متمثلة في ثمن الشراء, الرسوم الجمركية والضريبية غير المسترجعة, مصاريف النقل والمناولة وأي تكاليف أخرى مباشرة يتم تحملها عند الاقتناء وذلك بعد استبعاد الخصومات التجارية المباشرة.

- **تكاليف التحويل:** وتتمثل في تكاليف الإنتاج المباشرة كاليد العملة وتكاليف الإنتاج الغير مباشرة الثابتة والمتغيرة.

- وأي **تكاليف أخرى** يتم تحملها لنقل البضاعة أو المواد إلى مكانها الحالي.

- وفي سياق نشاط المنشأة فإن المخزون قد يوجه إلى العملاء أو الإنتاج أو حتى يبقى في المخازن, وهنا تواجه المنشأة مشكلة في كيفية تحديد تكلفته على اعتبار أن غالبية المنشآت تقوم بتنفيذ العديد من عمليات الشراء خلال فترة مالية واحدة وهو ما يجعل هذه التكاليف تختلف باختلاف نوع السلعة أو من حيث الزمن بتغير الأسعار وهذا ما يؤدي إلى بروز مشكلة تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وبعبارة أوضح تحديد السعر الذي يمكن استخدامه في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وهو ما ينسحب على تحديد تكلفة البضاعة المباعة والتي تمثل تكلفة المخزون المتاح للبيع مطروحا منه تكلفة مخزون آخر المدة, وعلى هذا فإن المعيار الخاص قد سمح باستخدام مجموعة من الطرق لتحديد تكلفة المخزون وهي تقوم في مجملها على مجموعة من الافتراضات وقد يشار إليها بافتراض تدفق التكلفة المستخدم, ويتم استخدام نفس الأسلوب أو الطريقة أو الافتراض على عناصر المخزون والتي تتماثل في خصائصها بحكم طبيعتها أو استخدامها, أما العناصر المختلفة فيمكن أن يطبق عليها طرق تقدير أخرى وتجدر الإشارة إلى أن من هذه الطرق ما يقوم على أساس إعطاء تقريب للتكلفة ومنها ما يقوم على أساس استخدام التكاليف الحقيقة كما حدثت فعلا حيث نجد:

- **طريقة التكلفة المعيارية:** تعرف التكلفة المعيارية بأنها التكاليف المحددة مسبقا, ووفق هذه الطريقة يتم احتساب التكلفة على أساس المستويات العادية حيث يتم وضع معايير مسبقة لكل من المواد والأجور ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة, وتعتبر التكلفة المعيارية وسيلة جيدة للرقابة حيث أنها تبين التكلفة كما يجب أن تكون وليس كما حدثت فعلا مما يمكن المنشأة من معرفة الانحرافات ومن ثم العمل على تصحيحها أو تعظيمها وهو ما يوجب على المنشأة التأكد من أن تكلفة المخزون المقدرة وفقا لهذه الطريقة تمثل تقريبا معقولا للتكلفة التي تحملتها المنشأة فعلا.

- **طريقة سعر التجزئة:** تستخدم من قبل المنشآت التي تعتمد على البيع بالتجزئة في نشاطها, وهي تقوم على استخدام أسعار البيع في تقويم المخزون ليتم تحويلها إلى التكلفة بناء على السجلات التي تم من خلالها

تسجيل كل تكلفة وسعر كل نوع من البضاعة على حدى, وللتوضيح أكثر يتم طرح المبيعات الفعلية من قيمة البضاعة المعدة للبيع ثم يتم البحث عن النسبة التي تشكلها تكلفة البضاعة المعدة للبيع من سعر بيعها ليتم تحويل بضاعة آخر المدة المقيمة بسعر البيع إلى التكلفة وفقا لهذه النسبة.

- طريقة سعر الشراء الأحدث"la méthode du prix d'achat le plus récent":[1] وفقا لهذه الطريقة فإن تكلفة مخزون آخر المدة تكون أقرب لسعر السوق حيث يقيم بسعر الشراء لآخر بضاعة اشتريت خلال السنة وذلك بغض النظر عن كمية البضاعة التي اشتريت أخيرا مقارنة بالبضاعة الباقية.

- طريقة التمييز العيني" la méthode d'identification spécifique ": تطبق إذا كان من الممكن إجراء فصل مادي لعمليات الشراء المختلفة التي قامت بها المنشأة بحيث يتم تمييز كل وحدة من المشتريات بتكلفة شرائها ووفقا لهذه التكلفة يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة والمتبقية في المخزن.

- طريقة الوارد أولا الصادر أولا: "FIFO" أي ما يشترى أو يقتنى أولا هو الذي يباع أو يستخدم أولا, وبالتالي فإن تكلفة البضاعة المباعة يتم تحديدها على أساس الأسعار القديمة لما هو متاح للبيع في حين أن مخزون آخر المدة يقيم وفقا لأحدث سعر تم الشراء به على اعتبار أن الوارد أخير ما زال هنا.

- طريقة المتوسط المرجح: وفق هذه الطريقة يتم البحث عن متوسط تكلفة المخزون لكل وحدة وهو بمثابة سعر موحد لتقييم كل من مخزون آخر المدة والبضاعة المباعة ويتم الوصول إليه عن طريق قسمة تكلفة المخزون المتاح للبيع إلى عدد الوحدات المتاحة للبيع.

- ترتبط قيمة المخزون بحجم المنافع المتولدة منه إلا أن عامل الزمن قد يؤدي إلى تغيير تلك المنافع فمع مرور الوقت ونتيجة التلف أو التقادم الكلي أو الجزئي أو انخفاض سعر بيعه يفقد جزءا من قيمته لذلك تثار مشكلة تحديد مقدار النقص في القيمة الاقتصادية للعنصر من المخزون وذلك تماشيا مع سياسة التحفظ المستمدة من مبدأ الحيطة والحذر والذي ينص في جوهره على اعتماد التقييم الأدنى بدلا من التقييم الأعلى إذا ما أثيرت الشكوك حول قيمة الأصل, أي أن الأصل لا يجب أن يظهر بقيمة أعلى من القيمة التي من المتوقع أن تتحقق من بيعه أو استخدامه, وقد أكد ذلك المعيار الخاص بحيث يفرض على المنشأة وفي تاريخ كل إقفال أن تقوم بتقييم مخزونها وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ويتم تقدير القيمة السوقية من خلال سعر البيع في وقت الجرد مطروحا منه التكاليف التقديرية للانجاز والبيع, وباعتبار أن التكلفة قد تم تحديدها سابقا يتم الأخذ بالقيمة الأقل والتي يتم اعتمادها في تقييم مخزون آخر المدة, وإضافة إلى ذلك فإن أي انخفاض في القيمة السوقية للمخزون عن تكلفته يترتب عنه خسارة يجب على المنشأة أن تعترف بها ضمن قائمة الدخل للفترة التي حدثت فيها.

سادسا. قياس الالتزامات

في البداية يجب التفريق بين الخصوم والالتزامات فالخصوم تمثل مطلوبات المنشأة القائمة للغير وهي نوعان التزامات للغير من خارج المنشأة والتزامات للغير من داخل المنشأة, مشكلة إلى جانب الأصول معادلة

الميزانية والتي يعبر عنها ب الأصول = الخصوم = الالتزامات + حقوق الملكية, وقد سبق لنا تعريف حقوق الملكية على أنها صافي أصول المنشأة وذلك بعد طرح التزاماتها للوصول إلى ما على المنشأة من التزامات تجاه المالكين, ويرجع هذا التفريق بين التزامات المنشأة إلى الأولوية في الوفاء أو السداد والتي تعطى إلى ما على المنشأة اتجاه الدائنين, كما أن الالتزامات ترتبط بتوقع تضحية المنشأة بمنافع اقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث تمت في الماضي شكلت التزاما حاليا على المنشأة, يكون من الضروري الوفاء بها إما نقدا أو بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو استبدال التزام بالتزام آخر أو تحويله إلى حق ملكية, ومقارنة بالأصول فإن مشكلة التقييم بالنسبة للالتزامات تكون أقل باستثناء بعض العناصر التي يكون من المطلوب تقدير قيمتها, إلا أن الجهد الرئيسي يكون في التأكد من عدم إغفال أي منها ضمن الميزانية,[1] وعموما سيتم التطرق إلى عناصر الالتزامات التالية:

منافع المستخدمين

تعتبر الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة في المنشأة من خلال الدور الرئيسي والمحوري الذي تلعبه في القيام بمختلف الأنشطة, وعليه فقد اهتم المعيار الخاص بالامتيازات أو المنافع أو الاستحقاقات التي يتم منحها لهذا الأصل الهام مع مراعاة الاعتراف بالتكلفة الناتجة عن هذه المنافع في الفترة التي استفاد فيها العاملون من هذه المنفعة وليس عند دفعها, وقد تم تقسيمها إلى أربع:

1-استحقاقات المستخدمين القصيرة الأجل: وهي تنجم عن قيام العامل بالخدمة داخل المنشأة خلال فترة محاسبية, مشتملة على الأجور والرواتب والاقتطاعات مثل الضمان الاجتماعي والضرائب, الغيابات المدفوعة الأجر, المشاركة في الأرباح والمكافآت بالإضافة إلى الاستحقاقات غير النقدية من عناية طبية وهدايا للعاملين, ويتم الاعتراف بمبلغ هذه الاستحقاقات بدون تحيينها كالتزام قصير الأجل يمثل مصروفا مستحقا على المنشأة وذلك بعد طرح واستبعاد أي مبالغ تم دفعها وكمصروف يتعلق بالفترة التي تخصها وذلك تماشيا مع مبدأ مقابلة الإيرادات مع المصاريف.

2-استحقاقات المستخدمين ما بعد انتهاء الخدمة: وهي تنجم عن التزام المنشأة اتجاه عامليها بعد مغادرتهم لها أي إحالتهم على التقاعد بتقديم مجموعة من المنافع كمنح التقاعد والتأمين الطبي والتأمين على الحياة ويتم الاستفادة منها وفق نوعين من الخطط, حيث تتحدد المعاملة المحاسبية لخطط منافع الموظفين بعد الخدمة استنادا إلى نوعية الخطة أكانت مساهمة محددة أو خطة منافع محددة.[1]

- بالنسبة إلى النوع الأول فالمنشأة تقوم بدفع مساهمات ثابتة إلى مؤسسة أخرى كصندوق التقاعد والذي يتولى بدوره دفع مستحقات العاملين المنتهية خدمتهم, بحيث لا يقع على المنشأة أي التزام قانوني أو استدلالي في حالة عجز الصندوق عن الوفاء بالتزاماته اتجاه المستفيدين, وتخضع لنفس المعالجة المحاسبية السابقة دون تحيينها حتى لو لم تستحق خلال 12 شهرا بعد نهاية الفترة التي أدى فيها الموظف الخدمة.[2]

- أما بالنسبة إلى النوع الثاني فإن المنشأة يكون عليها التزام قانوني أو استدلالي يجب الوفاء به بعد انتهاء خدمة العاملين لديها نتيجة وجود صيغة لتقديم منافع خارج إطار مبلغ المساهمات أو زيادة منافع العاملين السابقين نتيجة حدوث التضخم في تاريخ ما, ويتم الاعتراف بالالتزام بقيمته الحالية مطروحا منها القيمة

العادلة لأصول الخطة في تاريخ إعداد الميزانية بحيث يتم تحديد القيمة الحالية للالتزام باستخدام أسلوب وحدة الائتمان التنبؤية إذا كانت المعلومات المطلوبة للقيام بالحساب متاحة أو يمكن الحصول عليها بدون تحمل تكاليف أو بذل جهد مفرط, وفي حالة عدم توفرها يمكن التبسيط بحيث لا يتم الأخذ بالحسبان الزيادة المستقبلية للأجور, منح الحقوق مستقبلا أو معدل وفاة العمال الفاعلين, كما لا يتطلب المعيار أن يكون هناك تقييم تقديري أو اكتواري بشكل سنوي حيث أن قيمة الالتزام يمكن تعديلها فقط من خلال الأخذ بالحسبان الزيادة في عدد العمال والأجور أو معدل الوفيات وهذا في حالة عدم وجود تغير مهم في الفرضيات الأساسية التي بني عليها التقييم.[3]

3-الاستحقاقات الطويلة الأجل الأخرى: لا تختلف من حيث المعالجة المحاسبية عن استحقاقات المستخدمين ما بعد انتهاء الخدمة وكمثال عليها نجد الغيابات الطويلة الأجل المدفوعة, امتيازات الأقدمية, التعويضات التي تنتج عن العجز وعدم القدرة على العمل على المدى الطويل, المساهمات والعلاوات الواجبة الدفع والأجور المؤجلة لأكثر من سنة ويتم الاعتراف بالالتزام بقيمته الحالية مطروحا منها القيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ إعداد الميزانية.

4-استحقاقات إنهاء الخدمة:[1] هي تختلف عن بقية الاستحقاقات من حيث كون الالتزام ينشأ نتيجة إنهاء الخدمة وليس نتيجة القيام بها وعموما يتم الاعتراف بها فورا كمصروف أما الاعتراف بها كمصروف والتزام فلا يتم إلا في حالة قيام المنشأة ب:

- إنهاء خدمة المستخدم أو مجموعة المستخدمين قبل التقاعد العادي.
- تشجيع الترك الاختياري للعمل عن طريق تقديم مجموعة من المنافع من أجل إنهاء الخدمة.

المحور الثالث: المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل خيار تطبيق متطلبات المحاسبة الدولية

إن الاهتمام الكبير الذي تحضى به المنشآت الصغيرة والمتوسطة لم يقابله اهتمام مماثل لاحتياجاتها المحاسبية, وهو ما يظهر من خلال انتقال الجزائر إلى نظام محاسبي يتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية دون مراعاة لخصوصية هذه الأخيرة, فالمطلع على البيئة المحاسبية الجزائرية يجد بأنها مرت بثلاث أطر محاسبية, تمثلت أولاها في اعتماد المشرع الجزائري للمخطط المحاسبي العام الفرنسي عند الاستقلال, والذي تمت مراجعته سنة 1957 واستمرت الدولة في تطبيقه إلى غاية 1975 أين تم وضع أول مخطط محاسبي جزائري وهو المخطط المحاسبي الوطني والذي جاء لتلبية متطلبات المرحلة الاشتراكية آنذاك, وأمام النقائص التي رافقت هذا المخطط والتي أصبحت تشكل عبئا على المنشآت الجزائرية في ظل عدم قدرة هذه الأخيرة على توفير معلومات محاسبية شفافة وموثوقة والتي أصبحت ضرورة ملحة بعد دخول الجزائر إلى اقتصاد السوق وانفتاحها على العالم, سعت السلطات الجزائرية إلى البحث عن بديل فعال يمكن من التكيف والاستجابة لمتطلبات العولمة عن طريق توفير إطار محاسبي يستجيب للمتطلبات المحاسبية الدولية في ظل انفتاح الجزائر على الخارج وتحرير اقتصادها وإنشاء البورصة, وما أنجر عن ذلك من

ضغوطات مورست من طرف المستثمرين الأجانب والهيئات الدولية مثل البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية, وهو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الإصلاح المحاسبي والمالي, وقد تجسد ذلك في صدور النظام المحاسبي المالي الذي يجسد متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة حيث يتوافق معها بدرجة عالية سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو المعالجة المحاسبية, وقد أصبح واجب التطبيق ابتداء من سنة 2010.

أولا: أهداف الجزائر من التوافق مع المتطلبات المحاسبية الدولية

من الأهداف المرجوة من جعل البيئة المحاسبية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية نجد:[1]

- تعزيز مكانة وثقة الاقتصاد الجزائري لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- تسيير المعاملات المالية والمحاسبية بين المنشآت الوطنية والأجنبية بفعالية وسهولة, وإجراء المقارنات بينها من حيث الزمان والمكان وهو ما يساعد على تطويرها وتحديثها.
- الرفع من كفاءة ونوعية طرق التسيير المطبقة داخل المنشآت من خلال معرفة الآليات الاقتصادية والمحاسبية بما يؤدي إلى تطوير المنشأة والرفع من مردوديتها.
- تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسة العالمية بما يوفر ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر تلاؤما مع الاقتصاد المعاصر والتعبير بصدق عن الوضعية المالية للمنشآت الجزائرية.[1]
- توفير المعلومات التي تساعد الدولة على تحديد النشاطات التي لا تلقى إقبالا كبيرا من طرف المستثمرين من أجل خلق مناخ ملائم لذلك بما يؤدي إلى توزيع أمثل للثروة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- تشجيع ظهور سوق مالية بما يسهل حركة رؤوس الأموال.
- توفير معلومات كافية وشفافة وموثوقة بما يمكن من تشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية.
- توفير نظام معلومات يساعد على القيام بالإحصائيات والدراسات الاقتصادية للقطاع المؤسساتي الوطني.
- تكوين الموارد البشرية على المفاهيم والممارسات المحاسبية الدولية, بما يضمن تخريج محترفين في المهنة.

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد أخذ بتعريف المحاسبة المالية في الجزائر, على أنها نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات وأداء ووضعية خزينة المنشأة في نهاية الفترة, وتطبيقه يتم على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية, باستثناء الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية, وتلتزم الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:[2]

- المنشآت الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية في إطار ممارستهم لنشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من تطبيقه الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد العمال والنشاط لتخضع لما يعرف بمحاسبة الخزينة وهي محاسبة مالية مبسطة ترتكز على إعداد سجل يبرز التدفق الصافي للأموال من إيرادات أو خسائر, وقد حددت وزارة المالية الكيانات المعنية كالتالي:[1]

- **المنشآت التجارية:** رقم الأعمال 10 ملاين دينار وعدد العمال 9 يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **المنشآت الإنتاجية والحرفية:** رقم الأعمال 06 ملايين دينار وعدد العمال 09 يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **منشآت الخدمات والنشاطات الأخرى:** رقم الأعمال 03 ملايين دينار وعدد العمال 09 يعملون ضمن الوقت الكامل.

مما سبق فإن النظام المحاسبي المالي لم يميز بين المنشآت الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الكبيرة "التي تخضع للمساءلة العامة", حيث اكتفى باستثناء المنشآت المصغرة دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة الجزائرية والتي تفتقر إلى سوق فعال للأوراق المالية يتجلى في العدد القليل جدا للمنشآت المقيدة ضمنها, ما يجعل من توجه الجزائر نحو نظام محاسبي مالي يستمد إطاره المفاهيمي ومعالجته المحاسبية من معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة "والتي تم إصدارها على أساس احتياجات المنشآت المقيدة في البورصة" يؤدي إلى زيادة العبء على الم ص م بإثقال كاهلها بمتطلبات محاسبية هي ليست في حاجة إليها.

ثالثا: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المنشآت الصغيرة والمتوسطة

النظام المحاسبي المالي يستمد إطاره المفاهيمي ومعالجته المحاسبية بدرجة عالية من التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة ما عدا أخذه ببعض القواعد التي يقترحها في الميادين التالية:[2]

- تنظيم ومسك الدفاتر المحاسبية ومدونة الحسابات وقواعد سير هذه الحسابات والتي لا يتم تناولها من طرف المعايير الدولية.
- عدم تناوله للبنوك والتأمينات بعكس المعايير الدولية.

وعلى اعتبار أن المعايير الدولية قد تم إصدارها على أساس احتياجات المنشآت المقيدة في البورصة, وأن غالبية المنشآت العاملة في الجزائر هي منشآت صغيرة ومتوسطة, حيث لا يتعدى عدد المنشآت المقيدة في البورصة الستة شركات إلى غاية نهاية 2010 ,[1] فإن تطبيق هذا النظام ينجر عنه ما يلي:

- إجبار المنشآت على التقيد بتطبيق متطلبات محاسبية كثيرة في ظل احتياجات محاسبية وموارد مالية ومادية وبشرية محدودة.
- ارتفاع تكاليف تدريب وتكوين الإطارات والخبراء والمدققين المحاسبين, وهذا في ظل اللجوء إلى طلب الخبرات من الخارج لقلتها في الجزائر,[2] يضاف إلى ذلك الاستمرار في عملية التكوين نتيجة التغير المستمر في متطلبات المعايير الدولية.
- الكم الهائل من النصوص والتوجيهات والمصطلحات التي تحتويها معايير المحاسبة الدولية والتي تجعل من فهمها أمرا معقدا وغاية في الصعوبة.

- المتطلبات التقنية أو التكنولوجية ذات التكلفة العالية, حيث يستلزم تطبيق هذا النظام استخدام أنظمة المحاسبة الالكترونية, وأنظمة المعلومات الداخلية والخارجية وأنظمة الاتصالات ذات التقنية العالية.[3]

رابعا:الدراسة الميدانية

وفي موضوع دراستنا تم الاستعانة بالبيانات والإحصاءات التي قدمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لجهة الشرق في الكتيب الصادر عنه لسنة2010 والمعنون تحت اسم" ملخص الجدول "والذي يحتوي على معلومات تتعلق بعدد المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المدرجين ضمن جدول ممارسي المهنة لجهة الشرق.وتبين الإحصاءات والبيانات المقدمة من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ,أن عدد الممارسين للمهنة بولاية سطيف يبلغ 73 ممارسا موزعين كل حسب صنفه حيث نجد 11 خبيرا محاسبيا، 56 محافظ حسابات و6 محاسبين معتمدين. ولتحقيق أهداف البحث وللوصول إلى ذلك فقد تم الاعتماد في هذا البحث على الاستبيان ,بتشكيل استمارة تحتوي على مجموعة من الأسئلة مرتبة ترتيبا علميا مبسطة ومنظمة ومفهومة لتجنب أي تأويل أو غموض قد يعيق الحصول على الجواب المناسب ,وعند إعدادها فقد تم الاستعانة بالدراسات السابقة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص سواء في المجال الأكاديمي أو المهني , وتجدر الإشارة إلى أن الاستمارة قد خضعت لعدة تعديلات ففي البداية كانت تحتوي على13 سؤالا، وبغرض زيادة مصداقيتها تم عرضها على دوي الاختصاص بقصد إبراز ملاحظاتهم وإعطاء آرائهم المنهجية والتقنية ,وطبقا لذلك فقد تم تعديلا لاستمارة إلى أن وصلت إلى شكلها النهائي.

أ- على المستوى التطبيقي: وفي هذا الصدد أظهرت الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بولاية سطيف أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي يعد ملائما في بيئة الم ص م حيث أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي للمنشأة من خلال ضمان إيصال معلومات ذات جودة نوعية عالية بما يحقق الهدف منها بأقل تكلفة وأكبر منفعة ,كما بينت نتائج الدراسة الميدانية وجود مجموعة من المعوقات التي تواجه تطبيق متطلبات المعيار في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ,لعل أهمها ما يتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة الصغيرة والمتوسطة من عدم فصل للملكية عن الإدارة وعدم وجود مساءلة للإدارة من جهات خارجية وعدم الرغبة في الإفصاح عن الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة ,ونقص التمويل اللازم لتطبيق متطلبات المعيار.

أ-أن تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي سيؤدي إلى تلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة مع المنشأة من المعلومات المحاسبية حيث جاءت النسبة أكبر من50% بالنسبة لمعظم احتياجات الأطراف الأساسية ذات المصلحة مع المنشأة من دائنين ومستثمرين وموردين وعملاء وهو ما يمكن أن نفسره بالجودة النوعية العالية للمعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها وفقا للمتطلبات المحاسبية الدولية.

ب-أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي.

ج-أن أهم معوقات تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة تتعلق

أساسا بالبيئة الداخلية للمنشأة.

النتائج: حيث تم التوصل إلى ما يلي

-يؤدي تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى تحسين أدائها المحاسبي من خلال زيادة قدرة المنشأة على توصيل معلومات تعكس بصورة صادقة ما يفترض أن تعكسه المعلومة المحاسبية دون خطأ أو تحيز شخصي, وبوجود التبسيطات التي أدخلت على المعيار فإن ذلك يؤدي لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة وأكبر منفعة يمكن أن تستمد من ذلك وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- تواجه بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية معوقات لتطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وأهمها أساسا يتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة من عدم فصل للملكية عن الإدارة, وغياب المساءلة الخارجية وعدم الرغبة في الإفصاح عن الوضعية المالية للمنشأة ونقص الموارد المالية, كما كشفت الدراسة الميدانية عن وجود معوقات أخرى تتعلق بالبيئة الخارجية للمنشأة وأهمها بالأساس يتعلق بعدم تكييف التشريعات والقوانين مع التغيرات الدولية وأيضا ارتفاع تكلفة التكوين وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

ب-على المستوى النظري:

1-تعد احتياجات مستخدمي القوائم المالية للمنشآت الكبيرة أو المقيدة بالبورصة من بين أهم العوامل التي ساهمت في إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية.

2-تطبيق المتطلبات المحاسبية الدولية بشكلها الكامل يشكل عبئا على المنشآت الصغيرة والمتوسطة أمام قلة مستخدمي القوائم المالية ومحدودية إمكانياتها المالية والمادية والبشرية.

3-أدى الدور والأهمية الكبيرة التي تتمتع بها المنشأة الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاديات العالمية إلى تنامي الطلب على الصعيد الدولي حول ضرورة توفير معايير إبلاغ مالي خاصة بها.

4-يعكس الإطار المفاهيمي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة نفس المبادئ الموجودة ضمن الإطار الخاص بالمعايير الكاملة.

5-يساهم معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في توفير نفس المستوى من الجودة للمعلومات المحاسبية مقارنة بما توفره معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة.

الهوامش

[1]) محمد الخلايلة, **التحليل باستخدام البيانات المحاسبية**, دائرة المكتبة الوطنية, 1998, ص 15

[2]) وليد ناجي الحيالي, **التحليل المالي**, منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك, 2007, ص 79

[1]) BRUCE MACKENZIE, ALLAN LOMBARD , DANIE COETSEE, TAPIWA NJIKIZANA , RAYMOND CHAMBOKO , **applying ifrs for SMEs** , john wely & sons, united states, 2011, p 29

[2]) CLAUDE CAZES, JOSEPH ZORGNIOTTI, **pocket ifrs pour pme**, expert comptable media, 2009, p16

[1]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 33

[1]) عباس مهدي الشيرازي, **مرجع سابق**, ص 101

[2-3]) خالد جمال الجعرات, **مرجع سابق**, ص 188, 192

[4]) BRUCE MACKENZIE, ALLAN LOMBARD , DANIE COETSEE, TAPIWA NJIKIZANA , RAYMOND CHAMBOKO ,(2011), op.cit, p 35

[1] CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 34

[1]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009), op.cit, p 35

[1]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009), op.cit, p 39

[4]) محمد بوتين, **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**, eurl pages bleues internationales, الجزائر, 2010, ص 87

[1]) خالد جمال الجعرات, **مرجع سابق**, ص 145

[1]) طارق عبد العال حماد, **مرجع سابق** , ص 96

[2]) عبد الحي مرعي, محمد سمير الصبان, **مرجع سابق**, ص 12

[1]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 41

[2]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009),op.cit, p 94

[3]) PRICE WHITE COOPERS HOUSE, (2009), op.cit, p 48

[1]) PRICE WHITE COOPERS HOUSE, (2009), op.cit,p 48

[2]) محمد بوتين,**مرجع سابق**, ,ص 140

[3]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 40

[1]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS,(2009), op.cit, p 40

[2])BRUCE MACKENZIE, ALLAN LOMBARD, DANIE COETSEE, TAPIWA NJIKIZANA , RAYMOND CHAMBOKO,(2011), op.cit, p 127

[1]) أحمد نور, **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**, الدار الجامعية, 2003-2004, ص 584, 586.

[1]) رضوان حلوة حنان, أسامة الحارس, **أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**, دار الحامد للنشر والتوزيع, 2004, ص 288

[2]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009), op.cit, p 101

[3]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 43

[1]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009),op.cit, p 43

[1]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009), op.cit, p 41, 52

[1]) يوحنا آل آدم, صالح رزق, **المحاسبة المالية أصول وخصوم وقو ائم مالية**, دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان, 2000, ص 189

[1]) يوحنا آل آدم, صالح رزق, **مرجع سابق**, ص 206

[1]) أحمد نور, **مرجع سابق**, ص 584, 623

[1]) خالد جمال الجعرات, **مرجع سابق**, ص 516

[2]-[3]) CLAUDE LOPATER, PRICE WATER HOUSE COOPERS, (2009), op.cit, p 167,168

[1]) IASB, **ifrs for SMEs**, (2009), op.cit, p 174

[1]) كتوش عاشور, **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**, مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا-جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف, العدد السادس-2009, ص 292.

[1]) فؤاد عبد العزيز, **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية-دراسة حالة شركة الاسمنت SCAEK** -, مذكرة ماجستير, جامعة سعد دحلب-البليدة, 2009, 121

[2]) BERTI EDITIONS, **Système comptable financier SCF**, Alger, 2009, p 1

[1]) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة, الجريدة الرسمية, العدد 19, ص 91.

[2]) نوي الحاج, **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**, جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف, 2008, ص 108

[1]) www.sgbv.dz

[2]-[3]) كتوش عاشور, **مرجع سابق**, ص 305, 306