

تمهيد:

تعتبر التقنيات المحاسبية أداة لترجمة الواقع الاقتصادي الذي تمارسه وتعيثه الوحدات الاقتصادية بما فيه من عمليات تجارية وإنتاجية وخدمية، بحيث تقوم بإعطاء مفهوم حسابي وعددي لتلك العمليات التي تعنى بتنفيذها مختلف الأقسام والمصالح في المؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية.

تطورت عمليات المحاسبة مع تطور الممارسات الاقتصادية والمالية، من مجرد تقييد يحفظ المعلومات التبادلية إلى نظام يسهل حساب النتائج المتأتية من القيام بالأعمال المختلفة. وتباينت طبيعة التسجيلات المحاسبية حسب الجهات التي تقوم بإعدادها والتي تمثلت قديما فيمن يقوم بتنفيذ العمليات الاقتصادية موضوع التقييد المحاسبي وحساب النتائج.

إن المفاهيم المحاسبية الحديثة المفسرة لسيرورة الأنظمة الاقتصادية والمبنية على الفصل بين مبادئ المحاسبة المالية (الخاصة بالمؤسسات الربحية) والمحاسبة غير المالية (المحاسبة العمومية للمؤسسات غير الربحية)، تقوم في الأساس على مجموعة من المبادئ التي ما فتأت تتطور لتشكّل أنظمة للمعلومات تتيح الانتقال من مجرد التسجيل المحاسبي لغرض حفظ المعلومات والبيانات المالية إلى تحليل معطيات هذه الأنظمة لتصحيح القرارات الإدارية والنتائج المترتبة عنها، وهو ما أدى إلى كثير من التفصيل في المحاسبة المالية التي انتقلت إلى جزئيات محاسبة التكاليف ومحاسبة الموازنات التقديرية وكذا عمليات مراقبة القرارات التسييرية التشغيلية والمالية.

وبالنظر للاختلاف في نماذج التنمية الاقتصادية التي تتبناها وتطبيقها مختلف البلدان والحكومات والجماعات المحلية والتجمعات الإقليمية فإن المبادئ والممارسات المحاسبية تكون مختلف بالضرورة كذلك، الشيء الذي دفع إلى ظهور الحاجة المتزايدة إلى مواءمة المبادئ المحاسبية في مرحلة أولى ثم توحيدها في مراحل متقدمة من النقاش المحاسبي على الصعيد الدولي، أين برزت أولى المحاولات مطلع القرن العشرين في أوروبا لتسهيل التبادل التجاري وتوطين فروع المؤسسات الاقتصادية والمالية خارج حدود بلدانها الأصلية.

المحور الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية

تعتبر العولمة الاقتصادية والعولمة المالية على وجه التحديد أهم مميزات النظام الاقتصادي العالمي في العقود الأخيرة من الألفية الماضية والعقود الأولى من الألفية الحالية، عزز مفهومها التطور التكنولوجي السريع في مجال التنقل وتقنيات الإعلام والاتصال الذي ما لبث يقدم حلولاً مبتكرة للإشكاليات التقليدية للمعاملات المالية والاقتصادية.

إن الحركة الاقتصادية والمالية الدولية التي ظهرت أولى معالمها مع نهاية الحرب العالمية الثانية والتوجه أكثر وأكثر نحو تدويل المنتجات والخدمات والمعاملات والأسواق، قطعت أشواطاً كبيرة جداً في مجال المنتجات التقليدية والمبتكرة على السواء مبنية على أهداف اقتحام أسواق جديدة والتوسع في الاقتصاديات التي تعاني عجزاً في تلبية الطلب المحلي فيها على السلع والخدمات، غير أن هذه السيرورة تغيرت نحو المراكز الاقتصادية والمالية الأكثر جذباً لرؤوس الأموال والطاقت البشرية، وهو ما أنتج نماذج مؤسسية تسييرية فريدة تنفصل فيها بيئة الأعمال التشغيلية عن بيئة الأعمال الإدارية وحتى عن بيئة الأعمال المالية فضلاً عن تسويقها لمنتجاتها وخدماتها في العالم أجمع تقريباً. فنجد مثلاً أن أغلب المؤسسات المستوطنة إدارتها وعملياتها التسييرية في سنغافورة أو دبي أو لندن تزاوّل نشاطاتها العملية في بلدان كالهند وماليزيا وتايلاندا والصين وتحصل على تمويلها من الأسواق المالية الأمريكية والأوروبية والخليجية وتسوق منتجاتها في كل أنحاء العالم.

هذا النموذج الجديد في تنظيم المؤسسات وتنسيق عملياتها المختلفة على الصعيد الدولي، طرح إشكالية مهمة جداً تتعلق بإمكانية قياس أداءها الكلي وفق مبادئ مختلفة اختلافاً تبعيتها الجغرافية في المجالات الإدارية والتشغيلية والمالية وحتى التجارية.

من هنا ظهرت الحاجة ملحة أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة موازنة المبادئ والتسجيلات المحاسبية وحتى طرق عرض القوائم المالية. إن مجرد تنسيق الجهود بين دولتين أو أكثر في مجال التقييد المحاسبي والقوانين التي تحكم مهنة المحاسبة لا يعني بالضرورة تجاوز كل العراقيل المحاسبية، كإشكالية إعادة تقييم الأصول المملوكة تماماً على سبيل المثال، وهو ما استدعى ضرورة التفكير في معايير محاسبية دولية تتيح لمختلف التشريعات المحاسبية تبني نفس المبادئ تقريباً ومنه نفس المعالجة المحاسبية لمختلف الإشكالات التي تواجه المحاسبين أين كان مجال أعمالهم في أي رقعة جغرافية من العالم.

أولاً: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية:

تستند المحاسبة الدولية إلى مجموعة المبادئ والأسس التي تتصف بالقبول العام على الصعيد الدولي، ويتعلق الأمر أساساً بالشروط الموضوعية لمسك المحاسبة من قبل المؤسسات ذات الامتداد الدولي من الناحية الجغرافية ومن ناحية النشاطات التمويلية والتشغيلية والإدارية والتجارية.

تعرف المحاسبة الدولية على أنه "مختلف المعايير المالية والمحاسبية التي تحكم إعداد محاسبة الشركات الدولية والتي تحظى بالقبول العام من المتعاملين الدوليين أياً كان موقعهم الجغرافي وأياً كان موقع النشاطات الاقتصادية التي يقومون بها"

انطلقت المفاهيم الأولى للمحاسبة الدولية من فكرة تدنية تكاليف دخول المستثمرين الأجانب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى اقتصاد مستهدف، بحيث تمكنهم المبادئ الأساسية للمحاسبة الدولية من قراءة وفهم وتحليل القوائم المالية للمؤسسات المستهدفة بالتمويل المباشر (الاستثمار غير المباشر) أو المعلومات المالية الكلية للقطاعات المستهدفة بالاستثمار المباشر.

إن التطور الكبير في المبادلات الخارجية الذي عرفه الربع الأخير من القرن الماضي المدعوم بالتطور السريع في مجال الإعلام والاتصال الإلكترونيين، قاد الحكومات والدول إلى محاولة تسريع وتيرة الإصلاحات المالية والجبائية فيما أملا في الاستفادة من الأفضليات التي يتيحها نموذج العولمة المالية والاقتصادية.

1- المتدخلون في عمليات التوحيد المحاسبي الدولي:

سعت أغلب الدول إلى إصلاح منظوماتها المالية لجذب المزيد من رؤوس الأموال والاستثمارات والكفاءات الأجنبية بمعايير محلية محضه حتى نهاية سنوات الثمانينات أين كان تأثير هيئات ومنظمات أجنبية محدوداً جداً*، غير أن مظاهر العولمة وكثافة المعاملات الدولية ولدت مكانة مهمة للمؤسسات الدولية في عمليات التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي.

• مجلس المعايير المحاسبية الدولية *International Accounting Standards Board IASB*

يعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB هيئة مستقلة مكلفة بإعداد المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإفصاح المالي IAS/IFRS، خلف لجنة المعايير المحاسبية الدولية *International*

* عدا البلدان المتحولة في تلك الفترة إلى اقتصاد السوق والتي طبقت برامجها الإصلاحية بإشراف من المؤسسات المالية الدولية خصوصاً صندوق النقد الدولي والبنك العالمي للإنشاء والتعمير.

Accounting Standards Committee IASC التي أنشأت سنة 1973، يتبع المجلس إداريا لهيئة الأمناء المتكون من تسعة عشر (19) عضوا الذين تقع على عاتقهم مسؤولية تعيين الأعضاء الأربعة عشر (14) المكونين لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وتحديد الأولويات في مجال تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وإعداد ميزانية المجلس والمصادقة عليها.

يعين اثنا عشر (12) عضوا من أعضاء المجلس بصفة دائمة على أساس مستواهم وخبرتهم وكفاءتهم المهنية في مجال المحاسبة والتسيير المحاسبي للمؤسسات والهيئات، بشرط أن يكون من بينهم خمسة (05) أعضاء من مجال التدقيق المحاسبي والمالي والإداري، وثلاثة (03) أعضاء متخصصين في إعداد ومراقبة وتحليل القوائم المالية وثلاثة (03) أعضاء من مستخدمي القوائم المالية (أصحاب المصلحة في المؤسسة) ومحاسب واحد (01) ممن يزاولون التعليم الجامعي والتدريب الأكاديمي لمهنة المحاسبة.

في حين تبقى لهيئة الأمناء صلاحية تعيين عضوين (02) لإكمال نصاب المجلس المقدر بأربعة عشر (14) عضوا، من قانونين أو إداريين أو خبراء ماليين، حسب ما تقتضيه أولوية المواضيع المناقشة في الدورات العادية والاستثنائية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.

• اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية *International Financial Reporting Interpretation Committee IFRIC*

جاءت هذه اللجنة خلفا للجنة تفسير المعايير المحاسبية الدولية *Standing Interpretation Committee (SIC)* التابعة إداريا للجنة المعايير المحاسبية الدولية *IASC*، من أجل تفسير المعايير الحالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية *IASB* وتحديد تلك التي تحتمل تفسيرات متعددة وتؤدي إلى معالجات محاسبية قد تكون متباينة. تتكون اللجنة الدولية لتفسير القوائم المالية *IFRIC* من اثني عشر (12) عضوا يعينهم مجلس أمناء المعايير المحاسبية الدولية لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد.

• المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية *Européen Financial Reporting Advisory Group EFRAG*

تتولى هذه المجموعة الاستشارية بإعداد وتوفير العناصر التقنية اللازمة المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية للإفصاح المالي *IFRS* من مراجعة للتشريعات المحاسبية وهندسة برامج التكوين في هذا الصدد، في حين استحدثت لجنة التنظيم المحاسبي بأوروبا *Accounting Regulatory Committee ARC* وهي متكونة من

ممثل الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي (تحديداً الدول التي تبنت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية)، لتقييم عمل المجموعة الاستشارية الأوروبية وإعداد رزنامة لإدخالها حيز التنفيذ تجدر الإشارة أنه لإدخال أي معيار محاسبي حيز التطبيق في البلدان الأوروبية، يجب اتباع مجموعة واسعة من الإجراءات الدقيقة والمشددة، مروراً باحترام الآجال الموضوعة من قبل لجنة التنظيم المحاسبي التي تسهر على ترتيب العملية زمنياً وتوسيع الاستشارة مع المختصين المحليين في المحاسبة المالية، وإقرار الضرورة المحاسبية لتطبيق المعيار المحاسبي، وصولاً إلى إصدار قابلية التطبيق والإشراف على ترجمة المعيار لغوياً إلى كل لغات الدول الأوروبية الأعضاء وانتهاءً بنشر المعيار في شكل نص تشريعي في الجرائد الرسمية للدول الأوروبية.

2- فلسفة المعايير المحاسبية الدولية:

بنيت فلسفة المعايير المحاسبية الدولية على البحث عن إطار عام يتيح إعداد وعرض القوائم المالية (قوائم الدخل والمركز المالي وتدفقات الخزينة) يسمى غالباً الإطار المفاهيمي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يهدف لتوحيد القواعد التي تسمح بإعداد معايير متوافقة مع متطلبات الاقتصاديات التي تهدف لتحقيق التوحيد المحاسبي الدولي. يرتبط جوهر الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية (Conceptual Accounting Framework) أساساً بالتطور التاريخي لسيرورة التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية*.

1.2- أهداف ومحتوى القوائم المالية:

يكمن الهدف الأساسي للقوائم المالية في عرض معلومات حول الوضعية المالية (قائمة الميزانية) والأداء (قائمة الدخل) والتغيرات في الوضعية المالية (قائمة تدفقات الخزينة) والتي تكون محل استعمال من شريحة واسعة من المستخدمين لأجل اتخاذ قرارات مالية واستثمارية صحيحة.

يعرف الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية مختلف كتل الميزانية (الأصول والخصوم والأموال الخاصة).

بالنسبة للأصول: تعرف على أنها الموارد التي تتحكم فيها المؤسسة الاقتصادية نتيجة أحداث ماضية (حيازة، إيجار مالي، استفادة، هبة) والتي ينتظر من استغلالها منافع اقتصادية مستقبلية.

* - اعتمد التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الموحدة في الولايات المتحدة الأمريكية على بناء مفهوم موحد لمضمون التدابير التي من شأنها التمهيد لتوافق محاسبي أمريكي يتيح تدفق الاستثمارات المالية والاقتصادية بين الولايات المكونة للاتحاد الفيدرالي الأمريكي.

أما بالنسبة للخصوم: فتعرف على كونها تتعلق بالتزامات حالية للمؤسسة ناجمة عن أفعال سابقة (الاقتراض، الشراء على الحساب، تقييد الضرائب وحسابات الاستغلال) والتي يتطلب إطفائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية مستقبلية.

في حين أن الأموال الخاصة تعرف على كونها كل ما يشكل فرقا بين أصول المؤسسة وخصومها.

يعرف كذلك الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية التكاليف والنواتج (المصاريف والإيرادات)، فالإيرادات هي تنامي المنافع الاقتصادية خلال دورة محاسبية ما (في شكل ارتفاع للأصول أو انخفاض للخصوم) والتي تسبب الارتفاع في مجموع الأموال الخاصة. أما المصاريف، فتمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية خلال دورة محاسبية معينة (في شكل خروج أو نقص في الأصول أو ارتفاع في قيم الخصوم) والتي تسبب في انخفاض مجموع قيم الأموال الخاصة.

عموما، يجب أن تكون المعلومات المتضمنة في القوائم المالية (حسب مفهوم الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية) شفافة ومعروضة بطريقة واضحة وعملية لتسهيل اتخاذ القرار الاقتصادي والمالي.

2.2- خصائص المعلومات المالية:

يشدد الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، على أن تتصف المعلومات المالية الوارد في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية والمالية بالخصائص التالية: الملائمة، المصدقية، قابلية المقارنة والوضوح.

• الملائمة (Relevance):

يقصد بالمعلومة المالية الملائمة أن تكون قادرة على التأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدميها كمساعدتهم على فهم وتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد وحتى تصحيح هذه الأحداث.

• المصدقية (Reliability):

يمكن تحليل مصداقية المعلومة المالية المعروضة عن طريق غياب كل أشكال الأخطاء في التقييد والعرض المحاسبي المتعلق بالقوائم المالية. تعتبر المعلومات والبيانات المالية التي تعرضها المؤسسات في قوائمها ذات

مصداقية عند تعبر بموثوقية عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، وكذا عندما تعطى الأولوية للجوهر الاقتصادي عند تعارضه مع الطبيعة القانونية وأيضا عندما تتصف بالحيادية والحذر والتجرد والشمول.

• قابلية المقارنة (*Comparability*):

تستجيب المعلومة المالية لخاصية قابلية المقارنة عند ربطها بمتغير الزمن، وتضمن القوائم المالية معلومات مرجعية (لسنوات الأساس) وهو ما يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بإجراء مقارنات عملية وموضوعية من الناحية التاريخية وكذا من الناحية التنافسية مع مؤسسات أخرى.

• الوضوح (*Intelligibility*):

تكون المعلومات والبيانات المالية واضحة حسب منطق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، عندما تكون سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يمتلكون قدرا أدنى من المعرفة المالية والمحاسبية، أو أولئك الذين يودون تعلم فهمها بجدية.

3.2- حدود إعداد المعلومات والبيانات المالية:

إن عملية إعداد القوائم المالية وإنتاج البيانات المالية محكومة بجموعة واسعة من الضغوط والعراقيل والقيود، ففي الوقت الذي يجب فيه أن تكون الشفافية ونوعية المعلومات المقدمة أهم أهداف إعداد القوائم المالية ونشرها، فإن ارتباطها بمواعيد محددة تفرضها الجهات المسؤولة عن تنظيم هذه العملية (إدارة الضرائب، هيئة مراقبة السوق المالية، الجمعية العامة للمساهمين..) والذي يصب في هدف تحقيق الشفافية والحوكمة قد يضر بنوعية المعلومات المقدمة ومصداقيتها وحتى صحتها في بعض الأحيان. من جهة أخرى، تبقى أهمية الجدوى الاقتصادية من إعداد القوائم المالية الدقيقة عاملا مؤثرا كذلك على نوعية المعلومات المقدمة خصوصا في الحالات التي تتجاوز فيها تكلفة إعداد البيانات وتقديمها المزايا المتأتية منها، وعلى ذلك يجب خلق توازن معنوي بين تكلفة الحصول على البيانات المالية الصادقة المفصح عنها و التوضيحات النوعية التي تتضمنها تقارير النشاط من جهة أخرى.

المحور الثاني: القوائم المالية

إن أهم المفاهيم التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية على الإطلاق هو مفهوم الشفافية وهو مفهوم شامل لمختلف خصائص المعلومات المالية التي أوردناها في المحور السابق، وعلى رأسها خاصية قابلية المقارنة.

إن الشكل الذي تقترحه المعايير المحاسبية الدولية لعرض القوائم المالية يستجيب في عمومه مع هدف تحقيق الخصائص المشار إليها أعلاه، مع الحفاظ على عنصر مهم هو القدرة على التأثير في القرارات الاقتصادية لمتلقي المعلومة المالية الواردة في القائمة المالية (خاصية الملائمة). يجب كذلك أن تتوفر في المعلومات المالية التي تتضمنها القائمة المالية عناصر الأهمية النسبية لكافة المتلقين، وكذا التوازن النسبي بين تكلفة و توقيت الحصول عليها.

في هذا الإطار، يقترح معدو المعايير المحاسبية الدولية عرض مجموعة واسعة وشاملة من البيانات المالية عبر المعايير والمبادئ التالية:

- المعيار المحاسبي الأول IAS1 الذي يقدم التركيبة العامة للقوائم المالية ومكونات كل منها.
- بعض المعايير التي تفسر بصفة دقيقة بعض العناصر المكونة للتركيبة العامة للقوائم المالية، خصوصا المعيار المحاسبي السابع IAS7 المتعلق بجدول تدفقات الخزينة والمعيار المحاسبي الثالث والثلاثين IAS33 الذي يبين كيفية حساب النتيجة لكل سهم.
- كل معيار محاسبي دولي يحدد العرض الملائم للإشكال المحاسبي الذي تتم معالجته في القوائم المالية والمستوى المطلوب للمعلومات المفسرة له في القوائم الملحقة.
- بعض المعايير المحاسبية الدولية مخصصة للمعلومات المكتملة التي تدرج في القوائم الملحقة، والتي استحدثت حديثا بالمقارنة مع الحزمة الأولى من المعايير المحاسبية الدولية، ويتعلق الأمر خصوصا بالمعيار المحاسبي الرابع عشر IAS14 المتعلق بالمعلومات القطاعية (التي تجزأ على أساس منشأ القيمة المالية المعروضة في القوائم المالية) والمعيار المحاسبي الرابع والعشرين IAS24 المتعلق بطريقة عرض الحصص التي ترتبط بها المؤسسة بمؤسسات أخرى في شكل توظيفات ملكية أو توظيفات الديون.

يبقى الغرض الأساسي من إعداد وعرض القوائم المالية الدولية (المبنية على أساس المعايير المحاسبية الدولية) هو توضيح الأداء والوضعية المالية للمنشأة المعنية لمستخدمي هذه القوائم وعلى رأسهم المستثمرين. وبما أن المساهم هو المستخدم الرئيسي للبيانات المالية فإن المعايير المحاسبية الدولية تتيح له من خلال القوائم المالية الدولية اتخاذ القرارات الملائمة بالاستثمار أو عدم الاستثمار ، في حين يبقى هدف الإدارة الجبائية كمستخدم رئيسي آخر للقوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة وكذا الحصيلة الجبائية التي تناسبه.

ينص المعيار المحاسبي الأول IAS1 على حتمية أن تقوم المؤسسة على الأقل مرة واحدة خلال كل دورة مالية، بإعداد وعرض ونشر الوثائق التالية:

- قائمة وضعية المركز المالي (الميزانية)،
- قائمة الدخل (جدول حساب النتيجة)،
- قائمة تدفقات الخزينة،
- قائمة التغيرات في الأموال الخاصة،
- القوائم الملحقمة.

1- المزلية (قائمة المركز المالي):

تختص الميزانية الختامية* بعرض البيانات المالية المتعلقة بالوضعية المالية، والمتمثلة في:

- **الأصول:** هي موارد تتحكم فيها المؤسسة بناء على عمليات قامت بها في الماضي وتتوقع من القيام بها تحصيل منافع مستقبلية.
- **الخصوم:** تعبر عن التزامات المؤسسة المتأتية من عمليات ماضية قامت بها المؤسسة والتي يستدعي إطفائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.
- **الأموال الخاصة:** تعبر عن الفرق بين الأصول التي تسيروها المؤسسة والخصوم التي تمثل التزاماتها، تعرف على كونها 'تمثيل محاسبي لثروة الملاك التي قدموها أو الثروة التي خلقتها المؤسسة من خلال عملياتها الاستغلالية'.

1.1 - عرض الميزانية:

لا تحتم المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات اتباع نموذج معين لعرض بياناتها المالية المتعلقة بكتل الميزانية، إنما تشترط حداً أدنى من المعلومات الواجب توافرها في قوائم المركز المالي، تستند في عرضها إلى ترتيب زمني من حيث السيولة وتواريخ الاستحقاق.

* لأنه في الحقيقة يمكن إعداد الميزانية الافتتاحية للسنة المالية التي تختلف عن الميزانية الختامية خصوصاً في عدم تضمنها لنتيجة الدورة والضرائب واجبة الدفع على النتائج الإيجابية المحققة.

يتم عرض الميزانية الختامية للمؤسسة الاقتصادية وفق طريقتين اثنتين؛ إما بترتيب الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية كل على حدة، أو اعتماداً على درجة سيولة واستحقاق الأصول والخصوم المبني على وظائف كل كتلة من الكتلة المعروضة المتضمنة لبيانات مالية مختلفة.

تعتبر عناصر جارية كل الأصول أو الالتزامات التي يرتبط استخدامها بالدورة الاستغلالية العادية للمؤسسة، أو تلك التي تختفي بالاستخدام خلال الإثني عشرة شهراً المالية لإعداد الميزانية الختامية وتضاف إلى العناصر الجارية المعروضة في ميزانية المؤسسة كل عناصر الخزينة المدينة والدائنة والقيم الشبيهة بها (العناصر شبه السائلة). وتعرض العناصر الجارية في العادة بترتيب تنازلي من الأقل سيولة (أطول أجل) إلى الأكثر سيولة (أقصر أجل).

في حين تعتبر عناصر ثابتة (غير جارية) كل الأصول والخصوم التي تتجاوز درجات سيولتها وتواريخ استحقاقها السنة الواحدة على الترتيب، وتعرض حسب نوعها ومنشأها من الأكثر استحقاقاً إلى الأقل استحقاقاً ومن الأطول أجلاً إلى الأقصر أجلاً بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم على الترتيب.

في كل الحالات (سواء عرض الميزانية حسب طبيعة العناصر أو حسب وظيفتها المالية) لابد من تكملة المعلومات المالية الواردة في قائمة المركز المالي بملحقات تسمح بمقارنة الحسابات بحسابات المؤسسات الأخرى وإن اعتمدت طريقة مغايرة لعرض المركز المالي.

2.1- الحد الأدنى للمعلومات المالية الواجب إدراجها في الميزانية:

اختصر المعيار المحاسبي الدولي IAS1 المعلومات الدنيا الواجب توفرها في الميزانية على النحو التالي:

- رأس المال المصدر	- تثبيبات عينية
- احتياطات	- تثبيبات معنوية
- خصوم غير جارية متضمنة الفوائد	- تثبيبات أصول مالية
- مخصصات	- مساهمات مقيدة بطريقة (التكافؤ)
- ضرائب دائنة	- المخزونات

*تعتمد طريقة التكافؤ (equivalence putting) على تقييم المساهمات في رأس مالية الشركات التابعة وما يتبعها من نتائج بقيمتها النقدية لدى إعداد الميزانية الختامية الموحدة (المجمعة).

- الزبائن وحسابات المدينين - الضرائب المدينة - الخزينة ومكافئات الخزينة	- موردون وحسابات الدائنين - خزينة دائنة - فوائد الأقلية المساهمة
---	--

يمكن للمؤسسة أن تفصل في المعلومات الواردة في الميزانية مباشرة، أو في القوائم الملحقة بالنسبة للمعلومات التي تحتاج مزيداً من التوضيح؛ ضماناً لتحقيق خصائص المعلومات المالية من حيث الشفافية والمصدقية.

على سبيل المثال – لا الحصر – سنأتي على تفصيل نقطيتين مهمتين تحتاجان إلى توضيح مباشر لدى عرض الميزانية وإلى قوائم ملحقة لمزيد من الشرح والتدقيق:

- مخصصات الاهتلاكات ومؤونات انخفاض قيم الأصول: لا تمثل عناصر إجبارية العرض في الميزانية لذلك توجد الكثير من المؤسسات تعرض القيم الصافية لأصولها مباشرة.
- نتيجة الدورة المالية لا تمثل كذلك عنصراً إجبارياً العرض في الميزانية وعادة ما تكون متضمنة في عنصر الاحتياطات.

2- قائمة الدخل (حساب النتائج):

يعرض حساب النتائج أداء المؤسسة خلال دورة مالية عادية، ويهدف إلى تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية والتي تتطابق مع النتيجة الصافية المعروضة في قائمة المركز المالي (أو المتضمنة في حساب الاحتياطات أو في النتيجة لكل سهم).

1.2- عرض قائمة الدخل:

كما هو الحال في قائمة المركز المالي، يمكن أن تعرض قائمة الدخل وفق طريقتين اثنتين؛ حسب طبيعة التكاليف الاستغلالية للمؤسسة أو حسب وظيفة هذه التكاليف (قائمة دخل وظيفية). هذه الطريقة الأخيرة معتمدة لإظهار الوزن النسبي للوظائف الرئيسية للمؤسسة في هيكل تكاليفها الإجمالية وإعطاء مستخدم هذه القائمة فكرة أوضح عن أداء المؤسسة ونقاط قوتها. وعلى هذا الأساس يختلف الأداء الاقتصادي والتجاري والمالي من مؤسسة لأخرى حسب ما تبينه قائمة الدخل، والتي تسمح بإجراء مقارنة واضحة أفقياً بين المؤسسات.

في كلتا حالتها عرض قائمة الدخل (حسب طبيعة الأعباء أو حسب وظيفتها) يمكن للقوائم الملحقة التي تفسر محتوى أرصدة الحسابات الوسيطة (حسابات الأعباء والنواتج) أن تعطي صورة أكثر وضوحاً عن منشأ الأعباء ووظيفتها وأن تتيح مقارنة أكثر مصداقية بين حسابات المؤسسة نفسها في أبعاد زمنية مختلفة، أو بين المؤسسة ومؤسسات أخرى لنفس الدورة المالية وإن اختلفت طريقة عرض حساب النتائج.

في حالة عرض قائمة الدخل حسب وظيفة الأعباء المتضمنة فيها، يجب عرض قيمة الاهتلاكات والمؤونات المتعلقة بانخفاض قيم الأصول أو تلك المتعلقة بالخصوم طويلة الأجل (كمؤونات الأعباء المستقبلية ومؤونات الأخطار ومؤونات مكافآت نهاية الخدمة) كاملة في حساب واحد فقط، بنفس طريقة عرضها في قائمة الدخل حسب طبيعة الأعباء.

2.2- الحد الأدنى للبيانات المالية الواجب عرضها في قائمة الدخل:

ينص المعيار المحاسبي الأول (IAS1) على ضرورة أن تتضمن قائمة الدخل حداً أدنى من البيانات المالية، مهما كانت طريقة عرض حساب النتائج، وتمثل في الآتي:

- نواتج (إيرادات) العمليات العادية	- الأعباء الضريبية على النتائج
- النتيجة التشغيلية	- نتائج العمليات العادية
- التكاليف المالية	- العناصر (إيرادات وأعباء) غير العادية
- حصة النتيجة العائدة للمؤسسات التابعة مقيدة بطريقة التكافؤ	- حصة أقلية المساهمين
	- النتيجة الصافية للدورة المالية

للتوضيح أكثر، تجدر الإشارة أن المعيار المحاسبي الأول، فصل في عنصرين اثنين من العناصر الواردة أعلاه على النحو التالي:

- يتعلق الرصيد الوسيط المتمثل في "النتيجة التشغيلية" بالهامش على التكاليف الاستغلالية التي يمكن تجميعها في رصيد واحد.
- أما مفهوم "العناصر غير العادية" فتعبر عن النتيجة غير الاستغلالية التي يمكن أن تحققها المؤسسة، وهي لا تشمل نتائج التنازل عن التثبيتات والنتائج الاستثنائية للعمليات العادية والتي تعتبر جزءاً عادياً من الدورات المالية للمؤسسة. هذا العنصر يجب أن يعرض حسب المعيار

المحاسبي الأول بمبالغه الخام قبل احتساب الضرائب في حالة احتسبت عليه ضرائب على النتائج.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب إتمام جدول حساب النتائج حسب المعيار المحاسبي الأول، بقوائم ملحقه تتعلق في الأساس بعنصرين اثنين:

- النتيجة المحققة لكل سهم.
- البيانات المالية القطاعية.

سنأتي على شرح هذين العنصرين في النقاط الموالية.

إن من بين الطريقتين المقترحتين من قبل المعيار المحاسبي الأول لعرض قائمة الدخل (حساب النتائج)، نجد أن قائمة الدخل الوظيفية (التحليلية) ليس من اختصاص هيئة مراقبة التسيير أو محاسبة التكاليف بالضرورة، فهي مجرد تقنية لتقسيم التكاليف حسب الوظائف التي صرفت من أجلها حسب مفاتيح التوزيع التي تتيحها أنظمة المعلومات أو طرق التحكم المعتمدة لدى المؤسسة المعنية. ويبقى العنصر الأهم في عرض قائمة الدخل (سواء كانت حسب طبيعة التكاليف أو كانت وظيفية) هي إعداد القوائم الملحقه التي تفسر مختلف التكاليف المجمعة في الحسابات الرئيسية أو في التكاليف الوظيفية لكل قسم من أقسام المؤسسة.

3.2- النتيجة لكل سهم:

يهدف إدخال هذا المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية إلى حملة الأسهم (المستثمرون) الذي يعتبرون أهم مستخدمي القوائم المالية، أدوات تتيح لهم الاطلاع على بيانات حصصهم الوحدوية في الأداء الكلي للمؤسسة التي يحوزون أسهمها.

تنقسم البيانات المالية المنضوية تحت هذه التسمية (حسب التفسير الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 المتعلق بالنتيجة لكل سهم) إلى:

1- النتيجة لكل سهم: تعبر هذه النتيجة عن حاصل تقسيم النتيجة الصافية بعد توزيع الأرباح على المساهمين، على عدد أسهم المؤسسة المتوسط* المطروح للتداول. إذا كانت النتيجة غير

* يقصد بالعدد المتوسط للأسهم المتداول؛ متوسط عدد الأسهم المملوكة لمساهمين حازوها عبر التداول في السوق المالية أو بالتراضي خارج السوق المالية، وبحسب هذا المتوسط بجمع عدد الأسهم المتداولة في بداية وفي نهاية الدورة وقسمتها على اثنين. كما يمكن حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم المتداول مع الأخذ بعين الاعتبار الفترة الزمنية لتداول عدد الأسهم كعامل للترجيح.

العادية (الاستثنائية) معنوية ومرتفعة النسبة في هيكل النتيجة الإجمالية، تعرض النتيجة لكل سهم قبل احتساب العناصر الاستثنائية، بحيث يتم تحييد النتيجة غير العادية لكل سهم.

2- النتيجة الممددة لكل سهم: يهدف هذا المؤشر إلى إعطاء المستثمر مقياساً عن مساهمته في عناصر أخرى من الأموال الخاصة، كالسندات القابلة للتحويل التي لم يكتتب فيها المستثمر وعدد الأسهم العادية المتوقع إصداره، وهو ما يسبب انخفاض حصة أسهمه العادية في الأرباح.

4.2- البيانات المالية القطاعية:

ينص المعيار المحاسبي الأول على وجوب إعداد قائمة ملحقة تتضمن التقسيم القطاعي لعناصر الاستغلال (النواتج والأعباء)، وتعتبر هذه القائمة مهمة لمستخدمي القوائم المالية عموماً وللمستخدمي قائمة الدخل على وجه الخصوص، للوقوف على أداء المؤسسة واستراتيجياتها في مختلف القطاعات والمناطق الجغرافية التي تنشط فيها.

وقد قدمت المعايير المحاسبية الدولية تفسيراً لتطبيق هذا البند من المعيار المحاسبي الأول في المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 والذي يشرح كيفية تطبيق عمليات إدماج وتوحيد حسابات فروع المؤسسة الواحدة في القوائم المالية المدمجة.

تستند طريقة عرض البيانات المالية القطاعية إلى مبدئين أساسيين:

- ازدواجية البيانات المدخلة: ويقصد بهذا المبدأ أن يتم عرض البيانات القطاعية حسب القطاعات الاقتصادية وحسب التقسيم الجغرافي للمناطق التي تزاوّل فيها المؤسسة استغلالها، أو حسب تأثير المؤسسة في محيطها الاقتصادي والتنافسي.
- يتم تحديد القطاع الوظيفي والقطاع الجغرافي للنشاط الاستغلالي للمؤسسة حسب درجة المخاطر، وحسب مستويات العوائد والخصائص العملية والتسييرية التي تميزه عن بقية القطاعات الوظيفية التي تزاوّلها المؤسسة. ويعتمد هذا التحديد على تحليل دقيق للنشاط ولنظام المعلومات الداخلي (الوظيفي والتسييري).

يشترط لعرض بيانات القطاع المعني في الملحق أن يحقق الشروط التالية:

- أن يحقق أكثر من 50% من رقم الأعمال خارج دائرة المجموعة (عمليات البيع بين وحدات المجموعة الاقتصادية).
- أن تتجاوز مساهمته في رقم الأعمال الإجمالي و في الحجم الإجمالي لأصول المؤسسة العشر (10%).
- أو أن تتجاوز حصته - في حالة عدم توفر الشرطين السابقين - الـ 75% من رقم الأعمال الإجمالي.
- الحد الأدنى للبيانات المالية الواجب إدراجها:

يتمثل الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها عند إعداد القائمة الملحقه الميينة للأداء القطاعي للمؤسسة في البيانات المالية التالية:

- النتيجة حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- القيمة المحاسبية الصافية للأصول حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- حجم الخصوم (طويلة وقصيرة الأجل) حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- تكلفة حيازة الأصول المعنوية والمادية حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- تكاليف الاهتلاك حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- تكاليف لا تستوجب حركية في الخزينة (من غير الاهتلاكات: مخصصات تدني القيم والتحوط من الخسائر) حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- الحصة من النتيجة الصافية (مقيمة بطريقة التكافؤ) حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.
- حصيلة نواتج العملاء (من غير المجموعة الاقتصادية) بالنسبة للتركزات بين المؤسسات حسب قطاعات الأنشطة و/أو حسب استخدامات الأصول و/أو حسب الموقع الجغرافي للعملاء.

تجدر الإشارة أن من صعوبات تطبيق هذا المعيار، نجد:

- صعوبة تحديد طريقة العرض الملائمة للبيانات القطاعية (حسب الأنشطة أو حسب الموقع الجغرافي).
- صعوبة تكييف نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ليكون قادرا على تجميع البيانات المتعلقة بالقطاع الواحد.

3- قائمة تدفقات الخزينة:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS7 طرق عرض قائمة تدفقات الخزينة، التي تهدف إلى تمكين مستخدميها من تقدير القدرة المالية للمؤسسة ومن الوقوف على قدرتها على خلق وتسيير سيولتها.

1.3- تقديم عام لقائمة تدفقات الخزينة:

يتمثل الشكل المعياري لقائمة تدفقات الخزينة الذي قدمه المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS7 في جدول محدد المكونات مقارنة ببقية القوائم المالية. يقسم النموذج المقترح هذه التدفقات (الداخلة إلى خزينة المؤسسة والخارجة منها) إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- تدفقات عملياتية،
- تدفقات استثمارية،
- تدفقات تمويلية.

تتمثل التدفقات العملياتية في كل حركات الخزينة (ارتفاعا وانخفاضا) جراء ممارستها لعملياتها الاستغلالية العادية والتي تقاها حركية في السيولة. يمكن تحديد هذه التدفقات وفق طريقتين اثنتين:

- طريقة مباشرة (نادرة الاستخدام): تلخص مختلف التدفقات التي تساهم في رصيد الخزينة: كالتحصيلات من الزبائن، وتسديد الموردين والضرائب على النتائج وتسديد الاشتراكات الاجتماعية.
- طريقة غير مباشرة (شائعة الاستخدام): تحدد قيمة التدفقات العملياتية من خلال طرح التكاليف والأعباء غير النقدية (الاهتلاكات مثلا) والتغيرات في احتياجات رأس المال العامل وكذا التدفقات الواجب إدراجها في المجموعتين الأخريين (تدفقات استثمارية وتدفقات تمويلية) من النتيجة الصافية.

في حالة اعتماد الطريقة الأولى، يجب على المؤسسة إعداد وثيقة ملحقه تبين علاقة النتيجة الصافية بالتدفقات العملياتية، وهو ما يفسر اعتماد الكثير على الطريقة غير المباشرة لتحديد رصيد تدفقات الخزينة من العمليات الاستغلالية العادية.

تتعلق التدفقات الاستثمارية بالأساس بالتدفقات الناجمة عن حيازة أو التنازل عن الأصول الثابتة، في حين تتعلق التدفقات التمويلية بالتغيرات في رأس المال أو في الديون (ديون جديدة أو اكتتاب في سندات أو تسديد ديون سابقة، رفع رأس المال، توزيع أرباح).

إن تجميع التدفقات سالفه الذكر (عملياتية، استثمارية وتمويلية) تمثل الفرق في رصيد الخزينة في أول المدّة وفي نهايتها.

تشتمل الخزينة على الموجودات في الصندوق وفي أرصدة الحسابات البنكية المدينة للمؤسسة بما فيها السحوبات على المكشّف تحت الطلب، بالإضافة إلى عناصر الأصول الجارية شديدة السيولة القابلة للتحويل كالقيم المنقولة للتوظيف النقدي والمالي قصير الأجل.

2.3- الحد الأدنى من البيانات المالية الواجب إدراجها:

لم يفرض المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS7 حداً أدنى من البيانات المالية الواجب إدراجها في جدول تدفقات الخزينة، غير أن المتعارف عليه على الصعيد الدولي (في مختلف التشريعات التي تنظم مسك المحاسبة المالية) هو أن تقسم تدفقات الخزينة إلى المجموعات الثلاث التي عرضناها آنفاً (استغلالية، استثمارية وتمويلية).

3.3- طرق عرض جدول تدفقات الخزينة:

يمكن أن تعرض قائمة تدفقات الخزينة وفق طريقتين اثنتين: مباشرة وغير مباشرة.

- **الطريقة المباشرة:** وفق هذه الطريقة تعرض المجموعات الثلاث مباشرة بمحتوياتها الفرعية أي المتعلقة بكل مجموعة على حدة، على أن تجمع في النهاية في رصيد إجمالي لخزينة المؤسسة، وفق النموذج الموالي:
+ تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات استغلالية (نشاطات عملياتية):

- تحصيلات من الزبائن
- مدفوعات للموردين وللمستخدمين
- فوائد مدفوعة

- ضرائب على النتائج مسددة
- تدفقات الخزينة قبل احتساب العناصر غير العادية
- + تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار:
- حيازة حصص مساهمة في رأس مال مؤسسات أخرى
- حيازة تثبيبات عينية
- نتائج التنازل عن التثبيبات العينية والمعنوية والمالية مقبوضة
- فوائد مستحقة مقبوضة
- توزيعات أرباح مقبوضة
- + تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل:
- نواتج إصدار الأسهم والسندات طويلة الأجل
- تسديدات ديون الإيجار المالي
- توزيعات أرباح مسددة
- + الرفع الصافي لخزينة والعناصر شديدة السيولة
- رصيد الخزينة في بداية الدورة
- = رصيد الخزينة في نهاية الدورة

- الطريقة غير المباشرة: وفق هذه الطريقة تعد قائمة تدفقات الخزينة انطلاقاً من النتائج قبل الضرائب وقبل العناصر غير العادية، على النحو التالي:

التدفقات النقدية الناجمة عن العمليات التشغيلية

الأرباح الصافية قبل الضرائب والعناصر غير العادية
- التعديلات المتعلقة بـ:

الاهتلاكات

مخصصات تغير معدلات الصرف

نواتج التوظيف المالي

التكاليف المالية

+ الأرباح التشغيلية قبل احتساب تغيرات احتياجات رأس المال العامل

+ التغيرات في قيم الزبائن والمدينين الآخرين
- التغيرات في قيم المخزون
التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات الاستثمارية:

- حيازة فروع شركات أخرى
- حيازة التثبيتات المعنوية والعينية
+ التحصيلات المتأتية من التنازل عن التثبيتات
+ فوائد مقبوضة
- توزيعات الأرباح
التدفقات النقدية الناجمة عن العمليات التمويلية:

+ نواتج إصدار الأسهم
+ التحصيلات المتأتية من الاقتراض طويل الأجل
- تسديدات مدفوعة جراء عمليات الإيجار المالي
- التوزيعات المدفوعة (إن لم تكن حسبت في التدفقات عن العمليات الاستثمارية)
+ الرفع الصافي لخزينة والعناصر شديدة السيولة
- رصيد الخزينة في بداية الدورة
= رصيد الخزينة في نهاية الدورة

4- جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

إن الهدف من إعداد هذه القائمة هو تمكين المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة من تحليل قيمة المؤسسة وثروتها خلال الدورة المالية.

1.4- تقديم عام لجدول تغيرات الأموال الخاصة:

إن أهم ما يميز هذه القائمة هو غياب نموذج موحد لعرضها، وعلى العموم يمكن القول أن التغيرات في الأموال الخاصة خلال الدورة المالية تنشأ من مصدرين للمعاملات المالية هما:

- عمليات مع الملاك (حملة رأس المال) تحديدا ما تعلق بالرفع في رأس المال أو بتوزيعات الأرباح.

- مجموع النتائج المولدة من قبل المؤسسة، سواء ظهرت في حساب النتائج أم لم تظهر. تفصيلاً لهذا العنصر، ارتأينا أن نفصل في عناصر الأداء التي لا تظهر في حساب النتائج يمكن أن تكون:
 - أثر تغيير الطرق المحاسبية (كتغيير طريقة احتساب الاهتلاكات أو تسيير تكاليف المخزونات..) والذي ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS8.
 - بعض المعاملات المالية التي تطبق معايير خاصة، كتحويل العملات الأجنبية أو بعض التغييرات التي تطال القيم العادلة للأدوات المالية.
- وقد ترك المعيار المحاسبي الأول IAS1 الحرية مطلقة في كيفية عرض البيانات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة. وعلى العموم فإن الطريقة شائعة الاستخدام لعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة، تتركز في عرض مصادر وأثر هذه التغيرات كل على حدة.
- 2.4- الحد الأدنى للبيانات الواجب إدراجها:

تتمثل الحدود الدنيا للبيانات المالية واجبة الإدراج في جدول تغيرات الأموال الخاصة فيما يلي:

المعلومات الإضافية واجبة الإدراج في تقرير النشاط المالي	البيانات إجبارية الإدراج في جدول تغيرات الأموال الخاصة
- تغيرات رأس المال والتوزيعات.	- النتيجة الصافية.
- الرصيد الافتتاحي، والرصيد الختامي للنتائج غير الموزعة.	- النتيجة الإجمالية والتفصيلية لكل مكونات النتيجة المقيدة مباشرة في الأموال الخاصة.
- الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لمختلف عناصر الأموال الخاصة (الاحتياطات، علاوات الإصدار).	- الأثار التراكمية لتغيير الطرق المحاسبية والتصحيح الأساسي للأخطاء.

تجدر الإشارة أنه للمرور من أي نظام محاسبي محلي إلى نظام محاسبي يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية، يجب -فيما تعلق بجدول تغيرات الأموال الخاصة- إعداد ثلاث ميزانيات (اثنين مقارنتان، حسب المعيار IAS1 وأخرى تتضمن الرصيد النهائي للأموال الخاصة في النظام المحاسبي القديم المتخلى عنه).

المعيار المحاسبي الأول: عرض القوائم المالية IAS1

1- عرض فلسفة ومجال تطبيق المعيار المحاسبي الأول:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي الأول قواعد إعداد وعرض القوائم المالية، بحيث يجمع بين:

- الجوانب المفاهيمية والإطار العام والمبادئ العملية لمسك محاسبة حقيقية لاسيما المبادئ المحاسبية الأساسية (استمرارية النشاط، محاسبة الالتزام، الحيطة والحذر، عدم المقاصة..الخ)
- مجموع الوثائق المكونة للقوائم المالية.
- تبيان الحد الأدنى من المعلومات المالية الواجب إدراجها في كل قائمة مالية والغرض منها (المعلومات واجبة العرض، الحد الإلزامي من المعلومات في كل قائمة).

يتيح تطبيق المبادئ التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي الأول توافقاً حقيقياً في عرض القوائم المالية أياً كانت طبيعة نشاط المؤسسات الاقتصادية التي تلتزم به. بحيث تقوم فلسفة هذا المعيار على ضرورة إيجاد مبادئ محاسبية دولية شاملة الغرض الأساسي منها هو توفير حد أدنى من البيانات المالية وإطار عام لمسك المحاسبة في ظل الظروف الدولية للمؤسسات العابرة للحدود الجغرافية للدول، مع ذلك لا يلزم المعيار المحاسبي الدولي الأول المؤسسات بأخذ نموذج معين لعرض البيانات المالية لذلك يصنف على أنه من المعايير المحاسبية الدولية المرنة نسبياً.

2- مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول:

يعتبر هذا المعيار قابلاً للتطبيق في كل المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، بموجب التنظيمات والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة في بلدانها، بما في ذلك المؤسسات المالية والبنوك ومؤسسات التأمين.

تجدر الإشارة أن البنوك على وجه التحديد ملزمة بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي* IAS30 لتكملة الحد الأدنى من البيانات واجبة العرض بالنسبة لها.

3- محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS1:

يحتوي المعيار المحاسبي الدولي الأول على مجموعة من الاعتبارات المالية واجبة الاحترام لإصدار قوائم مالية صحيحة وذات مصداقية، كما يضم جملة من المبادئ المحاسبية التي يتعين على المحاسبين والمؤسسات عموماً التقيد بها من بداية عملية مسك المحاسبة المالية إلى غاية انتهائها بإعداد ونشر القوائم المالية.

1.3- الاعتبارات المالية الأساسية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS1:

* معيار البيانات المالية واجبة العرض من قبل البنوك والمؤسسات المالية الشبيهة.

يعرف المعيار المحاسبي الدولي الأول القوائم المالية على أنها:

- الميزانية.
- جدول حساب النتائج.
- جدول التغيرات في الأموال الخاصة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- طرق المعالجة المحاسبية والقوائم الملحقه.

مع الإشارة أن جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الخزينة، هما قائمتان ماليتان تفسيريتان لمحتويات قائمة المركز المالي (الميزانية).

يهدف المعيار (في كل جوانبه) إلى نشر المؤسسات لقوائم مالية ذات مصداقية وملائمة للنشاط الأساسي الذي تقوم به المؤسسات، أي تكون القوائم المالية:

- قادرة على عكس حقيقة نشيط المؤسسة.
- قادرة على ترجمة الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، خاصة فيما تعلق بقدرتها على خلق القيمة المضافة.
- أن تغلب القوائم المالية للمؤسسات الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني في حالة تعارض في التقييد المحاسبي.
- أن تكون تتميز القوائم المالية بعناصر الحيادية والحذر والتمام.

بحيث أن توفر الخصائص المذكورة في القوائم المالية يسمح للمؤسسات بتحقيق أهدافها الاقتصادية في ظل احترامها للشروط التي يفرضها المعيار المحاسبي الدولي الأول.

2.3- المبادئ المحاسبية التي جاء بها المعيار المحاسبي الأول IAS2:

لقد عزز المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1 بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مسبقا، و أضاف مبادئ أخرى تتعلق أساسا بتحسين نوعية المعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية، نذكر من أهم ما جاء من مبادئ في هذا المعيار كما يلي:

- مبدأ استمرارية الدورات المالية: يفترض أن تراعي كل القوائم المالية هذا المبدأ، بحيث أن الحسابات اللازمة لإعداد الميزانية الختامية التي تكون لها أرصدة ختامية، ستعيد فتح السنة

المالية بنفس الأرصدة التي اختتمت بها السنة المالية المنقضية (عدا الحسابات المتعلقة بنتيجة الدورة). أما حسابات التسيير المتعلقة بإعداد جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل) فإنها سترصد في نهاية الدورة المالية (لاحتساب النتيجة) ليعاد فتحها من جديد في السنة المالية الموالية (مراعاة لمبدأ استقلالية الدورات المالية).

وعموما لا بد أن يكون إعداد القوائم المالية طيلة حياة المؤسسة، مبنيا على استمرارية النشاط، عدا في الحالات التي يتعذر على المسيرين مواصلة الاستغلال واللجوء إلى التصفية.

- مبدأ محاسبة الالتزام: يشترط المعيار المحاسبي الدولي الأول أن تقيد كل العمليات الاقتصادية محاسبيا وفق مبدأ الالتزام، والمقصود به أن يقيد الدين أو الحق قبل عملية التسوية المالية. وقد استثنى المعيار من هذا المبدأ العمليات المالية التي تتم مباشرة بين حسابات النقديات.
- مبدأ الاحتفاظ بطريقة عرض القوائم المالية: لا يجبر المعيار المحاسبي الدولي الأول المؤسسات على احترام نموذج عرض معين للقوائم المالية، غير أنه يؤكد على ضرورة احترام نفس طرق العرض المعتمدة من سنة لأخرى ما لم يكن هناك داع ضروري وقوي لتغييرها (يجب أن يقود تغيير طريقة عرض القائمة المالية إن وجد إلى شفافية ومصداقية أكبر).
- مبدأ الأهمية النسبية في العرض: ينص المعيار المحاسبي الدولي الأول على ضرورة مراعاة الأهم النسبية للعناصر الواجب عرضها، بحيث يعرف المعيار الأهمية النسبية للمعلومات على أنها "تكون المعلومات المالية ذات أهمية نسبية عالية إذا كان عدم عرضها يؤثر على القرارات الاقتصادية والمالية التي يمكن أن تؤخذ مستقبلا من قبل مستخدمي القوائم المالية"؛ وعلى أساس هذا التعريف يجب أن يعرض كل عنصر ذا أهمية نسبية بطريقة مستقلة عن بقية العناصر ذات الأهمية النسبية. في حين يمكن أن تعرض بقية العناصر متدنية الأهمية النسبية في كتلة واحدة.

تجدر الإشارة، أن المعيار المحاسبي الدولي الأول لم يقدم عتبة معينة لأهمية العناصر الواجب عرضها، لا من حيث القيمة ولا من حيث النسبة ضمن تركيبة العناصر الإجمالية الواجب عرضها.

- مبدأ عدم المقاصة: ينص المعيار على أنه لا يمكن أن تتم عملية المقاصة بين الأصول والخصوم، ولا بين الأعباء والنواتج إلا في الحالات التالية:

- أن ينص معيار محاسبي دولي على ذلك، مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 ينص على حالات إمكانية المقاصة بين الأعباء والنواتج المتعلقة بالنشاط الاستغلالي العادي.
- في حالة أن الخسائر والعوائد الناجمة عن عمليات متماثلة لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر.
- بدأ قابلية المقارنة: ينص المعيار على ضرورة أن تظهر في القوائم المالية بالنسبة لكل عنصر من العناصر المعروضة، قيمتها في السنة الماضية تسهيلا للمقارنة وللتحليل الزمني من قبل مستخدمي القوائم المالية. كما ينص على ضرورة أن تكون المقارنة تفسيرية، أي أن كل العناصر التي أدرجت تفاصيلها في الملحقات لا بد أن تستجيب لهذا المبدأ كذلك.

الأعمال الموجهة: قائمة البحوث المتبقية

أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي:

وجب التطرق في هذا البحث إلى النقاط الأساسية التالية:

- عمليات الجرد المحاسبي والمادي وفق التشريع الجزائري (القانون التجاري، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي)
- عمليات جرد الأصول غير الجارية (مفهوم القيمة العادلة، الاهتلاكات، مؤونات تدني قيم الأصول العينية والمعنوية، مؤونات تدني قيم التثبيات المالية)
- عمليات التنازل عن الأصول غير الجارية خلال الدورة المالي وتقييدها المحاسبي.
- عمليات تسوية المخزونات (فروق الجرد المبررة وغير المبررة، مؤونة تدني قيم المخزونات، تسوية عدم وجود الوثائق الثبوتية للمخزونات، تسوية المخزونات لدى الغير والمخزونات برسم الأمانة).
- عمليات تسوية قيم الزبائن العاديين والمشكوك فيهم، وحالات الإفلاس.
- عمليات تسوية القيم المنقولة للتوظيف المالي.
- عمليات التقارب البنكي والتسويات الملحقة بها.

- عمليات تسوية الخصوم غير الجارية.
- عمليات تسوية العمليات بعد إغلاق الدورة المالية.

إعداد القوائم المالية وتحليلها:

- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد (الأهداف والتحليل).
- إعداد الميزانية الختامية وجدول حساب النتائج وقائمة التدفقات النقدية.
- التحليل الأساسي للقوائم المالية:
 - قائمة الميزانية: التحويل إلى ميزانية وظيفية والتحليل باستخدام النسب المالية ورأس المال العامل ومكوناته.
 - قائمة الدخل: تجزئة القيمة المضافة وتجزئة الفائض الإجمالي للاستغلال، تحويل جدول حساب النتائج إلى وظيفي بعد إعادة توزيع الأعباء حسب الوظيفة.
 - قائمة التدفقات النقدية: تحليل مكونات الرصيد الختامي للنقديات (أرصدة عمليات التمويل والاستثمار والاستغلال).
- مبادئ إعداد تقرير تحليل القوائم المالية ومحتوياته، والاقتراحات التصحيحية لتسيير المؤسسة بصورة أفضل.

القوائم المالية الوظيفية حسب النظام المحاسبي المالي:

- مبادئ التحليل الوظيفي للقوائم المالية.
- إعادة ترتيب الكتل المالية في الميزانية الوظيفية ودلالات كل منها.
- التوازن الوظيفي بين كتل الميزانية وتحديد المركز المالي (عبر النسب المالي وتحليل رأس المال العامل)
- مبادئ تحديد نسب التوزيع الأولي للأعباء حسب الطبيعة (وتحديد الأعباء غير القابلة للتوزيع الوظيفي وسببها).
- إعادة ترتيب عناصر جدول حساب النتائج وحسب تكلفة المبيعات حسب مفاهيم المحاسبة التحليلية.
- الانتقال من المحاسبة المالية إلى المحاسبة التحليلية وفق مفهوم النظام المحاسبي المالي.

النظام المحاسبي المالي وعلاقة بالجباية في الجز ل:

- تطور النظام الجبائي في الجزائر.
- مكونات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- التعديلات الجبائية في قوانين المالية بعد سنة 2015.
- حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح التجارية والصناعية)
- الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (شروط قبول خصم التكاليف من الإدارة الجبائية، الأعباء غير المحتسبة في النتيجة الجبائية)