الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : علوم التسيير

الموضوع

مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح

–دراسة حالة المعيار المحاسبي الدولي الثاني "المخزونات"–

–دراسة حالة مؤسسة PCH–

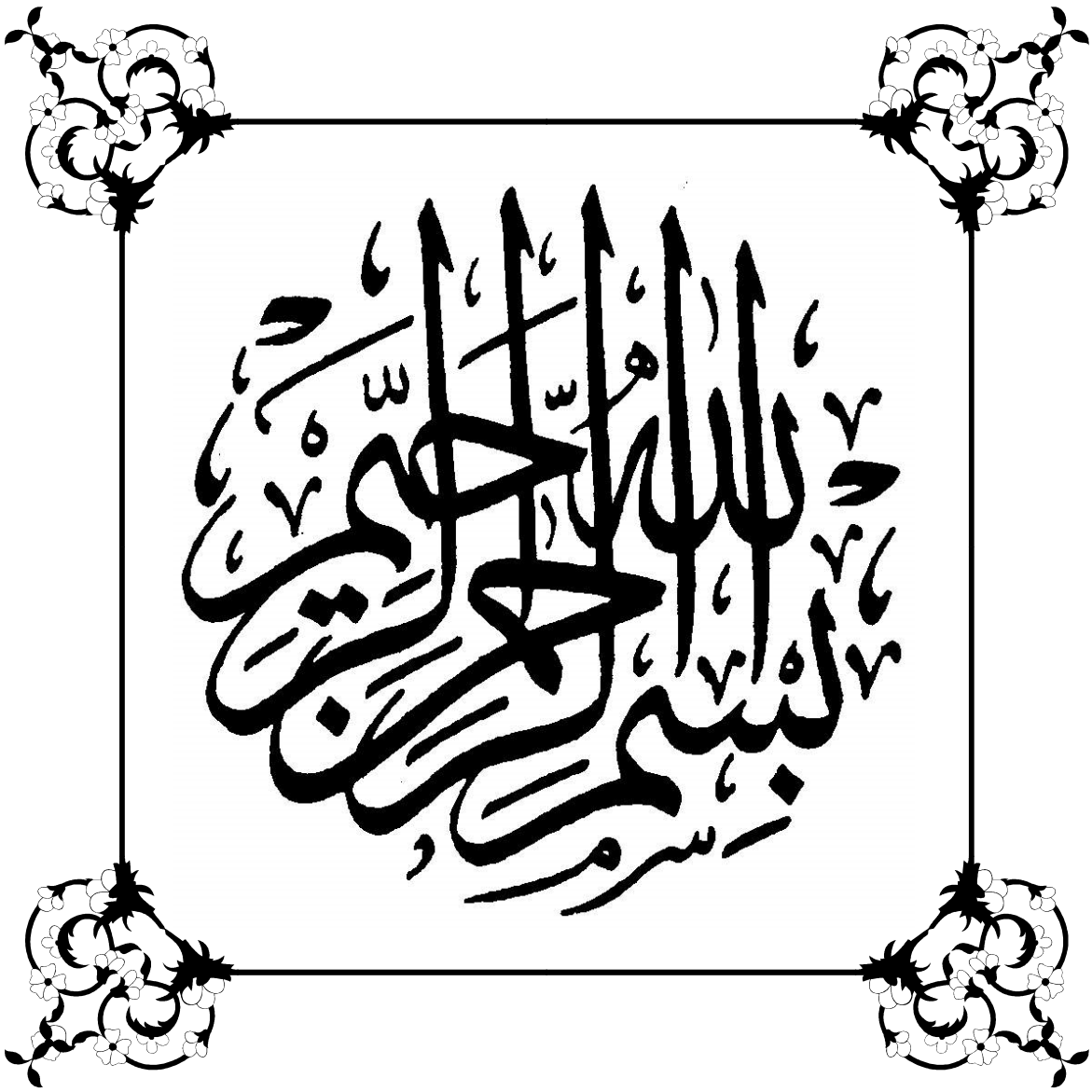
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
فرحي رانيا

الأستاذ المشرف:
- د. جوامع إسماعيل

رقم التسجيل:	……../Master-GE/AUDIT/2017
تاريخ الإيداع	……

الموسم الجامعي : 2016 _2017


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلى أعز إنسانين في الوجود الى

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

الى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان قدوتي في التربية و الأخلاق إلى "أبي"

و الى صديقتي و حبيبتي " أمي" حفظها الله

إلى من تشاركوا معي تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى إخوتي الأعــزاء

إلى جميـــــــع الأصــدقاء و الأحباب وجميع الزملاء

و الزميلات

الى كل من تمنى لي النجاح و التوفيق

" إلـــــى من ذكرهم قلبــي و لم يذكرهم قلمي"

شكر وعرفان

الحمد الله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده وعلى آله وصحبه أجمعين ، نشكر الله عز وجل على توفيقه و تيسيره لإنجاز هذا العمل المتواضع

لقوله تعالى : " و لئن شكرتم لأزيدنكم"

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل

جوامع إسماعيل على كل ما قدمه لي من إرشاد ، توجيه ، نصائح ، مساعدات طيلة فترة إعداد المذكرة، فله منا عظيم الشكر والتقدير والعرفان .

و أتقدم بفائق الاحترام و التقدير إلى عميد كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الدكتور بن بريكة و عميد كلية العلوم و التكنولوجيا الدكتور فرحي عبد الله ، كذا أساتذتي و استاذاتي في الكلية.كما أشكر كل من أعانني و ساعدني خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات .

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل و لو بالكلمة الطيبة

جزاكم الله ألف خير

ملخص :

في ظل الدعوات المتزايدة لتوحيد العمل المحاسبي دوليا ، و تبني معايير المحاسبية الدولية خلال الممارسات المحاسبية لجميع الدول ، تكون المؤسسة الجزائرية ملزمة باعتماد هذه المعايير لتواكب التطورات الحاصلة في العالم .

و على اثر هذه التطورات الحاصلة التي أصبحت تأخذ في كثير من الأحيان أبعادا دولية ، تعاظمت أهمية المعلومات المالية في مجال اتخاذ القرارات ، و أصبحت المؤسسة تلتزم بتقديم معلومات مالية ذات جودة عالية و لهذا تم تسليط الض على متغير الإفصاح و علاقته بالمعايير المحاسبية الدولية و كيف تساهم هذه الأخيرة في تحسينه .و لتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبانة مقابلة ، تم اجراءها مع محاسب المؤسسة و توصلنا في الأخير الى أن المؤسسة لا تطبق المعايير في الإفصاح عن مخزوناتها بشكل رسمي ، لكنها تتوافق في ممارستها المحاسبية في الكثير من الأمور مع المعيار و متطلباته بشكل انتقائي .

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية ، الإفصاح .

Anglais :

In light of the increasing calls for the consolidation of accounting work internationally, and the adoption of international accounting standards during the accounting practices of all countries, the Algerian institution is bound by these standards to keep abreast of developments in the world.

As a result of these developments, which often take on international dimensions, the importance of financial information in the field of decision making has increased. The Corporation is committed to providing high quality financial information. The disclosure variable and its relation to international accounting standards The latter contribute to its improvement.

In order to achieve the objectives of this study, we designed an interview uestionnaire, which was conducted with the accountant of the institution.

Finally, we found that the institution does not apply the criteria for formally disclosing its stocks, but it complies with its accounting practice in many matters with the criterion and its requirements selectively.

Keywords: International Accounting Standards, Disclosure.

Francais :

À la lumière des appels croissants pour l'unification du travail comptable au niveau international, et l'adoption des normes comptables internationales par toutes les pratiques comptables des États, l'institution algérienne est obligé d'adopter ces normes pour suivre l'évolution de l'évolution du monde.

Et l'impact de ces développements qui sont devenus prendre des dimensions souvent internationales, plus l'importance de l'information financière dans le domaine de la prise de décision, et l'organisation est devenue engagée à fournir une information financière de qualité est élevé, ce qui a été le point culminant de la variable d'information et de sa relation avec les normes comptables internationales et comment celui-ci contribue à l'amélioration.

Pour atteindre les objectifs de cette étude, nous avons conçu un formulaire d'entrevue de questionnaire, a été réalisée avec l'expert-comptable Fondation, et nous sommes arrivés dans ce dernier que l'institution ne s'applique pas aux normes dans la divulgation des stocks officiellement, mais correspondent à la pratique comptable dans beaucoup de choses à la norme et les exigences de manière sélective.

Mots-clés: Normes comptables internationales ، Divulgation.

قائمة المصطلحات والرموز

ترجمة باللغة العربية	ترجمة باللغة الفرنسية أو الانجليزية	الرمز
مجمع المحاسبين القانونيين	American Institute of Public	AICPA
مجلس المعايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standers Board	FASB
المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	Generaly Accepted Accounting Principale	GAAP
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accounting	IFAC
بورصة الأوراق المالية	Security and Exchange Commission	SEC
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standers	IASC
اللجنة الاستشارية للتقييس	International Advisor Council	SAC
اللجنة التقنية الدائمة للترجمة	International Financial Reportin Interpretation Commitee	IFRIC
لجنة تنظيم المحاسبة	Comite de la Reglementation Comptable	ARC
المجموعة الاستشارية للترجمة	European Financial Reporting Advisory Group	EFRAG
معايير المحاسبة الدولية	International Reporting Standares	IAS

قائمة المصطلحات والرموز

IFRS	Standing Interpretation Reporting Standars	معايير التقارير المالية الدولية
SIC	Standing Interpretation Commitee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	Standing Financial Reporting Interpretation Commitee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
GAAP	Generaly Accepted Accounting Principales	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما
SCF	Systéme Comptable Financier	انظام المحاسبي المالي
GPERs	General Purpose Financial Reports	القوائم المالية ذي الأغراض العامة
SFAS	Statement of Financial Acounting	نشرة معايير المحاسبة المالية الأمريكية
SFAC	Statement of Financial Acounting Concepts	نشرة مفاهيم المحاسبة المالية الأمريكية
GPERs	General Purpose Financial Reportin	التقارير المالية ذات الاستخدام العام

قائمـــــة الأشكال

قـــائمـــة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تطور نشاط IASB	07
02	الهيكل التنظيمي لـ IASB	08
03	أنواع أخرى للمخزونات	39
04	معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	68
05	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	70
06	الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات	101

قائمـــــة الجداول

قـــائمـــة الجـداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	كيفية إصدار المعيار المحاسبي الدولي	18
02	المقارنة بين IAS/IFRS/CSF من حيث الإطار المفاهيمي اعتماداً على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	26
03	المقارنة بين SCFوIAS/IFRS من حيث عرض القوائم المالية	30
04	انظمة الجرد	36
05	تأثير FIFOمقابل LIFOعلى متغيرات القوائم المالية	82
06	مخزون اخر مدة وفق المجموعات المتشابهة و الاصناف	86
07	مخزون اخر المدة لمنشاة الياسمين	86
08	تقدير القيمة الصافية القابلة للتحقيق	88

خطة البحث

مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد الفصل الأول

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: مراحل وكيفية اصدار المعيار المحاسبي الدولي ومداخله

المبحث الثاني: مفاهيم حول معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: خصائص معايير المحاسبة الدولية مزاياها و عيوبها

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: تخصيص مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات)

المطلب الأول: تعريف المخزون و خصائصه وجرده

المطلب الثاني: أنواع المخزونات ومدونة الحسابات الخاصة بها

المطلب الثالث: مفاهيم حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات)

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: مدخل عام للإفصاح

تمهيد الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية الإفصاح

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح

المبحث الثاني: أساسيات حول الإفصاح

المطلب الأول: أنواع الإفصاح

المطلب الثاني: الأساليب والطرق المستخدمة في الإفصاح

المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

المبحث الثالث: تحسين الإفصاح للمخزونات وفق معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون

المطلب الثاني: قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحقق

خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للوحدة الجهوية للجنوب الصيدلية المركزية للمستشفيات

تمهيد الفصل الثالث

المبحث الأول: ماهية الوحدة الجهوية للجنوب الصيدلية المركزية للمستشفيات

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الصيدلية المركزية للمستشفيات وتعريفها

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات ومهامها

المطلب الثالث: أنواع المخزونات و مخازن الصيدلية المركزية للمستشفيات والحسابات المستخدمة لمعالجة المخزونات

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للمخزونات في الصيدلية المركزية للمستشفيات (أثناء الدورة العادية)

المطلب الثاني: جرد ،تقييم وتسوية المخزونات في نهاية السنة لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات

المبحث الثالث: استبانة المقابلة وتحليلها

المطلب الأول: التعريف باستبانة المقابلة

أولا: تعريف استبانة المقابلة

ثانيا: تصنيفات استبانة المقابلة وأنواعها

ثالثا: مميزات وعيوب استبانة المقابلة وخطوات اجراءها

المطلب الثاني: الاستبانة وتحليلها

خلاصة الفصل الثالث

خاتمة

مقدمة

مقدمة

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا أدى الى انتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، حيث أصبحت تتحكم في الفواصل الاستراتيجية للاقتصاد العالمي ...

هذه التطورات الحاصلة على المستوى العالمي تسير بوتيرة متسارعة نتيجة العولمة والثورة التكنولوجية والتي تغلغلت في جميع الميادين، الشيء الذي ساهم في جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز.

وبغية تسيير المعاملات الدولية وفتح أبواب الاستثمار على مصرعيها، وجب تجنب العوامل التي تعيق ذلك، فعلى سبيل المثال عدم حصر الأنظمة المحاسبية واللغة المعمول بها، هذا الوضع أفرز صعوبة انتاج معلومة ملائمة وموثوق بها وصعوبة تأقلم المؤسسات والتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له.

كما ساهم هذا الوضع في ظهور عراقيل تصادفها المؤسسات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في أنحاء العالم، عن عملية اعداد القوائم المالية المجمعة لجميع فروعها داخل وخارج البلد الأصلي، وبالتالي صعوبة تقديم معلومات مالية موحدة متجانسة وموثوق بها، عن أنشطتها للمستثمرين فيها والمتعاملين معها وأصحاب المصالح.

فلقد جعلت هذه الصعوبات من المحاسبة في قمة الاهتمام باعتبارها أهم المصادر لتوفير المعلومات المطلوبة، لذلك كان لابد من أن تتطور لتجاوز العوائق التي تواجه الممارسة المحاسبية ذات البعد الدولي. فقد أكد ت معظم الدراسات

والبحوث في مجال المحاسبة الدولية، أن هذه الاختلافات أساسية بين النظم المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم، نتجت من اللجوء الى أنظمة محاسبية محلية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات.

فجاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية توحد الفكر المحاسبي متغاضية عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض سواء كانت تلك الاختلافات ثقافية، اجتماعية، أو اقتصادية.

بالرغم من أنه كانت العديد من الدول تسعى الى توحيد ممارستها المحاسبية، الا أن هناك دول أخذت الصدارة في تولي هذه المهمة فبادرت الى إرساء قاعدة لذلك جاء ما يعرف بمصطلح معايير المحاسبة الدولية، بغرض توحيد الاعمال المحاسبية بين دول العالم لاعتبار المحاسبة لغة الاعمال في العصر الحالي ...

وبما أن الحصول على المعلومات المحاسبية وسهولة وحرية تداولها و مصداقيتها من القضايا المهمة كذلك في هذا العصر، و هو ما دعمه مفهوم الإفصاح، و اعتبر كمطلب جوهري في مجال المال و الأعمال، من أجل مزيد من الشفافية

و المصداقية في المعلومات المتحصل عليها، و اتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها، فالإفصاح يمثل و بشكل كبير أهمية بالغة للأطراف المهتمة بالمؤسسة عموما و المساهمين خصوصا نظرا لما يقدمه من معلومات تفيدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة، فهو عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي ...

و لعل الراصد للتطور الفكري و الافصاح سوف يجد أن موضوع الإفصاح تناوله الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، سواء على مستوى الدراسات التحضيرية الأولية لمشروع الاطار المفاهيمي، أو من خلال بعض المفاهيم المرتبطة بالإفصاح،و ان تحقيق النجاح للشركات و مختلف المؤسسات الاقتصادية يتطلب انتاج و توصيل المعلومات المحاسبية الى مستخدميها وفق ضوابط و معايير تجد قبولا عاما تجمه في مضمونها مجموعة من الارشادات و التوجيهات للقياس و الإفصاح، ففي غياب مثل هذه المعايير قد يعرض المعلومات التي تعدها و توصلها هذه المؤسسات و الهيئات و المؤسسات المختلفة لمخاطر التحيز و عدم الموضوعية و فقدان الشفافية ... الخ، علاوة على عدم إمكانية الاعتماد علي هذه المعلومات المقدمة في اجراء المقارنات بين المؤسسات و الهيئات المختلفة النشاط و المكان في عرض معلوماتها ...

فعندما نخص الدراسة حول المخزونات فإننا سنسلط الضوء حول الافصاح الواجب القيام به من طرف هذه الهيئات فيما يخص مخزوناتها مثل ما ورد في المعيار المحاسبي الثاني ...

ذلك باعتبار المخزون و حركة المخزون و كل العمليات المتعلقة به، من عملية البيع،عملية الإنتاج و كذلك الشراء أنها محور نشاط المؤسسة أو الوحدة، و بالتالي تستطيع المعلومة المقدمة عنه أن تحظى بأهمية بالغة و تستوجب دراسة تبين في محتواها أثر تقديم المعلومات و الإفصاح عنها حسب ما تتضمنه معايير المحاسبة الدولية باعتبارها تجمع بين محاسبات هذه المؤسسات و الهيئات رغم اختلافها، و كيف تساهم بشكل واسع في إرساء القواعد و المبادئ في تحقيق الثقة و الشفافية و المصداقية لأطراف المؤسسات و المؤسسات مع جميع متعامليها المحليين و الدوليين، ولقد جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على دراسة أثر معايير المحاسبة الدولية في تحسين الافصاح الخاص بالمخزونات حسب المعيار المحاسبي الثاني و معايير المحاسبة الدولية بشكل عام .

الإشكالية

مما سبق، ومما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية، من توفير مبادئ وطرق وأساليب لتحسين الافصاح،

ومع الأخذ بعين الاعتبار أنه سيتم تحديد الدراسة حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بالمخزونات كأحد معايير المحاسبة الدولية وتطبيق أهداف هذه الدراسة عليه والربط بين المتغيرات. ف يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يمكن أن تساهم معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح للمخزونات في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات؟

الإشكاليات الفرعية

ويندرج عن هذا التساؤل، الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالمعيار، وما الهدف من المعيار المحاسبي الدولي الثاني؟
- ما هي متطلبات الإفصاح عن المخزونات وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني؟
- هل يمكن أن يساهم الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني في تحسين الإفصاح عن المخزونات؟

الفرضيات

- يقصد بمعايير المحاسبة الدولية انها القواعد والأسس التي تساهم في توحيد وتنظيم العمل المحاسبي في مختلف الدول.
- يفصح المعيار المحاسبي الدولي الثاني عن متطلبات تشمل الإفصاح عن تكاليف المخزونات و استرداداتها و طرق تخزينها .
- يساهم الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني في تحسين الافصاح عن المخزونات من خلال توضيح جميع المتطلبات الواجب اتباعها للإفصاح عن المخزون بالشكل الأمثل.

منهجية الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية و كذا اختبار فرضيات الدراسة، سيتم الاعتماد على الأسلوب الوصفي و الأسلوب التحليلي الذي من خلاله سيتم عرض و تحليل المفاهيم العامة المتعلقة بالجانب النظري و كذا تحليل المعيار المحاسبي الدولي الثاني المتعلق بالمخزونات قدر الامكان. بالإضافة الى الاعتماد على ملء استمارة مقابلة لجمع المعلومات المتعلقة بالإفصاح في المؤسسة محل الدراسة، ودراسته حسب ما تتضمنه معايير المحاسبة الدولية للمساهمة في معرفة كيفية تحسينها للإفصاح، وذلك مع الاخذ بعين الاعتبار أن العينة ستكون حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات).

أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في أنه يقدم مفهوما مقربا للمعايير المحاسبة الدولية باعتبارها تتناول مفاهيم وأسس المحاسبة التي تمثل لغة الأعمال في العصر الحالي ومدى مساهمتها في ابراز أهمية الإفصاح وتحسينه والذي من شأنه طمأنة المستخدمين المحليين والدوليين من خلال الاعتماد عليه في توصيل المعلومات بطريقة أوضح وجانب أكثر شفافية ومصداقية أحسن فيما يتعلق بالمخزونات.

أهداف الدراسة

يمكن تبيين أهداف الدراسة في النقاط الأساسية الأتية:

- ابراز مدى استخدام معايير المحاسبة الدولية على نطاق واسع من طرف المؤسسة الجزائرية.
- محاولة الالمام بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات) ومدى الالتزام بمتطلباته في المؤسسة الجزائرية.
- معرفة كيفية تحقيق الافصاح الواجب القيام به، وكيفية عرضه، وأهم أبعاده.
- القيام بالدراسة التطبيقية واختبار صحة الفرضيات المطروحة سابقا للإجابة عن الإشكالية المطروحة.

هيكل البحث

سوف يتم اجراء هذه الدراسة ضمن حدود زمانية ومكانية نوردها فيما يلي:

- **الحدود الزمنية:** ارتبطت الدراسة بمجال زمني، كان في الفترة بين مارس و أفريل و ماي 2017.
- **الحدود المكانية:** تسلط هذه الدراسة الضوء على كيفية مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تحسين الافصاح مع تحديد الدراسة حول المعيار المحاسبي الثاني المتعلق بالمخزونات، وسرد القواعد المذكورة في هذا المعيار لتحقيق افصاح أحسن بما يتعلق بالمخزونات لكل مؤسسة ومدى تحقيق التوافق بين هذه الأخيرة وغيرها سواء المحلية أو الخارجية، ولهذا اعتمدت الدراسة على اختيار مؤسسة تمتلك قدر معتبر من المخزونات وهذا ما توفره مِؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات.

صعوبات الدراسة

يمكن حصر الصعوبات في:

- ضيق الوقت نظرا لتبني موضوع واسع وجديد يتطلب وقت وجهد كبيرين.

الدراسات السابقة

ويمكن الإشارة الى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع كما يلي:

- ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، تخصص محاسبة، 2012-2013، حاولت هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية: ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD ببسكرة ؟، وهدفت الدراسة الى معرفة أثر خصائص المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية على زيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي. وتم التوصل في الأخير الى أن جودة المعلومة المحاسبية يكون له تأثير إيجابي على فعالية الإفصاح المحاسبي، وتنعكس جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص النوعية التي تتمتع بها وأهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية.
- بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، حاولت الدراسة معالجة الإشكالية التالية : كيف تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ضمان و تحسين جودة المعلومة المحاسبية في مؤسسة ALEMO، الخروب

قسنطينة ؟، و هدفت الدراسة الى تمكين المؤسسة الجزائرية بعد انتقالها الى ال SCF النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبية الأولية من انتاج معلومات مالية ذات جودة عالية، و ذلك من خلال توفير الاحكام و ظبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة التي تضمن تحقيق هذه الجودة . و تم التوصل في الأخير الى استمرار تبني المقاربة الضريبية و التاريخية للمحاسبة على حساب المقاربة الاقتصادية و المستقبلية التي تقتضيها المعايير المحاسبية الدولية، حيث يظهر ذلك جليا من خلال عدم توفر الكثير من الإجراءات المحققة لخاصية الملاءمة و عدم الإفصاح عن كثير من المعلومات التي يحتاجها مستعملو القوائم المالية .

- بلعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، رسالة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011، حاولت الدراسة معالجة الإشكالية التالية: هل يمكن اعتبار الإفصاح الجيد في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية ضروري لاتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة بدراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق استبيان. هدفت الدراسة الى التركيز على دور الإفصاح المحاسبي في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين المؤسسة والمساهمين مما يقلل من التكاليف والوقوف على مدى توفير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية من وجهة نظر المستفيدين منها. وتم التوصل في الأخير الى أن الإفصاح الجيد في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية كافي ومتناسب وضروري ومفيد لاتخاذ القرارات السليمة والصحيحة من طرف مستخدمي القوائم المالية .

الفصل الأول

الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد الفصل الأول:

يمكن رجوع نشوء المعايير المحاسبية الدولية إلى احتياجات عصر العولمة وخصوصًا عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة فالمحاسبة أساسًا هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية. والكل يسمع بين الحين والآخر مقولة الحاجة أم الاختراع هذه ملاحظة تؤكدها التغيرات في الحياة العملية وتسري هذه المقولة على التطور والتغير في المحاسبة بصورة عامة وعلى نشوء معايير محاسبية دولية بصورة خاصة.

وبعد نشوء هذه المعايير (معايير المحاسبة الدولية)، لاقت هذه الاخيرة قبولاً واسعًا وحققت انتشارًا عالميًا باعتبارها خطوة ضرورية تجاه تحقيق قابلية أكبر لمقارنة القوائم المالية وفهم هذه الأخيرة بشكل أفضل.

وفي ظل التغيرات والتطورات الحاصلة في بيئة المؤسسات يبرز نوع جديد من مستخدمي القوائم المالية التي تسعى المعايير لجعلها اكثر قابلية للمقارنة ، وهم المستخدمين الأجانب أو المستثمرين الأجانب كما يُصطلح عليهم الذين يعملون على توظيف أموالهم في شركات ومؤسسات ومشاريع استثمارية بهدف تحقيق الأرباح والفوائد الاقتصادية، لكن هؤلاء المستثمرين يصادفون مشكلة صعوبة قراءة وفهم القوائم المالية المعدّة في مؤسسة معينة هم مستثمرين فيها، بسبب أنّ المؤسسة تعد قوائمها المالية وفق مبادئ ومعايير محاسبية محلية، والتي بدون شك تختلف من دولة إلى أخرى ما يُعرقل الهدف المنتظر من القوائم المالية وهذا ما يؤكد ضرورة إعداد المعايير المحاسبية واستخدامها لحل هذه المشاكل ومحاولة تحقيق التوافق المحاسبي الذي يُمكّن من تسهيل قراءة وفهم القوائم المالية المحلية والدولية، وتحسين عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين الذين تَطلَّعوا إلى العمل خارج بلادهم وتحقيق انفتاح الأسواق ...

ومنه خلال هذا الفصل سيتم توضيح مفهوم المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي ثم معايير المحاسبة الدولية، خصائصها، مزاياها، عيوبها بالإضافة إلى أهميتها وأهدافها. مع عرض مختصر لبعض أنواعها في المبحث الأول والثاني.

أما المبحث الثالث سيتم تقديم عرض للمعيار المحاسبي الدولي الثاني لما له من أهمية فيما يخدم موضوع الدراسة.

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

هذا المبحث سنخصصه للتعريف بمجموعة من المفاهيم المتعلقة بمتغير مهم في موضوع الدراسة بدءا بالمحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي الى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية:

سنقدم في هذا المطلب المراحل التي مرت بها المعايير المحاسبية الدولية وفق التسلسل الزمني.

أولا: من سنة 1973الى 1992:

بعد اقتراح إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية خلال مؤتمر المحاسبي العاشر سنة1972 من طرف هنري بونس (Henry Benson) الذي عين فيما بعد أول رئيس (Chairman) للجنة، تمت المصادقة على تأسيسها من طرف ممثلين عن هيئات المحاسبة في كل من أستراليا، فرنسا، كندا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة في شكل منظمة مستقلة مركزها لندن في سنة1973 [1]

بدأت اللجنة بمجلس إدارة يتكون من ممثلين عن هيئات المحاسبة للدول المؤسسة لها، كما صدر عن اللجنة في نفس السنة من تأسيسها ثلاث مسودات مشروع (الإفصاح عن السياسات المحاسبية، الجرد الدائم، القوائم المالية الموحدة) لكن صدر معيار واحد فقط IAS رقم01 بعنوان (الإفصاح عن السياسات المحاسبية) وفي سنة 1974 انضم إلى عضوية اللجنة كل من: بلجيكا، الهند، نيوزيلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم تصنيفها بأعضاء مشاركين (Associates membres) تمييزا للعضوية الأساسية التي اكتسبها أعضاء الدول العشر المؤسسة للجنة أما الأمر الذي لفت الانتباه بالنسبة للعديد من الهيئات والمنظمات الدولية والذي يمثل خطوة جيدة في مسار عمل اللجنة، هو قرار مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشرة الكبرى تمويل مشروع اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك 1976، مما ساعد على إلغاء التمييز بين الأعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى (11) بدلا من (09) ومنذ سنة 1978 بدأت عضوية المجلس تتسع، وفي سنة 1982 تم الاتفاق بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة على توسيع عدد أعضاء مجلس الإدارة إلى (13) عضوا ممثلين لثلاثة عشر دولة بالإضافة إلى 4 مقاعد عضوية تمتع لأربعة من المنظمات المهتمة بالتقرير المالي وبناء عليه انضمت كلا من إيطاليا سنة1983 وتايوان سنة1984 إلى عضوية اللجنة ومنذ بداية الاهتمامات الدولية بالتوفيق والتوحيد المحاسبين والحديث عن عولمة أسواق المال، الأمر الذي لفت انتباه كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) والمنظمة الدولية للتعاون والتنمية لأعمال الهيئة.

أما السبب الرئيسي وراء إعادة هيكلة اللجنة في شكلها الحالي، هو انضمام المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعنية بحماية المستثمرين سنة 1986 إلى عضوية اللجنة، كما أسفرت عنها تغييرات جذرية في معايير

[1] أمين أحمد السيد لطفي، **المحاسبة الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات** (مصر، الدار الجامعية للنشر،ط1، 2004) ، ص432.

المحاسبة الدولية وفي سنة 1988 انضمت إلى اللجنة الدولية أول دولة عربية وهي دولة الأردن، وتلاها انضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)ثم منظمة الاتحاد الأوروبي إلى مجموعة الاستشارية وحصولها على مقعد في مجلس إدارة الهيئة بصفة مراقب وذلك في سنة1990.[1]

ثانيا: من سنة1992الى2001:

عرفت المرحلة السابقة بمرحلة نمو اللجنة، حيث في كل مرة تتسع عضويتها بانضمام دول وهيئات دولية أخرى. أما ما يميز هذه المرحلة هو القيام بالأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية، ومنها المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعايير المحاسبية الدولية، حيث انطلقت هذه الأخيرة في مشروع مع اللجنة يهدف إلى تحسين المعايير حيث تكتسب القبول العام.

تميزت هذه الفترة كذلك بزيادة الترابط بين اللجنة والهيئات الدولية الأخرى إما عن طريق قبول هذه الأخيرة للمعايير أو عن طريق الشراكة في إعداد المعايير ففي سنة 1994 قبلت كل من (SEC) 3 معايير و(IOSCO) 14 معيار. وانطلاق (FASB) في مشروع مشترك مع اللجنة حول أرباح الأسهم، في نفس الوقت وافق البنك الدولي على تمويل مشروع معيار حول المحاسبة الزراعية.

وقد أبرمت اللجنة سنة 1995 اتفاق مع المنظمة الدولية (IOSCO)، ينص على القيام بمشروعين: حيث كان المشروع الأول هو استكمال الهيكل الأساسي لمعايير المحاسبة أما الثاني هو دراسة هيكل اللجنة القائم والخروج بنتيجة حول مدى الجدوى من إعادة هيكلة أو بقائه على حاله، وفي نفس السنة بدأت أول مؤسسة ألمانية بإعداد تقريرها المالي، وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية. وفي سنة 1996 صدر بيان من طرف منظمة التجارة العالمي (ASE) بضرورة توافق المعايير الأسترالية مع المعايير الدولية.[2]

ومنه سنة 1997 بدأت الضغوطات الدولية بمطالبة اللجنة بإعادة هيكلة وتبني معالجات محاسبية مستقلة، والعمل على التوافق مع مجالس المحاسبة الوطنية والتي جاءت نتيجة تزايد اهتمام المنظمات العالمية الكبرى باللجنة ومعاييرها الأمر الذي فاق كل التوقعات التي كانت سائدة عند تأسيسها خاصة وقد تخطى عدد الدول الأعضاء في الهيئة الدولية رقم (100دولة)، كما أن اللجنة تلقت دعما إضافيا سنة 1999 من طرف مجموعة الدول الصناعية السبعة، عندما أصدر وزراء المالية لهذه المجموعة بيانا، تحدث فيه على ضرورة دعم المعايير المحاسبة الدولية تلاه (IAS) والجهود المبذولة لعولمة المحاسبة. وهكذا استمرت المؤتمرات حيث عقد المؤتمر 16 سنة 2002 حيث تمحورت موضوعاته على حوارات ساخنة حول الشمولية وأخلاقيات المهنة، وعقد المؤتمر 17 في إسطنبول في تركيا في نوفمبر 2006 تحت شعار تحقيق النمو

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها** ، (عمان ،الأردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط1، 2008) ، ص ص 106 110.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان ، المرجع السابق ، ص107.

والاستقرار الاقتصادي العالمي، وذلك من أجل التوافق المحاسبي الدولي بإرساء جملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول العام.[1]

وقد أسفرت هذه التطورات التاريخية وهذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير الدولة وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:[2]

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

بعد ذلك حل IASB هيئة دولية مستقلة مقرها لندن محل IASC هذه اللجنة التي تشكلت في 1973 في لندن كهيئة خاصة لوضع المعايير من خلال عقد اتفاق بين هيأت محاسبية مهنية، وفي 2001 وبفعل الضغوط على IASC جرت تغييرات مهمة لتعزيز استقلالية، شرعية، وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية IAS، تمثلت بشكل خاص في استبدال مجلس IASC بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

وتتمثل أهداف IASB وفق ما جاء في نظامه الأساسي في الآتي[3]:

- تطوير للصالح العام، مجموعة موحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة، قابلة للفهم والتطبيق في جميع أنحاء العالم، التي تؤدي إلى التزويد في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى بمعلومات عالية الجودة، شفافة وقابلة للمقارنة، لمساعدة مختلف المشاركين في أسواق رأس المال الدولية والمستخدمين الآخرين، واتخاذ قرارات اقتصادية.
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير.
- في الإبقاء بالأهداف السابق ذكرها يؤخذ بعين الاعتبار، وحسب الاقتضاء الاحتياجات الخاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والاقتصاديات الناشئة.
- التوصل من تقارب معايير محاسبة وطنية ومعايير محاسبة دولية إلى حلول عالية الجودة.

حيث تميزت أنشطة IASB منذ تأسيسه وحتى الوقت الحالي بمراجعة مستمرة للاستراتيجيات وهذا ببلوغ الأهداف المبررة لوجوده، ولتحليل هذه الاستراتيجيات يكون من الملائم تمييز المراحل التالية:[4]

---

[1] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي، مفهوم المبررات والأهداف**،(مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر ،العدد الرابع4، 2006،) ص117.

[2] مأمون حمدان، حسين القاضي، المرجع السابق، ص106.

[3] بن تومي بدرة ،**اثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية** ،(رسالة ماجيستير منشورة ، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ،2012) ، ص 19.

[4] بن تومي بدرة ، المرجع السابق ، ص ص 20،21.

فالمرحلة الأولى من تشكيله وحتى نهاية الثمانينات نشرت IASC سلسلة من معايير المحاسبة الدولية، التي جاءت اختيارا أو توثيقا وتنسيقا من بين العديد من المعايير المحاسبية المطبقة في الدول الصناعية، والتي كانت مسيطرة على IASC، إذ قبلت IASC الممارسات الوطنية كما تضمنت هذه المعايير خيارات كافية، وهذا حتى لا تطرح مشاكل تطبيقها في مختلف بلدان أعضاء اللجنة، فضلا عن كون بعضها صمم وفقا للفراغات الموجودة في التنظيمات الوطنية والتي شكلت منافذا لها.

إن مثل هذه الاستراتيجية تتماشى مع كون IASC هيئة دولية ذات حقوق خاصة تفتقر إلى السلطة الإلزامية لفرض معاييرها على مختلف الكيانات في البلدان المختلفة، الأمر الذي أفرز معالجات محاسبية متباينة للعمليات المتماثلة، ما أدى إلى صعوبة إجراء مقارنات بين القوائم المالية وهذا ما يتناقض مع مبرر وجودها.

وبالرغم من أن اللجنة كانت حريصة على استيعاب معظم الممارسات المحاسبية المتباينة، حتى تضمن استجابة الدول الأعضاء لجهودها، إلا أنها في نهاية الثمانينات دخلت في مرحلة ثانية عندما غيرت هذه الاستراتيجية كاستجابة للانشغالات بشأن معاييرها وهذا من خلال اعتمادها في 1989، لمشروع يدعى قابلية القوائم المالية للمقارنة في اطار مراجعة المعايير وتحسينها، والذي يقضي بأن كل المعايير الدولية ينبغي أن تقتصر على معالجتين فقط لكل مشكل محاسبي: معالجة مرجعية (Benchmark treatment) ومعالجة مسموحة (Allowedtreatment) ما يعني استبعاد معظم الأساليب المحاسبية وهذا بغرض تعظيم خاصية القابلية للمقارنة، وبذلك بعد أن كانت هذه اللجنة للتنسيق والاختيار أصبحت تسعى لإرساء معايير لها الصفة الدولية بصرف النظر عن المعايير المطبقة في البلدان مما يدعم مركزها كتنظيم مستقل.

كذلك خلال هذه الفترة (1989) اعتمدت IASC إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وهذا بغية إضفاء تناسق نظري أكثر على أعمالها.

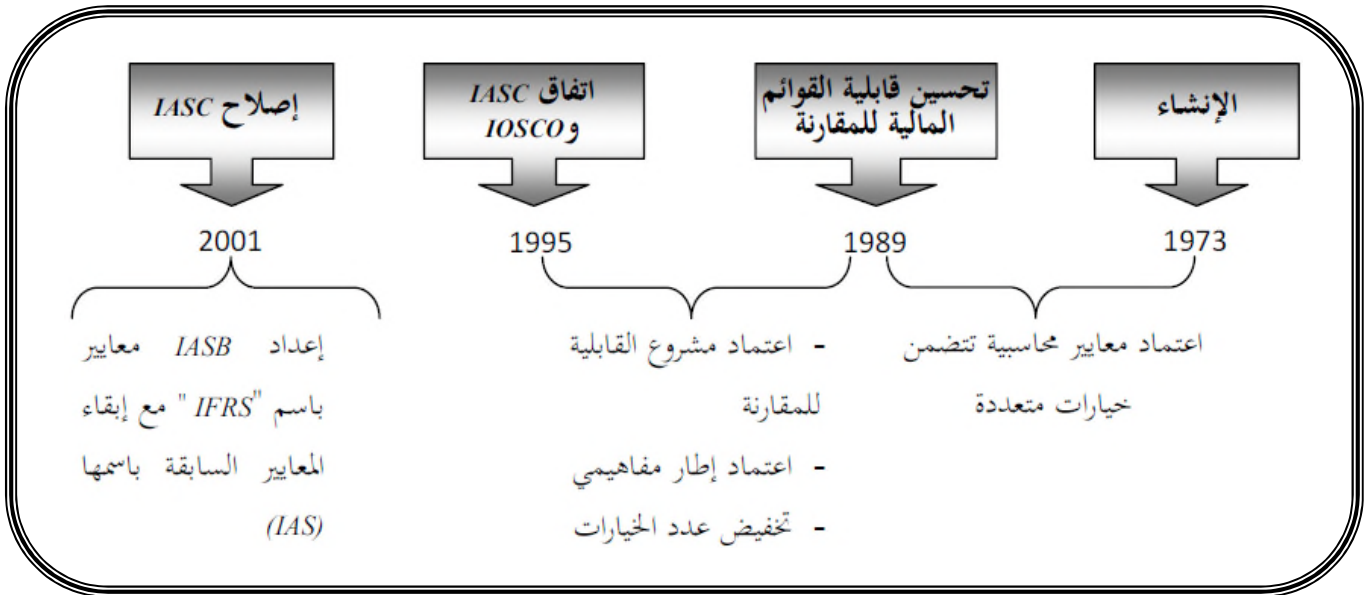
أما المرحلة الثالثة في تاريخ IASC بدأت في (1995)، عندما دخلت في شراكة مع المنظمة الدولية للهيآت الأوراق المالية IOSCO، حيث التزمت ببرنامج عمل معها لتحسين جودة معايير IASC والذي من شأنه تعزيز قبولها في مختلف الأسواق المالية في العالم.

وفي (2001)، وبفعل الضغوط على IASC بغية تجاوز ضعف هيكلها التنظيمي، جرت تغييرات وإصلاحات هامة لتعزيز استقلالية، شرعية، وجودة عملية وضع معايير المحاسبة تمثلت بشكل أساسي في استبدال مجلس IASC بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي وافق على إبقاء كل المعايير والتفسيرات التي نشرتها IASC سارية المفعول ما لم تعدل أو تسحب من قبله، أما تلك المعايير التي يقوم بإصدارها فإنها تعرف باسم معايير التقارير المالية الدولية IFRS.[1]

[1] karim Mhedhbi , **Analyse de l'effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des marchés Financiers Emergents**, (Thése de doctorat, ISCAE. Université de la Manouba, Tunisie , 2010), p 40 .

ويمكن تلخيص أهم المحطات في تاريخ المجلس في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): يوضح تطور نشاط IASB



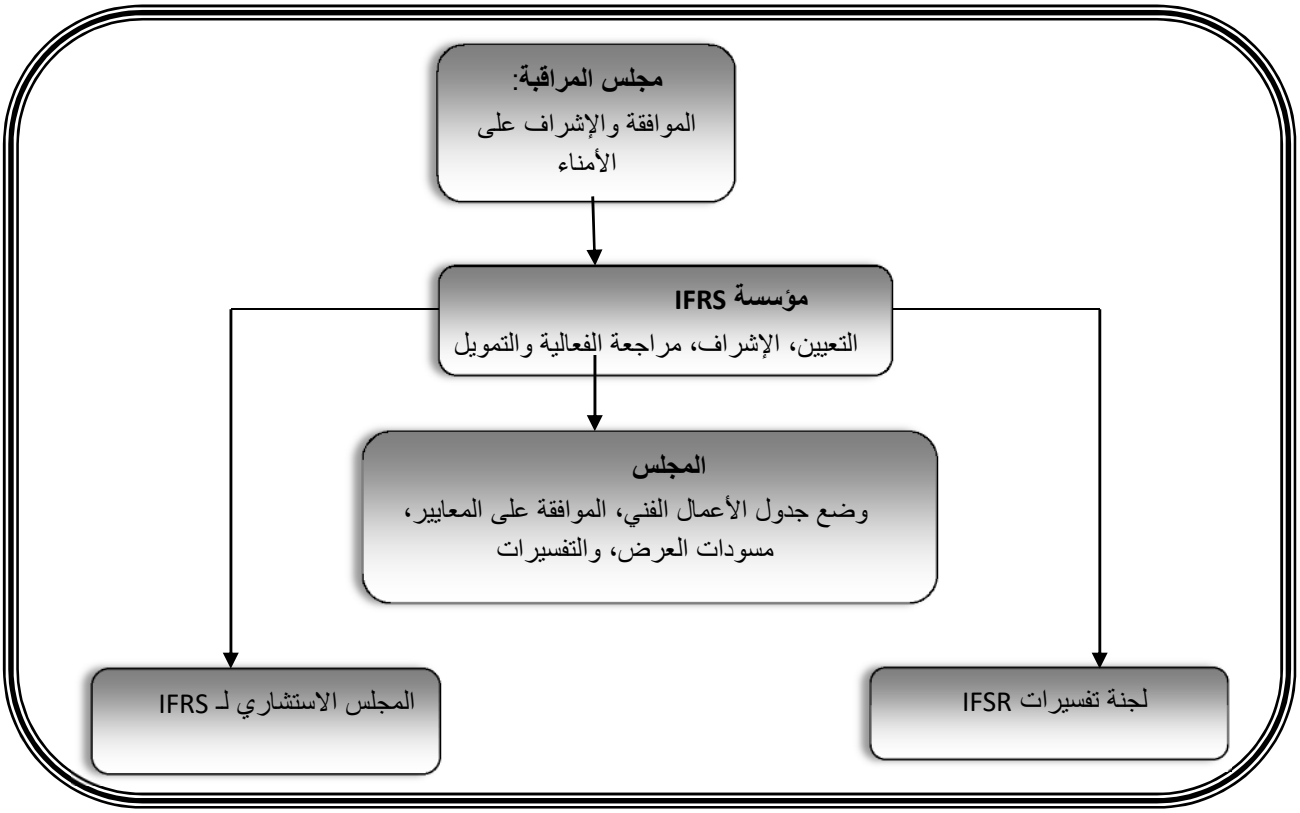
Source:karim Mhedhbi , **Analyse de l'effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des marchés Financiers Emergents**, (Thése de doctorat, ISCAE. Université de la Manouba, Tunisie , 2010), p39.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لـ LASB

إن الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية كما هو موضح في الشكل رقم(02) يتضمن بشكل أساسي مجلس المراقبة، مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية، ولجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية. [1]

[1] karim Mhedhbi , p 41 .

الشكل رقم: (02) يوضح الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



المصدر : http://www.iasplus.com، تاريخ المشاهدة **17/04/2017** بتوقيت (**12:48**).

يمكن توضيح الشكل أعلاه كما يلي :

- **مجلس المراقبة Monitoring Board**

أنشئ حديثا لتوفير حلقة اتصال رسمية بين مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وسلطات أسواق رأس المال. يضطلع مجلس المراقبة بمهام تعيين أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية والإشراف على أنشطتهم.

- **مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Fondation**

أنشئت مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية كمؤسسة غير هادفة للربح، وهي الكيان الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

فضلا عن تعيين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية، ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، فإن هذه المؤسسة مكلّفة أيضا بـ:

مراجعة استراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية سنويا وتقييم فعاليته.

- المصادقة على ميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وضمان تمويله.

- دراسة المسائل الاستراتيجية العامة المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، وتحسين عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية دون التدخل في أعماله الفنية.
- الموافقة بالاشتراك مع المجلس الاستشاري على تعديلات القانون الأساسي.

ومع ذلك فإن هذه المؤسسة لا يقع على عاتقها مسؤولية إعداد معايير المحاسبة الدولية التي تبقى من مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- **مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

أنشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية كمنظمة خاصة ومستقلة للتنميط المحاسبي الدولي، ويخضع لإشراف مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية.

تتمثل المهام التي تقع على عاتق المجلس أساسا في:

- المسؤولية الكاملة لكل المسائل الفنية شاملة إعداد، نشر، وتعديل معايير المحاسبة الدولية، معايير التقارير المالية الدولية، ومسودات العرض.
- الموافقة النهائية على التفسيرات التي تعدّها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية.

- **المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS Advisory Council**

أنشئ هذا المجلس للسماح للمنظمات والأفراد المهتمين بالمعلومات المالية الدولية المشتركة في عملية التنميط الدولي، وتتمثل المسؤوليات التي تقع على عاتقه في:

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن برنامج عمله والأعمال ذات الأولوية.
- إعلام المجلس بآراء المنظمات والأفراد حول المشاريع الرئيسية للتنميط.
- تقديم المشورة لأمناء مؤسسة معايير المالية الدولية الذي ينبغي عليهم استشارته قبل أي اقتراح لتعديل الدستور.

- **لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRS Intertations Committee**

لقد أنشئت هذه اللجنة لتضطلع بمهمة تطوير تفسيرات الموافقة عليها من قِبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تباشر مهامها بناءً على طلب منه.

يتمثل دورها في إبداء الآراء والتعليقات حول:

- مسائل متعلقة بالمعلومة المالية مثارة حديثاً ولم تعالج بصفة خاصة في معايير المحاسبة الدولية؛
- المسائل التي نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متناقضة، أو يُحتمل أن تنشأ.

وباعتبار أن التفسيرات هي جزء من المنشورات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإنه لا يمكن وصف القوائم المالية أنها ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية ما لم تكن ممتثلة لكل متطلبات المعايير والتفسيرات القابلة للتطبيق.

المطلب الثاني: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى تعريف المحاسبة الدولية، التوافق المحاسبي، ثم مفهوم المعيار و المعيار المحاسبي كالتالي :

أولا: مفهوم المحاسبة الدولية:

هناك من اعتبر أن مفاهيم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال، فهي تبحث في تشكيل ودراسة مجموعة المبادئ محاسبية تكون مقبولة عالمية والتي تهدف إلى ايجاد مُعايرة كاملة لمبادئ المحاسبة دولياً.

كما أن Jenning عرف المحاسبة الدولية بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا لتحكم الممارسات العملية للمهنة وهذا ما جعل الكثير من المهتمين يعطون صفة المحاسبة الدولية على المحاسبة الأمريكية مثلاً. هناك صعوبة بالغة في تعريف المحاسبة الدولية لما للمحاسبة من مجالات واسعة ومتعددة، ويمكن التأكيد على هذا من خلال النظر إلى فروع المحاسبة المختلفة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المحاسبة القومية، حيث نجد أن هناك أبعدًا للمحاسبة الدولية في كل فروع من هذه الفروع.

من هنا حاول بعض المفكرين إعطاء تعريف للمحاسبة الدولية في شكل عموميات متجنبا التفاصيل: [1]

فقد عرفها Iqbal وآخرون بأنها محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة وايجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي. أما Bowles. فقد عرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة.

مما سبق يمكن القول أن المحاسبة الدولية تهتم بوضع إطار نظري وعملي على المستوى الدولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والناتجة عن عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من الدولة.

ثانيًا: التوافق المحاسبي:

- **تعريف التوافق المحاسبي الدولي:**

يعبر التوافق المحاسبي الدولي عن عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة امكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال. وهكذا فالتوافق المحاسبي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي

[1] عبد الحميد حساني، **أهمية الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية والمعلومات المالية (IAS/IFRS) حوكمة المؤسسات**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010)، ص73.

إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة وهو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الاجراءات على المستوى الدولي. ومن الصعوبة بما كان تحقيق ذلك، أما على المستوى المحلي أو التوافق المحاسبي يعبر عن نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية حيث ترتبط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

- **مزايا التوافق المحاسبي الدولي:** [1]

– بما أن قوى العولمة تدفع البلدان أكثر فأكثر لفتح أبوابها أم الاستثمارات الأجنبية وبما أن الأعمال التجارية في حد ذاتها توسعت عبر الحدود، فإن كل من القطاع العام والخاص يتزايد إدراكهم لفوائد وجود إطار موحد لإعداد ونشر القوائم المالية.

– تحسين الكفاءة في تخصيص رأس المال، وتخفيض تكلفته.

– يمكن للمستثمرين اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل أفضل، حيث أن محافظهم الاستثمارية تكون أكثر تنوع والمخاطر المالية تكون منخفضة ويكون هناك المزيد من الشفافية والقابلية للمقارنة بين المنافسين في السوق العالمي.

– يمكن للكيانات تحسين اتخاذ قراراتها الاستراتيجية في مجال عمليتي الاندماج والاستحواذ.

– إمكانية نقل المعارف والمهارات المحاسبية بسهولة تامة في جميع أنحاء العالم.

– إمكانية الاستفادة من أفضل الأفكار الناتجة عن أنشطة وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير عولمة ذات مستويات جودة جد عالية.

ويمكن القول أن معظم الحجج التي تدعم التوافق المحاسبي تتصل بطريقة أو بأخرى لزيادة الكفاءة الشخصية لأسواق رأس المال.

ولكن قبل إمكانية تحقيق هذه القواعد بشكل كامل، ينبغي أن يكون هناك مزيدا من التقارب لمجموعة واحدة من المعايير المقبولة عالميا ذات الجودة العالية.

- **معوقات التوافق المحاسبي الدولي:**

إن التوافق مع مجموعة من المعايير يطرح جملة من المعوقات، تتمثل أهمها فيما يلي: [2]

[1] نور الدين مزياني، "النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية"، مداخلة ضمن أعمال ملتقى بجامعة سكيكدة، الجزائر، 2013)، ص ص25.26 .

[2] بن تومي بدرة، المرجع السابق ، ص 17.

– الفروق الثقافية والحضارية بين الأمم: حيث تتمثل هذه العقبة في الفروق من حيث اللغة والدين والتشريعات والقوانين ...إلخ. وهذه الفروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على تركيب أولوياتها السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.

– الاختلافات السياسية والاقتصادية: غالبا ما تصاغ المعايير المحاسبية لتحقيق إما أهداف سياسية أو اقتصادية منسجمة مع النظام الاقتصادي والسياسي السائد في البلد، ونظرا لصعوبة لتحقيق نظام سياسي أو اقتصادي موحد على المستوى العالمي، فإن هذا يشكل عائقا أمام التوافق المحاسبي الدولي.

– النزعة الوطني: وتتدلى من خلال عدم الرغبة في قبول تسويات تنطوي على تغيير الممارسات المحاسبية، ويكون ذلك من قبل المحاسبين والكيانات أو من جانب الدول التي قد لا ترغب في فقدان سيادتها.

– قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية للآخرين بالمعايير الوطنية: يعني تعودهم على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة القوائم المالية أعدت باستخدام طرق محاسبية غير تلك التي تعودوا عليها.

ورغم هذه المعوقات التي تواجه مسار التوافق إلا أنه يمكن القول أن حدة الاختلاف المحاسبي الذي كان موجودا في الماضي تم تقليصه نتيجة تخلي البلدان عن معاييرها المحاسبية المحلية لصالح معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو من خلال تحقيق توافق بين معاييرها ومعايير المجلس.

ثالثا: مفهوم المعيار

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة "Standard" الإنجليزية وهي تعني المحاسبة ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي.[1]

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، و يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.[2]

يرى Horgren بأن وضع المعايير هو ناتج عملية سياسية أكثر منها فنية لأن وضع المعايير قرار اجتماعي والمعايير تضع قيوداً على سلوك الناس، ويجب أن يقبل من طرف الأطراف المتأثرة به، ولا يتحقق هذا القبول إلا إذا كانت هذه المعايير متوافقة مع مقومات المجتمع الاقتصادية والسياسية والثقافية.[3]

---

[1] IAS/IFRS ,**International Accounting Standard**, **Collection Gestion**,(copyright pages blesue International, Septembre2008),p8.

[2] سعيد يحي، أوصيف لخظر، "**أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**"(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية: التحدي المنعقد في **13**و**14**ديسمبر**2011**، بجامعة سعد دحلب، البليدة،الجزائر)، ص7.

3 توفيق محمد الشريف ، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية**، (مجلة الإدارة العامة ، السعودية ، الرياض ، العدد الخامس ، سبتمبر 1987) ،ص 12.

وتعرّف المنظمة العالمية للتقييس ISO المعيار على أنَّه وثيقة أعدَّت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[1]

يقول Kohler بأن المعيار "هو نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام، فإذا كان محاسبياً فسيحظى بالقبول من طرف المحاسب"

و يضيف Kohler أن المعيار هو هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم.[2]

أما فيما يخص الميدان المحاسبي فيركز معظم الباحثين على دور المعيار في توفير أساس لقياس العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، في الإطار فقد عرف على أنَّه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعنصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب كما عرفَّ على أنَّه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية مع توصيل المعلومات إلى مختلف العاملين.[3]

كلمة معيار هي كلمة من أصل لاتيني(Norma) يقصد بها القاعدة، أيّ أن المعيار يعتبر كفاءة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزانيته بدقة.[4]

حسب المفهوم الوارد من لجنة القواعد الدولية أنَّ القاعدة المحاسبية عبارة عن قاعدة يعتمد عليها ممارسي المهنة والمقبولة قبولاً عاماً تؤدي إلى تقليل درجة العمل الفني وتحديد طبيعة المسؤولية المهنية.[5]

رابعا : مفهوم المعيار المحاسبي

عرفت لجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية بأنها قواعد استرشاديه يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً. كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً

---

[1] بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص الإدارة المالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2 الجزائر، سنة2013)،ص54.

[2] بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص55.

[3] سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، "**مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي، المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، المنعقد في **13-14** ديسمبر**2011**، بجامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر)، ص4.

[4] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة فالجزائر مع متطلبات النظام المقاييس المالي خلال فترة (2010/2013)**، (أطروحة دكتوراه ، بدون ذكر تخصص و القسم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2014)، ص122.

[5] سعودي بلقاسم ،سعودي عبد الصمد، المرجع السابق، ص4.

عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية. وبذلك تختلف عن الإجراءات، فالأولى لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينها تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة فمن معايير التدقيق مثلا قيام المرفق بجمع وتقويم أدلة الإثبات تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون. كما يمثل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن ميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد المؤسسة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن.[1]

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن العناصر القوائم المالية. وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. [2]

ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل معيار الأموال الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ويمكن تعريف المعايير بأنها نموذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.[3]

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب.[4]

كما يمكن القول بأن المعيار المحاسبي هو نمط أو نموذج أو مؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجيب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة.[5]

وهناك من يركز على دور المعايير في تحقيق التناسق في الممارسة المحاسبية بحيث يرى البعض أنه بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات المعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة وهناك من يركز تعريفه على خاصية القبول التي تتمتع بها هذه المعايير فحسب Littelon فالمعيار لمحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم.

---

[1] http://www.startimes.com ، منتديات ستار تايمز، تاريخ المشاهدة (2017/02/14) ، بتوقيت 20:20، ص 5.

[2] مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي الجديد (SCF)، المحاسبة المالية**،(الوادي ، الجزائر،مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، ، ط1، 2008)، ص19.

[3] حسين يوسف قاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**،(دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008)، ص103.

[4] الجريدة الرسمية، القانون رقم**07-11**،الصادرة في **2007** المتضمن النظام المحاسبي المالي، متضمن المواد**26-27-28-29**، العدد**74**، الجزائر، ، ص5.

[5] توفيق محمد شريف، المرجع السابق ، ص15.

ومنه فالمعايير المحاسبية تمثل مجموعة من القواعد توضح مجموعة من المهنيين والأكاديميين الأكفاء الذين ينتمون لبلد معين بناء على خبراتهم واحتياجاتهم. وبما أنَّ هذه الاحتياجات تختلف من دولة لأخرى يمكن القول أن المعايير المحاسبية تحظى بالقبول في دولة أو دولة أوسع من الدول. [1]

المعايير المحاسبية عبارة عن المسطرة لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال المختلفة فهي (المعايير المحاسبية) قياسات تطبقها الشركات لقياس عنصر القوائم المالية وبالتالي إلى تحديد نتائج النشاطات والموقف المالي، وتعتمد نتيجة النشاط (ربح/خسارة) لأي مؤسسة على المعايير المحاسبية بالدرجة الأساس والتي تحدد بدورها السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية التي ينبغي عليها تطبيقها والالتزام بها.[2]

المعيار المحاسبي هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم.[3]

وفي الأخير نستنتج أنَّ المعيار المحاسبي أو المعايير المحاسبية بمثابة إرشادات لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على نتائج العمليات والمركز المالي وعادة ما يتعلق المعيار المحاسبي بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي ونتائج العمليات.

فالمعايير المحاسبية تعالج مشاكل محاسبية معينة مثل اندماج الشركات، محاسبة المخزون.... إلخ

يتم وضعها كقواعد إرشادية كذلك يرجع إليها المهنيون لدعم احتياجاتهم وتوحيد أعمالهم وتقييم نوعية وكفاءة العمل الفنّي ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

توضع هذه المعايير من طرف مهنيين وأكاديميين أكفاء الذين ينتمون لبلد معين بناءاً على خبرتهم واحتياجاتهم.

المطلب الثالث: مراحل وكيفية اصدار المعيار المحاسبي ومداخله

سنتطرق في هذا المطلب الى مراحل اعداد المعيار المحاسبي بالإضافة الى شرح لكيفية اعداد هذا الأخير ثم تقديم مداخل اصدار المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: مراحل إصدار المعيار المحاسبي

كانت تتبع لجنة معايير المحاسبة الدولية في إعداد معاييرها على مشاركة المعدون والمستخدمون للقوائم المالية والممارسون المهنيون، والهيئات المحلية التي تقوم بإصدار المعايير الخاصة ببلدانها، هذه العملية تساعد في التأكيد من ارتفاع جودة هذه

---

[1] دشاش أم الخير، **متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص الإدارة المالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009)، ص31.

[2] توفيق، محمد الشريف، المرجع السابق ، ص 9 .

[3] صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، **مقارنة المعايير المحاسبية الدولية**، (مكتبة الإنجلو مصرفية، بدون ذكر الدولة ، ط1، 2000)، ص91.

المعايير الدولية والتي تتطلب تطبيقات محاسبية مناسبة لحالات اقتصادية معينة. كما أن إتباع هذه الطريقة عند إعداد المعايير يؤكد أن هذه المعايير الدولية مقبولة للمستخدمين والمعدين، والمراجعين للقوائم المالية.

حيث تتم عملية اعداد المعيار المحاسبي الدولي كما يلي: [1]

- بعد إجراء المناقشة يختار مجلس IASC موضوعًا يعتقد بأنّه يحتاج إلى معيار محاسبي دولي، ويوكل المهمة بعد ذلك إلى إحدى اللّجان التوجيه، ويتم توجيه الدعوى لكافة الهيئات والمنظمات الأعضاء في IASC أن يرسلوا آرائهم وتعليقاتهم على موضوع المعيار لغرض دراستها وتحليلها.
- تقوم لجنة التوجيه بدعم وبمساعدة من قبل سكرتارية IASC بدراسة الملاحظات والتعقيبات الواردة وإعداد الخطوط العامة ذات علاقة بموضوع معيار معين وهذا كلها ترسل إلى مجلس IASC.
- تستلم لجنة التوجيه مجلس IASC وفي ضوء ذلك تقوم بإعداد صيغة مقترح أولي بشأن المعيار قيد الدراسة.
- بعد دراسة ما ورد في لمرحلة السابقة من قبل مجلس IASC يتم توزيع صيغة المقترح الأولي على كافة الهيئات والمنظمات الأعضاء في IASC لإبداء الملاحظات.
- تقوم لجنة التوجيه بإعداد صيغة مقترح أولي منقحة وبعد موافقة ثلثي أعضاء مجلس IASC على الأقل يتم نشرها كورقة عمل، ويتم الطلب من كافة الأطراف ذات لعلاقة أن ترسل تعقيباتها أو ملاحظتها.
- وفي كل مرحلة من المراحل المقترح الأولي وورقة العمل ترجع المنظمات والهيئات والأعضاء في IASC إلى لجان البحوث المحاسبية المناسبة في هذه الهيئات والمنظمات لمساعدة وإرشادها عند إبداء الملاحظات والتعقيبات.
- في نهاية فترة العرض يجب على كافة المنظمات والهيئات تقديم الملاحظات والتعقيبات إلى IASC إذ تتم دراستها بعد ذلك من قبل لجنة التوجيه المسؤولة عن مشروع المعيار.
- بعد ذلك تقوم لجنة التوجيه بتسليم وراقة عمل منقحة إلى مجلس IASC للمصادقة عليها كمعيار مجلس دولي.
- إنّ إصدار معيار يتطلب مصادقة ثلاثة أرباع مجلس IASC على الأقل.

وإذا ما حصلت هذه الموافقة ترسل نسخة من المعيار إلى كافة المنظمات والهيئات والأعضاء في IASC لغرض الترجمة والنشر. [2]

---

[1] نبيه بن عبد الرحمان الحير، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، (السعودية ،الجمعية السعودية للمحاسبة، ط1 ، 1998) ، ص36.

[2] جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية**،(أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014) ، ص ص55،56 .

ثانيا: كيفية إصدار معيار محاسبي دولي

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فإنه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المحاسبة الدولية، لا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من أجل صنع القرار، وبناءًا على ذلك يتم إعداد مسوَّدة عرض بموضوع أو مشكلة معينة من طرف ثلثي أعضاء المجلس حسب ما تم ذكره سابقًا في مراحل إصدار المعايير، يتم إرسالها إلى الهيئات والمنظمات المهتمة، للتعليق على كل عرض أو مسودة.[1]

وتتلخص إجراءات إصدار معيار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية:

1/ قرار الأجندة،

2/ حدود المسألة

3/ مسودة قائمة المبادئ

4/ قائمة المبادئ النهائية

5/ المعيار المحاسبي النهائي.

ويمكن تفصيل هذه العناصر في الجدول :

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)**، (الجزائر ، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزء الأول ،ط1، 2008)، ص132.

الجدول رقم (01) :يوضح كيفية إصدار المعيار المحاسبي الدولي

قرار الأجندة	حدود المسألة	مسودة قائمة المبادئ	قائمة المبادئ النهائية	المعيار المحاسبي النهائي
– تصدره: لجنة التوجيه المعينة من المجلس	تقوم به: -تحديد نطاق المشروع. -تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.	تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات.	تعدها لجنة التوجيه -يعتمدها المجلس بأغلبية ثلثي الأصول فتنشر لتلقي التعليقات والملاحظات دون نشر الأول لمسودة قائمة المبادئ -أحيانًا في حالة عدم تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسوّدة الإعلان، ينشر مسودة الإعلان معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.	-يعتمد من المجلس بأغلبية 3/4 من الأصول.

المصدر : فريدريك تشوي، كارل آنفروست، جاري ميك، تعريب محمد عصام الدين ، المحاسبة الدولية ،ترجمة محمد حجاج، (السعودية، دار المريخ، 2004)، ص ص366،377.

ولا يجب أن نغيب أنّه كطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة 3 أشهر عادة.

أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولاً.[1]

ثالثا: مداخل إصدار المعايير المحاسبية

تختلف المداخل أو الجهات التي تعمل على إصدار المعايير المحاسبية من دولة إلى أخرى، في هذا الإطار هناك:

- **المدخل السياسي:** يعتمد هذا المدخل على التشريع في تأسيس القوانين المحاسبية، فتشريع المبادئ المحاسبية مسيطر في القارة الأوروبية وفي ... أمريكا اللاتينية أي عملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات أو المراسيم ينتقد لأنها عملية بطيئة وبالتالي فإن تغير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتًا طويلاً جدًا. كذلك جعل المعايير ومواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر وهنا مع الأسف مستحيل بسبب عدم مرونة التشريع. كذلك عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على العناصر أو المفردات. بالإضافة إلى أن التشريع يتأثر بالاعتبارات السياسية
- **المدخل المهني الخاص:** طبقًا لهذا المدخل فنجد أنَّ الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة هم المهنيون أنفسهم فهذا المدخل منتشر في الو م أ والدول التي تنتهج المنهج الإنجليزي الأمريكي، يتميز هذا المدخل في اصاله القوانين بدرجة عالية حتى المرونة مع سرعة مناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة لأن هناك متخصصين يتعاملون مع القضايا والمشاكل الحالية.
- **المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص:** طبقًا لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة منظمة من القطاع الخاص تعمل كمؤسسة عامة تقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.[2]
- **المدخل المختلط:** طبقا لهذا المدخل نجد أنّ الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة خليط من القطاع العام والقطاع الخاص ومجموعات حكومية وغيرها ولهذا فإن كل هذا الخليط من المنظمات والمجموعات يشترك في إصدار هذه القوانين ويلتزم بها. مثلاً اليابان: تقدم الحكومة بتكوين مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.[3]

المبحث الثاني : مفاهيم حول معايير المحاسبة الدولية

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية لشرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، (مصر، الدار الجامعية، الجزء الأول، ط1، 2003) ، ص19.

[2] نبيه بن عبد الرحمان الحير، محمد علاء الدين عبد المنعم،المرجع السابق، ص ص3،4.

[3] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة بسكرة، 2009) ، ص 9.

في هذا المبحث سيتم التطرق الى 3 مطالب : الأول خاص بخصائص و مزايا و عيوب معايير المحاسبة الدولية ،و الثاني يخص أهمية و أهداف هذه الأخيرة ، و الأخير يخصص للمقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي كنوع من اثراء المعنى و ابرازه.

المطلب الأول : خصائص المعايير المحاسبية الدولية مزاياها و عيوبها

هذا المطلب يخص 3 نقاط و هي عرض لمجموعة من خصائص المعايير المحاسبية الدولية ثم تقديم ما يميز هذه المعايير و أخيرا عرض مجموعة من العيوب و الانتقادات الخاصة بها .

أولا : سيتم عرض مجموعة من خصائص معايير المحاسبة الدولية

للمعايير المحاسبة بمجموعة من الخصائص أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي تمر بها هيئة معايير المحاسبة الدولية نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهة نظر الهيئات الدولية.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين (الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية) حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مستعمليها إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بدل ما تمنعه.
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة قانونية أو التنظيم. [1]

كما يُضاف أنَّ خصائص المعايير المحاسبية الدولية الموجهة أساساً لخدمة المستثمرين في البورصات العالمية والمؤسسات المسعرة فيها والتي تفضِّل مبدأ العرض العادل على حساب مبدأ التحفظ، قد وجهات نظر مختلفة حولها بين من ينظر إليها كضمان الجودة المعلومة الواردة في القوائم المالية ومحفز للاستثمار على مستوى الدولي، وبين من يتهمها بعدم مراعاة الاحتياجات المحلية وخدمة مصالح عدد قليل من الدول المتقدمة .

ومن خصائصها أيضًا:

- أداة لتقييم أداة العمل المحاسبي، فهي تفيد في الترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم.
- قابلية للتطبيق المحاسبي، فالمحاسبة بطبيعتها علم تطبيقي وليست مجرد إطار نظري.
- ذات مرونة تامة، فهي تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتحرك باستمرار داخل المؤسسة.

[1] شناي عبد الكريم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، (أطروحة دكتوراه غير منشورة ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015) ص 7.

- تحظى بالقبول العام بين المحاسبين، حتى يتم توحيد الفكر والتطبيق المحاسبي وصولاً وإلى الموضوعية.[1]

ومن خلال هذه الخصائص يتضح لنا أنَّ المعايير المحاسبية الدولية أداة من أدوات التطبيق العملي في المحاسبة وتشكل بذلك مرجعًا أساسيًا .[2]

ثانيا: تقديم مزايا معايير المحاسبة الدولية:

يرى العديد من الباحثين والمهتمين أنّ استعمال معايير المحاسبة الدولية يضمن الحصول على عدة مزايا يمكن تلخيصها في مايلي:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، وإكسابها صفة الموضوعية، وذلك بإعطاء إطار متكامل معترف به دولية وذو جودة عالية لتحديد، قياس، والإفصاح عن القوائم المالية والحد من الاختلافات على المستوى الدولي في هذا المجال.
- لقد أدَّى تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى تغيير نظرة الكثير من الدول والهيئات للمحاسبة، حيث اتجاه الاهتمام إلى جانب صياغة المعايير والضوابط المنظمة لأهم المعالجات المحاسبية إلى تحديد أهداف المحاسبة والقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات الواردة فيها، كما تحول الاهتمام من مجرد اعتبارها نظام معلومات متكامل يعمل على تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة.
- تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة دقيقة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية، فالبعد الدولي لهذه المعايير لا يتيح لها مراعاة الخصائص التي تميز الأنظمة القانونية لكل دولة، لذلك فهي تفضل تحليل الحقيقة الاقتصادية للتعهدات بهدف تقديم صورة كاملة وملائمة للمزايا والأخطار التي تواجهها المؤسسة وهو ما يؤدي في بعض الأحيان إلى تجاوز الشكل القانوني للصفقة. كما تعمل على الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية عن طريق استخدام مفهوم القيمة العادلة والقيمة الحالية.[3]
- تهدف معايير المحاسبة الدولية بشكل أساسي إلى إضفاء الشفافية على حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن ثمَّ اتخاذ القرارات الاستراتيجية الملائمة.
- تخدم المعايير المحاسبية الدولية بصفة خاصة حاجيات المستثمرين، وذلك بتوفير معلومات مفهومة وملائمة لهم، وهذا ما يضمن نجاعة عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية ويشجع على تدفق رؤوس الأموال بين الدول.

---

[1] بلخير فاطمة، "**واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدول حول واقع مهنتي المحاسبة والتدقيق بين جميع دول العالم، بجامعة الدكتور يحي فارس، غرداية)، ص 7.

[2] http://www.startimes.com ، المرجع السابق ، ص 10.

[3] بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص63.

- باعتبار المعايير المحاسبية الدولية موجهة للمؤسسات المسعرة في البورصة فهي تعمل على تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية، ومن ثم التخفيض من تكاليف الحصول على رؤوس الأموال بالنسبة لهذه المؤسسات.
- تعمل معايير المحاسبة الدولية على تحسين الإفصاح خاصة في الملاحق من خلال توفير معلومات وصفية ومكيفة حسب القطاعات الجغرافية أو قطاعات النشاط ممَّا يعطي صورة أوضح لمستخدمي القوائم المالية حول وضع المؤسسة.
- تعمل على نشر قوائم مالية تغطي مجالات زمنية أوّل من سنة مما يسمح بالحصول على المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين التكوين في المحاسبة، حيث يصبح المحاسب الممارس قادراً على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة.
- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة والمواكبة للتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية، حيث يتم إعداد المعايير حسب الضرورة والحاجة دون التقييد بفترة أو تواريخ محددة، كما يمكن إلغاء أو تعديل هذه المعايير بما يتوافق مع تغير الظروف المحيطة.
- يشكل تبني المعايير المحاسبية الدولية فرصة لتحسين التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.[1]

ثالثا : عيوب معايير المحاسبة الدولية:

إن المعايير الدولية تحوي كثيراً من الثغرات ونوحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الأنظار الملتزمة بتطبيقها مما جعلها عرضة الكثير من الانتقادات التي يمكن توضيحها كما يلي:

- من أهم الانتقادات التي توجه للمعايير المحاسبية الدولية كثرة الخيارات والبدائل التي تنطوي عليها فيما يخص قواعد القياس والإفصاح، الأمر الذي يحد من دورها في تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول، كما قد يشكل فرصة للمسيرين بالتلاعب في القوائم المالية عن طريق اختيار السياسات التي تسمح لهم بإظهار النتائج التي يريدونها.
- إن المعايير المحاسبية الدولية غير قادرة على الإلمام بجميع القضايا التي تهم مستخدميها وهذا راجع إلى اختلاف الاحتياجات هؤلاء المستخدمين تبعًا لاختلاف بيئاتهم. فالمعايير المحاسبية الدولية لا تعطي إلا المواضيع ذات الطابع الدولي والتي تهم معظم الدول، دُون النظر للقضايا الخاصة المتعلقة بدولة معينة أو مجموعة من الدول.
- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية، مما قد يترك مجالاً واسعاً لتأويلها، وبالتالي يمكن أن تلجأ مؤسستان من نفس البلد أو نفس القطاع إلى معالجين محاسبيتين مختلفتين لنفس العملية.
- إنَّ المعايير المحاسبية الدولية تهتم بتوفير معلومات عن الوضعية المالية ونتيجة أعمال المؤسسات المسعرة في البورصة بهدف مساعدة المستثمرين والدائنين على اتخاذ القرار.

[1] بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص ص64،65.

وبالتالي فهي لا تغطي العديد من المجالات الأخرى (المحاسبة الإدارية، محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية، محاسبة الموارد البشرية...) قد تهتم عدة أطراف (مسيرين، حكومة...).

- توجه العديد من الانتقادات لمفهوم القيمة العادلة الذي تعتمد عليه المعايير المحاسبية الدولية في تقييم العديد من عناصر الأصول والخصوم، حيث يُعاب على القيمة العادلة فكرة إدخال تنبؤات مستقبلية لإعداد القوائم المالية باعتبارها تقوم على مبدأ تحسين التدفقات النقدية والمستقبلية المتوقعة من ذلك الأصول والخصوم، كما تؤدي إلى تأثر نتائج المؤسسة بالأحداث الخارجية (تقلبات الأسعار ومعدلات الفائدة ...) أكثر من تأثرها بقراراتها الداخلية وتؤدي أيضا إلى تقلب كبير في نتائج المؤسسة من سنة لأخرى نتيجة تقلب قيم الأصول والخصوم.
- إدخال مبدأ تدني قيمة الأصول الذي ينص على القيام باختبار تدني القيمة عند وجود مؤشر داخلي أو خارجي يدل على انخفاض القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما عند قيمة المحاسبة، هذا الأمر يتطلب نظام معلومات فعال ويستهلك جهد وتكلفة كبيرة لتتبع قيم أصول المؤسسة وإجراء هذه الاختبارات.
- لا تستفيد المؤسسات غير المسهرة في البورصة من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية في الوقت الذي قد تتحمل فيه تكاليف كبيرة لتبني هذه المعايير.[1]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية

سيتم عرض مجموعة من العناصر التي تبرز أهمية معايير المحاسبة الدولية و كذا أهداف هذه المعايير كالتالي:

أولا: أهمية معايير المحاسبة الدولية

يلاحظ أن الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية تأتي من خلال:

- تحديد وقياس الأحداث المال للمؤسسة.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها. بسبب أن عدم وجود إيضاحات كافية يؤدي إلى صعوبة فهم القوائم المالية ويصرف النظر عن صحة المعالجة المحاسبية.
- تحديد وقياس الأهداف المالية للمؤسسة فبدون معيار محاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز المالي الصحيح.[2]
- تساعد معايير المحاسبة الدولية على التخطيط والمتابعة على المستوى القومي، مما يترتب عليه أن تكون البيانات القومية صحيحة وتعبر عن الواقع.

[1] بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص65.

[2] عقون فهيمة، **دراسة لعناصر التثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، (مذكرة ليسانس غير منشورة ، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013)، ص71.

- تساهم المعايير الدولية في زيادة المستثمرين، والقدرة على الحصول على التمويل كما تسهل هذه المعايير إجراء مقارنة بين الشركات، وتوفر مصدرًا متسقًا من المعلومات عن الكيفية التي يمكن بها أن تظل هذه المؤسسات بوضع يؤهلها للمنافسة، وتنفيذ إجراءات أعمالها بكفاءة.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر خطة هامة باتجاه التعاون والتنسيق المحاسبي بين الدول المختلفة، وبالتالي تطوير مهنة المحاسبة.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيوفر جهدًا كبيرًا وأموالاً طائلاً من قبل أعضاء الدول النامية، كانت ستحتاج إليها لوضع المعايير المحلية.
- إنَّ استخدام المعايير المحاسبية الدولية سيسارع في تطوير معايير عربية إسلامية.
- إنَّ استخدام المعايير المحاسبية الدولية سوف يقدم حماية أكبر للمساهمين بشكل عام.
- وكما يمكن إضافة أن المعايير تلعب دورًا مهمًا في حياة الإنسان وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل انتظام الحياة وتطورها بدون وجود أي من هذه المعايير طبيعة كانت أو وضعية، يتم استخدام هذه المعايير كمقياس من قبل الفرد والدولة والعامة في مراقبة وتنفيذ وتقييم الأنشطة المختلفة.
- فإن وجود معايير محاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلاَّ بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.
- وإنّ عدم وجود المعايير المحاسبية سوف يكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية حيث أنَّ الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية، ويمكن الإشارة إلى الأزمات المالية والمشاكل التي حدثت بعد تفاقم الكساد بدول النظام الرأسمالي بين عام (1929-1933) مما أدى بالمؤسسات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى نشر لبيانات مضللة تظهر المؤسسات بوضع مالي أفضل من الوضع الحقيقي لها وكان هذا التضليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، وللحد من التلاعب والمضار الناتجة عنه ظهرت الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ للمحاسبة لإلزام الإدراة في مختلف المؤسسات للتقيد بها.[1]

ثانيا :أهداف معايير المحاسبة الدولية:

يمكن أن نوجز أهداف المعايير في ما يلي:[2]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي سيتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم المالية أو البيانات المالية أو يحقق مصلحة عامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً.

---

[1] جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء الملي في المؤسسة الجزائرية**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014)، ص53.

[2] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، بدون ذكر التاريخ) ، ص54، ص55.

- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنشطة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال إعطاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر معايير المحاسبة الدولية بالدول التي ينتمون إليها وإن يبذلوا عنايتهم الخاصة ليحققوا ما يلي:

- التأكد من القوائم المالية المنشورة قد أعدَّت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومة والشركات والجهات المهنية بوضع معايير المحاسبة بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجية بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتحضير القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى: تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة ويمكن الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات.[1]

أضافتا إلى إصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية.

- ضمان درجة عالية من الثقة والشفافية.
- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية (في الزمان والمكان) فليس هناك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصًا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
- تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة.
- فهم أفضل للمحاسبة وتسهيل مراجعتها.
- تسهيل توحيد الحسابات.
- تطوير الإحصاءات.[2]

[1] خالد جمال حجارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، (مطبوعات جامعية ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2015، ص9 .

[2] www.djelfa.info/showthread.php?t=88956 ، منتدى الجلفة ،تاريخ المشاهدة **2017/01/15**، بتوقيت (10:30).

المطلب الثالث: تخصيص مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية:

لمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض قياس عناصر القوائم المالية يمكن إجراء المقارنة من خلال:

-جانب الإطار المفاهيمي.

-جانب عرض القوائم المالية

-جانب تقييم بنود القوائم المالية.[1]

أولا: المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي: سنحاول مقارنة أهم المبادرة المحاسبية، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(02): يوضح المقارنة بين IAS/IFRS/SCF من حيث الإطار المفاهيمي اعتماداً على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:

الإطار الفكري حسب المعايير الدولية (IAS/IFRS)	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)
1/ مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر معلومات هامة نسبياً إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمين لهذه البيانات المالية وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	لقد حدَّدت المادة 11 من المرسوم08 /156 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهلية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.
2/ مبدأ استقلالية الدورات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقارير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ولذلك يتم الربط حدث بالنسبة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية ولا يتم

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS**"،(مداخلة ضمن أعمال الملتقى دولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، المنعقد في ديسمبر 2011 ،جامعة سعد دحلب، البليدة)، ص12.

	إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة على الحسابات ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية
3/ مبدأ الحيطة والحذر	
حسب معايير IAS37 يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقديم المطلوبات أو المصروفات ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي بتطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصة بأكثر مما يجب أو التخفيض المعتمد للموجودات والدخل أو التضخيم المعتمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة14 من المرسوم156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة التي تكون احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها
4/ مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بالثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن المعلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية عن الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة المعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك الجدول الملحقة. المعيار IAS8	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات التعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستغناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو التغير في التنظيم بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية (المادة15 من م ت156/08)
5/ مبدأ التكلفة التاريخية:	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو أساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات

لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أساس القياس الأخرى فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطهر فكرة القدرة الشرائية للعملية باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية (م16من م ت156/08)
6/ مبدأ المطابقة بين الميزانية الإنتاجية والميزانية الختامية:	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ	حسب المادة17 من مرسوم156/08 يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. ويتماشى ذلك مع من جاء في المادة 13 من القانون11/07 يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
7/ مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني:	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري محاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تفيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة18 من م ت156/08)
8/ مبدأ عدم المقاصة:	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين الدخل والمصروفات إلا -إذا كانت المقاصة مطلوبة وتكون جوهر العملية أو الحذف -مسموح لها من قبل معيار محاسبي آخر	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء. وعنصر من المنتجات (الإيرادات) الإثشاءات، تتم هذه المقاصة على أساس قانونية أو تعاقدية (م15 ش ق رقم11/07)

المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS**"،(مداخلة ضمن أعمال الملتقى دولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، في2011-2012،جامعة سعد دحلب، البليدة)، ص12.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المعاني التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية، وما جاء من اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنسية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

ثانيا: المقارنة من جانب عرض بنود القوائم المالية:[1]

- **من حيث أهداف القوائم المالية:**

تهدف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أو المعايير الدولية التي تقيم معلومات واضحة عن المركز المالي، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة.

- **من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:**

حدد المشرع الجزائري في النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح بتوفرها بجعل المعلومات مشفرة في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستخدميها وهذا يتطابق مع تلك المقررة في المعايير المحاسبية الدولية.

- **من حيث عناصر القوائم المالية:**

من ناحية العناصر القوائم المالية فقد اتفق النظام المحاسبي المالي مع جل المفاهيم المصدق من قبل المعايير المحاسبية الدولية، حيث استعمل مصطلح المراقبة. في تعريف للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية، عرف حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة) على أنها صافية الأصول بعد حذف خصومها الجارية وغير الجارية وهو المفهوم المالي لرأس المال كما تطابقت تعاريف الإيرادات والأعباء، إلا إلغاء مفهوم البنود غير العادية عند عرض حساب النتائج حسب المعايير.

كما أخذ النظام المحاسبي المالي بالتعريف الشامل الخصوم الذي تبنته معايير المحاسبة الدولية إذ يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي الذي يستلزم عادة من المؤسسة تخليها عن مواردها تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء بالتزامها الحالي نحو أطراف أخرى وتم قياس بعض هذه الخصوم عن طريق تقدير ولكن بدرجة معقولة كما هو الحال المخصصات لمدفوعات يجب أدائها لتغطية التزامات مترتبة عن خطط تعاقد العاملين مثلا.[2]

كما يمكن توضيح أن الSCF تبنى نفس القوائم المالية الدولية الواردة IAS/IFRS وعددها 5 قوائم وهي مبنية في الملاحق ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي:

---

[1] طايلب فاتح، **محاسبة شركات التأمين في ظل معايير المحاسبة الدولية**، (رسالة ماستر منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس، 2012)، ص181.

[2] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، المنعقد في13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة)، ص12.

الجدول(03): يوضح المقارنة بين SCFوIAS/IFRS من حيث عرض القوائم المالية:

القوائم المالية حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
قائمة المركز المالي	الميزانية
قائمة الدخل أو صافي الربح والخسارة	حساب النتائج
قائمة التدفقات النقدية	جدول سيولة الخزينة
قائمة التغير في حقوق الملكية	جدول تغير الأموال الخاصة
الإيضاحات والجداول الإضافية	الملحق

المصدر : من اعداد الطالبة

ويمكن توضيح بعض حالات عرض القوائم المالية من خلال النقاط التالية: [1]

- **الميزانية:** فالمعايير الدولية لم تفرض شكلا إجباريا لقائمة المركز المالي، ولكنها حددت أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنيوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير متداولة.

أما SCF فقدم الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم من خلال الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية وهي نفس الطريقة المقدم في IAS/IFRS.

- **جدول النتائج:** حسب SCF يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم البيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة، كما يسمح بظهور بنود غير العادية في حساب النتائج وهو نفس العرض الوارد في المعاير الدولي(IAS1) لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادلة عند عرض قائمة الدخل.
- **جدول سيولة الخزينة:** تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية، الاستثمارية كما أوصى SCF بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين المباشرة وغير المباشرة مع التأكد على الطريقة المباشرة وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي (IAS7)
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** حسبSCF يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية، بحيث يكيفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب بمقتضيات التنظيم.
- **الملحق:** ويشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير دون تحديد المعايير الدولية صراحة وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي

[1] مسعودي درواسي، ضيق الله محمد الهادي، المرجع السابق، ص14.

المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية، بحيث تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

- **ثالثا: المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية:**

نظرا لأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية وطرق تقييم البنود أو عناصر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، سنحاول إجراء المقارنة بين النظامين كما يلي:

- **التثبيتات العينية والمعنوية:** نلاحظ أن هناك تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بـ:
  - التكلفة منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة.
  - القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وهذا ما يتوافق مع المعيارين(IAS16) و(IAS38)، غير أن SCF لم يتطرق إلى تفاصيل حالات اقتناء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، اندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق SCF.

- **التثبيتات المالية:** تدرج بتكلفتها التاريخية أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له معيارIAS39 وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

مما سبق نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا لSCF والمعيار IAS39 في ما عدا بعض النقاط أهمها:

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار IAS39 مقارنة بـSCF .
- SCF يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة، بينما معيارIAS39 لم يشر لذلك.[1]
- شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS39 أكثر وضوحا منه في SCF .

- **المخزونات:** تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقييم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل مع استعمال FIFO أو التكلفة المتوسطة المرجحة. من خلال هذا البند نلاحظ أن هناك توفق بين النظامين.
- **مؤونات المخاطر والأعباء:** في هذا العنصر نلاحظ أن SCF تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار IAS37 وبالتالي هناك توافق بين النظامين.
- **القروض والخصوم المالية الأخرى:** حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات. كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، المرجع السابق، ص15.

طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها وهذا ما يتوافق مع المعيار IAS23 أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرج في SCF بنفس التقييم الذي ذكر في المعيارIAS39

- **الإعانات والأعباء والمنتوجات:** بنسبة للإعانات نلاحظ أن SCF ركز على إدراج اللإعانات كمنتوجات وهذا ما يتوافق مع المعيار IAS20

أما الأعباء والمنتوجات فنلاحظ أنَّ الSCF تطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع سلع وتقديم الخدمات.

مما سبق نستنتج أن هناك توافق بين ما جاء المعايير الدولية المحاسبية وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي في كثير من البنود، مع وجود بعض الاختلافات في بعض طرق التقييم وعدم ذكر العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي خلاف ما ذكر في المعايير المحاسبة الدولية، كما أن هناك اختلاف في المصطلحات المستخدمة وذلك راجع إلى المصادر التي أخذ مها النظام المحاسبي المالي.[1]

رابعا : ذكر نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي:

فيما يلي سنعرض بعض نقاط الاختلاف على سبيل المثال فقط وهي كما يلي: [2]

- يتميز النظام المحاسبي المالي بمدونة للحسابات وقواعد سيرها، على عكس من المرجع المحاسبي الدولي.
- النظام المحاسبي المالي يقوم أساسا على خدمة مختلف المستويات عكس المرجع المحاسبي الدولي الذي هو بصدد تصوري للمحاسبة بخصوص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- النظام المحاسبي المالي يصنف مسيري المؤسسة قبل المستثمرين على عكس من المرجع الدولي.
- لم يفصل النظام المحاسبي المالي في آثار تغيرات أسعار الصرف حسب ما جاء به المعيار(IAS21).
- النظام المحاسبي المالي الجديد لا يخص الدراسة قطاعات مثل البنوك والتأمينات على عكس المعيار أو المرجع المحاسبي الدولي.
- النظام المحاسبي المالي الجديد يعرف المؤسسة والوحدة النقدية التي لا نجدها في المرجع المحاسبي الدولي.

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، المرجع السابق، ص16.

[2] عبيرات مقدم، مخلوفي الطاهر، مخلوفي عزوز، "**النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الIAS**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول مكانة النظام المحاسبي الدولي الجزائري في ظل معايير الدولية للمحاسبة، بجامعة بوزيان عاشور، الجلفة)، ص19.

المبحث الثالث: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات)

سنتطرق في هذا المبحث تقديم لمحة عن ماهية المخزون وأنواعه ومن ثم المعيار المحاسبي الدولي وكل ما يتعلق به.

المطلب الأول: تعريف المخزون وخصائصه وجرده

هذا المطلب يتمحور حول مجموعة من النقاط: تقديم مفهوم مختصر للمخزونات بشكل عام ثم ذكر لخصائص المخزون بعدها شرح لجرد المخزونات .

أولا: التعريف بالمخزون

المخزون هو تلك العناصر والوسائل المادية من الممتلكات التي تتوفر عليها المؤسسة والتي ينصب عليها نشاطها، لذلك يكثر تداولها باعتبارها خاضعة لفعاليات هذا النشاط سواء بالبيع أو بإعادة التشغيل أثناء عملية التمويل الإنتاجي كما هو الحال بالنسبة إلى: [1]

- البضاعة لدى المؤسسة.
- المواد الأولية للمنتجات المختلفة لدى المؤسسة الانتاجية.

عرفت المادة (123-01) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أن المخزونات تمثلاً أصول وهي:[2]

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقدير الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي تكلفة الخدمات التي لم يقع الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.
- يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية ليس على أساس نوع الأصل بل على أساس استعماله في إطار نشاط الكيان.

وهو مجموع المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج ولاستغلال.[3]

كما تعرف بأنها من الأصول الجارية ومدة بقائها في المؤسسة لا تتعدى 12 شهرًا إذ تتحول إلى نقود وتتجدد، وهي حسب المعيار رقم02 كل المخزونات ما عدا التي حظيت بمعيار خاص بها و هي: [4]

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي.
- مخزونات قيد الانجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها.

---

[1] أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**،(ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2002)، ص77.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم (123-01)العدد**19**، الصادرة بتاريخ**19-03-2009**، المتعلقة بنظام المحاسبي المالي.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي (SCF)**، (دار النشر جيطلي، الجزائر،ط1، 2009)، ص46.

[4] محمد بوتين، **المحاسبة المالية والمعايير الدولية**، (مكتبة الجزائر ،الجزائر،ط1، 2008)، ص166.

- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشرى لتستهلك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات.

ثانيا: خصائص المخزون: تتمثل خصائص المخزون فيما يلي:[1]

- **من حيث المصدر:** أنه جزء من الأموال أو المشكلة التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها لغرض ممارسة نشاطها.
- **من حيث المجال:** أنه يمثل الأساس الذي ينصب عليه النشاط بل هو محوره.
- **من حيث الدوران:** أنه خاضع لحركية مستمرة مواكبة لنشاط المؤسسة فهو بالتالي كثير التداول من طرف هذه الأخيرة في (الزمن قصير نسبياً) لذلك هو الجزء من الأموال المتداولة أو الدائرة (سريعة الدوران).

ثالثا : جرد المخزونات

- **تعريف الجرد :**

إن الجرد يعني التأكد من وجود الاصل بصورة ملموسة ويتم ذلك بإجراء العد أو القياس أو الوزن أو معاينة الاصل ثم كخطوة مكملة مقارنة ما أسفر عنه هذا الاجراء بما هو مثبت في السجلات والدفاتر.

إن الجرد يثبت فقط وجود الاصل ولكنه لا يثبت ملكيته أو صحة قيمته الدفترية حيث أن التحقق من ملكية الاصل وصحة قيمته الدفترية يتطلب إستخدام مصادر إضافية للأدلة والبراهين مثل المستندات والسجلات والدفاتر .

- **أنظمة الجرد :**

– نظام الجرد الدوري :

ويقوم هذا النظام على إجراء جرد (عدّ وحصر) للمخزون من البضائع الموجودة لدى الشركة فعليا في نهاية الفترة المالية للوصول إلى قيمة هذا المخزون.

وتستخدم الشركات التي تتعامل بعدد كبير من البضائع ذات القيمة المنخفضة هذا النظام كونه يوفر الوقت والجهد وأقل تكلفة من نظام الجرد المستمر .

ووفق هذا النظام وللوصول إلى كلفة البضاعة يتم جرد فعلي للمخزون، إذ يتم تسعير المخزون بأحد طرق التسعير المعروفة ولا يمكن معرفة قيمة المخزون في أي يوم من أيام السنة من خلال الدفاتر ويتم قيمته عن طريق الجرد الفعلي.

إن المحاسبة على البضاعة على وفق نظام الجرد الدوري تتطلب استخدام مجموعة من الحسابات في كل مرة يتم فيها شراء أو بيع أو إرجاع البضاعة

وهذه الحسابات هي:

المشتريات ومردودات المشتريات ومسموحتاها والخصم النقدي على المشتريات والمبيعات ومردودات المبيعات ومسموحتاها والخصم النقدي على المبيعات ومصاريف الشراء على البضاعة .

[1] أحمد طرطار، المرجع السابق، ص77.

- **نظام الجرد المستمر :**

كان هذا النظام مقتصراً استخدامه في الشركات التي تتعامل مع بضائع غالية وقليلة العدد والنوع لأن استخدام النظام يحتاج إلى موظفين ووقت مما يؤدي إلى ارتفاع الكلفة وعدم مراعاة موضوع الكلفة / المنفعة ولكن بعد استخدام الكمبيوتر بالمحاسبة فإن أغلب الشركات استخدمت هذا النظام لأنه يعطي بيانات فورية اضافية .

وبموجب هذا النظام يتم استخدام حساب واحد فقط هو حساب البضاعة إذ يكون مدين عند شراء البضاعة ودائن عند ردها.

أما عند البيع فيتطلب إثبات قيدين الأول لإثبات المبيعات بسعر البيع الفعلي والثاني لإثبات كلفة البضاعة المباعة بسعر شراءها (كلفتها) .[1]

و يمكن توضيح ذلك وفق الجدول التالي:

[1] http://iraq56.blogspot.com/2013/07/blog-post_13.html ، مدونة الاقتصاد بعيون الخبراء ، تاريخ المشاهدة (**2017/05/05**) ، بتوقيت (**10:42**) ص 4.

الجدول رقم (4): يوضح أنظمة الجرد

نظام الجرد الدوري	نظام الجرد المستمر
أولاً: الحسابات خلال الفترة:	أولاً: الحسابات خلال الفترة:
أ. الحسابات التي تخص مشتريات البضاعة: ❖ حـ/ المشتريات ❖ حـ/ مردودات المشتريات ومسموحاتها ❖ حـ/ مصاريف الشراء ❖ حـ/ خصم المشتريات	أ. الحسابات التي تخص مشتريات البضاعة: ❖ حـ/ مخزون البضاعة
ب. ما يتعلق ببيع البضاعة: 1. الحسابات التي تظهر: 1. حـ/ المبيعات 2. حـ/ مر. مبيعات ومسموحاتها 3. حـ/ خصم المبيعات 2. لا يتم احتساب تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع، ولايظهر لها حساب. 3. رصيد البضاعة المتبقية خلال الفترة المالية مجهول، فهو غير مسجل محاسبياً.	ب. ما يتعلق ببيع البضاعة: 1. الحسابات التي تظهر: 1. حـ/ المبيعات 2. حـ/ مر. مبيعات ومسموحاتها 3. حـ/ خصم المبيعات 4. حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 2. يتم احتساب تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع، ويظهر لها حساب مستقل في دفتر الأستاذ. 3. رصيد البضاعة المتبقية خلال الفترة المالية معلوم، فهو مسجل محاسبياً.
ثانياً: الإجراءات في نهاية الفترة المالية:	ثانياً: الإجراءات في نهاية الفترة المالية:
1. يتم الجرد الفعلي للبضاعة المتبقية نهاية الفترة المالية. ويتم احتساب تكلفتها. 2. بعد تحديد تكلفة هذه البضاعة المتبقية نهاية الفترة المالية تسجل في حساب بضاعة آخر المدة. 3. تستنتج تكلفة البضاعة المباعة حسابياً من خلال عرض الحسابات المتعلقة بالمشتريات والبضاعة المتبقية ضمن قائمة الدخل.	1. يتم الجرد الفعلي للبضاعة المتبقية نهاية الفترة المالية ومقارنتها مع أرصدتها في السجلات. كما يتم احتساب تكلفة المتبقي في حينه (أي بعد كل عملية بيع). 2. لا حاجة لتسجيل هذه البضاعة المتبقية نهاية الفترة المالية، لأنها تظهر في دفتر الأستاذ كرصيد في حساب مخزون البضاعة. 3. تظهر تكلفة البضاعة المباعة مباشرة في قائمة الدخل، فلها رصيد حساب خاص بها في دفتر الأستاذ.

المصدر: رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي ،**مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن ،دار اثراء للنشر و التوزيع ،ط1 ،2009) ،ص 156.

المطلب الثاني: أنواع المخزونات ومدونة الحسابات الخاصة بها

في هذا المطلب سنحاول عرض أنواع المخزونات ومدونة الحسابات الخاصة بالمخزون حسب النظام المحاسبي المالي.

أولا: أنواع المخزون

يتم تصنيف المخزونات تبعا لعدة طرق كالآتي: [1]

- وفقاً لاستخدام المواد: يتم وفق هذه الطريقة تصنيف المواد التي تستخدمه أكثر من قسم، والمواد التي تستخدم في قسم واحد.
- وفقاً لطبيعة المواد: يهتم هذا الأسلوب بتقسيم المخزون حسب طبيعة المواد والاحتياجات اللازمة للحفاظ عليها مثل تخزين المواد السريعة التلف في أماكن متخصصة للتلف وعزل المواد الغازية أو المواد القابلة للاشتعال.
- وفقا لدرجة التصنيع: يتم تصنيع المواد الأولية أو المواد النصف مصنعة أو مواد تامة الصنع أو مخالفات الإنتاج.
- وفقا لتكامل المجموعات: إذ تصنف السلع الكهربائية المتكاملة معاً إلى جانب تبويب المواد الإنشائية التي تتكامل معها.
- وفقا العملاء: مثل تقسيم المواد إلى صناعية وأخرى تجارية.
- وفقا للحجم: كالآلات الكبيرة والعدد الصغيرة.
- وفقا للوزن: كالمواد التي تتطلب أرضية تخزينية صلبة أو لينة
- وفقا للموسمية: فيكون هناك مخازن للسلع الصيفية والشتوية.
- وفقا لحركة المواد: فهناك مواد راكدة أو بطيئة الحركة وأخرى سريعة الحركة.

أما فيما يخص تقسيم المخزون فحسب اتجاهات متعددة يخدم كل منها أهدافاً مختلفة ترتبط أساسا بتخطيط للمخزون والرقابة عليه؛ وللتعرف على هذه الأنواع كما يلي:

- أنواع المخزون في إطار التوصيف الهيكلي للنظام الإنتاجي أي حسب درجة تصنيعه: وينقسم إلى:

– مواد أولية.

– الأجزاء والقطع والمواد النصف مصنعة.

– مواد التعبئة والتغليف

– المواد العامة والثانوية (والتي لا تعتبر جزء من المنتج النهائي).

– المكائن والأجهزة التي تدار بالقوة في أماكن ثابتة والأفران والخزانات المستخدمة في العمليات الإنتاجية وكذلك تشمل وسائل نقل داخلي.

– وسائل النقل الخارجي كالسيارات وأدواتها الاحتياطات كالطائرات...

[1] سوري فاطمة الزهراء، **مساهمة التدقيق الداخلي للمخزون في تحسين أداء وظيفة التخزين**، (رسالة ماستر غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيض بسكرة، 2015)، ص ص56،57.

- المواد الاحتياطية وقطع الغيار للمكائن الإنتاجية ووسائل النقل الداخلي
- العدد والأدوات ومعدات القياس والمعدات المساعدة كالمثقاب والمفكات والمثبتات والقوالب وغيرها...
- النفايات والفضلات (نواتج الإنتاج وبقاياه ومخلفات التخزين) تمثل أنواعاً عديدة كالمواد التالفة والمرفوضة وفضلات الإنتاج كالبرادة والنشارة وفضلات العمليات المخزنية كمواد التعبئة والتغليف وغير المطلوب إرجاعها وهي صالحة للاستعمال.
- الأدوات المكتبية والأثاث والآلات وتشمل تأثيث وتجهيز المطاعم ومبردات الماء وأجهزة تحضير الشاي ومرطبات سواء كانت الورشة الإنتاجية أو مشتملات مكاتب الدوائر والأقسام.

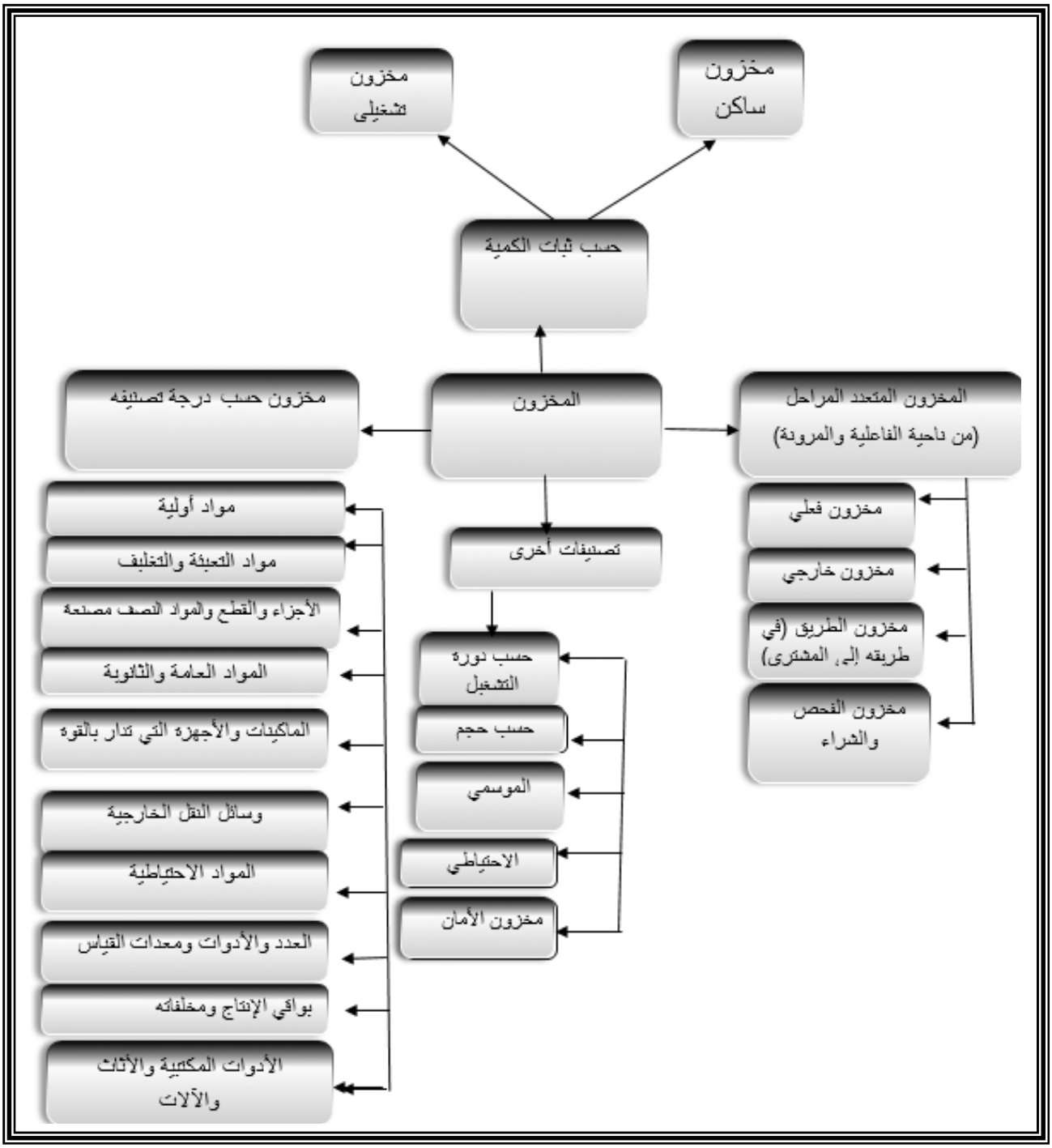
إن هذا التصنيف بالدرجة الأولى يعتمد في المؤسسات الإنتاجية فهو يساعد كثيرا في التأكد من توفر مستلزمات التخطيط للعملية الإنتاجية.

- أنواع المخزون في إطار التوصيف السلوكي للنظام الإنتاجي:

ففي هذا الإطار يمكن تقسيم المخزونات إلى:

- مخزون متحرك (ديناميكي).
- المخزون الساكن (احتياطي). (لظروف غير عادية بعد نفاذ المخزون) مثل الشراء بشكل طلبيات ويستخدم دائما لتحقيق الحركة المخزنة ويطلب التوريد منه مبكرا عند بلوغ مستوى لا ينتهج بالنفاذ.
- مخزون استراتيجي (للاحتفاظ به لمواجهة أي توقعات عامة طويلة الأجل)

الشكل(03): يوضح أنواع أخرى للمخزونات:



المصدر: من اعداد الطالبة بالاستعانة بمرجع : سوري فاطمة الزهراء، **مساهمة التدقيق الداخلي للمخزون في تحسين أداء وظيفة التخزين**، (رسالة ماستر غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيض بسكرة، 2015)، ص ص56،57.

ثانيا: مدونة الحسابات المتعلقة بالمخزونات

في إطار النظام المحاسبي المالي، يأخذ على العموم معايير في تصنيف المخزونات على أساس معايير الترتيب الزمني لدورة الإنتاج انطلاقاً من مرحلة التموينيات إلى مرحلة تخزين المنتجات والبضائع المشتراة والمباعة على حالتها على أساس المعيار طبيعة الأصل المخزّن الذي يكون موضوع تقسيم ضمنه كل المؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية وعلى مستوى المحاسبي تفرع الصنف 3 إلى الحسابات التالية: [1]

- حساب30: (مخزونات من بضائع: هي مختلف السلع التي تقوم المؤسسة بشرائها بغرض بيعها دون إجراء أي تحويل عليها).
- حساب31: (المواد الأولية والتوريد): هي مختلف السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها واستعمالها في عملية الإنتاج.
- حساب32: (التموينيات الأخرى): هي مختلف اللوازم التي تستعمل مباشرة في عملية التصنيع كالغلافات المستهلكة، قطع الغيار ...، أي التموينات التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو الاستغلال دون التدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة، ويضم الحسابات التالية:

- ح/321: المواد القابلة للاستهلاك.
- ح/322: توريدات قابلة للاستهلاك.
- ح/326: الأغلفة.

- حساب33: (إنتاج السلع الجاري انجازه): هي مختلف المنتجات أو الأشغال الموجودة في التصنيع في الورشات ويضم الحسابات التالية:

- ح/332: المنتجات الجاري إنجازها.
- ح/335: الأشغال الجاري إنجازها.

- حساب34: (إنتاج خدمات جاري إنجازها): هي مختلف الخدمات الموجودة قيد التصنيع ويضم الحسابات التالية:

- ح/:341 دراسات جاري إنجازها.
- ح/345: خدمات تجاري إنجازها.

- حساب 35: (المخزونات من المنتجات) وتضم ما يلي:

- ح/355: (المنتجات المصنعة): هي مختلف المنتجات التي وصلت إلى المرحلة النهائية في العملية الإنتاجية.

[1] عيساوي دنيا، الك خلود، **المعالجة المحاسبية للمخزونات**، (مذكرة الليسانس غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014)، ص ص9،10.

- ح/358: (المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات...)): هي مختلف الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية أو المنتجات التي فيها عيوب لا تستطيع استعمالها ولا تسويقها كمنتجات عادية.

- حساب 36: (المخزونات المتأتية من التثبيتات): ويسجل فيها القيم الثابتة التي تصبح غير قابلة للاستعمال أو لأسباب معينة فتقوم المؤسسة ببيعها بعد تحويلها إلى مخزونات.
- حساب37: (المخزونات الخارجية): (التي هي في طريق المستودع) وهي المخزونات التي تشتريها المؤسسة وهي مخزنة عند الغير أو تدخل إلى المخازن.
- حساب38: (المشتريات): يُسجل في هذا الحساب قيمة المشتريات من المادة الأولية أو اللوازم أو البضائع، وما هو إلا حساب وسيط يراقب لنا حركة المخزونات (تحرير فاتورة أو إدخالها إلى مخزون المشترى إلى الخارج).
- حساب39: (خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها): يسجل فيها قيمة التدني المتوقع في قيم المخزون.

المطلب الثالث: مفاهيم حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني.

سنعرض في هذا المبحث المعلومات الواردة في المعيار المحاسبي الثاني كهدف المعيار، النطاق، بعض المصطلحات...

أولا: هدف ونطاق المعيار

- **هدف المعيار:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية وتعتبر تكلفة المخزون (التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به) هي القضية الرئيسية في المحاسبة على المخزون ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصرف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة التحصيلية كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

- **نطاق المعيار**: يعالج هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول و التي تشمل
  - المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المؤسسة.
  - المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه.
  - المخزون في شكل خامات أو توريدات تستهلك اثناء عملية الإنتاج.
  - المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات.[1]

باستثناء:

- عمليا تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم11).

- الأدوات المالية.

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

[1] طارق عبد العال حماد ، المرجع السابق ، ص 85 .

– يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في1975.

– إنَّ المخزون المشار إليه في الفقرة (ج1) يقاس بصافي القيمة الحقيقية خلال بعض المراحل الإنتاج ويحدث ذلك على سبيل المثال: عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة. فهذا النوع ن المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار[1]

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

ثانيا: بعض مصطلحات المعيار الثاني (الدولي المحاسبي)

قبل تقديم المصطلحات أردت تقديم شروط اعتبار المخزون كأصل كنوع من التوضيح.

- **يعتبر المخزون أصلاً:**

–عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.

–خلال مرحلة تصنيع لغرض البيع.

–إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم خدمة.

- **قياس المخزون:** يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل (القيمة القابلة للتحقيق).
- **تكلفة المخزون:** يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، تكاليف أخرى التي ترتب على جلب المخزون وظروفه الحاليين...
- **تكاليف الشراء:** ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب الأخرى، مصاريف النقل والتحميل: وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري والتنزيلات والبنود المشابهة.

  كما يمكن أن تشمل فروق تحويل العملة عند التعامل بالعملة الأجنبية...
- **تكاليف التحويل:** تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل: الأجور المباشرة، والتحميل المنظم للتكاليف الغير مباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المولد إلى:
- **المعالجة المفصلة:** يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت بمعالجتها في الفقرة19 باستخدام طريقة الوارد أولا الصدر أولاً أو طريقة المتوسط المرجّح.

تفترض طريقة الFIFO أنّ المخزون الذي تم شراؤه أولا يباع أولا: وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا أما الطريقة2 فيتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شرائها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة ...

[1] طارق عبد العال حماد ، المرجع السابق، ص87.

- **المعالجة البديلة المسموح بها:** يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها في الفقر19 باستخدام طريقة الFIFO.

نفترض طريقة LIFO الوارد أخيرا الصادر أولاً أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه مؤخراً تباع أولاً وبالتالي فالمخزون الباقي في نهاية الفترة هي المنتجة أو المشتراة أولاً.[1]

ثالثا: الإفصاح الخاص بالمخزون، تاريخ بدء التطبيق

- **الإفصاح عن المخزون:**

يجب أن نفصح البيانات المالية عن:

– لبيانات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون لباقي ذلك الصيغة التكلفة المستخدمة.

– إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقاً للتصنيف المناسب للمؤسسة.

– قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.

– قيمة أي استيراد للتخفيض والذي أعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة31.

– الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة31. قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

– تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقا لتصنيفاته المختلفة.

والتغير في هذه الموجودات ومعلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

- التبويب الاعتيادي للمخزون هو المخزون، لوازم الإنتاج، مواد، بضاعة، بضاعة تحت التشغيل، بضاعة تامة، أما المخزون في المنشآت الخدمية فيمكن وصفه ببساطة أعمالاً قيد الإنجاز.
- عند استخدام طريقة (FIFO) لتحديد تكلفة المخزون حسب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة (23)، يجب أن تفصح البيانات المالية عن الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية وبين أي من:
- قيمة المخزون حسب الفقرة21 وصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

أو: التكلفة الجارية في تاريخ الميزانية وبين صافي القيمة التحصيلية أيها أقل.

- كما يجب أن تفصح البيانات المالية عن أي من:

- تكلفة المخزون المعترف به للمصروف خلال الفترة أو التكاليف التشغيلية القابلة للتحميل من الإيرادات، والتي يتم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة...

– تطبيق بعض المنشآت أسلوب عرض مختلفاً لقائمة الدخل يؤدي إلى إظهار مبالغ مختلفة للتكلفة عن التكلفة المعترف بها كمصروف خلال لفترة. وتحت ظل هذا الأسلوب تفصح المؤسسة عن قيمة التكاليف التشغيلية القابلة للتحميل لإيرادات

[1] هيني قان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**، ترجمة: طارق حماد، (مصر، الدار الدولية للاستثمارات الدولية، 2006)، ص3.

الفترة. مبوبة حسب طبيعتها. في هذه الحالة تفصح المؤسسة عن التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الخام والمهمات المستفيدة، وتكاليف الأجور والتكلفة التشغيلية الأخرى بالإضافة إلى صافي قيمة التغير في المخزون للفترة.

– قد يكون التخفيض في قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية من الحجم أو التأثير والطبيعة مما يستدعي الإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح والخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغير في السياسات المحاسبية.

- **تاريخ بدأ التطبيق:**

يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) 1995م أو بعد ذلك التاريخ.[1]

[1] طارق عبد العال حماد ، المرجع السابق ،ص 89.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال الدراسة التي تمت في هذا الفصل، نصل الى أنه يمكن اعتبار المعايير المحاسبية الدولية بمثابة الوسيلة التي يسترشد بها في الممارسة المحاسبية، وذات أهمية بالغة في تسهيل الممارسات المحاسبية من خلال المزايا التي تحققها، وهي تسعى الى تضييق الفروقات المحاسبية من عمليتا التوحيد والتوافق الدولي.

حيث مثلت المعايير المحاسبية الدولية ثورة في المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة، خاصة بالنسبة للدول التي ركزت على اهتمامات مختلفة بغية تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات.

وبالتالي فان الاتجاه الحالي نحو المحاسبة الدولية بالاستناد للمعايير المحاسبية الدولية هو نتيجة للقبول الذي حظيت به هذه المعايير والاعتراف الذي منحتها إياه هيئات دولية مهمة مثل الاتحاد الأوروبي.

لكن تحقيق الاجماع الكامل حول المعايير المحاسبية الدولية لا يتحقق الا بتوسيع عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية ليشمل مختلف الأطراف المعنية بهذه المعايير بما فيها الدول النامية، وبهدف تحقيق هذا التوافق تم انشاء عدة لجان محاسبية دولية منها مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ... الخ

فقد ساهمت هذه اللجان في وضع معايير محاسبية دولية تحظى بالقبول العام، وهذا نتيجة لأهمية وضع معايير تضبط الممارسة المحاسبية و بما يتماشى و المتطلبات البيئية للبلد، غير أن القيام بذلك حسب ما تم ذكره، أفرز تباينا في اعداد التقارير المالية على المستوى الدولي، الامر الذي شكل عقبات امام الكيانات و خاصة منها المتعددة الجنسيات، ما أدى الى المناداة الى تقليل الاختلافات بين الممارسات المحاسبية، و هذا بغية تعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى الدولي.

وقد تبين من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، أن المعايير المحاسبية الدولية التي تستند الى تلبية احتياجات المعلومة لمقدمي رؤوس الأموال للكيان، بالتالي للمستثمرين والمقرضين ثم جميع مستخدمي القوائم المالية.

ففي الأخير يمكن القول إن المعايير المحاسبية الدولية لاقت قبولا واسعا على المستوى الدولي، لما تسعى اليه من تحقيق توحيد في عرض القوائم المالية وحجم المعلومات المالية المفصح عنها من خلال اتباع متطلباتها في ذلك.

الفصل الثاني

الإطار النظري للافصاح

تمهيد الفصل الثاني:

أفرزت الأزمة المالية العالمية الأخيرة تساؤلات جديدة حول مسائل المحاسبة والشفافية والافصاح على مستوى القطاعين العام والخاص، فشرارة الازمة كان سببها نقص الشفافية وعجز في المعايير المحاسبية في تغطية التطورات والابداع المستمر الذي شهدته المنتجات المالية بشكل عام والمهيكلة منها على وجه الخصوص حيث ان عجز هذه المعايير كان لها الدور المباشر والغير المباشر في انفجار هذه الازمة و النتائج المترتبة عنها.

من جهة أخرى ألقت هذه الأزمة ظلالها على الممارسات المحاسبية وسياسات الإفصاح والشفافية للحكومات والقطاع العام، أين ظهر إخفاء وتحريف للوضع المالي الحقيقي لهذه الدول و مؤسساتها مما عمق من الاضطرابات و زيادة حالة عدم الاستقرار للاقتصاد العالمي.

لذلك كان هناك اهتمام من الجهات الرسمية والمنظمات المهنية بموضوع الإفصاح وما يتعلق به من معلومات وتوقيت الإفصاح عن هذه المعلومات، حيث أن الهدف الأساس من الإفصاح هو ان تشمل القوائم المالية على معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة و تقويم المركز المالي و كذا الإنجازات التي تقوم بها تلك المؤسسات، و بهذا يساعد التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح في عمل المقارنات للقوائم المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة و للقوائم المالية للمؤسسات المشابهة.

وقبل ذلك سنحاول في هذا الفصل توضيح مجموعة من النقاط ، نبدأ بماهية الإفصاح في المبحث الأول بالتطرق الى مفهومه ، أهميته ، و أهدافه و المبحث الثاني حول أساسيات الإفصاح من أنواع ، أساليب و طرق الإفصاح .اما عن المبحث الثالث الأخير فسوف يكون حول تحسين الإفصاح بمعايير المحاسبة الدولية (تحديدا المعيار المحاسبي الدولي الثاني) ، حيث نوضح مجموعة من تعريفات ، مفاهيم ، توضيحات و تفسيرات حول متطلبات الإفصاح و كيف ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح من خلال الاهتمام بتقديم و تخصيص جزء في كل معيار من معاييرها يتمحور حول الإفصاح لمتغير معين .

و وفقا للدراسة و متغيرات الموضوع قيد المعالجة ركزنا الاهتمام حول الإفصاح عن المخزونات المذكور في المعيار المحاسبي الدولي الثاني و التوسع فيها.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح

في هذا المبحث سيتم عرض ماهية الإفصاح من خلال: المفهوم، أهمية وأهداف الإفصاح.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح.

يهدف التعريف أساساً إلى إرساء معنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، بالرجوع إلى مؤلفات متعددة ثمَّ الوصول إلى عدة تعاريف سيتم عرضها ومناقشتها بهدف الوصول إلى ماهية جوهر الإفصاح.

الإفصاح هو: عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.[1]

هو الإظهار الكامل والواضح (للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة) في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة.[2]

وهو إظهار كل المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرارات اتجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعين أيضاً أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل أو مراوغة.[3]

كما يعرف بأنّه تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الخارجيين والداخليين في آن واحد.[4]

كما يعني أيضا المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومة محاسبية أو غير محاسبية تاريخية ومستقبلية وتصرُّح عنها الإدارة و تضمنها التقارير المالية.[1]

---

[1] صدقي مسعود، صديقي فؤاد، "**انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) مع سياسات الإفصاح في الجزائر**، "(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،المنعقد في(05-05/2013/06) بجامعة الوادي) ، ص3.

[2] نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، (أطروحة دكتوراه منشورة ، بدون ذكر التخصص و القسم و الكلية ، جامعة دمشق، سوريا، 2010)، ص72.

[3] محمد سمير الصباح، **دراسات في المحاسبة المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، (بيروت، لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ط1، بدون سنة نشر) ، ص103.

[4] رولا كاسر لايقه، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007)، ص54.

من التعاريف السابقة يمكن تعريف الإفصاح أنه العملية التي تؤدي إلى نشر وعرض المعلومات بشكل يجعل من تلك المعلومات المالية أو أية معلومة ضمن التقارير المالية والملائمة لاتخاذ قرار وشفافة بدرجة كافية فإنَّ هذا يقود معدٌّي البيانات المالية وإدارة الشركات إلى توخي المصداقية بشكل أكبر، كون الإفصاح الصادق سيجعل من تلك المعلومات أرقام تعكس الواقع الفعلي بدرجة جيّدة.

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة وذلك نتيجة لاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة، فقد يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدققي الحسابات، كما أنّ وجهة نظرهما معاً قد لا ترمي المستثمرين والمساهمين المستخدمين لها، وقد لا تتفق وجهة نظر كل هؤلاء مع رأي الجهات الرقابية والاشرافية الرسمية وشبه الرسمية مثل البنوك المركزية والمجامع المهنية المتخصصة.[2]

ومن هنا يصعب إيجاد مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من الأطراف رغباته الكاملة. إلاّ أنّه يمكن عرض مجموعة أخرى من التعاريف التي تتناول الإفصاح كما يلي:

الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى.[3] ونظراً لعدم الاتفاق على مفهوم واحد بشأن الإفصاح فقد ظهرت العديد من التفسيرات المرافقة له. حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تكون مقترنة بألفاظ أخرى.

ونلاحظ من التعاريف السابقة ركزت على إظهار المعلومات يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم إلاّ أنّها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها. و المستفيدون من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين أي إنّ وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب، كما أن وجود المستخدمين

---

[1] بوناب يسرى، دبابش مروة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأهميته في الشركات المساهمة**، (مذكرة ليسانس غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013)، ص ص14،15.

[2] مصطفى جاموس، **قائمة التدقيق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي**، (مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد الأول، العدد الأول، 1999،) ص242.

[3] ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012)، ص108.

الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل – قائمة المركز المالي –قائمة النفقات النقدية..)

ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيها يعود بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم. فإدارة المؤسسة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات ينظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة لمدققي الحسابات، وينظر رجال الأعمال إلى الافصاح من زاوية تختلف عن تلك التي ينظر من خلال جهات الرقابة والإشراق، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصلحته.

نلخص من ذلك أن الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق كثيراً من المزايا للمستثمرين والدائنين وإدارة المشروع وغيرهم من المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمة، ويهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرار والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما ينعكس بالتالي على زيادة حرجة للثقة ويختص بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية إلا أنه هناك من يخالف هذا الرأي ويقف ضد الإفصاح عن المعلومات المهمة بالتقارير المالية خوفاً من حصول المشروعات المنافسة على هذه المعلومات أو اكتشاف المحللين الماليين لبعض المزايا لصالح المستثمرين أو مطالبة اتحادات العمال ببعض المزايا لصالح العاملين. وقد أمكن الرد على ذلك على أساس أنَّ المعلومات التي تخشى المشروعات الإفصاح عنها خوفاً من المنافسة قد يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى خارج المشروع بالإضافة إلى أنَّه قد تحدث أن تؤدي زيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية إلى تحسين درجة التفاوض والمساومة مع اتحادات العمال والموظفين.[1]

يمكن إضافة أن الإفصاح ما هو إلاَّ إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها وذلك يهدف ألا تكون القوائم المالية مضللة، ويمكن أن يشمل المفهوم الطرق المحاسبية المستخدمة والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم وتحليلات الإدارة للأحداث الماضية وتنبؤاتها والقوائم المالية الإضافية التي تتعلق بنشاط الشركة ولا يمكن عرضها بكفاية في صلب القوائم المالية.[2]و أنه عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدّت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها والوقت الذي يتم فيها الإفصاح وبأي وسيلة.[3]

أن الإفصاح في المحاسبة يختص بكل ماله علاقة بالقوائم المالية، من حيث محتواها من بنود ومعلومات كميّة أو وصفية وطريقة عرض هذه البنود وأسلوبها والمعلومات داخل كل قائمة فضلا عن السياسات المحاسبية التي يتم إتباعها في القياس

[1] ناجي بن يحي، المرجع السابق، ص110.

[2] محمد نجيب محمد، **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبية المصرية**، (رسالة ماجيستير منشورة، بدون ذكر التخصص و القسم و الكلية لجامعة قناة السويس، مصر، 2010)، ص24.

[3] مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، "**التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمون والموجود**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المنعقد في جانفي، 2010 بالمركز الجامعي بالوادي)، ص3.

لتحديد قيمة كل بند لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة ،وتخفيض حالة عدم التأكد لديهم عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل، وتمثل القوائم المالية الجانب الرئيسي من محتويات التقارير المالية.[1]

ويهدف تعريف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضوع الدراسة، وتوضيح معاملتها بشكل يسهل معه فهم المعنى المقصود، كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية المختلفة للمعلومات، إلاّ أنه لا يوجد تعريف واضح متفق عليه للإفصاح، ويرجع السبب في ذلك أنّ الإفصاح له مفهوماً متغيراً يختلف من بيئة لأخرى. بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر، نظرا لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، التي قد تشكل قوة ضغط على المؤسسة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات بالشكل الذي يؤثر على مفهوم الإفصاح، حيث وردت له الكثير من المفاهيم من قبل المنظرين والمنظمات المهنية وقد اختلفت هذه المفاهيم تبعاً للحقبة الزمنية التي ورد فيها ذلك التعريف فمثلا (Kohler) في كتابه قاموس المحاسبين بأنَّه تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو يتضمنها تقرير المتفق ويظهر في شكل معلومة سياسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير.[2]

وكما يقصد بالإفصاح على وجه العموم هو العلانية الكاملة، أما في المحاسبة فيقصد به اظهار القوائم المالية التي تظهر جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات وتساعدهم في اتخاذ القرارات بطريقة سلمية، ويعتمد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها على خبرة مستخدم المعلومات ومتطلباته.[3]

نلاحظ أنّ مفهوم الإفصاح هو مفهوم نسبي فهو ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة لكنه يتأرجح بين كفتي التكلفة والمنفعة المرجوة فنلاحظ تفاوتاً في تحديد المعنى الدقيق المقصود وذلك تبعاً للظروف المؤسسة وهذا بدوره أبرز عدّة أنواع لإفصاحه.

وبالعودة إلى عدّة مؤلفات سيتم إلقاء الضوء على عدّة تعاريف ومناقشتها للوصول إلى جوهر الإفصاح.

بحيث نتيجة لما تقدم يظهر أن مفهوم الإفصاح يعني: تزويد الأطراف المتعددة الخارجية ومنها الهيئات الضريبية، فضلاً عن تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المفيدة والضرورية عن هذه الوحدة ونشاطها ونتائج هذا النشاط، وفي الوقت المناسب، وبالكيفية التي لا تؤدي إلى التأثير على النشاط هذه الوحدة (الإفصاح الإضافي سيساعد المنافسين على معرفة

---

[1] زكريا محمد الصادق، إبراهيم السيد عبيد، "**قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في الأوراق المالية المصرية**"، (المؤتمر السنوي الرابع حول الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، المنعقد في 2007، بقسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر)، ص ص15-22.

[2] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014)، ص ص218،219.

[3] http://Mouhasba.3olom.org/t279-topic ، تاريخ المشاهدة **2017/02/18**، بتوقيت:(**16:54**)، ص1.

خطط الوحدة الاقتصادية) التي تساعد هذه الأطراف مجتمعة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تهدف إلى ديمومة عمل هذه الوحدة واستمرار نشاطها وتطويرها بما يخدم مصلحة هذه الأطراف في الوقت الحاضر في المستقبل.[1]

وفي هذا الصدد اقترحت جمعية المحاسبين الأمريكيين خمسة خطوط عريضة للاسترشاد بها عند توصل المعلومة المحاسبية للمستفيدين منها الإفصاح عن عملية المشروع وأوجه نشاطه عند إعداد التقارير المالية بطريقة تفيد متخذي القرارات وتساعدهم على تقييم نشاطهم.[2]

فمن حيث علاقة الإفصاح بالمراجعة أشارت لجنة إجراءات المراجعة إلى أن الإفصاح هو عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة ويتعلق بشكل وتنظيم وتصنيف المعلومات الواردة بالقوائم ومعاني المصطلحات الواردة بها. ولقد حدد دستور مهنة المراجعة الصادرة عن معهد المحاسبين الأمريكيين مسؤولية كل عضو من أعضاء المهنة إذا فشل في الإفصاح عن المعلومات الواجب نشرها للمستفيدين أو عدم كفايتها لهم، كما أشار معهد المحاسبين الأمريكيين أيضا وبشكل قاطع إلى ضرورة التزام المراجعين بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً، وتوصيات وآراء لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB)، ولجنة المبادئ المحاسبية (APB) وعدم إبداء رأي يتعارض مع هذه القواعد والتوصيات إلاّ إذا كانت هناك ضرورة تستند على ذلك.[3]

نلخص في الأخير، أن الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق الكثير من المزايا للمستثمرين والدائنين وإدارة المشروع، وغيرهم من المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمّة، ويهدف إلى ترشيد عملية القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما ينعكس وبالتالي على زيادة درجة الرفاهية للاقتصاد القومي عامة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح

يتناول هذا المطلب أهمية الإفصاح وأهدافه لتعزيز دراسة هذا المتغير بالشكل المناسب.

أولا: أهمية الإفصاح

يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللاّزمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث تبرز أهميته في:

[1] http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-2083.html ،منتدى المحاسبة، المحاسبة المالية، الملتقى العربي الاقتصادي والثقافي والاجتماعي، الإفصاح في القوائم المالية ، تاريخ المشاهدة: 2017/02/24، بتوقيت: (10:47).

[2] AAA,A Statement of Basic, **Accounting theory** ,Evanston Illiois,1997,pp19-27.

[3] محمد عبد السلام، **علاقة الربط بين نظرية الاتصالات ومبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة**، (مجلة الإدارة، بدون ذكر البلد ، العدد الرابع ، أفريل1984) ،ص ص51-59.

- يلعب دورًا مهمًا في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية ("البورصات") حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلّق بالاستمرار وإقبال المدّخرين على تقديم الأموال للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.
- يعمل الإفصاح من المعلومات لصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عاديّة خاصة بها.
- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.
- يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل.
- يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ("البورصة") ، ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفء كما أنَّه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال.[1]

وعليه يعد الإفصاح أسلوب مثالي لتقليل الاعتماد على المعلومات الداخلية وتخفيض عدد تماثل المعلومات التي تقدم للمستخدمين لهذه المعلومات ويساعد في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل مخاطرة وفي ضوء معاملات كاملة وواضحة.

بالإضافة إلى أنّ هناك نقاط أخرى توضح أهمية الإفصاح كما يلي:

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين حول التدفقات النقدية المتوقعة.
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤولياتها والحكم على كفاءة أدائها.
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.[2]
- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير ماليّة إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير المعدَّلة.
- يمكِّن من إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي يرتكز عليها مستقبل الوحدة المحاسبية واستمرارها في صورة قوائم وتقارير مساعدةً تهرب من الموضوعية والتكلفة التاريخية وإبقاءها عليها في نفس الوقت.

---

[1] بوناب يسرى، دبابش مروة، المرجع السابق، ص18.

[2] عطاء الله وارد خليل ، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسيّة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات الخاصة والعامة**، (الإسكندرية، مصر، مكتبة الحريّة للنشر والتوزيع،،ط2، 2008)، ص104.

- يمكن من إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في تحمّل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم وتقارير لا يعتمد فيها على إمكانية القياس النقدي.
- كما يؤدي إذا ما تمَّ الاستفادة من إمكانيات التطبيق التي يتيحها إلى إظهار صورة الوحدة المحاسبية والإطار البيئي الذي تعمل في ضلّه بما يقارب من الحقيقة المرغوب معرفتها عنها. وكل ذلك وما شابه يؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات المحاسبية من الوحدة ، حيث يكمن من التغلب على العديد من أوجه القصور التي تنشأ عن الافتراضات المحاسبية التي لا محل لاستمرارها (ثبات القوة الشرائية للنقود مثلاً).[1]
- كما يمكن أن تظهر أهمية الافصاح في إظهار المعلومات الضرورية التي تعني المستفيدين، وتساعدهم في اتخاذ القرارات حيث أن الإفصاح أحد المبادئ التي يرتكز عليها العمل المحاسبي.
- وقد ظهرت أهمية الافصاح نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية، كما نصّت هذه القوانين على ضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات، و إنَّ الأطراف الخارجية غالبًا لا تمتلك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات الضرورية لاتخاذ نماذج قراراتهم، من هنا فإن الإفصاح المناسب، يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة، إذ أنَّ الإفصاح يوفر فرصًا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا بدوره يوفِّر مناخًا استثماريًا ملائمًا ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره واستمراريته.

إذن فإنّ إعداد القوائم المالية وحساباتها ومراجعة تلك الحسابات يتم وفقًا للمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة المتعارف عليها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.[2]

ويُلاحظ فإنّ معظم المؤسسات تتبع عند إعداد التقارير والبيانات عن أنشطتها ونتائج أعمالها وكذلك قوائمها المالية نماذج معينة ومتعارفة لهذه الأغراض، وعلى هذا فإن الافصاح زيادةً على النماذج المذكورة يشتمل على عدد من النقاط، التي من أهمها السياسة المحاسبية المتبعة بسياسة تقويم الاستثمارات(طويلة وقصيرة الأجل) وسياسة تقويم تكاليف "المخزون" وإهتلاك الأصول الثابتة والمصروفات الرأسمالية وسياسة تأكيد الإيرادات، وسياسة رسملة تكاليف الاقتراض مع الإفصاح عن قيمة كل قرض ومعدل الفائدة عليه والارتباطات الرأسمالية المستقبليّة والالتزامات المحتملة على المؤسسة سواء ماليًا أو قانونيًا، وعندما تكون هناك مخالفات منطقيّة استدعتها مرونة الوضع القائم وتتعلّق بالافتراضات مثلاً لابد من الإفصاح عن أسباب عدم إتّباع أيّا من هذه الافتراضات الأساسية في المحاسبة.[3]

---

[1] بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها ، (رسالة ماستر منشورة ، تخصص دراسات محاسبية و جبائيه معمقة ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2010) ص 16.

[2] http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-2083.html،منتدى المحاسبة، المحاسبة المالية ،ملتقى العربي الاقتصادي الثقافي والاجتماعي،الإفصاح في القوائم الماليّة، تاريخ المشاهدة: **27/02/2017** بتاريخ (**11:12**).

[3] من اعداد الطالبة بالاعتماد على محاضرات الدكتور بن عيشي بشير ، مقياس تدقيق و محافظة الحسابات 2 ، تخصص فحص محاسبي ، قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2017

مثال: بما أنّه لابد من الإفصاح عن أية معلومات متعلّقة بالنسبة الماليّة ينظر لها على أنَّها جوهريّة خاصة من وجهة نظر المساهمين فإذا أخذنا مثالاً واحدًا يتعلّق في الافصاح عن توقّعات أو تأكيدات حول المخزون: فمثلًا شركة ديل(DELL) للحاسب الآلي أوضحت عن إمكانيّة وجود مخزون(غير مباع) بمبلغ 100 مليون دولار في أحد تقاريرها ومثل هذه الشفافيّة الحقيقيّة أدّى إلى هبوط السعر من 8.5 دولار إلى 6 دولار على الرغم من توقّع هبوط سعر السهم من إدارة الشركة فإنَّ الغرامات المتوقّعة من "تطبيق عقوبات" مخالفة مبدأ الإفصاح كانت أكبر من الخسائر المتوقعة من هبوط السهم وهذا تقرير جيّدا وإعمال متقن للمتغيرات، لأنَّ الشركة بهذه المهنية كسبت ثقة مساهميها في هذه الحادثة مما زاد من تمسك المساهمين بأسهم الشركة ودخول مستثمرين جدد بشراء أسهم شركة (DELL) وهذا الأمر جعل الشركة حتى عام 2002 تقف عند 2800%(يعني 28 ضعفًا) من قيمة إصداره الأولى، التي كانت حوالي8 دولارات وهذا يعود للثقة الكبيرة التي منحها المستهلكون للشركة، وكأَن أحد أسبابها دقة المعلومات والحسابات المفصح عنها بشفافية.

ثانيا: أهداف الإفصاح

يمكن تقديم أهداف الإفصاح كما يلي:

- يهدف الافصاح إلى عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم ومعرفة المركز المالي للشركة،
- يهدف كذلك إلى معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات [1]

بالإضافة إلى أنه يمكن تقديم أهداف الإفصاح عن القوائم المالية ، بما أنها تمثّل المرحلة الأخيرة من الدورة المحاسبية الدولية يمكن في:

- تقديم معلومات المركز المالي: حيث يتأثر المركز الحالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، هيكلها المالي، درجة سيولتها، وكذا مدى قدرتها على التكيف مع تغيرات البيئة التي تعمل فيها.
- تقديم معلومات عن الأداء: تقدم هذه المعلومات في قائمة الدخل وتشمل على وجه الخصوص الربحية وهي مفيدة في التنبّؤ بمقدرة المؤسسة على خلق تدفقات نقدية من مواردها الحالية.
- تقديم معلومات عن التغير في المركز المالي: تقدم في قائمة منفصلة (قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية) وتستخدم هذه المعلومات لتقييم مختلف الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية أثناء الفترة المحاسبية.[2]

كما يمكن إضافة، أن من أهداف الإفصاح ما يلي:

[1] حسين عبد الجليل آل غزوي، **الإفصاح المحاسبي في ضل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، (بحث لنظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة جامعة كلية الإدارة والاقتصاد، 2009)، ص8.

[2] http://mouhasba.3ouloum.org/t1279-topic ، منتدى المحاسب العربي، محاسبة، مالية، إدارة، أعمال، تسويق، تدقيق، تاريخ المشاهدة: **2017/02/27**، بتوقيت (**12:12**).

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف بها.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.[1]

كما يمكن تقديم أهداف الإفصاح على الطريقة التالية:

- **الاتجاه التقليدي للإفصاح:**

وهو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدودة المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

- **الاتجاه المعاصر والمتطور في الإفصاح:**

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فإنَّ نطاق الإفصاح لم يعد قصرًا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العاصي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدّراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعدين والمحلّلين الماليين في اتخاذ قراراتهم.[2]

[1] ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضربسكرة،2012)، ص ص 98،97.

[2] بلعيد محمد الكامل ، المرجع السابق ، ص 17.

المبحث الثاني: أساسيات حول الإفصاح

في هذا المبحث نحاول تقديم بعض أساسيات الإفصاح كأنواع الإفصاح، أساليب وطرق الإفصاح، خصائص المعلومة الواجب الإفصاح عنها.

المطلب الأول: أنواع الإفصاح

إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهً متزايدا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أنَّ المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاّتها ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح من خلال مجموعة من الأنواع الخاصة بالإفصاح كما يلي:

أولا: الإفصاح الكامل

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفكرة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثّر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[1]

كما يتطلب الإفصاح الكامل الإفصاح عن كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا حتى لا تكون غامضة لمستخدميها. هذا النوع من الإفصاح قد لا يفيد مستخدم المعلومات حتّى لو تحقق لأنّ كثرة التفاصيل التي تكون غير مهمة قد تربك مستخدم المعلومات ولا تساعده على اتخاذ القرار السليم في التوقيت المناسب.[2]

ويقصد كذلك بالإفصاح الكامل توفير الكم الكامل من المعلومات التي يطلبها مستخدمو القوائم المالية، وبما أن المستثمر من أهم فئات مستخدمي البيانات المالية فعن الإفصاح يكون كافيًا وافيًا عند توفر المعلومات الضرورية لقرارات الاستثمار، الكم الكامل الذي من المفروض أن تؤمنه التقارير المالية.[3]

---

[1] ناجي بن يحي، المرجع السابق ص 96.

[2] http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic ، منتدى المحاسبين الجزائريين، المحاسب العربي، محاسبة مالية، إدارة الأعمال، التسويق، تدقيق، تاريخ المشاهدة **1/3/2017** بتوقيت: (**05**:**13**).

[3] حسين علي خشارمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المتشابهة المندمجة** ،(مجلة جامعة النجاح للأبحاث ن الأردن،المجلد،17،العدد01، 2003)ص 19.

ثانيا: الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطواق المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.[1]

كما يمكن أن يركز مفهوم الإفصاح العادل على أهداف أخلاقية تتعلّق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلّقة بأنشطة المؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة. إلاّ أنّ هذا المفهوم انتقد حيث أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد.[2]

بالإضافة إلى أنَّ الإفصاح العادل يتضمن تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس كمية المعلومات في وقت واحد.[3]

ويرتبط هذا المستوى بالنواحي الأخلاقية والأدبية عند نشر المعلومات، ويكون الإفصاح عادلاً عند معاملة كافة فئات مستخدمة البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة ومتساوية، ممّا يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت.[4]

ثالثا: الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرًا مباشرًا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنَّه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[5]

بالإضافة إلى أنه يمكن تعريفه كما يلي: وهو تزويد الفئات المختلفة بالمعلومات التي تعتبر مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن المعلومات الكبيرة التي ليس لها معنى ودلالة تؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة ممَّا يضلل مستخدمي البيانات المالية عند اتخاذ القرارات، ويعتمد احتفاظ التقارير المالية بدورها كأداة لنشر البيانات ونجاحها في أداء هذه المهمة على المهمة على مدى مواكبتها للتطور في البيئة الاقتصادية، وقدرتها على استيعاب احتياجات

---

[1] (رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1،2003)، ص 447.

[2] http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic، تاريخ المشاهدة **1/3/2017**بتوقيت: (**16:06**).

[3] ناصر دادي عدون، معراج هواري، "**دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المنعقد في2012، بجامعة خلوي . الأغواط الجزائر)، ص 25.

[4] حسين علي خشارمة، المرجع السابق، ص91.

[5] ناجي بن يحيى، المرجع السابق،ص 118.

مستخدميها من المعلومات، لذلك يفترض أن يمتد مفهوم الإفصاح ليغطي مجالات جديدة لم تكن تقع ضمن إطاره في السابق ولكنها أصبحت ضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

رابعا: في بعض المراجع تمّت إضافة نوع آخر سمي ب الإفصاح الملائم

ويعرَّف على أنه الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنَّه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[2]

خامسا: بالإضافة إلى الإفصاح المناسب

وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي يجب أن تتضمنه القوائم المالية حتى لا تكون مضللة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة.[3]

سادسا: الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

يتمثل في الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الاتفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أنَّ هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتّب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

سابعا: الإفصاح الوقائي

يقوم هذا النوع ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب النشأة والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات.

لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

ثامنا: الإفصاح التفاضلي

بينه حنَّان رضوان إذ أنَّ التسمية نفسها تفصح عن المضمون حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على "التفاضل" أو "التعاون" بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو"التفاضل".

---

[1] ناصر دادي، المرجع السابق، ص26.

[2] ناجي بن يحي، المرجع السابق، ص 119.

[3] ناصر دادي، المرجع السابق، ص27.

أي أنَّ مؤيدي "الإفصاح التفاضلي" يفترضون مستثمرًا أقل دراية واستيعابًا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة. ولكن بصورة عامة فإنَّ استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف وهو إجراء غير مقبول عمومًا.[1]

وفي الواقع العملي وبعيدًا عن التحيز لابد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم المالية الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة لاستفادة جميع المستخدمين بما يناسبهم لاتخاذ القرارات المالية الملائمة.

المطلب الثاني: الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح

توجد العديد من أساليب الإفصاح التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح على المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملاحقها، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكمّلة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، لأن استخدام أي من هذه الأساليب متوقف على نوعية أهمية المعلومات، فقد نجد معلومات أساسية يجب أن تظهر ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية وأخرى ثانوية يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحق والهوامش، بالإضافة إلى ذلك نجد معلومات مهمّة ولكن لا يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم الأساسية نظرًا لطبيعتها الوصفيّة، ومنه يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي، والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ قرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبيّة وفي ما يلي أكثر هذه الطرق شيوعًا في الاستخدام:

أولا: الإفصاح من خلال القوائم المالية

حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم على سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدّية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة مثل الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.[2]

ويمكن اعتبار إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها جزئًا مهمًّا من الافصاح في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهّل عمليّة قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.[3]

---

[1] ناجي بن يحي، المرجع السابق ص ص119، 120.

[2] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص 224.

[3] عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية**، (رسالة ماستر منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محسن ولحاج، البويرة، 2014)، ص 111.

ويتم تفسير إعداد القوائم المالية كما يلي: (شكل وترتيب القوائم الرسمية):

- **قائمة المركز المالي**: يتم ترتيب قائمة المركز المالي وتبويبها بالنسبة للأصول والخصوم بالتبويب المتعارف عليها على أي تبويب آخر ولكن جرى العرف في الو.م.أ على تبويب الأصول غير المتداولة إلى مجموعات متجانسة حسب نشاط المؤسسة "نشرة أبحاث المحاسبة رقم 43".
- **قائمة الدخل**: يمكن عرض قائمة الدخل إمَّا:

-القائمة ذات المرحلة الواحدة والتي يتم فيها جمع كافة المصروفات وكافة الإيرادات وتعتبر فيها أرقام مجمل الربح وصافي الأرقام المرحلية الأخرى مضللة.

-قائمة الدخل المتعددة المراحل حسب رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم (30) تعرض بالتبويب التالي:

- نتائج الأعمال المستمرة.
- نتائج الأعمال غير المستمرة أو المتوقعة.
- المكاسب أو الخسائر الغير عادية
- التأثير المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية.

- **قائمة التدفقات النقدية**: يمكن عرض معلومات ملائمة في قائمة التدفقات النقدية ويكون تبويب المدفوعات النقدية أكثر ملائمة لأغراض التنبؤ إذا وضعت في مجموعات حسب سلوكها.

- رأسمالية
- تشغيلية
- -تمويلية

- **قائمة الأرباح المحتجزة**: نصَّ رأي مجلس مبادئ المجالس رقم 19 على أنَّ قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة تعتبر أن الحد الأدنى لعرض نتائج أعمال المؤسسة إلاّ أنَّه لم ينص على محتويات وتفاصيل قائمة الأرباح المبقاة.[1]

[1] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853K ، ملتقى الشذرات الإلكترونية، الإفصاح في التقارير المالية، بحوث الإدارة و الاقتصاد، تاريخ المشاهدة **2016/11/20** بتوقيت (**17:17**).

ثانيا: الإفصاح من خلال تقرير المراجع الخارجي

يُعدّ تقرير المراجع الخارجي (مدقق الحسابات) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة ولذلك أنّ التقرير المعدّ يوجّه للجهة التي قامت بتعيين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين.

ويتم ذلك من خلال حصول على أدلّة إثبات كافية وملائمة ليتمكن المدقق من استخلاص الاستنتاجات التي يبنى عليها رأيه في البنود المحاسبية التي وردت في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و إبراز قضايا هامة في المرحلة النهائيّة لعمليّة التدقيق مثل:

- الأحداث اللاّحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
- تقييم مخاطر المؤسسة المستمرة.
- تقييم قرارات الإدارة.
- تقييم العرض العادل للبيانات المالية.[1]

ويعتبر تقرير المراجع من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي و تقرير مجلس الإدارة المؤسسة، من خلال تقرير المراجع يُعطى رأي فني محايد عن موضوعية و سلامة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وذالك بغرض تعزيز الثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة.[2]

كما يمكن أن يبين تقرير المراجع ما يلي:

- آثار التغيير في السياسات المحاسبيّة
- اختلافات الرأي بين الإدارة و المراجع حول الطرق المتبعة.[3]

ثالثا :استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهميّة عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابقة الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبّر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدًا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس لمعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلاّ أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.[4]

[1] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق ،ص 226.

[2] عون وردية، المرجع السابق، ص49.

[3] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853، ملتقى الشذرات الإلكترونية، المرجع السابق، ص10.

[4] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص225.

وتعتبر المصطلحات والأوصاف المستخدمة في القوائم المالية مهمة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها لذلك يجب استخدام الأوصاف والمصطلحات الملائمة التي تحوي معاني دقيقة وواضحة قدر الإمكان. وأيضا استخدام المصطلحات الفنّية الشائعة والدارجة يعتبر مقيدًا كمًّا ونظمًا للفترة القصيرة التي يتم فيها المستخدم مركزًا انتباهه على القائمة فيجب تلخيص تلك البيانات بعبارات واضحة مع مراعاة الأهمية النسبية للبند موضوع الإفصاح دون الإنقاص من أي معلومة تفيد المستخدم.[1]

رابعا: المعلومات بين الأقواس

ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذّر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب أو تطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بن معين، الأصول المقيدة أو إجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك...[2]

وتستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طريقة احتسابها أو ظهورها من قبل المستخدمين غير العاملين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ تقييم مخزون نهاية المدّة.[3]

ويجب أن تعرض معظم المعلومات المهمة في صلب القوائم المالية بدلاً من عرضها في شكل ملحوظات أو جداول ملحقة إلاَّ في حالة تعذر وصف المعلومات بشكل مختصر فيمكن عرضها في شرح تفصيلي ملحقة بالقوائم وتعرض البيانات الغير كمية في ملاحظات بين الأقواس تتضمن:

- مؤشر عن إجراء معين أو طريقة تقييم.
- الخصائص التي تفضي أهمية نسبية للعنصر مثل رهن أصل
- التفاصيل الخاصة بمقدار واحد أو أكثر من العناصر التي يتضمنها التبويب المدرج بالقائمة.
- القيم البديلة مثل سعر السوق.
- الإشارة إلى ظهور البند في قائمة أخرى.[4]

خامسا: الملاحظات والهوامش

تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلاَّ أنّه يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضًا عن القوائم المالية.[5]

---

[1] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853، ملتقى الشذرات، المرجع السابق، ص8.

[2] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص225.

[3] عون وردية، المرجع السابق ص 48.

[4] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853، ملتقى شذرات، المرجع السابق، ص9.

[5] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص225.

ويتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية، المتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على المعلومات كمية أو وضعية كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.[1]

وتعتبر الملاحظات الهامشية تحسينًا في عملية إعداد التقارير لأنّها أدّت إلى الإفصاح أكثر اكتمالاً عن الأحداث المالية ولكنها قد تعوق من ناحية أخرى فهم القوائم المالية إذا تم التركيز عليها أكثر من المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية.

و يمكن توضيح طبيعة وغرض الملاحظات الهامشية بأن يكون هدف الملاحظات هو عرض الملاحظات التي لا يمكن عرضها في صلب القوائم كما يجب أن لا تستخدم كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم في القوائم كما يجب عدم تكرارها. وتتمثل مزاياها فيما يلي:

- عرض المعلومات الغير كمية كجاني مكمل للتقرير المالي
- الإفصاح عن القيود والتحفظات
- الإفصاح عن أكبر قدر من التفاصيل
- الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية الثانوية.

ام عن العيوب الرئيسية الملاحظات الهامشية فهي:

- صعوبة قراءتها وفهمها.
- تعتبر الأوصاف الحرفية أكثر صعوبة في اتخاذ القرارات من البيانات الكمية.
- تؤدي كثرتها إلى تعقيد فهم تلك الملاحظات.

وفي خصوص تبويب الملاحظات الهامشية:

- شرح الأساليب والتغيرات في الطرق المحاسبية.
- شرح حقوق الدائنين وأولويتها (السندات برهن).
- الإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة (دعاوي قضائية، مكاسب أو خسائر محتملة وجوهرية).
- الإفصاح عن قيود عن التوزيعات.
- الإفصاح عن العمليات التي تؤثر على حقوق الملكية (ضمان حق الاكتتاب في السهم).
- الإفصاح عن العقود المبرمة (ارتباطات مستقبلية عقود الإيجار طويلة الأجل- ارتباطات الشراء).[2]

[1] عون وردية ،المرجع السابق، ص48.

[2] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853، ملتقى الشذرات، المرجع السابق، ص 8.

سادسا: الجداول والتقارير الملحقة:

لكي يتم تلخيص البيانات المالية باختصار يكفي أن تعرض في شكل جداول ملحقة لتكون مفهومة للقارئ، في جزء مستقل عن القوائم يسمّى أضواء على العناصر المالية أو تعرض في شكل آخر يسبق التقارير الرسمية، وهي تعتبر أقل أهمية من المعلومات المعروضة في القوائم والملاحظات الهامشية، ويمكن استخدام الملاحق والجداول كطرق لتطوير وتجريب أشكال وقوائم جديدة، مثل القائمة التي يوصي بها المؤلف وتحوي التغيرات في الأسعار الخاصة بالعمليات المالية.[1]

وهي تشتمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الامتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي....[2]

وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار هذه المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلّة وغير ذلك.[3]

سابعا: خطاب رئيس المؤسسة:

يمكن أن يعرض خطاب رئيس المؤسسة أنواع مفيدة من المعلومات منها: _ الأحداث الغير المالية والتي تؤثر على أعمال المؤسسة.

- التوقعات الخاصة بالظروف المحيطة بالمؤسسة ودورها فيها.
- خطط النمو والتغيرات في العمليات في الفترة أو الفترات التالية.
- المقدار المتوقع للنفقات الرأسمالية والجهود المبذولة في البحوث الجارية.[4]

وهذا التقرير يعتبر مهما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريرًا سنويًا للعرض على المساهمين يشمل بوجه خاص فضلاً عما تستوجب القوانين كما يلي:[5]

- نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي:
- النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم.
- أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت.
- نبذة عن التغيرات في الهيكل الرئيسي رأس المال بالشركة.

---

[1] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853 ،نفس المرجع ، ص10.

[2] عون وردية، المرجع السابق، ص49.

[3] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص226.

[4] http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853، ملتقى شذرات، المرجع السابق، ص10.

[5] جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين مجلس الإدارة وفقًا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، (رقم4، فلسطين، جانفي، 2007)، ص ص15،14.

- مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات.[1]

يعتبر اصطلاح الإفصاح نسبيًا، ولكن يجب أن يكون هو هدف القوائم المالية لتقديمها إلى مستخدميها من الطوائف المختلفة بأن تقدم بصورة ملخصة ومختصرة بشكل مقاييس كمية، والممثلة في القوائم الرسمية ثم في شكل ملاحظات وهوامش، ومعلومات بين أقواس، ولتوضيح أي بند من بنود القوائم وغيرها ثم في جداول وقوائم ملحقة إضافية كما يجب إظهار المعلومات الوصفية في شكل ملاحظات مختصرة تتضمنها القوائم المالية.

المطلب الثالث: جودة المعلومة المحاسبية وخصائص المعلومة الواجب الإفصاح عنها

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، حيث يمكن الاعتماد على التقارير المالية في أخذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة.

أولا: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

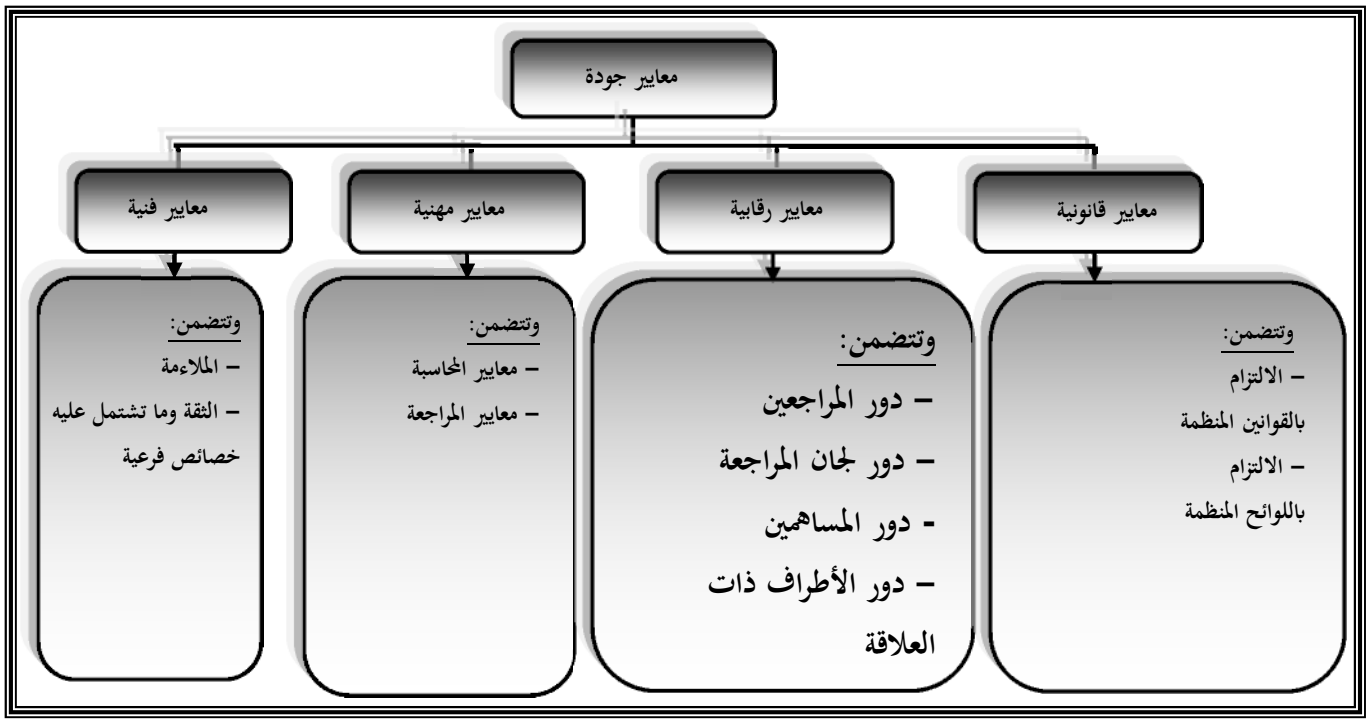
يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، [2]بما يحقق الهدف من استخدامها وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يتضح في الشكل التالي:

[1] سعيدي عبد الحليم، المرجع السابق، ص 226.

[2] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية نظرية-** ،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2007،) ص23

الشكل رقم (04) : يوضح معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية :



المصدر: محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية– دراسة تطبيقية نظرية–** ،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، مصر ،العدد الأول، 2007،) ص23.

كما تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وقد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص وجود المعلومات ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها كانت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية وذلك حين قام بإصدار المفهوم المحاسبي رقم"02" (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) "فالمفهوم المحاسبي رقم"02" الصادر في عام 1980 جاء لسد الفجوة بين المفهوم رقم"02" والمفاهيم الأخرى اللاحقة، والذي قام بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية. محاولا الإجابة عن السؤال التالي: ما هي الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية لتصبح ناجعة؟

ثانيا : خصائص المعلومة الواجب الإفصاح عنها

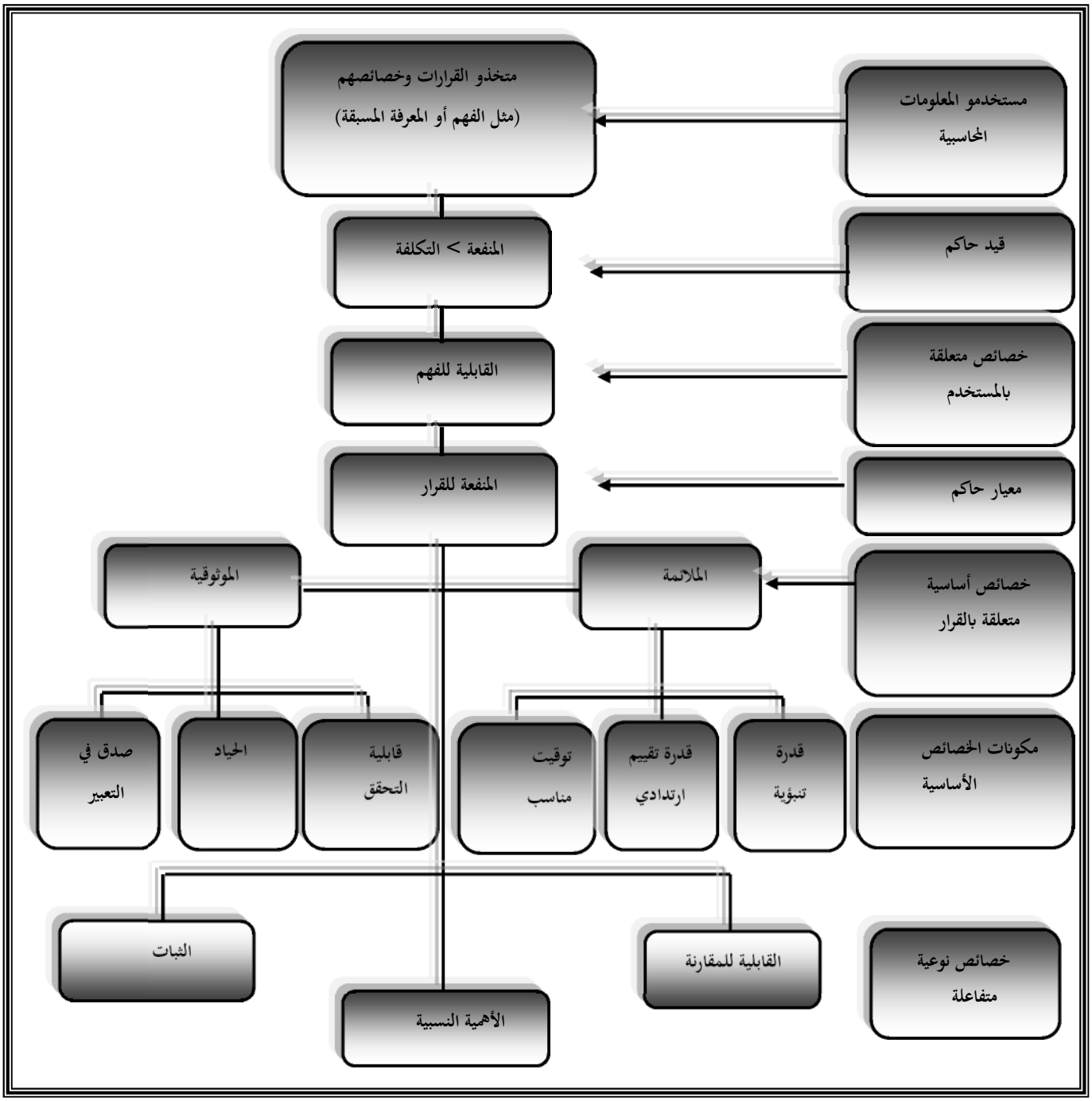
وهي الخصائص الرئيسية و الثانوية التي يجب توافرها في المعلومة المفصح عنها ،حيث الرئيسية تتمثل في التالي: الملائمة- الموضوعية .

والخصائص الثانوية تتضمن: الثبات-أمانة المعلومات للمقارنة وتماثلها-التوقيت الملائم-قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب-الأهمية النسبية.[1]

والشكل اللاحق يبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب مجلس المحاسبة المالية الأمريكية FASB

[1] رضوان حلوة حنان،**مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري- التطبيقات العملية**،(عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ، ط02، 2009،) ص68

الشكل رقم(05) : يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان،**مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري– التطبيقات العملية**،(عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ، ط02، 2009،) ص68.

من خلال الشكل السابق يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لاختصار كما يلي:

الخصائص الأساسية: وتشتمل على خاصتين وهما: [1]

- **الملائمة**: ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية، وتحتوي على "3" خصائص فرعية هي:

– القيمة التنبؤية: ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الإرادية.

– قيمة التغذية العكسية: أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.

– التوقيت المناسب: أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غ المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.

- **الموثوقية**: ويقصد بها خاصية المعلومات في التأكيد بأنَّ المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله.

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي:

– القابلية للتحقق(الموضوعية): وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.

– الصدق في التعبير: تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، التي تمارسها الوحدة المحاسبية أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها(جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).

– الحياد: تتوافر المعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، وعرضها بطريقة لا تغلب مصالح لفئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين إذن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرهما في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنَّه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، ويعكس فقد الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملاءمة للمعلومات.

الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص الأساسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية(" FASB") والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي: [2]

[1] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق ، ص ص 69، 70 .

[2] http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic ، منتدى المحاسبين الجزائريين، المرجع السابق ،ص2.

- **الثبات:** يُقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إذ تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

- **القابلية للمقارنة:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هذا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة منها:

- **قيد حاكم أو متحكم:** وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر تكلفة إنتاجا وتوصيلها.
- **الأهمية النسبية:** تلعب هذه الخاصية دورًا هامًا كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار كما تعد معيارًا هامًا في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدميها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أَنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية.

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص السابقة الذكر، فجودة المعلومات لا يجب أن تقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات، بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية والرقابية والمهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة ومفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها، فنرى أنَّ أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفير معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير والقوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة، ولذلك اهتمّت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد ومعايير للإفصاح ما أجل توفير معلومات ذات جودة عالية.

ويمكن تلخيص هذه الخصائص مع إضافة بعض الخصائص كالاتي : [1]

- **القابلية للفهم:**

لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات لابد أن تكون قابلة للفهم ويتوقف ذلك على طبيعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية وطريقة عرضها كذلك مقدرة مستخدمي المعلومات من خارج المؤسسة أو من غير المتخصصين في المحاسبة والمراجعة في فهم محتوياتها.

وحتى يمكن الاستفادة من القوائم المالية يتعين أن تكون المعلومات الواردة فيها مبسطة وواضحة بطريقة لا تخل بمعنى المقصود منها.

[1] بوناب يسرى، دبابش مروة ، المرجع السابق، ص28.

- **الملائمة:**

بمعنى أن تكون المعلومات مفيدة لمتخذ القرار وتكون قادرة على إحداث تأثير على القرار المتخذ وتؤدي إلى تأكيد لدى متخذ القرار في قدرته على التنبؤ بالأحداث أو تصحيح التوقعات ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متاحة في الوقت المناسب بحيث لا تفقد قدرتها على التأثير في متخذ القرار.[1]

وتقضي أن تكون المعلومات ملائمة لجميع المستفيدين الذين يقومون باتخاذ قراراتهم الاقتصادية السليمة.[2]

- **إمكانية الاعتماد عليها:** [3]

تتوفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية إذا كانت خالية من الأخطاء، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنَّ هذه الخاصية تتحقق من خلال:

– **أمانة التعبير:**

يجب أن تعبر المعلومات المعروضة بصدق وأمانة عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي طرأت على الشركة بعقلانية.

– **الحيادية:** أي خلو المعلومات المحاسبية من أي تحيز لأي جهة كانت من مستخدمي القوائم المالية على حساب جمة أخرى.

– **الاكتمال:** حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تكون كاملة ضمن الحدود المادية والمالية فالحذف يمكن أن يجعل المعلومات خاطئة أو مضللة بالتالي تصبح غير موثوقة ممكنًا يخفض من ملاءمتها.

- **القابلية للمقارنة:**

يقصد بها هنا قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بمعلومات مماثلة عن نفس المؤسسة في فقرات زمنية مختلفة أو قابلية المعلومات للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسات أخرى، ممّا يستلزم التوحيد في القياس والإفصاح عن أي تغيرات استدعتها الضرورة وبيان آثار هذه التغيرات على التقارير المحاسبية.

وتعني كذلك ضرورة إعداد القوائم المالية كل فترة معينة على أساس يسمح بمقارنتها وتحليلها بالقوائم المالية في السنوات السابقة.[4]

- **التوقيت المناسب:**

يجب أن يتم إيصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب الذي يساعد على اتخاذ القرار وإلاَّ فقدت هذه المعلومات قيمتها وغالبًا ما يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة مباشرة وإذا كان إصدار

---

[1] http://mouhasba.3ouloum.org/t1279-topic ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، المرجع السابق، بتوقيت (14:02)ص2.

[2] بوناب يسرى ، دبابش مروة، المرجع السابق، ص28.

[3] http://mouhasba.3ouloum.org/t1279-topic ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، المرجع السابق، ص ص2،3.

[4] بوناب يسرى، دبابش مروة، المرجع السابق، ص29.

قوائم مالية دورية لفترات أقل من سنة يكون مفيدًا لمستخدمي المعلومات حيث قد تحدث أحداث هامة خلال السنة المالية يمكن أن تؤثر عليهم.[1]

ويقتضي إعداد القوائم المالية وتوصيلها للمستفيدين منها في وقت مناسب يسمح لهم بالاستفادة من المعلومات الواردة فيها.[2]

- **التوازن بين التكلفة والمنفعة:**

حيث يفترض أن تزيد قيمة المنافع التي يتم الحصول عليها من استخدام المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الملية عن التكاليف المتكبدة لتقديمها وإعدادها.

- **التوازن بين الخصائص النوعية:**

في الممارسة العملية من الضروري تحقيق التوازن أو المفاضلة بين الخصائص النوعية بصورة مناسبة حتى يمكن الوفاء بأهداف القوائم المالية.[3]

- **التحقق:**

يعني أن النتائج التي يصل إليها المحاسبون يمكن أن يصل إليها أي محاسب آخر إذا استخدم نفس المقاييس وأهمية التحقق في هذا المجال تبدو في أنَّ المستفيدين من المعلومات المحاسبية لهم قدرة محدودة في الحصول على هذه المعلومات من مصادر مختلفة بخلاف القوائم والتقارير المالية.

- **الوضوح:**

ويقصد به خلو البيانات المعروضة في القوائم المالية من الغموض والالتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة وبسرعة لتكون أكثر فائدة.

- **عدم التحيز:**

وهو مرتبط بالطرق التي يستخدمها المحاسب في التوصل إلى النتائج معينة إرضاءً لفئة على حساب فئة أُخرى.[4]

[1] http://mouhasba.3ouloum.org/t1279-topic ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، المرجع السابق، ص3.

[2] بوناب يسرى ، دبابش مروة، المرجع السابق، ص29.

[3] http://mouhasba.3ouloum.org/t1279-topic ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، المرجع السابق، ص 3.

[4] بوناب يسرى ، دبابش مروة، المرجع السابق، ص29.

المبحث الثالث: تحسين الافصاح من خلال معايير المحاسبة الدولية

خصص هذا المبحث للربط بين المتغيرين موضوع الدراسة قصد التوضيح وإزالة الغموض والتساؤلات حول كيفية تحسين المعايير المحاسبية الدولية للإفصاح، حيث سيتم عرض متطلبات الإفصاح الواردة في البيانات الواجب الإفصاح عنها المذكورة في المعيار الدولي الثاني (المخزونات) بالتفصيل.

المطلب الأول: السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون

سنعرض في هذا المطلب أول متطلب من متطلبات الإفصاح وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بالمخزونات ألا وهو السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون

أولا: تعريف ومصادر السياسات المحاسبية:

- **تعريف السياسات المحاسبية :**

يعتبر بند المخزون السلعي أحد العناصر الرئيسية التي تتألف من الأصول المتداولة، لذلك فإن موضوع قياس تكلفة المخزون السلعي واختيار الطريقة أو السياسة الواجب تطبيقها لمعالجة المخزون تحتاج إلى اهتمام فائق نظرًا لما لذلك من أثر مهم على تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات وبالتالي على قياس الدخل والمركز المالي.

ويتألف المخزون السلعي من عدة حسابات مثل: البضاعة المشترات بغرض البيع في المنشآت التجارية وحساب المخزون السلع الجاهزة والمواد الأولية والبضاعة تحت الصنع في المنشآت الصناعية.

وتطبق المنشآت أحد النظامين لجرد المخزون السلعي وهما: نظام الجرد المستمر ونظام الجرد النهائي حيث تختلف الحسابات المستخدمة في كل نظام على آخر.

وقد اهتمت معايير المحاسبة الدولية ببُند المخزون السلعي حيث إنها أفردت معيارًا خاصًا بالمخزون السلعي وهو المعيار الثاني حسب ما تم تقديمه في المبحث الثالث للفصل الأوّل بالإضافة إلى تناول معايير أخرى لبعض الموضوعات التي تستخدم في المحاسبة عن المخزون السلعي.[1]

وفيما يلي سيتم تفصيل البند الخاص بالسياسات المحاسبية حسب ما ورد في المعيار الدولي الثاني في قسم الإفصاح عن المخزونات.

السياسة: اصطلاحًا تشير إلى السلوك. كلمة سياسة تعني مجموعة معايير ونظم وقواعد تحكم النظام طبقًا للظروف والعوامل المحيطة به سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو بيئية وذلك بهدف الوصول للمستوى المرجو منها.

1 حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، المرجع السابق، ص ص178،177.

أما السياسات المحاسبية: ما هي إلا انعكاس لعدة عوامل قد تكون محاسبة متمثلة في الأهداف، والمفاهيم التي يحددها الإطار الفكري للمحاسبة وعوامل اقتصادية متمثلة في انتشار الشركات المتعددة الجنسيات، وعدم وجود أنظمة ضريبية ذات كفاءة عالية من ناحية تحصيل الضريبة، وعوامل إدارية متمثلة في مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية، كذلك مسؤولياتها عن اختيار المبادئ المحاسبية وتطبيقها وعوامل أخرى خاصة بعوامل تشريعية، وترتبط بالمعالجة والممارسات المحاسبية في مجتمع معين وتتأثر بالتشريعات الملزمة[1].

وعلى هذا الأساس فقد عرفت السياسة المحاسبية بأنّها: سلوك أو تصرف يسلكه المحاسب في عمله اليومي، وكذلك عند قيامه بإعداد الحسابات الختامية لاستخراج نتائج الأعمال وتحديد قائمة المركز المالي، وهي تحظى بقبول عام لدى المحاسبين، وتتميز بمرونتها في التطبيق من محاسب إلى آخر[2].

وتعرف كذلك السياسة المحاسبية بأنها مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحكم عمليات القياس والإفصاح والعرض والتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية لمنشأة ما في مجتمع ما طبقًا لما سبق فإن كل منشأة تطبق السياسة المحاسبية الخاصة بها.

حسب المعيار الثامن في المعايير المحاسبة الدولية السياسات المحاسبية: السياسات المحاسبية هي مبادئ، قواعد، أسس، اعتراف، ممارسات محددة تتم تطبيقها من قبل المؤسسة عند إعداد القوائم المالية[3]

وتعرف السياسات المحاسبية على أنها عبارة عن مجموعة البدائل من المعايير والقواعد المحاسبية الصادرة عن هيئة ذات قبول عام. وتتمثل أدوات التطبيق في المحاسبة في أسس، قواعد، أعراف، أحكام، ممارسات، تلتزم الإدارة في المؤسسة بالاختيار من ضمنها البديل المناسب لطبيعتها وظروفها لإعداد القوائم المالية، مراعية في ذلك العوامل المحاسبية والاقتصادية والإدارية والتشريعية.

ولعل من أهم ما أفاد به المعيار المحاسبي الدولي الأول بخصوص السياسات المحاسبية هو الإشارة إلى أنها تتضمن المبادئ المالية وعرضها. وأن هناك عددًا من السياسات المحاسبية المختلفة المستخدمة حتى بالنسبة للموضوع نفسه. وبالتالي فالاجتهاد مطلوب في عملية اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملائمة لظروف المؤسسة في عرض مركزها المالي وتطبيقه ونتائج عملياتها بصورة صحيحة.

س: ما هو المصدر الصحيح لاختيار السياسة المحاسبية؟

---

[1] علي السليم سلامة الهروط، **أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في شركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015)، ص35.

[2] www.acc4arab.com/acc/showthread.php/16527 ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، تاريخ المشاهدة: **2017/04/07**، بتوقيت (**16:16**)، ص3.

[3] المعيار المحاسبي الدولي الثامن ، السياسات المحاسبية والأخطاء ، ص 4.

ج: لاختيار السياسة المحاسبية يجب تطبيق الترتيب التنازلي التالي: معيار–التعريفات ومعايير الاعتراف الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية–تماثل السياسات واجب ما لم يسمح به معيار أو تفسير آخر بذلك[1].

- **مصادر السياسات المحاسبية:**

تتعدد مصادر السياسات المحاسبية ومن أهمها:

– المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عامًا من أعضاء المهنة.

حيث يعد هذا المصدر أقوم وأهم مصادر بناء السياسة المحاسبية، ومازال هذا المصدر محتفظًا بأهمية في كثير من الدول حيث أن هذا المصدر يلقى قبولا عاما من أعضاء المهنة.

– الجهة الحكومية المختصة أو المفوض بذلك:

سياسة الحكومة وسلطة القانون تتيح للجهات الحكومية فرض سياسات محاسبية معينة. وقد تلجأ اللجنة المختصة ببناء السياسة المحاسبية إلى المبادئ والقواعد المحاسبية لغرض سياسة محاسبة على منشآت العاملة في المجتمع. ويُعاقب على هذا المصدر "الجمود" ومشاكل التطبيق التي تؤدي إلى بطء في إيجاد حلول. وأيضا تعاني من التخلف في مسايرة التطورات والتغيرات في المجال المحاسبي.

– أعضاء مهنة المحاسبة:

المنظمات المهنية المعنية بالمحاسب والمحاسبة تعتبر من أهم المصادر خاصة إذا ما كان هناك إلزام لأعضائها. ويعد هذا المصدر مميز حيث يتميز بمزايا عديدة منها القابلية للتطبيق، المرونة والالتزام المهني. ولكن يبقى السؤال يطرح نفسه. هل يترك للمحاسبين حق وضع السياسات المحاسبية الخاصة بمنشأة ما؟ [2].

ثانيا: التغير والثبات في السياسات المحاسبية:

- **الثبات و التغير في السياسات المحاسبية :**

*** الثبات في السياسات المحاسبية:**

إنّ عملية مقارنة القوائم المالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تحديد الوضع، والأداء المالي، والتدفقات النقدية لكن عملية المقارنة تقتضي الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى والثبات هو أن تستمر المؤسسة في

---

[1] علي سليم سلامة الهروط، المرجع السابق، ص36.

[2] www.acc4arab.com/acc/showthread.php/16527 ، منتدى المحاسبين شبكة العرب، المرجع السابق، بتوقيت (16:17)، ص7 .

استخدام السياسات المحاسبية نفسها في العمليات والأحداث والظروف المتشابهة، مما يتيح لمستخدمي القوائم المالية قابلية المقارنة للوضع المالي بين الفترات المختلفة.

إنّ الالتزام بالثبات يشكل ضرورة لإجراء التحليل المالي والمحاسبي، لإجراء المقارنات الهادفة للمعلومات المحاسبية، بحيث لا يمكن إجراء المقارنات إذا كان الأساس الذي تبنى عليه المعلومات متغير باستمرار. أي أن توحيد أساس بناء المعلومات يفرض بالضرورة حتمية الاستفادة منها من خلال إجراء المقارنات. وأن سياسة الثبات في الطرق والإجراءات لعدة سنوات لا يقصد به الثبات المطلق بل نسبي حيث أنه من الممكن إجراء التغيرات إذا دعت الحاجة لذلك. لكن ضمن شروط محددة.[1]

وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المؤسسة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة. وتشير ذات الفقرة إلى أن أوجه التشابه أو الاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح ومن ثم فإن المعلومات المحاسبية المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة. كما تشير مفاهيم المحاسبة إلى أن لهذه الخاصية جانبان هما:

- إمكانية المقارنة بين النتاج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية بتوفير الشروط التالية:
- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم.
- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة.
- إمكانية مقارنة نماذج العرض بمعنى أنه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.
- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.
- إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية لأخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات.
- الإفصاح عن التغيرات في الظروف التي تؤثر على المؤسسة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى أخرى.
- إمكان المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة. ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:
- الشروط الستة السابقة للمقارنة بين النتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية.
- إلغاء لطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.

[1] علي سليم سلامة الهروط، المرجع السابق، ص40.

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة[1].

* **التغير في السياسات المحاسبية:**

يمثل التغير في السياسات المحاسبية تحول المؤسسة من مبدأ محاسبي مقبول وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى مبدأ مقبول آخر على سبيل المثال، فإن التحول من طريقة المتوسط المرجح المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يعد تغييرًا في سياسة محاسبية ويتم احتساب التغيرات في السياسات المحاسبية عند اعتماد معيار جديد وفقًا للأحكام الانتقالية لهذا (المعيار إن وُجدت) وفي حال عدم وجود أحكام انتقالية محددة يتم احتساب التغيير في السياسة بأثر رجعي سواء (كانت لازمة أو طوعية) من خلال إعادة صياغة جميع الأرقام التي تم عرضها، إلاَّ إذا كانت من غير العملي تطبيق ذلك.

وتشمل التغيرات المحاسبية أيضا التغير في المعالجة المحاسبية لأحد بنود القوائم المالية نتيجة إصدار معيار محاسبة جديد تفضيل أحد البدائل المحاسبية مثل معيار محاسبة المخزون. ومما يلي سنُبّين مظاهر التغير في السياسات المحاسبية التي على المراجع مراعاتها:

- التغير في السياسة المحاسبية.
- التغير في تكوين الوحدة المحاسبية.
- تصحيح خطأ في السياسة المحاسبية.
- التغير في عرض التدفقات النقدية.

حيث يتطلب معيار العرض والإفصاح العام أنّ تفصح القوائم المالية من السياسة المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في تحديد الأموال المماثلة للنقد. وتشير الفقرة (684) من ذات المعيار إلى أن أي تغير في هذه السياسة يعتبر تغيرًا في سياسة محاسبية، ويترتب عليه تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المعروضة لأغراض المقارنة. وإذا تبيّن لمراجع الحسابات حدوث مثل هذا التغير فيتعين عليه لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلى هذا الأمر وذلك في فقرة لفت الانتباه.[2]

ثالثا: الإفصاح شرط نجاح السياسات المحاسبية:

قبل أن يتم إعداد القوائم المالية في المنشآت من قبل الإدارة، يجب على الإدارة أن تحدد السياسات المحاسبية التي ستتبعها في ذلك، ومما لا شك فيه أن هذه السياسات لها تأثير مهم على الصورة التي تعطيها القوائم المالية لمركز المؤسسة المالي ونتائج عملياتها لذا فإن الفائدة المالية في اتخاذ القرارات تعتمد إلى حد كبير على معرفة صناع القرار، ومدى فهمهم

[1] www.shtharat.net/vb/showthred.php?t=8199 ، منتدى ملتقى الشذرات، تاريخ المشاهدة: **2017/04/07** بتوقيت (**18:14**) ص1.

[2] www.shtharat.net/vb/showthred.php?t=8199 ، منتدى ملتقى الشذرات، نفس المرجع، ص2.

للسياسات المحاسبية التي أعدت على أساسها. كما يفترض في الإفصاح أن يساعد كثيرا في التعرف إلى السياسات المحاسبية وفهمها والاستفادة من ذلك في تفسير معلومات القوائم المالية .

إن الاهتمام بالمعايير الدولية يؤدي بشكل مباشر إلى الاهتمام بالإفصاح، حيث أنّ المعايير ركزت على عملية الإفصاح والتقرير المالي في معظم العمليات المالية، ويتجلى ذلك في تطوير المعايير الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد معايير مخصص للإبلاغ المالي يشمل جميع أنواع منشآت الأعمال، بالإضافة إلى وجود بند خاص بالإفصاح في معظم معايير المحاسبة الدولية نصت المادة (14) من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة، والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأردنية على ما يأتي تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إعداد بياناتها المالية وفقا لهذه المعايير (هيئة الأوراق المالية،2003).

يهدف الإفصاح إلى إزالة الغموض في المعلومات المحاسبية حول الوضع القائم للمنشأة وتجنب التضليل في عرض هذه المعلومات من قبل معدي القوائم المالية، وذلك ليكون لدى المستخدمين قاعدة بيانات واضحة، فيها من الشمول والدقة ما يمكنهم من الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات. [1]

وفيما يخص الإفصاح عن السياسات المحاسبية، فقد أوردت الفقرة 117 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أنه يجب أن تفصح المؤسسة في ملخص السياسات المحاسبية المهمة عما يأتي:[2]

- أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المهمة لفهم القوائم المالية
- أي تغيير يطرأ على هذه السياسات .

وبالتالي تمكن أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تمكين مستخدم القوائم المالية من اتخاذ القرارات السليمة. لذلك نجد معظم التشريعات المحاسبية لا تكتفي بالمطالبة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بل تطالب أيضًا بضرورة الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمؤسسة.

*** أهمية السياسات المحاسبية:**

- تساعد السياسات المحاسبية على توضيح العلاقة ومدلولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية بالمؤسسة.
- تساعد في اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المجتمع مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تستخدم أصحاب المصالح دون تضليل وأيضا عدم تفضيل مصالح فئة معينة على فئة أخرى.

[1] علي سليم سلامة الهروط، المرجع السابق، ص ص41،42.

[2] www.acc4arab.com/acc/showthread.php/16527 ، منتدى شبكة المحاسبين العرب، المرجع السابق، ص7

- تحديد السياسة المحاسبية للمنشأة يعد أعد ضروريا حيث إن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة.
- إن قابلية المقارنة (Comparability) من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها.
- مرونة السياسة المحاسبية تؤدي إلى استيعاب الاختلافات القائمة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة وأيضا انعدام أو انكماش هذه الاختلافات على مستوى القطاع الاقتصادي الواحد. هذا يضمن إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأنشطة الاقتصادية للمنشآت بناء على ما يراد بقوائمها المالية.
- وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على التحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها للأهداف التي قامت من أجلها.

وضع سياسة محاسبية سليمة يحقق التمتع بالموضوعية والدقة وعدم التحيز[1].

رابعا: السياسات المحاسبية للمخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني

وفق لأحكام المعيار المحاسبي الدولي الثاني المعدلة، تعرف طريقة الوارد أولا يصرف أولا وطريقة تكلفة المتوسط المرجح بأنهما معالجات معيارية، أما طريقة الصادر أخيرا يصرف أولا فقد تم اعتبارها معالجة بديلة مسموحة، وحيث أن المعايير الدولية ذهبت إلى تحاشي تسمية طرق معينة باعتبارها مفضلة أو موصى بها (ومن هنا كان مصطلح المفاضلة المعيارية الذي اعتبر أكثر حيادًا)، فإن من المناسب اعتبار كل الطرق الثلاث مقبولة بموجب المعايير المحاسبية[2]

- **طريقة 1: طريقة الوارد أولا الصادر أولا:** تقوم هذه الطريقة على أساس افتراض وجود نوع من التوافق بين حركة تدفع البضاعة الواردة (المشتريات) وحركة تدفع البضاعة الصادرة (المبيعات) وعليه يتم تحديد تكلفة الوحدات المباعة وفقا لتسلسل أسعار الصفقات الواردة للمخزون أي بأقدم الأسعار مما يعني أن قياس تكلفة الوحدات المتبقية في المخازن بموجب أسعار الشراء لأحدث الصفقات الموردة للمخزون ويكثر استخدام هذه الطريقة في البلدان التي لا تتواجد فيها معدلات مرتفعة لضريبة الدخل مما يجعل المنشآت الاقتصادية العاملة في تلك البلدان أكثر ميولا نحو استخدام طريقة المحاسبية التي تؤدي إلى تضخيم الأرباح ولو صوريا. ولعل الميزة الأساسية لهذه الطريقة أنها تظهر المخزون بالميزانية بقيمة أقرب ما تكون لقيمته العادية أي بالقيمة السوقية[3].

[1] www.acc4arab.com/acc/showthread.php/16527 ، منتدى شبكة المحاسبيين العرب، المرجع السابق، ص5.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط1، 2006)، ص468 .

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، 2007)، ص302.

أي : تفترض طريقة FIFO لتسعير المخزون أن أول بضاعة مشتراة هي أول بضاعة ستخرج أو تباع.[1]

- **طريقة 2: طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا** : تطبق هذه الطريقة بأسلوب معاكس تماما لأسلوب تطبيق الطريقة السابقة (FIFO) فبموجبها يفترض بأن تدفق البضاعة المباعة (المبيعات)، يسير في اتجاه معاكس لتدفق البضاعة الواردة (المشتريات). وعلى هذا الأساس تحدد تكلفة الوحدات المباعة بأسعار أحدث الصفقات، بينما تحدد تكلفة الوحدات الغير مباعة (المخزون) بأسعار أقدم الصفقات [2] ، حيث يتم تقدير تكاليف المخزون نهاية المدة بطريقة LIFO لتسعير المخزون كما لو كانت آخر بضاعة مشتراة هي أول بضاعة مستخدمة أو مباعة.[3]

رغم أن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO لم تعد مسموحا بها في القوائم المالية على أساس معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وعند مقارنة المنشآت في نفس الصناعة يجب تسوية المخزون باستخدام طريقة FIFO من أجل ضمان إجراء مقارنة سليمة.[4]

ويبين الجدول الموالي : تأثير LIFO مقابل FIFO على متغيرات القوائم المالية:

الجدول رقم (05) : يوضح تأثير FIFOمقابل LIFOعلى متغيرات القوائم المالية

متغيرات القوائم المالية	LIFO	FIFO
تكلفة البضاعة المباعة	أعلى تستخدم أسعار أحدث.	أدنى
الدخل	أدنى لأن تكلفة البضاعة المباعة أعلى.	أعلى
التدفق النقدي	أعلى لأن الضرائب أدنى.	أدنى
رأس المال العامل	أدنى لأن الأصول المتداولة تكون أقل.	أعلى

المصدر: هيني قان جريوننج، المرجع السابق، ص163.

ولذلك يكون لاختيار طريقة المحاسبة تأثير على متغيرات القوائم المالية، وبالتالي على النسب المستخدمة لتحليل القوائم المالية، ويعتبر بعض المحللين أن LIFO أكثر فائدة عن تحليل الربحية والتكاليف، وذلك بافتراض أنها تؤدي إلى

[1] طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، 489.

[2] محمد مطر، المرجع السابق، ص303.

[3] طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص492.

[4] هيني قان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**، المرجع السابق، ص163.

قيم أكثر قابلية للتحقق، وهذا ليس صحيحا حيث أنه بصفة عامة فإن FIFO يوضح أكثر فائدة عندما يجري التحليل لنسب الأصول (كفاءة الأداء) أو حقوق الملكية (الربحية).

- **طريقة 3: طريقة المتوسط المرجح**

ننصح باستخدام هذه الطريقة في الأحوال التي تكون فيها أثمان شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا إذ أن استخدام المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة الواحدة في تحديد تكلفة البضاعة المباعة يؤدي إلى تقليص آثار تلك التقلبات على كل من تكلفته المبيعات وكذلك تكلفة وقيمة كل من مجمل الربح وصافي الربح .[1]

حيث تتم هذه الطريقة بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (مخزون بداية المدة والمشتريات الصافية) على الوحدات المتاحة للبيع للحصول على تكلفة وحدة متوسطة مرجحة ثم يتم بعد ذلك تسعير مخزون نهاية المدة وتكلفة البضاعة المباعة بهدف التكلفة المتوسطة.[2]

المطلب الثاني: قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية أو القيمة القابلة للتحصيل

أولا: تعريف صافي القيمة التحصيلية

تعرف بأنها سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لاتمام عملية البيع. حيث يتضمن المخزون البضاعة المشتراة و المحتفظ بها لغرض البيع و تشمل على سبيل المثال المخزون الذي يشتريه تاجر التجزئة و يحتفظ به لغرض البيع أو الأراضي و الممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع .

كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل و المواد و اللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج ، في حالة مؤسسات الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة ، و التي لم تحدد المؤسسة الايراد المتعلق بها .[3]

بصيغة أخرى يمكن القول أن القيمة القابلة للتحقق هي ثمن البيع المقدر ناقصا التكاليف المقدرة لاستكماله و التكاليف اللازمة للبيع ، فعند بيع المخزون فان المبلغ المحمل للمصروفات يجب الاعتراف بع كمصروف في الفترة التي تم الاعتراف فيها بالايراد المتعلق بها .

أي مبالغ يتم تخفيض المخزون بها الى القيمة القابلة للتحقق و كذلك جميع الخسائر في المخزون سوف يتم الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي حدث فيها التخفيض أو الخسارة .[4]

و تعرف كذلك بأنها نوع خاص من القيم الجارية انطلاقا من أسعار أسواق الخروج (المخرجات) أي أسواق المبيعات.

---

[1] محمد مطر، المرجع السابق، ص304.

[2] طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص94.

[3] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS** (الجزائر، دار الزهران ، ط1 ، 2013)ص ص، 93،94.

[4] طارق عبد العال حماد ، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، المرجع السابق ، ص 472.

تتمثل صافي القيمة البيعية في ثمن البيع المقدر للمخزون السلعي (البضاعة) ضمن النشاط الاعتيادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لا تمام عملية البيع .

يمكن القول بأنه يوجد مفهومان لصافي القيمة البيعية القابلة للتحقق :

- المفهوم الضيق : الذي يقتصر على تقويم المخزون السلعي في أخر الفترة ، حيث تطبق في المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 القاعدة المقبولة عموما و التي تنسجم مع قيد الحيطة و الحذر ، و هي قياس المخزون السلعي وفق التكلفة التاريخية أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق أيهما أقل .
- و هناك المفهوم الواسع حيث يعتمد أساسا لقياس جميع بنود قائمة المركز المالي ، على الأخص جميع الأصول الثابتة و المتداولة ، و ذلك بتطبيق فرض التصفية النظامية و ليس فرض الاستمرارية .

و الجدير بالذكر أن هذا المفهوم الواسع المعتمد على فرض التصفية غير مقبول عموما، سواءا في هذه الحياة العلمية أم في مجالات التنظير الأكاديمي .

اذن صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق هي قيمة منسوبة الى نقطة زمنية جارية ، و هي إعادة تاريخ أعداد القوائم المالية في 12/31 انطلاقا من أسعار أسواق الخروج .[1]

ثانيا : تخفيض قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقق

تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق يتفق مع القاعدة المحاسبية التي تقول أن الأصول لا ينبغي أن تظهر في الدفاتر بأكثر من المنفعة المتوقعة من بيعها او الاستمرار في استخدامها ، و يكون تخفيض المخزون ضروريا لعدة أسباب أهمها يمكن أن يتلف المخزون أو يصبح راكدا أو أن تنخفض أسعار بيعه بعد نهاية الفترة .

يتم تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس بند بند(أي صنف صنف) و لكن في بعض الظروف و قد تتم المقارنة بين بين مجموعة متجانسة أو متماثلة أو ذات علاقة معا حيث يتم المقارنة بين تكلفتها و صافي القيمة القابلة للتحقق – و مع هذا – لا يكون من الملائم تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس تصنيف المخزون الى بضاعة تامة الصنع و بضاعة تحت التشغيل أو كل المخزون في قطاع جغرافي أو صناعة ما .

تقوم تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس الدلائل الواقعية التي تشير الى القيمة القابلة للتحقق للمخزون مع الاخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار أو التكاليف المتعلقة مباشرة بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة (الفترة اللاحقة) و التي تؤكد الظروف الموجودة في نهاية الفترة ، و تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الحسبان ،أيضا سبب أو غرض الاحتفاظ بالمخزون فمثلا صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية مخزون موجودة للوفاء بعقود مبيعات الشركة أو عقود الخدمة تقوم على أساس سعر العقد .

[1] http://elibrary.mediu.edu.my/books/MEDIU300 ،محاسن علي ، **مشكلات محاسبية معاصرة** ، محاضرات اون لاين ، الموضوع الثاني إجراءات المحافظة على رأس المال ، قياس الدخل المحاسبي بين التكلفة و القيمة .

بالنسبة لمخزون المواد الخام و التوريدات الأخرى المخزونة للاستعمال في انتاج المخزون التام لا يتم تخفيضها الى أقل من التكلفة (حتى اذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة) ، اذا كانت السلع تامة الصنع التي تستخدم فيها يتوقع أن تباع بالتكلفة أو أكبر منها. [1]

و عندما يتم تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق يكون على أساس المبادئ التالية :

- أصناف تعامل على أساس كل صنف على حدة.
- الأصناف المتماثلة تجمع معا.
- كل خدمة تعالج كبند منفصل[2]

بصيغة أخرى فان منفعة صنف في المخزون مقصورة على المبلغ الذي سيتم تحقيقه من بيعه النهائي ، و حينما تتجاوز تكلفة الصنف المسجلة هذا المبلغ ، تشترط المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أن يتم الإقرار بخسارة عن الفرق .

و منطق هذا الشرط له شقان: الأول أن الأصول (و خاصة الأصول الجارية مثل المخزون) ينبغي عدم اثباتها بمبالغ تتجاوز القيمة الصافية القابلة للتحقق.

أما الشق الثاني فهو أن هبوط في القيمة في فترة ما يجب اثباته في نتائج عمليات تلك الفترة من أجل تحقيق مقابلة صحيحة مع إيرادات الفترة الجارية. وفي حالة ترحيل المخزون بمبلغ زائد عن القيمة الصافية القابلة للتحقق، يتم الإقرار بالخسارة على البيع النهائي في فترة تالية.

ويعني ذلك أن الخسارة المتكبدة في فترة ما يحدث فيها مفاهيم محاسبية أساسية، بما في ذلك مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر).

و ينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني على أن تقديرات القيمة الصافية القابلة للتحقق يجب أن تطبق على أساس كل صنف على حدى (مثل ما تم ذكره سابقا) في معظم الأحوال، رغم أنه يستثنى الأحوال التي توجد فيها مجموعات من المنتجات ذات العلاقة أو المتماثلة الممكن تقدير قيمتها اجماليا.

و كمبدأ عام فان مقارنات تكلفة (كل صنف على حدة) مع القيمة الصافية القابلة للتحقق مطلوبة خشية أن تعوض المكاسب (غير المحققة) على بعض الأصناف الواجب الإقرار بها ، حيث أن الإقرار بالمكاسب غير المحققة في الإيرادات منصوص عليه عموما في GAAP ، فان تقييم انخفاضات المخزون على أساس مجمع سيكون الية غير مباشرة أو (باب خلفي) للإقرار بمكاسب ينبغي عدم إعطائها مثل هذا الإقرار . و بناءا على ذلك فان المتطلب الأساسي هو تطبيق اختبارات القيمة الصافية القابلة للتحقق على أساس الأصناف الفردية.[3]

---

[1] طارق عبد العال حماد ، **دليل استخدام معايير المحاسبة** ، المرجع السابق ، ص 91.

[2] هيني قان جريوننج ، **معايير التقارير المالية الدولية** ، المرجع السابق ، ص 161.

[3] طارق عبد العال حماد ، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، المرجع السابق ، ص 494.

مثال 01: في ما يلي مخزون اخر المدة لمنشأة الياسمين في 2003/12/31 موزعة حسب المجموعات المتشابهة و الأصناف:

الجدول رقم (06) : يوضح مخزون اخر مدة وفق المجموعات المتشابهة و الأصناف

بيان	تكلفة	سعر السوق
مجموعة (أ)	**12000**	**13000**
صنف (س)	**7000**	**9000**
صنف (ص)	**5000**	**4000**
مجموعة (ب)	**22000**	**20800**
صنف (ع)	**10000**	**6000**
صنف (ل)	**12000**	**14800**

الحل : ويمكن تقييم مخزون اخر المدة على مستوى الصنف أو المجموعة المتشابهة أو المخزون ككل ، و كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (07) : يوضح مخزون اخر المدة لمنشاة الياسمين

بيان	مستوى الصنف		مستوى المجموعة		مستوى المخزون ككل	
	التقييم	المخصص	التقييم	المخصص	التقييم	المخصص
مجموعة (أ) (س+ص)			12000			
صنف (س)	7000					
صنف (ص)	4000	1000				
مجموعة (ب) (ع+ل)			20800	1200		
صنف (ع)	6000	4000				
صنف (ل)	12000					
المخزون ككل					33800	200
النتيجة النهائية	29000 ميزانية	5000 قائمة دخل	32800 ميزانية	1200 قائمة دخل	32800 ميزانية	200 قائمة دخل

المصدر : طارق عبد العال حماد ، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط1، 2006)، ص 495.

مثال 02 : شركة (س) تعمل في صناعة الأغذية و في مايلي بعض الأمور المتعلقة بالمخزون :

1- استخدمت المؤسسة في السنوات الأخيرة نظام التكلفة المعيارية لمساعدة الإدارة، و كانت فروق التكلفة المعيارية غير ملحوظة في تاريخه و خفضت مباشرة في القوائم المالية السنوية المنشورة و مع هذا واجهت الشركة المشاكل التالية خلال السنة المنتهية في 2003/03/21 :

- الفروق كانت بحجم أكبر بكثير كنتيجة لزيادة حادة في تكاليف المواد و العمل، كذلك النقص في الإنتاج .
- عدد كبير من الوحدات المنتجة لم يتم بيعها في نهاية السنة و هذا راجع جزئيا الى الواقع بأن منتجات الشركة كانت مسعرة بأكبر مما يجب . تنوي الإدارة –كما في الماضي – تخصيص هذه الفروق مباشرة كتكاليف زمنية ، و كذلك تخفيض جزء من التكلفة عبر المباع من المخزون .

2- مخزون المواد الخام للشيكولاته في نهاية السنة يمثل 8 شهور استخدام، و تمثل مستويات المخزون عادة شهرين استخدام فقط . و قيمة الاحلال الحالية للمخزون أقل من التكلفة الأولية .[1]

الشرح و التحليل :

بالنسبة للحالة 01 كلا المعالجتين المقترحتين غير مقبولتين لما يلي:

- خفض الفروق الكبيرة يترتب عليه قيم معيارية غير مقارنة للتكلفة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 02
- يجب مراجعة التكاليف المعيارية بانتظام و تعديلها وفقا للظروف الحالية ، و فروق العمل و المواد يجب شطبها للتكلفة المعيارية للمخزون ، و انحرافات التكاليف الإضافية الإنتاجية الناتجة من الطاقة البسيطة يجب الاعتراف بها كمصروف في الفترة الحالية .
- تعبير overpriced (بتسعير أعلى) تحكمي و أي تخفيض في المخزون يجب أن يتم فقط اذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة .

بالنسبة للحالة 02 : النسبة غير العادية للمادة الخام الموجودة (تمثل 6 شهور للإنتاج) يمكن أن تحتاج أن تخفض الى القيمة القابلة للتحقق و المواد الخام الأخرى (الممثلة لشهري الإنتاج) يجب أيضا تخفيضها الى القيمة القابلة للتحقق اذا كانت التكلفة المقدرة للمنتجات تامة الصنع ستكون أكثر من القيمة القابلة للتحقق .

[1] هيني جان جريوننج ، المرجع السابق ، ص 168.

مثال 03:

الجدول رقم (8): يوضح تقدير القيمة الصافية القابلة للتحقق

1	2	3	4	5	6	7
الصنف	التكلفة	تكلفة الاحلال	السقف *	ناقص الربح(القاعدة) **	السوق *	التكلفة او السوق مقاره بين (2) و (6) ونأخذ الأقل
A	2	1.80	2	1.40	1.80	1.80
B	4	1.60	3.20	2.24	2.24	2.24
C	6	6.60	9	7.20	7.20	6
D	5	4.75	4	2.80	4	4
E	1	1.05	0.95	0.80	0.95	0.95

المصدر : طارق عبد العال حماد ،**دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ،(الإسكندرية ، مصر، الدار الجامعية ،ط1 ، 2006) ، ص 499 .

خانة (4) السقف: عبارة عن سعر البيع التقديري – تكلفة الاكمال

A = 2.50 – 0.50 = 2

B = 4 – 0.80 = 3.2

C = 10 -1 = 9

D = 6 – 2 = 4

E = 1.2 -0.25 = 0.95

خانة (5) القاعدة: عبارة عن سعر البيع التقديري – تكلفة الكمال – نسبة هامش الربح

نسبة هامش الربح = سعر البيع التقديري * نسبة الربح

A = 2.50 – 0.50 – (2.5*24%) = 1.40

B = 4 – 0.80 – (4*24%) =2.24

C = 10 – 1 – (10*18%) = 7.20

D = 6 – 2 – (6*20%) = 2.80

E = 1.20 – 0.25 – (1.20*12.5%) = 0.8

خانة (6) السوق:

- اذا كانت تكلفة الاحلال واقعة بين السقف و القاعدة، تكون هي السوق.

- اذا كانت تكلفة الاحلال أكبر من السقف يكون السوق هو السقف.
- إذا كانت تكلفة الاحلال أقل من القاعدة يكون السوق هو القاعدة. [1]

نلاحظ هنا أنه وفقا للقراءة الدقيقة ل IAS 02، سوف تقارن القيمة القابلة للتحقق مباشرة بالتكلفة التاريخية ، و أن القيم الأخرى في الجدول السابق لن تعطى أي اعتبار .

ومع ذلك فأننا نرى أن هناك مرونة كافية في IAS 02 تسمح بتطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما جاء في المناقشة السابقة.

وفي حالة الإصرار على التطبيق الصارم لقاعدة القيمة الصافية القابلة للتحقق، فان صنف A وعلى العكس ستقرر قيمته ب 2 دولار بدلا من 1.80 دولار، وينتج عن ذلك ربح صفري لدى البيع.

وسوف تقدر قيمة الصنف B ب 3.20 دولار بدلا من 2.24 دولار، وينتج عن ذلك ربح صفري لدى التخلص النهائي.

وبوجه عام فان تأثير استخدام قيمة صافية قابلة للتحقق بدلا من السوق سوف يمنع المحافظة على بعض الربح لدى بيع الصنف (ان لم يكن المبلغ الطبيعي).

المطلب الثالث: عناصر أخرى للافصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني .

أولا: اجمالي القيمة المدرجة للمخزون (التكاليف)

تنص معايير المحاسبة الدولية أن التكلفة التي لا تتجاوز القيمة الصافية القابلة للتحقيق ، هي أساس تقييم المخزون ، و على عكس المعيار الخاص بالأصول الثابتة لا يوجد خيار لاعادة تقييم المخزون بتكلفة الاحلال أو القيمة العادلة الجارية ، و يفترض أن ذلك بسبب الفترة الأقصر كثيرا التي يحتفظ بالأصول فيها . و هو ما يحد من التاثير التراكمي للمخزون على المبلغ المثبتة ، علاوة على ذلك فان المعالجة المفضلة المعيارية تقرر أسلوب FIFO الأكثر تحفظا نسبيا أو أساليب التكلفة الوسيطية المرجحة باعتبارها وسيلة قياس التكلفة التاريخية للمخزون .[2]

قبل التطرق الى التكاليف التي يتم ادراجها في المخزون يجب تحديد الفرق بين المصطلحات التالية: التكلفة، المصروف.

- **التكلفة:** هي كل مال ينفق لمصلحة أصل ثابت او متداول أي لتحقيق منفعة، و هي بمثابة التضحية التي تدفع من أجل زيادة الأصل .

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب الى استخدام معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، المرجع السابق، ص 496.

[2] نفس المرجع، ص 477.

- **أما المصروف:** هو ما يتم انفاقه من موارد مالية لتحقيق الايراد . مثال مصاريف الايجار، مصاريف الدعاية و الإعلان ... الخ .[1]

تشمل تكاليف المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين.

وتشمل تكاليف الشراء: سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى غير المستردة ومصاريف النقل والمناولة والمصاريف الأخرى التي تصرف مباشرة للحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات.

و لكن يجب أن يتم تخفيض مبلغ الحسومات التجارية و الريادات و البنود الأخرى المشابهة، لذلك تقوم المؤسسات التي تستورد بضائعها بفتح حساب خاص بكل بضاعة مستوردة لتقوم بتجميع كافة المصاريف المتعلقة بعملية الاستيراد.

و كذلك بالنسبة لعملية الشراء المحلي للسلع و الموارد و الخدمات، أما ما يتعلق بالحسومات التجارية و الريادات و ما شابهها فيجب طرحها من أجل تحديد تكاليف الشراء و هذا ما يتم في الممارسة الجارية حيث يتم تنزيل الخصم النقدي المكتسب للوصول الى تكلفة المشتريات .

و يثور الجدل حول مصروفات الفوائد على القروض المستخدمة لتمويل شراء المخزون السلعي . حيث تشير الممارسة المحاسبية الى اعتبار تلك الفوائد المدينة بمثابة نفقة إيراديه تحمل على حساب الأرباح و الخسائر في الدورة المالية التي أنفقت خلالها على اعتبار أنها مصاريف تنسب الى عمليات التمويل من اجل شراء البضائع و لكن لا تتعلق بشكل مباشر بعملية الشراء .

الا أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عرض في فقرته رقم 17 ما يلي:

- في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون السلعي و ذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 23.
- وقد نص المعيار المذكور رقم 23 على رسملة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة بتملك او انشاء او انتاج أصل مؤهل، حيث يتم رسملتها و اعتبارها كجزء من تكلفة الأصل.
- وقد عرف المعيار الأصل المؤهل أنه ذلك الأصل الذي يتطلب وقتا زمنيا طويلا لكي يصبح جاهزا للاستخدام المقصود أو البيع.

أما بالنسبة للمخزون الذي سيتم تصنيعه بشكل روتيني أو انتاجه بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فانه ليس مؤهلا وكذلك بالنسبة للمخزون الجاهز للاستخدام المقصود أو البيع.

[1] https://www.bayt.com/ar/specialties/q/59218/ ،منتدى بيت تخصصات ،تاريخ المشاهدة **2017/05/03** ، بتوقيت (**21:08**).

يمكن أن تضم تكاليف الشراء فروق العملة الأجنبية الناشئة مباشرة عن الحصول على المخزون مسعرا بالعملة الأجنبية المعيار (21) و ذلك عندما تنشأ الفروق عن التخفيض الحاد للعملة الأجنبية التي لا تتوافر وسائل عملية للحيطة لها .

أما عن تكاليف التحويل فتضم تكاليف التحويل ما يلي :

- التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة.
- تكاليف الإنتاج الغير مباشرة الثابتة مثل الاستهلاك و مصاريف صيانة مباني و معدات الصنع و مصاريف إدارية و صناعية، حيث يتم تحويلها على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج .

يجب أن يتم تقييم تكلفة المنصرف من المخزون بالتكلفة المحددة لكل بند من المخزون (و ذلك في حال كون بنود المخزون تخص مشروعات محددة) .

يجب تقييم تكلفة المنصرف من المخزون (عدا الوارد في الفقرة السابقة) بطريقة الوارد أولا الصادر أولا أو بطريقة المتوسط المرجح .

يمكن تقييم تكلفة المنصرف من المخزون (كمعالجة بديلة مسموح بها) بطريق الوارد أخيرا الصادر أولا .

في حال انخفاض الأسعار يتم تخفيض قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقق . [1]

يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط. ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية. ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريفا تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

يمكن إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد. و **مثال ذلك**، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي. في حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق ، مثلا يمكن التوزيع على أساس القيمة البيعية لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تكون المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل ، أو عند اكتمال الإنتاج.

ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبيا، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة التحصيلية. وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهريا عن تكلفته.[1]

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية و معاييرها** ، المرجع السابق ، ص ص ، 178 ، 179 .

و قد تم التطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتكاليف (الشراء و التحويل) في الفصل الأول ، المبحث الثالث في عرض المعيار المحاسبي الدولي .

ثانيا : قيمة المخزون المعترف به كمصروف

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريفا تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف، مقابلة التكاليف بالإيرادات .

يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشئات والمعدات التي تقوم المؤسسة بتشييدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات[2].

تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الايراد الناتج عن البيع ويجب تحميل أي تخفيض نتج عن صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية، وأيضا كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر.

ويجب معالجة قيمة أرد لأي تخفيض في قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة في صافي قيمته البيعية كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الرد فيها. [3]

تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقا لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

تشتمل تكلفة المخزون الذي اعتبر كمصروف خلال الفترة على تلك التكاليف التي أدخلت مسبقا في قياس أصناف المخزون المباع والتكاليف الصناعية غير المباشرة وغير الموزعة والقيمة غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون. ويجوز بناء على ظروف المؤسسة إدخال تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

---

[1] http://www.startimes.com/?t=18595082 ، منتديات ستار تايمز ، المرجع السابق ، تاريخ المشاهدة (**2017/05/04**) بتوقيت (**18:13**) .

[2] http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2647 ، شبكة المحاسبين العرب ، المرجع السابق ، تاريخ المشاهدة (2017/04/05) بتوقيت (19:35) .

[3] المعيار المحاسبي الدولي الثاني ، **المخزونات** ، الفقرة 34 .

تطبق بعض المؤسسة أسلوب عرض مختلف لقائمة الدخل يؤدي إلى إظهار مبالغ مختلفة للتكلفة عن التكلفة المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وبالتالي تفصح المؤسسة عن قيمة التكاليف التشغيلية القابلة للتحميل لإيرادات الفترة، مبوبة حسب طبيعتها. في هذه الحالة تفصح المؤسسة عن التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الخام والمهمات المستنفذة، وتكاليف الأجور والتكاليف التشغيلية الأخرى بالإضافة إلى صافي قيمة التغير في المخزون للفترة.

ثالثا: قيمة المخزون المستردة كتخفيض

هو جزء من قيمة المخزون المستردة بعد طرح المخزون للبيع واكتشاف خلل، عيب من العيوب، تلف جزء منه، أو الابتعاد عن المواصفات المطلوبة، و اضطرت المؤسسة لسبب ما الى التخفيض في سعره بعد ان طرحته بسعر يرجع لها تكاليفها المتحملة عنه و الربح المتوقع منه.

اذن هو بمعنى اخر: الجزء المخفض من السعر والراجع على المؤسسة بالخسارة.

مثال حول الانخفاض في أسعار البيع :

ان العناصر التي يتوقع أن سعر بيعها أقل من سعر البيع الحالي للمخزون كحالة بيع مخزون مودة و التي يتم عادة تخفيض سعرها خلال الدورة المقبلة فان القيمة الحالية تقدر انطلاقا من السعر المخفض منقوص منه مصاريف التوزيع .

مؤسسة تملك في مخزونها 20 وحدة من الملابس

سعر الشراء = 40000 دج HT

سعر البيع = 90000 دج HT

في نهاية الدورة يظهر أن 90% من هذا المخزون ضروري بيعه بسعر يصل الى 50% من سعر البيع العادي

مصاريف التوزيع تمثل 15% من سعر البيع العادي .

المطلوب : حساب القيمة الحالية .

سعر البيع الحالي : 90000* 50 % = 45000 دج.

مصاريف التوزيع : 90000 * 15 % = 135000 دج .

سعر الوحدة هو: = 31500 دج .

عدد الوحدات المقرر بيعها : 20 * 90 % = 18 وحدة .

و منه: القيمة الحالية = 31500 * 18 = 567000 دج.

أما سعر شراءها = 40000 * 18 = 720000 دج.

ملاحظة: لا نثبت خسائر قيمة لمخزونات و لو كانت قيمتها أقل من تكاليف حيازتها أو تكاليف انتاجها،اذا كانت هذه العناصر موضوع عقد بيع أكيد سيتم تنفيذه لاحقا و أن اسعر المتفق يغطي كل التكاليف و باقي المصاريف التي سيتم تحملها .

مثال: منتوج قيمته المحاسبية 10000 دج، و قيمته عند الجرد 90000 دج، كان من المفروض أن تشكل له خسائر قيمة ب 10000 دج فاذا كان هذا المنتوج موضوع عقد بيع أكيد بسعر مقداره 120000 دج، نحتفظ بالقيمة 100000 كقيمة جرديه له.

خلاصة الفصل الثاني:

يتبين لنا من خلال دراسة هذا الفصل أن الإفصاح اعتبر من المواضيع الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي القوائم المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

فنطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على مجرد إخلاء مسؤولية الإدارة , وإنما أصبح يتضمن أيضا المعلومات التي تحتاج إلى درجة أكبر من الدراية والخبرة في استخدامها وخصوصا تلك التي يحتاجها المحللين الماليين ووسطاء الاستثمار، حيث أن المحاسبة بصفة عامة تعتمد على أهمية الإفصاح الذي يعتبر الوسيلة و الأداة الفعالة لتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية و دعم قراراتهم و بالأخص المتعلقة بمجال الاستثمار و التمويل ، بحيث اصبح الاهتمام به متزايد من طرف أصحاب الفكر و الاختصاصيين و الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة و المراجعة ، و هذا ما تم استخلاصه من خلال المباحث الأولى للفصل.

و من أجل الوصول إلى إفصاح عام وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية للصيدلية المركزية للمستشفيات

تمهيد الفصل الثالث

تصنف المؤسسة الصيدلة المركزية للمستشفيات بولاية بسكرة من المؤسسات العمومية حيث تقوم بتوزيع الأدوية، ويرجع هذا إلى وجود عدة خصائص تتميز بها، والتي سنحاول إبرازها وكيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة ذلك من خلال الدراسة الميدانية التي سنتطرق إليها في هذا الفصل، والتي تتوافق مع الجانب النظري المدروس سابقا.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات

سيتم التطرق في هذا المبحث الى مجموعة مطالب تخص الجانب التطبيقي للموضوع، نبدأ بتقديم المؤسسة و التعريف بها ثم توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة ، و أنواع مخازنها و مخزوناتها .

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة وتعريف بالصيدلية المركزية للمستشفيات

أولا: لمحة عن الصيدلية المركزية للمستشفيات

وضعت الجزائر بعد الاستقلال سياسات مختلفة لتحسين الخدمات للمواطن في جميع القطاعات من بينها قطاع الصحة، وذلك من خلال إنشاء العديد من الهياكل الصحية والمستشفيات والقطاعات ...إلخ، وكذلك السهر على توفير الأدوية للمواطن بشكل متواصل ودائم. في سنة 1994 تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات وهي مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري EPIC، الصيدلية المركزية للمستشفيات يختصر اسمها PCH:

- الصيدلية PHARMACINE (P)
- المركزية CENTRALE (C)
- المستشفيات HOPITAUX (H)

كانت قبل هذه التسمية تعرف ب:

ENCOPHARM أي الشركة الوطنية لبيع وتوزيع الأدوية ، وكان مقرها في ولاية قسنطينة كما كان لها فرعان آخران في الغرب:

ENOPHARAM وفي الوسط : ENAPHARM.

وبعد هذه المؤسسات عرفت مؤسسات أخرى مثل:

- DIGROME وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالجملة.
- ENDIMED وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة.

وكانت هده المؤسسات تمول الصيدليات الخاصة وبعض الصيدليات الحكومية، إلى أن انشأت الصيدلية المركزية للمستشفيات والتي ساهمت بشكل كبير في تموين المستشفيات والقطاعات الصحية عبر كامل الوطن.

ولتسهيل عمل الصيدلية المركزية للمستشفيات تم انشاء وحدات جهوية تابعة لها عبر مختلف جهات الوطن كما يلي:

- الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة
- الوحدة الجهوية للشرق ومقرها عنابة
- الوحدة الجهوية للغرب ومقرها وهران
- المركز الوطني للتخزين والتوزيع CNSD ومقرها الجزائر العاصمة

وفي إطار دراستنا هده احترنا الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة

ثانيا: تعريف الصيدلية المركزية للمستشفيات

تم انشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات، وحدة بسكرة بقرار من المدير العام للمؤسسة بتاريخ 22مارس 2004، وفي 01 أفريل 2004 كان التاريخ الفعلي لتكوينها، وبعد وضع الأسس الأولية لها بدأت مباشرة نشاطها التجاري البيع في 01 جوان 2004، حيث تبلغ:

- المساحة الإجمالية :10,010م^2
- المساحة المبنية: 2,300 م^2
- مساحة التخزين: 1996,50 م^2
- مساحة الإدارة: 303,50 م^2
- مساحة غرف التبريد: 1,800 م^3
- مساحة التخزين بحاملات السلع 720 ⟵1200طن

ان المؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات تعود ملكيتها للدولة.

بحيث توظف 77 عاملا، ويتمثل زبائنها في:

- المستشفى الجامعي CPH
- المؤسسة العمومية للصحة الإستشفائية EPSP وعددها 38
- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 61 EPSP
- المؤسسة الإستشفائية المتخصصة EHS وعددها 10
- العيادات الطبية الخاصة

وتغطي هذه الوحدة عدة ولايات هي: بسكرة، باتنة، الجلفة، مسيلة، ورقلة، الوادي، الأغواط، حنشلة، غرداية، سطيف .تتعامل مع أكثر من 691 ممول منهم أكثر من 478 أجنبي و213 محلي

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها

أولا: مهام الصيدلية المركزية للمستشفيات

تتمثل مهام الصيدلية المركزية للمستشفيات في ما يلي:

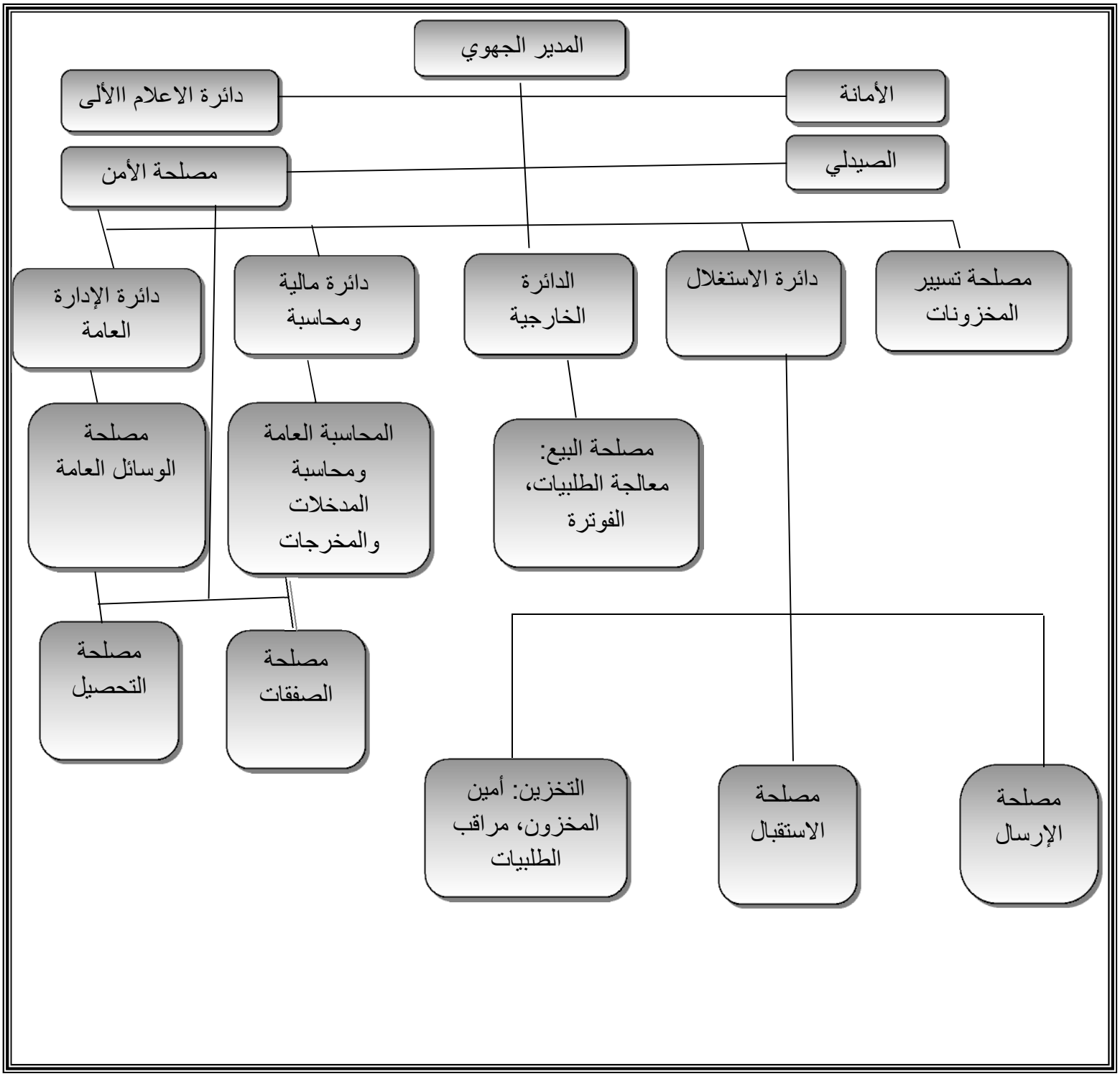
- وضع مخطط شامل لاقتناء الأدوية وذلك من خلال ممولين محليين أو أجانب Approvhshonnement
- تموين المستشفيات والقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والجامعية بالأدوية
- ضمان عمليات التموين والتوزيع الكافي للقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والمستشفيات
- ضمان الجودة والنوعية في الأدوية المحلية أي المنتجة في الجزائر أو المستوردة من الخارج
- ضمان وتسيير المخزون الاستراتيجي من الأدوية الخاص بالبلاد وذلك من خلال وضع مخططات استعجالية ومحتملة عند كل حالة طارئة.

- ضمان توفير الأدوية الصيدلانية الداخلية في البرامج الوطنية والموضوعية من طرف وزارة الصحة مثل الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة والسيدا .....إلخ

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

رغم حداثة الصيدلية المركزية للمستشفيات وحدة الجنوب بسكرة فإن الهيكل التنظيمي المعمول به حاليا في المؤسسة يتكون من عدة مستويات كما يبين الشكل التالي:

الشكل(06) الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات



الهيكل السابق يبين المخطط الخاص بالمؤسسة، وبصدد البحث الذي قمنا به نود اطلاعكم على الدوائر بأجمعها ، والمصالح التي تحتوي عليها بالإضافة الى بعض الفروع ، وهي كالاتي :

- **المدير الجهوي:** وهو المسؤول بصفة مباشرة على كل المصالح.
- **أمانة المديرية:** تتمثل مهامها في مساعدة المدير الجهوي في تأدية مهامه من خلال التنظيم والعلاقات الخارجية والداخلية.
- **دائرة الإعلام الآلي:** تشرف على وضع نظام معلوماتي خاص بتسيير المخزون وضمان الأداء الحسن تقنيا ، وذلك بتقليص وقت المعالجات .
- **مصلحة الأمن:** ضمان السير الحسن للمؤسسة من خلال احترام النظام الداخلي.
- **الصيدلي:** وتتمثل مهامه في مراقبة حالات الأدوية وتتبع مراحل تحليل الأدوية ، بالتالي النتائج المحصل عليها بعد عملية تحليل ، وأيضا تتبع شروط تخزين الأدوية من درجة الحرارة الرطوبة ....إلخ
- **دائرة الإدارة العامة:** وهي تهتم بتسيير المستخدمين إداريا ودفع الأجور وتحديد العطل ....إلخ

بالإضافة إلى دراسة ملفات المستخدمين في كل حالات العمل، ويتفرع منها:

- **مصلحة الوسائل العامة**
- **دائرة المحاسبة المالية:** من مهامها:

* تحصيل إيرادات البيع ودفع النفقات.
* مراقبة تسيير الأرصدة المالية والحرص على التسجيل المحاسبي.
* تتبع ملفات الزبائن القطاعات الصحية والمستشفيات .....إلخ وبالتالي متابعة عمليات تسديد الفواتير.
* متابعة عمليات الاستقبال والتحقق منها.
* جمع المعطيات المتعلقة بإصدار الميزانية.
* تتبع الوثائق والإجراءات الجبائية وإدارة الضرائب والضمان الاجتماعي.

ويتفرع منها:

- **مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المدخلات والمخرجات**
- **مصلحة التحصيل والصفقات:** وهي مصلحة حديثة النشأة خاص بدارسة الصفقات وتحصيل الديون، وذلك لأن بعض المستشفيات تقترح وضع صفقة بينها وبين الصيدلية المركزية تقتضي بتوفير الأدوية خلال سنة كاملة ووضع بنود وعلاقات بين الطرفين
- **الدائرة التجارية:** ويتفرع منها:

  * **مصلحة البيع** ومن خلالها يتم دراسة طلبيات الزبائن وتحرير الفواتير.

- **دائرة الاستغلال:** يتمثل دور هده المصلحة في الربط بين مصلحة البيع ومسؤول المخازن وذلك من خلال تحضير الأدوية انطلاقا من الطلبيات المدروسة والمحررة من طرف مصلحة البيع، وبالتالي تقدم الأدوية للزبائن التأكد من الكميات والأدوية المطلوبة، وتنقسم الى:
  - * **مصلحة الإرسال**
  - * **مصلحة الاستقبال**
  - * **مصلحة التخزين**
- **مصلحة تسيير المخزونات:** ويتمثل دورها في مراقبة المخزون وتسييره، وذلك من خلال معرفة الكميات المتواجدة ومعرفة تاريخ صلاحية الأدوية وتتبعه وأيضا تسيير الطلبيات الخاصة بالزبائن.

المطلب الثالث: أنواع المخزونات ومخازن والحسابات المستعملة في معالجة المخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات.

أولا: أنواع المخزونات:

للمؤسسة عدة مخزونات تتمثل في الأدوية وهي كالأتي:

- مواد تبريد
- مواد كيميائية
- مواد طب الأسنان
- مستلزمات ومضادات
- أدوات مستهلكات طبية
- أدواية الأمراض العقلية، أدوية تخدير
- محاليل وأمصال، كواشف
- أدوية السل، أدوية السرطان

ثانيا: أنواع المخازن

هناك عدة أنواع من المخازن المتواجدة في المؤسسة حسب اختلاف صنف الدواء:

- **مخازن مغلقة**
  - **مخازن مغطاة:** وهي مخازن خاصة بأصناف دواء تكون بدرجة تبريد عالية
  - **مخازن تبريد مغطاة:** وهي مخازن خاصة بأصناف دواء ذات درجة تبريد متوسطة
  - **مخازن مغطاة:** وهي خاصة لأصناف دواء لا تتطلب درجة حرارة معينة (حالة عادية)
- **مخازن غير مغطاة (مخازن مفتوحة):** وهي مخازن ذات أصناف دواء لا تتأثر بدرجة حرارة عالية

بالإضافة إلى المخازن التي ذكرت سابقا في الجانب النظري منها المتواجدة في المؤسسة ومنها غير متواجدة: فالمخازن الموجودة في المؤسسة هي:

- **المخزن الرئيسي**
- **المخزن حسب الملكية:** هذا النوع موجود باعتبار المؤسسة مستأجرة ومالكة في نفس الوقت
- **المخازن حسب استمرارية العمل:** فالمؤسسة تستخدم هذا النوع على مدار السنة أي مخازن دائمة أو تكون مخازن مؤقتة تستخدم في ظروف مؤقتة.

أما المخازن غير المتواجدة في المؤسسة تتمثل في:

- **التقسيم حسب طبيعة النشاط الذي يقوم به المخزن:** حيث تقسم المخازن إلى:
  - **مخازن الاستلام (الشراء)**
  - **مخازن التسليم (البيع)**
- **التقسيم حسب طبيعة المواد المحتفظ بها:** حيث تصنف المخازن إلى:
  - **المخازن المتخصصة**
- **التقسيم حسب طبيعة حفظ المنتوجات:** حيث يمكن أن تقسم المخازن إلى:
  - **المخازن العامة**
  - **المخازن ذات التجهيزات الخاصة**
- **التقسيم حسب أنواع المنتجات:** وتنقسم إلى:
  - مخازن الإنتاج: Production Inventories
  - مخازن المواد المستهلكة في عمليات الإنتاج: وهي التي يطلق عليها M.R.O:
  - مخازن الأصناف نصف المصنعة Semi fini shed
  - مخازن السلع تامة الصنع Fini shed GoodS

بالإضافة إلى مخازن أخرى :

- المخزن الإقليمي
- مخزنة الورشة
- المخازن حسب استمرارية العمل
- المخازن حسب الموقع
- المخزن الفرعي، مخازن حسب نوع المواد المخزنة

ثالثا : الحسابات المستعملة في معالجة المخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات

تستعمل المؤسسة الحسابات لمعالجة المخزونات وهده الحسابات هي كالأتي:

- **حساب 30 مخزونات البضائع:** هو حساب يتعلق بمختلف البضائع والمخزونات على اختلاف أنواعها سواء كانت مصنعة أو نصف مصنعة، مخزونة في الخارج (لدى الغير) أو في الداخل.
- **حساب 32 تموينات أخرى:** هي مواد تستهلكها المؤسسة لإستعمال الخاص.

- **حساب 38 مشتريات مخزونات:** يمثل الحساب قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف إستهلاك لإحتياجاتها الخاصة.
- **حساب60 المشتريات المستهلكة:** يقصد بها كل ما يشتري ومخصص للاستهلاك المباشر سواء كانت مخزنة أو غير مخزنة (مواد أولية، مشتريات، دراسات ،خدمات مأدة) بالإضافة إلى كل أنواع التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها من مشتريات.
- **حساب 89 التنازل بين الوحدات:** يعرف على أن كل تنازل بين وحدة وأخرى فيما يخص مشترياتها القابلة للاستهلاك والمقيمة بسعر الشراء.
- **حساب 18 حسابات وسطية بين الوحدات:** تعرف على أنها كل الحسابات الناتجة عن كل تنازل بين الوحدات المتعلق بالسلع والبضائع المخصصة للإستهلاك.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات

هذا المبحث يمثل الدراسة الميدانية و كل ما يخص المعالجة المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للمخزونات في الصيدلية المركزية للمستشفيات (أثناء الدورة العادية):

في هذا المطلب سوف نقوم بذكر كيفية تسجيل كل حساب من حسابات المخزونات مقارنة بالنظري الذي تطرقنا إلية سابقا ومنه فإن :

أثناء الدورة المحاسبية يجعل حساب (X 38) مشتريات مخزنة مدينا بتكلفة الشراء و يقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة ذلك حسب طريقة التسديد .

أولا: عملية الفوترة :(نقل الملكية)

38 x		حـ /مشتريات	.....	
	53/ 51/ 401	حـ/ الموردون ,البنك ، الصندوق		
		قيد الفاتورة رقم		.....

بما أن الصيدلية المركزية للمستشفيات (وحدة الجنوب بسكرة) مؤسسة عمومية لا تقوم بعملية الشراء فان قيد الشراء لا يكتب في دفاتر المؤسسة وإنما يسجل في دفاتر المديرية العامة لان:

تقوم المديرية العامة في الجزائر بشراء الأدوية للقيام بتوزيعها لمختلف وحداتها ويتم ذلك:

كل عام تقوم المستشفيات بعقد صفقات أو اتفاقيات مع الموردين، تتم الصفقة كالآتي تعلن المستشفى عن صفقة اقتناء أدوية وذلك وفق القانون التنظيمي للصفقات العمومي (القانون القديم أو القانون الجديد 236/10) الجريدة الرسمية رقم 236 المؤرخة في 2010 ،يتم الإعلان عن صفقة في جريدتين يوميتين إحداهما ناطقة بالعربية على الأقل يحوي الإعلان على عدة شروط ممثلة على هيكل التنظيمي و الشروط القانونية بالصفقة المعمول بها شرطا، ***عرض مالي*** يحتوي على عدة شروط نقدية يتفق عليها الطرفان و***عرض تقني*** يحتوي كذلك على عدة شروط وثائقية مثل شرط (رسالة تعهد بقيمة 1٪،شهادة جبائيه ...إلخ).

تقوم المديرية العامة والتي مقرها بالجزائر العاصمة بعملية استراد لمختلفة الأدوية الصيدلانية من دول أجنبية أو اقتناءها محليا على مستوى الداخلي للوطن والتي بدورها توزعها على المراكز الجهوية (شرق، غرب، جنوب، وسط)،على أن يتم هذا التوزيع وفق قوائم تعدها مصالح المخازن الجهوية بمقتضى ما يتطلب والصفقات التي رست عليها قبل 31 مارس من كل سنة و هاته الصفقات يتم الإعلان عليها من طرف مصالح المستشفيات بصفتهم عارضين .

بعد إرساء الصفقة على (ص، م، م) تقوم الوحدة الجهوية الجنوب بإرسال قوائم احتياجات للاستهلاك إلى المديرية وفق ما تقتضه شروط الصفقة من مختلف الأدوية منتجات صيدلانية والتي تتحصل في شكل تنازلات ب:(بثمن التنازل= ثمن شراء) .

و كحالة خاصة تقوم المؤسسة بشراء التموينات أخرى .

مثال (01): قامت المديرية العامة في 2017/04/30 بتنازل على الأدوية

التي تم استقبالها من قبل المديرية العامة بتاريخ 2017/05/03بمبلغ 1944000.00 دج ويظهر هذا في الوثيقة الاستقبال .

ويتم تقيد محاسبيا لعملية التنازل كالآتي:

89		2017/04/30		
		ح /تنازل بين الوحدات	1944000.00	
	181	**ح**/ارتباط بين المؤسسات		1944000.00
		قيد عملية التنازل بين الوحدات		

انظر الوثيقة رقم (01)

- **حساب/ 32 التموينات أخرى**

تستخدم المؤسسة حساب 32 تموينات أخرى (معدات وأدوات) في حدي ذاتها لتلبية الإحتياجات الخاصة بها، أي لا تتم عن طريق المديرية العامة .

حيث تقيد المؤسسة هذا الحساب 32 الخاضع منها للضريبة أو الغير خاضع بنفس تقيد البضاعة، ويتم التقيد المحاسبي كتالي:

مثال (02): (ملاحظة :هذه المواد غير خاضعة للضريبة)

في التاريخ20/04/2017، قامت المؤسسة (PCH) بشراء المواد التي تحتاج إليها من المؤسسة IMPRIMERIM SAHARIENNE وتم تنفيذ الطلبية رقم 033/17،وكانت التموينات كمايلي في هذا الجدول :

الرقم	المواد	الكمية	الثمن	المبلغ الإجمالي

01	CARNET DE 50F SUR EXTRA	20	498.00	9960.00
02	REGISTRE PSYCHOTROPES SUR EXTRA	02	1990.00	3980.00
03	REGISTRE DE SORTIE DES STUPEFIANT	02	1990.00	3980.00

انظر الوثيقة رقم 02

المطلوب :تقيد هذه العمليات في يومية المؤسسة

الحل :

ح م	ح د	البيان	م م	م د
		2016/02/03		
38211		ح/ مشتريات تموينات أخرى C. H. M	9960.00	
38212		ح/ مشتريات تموينات أخرى H. M	3980.00	
38226		ح/مشتريات مواد أخرى مستهلكةC. E	3980.00	
	40114	ح/ موردو المخزونات		17920.00
		قيد نقل الملكية		

ثانيا :(عملية استلام) الدخول إلى المخازن:

- **العملية الأولى:**

تقوم مصلحة الاستقبال بالحصول على مختلف البضائع باختلاف أنواعا وأصنافها الآتية من المديرية العامة وذلك من خلال الفحص والتدقيق والمطابقة مابين السلع المحصل عليها و الفواتير الخاصة بها هذا في حالة العادية.

ويتم التقيد لعملية التنازل كالتالي:

30		حـ/البضائع مواد ,تموينات أخرى	1944000.00	
	89	حـ/ التنازل بين الوحدات		1944000.00
		قيد عملية الدخول إلى المخازن فاتورة رقم..		

و عملية دخول المخازن خاصة بالتموينات أخرى :

3211		حـ/ تموينات أخرى C. H. M	9960.00	
3212		حـ/ تموينات أخرى H. M	3980.00	
3226		حـ/ تموينات أخرى C. E	3980.00	
	38211	حـ/ مشتريات تموينات أخرى C. H. M		
	38212	حـ/ مشتريات تموينات أخرى H. M		9960.00
	38226	حـ/مشتريات مواد أخرى مستهلكةC. E		3980.00
		قيد دخول المخازن		3980.00
4114		حـ/ موردو المخزونات	17920.00	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		17920.00
		قيد التسديد عن طريق شيك رقم		

أما في الحالات الاستثنائية:

في حالة الزيادة : تقوم هذه المصلحة بالاستقبال الزيادة الخالية من الوثائق على أن يكون هناك تحرير إعذار إلى المديرية العامة بوجود حالة زيادة و المطالبة في هذا الإعذار بفوترتها، و يظهر في

في حالة النقصان: نفس الشئ تقوم نفس المصلحة بتحرير إعذار إلى المديرية العامة تصريح فيه بحالة النقصان و المطالبة إما بفوترتها و الحصول كرد إجابي أو عدم الوصول إليه و فوترته بالقيمة السالبة كرد سلبي، لا تقيد الصيدلية المركزية للمستشفيات الحالتين السابقتين في دفاترها لأن تسجيلها المحاسبي لا يتم في حالة النقص أو الزيادة إلا بعد تسوية (النقص أو الزيادة).

- **العملية الثانية :**

المعالجة لكل ما هو متحصل عليه وذلك من خلال إدخال كل المعلومات و المعطيات الخاصة لهذه السلع على حسب المطابقة الفعلية ما بين ما هو متحصل عليه وما هو مفوتر .

- **العملية الثالثة:**

يقوم أمناء المخازن بالحصول على كل ما تم الحصول عليه من المصلحة السابقة (دخول السلع إلى المخازن) و تحرير وثيقة تثبت كل المعطيات للسلع المتحصل عليها فعليا والتوقيع في آخرها ،ويعتبر هذا السند الموقع من طرف أمناء المخازن سند قانوني يرجع إليه أثناء الحاجة ،كما هو موضح في الملحق رقم (04)

- **الحساب 33 \34 \35** :

إن فتح حساب 33 يكون في النهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال التي تكون لا تزال قيد التنفيذ على أن يرصد هدا الحساب في بداية السنة الموالية بتسجيل قيد معاكس .

بالنسبة لتسجيل المحاسبي يجعل الحسابات ح /33(سلع قيد الإنجاز)، ح 34(نتاج الخدمات الجاري إنجازها)، ح 35(مخزونات من المنتجات)/ دائنة ويقابله في الجانب المدين ح/ × 72 وعند تحديد مخزون آخر فترة يجعل ح 72 دائنة و يقابله في الجانب الدائن و يجعل حساب المخزون مدينا .

هذه الحسابات لا تستعملها المؤسسة لأنها لا تقوم بعملية الإنتاج .

- **الحساب 36 : المخزونات المتأتية من التثبيتات**

تبعا لنظام المحاسبي المالي فإن حساب ح/36 يكون مدينا ويجعل حساب التثبيتات ح/ 21 المناسب دائنا لا تستخدمه المؤسسة في سجلاتها المحاسبية.

- **الحساب 37** :

المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإبداع)

يجعل الحساب ح /37 مدينا بقيمة المخزون الذي هو ملك للمؤسسة لكنه ليس في حيازتها الفعلية ، يجعل الحساب المناسب من حسابات المخزون دائنا كما يجعل الحساب ح 37 دائنا متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني.

المؤسسة ليس لها مخزونات في الخارج لأنها هي في حد ذات مستأجرة للموقع التي تتواجد فيه الآن و لا تستعمله

- **الحساب 38** :المشتريات المخزنة

يسجل محاسبيا كما يلي :

قيد الشراء وفيه نجعل الفرعي للحساب 38 (381 , 380) مدينا بتكلفة شراء البضاعة أو المواد وأحد الحسابات (نقدية ,مورد والمخزون دائنا)،وفي مرحلة دخول إلى المخازن يتم ترصيد ح/ 38بجعله دائنا مع الحسابات (ح/ 30 ح/31 ح/32)

ملاحظة: وفي النهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما فإذا لم يتحقق دلك ويجب تسوية الحساب كالتالي :

في نهاية السنة إذا كان ح 38 مدينا، فيتم ترصيد ح/ 38 في أخر السنة بجعل حساب ح/37 مدينا وح/38 دائنا .أما إذا كان ح/38 دائنا فيتم تسويته بجعله مدينا وح/ 408 دائنة

كما ذكر سابقا بأن عملية الشراء تقوم بها المديرية العامة هذا الحساب لا يستعمل من طرف لمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات.

- **الحساب /39 : تدني القيمة الخاصة بالمخزونات:**

يجعل هذا الحساب دائنا في حالة تسجيل النقص في قيم المخزونات و بمختلف أنواعها و يقابلها في الجانب المدين المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية وفي نهاية كل دورة معينة وفي كل نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في قيمة التدني بحيث يسجل :

جعل حسابات المخصصات الخاصة بالمخزونات المعينة مدينا في حالة زيادة القيمة بحيث يسجل نفس القيد الذي سجل عند تسجيل نقص القيمة .

في حالة إنخفاض المؤونة يجعل الحساب 78 دائنا

في حالة بيع المخزونات التي كونت لها تدني قيمة ينبغي تحميل هدا النقص للمخزون المعني ،كما يجب ترصيد الحساب المعني و كذلك يجعل الحساب 78 دائنا .

685		حـ/م إم الخسائر في القيمة		
	39	حـ/ خسائر القيمة عن م .م قيد التنفبد		

هذا الحساب لا يستعمل من طرف المؤسسة لأن الأدوية التي بمخازنها لا تبقى فيها أي سرعة دورانها كبيرة بتالي لا تتعرض لتتدني في قيمها.

ثالثا : المردودات و التخفيضات التجارية

مردودات والتي تنقسم إلى(مردودات المشتريات، المردودات المبيعات) و التخفيضات التجارية(تخفيض تجاري،الخصم المالي)التي تم شرحهما سابقا في الجانب النظري .

لا تقوم (وحدة الجنوب بسكرة) بعملية الشراء لان هذه العمليات تكون في فواتير الشراء المديرية العامة التي ذكرنها سابقا .

رابعا: الغلافات التجارية والرسم على القيمة المضافة

- **الغلافات التجارية:**

نميز بين نوعين من الغلافات هما:

الغلافات المتداولة (القابلة للإسترجاع):لا تستعمل المؤسسة هذا النوع من الأغلفة

- **الغلافات التالفة:**

تتمثل هذه الأغلفة فيمايلي: العلب الورقية، أغلفة بلاستكية , ويتم التقيد المحاسبي للأغلفة التالفة كما يلي:

مثال (03):

ح م	ح د	البيان	م م	م د
38216	**4114**	ن / ن / ن ح/مشتريات تموينيات أخرى (علب) ح/ موردو المخزونات قيد نفل الملكية		
3261	**38261**	ن / ن / ن ح/ تموينات أخرى (علب) ح/ مشتريات تموينات أخرى (علب) قيد الدخول إلى المخازن		
60261	**3261**	ن / ن / ن ح/ بضاعة مستهلكة ح/ / تموينات أخرى (علب) قيد الاستهلاك		
4114	**512**	ن / ن / ن ح/ موردو المخزونات ح/ البنك قيد التسديد		

- **الرسم على القيمة المضافة:**

المؤسسة لا تقوم بهذه العملية لأنها ضمن وظيفة الشراء وهذه الأخيرة تقوم بها المديرية العامة .ولكن كحالة خاصة تشتري المؤسسة التموينات الأخرى لتلبية إحتياجاتها الخاصة وهناك المواد خاضعة لضريبة و أخرى غير خاضعة لضريبة

- **المواد خاضعة لضريبة**

مثال(04): في 2016/10/17 قامت المؤسسة (PCH)، بشراء مضاد الفيروسات وذلك بقيام مصلحة الوسائل العامة بتقديم طلبيه رقم 16/1909 إلى المورد (*ETS SAYAH KHALED*) بعد دراستها مع المدير،و تم تنفيذهما في تاريخ 2016/10/20 ، تحتوي الفاتورة 145/2012 على :

الرقم	المواد	الكمية	ثمن الوحدة	مبلغ الإجمالي
01	**ANTIVIRUS RESEAUXKASPERSKI +10 POSTES**	**01**	17948.71	17948.71
02	**ANTIVURUS KASPERSKY 5 POSTES**	**01**	3589.74	14358.96
		T 17%		5 492.30
		T.TTC		37 799.97

انظر الوثيقة 03

حل مثال(04): الفاتورة رقم 2012/145

ح م	ح دا	البيان	م م	م دا
		2012/12/ 17		
38211		ح/ مشتريات تموينات أخرىA. K.10POST	17948.71	
38212		ح/ مشتريات تموينات أخرىA. K.5POST		
445		ح/الدولة-الرسوم على رقم الأعمال	14358.96	
	4114		5492.30	37799.97
		ح/ موردو المخزونات		
		نقل الملكية فاتورة رقم 96/2016		

		2016/12/ 17		
3211		حـ/تموينات أخرىA. K.10POST	17948.71	
3212			14358.96	
		حـ/تموينات أخرىA. K.5POST		
	38211			17948.71
	38212	حـ/ مشتريات تموينات أخرىA. K10POST		14358.96
		حـ/ مشتريات تموينات أخرىA. K.5POST		
		دخول إلى المخازن فاتورة رقم96/2016		
		2016/12/17		
4114		موردوا المخزونات	37799.97	
	512	البنوك الحسابات الجارية		37799.97

- **المواد غير خاضعة لضريبة**

والتي ذكرت في المثال رقم(03).

وبعد العمليات السابقة التي تخص مرحلة التخزين ، تليها مرحلة التوزيع وهي كتالي :

خامسا: التوزيع (البيع):

- **العملية الأولى :**

تتم هذه العملية على هذا المستوى مصلحة البيع من هذه خلال استقبال الطلبيات من قبل المستشفيات على اختلاف أنواعها ، ثم يتم النظر في مختلف الطلبيات ومدى القدرة على تلبيتها.

- **العملية الثانية:**

يقوم أمناء المخازن بتحضير الطلبية وفق الوثيقة يحصلون عليها من مصلحة البيع ويتم من خلالها خروج السلعة من المخازن.

مثال رقم 05:

في تاريخ 2016/02/18 تم خروج الأدوية من مخازن المؤسسة حسب الفاتورة رقم .....

ويتم التقيد المحاسبي لخروج السلع كمايلي:

600		2016 /02 /18		
		ح/مشتريات البضائع المستهلكة	115423.34	
	30	ح/ مخزونات البضائع		115423.34
		خروج السلع من المخازن		

- **العملية الثالثة :**

يتم مراجعة الطلبية وتدقيق في محتواها من طرف مراقب الطلبية مابين ما هو مذكور في السند ما خرج من المخزن فعلا على ان يتم توقيع كليهما (مراقب الطلبية و أمين المخزن) ،

- **العملية الرابعة:**

يقوم مراقب الطلبيات بتقديم ما وقع عليه إلى مصلحة الإرسال في انتظار عملية الفوترة النهائية.

- **العملية الخامسة:**

تقوم مصلحة الإرسال بتسليم ما هو متحصل عليه من طرف مراقب الطلبيات للزبون، ومطابقتها لما تم فوترته. و كان التقيد المحاسبي لعملية البيع كمايلي:

مثال:في 27 /01/ 2016 باعت المؤسسة PCH ثلاث أنواع من الأدوية وهي كالتالي :

المبالغ	**ثمن الوحدة**	**الكمية**	**TVA**	**الأدوية**
3989.10	**398.91**	**10**	**0,00 %**	METHYLERGOMETRINE INJ 0.2 MG/B/10
9347.40	**155.79**	**60**	**0.00 %**	OXYTOCINE INJ 5UI B/3
المبالغ	ثمن الوحدة	الكمية	TVA	الأدوية

المطلوب :التسجيل المحاسبي لهذه العملية

الحل :

حساب المبلغ خارج الرسم

METHYLERGOMETRINE INJ 0.2 MG/B/10: 3989.10 = 398.91 ×10 دج

OXYTOCINE INJ 5UI B/360 ×155.79 = 9347.40 دج

C .S : 13336.50 = دج

GLES10 MG B/14 2143,2 × 17 ٪ = 364,344 دج

C.S 60MG GLES B/14 : 12859,1×17 ٪ = 2186,047دج

= 2550,39 دج

انظر الوثيقة 04

حساب المبلغ الإجمالي :

13336.50 = 9347.40+3989.10 دج

70		ح/مبيعات البضائع	13336.50	
	411	ح/الزبائن		13336.50
		قيد عملية البيع		

و يكون التقيد المحاسبي لتسديدات الزبائن على النحو التالي:

512		ح/البنك-المؤسسات المالية،و ما شابهها	13336.50	
	411	ح/الزبائن		13336.50
		قيد عملية التسديد		

المطلب الثاني: جرد، تقييم وتسوية المخزونات في نهاية السنة لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات

أولا: الجرد:

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بجرد كل المخزون القائم في وحداتها سواء فرعية او مركزية وذلك من خلال الاعتماد على طرق الفرق الثلاثة.

الفريق A: تقوم الفرقة A بجرد كل مخزون على حساب مخازن كل وحدة وتدوين كل المعلومات الخاصة بعد النهاية في المخاصة الرسمية ثم بعد ذلك يأتي الدور على

الفريق B: فيقوم بنفس العمل الذي كان منوطا للفريق A إلا أنه يشترط في الفريقB

- **الشرط 1**: أن لا يكون فرد من أفراد الفريق B متواجد في الفريقA بمعنى ألا يشترط أو يعاد نفس الفرد في كلا الفريقين
- **الشرط 2**: أن لا تسرب نتائج الجرد الخاص بالفريق A إلى الفريق B بغية عدم التكاسل أو تكرار نفس الخطأ إن وقع فيه فريق A وبتالي التزام مبدأ الحيادية .

الفريق C: مهمتة الرئيسية ليست بالضرورة زيارة ،المخازن للقيام بعملية الجرد، بقدر ما هي ضرورية في عملية إيجاد فوارق التقدير بين الفرقين A و B إن وجدت ، وفي هذه الأخيرة يقوم أفراد الفريق C بالنزول إلى مخازن الجرد بالتدقق في الكمية الحقيقية المتواجدة في المخازن مع عدم مراعات نتيجة الفريقين A و B و التالي تدوين النتيجة الحقيقية و الواقعية في المخازن.

ثانيا: تقييم المخزون:

يقوم المسؤول الأول المتمثل شخص المدير باستحداث لجنة على المستوى الداخلي ليست بالضرورة مهمتها عملية مطابقة المخزون الفعلي (المتواجد بعد الجرد و المعد للإنطلاق في السنة مالية مقبلة جديدة) و المخزون النظري المتواجد و المتمثل في نظام المعلوماتي ومنه تحديد إنشاء جدول يحدد كل المواد و البضاعة تبعا لفوارق تقديرها (بالزيادة أو النقصان) يقصد بالزيادة المخزون الفعلي أكبر من المخزون النظري .

ومن ثم إعداد قوائم مختلفة موجه إلى كل أمناء المخازن وذلك لتبرير ما ورد فيها من زيادة أو نقصان من خلال رد أو استفسار.

بعد الحصول على مختلف التبررات المقدمة من أمناء المخازن تقوم هذه اللجنة في هذه الردود حول ما يتعلق بالزيادة أو النقصان تبعا لكل مخزن.

ثالثا: التسوية:

تقوم هذه اللجنة بعد فحص وتدقيق لكل البضائع و المواد محل النقد بالتركيز على رد أمين المخزن من خلال اعتماد أو رفض ومن التركيز و الأخذ بالكمية أو السعر المرجعي ومن ثم احتساب المخزون الذي يمكن الانطلاق منه و اعتبار من جهة مخزون نهاية السنة ومن جهة أخرى مخزون بداية الدورة المقبلة.

- **تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة:**
  - **تسوية الفارق العادي في المخزن بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية السنة:**

قد تطرقنا في الجانب النظري الى هذه الحالة، اما بالنسبة المؤسسة فهي لا تستخدمها في عمليات الجرد.

  - **التسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي:**

في حالة أعتبر الفارق في المخزون فارقا غير عاديا،فإن (ن.م.م) ينص على تسويته كالتالي:

الحالة الأولى: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة نجعل الحساب **657**حـ/أعباء استثنائية للتسيير الجاري، مدينا بالفارق، وحساب المخزون المعني دائنا

كما ذكر سابقا بأن المؤسسة تقوم بهذه العمليات، ومنه تكون تسوية الجرد الغير العادي في هذه الحالة بـ:

مثال 06: افتراضي **ناتج عن شرح عملية الجرد في المؤسسة**

في 31/ 12/ ن أ ظهرت عملية جرد المخزون بالمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات ما يلي :

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفارق بينهما
البضاعة	1010.00	1050.00	40.00

سجل الفارق في حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

ح م	ح د	ح/البيان	م م	م د
		31/ 12/ ن		
657		ح/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	10.00	
	30	ح/المخزون المعني		10.00
		قيد تسوية الفارق الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي		

الحالة الثانية: الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا والحساب 757ح/نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا.

تستعمل المؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات هذه العمليات كما ذكر سابقا

مثال07: افتراضي كما ذكر سابقا

في 31/ 12 / ن أ ظهرت عملية جرد المخزون بالمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات ما يلي:

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفارق بينهما
بضاعة	1456.00	1244.00	212.00

سجل الفرق في حالة الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

ح م	ح د	البيان	م م	م د
		12/31/ن		
30		ح/ المخزون المعني	212.00	
	757	ح/نواتج استثنائية عن عمليات التسير		212.00
		قيد تسوية الفارق الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي		

أما في سنة **2016** فقد قررت إدارة العامة (المديرية العامة) بإن المجلس الإداري هو الذي يقر في عملية الجرد بأن يتغير التسجيل لحساب 657,وح /757 إلى حساب 30 ح / 60

في حالة الزيادة يتم التقيد المحاسبي كالآتي:

ح م	ح د	البيان	م م	م د
		ن / ن/ ن		
3010		حـ/ فارق المخزون	.....	
	30	حـ/ مخزونات معنية		.....

في حالة النقصان يتم التقيد المحاسبي كالتالي:

ح م	ح د	البيان	م م	ام د
		ن /ن /ن		
30		مخزونات معنية	.....	
	3010	فارق المخزون		
				.....

- **تسوية سلع قيد الإنتاج:**
  - **331**/ منتجات قيد الإنجاز:
  - **335** / أشغال قيد الانجاز:
- **تسوية خدمات قيد الأنجاز:**
  - **341** / دراسات قيد الإنجاز:
  - **345** /:تأدية خدمات قيد الانجاز :
- **تسوية مخزونات المنتجات**
  - **351** /منتوجات وسيطة:
- **تسوية المشتريات:**

- حالة عدم استلام البضائع خلال الدورة:

حـ37 / مخزونات بالخارج أي (في الطريق) أو بمستودعات الغير:

- حالة الاستلام البضاعة فقط:

- **تسوية المبيعات:**

- **حالة استلام السلعة فقط**
- **حالة تسليم الفاتورة دون السلعة**

بالنسبة لهذه الحسابات والعمليات قد تم ذكرها وشرحها في الجانب النظري وهي التي لم يتم استعمالها واستخدامها في سجلات المؤسسة.

المبحث الثالث: الاستبانة و تحليلها

في هذا المبحث سيتم التعريف باستبانة المقابلة ثم التطرق الى تقديم الاستبانة التي تم بها تحصيل المعلومات من المؤسسة محل الدراسة و التحليل الخاص بها .

المطلب الأول : التعريف باستبانة المقابلة

سنحاول في هذا المطلب أن نعرف الاستبانة المقابلة عموما و نذكر أهم ما يمكن أن نعرفه عنها لتوصيل مفهومها لجميع مطلعي هذا البحث قبل التطرق الى عرض أسئلة المقابلة التي تم اجراءها و التحليل الخاص بها .

أولا : تعريف استبانة المقابلة

المقابلة هي محادثة أو حوار موجه بين الباحث من جهة وشخص أو أشخاص آخرين من جهة أخرى بغرض جمع المعلومات اللازمة للبحث والحوار يتم عبر طرح مجموعة من الأسئلة من الباحث التي يتطلب الإجابة عليها من الأشخاص المعنيين بالبحث.

ثانيا : تصنيفات استبانة المقابلة وأنواعها

- **تصنيفاتها** : أسئلة المقابلة يمكن تصنيفها إلى:

-مفتوحة (غير محددة الإجابة)

هي الأسئلة التي لا تعطي أي خيارات للإجابة

مثال : ماهو رأيك بالنسبة للتعليم المختلط ؟ ولعمل المرأة ؟

تمتاز هذه النوعية من الأسئلة بغزارة المعلومات التي يمكن الحصول عليها ولكن مع صعوبة تصنيف الإجابات.

-مغلقة (محددة الإجابة)

هي الأسئلة التي تكون الإجابات عليها محددة إما بنعم –لا – أحيانا ....الخ

مثال : هل توافق على التعليم المختلط ؟

- **أنواع المقابلة** :

-المقابلة الشخصية: هي المقابلة وجها لوجه بين الباحث والأشخاص المعنيين بالبحث وهي الأكثر شيوعا

-المقابلة التلفزيونية: تجري للأشخاص المبحوثين عل الهاتف لأسباب تخرج إدارة الباحث والمبحوث.

-المقابلة بواسطة الحاسوب: محاولة المبحوث عبر البريد الالكتروني أو المقابلة بالفيديو عن بعد .

ثالثا : مميزات و عيوب استبانة المقابلة و خطوات اجراءها

- **مميزاته:**

-تقدم معلومات غزيرة ومميزة لكل جوانب الموضوع.

-معلومات المقابلة أكثر دقة من معلومات الاستبيان لإمكانية شرح الأسئلة وتوضيح الأمور المطلوبة.

-من أفضل الطرق لتقييم الصفات الشخصية للأشخاص المعنيين بالمقابلة والحكم على إجاباتهم.

-وسيلة هامة لجمع المعلومات في المجتمعات التي تكثر فيها الأمية.

-يشعر الفرد بأهميتهم أكثر في المقابلة مقارنة بالاستبيان.

- **عيوبه:**

-مكلفة من حيث الوقت والجهد وتحتاج إلى وقت أطول للإعداد وجهد أكبر في التنقل والحركة.

-قد يخطئ الباحث في تسجيل بعض المعلومات.

-نجاحها يتوقف على رغبة المبحوث في التعاون وإعطاء الباحث الوقت الكافي للحصول على المعلومات.

-إجراء المقابلة يتطلب مهارات وإمكانيات تتعلق باللباقة والجرأة قد لا تتوافر لكل باحث.

-صعوبة الوصول إلى بعض الشخصيات المطلوب مقابلتهم بسبب المركز السياسي أو الإداري لهذه الشخصيات.

- **خطوات اجراءها :**

– تحديد الهدف أو الغرض من المقابلة : يجب على الباحث عند إعداده للمقابلة أن يحدد هدفه من إجراء المقابلة الأمور التي يريد انجازها والحقائق التي يريد مناقشتها والمعلومات التي يسعى إليها.

وأن يقوم بتعريف هذه الأهداف للأشخاص التي سيجري معهم المقابلة ولا يترك هذا الأمر معلقا بالصدفة إلى أن يجري المقابلة.

– الإعداد المسبق للمقابلة ويتضمن:

* تحديد الأشخاص المعنيين بالمقابلة أو الجهات المشمولة بالمقابلة (الأشخاص والجهات التي لديها معلومات كافية ووافية لأغراض البحث(

* تحديد وإعداد قائمة الأسئلة والاستفسارات وربما يكون من الأفضل إرسالها قبل إجراء المقابلة لإعطاء المبحوثين فكرة عن الموضوع ويراعي فيه إعداد الأسئلة للوضوح والصياغة الدقيقة.

* تحديد مكان ووقت المقابلة بما يتناسب مع ظروف المبحوثين والالتزام بذلك (عادة ماتتم المقابلة في مكان عمل المبحوث وإذا كان في الإمكان التأثير على ظروف المقابلة ويمكن اقتراح إجراء مقابلة في مكان خاص لسرية المعلومات وتوفير الهدوء.

– تنفيذ المقابلة وإجرائها: هناك عدة أمور على الباحث إتقانها لإثارة اهتمام وتعاون المبحوث وحتى تكون المقابلة مفيدة.

* إيجاد الجو المناسب للحوار من حيث إيجاد المظهر اللائق للباحث واختيار العبارات المناسبة للمقابلة.

* يخلق الباحث أجواء صداقة وثقة وتعاون مع المبحوث بأن يوجد بيئة ودية للمقابلة وأن تكون المحادثة ضعيفة أيضا وتلقائية وأن لايشعر المبحوث بأن المقابلة عبارة عن استجواب

* دراسة الوقت المحدد لجمع المعلومات بشكل لبق.
* التحدث بشكل مسموع وعبارات واضحة.
* إذا كانت المقابلة تخص شخصا واحدا محددا يستحسن أن تكون معه على انفراد بمعزل عن بقية العاملين معه.
* أن يتجنب الباحث تكذيب المبحوث أو إعطاء المبحوث الانطباع بأن جوابه غير صحيح بل يترك للمبحوث إكمال الإجابات والطلب منه توضحيها وإعطاء أمثلة وما شابه ذلك.

– تسجيل وتدوين المعلومات:

* يجب تسجيل المعلومات والإجابات أثناء الملاحظة مباشرة ويكون ذلك على أوراق محددة سلفا حيث تقسم الأسئلة إلى مجاميع وتوضيح الإجابة أمام كل منها وكذلك الملاحظات الإضافية ومن الأفضل (إذا أمكن) تسجيل الحوار بواسطة جهاز تسجيل.
* أن تسجل المعلومات بنفس الكلمات المستخدمة من الشخص المعني بالمقابلة (لايقع في خطأ في استبدال الكلمات).
* أن يبتعد الباحث عن تفسير العبارات التي يقدمها الشخص المبحوث والإضافة عليها بل يطلب الباحث منه إعادة تفسير العبارات إذا تطلب الأمر ذلك (الباحث يجب أن يميز بين الحقائق والمعلومات واستنتاجاته ولا يقع في خطأ الإضافة والحذف.
* إجراء التوازن بين الحوار والتعقيب وبين تسجيل وكتابة الإجابات.
* إرسال الإجابات والملاحظات بعد كتابتها بشكل نهائي إلى الأشخاص التي تمت مقابلتها للتأكد من دقة التسجيل .

المطلب الثاني : تحليل استبانة المقابلة

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث ، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية ، تتمثل في إعداد استبانة مقابلة موجهة لمحاسب المؤسسة (الصيدلة المركزية للمستشفيات) ، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية نظرا لما تتطلبه الإشكالية المطروحة و ما يحتاجه الموضوع قيد الدراسة ، و بغية الوصول الى نتائج أدق عند تركيز الدراسة على مؤسسة دون التطرق الى توزيع استبيان على مجموعة من المؤسسات.

و لقد تمحور هذا البحث على اجراء مقابلة مع المحاسب الخاص بالمؤسسة محل الدراسة ، بصفته المعني بالأمر و الأكثر الماما بما يتعلق بالجانب المحاسبي و تطبيقه في المؤسسة.

و على هذا الأساس تم الاعتماد على هذه الاستبانة طبقا لما تم طرحه في الأسئلة، لاختبار صحة الفرضيات المقدمة من نفي او اثبات ، و الإجابة على الإشكالية .و كان تحليلنا للاستبانة كالتالي :

البعد رقم 01 : متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02

لقد ورد في هذا البعد مجموعة أسئلة موجهة ، تستهدف و تعالج متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني .

السؤال الأول : هل تلتزم مؤسستكم بسياسة محاسبية واحدة للمخزون ؟

الإجابة : نعم

نلاحظ من خلال المجال الأول ، في السؤال الأول أنه تلتزم المؤسسة بسياسة محاسبية واحدة لتسيير المخزون دون تغييرها في الدورة المحاسبية و ذلك وفق طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة .

السؤال الثاني : حسب ذلك .....هل كانت كافية لجعل الإفصاح عن هذا الأخير فعالا و مفيدا لمستخدمي قوائمكم المالية ؟

الاجابة : نعم

نلاحظ أنه لما المؤسسة محل الدراسة التزمت بسياسة محاسبية واحدة خلال الدورة المحاسبية انعكس على أدائها ، مما جعل ذلك مفيدا لمستخدمي و مطلعي قوائمها المالية خلال نفس السنة .

السؤال الثالث : هل تقومون باستخدام ملاحظات كافية في قوائمكم المالية (الملاحق) في حال ان تم استرداد قيمة المخزون كتخفيض ؟

الإجابة : لا

نلاحظ أنه لا يقومون باستخدام ملاحظات كافية في قوائمهم المالية للمؤسسة ، و أنه لا يتم عندهم استرداد قيمة المخزون كتخفيض ، لان المؤسسة لا تسترجع من قيمة المخزون في حالة طول مدته بالمخزن أو تلف جزء منه لما لطبيعة المخزون من أهمية (دواء) .

السؤال الرابع :ما الظروف و الاحداث التي أدت الى استردادكم التخفيض من قيمة المخزون ؟

الإجابة : لا

السؤال الخامس : في حال صادفتم حالة استرداد قيمة المخزون كتخفيض ، هل سبق و ان جعلت من نتيجة مؤسستكم المفصح عنها غير صادقة في حال اعتبارها كدخل للفترة و لم يفصح عن ذلك ؟

الإجابة : لا

وفقا للسؤال الثالث فانهم لم يصادفوا هذه الحالة على مستوى الفرع أو الوحدة الجهوية ، و تم الإجابة عن هذا السؤال بالتحديد في السؤال الخامس حيث صادفت هذه الحالة المؤسسة الأم .

السؤال السادس : هل سبق و أن استخدمتم قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات ؟

الإجابة : لا

نلاحظ من خلال إجابة المحاسب على هذا السؤال فانهم لم يصادفوا قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات بما أنهم تابعين للمؤسسة الام ولا يمكنهم اتباع هذا الاجراء ، لانهم لا يستطيعون ذلك بما أنهم وحدة توزيع من وحدات الشركة الأم .

السؤال السابع : حسب ذلك ... هل اتبعتم قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات من الأمور الواجب الإفصاح عنها ؟

الإجابة : لا

وفقا لذلك فان هذه الحالة تكون على مستوى المؤسسة الام حسب إجابة المعني .

السؤال الثامن : هل اثر قيمة المخزون كضمان المطلوبات على قرار مستثمرينكم ؟

الإجابة : لا

نلاحظ انه لم يؤثر ذلك على قرار مستثمرينهم بما انهم وحدة جهوية و يقومون بعمليات التوزيع دون التطرق الى تفاصيا البيع .

السؤال التاسع : هل تقومون بادراج قيمة المخزون باجمالي التكاليف طبقا للتصنيف المناسب لها ؟

الإجابة : نعم

نلاحظ ان المؤسسة تتبع طريقة ادراج المخزون باجمالي التكاليف طبقا للتصنيف المناسب لها ، باعتبار مثلا تكاليف الشراء و الشحن و النقل و التخزين ضمن تكاليف المخزون الخاص بها مع مراعاة خصوصية و نوعية مخزونها .

(أنظر الملحق 02)

السؤال العاشر: هل باستطاعة مستخدم قوائمكم المالية تحديد مواطن قوة و ضعف جانب المؤسسة المتعلق بالمخزون عند القيام بإدراج المخزون بإجمالي القيم طبقا للتصنيف المناسب للمؤسسة ؟

الإجابة : نعم

نلاحظ أنه من خلال ادراجهم لتكاليف المخزون بالكامل يستطيع مستخدم قوائمهم المالية تحديد مواطن القوة و الضعف في المؤسسة في ما يخص المخزون و ما يتعلق به باعتبار المخزون مصدر نشاط المؤسسة و استمراريتها و تحقيق الأرباح .

السؤال الحادي عشر : هل سبق و أن اعتبرتم قيمة المخزون كمصروف للفترة ؟

الإجابة :نعم

السؤال الثاني عشر : حسب ذلك .. هل أثر هذا الاعتبار على الإفصاح في قوائمكم المالية ؟

الإجابة : نعم

باعتبار أن قيمة المخزون تعتبر كمصروف للفترة عندما تكون المؤسسة في حالة بيع المخزون ، حيث تعتبر القيمة الدفترية للمخزون كمصروف عندما يتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بها ، و كذا مقدار القيمة القابلة للتحصيل (حسب ما تم الإشارة اليه في الجزء النظري) ، فان الإجابات على السؤالين الحادي و الثاني عشر توضح أن المؤسسة تعتبر السلع التالفة و السلع المنتهية الصلاحية و قيد التحاليل كمصروف للفترة و لم يتم تسجيل ايراد خاص بها أو يكون ضعيف مقارنة بالمصروف الحاصل ، و هذا ما انعكس على النتيجة المحاسبية للمؤسسة المفصح عنها في القوائم المالية بان تنخفض . (**انظر الملحق رقم 03**)

السؤال الثالث عشر: هل تقومون بإدراج المخزون بصافي القيمة التحصيلية ؟

الإجابة : لا ، بل بالتكلفة التاريخية .

السؤال الرابع عشر :هل أثر ذلك إيجابا على ميزانية مؤسستكم بعد أن كنتم تدرجون المخزون بالتكلفة التاريخية ؟

الإجابة : لا

نلاحظ أن المؤسسة لا تقوم بادراج مخزوناتها بصافي القيمة التحصيلية ، بل تعتمد على مبدا التكلفة التاريخية لأنها وحدة جهوية لتوزيع و بيع الادوية ، ما لم يترتب عنه تأثر إيجابي على ميزانية المؤسسة لأنهم لو يقوموا بالتغيير ليلاحظوا فرق التغيير و أثره على الميزانية . (**انظر الملحق رقم 04**)

تحليل البعد الأول:

نلاحظ ان المؤسسة محل الدراسة تتوفر لديها مجموعة من متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني ، نذكر منها أنها التزمت سياسة محاسبية واحدة للمخزون و تقوم بادراج قيمة المخزون باجمالي قيم المخزون ، وكذا اعتبارها لقيمة المخزون كمصروف للفترة (سلع تالفة – سلع منتهية الصلاحية – سلع قيد التحاليل) ، هذا ما أثر على الإفصاح في

قوائمها المالية (كالنتيجة المحاسبية) يتجلى هذا الأثر مثلا وفق ما تم فهمه من المقابلة أن اعتبارهم للمصروف لا يسجل مقابله إيرادات كسلع تالفة أو منتهية صلاحية .

و كذلك لاحظنا ان المؤسسة محل الدراسة لا تسترد المخزون كتخفيض فهي لا تقوم بتخفيض الأسعار نظرا لان المؤسسة الأم هي التي ترسل لها كشوف أو تعليمات بأسعار السلع و ما تحملته بالاجمال من تكاليف و تحدد سعر خروج هذا المخزون .

بالاضافة الى ان هذه المؤسسة كذلك لا تعتبر قيمة المخزون كضمان لمطلوباتها بمعنى لا تقوم بمثل هذه العملية ، و تصرح بأن هذه الخطوة تكون فقط على مستوى المؤسسة الام .

و يلاحظ كذلك أنها لا تقوم بادراج المخزون بصافي القيمة التحصيلية بل تستخدم المخزون بتكلفته المتكبدة عنه .

و منه نستنتج أن المؤسسة لا تتوافر بها كافة المتطلبات أي لا يعتمدون على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني فيما يخص المخزون بل يتوافقون مع مجموعة من متطلباته .

البعد رقم 02 : كيفيات التقييم المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02

لقد شخصنا في هذا المجال كيفية التقييم المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني بالمؤسسة محل الدراسة فكانت ملاحظاتنا كالتالي :

السؤال الأول : ما هي التكاليف المتكبدة التي تقومون بادراجها في قيمة المخزون ؟

السؤال الثاني : ما الذي تقومون باستبعاده من التكاليف المدرجة في قيمة المخزون ؟

نلاحظ من خلال الإجابة على السؤالين الأول و الثاني للمجال الثاني أن المؤسسة تعتمد في ادراج قيم مخزوناتها ضمن ميزانيتها على الجمع بين التكاليف التالية : الشراء (من وحدات أخرى و يتم توضيح ذلك في الميزانية الموحدة بالشركة الام) ، الشحن ، النقل ، الجمركة ، و التخزين . في حين يقومون باستبعاد التكاليف التالية : تكاليف النقل لأنه المؤسسة مؤخرا اقتنت مجموعة من الوسائل لنقل بضائعها ان صح التعبير بغية تقليل المصاريف .

كما يتم استبعاد تكاليف الجمركة اذا ما تم الحصول على بضائع من ممول محلي .

(انظر الملحق رقم 05 ، نفس الملحق رقم 02)

السؤال الثالث : هل تعتقد أن تكلفة مخزوناتكم التي تخضع للتبادل بالشكل العادي و تلك المنتجة و المنفصلة لمشروعات محددة، تستند بتحديد معين للتكاليف الفردية لها ؟

الإجابة : نعم

نلاحظ أن تكلفة مخزونات المؤسسة التي تخضع للتبادل العادي (شراء و بيع) تتم معالجتها بالشكل الذي يختلف عن تلك المنتجة و المنفصلة لمشروعات محددة

السؤال الرابع : هل سبق و ان استخدمتم أكثر من طريقة لمعالجة العمليات الخاصة بالمخزون في أن واحد (أي في نفس الدورة المحاسبية ؟

الإجابة : لا

السؤال الخامس : هل سبق و ان انخفضت تكلفة المخزون الخاص بكم من تكلفتها السارية المفعول الى صافي القيمة التحصيلية (القابلة للتحقق) ؟

الإجابة : لا

نلاحظ أنه لم يسبق و أن استخدموا أكثر من طريقة مع طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة (التي تم الإجابة عنها مسبقا) خلال الدورة المحاسبية . و لم يتم تخفيضها الى صافي القيمة القابلة للتحقق نظرا لطبيعة النشاط الذي يفرض ان تبقى جميع عمليات المعالجة بنفس الكيفية . (المعالجة الالية)

السؤال السادس : هل تعتبرون مصروفات الفوائد على القروض المستخدمة لتمويل شراء المخزون السلعي بمثابة مصروفات (نفقات) ؟

الإجابة : نعم

السؤال السابع : ام يتم اعتبار مصروفات الفوائد على القروض بمثابة تكاليف اقتراض و تدرج ضمن تكلفة المخزون السلعي ؟

الإجابة : لا

نلاحظ أنه في حال تم الاقتراض و استخدامه في عملية التمويل لشراء المخزون ، فان مصروفات الفوائد على القروض تعتبر كمصروف أي نفقات تدرج ضمن المصروفات حسابات 6 جدول حسابات النتائج .

(انظر الملحق رقم 06)

السؤال الثامن : هل سبق و ان تعرضتم لاخطاء التقييم و التسجيل الخاص بمعالجة المخزون ؟

الإجابة : نعم

السؤال التاسع : هل سبق و ان تم معالجة هذه الأخطاء يدويا ؟

الإجابة :لا بل بتغيير المعطيات اليا في البرنامج .

و منه نلاحظ من خلال الإجابة على الأسئلة الأخيرة انهم في حال وقوعهم في أخطاء التسجيل و التقييم الخاصة بعمليات معالجة المخزون لم يعودوا يستخدمون نهائيا الطريقة اليدوية نظرا للتوجه للطريقة الالية و البرامج المتطورة

و أن هذه المعالجة تكون اوتوماتيكية بعد إعادة اجراء التعديل على المعطيات المقدمة للبرنامج المستخدم في المؤسسة و الذي تستعمله في معالجة عملياتها المحاسبية (أنظر الملحق رقم 07).

تحليل البعد الثاني :

نلاحظ من خلال هذا البعد الخاص بالتقييم و التسجيل المحاسبي للمخزونات بالمؤسسة ، أن عملية ادراج المخزونات تكون بالجمع بين تكاليف الشراء و التحويل و النقل و الجمركة و التخزين و الشحن . في حين يقومون باستبعاد تكاليف النقل ان قاموا بنقلها بوسائل المؤسسة الخاصة و تكاليف الجمركة اذا كان المخزون محلي .

و أن عملية الحصول على المخزون الذي يقومون بتوزيعه تكون بالتنازل و التحويل من المؤسسة الام بنفس سعر الشراء ، في حين أن فوائد القروض في حال قامت المؤسسة الام باقتناء السلع بواسطة قرض تظهر فقط في ميزانيتها الخاصة .

كذلك نلاحظ ان المؤسسة لم تغير سياستها المطبقة في معالجة المخزون ثابتة. و في حال وقوع أي أخطاء محاسبية يعتمدون على المعالجة الالية لا اليدوية و هذا ما يعمل على اختصار الوقت و الجهد بشكل أفضل.

البعد رقم 03: إمكانية تحسين الإفصاح في ظل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني

لقد تمحورت أسئلة هذا البعد في معرفة اراء المسؤولين في المؤسسة حول إمكانية تحسين الإفصاح في المؤسسة عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني. و كانت المقابلة كالاتي:

السؤال الأول: هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يحسن من واقع المؤسسة ؟

الإجابة: نعم

نلاحظ من خلال إجابة المحاسب حول تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني في المؤسسة سيحسن من وضعيتها نظرا لتناوله العديد من النقاط التي تساهم في جعل المؤسسة رائدة في مجالها و قابلة للمقارنة مع غيرها في دول أخرى .

السؤال الثاني : هل تعتقد ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يساهم في تقديم صورة صادقة عن بيانات المخزون الخاصة بالمؤسسة ؟

الإجابة ؟ نعم .

حسب ما يراه المحاسب الخاص بالمؤسسة فان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني سيساهم في تحسين الصورة الخاصة بالمؤسسة ، بالتحديد في ما يتعلق بالمخزون ، بما أنه يمكن أن يغير من اعتماد المؤسسة على التكلفة التاريخية الى الاعتماد على القيمة العادلة .

السؤال الثالث : هل يسمح تطبيق المعيار المحاسبي الدولي إضفاء الثقة في القوائم المالية لدى المساهمين ؟

الإجابة : نعم .

نلاحظ ان المؤسسة ترى بأن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني سيساهم في زيادة الشفافية و المصداقية في القوائم المالية أمام المساهمين و مستخدمي القوائم المالية .

السؤال الرابع : هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يسمح بتحقيق رقابة جيدة على حركة المخزون ؟

الإجابة :نعم

نلاحظ ان من وجهة نظر المحاسب فان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يسمح بتحقيق رقابة جيدة على حركة المخزون ، الا في حالة تقديم الخدمة فان تكلفة المخزونات تدرج بتكلفة الخدمة التي لم يقم الكيان بادراج المنتوجات المطابقة لها .

السؤال الخامس : هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني له تأثير على الإفصاح عن نتيجة صادقة عن نشاط المؤسسة لجميع الأطراف الخارجية (مستثمرين محتملين أو مستثمرين أجانب) ؟

الإجابة : نعم

نلاحظ من وجهة نظر المحاسب أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني بكل متطلباته و قواعده في التقييم و التسجيل و الإفصاح ، سيكون له تأثير إيجابي في الميزانية و جدول حسابات النتائج للمؤسسة و الإفصاح عن نتيجة محاسبية صادقة تفيد جميع المستخدمين خاصة الخارجيين (المحتملين أو الأجانب).

السؤال السادس : هل تعتقد أن عند اهمال المعيار لطريقة LIFO (الصادر أخيرا الوارد أولا) في معالجة المخزون له أثر في الإفصاح عن القوائم المالية ؟

الإجابة : لا

نلاحظ أنه في اعتقاد المحاسب بأن المعيار عند اهماله لطريقة LIFO (الصادر أخيرا الوارد أولا) سيؤثر ذلك في الإفصاح عن القوائم المالية خاصة في ما يتعلق ب حالة تعدد المنتجات ، و حالة عدم ثبات سعر الوحدة الواحدة ، حالة ثبات عدد الوحدات (المخزون أول المدة و مخزون اخر المدة) على الرغم من إمكانية حدوث تغير في مستوى المخزون خلال العام .

السؤال السابع : حسب ذلك ... كيف يكون هذا الأثر ؟

حسب إجابة المعني بالمؤسسة فانه يكون ذلك من خلال تحديد المنتجات النهائية أو غير نهائية كأغراض للتكلفة وفق أهداف المؤسسة لان هذه الطريقة تفيد هذه الحالات مثلا حالة تعدد المنتجات فان طريقة LIFO تسمح بتسريح هذه المنتجات بالترتيب من الأحدث الى الأقدم .

تحليل البعد الثالث :

نلاحظ من خلال إجابة المشرفين على التسيير المالي و المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة يدركون أهمية تطبيق المعايير سواء بما يتعلق بالمخزونات أو أي مجال اخر . و عند طرح التساؤلات حول آرائهم في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني قدموا آرائهم بشكل متوافق بأن تطبيقه يساهم في جعل عمليات المعالجة في المؤسسة في المستوى المطلوب بالإضافة الى أنه يرون أن تطبيق متطلبات الافصاح أو تطبيق المعيار ككل سيساهم في تقديم صورة أفضل عن بياناتها المحاسبية للمخزنات الذي هو مصدر نشاط المؤسسة و الركيزة الأساسية لقيامها ، و كذا جعل قوائمها المالية قابلة للمقارنة عالميا طبقا لمعايير دولية و هذا ما يضفي الثقة ، المصداقية و الشفافية على نتائجها و بالتالي تحسين معلوماتها لكافة المستخدمين الداخليين و الخارجيين .

خلاصة الفصل الثالث:

نستنتج من خلال هذه الدراسة التي تمت على مستوى الوحدة الجهوية الصيدلية المركزية للمستشفيات، أن المؤسسة تعتمد على ممارسة محاسبية خاصة وتتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجزائري ولا تعتمد على معايير المحاسبة الدولية ولكن تتوافق مع العديد من النقاط معه خاصة لما تم طرح الأسئلة في استبانة المقابلة حول كيفيات التقييم والتسجيل وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني في البعد الثاني وجدنا الكثير من التشابهات.

وبالتالي يمكن القول إن من خلال تطبيق المعيار تثبت صحة الفرضية الثالثة بأن المعيار المحاسبي يساهم في تحسين الإفصاح وهذا ما كان في إجابات المعني عند طرح أسئلة الاستبانة (البعد الثالث). وبالتالي يؤكد ان باستكمال المؤسسة الجزائرية لالتزامها بالمعايير المحاسبية الدولية بشكل رسمي أمام مختلف الدول سيساهم في جعلها مؤسسة معترف بها دوليا ومعلوماتها قابلة للمقارنة من طرف المستخدمين خاصة المستثمرين الأجانب وهذا ما يساهم في تواكبنا مع العصر بشكل أفضل وتحقيق انفتاح الأسواق وانفتاح المؤسسة الجزائرية على العالم أكثر وأكثر ...

خاتمة

خاتمة

أصبح العالم اليوم يتكلم لغة واحدة هي عولمة وتوحيد كل شيء، ولم تسلم المحاسبة من ذلك من خلال تطبيق وتعميم المعايير المحاسبية الدولية ، فانتشر تطبيقها حتى أصبحت تطبق من طرف كثير من الدول.

والجزائر كغيرها من الدول واكبت هذا التطور، من خلال نظام يسمى بالنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والذي يرتكز على تحيين المعلومة المحاسبية بجعلها أكثر مرونة وديناميكية لإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، لمن يحتاج معلوماتها.

وفي إطار هذا التطور ركزنا في دراستنا من خلال هذا البحث المتواضع على دراسة مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي دراسة حالة المعيار المحاسبي الدولي الثاني.وتم التوصل الى الإجابة عن صحة الفرضيات المطروحة باعتبار الفرضية الأولى والثالثة صحيحة، أما بالنسبة للفرضية الثانية فيمكن القول أنها صحيحة لكن بشكل نسبي حيث توجد متطلبات أخرى يفصح عنها المعيار بخصوص الإفصاح عن المخزون كحالة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات. وبالتالي يمكن الإجابة عن الإشكالية المطروحة بأن المعيار المحاسبي الدولي يساهم في تحسين الإفصاح عن المخزونات.

وفي الأخير تمكنا من استخلاص النتائج والتوصيات التالية:

نتائج الدراسة :

تشير نتائج الدراسة الى :

الجانب النظري :

1) أنه من خلال قيام المؤسسة بالتوسع في الافصاح يكفل تحقيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية مما يساهم في تعزيز الثقة في نتائج المؤسسة .

2) أن اعطاء المعلومات الصادقة على المؤسسة بما تقوم به من عمليات مهما كان نوعها ، يعمل على تحسين صورتها أمام المستخدمين سواء الداخليين أو الخارجين .

3) تعبر معايير المحاسبة الدولية عن قواعد و ارشادات ضرورية لتوحيد الممارسة العملية دوليا ، و قد تولت الجهات المعنية بإصدارها و الزامها على مختلف الكيانات لتحقيق الغرض من وجودها .

4) تهدف معايير المحاسبة الدولية الى تعزيز فهم القوائم المالية وقابليتها أكثر للمقرنة بما يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها من طرف المستخدمين.

5) أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني يساهم في تنظيم وتوحيد الممارسة المحاسبية للمخزون، بالإضافة الى أنه يوفر مجموعة من المتطلبات الضرورية عن ما يجب الإفصاح عنه فيما يتعلق بالمخزون و هذا ما يفيد في تحسين الافصاح حول المخزونات.

الجانب التطبيقي:

1. أن المؤسسة محل الدراسة تتوجه الى تطبيق النظام المحاسبي المالي بأحسن طريقة ممكنة بما يتوافق بشكل ما مع معايير المحاسبة الدولية .
2. التزام المؤسسة محل الدراسة بصورة غير رسمية و بشكل انتقائي ببعض متطلبات الافصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني.
3. ان تطبيق متطلبات الافصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي يضفي تحسينا كبيرا في ما يتعلق بجانب المخزونات للمؤسسة الجزائرية ، و يجعل من قوائمها المالية ركيزة أساسية في قرارات المستخدمين .

توصيات الدراسة:

1) صياغة برامج تكوينية متواصلة للإطارات لتزويدهم بالمعارف الاساسية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي ، و تمكينهم من متابعة التطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية .

2) يجب التكيف مع التطورات و المستجدات التي تأتي بها معايير المحاسبة الدولية و تكييف النظام المحاسبي المالي معها أكثر

3) ضرورة انشاء لجنة للمراجعة داخل المؤسسة و تفعيل مهامها وواجباتها يؤدي الى زيادة مستوى الافصاح في القوائم المالية بالأخص بما يتوافق مع متطلبات الافصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية .

4) الاستفادة من الدول السباقة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، و تحضير البيئة الملائمة لتطبيقها .

5) ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة وبين مسألة تطبيق معايير المحاسبة الدولية

6) ضرورة التزام المكاتب المحاسبية بتعيين اكفاء و خبراء في مجال معايير المحاسبة الدولية

7) رغم الجوانب الايجابية التي تميز معايير المحاسبة الدولية والتي تعمل عل تحسين الافصاح الا أن هناك بعض الانتقادات. و يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على معالجتها من خلال :

- التقليل من الخيارات و البدائل المحاسبية التي تنضوي عليها معايير المحاسبة الدولية فيما يخص قواعد القياس و الافصاح ، التي يمكن أن تقف عائقا أمام تقريب الممارسات المحاسبية بين البلدان .

- العمل على شرح أكثر تفصيلا بغرض تطبيقها بنفس الكيفية وبالتالي توفير معلومات مفهومة وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي.

و في الاخير يمكننا القول أنه يجب أن نوصي بالعمل على توحيد الجهود بين الاساتذة و الباحثين و أصحاب المصالح في الوطن باتجاه ايصال صورتهم الى الجهات المعنية للاعتراف بالمعايير المحاسبية الدولية ، و نسعى جميعا لتطبيقها بعد الحصول على الشرح المفصل لها ، لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم ، و تحسين الاوضاع المحاسبية في مؤسساتنا الجزائرية .

آفاق الدراسة:

من خلال تناولنا موضوع مساهمة المعايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي (المعيار المحاسبي الدولي المخزونات) نقترح على المهتمين لهذا الموضوع آفاق أخرى جديدة:

- مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات .
- دراسة معيار محاسبي آخر بنفس صياغة الموضوع وتوضيح كيف تساهم المعايير المحاسبية الدولية في تحسينه.
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية أثره على المؤسسة الجزائرية .
- الإفصاح المحاسبي المتعلق بعقود الإيجار و الجانب التمويلي .

الفهرس

فهرس المحتويات

العنوان **الصفحة**

مقدمة ..... **ا-ج**

الفصل الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد الفصل الأول..... **2**

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية **3**

المطلب الأول: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية **3**

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية **10**

أولا: مفهوم المحاسبة الدولية **10**

ثانيا: مفهوم التوافق المحاسبي **10**

ثالثا: مفهوم المعيار **12**

رابعا: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي **13**

المطلب الثالث: مراحل وكيفية اصدار المعيار المحاسبي الدولي ومداخله **15**

أولا: مراحل اصدار المعيار المحاسبي الدولي **15**

ثانيا: كيفية اصدار المعيار المحاسبي الدولي **17**

ثالثا: مداخل اصدار المعايير المحاسبية الدولية **19**

المبحث الثاني: مفاهيم حول معايير المحاسبة الدولية **20**

المطلب الأول: خصائص معايير المحاسبة الدولية مزاياها و عيوبها **20**

أولا: خصائص معايير المحاسبة الدولية **20**

ثانيا: مزايا المعايير المحاسبية الدولية **21**

ثالثا: عيوب معايير المحاسبة الدولية **22**

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية **23**

أولا: أهمية معايير المحاسبة الدولية **23**

ثانيا: أهداف معايير المحاسبة الدولية..... **24**

المطلب الثالث: تخصيص مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية **26**

أولا : المقارنة من جانب الاطار المفاهيمي **26**

ثانيا : المقارنة من جانب عرض بنود القوائم المالية **29**

ثالثا : المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية **31**

رابعا : ذكر نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي **32**

المبحث الثالث: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات) 34

المطلب الأول: تعريف المخزون و خصائصه وجرده **34**

أولا: التعريف بالمخزونات **34**

ثانيا: خصائص المخزونات **35**

ثالثا: جرد المخزونات **35**

المطلب الثاني: أنواع المخزونات ومدونة الحسابات الخاصة بها **38**

أولا: أنواع المخزونات **38**

ثانيا: مدونة الحسابات الخاصة بالمخزونات **41**

المطلب الثالث: مفاهيم حول المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات) **42**

اولا: هدف ونطاق تطبيق المعيار **42**

ثانيا: مصطلحات المعيار **43**

ثالثا: الإفصاح عن المخزونات وتاريخ بدء التطبيق..... **44**

خلاصة الفصل الأول **46**

الفصل الثاني: الإطار النظري للإفصاح

تمهيد الفصل الثاني **48**

المبحث الأول: ماهية الإفصاح **49**

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح **49**

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح **53**

أولا: أهمية الإفصاح **53**

ثانيا: أهداف الإفصاح **56**

المبحث الثاني: أساسيات حول الإفصاح **58**

المطلب الأول: أنواع الإفصاح **58**

المطلب الثاني: الأساليب والطرق المستخدمة في الإفصاح **61**

المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها..... **67**

أولا: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية **67**

ثانيا: خصائص المعلومة الواجب الإفصاح عنها **69**

المبحث الثالث: تحسين الإفصاح للمخزونات وفق معايير المحاسبة الدولية..... **75**

المطلب الأول: السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون **75**

أولا: تعريف السياسات المحاسبية ومصادرها **75**

ثانيا: التغير والثبات في السياسات المحاسبية **77**

ثالثا: الإفصاح شرط نجاح السياسات المحاسبية وأهميتها **79**

رابعا: السياسات المحاسبية للمخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني **81**

المطلب الثاني: قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحقق **83**

أولا: تعريف صافي القيمة القابلة للتحقق **83**

ثانيا: تخفيض قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقق **84**

المطلب الثالث : عناصر أخرى للافصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني . **89**

أولا : اجمالي القيمة المدرجة للمخزون (التكاليف) **89**

ثانيا : قيمة المخزون المعترف به كمصروف **92**

ثالثا :قيمة المخزون المستردة كتخفيض **93**

خلاصة الفصل الثاني **95**

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للوحدة الجهوية للجنوب الصيدلية المركزية للمستشفيات

تمهيد الفصل الثالث..... **97**

المبحث الأول: ماهية الوحدة الجهوية للجنوب الصيدلية المركزية للمستشفيات **98**

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الصيدلية المركزية للمستشفيات وتعريفها **98**

أولا: لمحة تاريخية عن الصيدلية المركزية للمستشفيات..... **98**

ثانيا: التعريف بالصيدلية المركزية للمستشفيات **99**

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات ومهامها **99**

أولا: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات..... **99**

ثانيا: مهام الصيدلية المركزية للمستشفيات **100**

المطلب الثالث: أنواع المخزونات و مخازن الصيدلية المركزية للمستشفيات والحسابات المستخدمة لمعالجة المخزونات **103**

أولا: أنواع مخزونات الصيدلية المركزية للمستشفيات **103**

ثانيا: أنواع المخازن في الصيدلية المركزية للمستشفيات **103**

ثالثا: الحسابات المستعملة في معالجة المخزونات بمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات **104**

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات.....

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للمخزونات في الصيدلية المركزية للمستشفيات (أثناء الدورة العادية)..... **106**

المطلب الثاني: جرد ،تقييم وتسوية المخزونات في نهاية السنة لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات..... **116**

أولا : جرد المخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات **116**

ثانيا: تقييم المخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات **117**

ثالثا: تسوية حسابات المخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات **117**

المبحث الثالث : استبانة المقابلة و تحليلها..... **121**

المطلب الأول : التعريف باستبانة المقابلة **121**

أولا : تعريف استبانة المقابلة **121**

ثانيا : تصنيفات استبانة المقابلة و أنواعها **121**

ثالثا : مميزات و عيوب استبانة المقابلة و خطوات اجراءها..... **121**

المطلب الثاني : الاستبانة و تحليلها..... **123**

خلاصة الفصل الثالث 132

خاتمة 3-1

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

قائمة الملاحق

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أولا– قائمة الكتب:

1. أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**،(ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2002).
2. أمين أحمد السيد لطفي، **المحاسبة الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات** (مصر، الدار الجامعية للنشر،ط1، 2004)
3. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها** ، (عمان الأردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط1، 2008)
4. حسين يوسف قاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**،(دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008)،
5. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2003،1).
6. رضوان حلوة حنان،**مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري– التطبيقات العملية**،(عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ، ط02، 2009)
7. شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS** (الجزائر، دار الزهران ، ط1 ، 2013)
8. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)**، (الجزائر ، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزء الأول ،بدون ذكر الطبعة، 2008).
9. صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، **مقارنة المعايير المحاسبية الدولية**، (مكتبة الإنجلو مصرفية، بدون ذكر الدولة ، ط1، 2000).
10. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط1، 2006).
11. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية لشرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، (مصر، الدار الجامعية ،الجزء الأول، بدون ذكر الطبعة، 2003) .
12. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي (SCF)**، (دار النشر جيطلي، الجزائر، ب دون طبعة، 2009).
13. عطاء الله وارد خليل ، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسيّة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات الخاصة والعامة**، (الإسكندرية، مصر، مكتبة الحريّة للنشر والتوزيع،،ط2، 2008).
14. فريدريك تشوي، كارل آنفروست، جاري ميك، تعريب محمد عصام الدين ، المحاسبة الدولية ،ترجمة محمد حجاج، (السعودية، دار المريخ، 2004)،
15. محمد بوتين، **المحاسبة المالية والمعايير الدولية**، (مكتبة الجزائر ،الجزائر،بدون طبعة، 2008.)
16. محمد سمير الصباح، **دراسات في المحاسبة المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، (بيروت، لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ط1، بدون سنة نشر) .

17. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، 2007).

18. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي الجديد (SCF)، المحاسبة المالية**،(مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، ط1، 2008).

19. نبيه بن عبد الرحمان الحير، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، (السعودية ،الجمعية السعودية للمحاسبة، بدون ذكر الطبعة ، 1998) .

20. هيني قان جريوننج ، **معايير التقارير المالية الدولية** ،ترجمة: طارق حماد، (مصر، الدار الدولية للاستثمارات الدولية، ، 2006) .

ثانيا– المعايير الدولية :

المعيار المحاسبي الدولي الثامن، **السياسات المحاسبية والأخطاء**.

المعيار المحاسبي الدولي الثاني، **المخزونات**

ثالثا – المجلات العلمية:

1- توفيق محمد الشريف ، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية**، (مجلة الإدارة العامة ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، العدد الخامس ، سبتمبر 1987) ،ص 12.

2- جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية** ،(مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد السادس، جامعة بسكرة، 2009).

3- حسين علي خشارمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المتشابهة المندمجة** ،(مجلة جامعة النجاح للأبحاث ن الأردن،المجلد،17،العدد01، 2003).

4- محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية نظرية-** ،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2007)

5- محمد عبد السلام، **علاقة الربط بين نظرية الاتصالات ومبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة**، (مجلة الإدارة، العدد الرابع، أفريل1984،)

6- مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي، مفهوم المبررات والأهداف**،(مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الرابع4، 2006)

7- مصطفى جاموس، **قائمة التدقيق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي** ، (مجلة جامعة دمشق ، سوريا ، المجلد الأول، العدد الأول، 1999).

رابعا– الملتقيات العلمية:

1- بلخير فاطمة، "**واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدول حول واقع مهنتي المحاسبة والتدقيق بين جميع دول العالم، بجامعة الدكتور يحي فارس، غرداية).

2- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، "**مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي، المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، المنعقد في **13–14** ديسمبر **2011** ، بجامعة سعد دحلب، البليدة).

3- سعيد يحي، أوصيف لخظر، "**أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**"(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية: التحدي المنعقد في **13**و**14**ديسمبر **2011**، بجامعة سعد دحلب، البليدة،).

4- صدقي مسعود، صديقي فؤاد، "**انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) مع سياسات الإفصاح في الجزائر**، "(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،المنعقد في(05-06/2013/05) بجامعة الوادي) .

5- عبيرات مقدم، مخلوفي الطاهر، مخلوفي عزوز، "**النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الIAS**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول مكانة النظام المحاسبي الدولي الجزائري في ظل معايير الدولية للمحاسبة، بجامعة بوزيان عاشور، الجلفة).

6- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS**"،(مداخلة ضمن أعمال الملتقى دولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، المنعقد في ديسمبر 2011 ،جامعة سعد دحلب، البليدة).

7- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "**مقارنة النظام المحاسبي الماليSCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، المنعقد في13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة).

8- نور الدين مزياني، "النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية"، مداخلة ضمن أعمال ملتقى بجامعة سكيكدة، الجزائر، 2013).

1- مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، "**التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمون والموجود**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المنعقد في جانفي، 2010 بالمركز الجامعي بالوادي).

2- ناصر دادي عدون، معراج هواري، "**دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المنعقد في2012، بجامعة خلوي . الأغواط الجزائر)

3- زكريا محمد الصادق، إبراهيم السيد عبيد، "**قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في الأوراق المالية المصرية**"، (المؤتمر السنوي الرابع حول الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، المنعقد في 2007، بقسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر).

خامسا– الجرائد الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم (123-01)العدد**19**، الصادرة بتاريخ**19-03-2009**، المتعلقة بنظام المحاسبي المالي.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم**07-11**،الصادرة في **2007** المتضمن النظام المحاسبي المالي، متضمن المواد**26-27-28-29**، العدد**74**، الجزائر

سادسا–الأطروحات والرسائل العلمية:

1. آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة فالجزائر مع متطلبات النظام المقاييس المالي خلال فترة (2013/2010)**، (أطروحة دكتوراه ، بدون ذكر تخصص و القسم ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2014).
2. بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، (رسالة ماستر منشورة ، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2010) .
3. بن تومي بدرة ،**اثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية** ،(رسالة ماجيستير منشورة ، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة ،قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ،2012)
4. بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص الإدارة المالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2،سنة2013).
5. بوناب يسرى، دبابش مروة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأهميته في الشركات المساهمة**، (مذكرة ليسانس غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013).
6. جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية**،(أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014) .
7. جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء الملي في المؤسسة الجزائرية**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014).

8. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،بدون ذكر التاريخ).

9. دشاش أم الخير، **متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص الإدارة المالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009).

10. رولا كاسر لايقه، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تنشرين، سوريا، 2007).

11. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014).

12. سوري فاطمة الزهراء، **مساهمة التدقيق الداخلي للمخزون في تحسين أداء وظيفة التخزين**، (رسالة ماستر غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيض بسكرة، 2015).

13. شناي عبد الكريم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، (أطروحة دكتوراه منشورة ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015).

14. طايلب فاتح، **محاسبة شركات التأمين في ظل معايير المحاسبة الدولية**، (رسالة ماستر منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2012).

15. عبد الحميد حساني، **أهمية الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية والمعلومات المالية (IAS/IFRS) حوكمة المؤسسات**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010)

16. عقون فهيمة، **دراسة لعناصر التثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، (مذكرة ليسانس غير منشورة ، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013).

17. علي السليم سلامة الهروط، **أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في شركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015).

18. عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية**، (رسالة ماستر منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محسن ولحاج، البويرة، 2014).

19. عيساوي دنيا، الك خلود، **المعالجة المحاسبية للمخزونات**،(مذكرة الليسانس غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014).

20. محمد نجيب محمد، **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبية المصرية**، (رسالة ماجيستير منشورة ، بدون ذكر التخصص و القسم و الكلية نجامعة قناة السويس، مصر، 2010).

21. ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012).

22. ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضربسكرة،2012).

23. نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، (أطروحة دكتوراه منشورة ، بدون ذكر التخصص و القسم و الكلية ، جامعة دمشق، سوريا، 2010).

سابعا– المواقع الإلكترونية:

1. http://iraq56.blogspot.com/2013/07/blog-post_13.html ، مدونة الاقتصاد بعيون الخبراء.

2. **http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic** ، منتدى المحاسبين الجزائريين، المحاسب العربي، محاسبة مالية، إدارة الأعمال، التسويق، تدقيق

3. http://Mouhasba.3olom.org/t279-topic .

4. **http://mouhasba.3ouloum.org//t1279-topic** ، منتدى المحاسب العربي، محاسبة، مالية، إدارة، أعمال، تسويق، تدقيق.

5. http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-2083.html ،منتدى المحاسبة، المحاسبة المالية، الملتقى العربي الاقتصادي والثقافي والاجتماعي، الإفصاح في القوائم المالية

6. http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-2083.html،منتدى المحاسبة، المحاسبة المالية ،ملتقى العربي الاقتصادي الثقافي والاجتماعي،الإفصاح في القوائم الماليّة.

7. http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1853K، **ملتقى** الشذرات الإلكترونية، الإفصاح في التقارير المالية، بحوث الإدارة و الاقتصاد.

8. **http://www.startimes.com/?t=18595082** ، منتديات ستار تايمز

9. /https://www.bayt.com/ar/specialties/q/59218 ،منتدى بيت تخصصات

10. www.acc4arab.com/acc/showthread.php/16527، منتدى شبكة المحاسبين العرب.

11. www.djelfa.info/showthread.php?t=88956 ، منتدى الجلفة .

12. www.shtharat.net/vb/showthred.php?t=8199 ، منتدى ملتقى الشذرات.

ثامنا: البحوث و الدراسات:

1. جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين مجلس الإدارة وفقًا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، (رقم4، فلسطين، جانفي، 2007).
2. حسين عبد الجليل آل غزوي، **الإفصاح المحاسبي في ضل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، (بحث لنظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة جامعة كلية الإدارة والاقتصاد، 2009)
3. خالد جمال حجارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، (مطبوعات جامعية ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2015)
4. محاسن علي، **مشكلات محاسبية معاصرة**، محاضرات اون لاين ، الموضوع الثاني إجراءات المحافظة على رأس المال ، قياس الدخل المحاسبي بين التكلفة و القيمة .
5. محاضرات الدكتور بن عيشي بشير ، مقياس تدقيق و محافظة الحسابات 2 ، تخصص فحص محاسبي ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2017

II. المراجع باللغة الأجنبية :

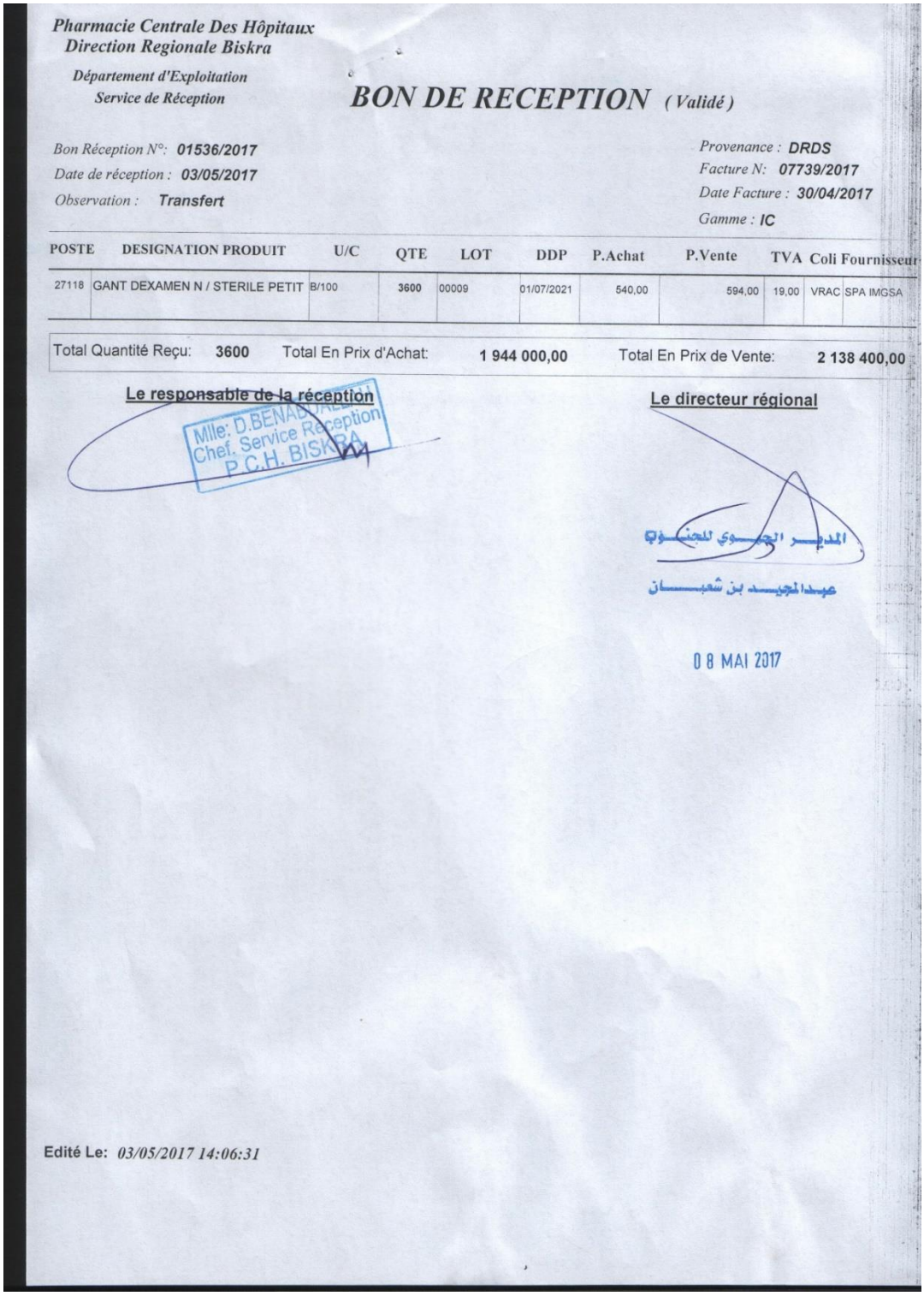
1. karim Mhedhbi , **Analyse de l'effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des marchés Financiers Emergents**, (Thése de doctorat, ISCAE. Université de la Manouba, Tunisie , 2010),
2. IAS/IFRS ,**International Accounting Standard**, **Collection Gestion**,(copyright pages blesue International, Septembre2008),p8.
3. AAA,A Statement of Basic, **Accounting theory** ,Evanston Illiois,1997

قائمة الوثائق

قائمة الوثائق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	عملية تنازل عن مجموعة من الأدوية	106
02	شراء مواد غير خاضعة للضريبة	108
03	فاتورة شراء مضاد الفيروسات	113
04	عملية بيع مجموعة من الأدوية	116

الوثيقة رقم 01



Pharmacie Centrale Des Hôpitaux
Direction Regionale Biskra

Département d'Exploitation
Service de Réception

BON DE RECEPTION (Validé)

Bon Réception N°: ***01536/2017***
Date de réception : ***03/05/2017***
Observation : ***Transfert***

Provenance : ***DRDS***
Facture N: ***07739/2017***
Date Facture : ***30/04/2017***
Gamme : ***IC***

POSTE	DESIGNATION PRODUIT	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Achat	P.Vente	TVA	Coli	Fournisseur
27118	GANT DEXAMEN N / STERILE PETIT	B/100	3600	00009	01/07/2021	540,00	594,00	19,00	VRAC	SPA IMGSA

Total Quantité Reçu: **3600** Total En Prix d'Achat: **1 944 000,00** Total En Prix de Vente: **2 138 400,00**

Le responsable de la réception

Mlle: D.BENAB...
Chef. Service Réception
P.C.H. BISKRA

Le directeur régional

المديـــر الجـــهـــوي للجنـــوب
عبدالمجيـــد بن شعبـــــان

0 8 MAI 2017

Edité Le: *03/05/2017 14:06:31*

PCH EPIC

الصيدلية المركزية للمستشفيات
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

C.Route wilaya, Oued -Smar, B.P : 354 - DAR EL BEIDA
TEL: +213 (0) 21 50 87 13/14/16 +213 (0) 21 50 54 86 FAX: +213 (0) 21 75 28 28
R-C N° : 0013232B00 CCP N° : 007 99999 000 235559933
Commande N° : 07979/2017 DU : 30/04/2017
Identificateur Fiscal : 099516150753424 A.I.N. 16152037021 N.I.S N° : 099516030521536

PCH DEPOT BISKRA
BISKRA
Biskra

FACTURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
07739/2017	30/04/2017	1	07791/2017	07979/2017	009964

Code	Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
27118	GANT DEXAMEN N / STERILE PETIT B/100 19 %	3 600	540,00	1 944 000,00

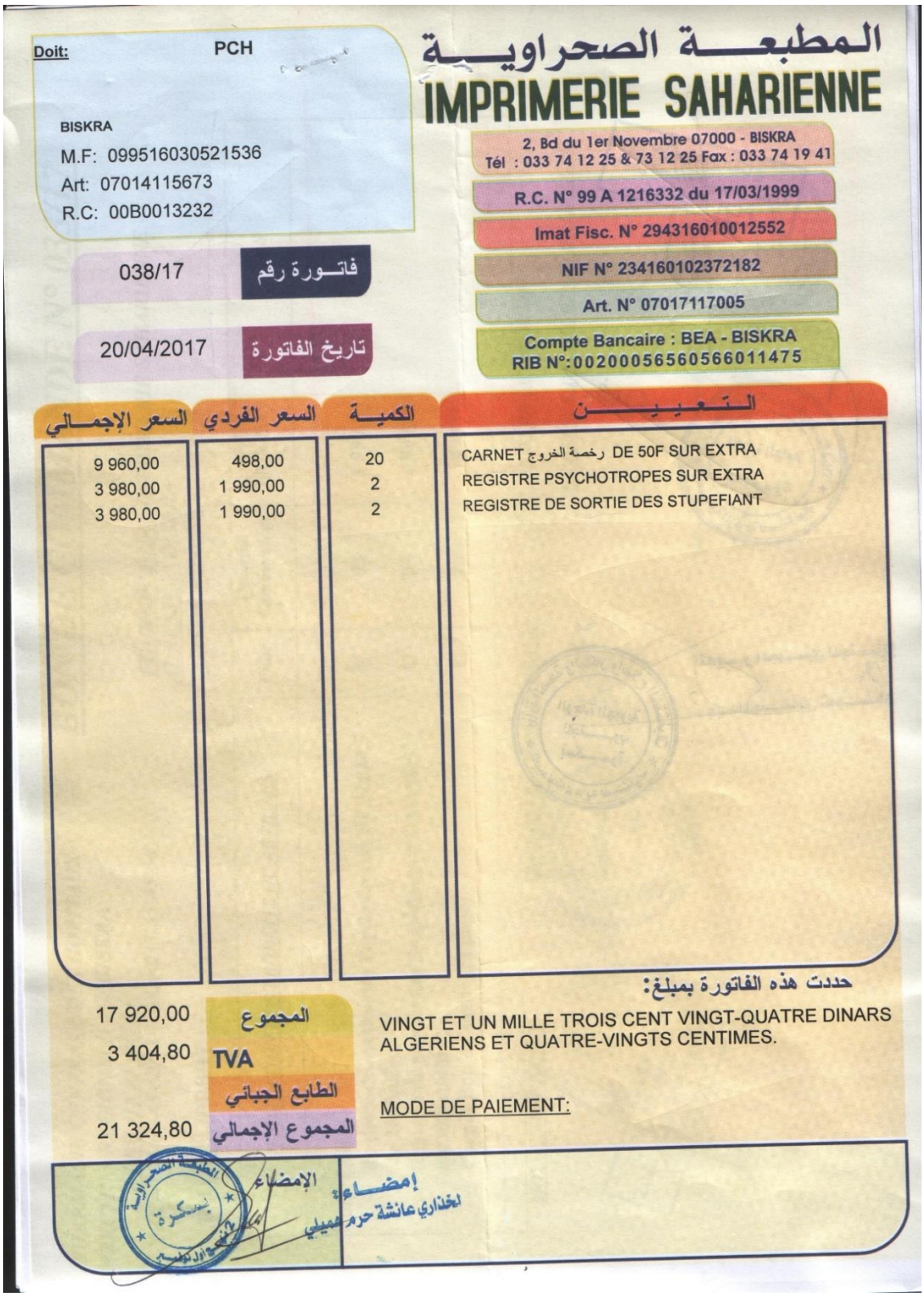
La Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
Un million neuf cent quarante quatre mille DA

DRDS

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
D.R.D.S. S/D Exploitation
SERVICE FACTURATION
R.C. N°: 0013232 B 00
N° CCP:

	Brut	TVA	Net à Payer
Base H.T.	1 944 000,00		1 944 000,00

الوثيقة رقم 02



المطبعة الصحراوية
IMPRIMERIE SAHARIENNE

2, Bd du 1er Novembre 07000 - BISKRA
Tél : 033 74 12 25 & 73 12 25 Fax : 033 74 19 41

R.C. N° 99 A 1216332 du 17/03/1999

Imat Fisc. N° 294316010012552

NIF N° 234160102372182

Art. N° 07017117005

Compte Bancaire : BEA - BISKRA
RIB N°:00200056560566011475

Doit: PCH

BISKRA
M.F: 099516030521536
Art: 07014115673
R.C: 00B0013232

فاتورة رقم 038/17

تاريخ الفاتورة 20/04/2017

التعيين	الكمية	السعر الفردي	السعر الإجمالي
CARNET رخصة الخروج DE 50F SUR EXTRA	20	498,00	9 960,00
REGISTRE PSYCHOTROPES SUR EXTRA	2	1 990,00	3 980,00
REGISTRE DE SORTIE DES STUPEFIANT	2	1 990,00	3 980,00

حددت هذه الفاتورة بمبلغ:

VINGT ET UN MILLE TROIS CENT VINGT-QUATRE DINARS ALGERIENS ET QUATRE-VINGTS CENTIMES.

المجموع	17 920,00
TVA	3 404,80
الطابع الجبائي	
المجموع الإجمالي	21 324,80

MODE DE PAIEMENT:

الإمضاء

إمضاء:
لخذاري عائشة حرم ميلي

الوثيقة رقم: 03

Ets. SAYAH Khaled

Vente et maintenance matériels informatique,bureatique,télephonie,internet

Ecole de formation agréée :Silicon Oasis

N° 5 Lot. Dalia Biskra
R.C. N° 07/00-1233389A08
M.F. 196507010217346
NIS :196507010217346
A.I. :7014118215
Tél. 033 73 58 47
Fax 033 73 35 54
Site Web : www.siliconoasis.com
Email : info@siliconoasis.com
Compte CPA Biskra : 305 400 0007282 35
RIB : 00400305400000728235

Biskra le: 17 OCT. 2016

FACTURE N°: 96/2016

Client : PCH BISKRA

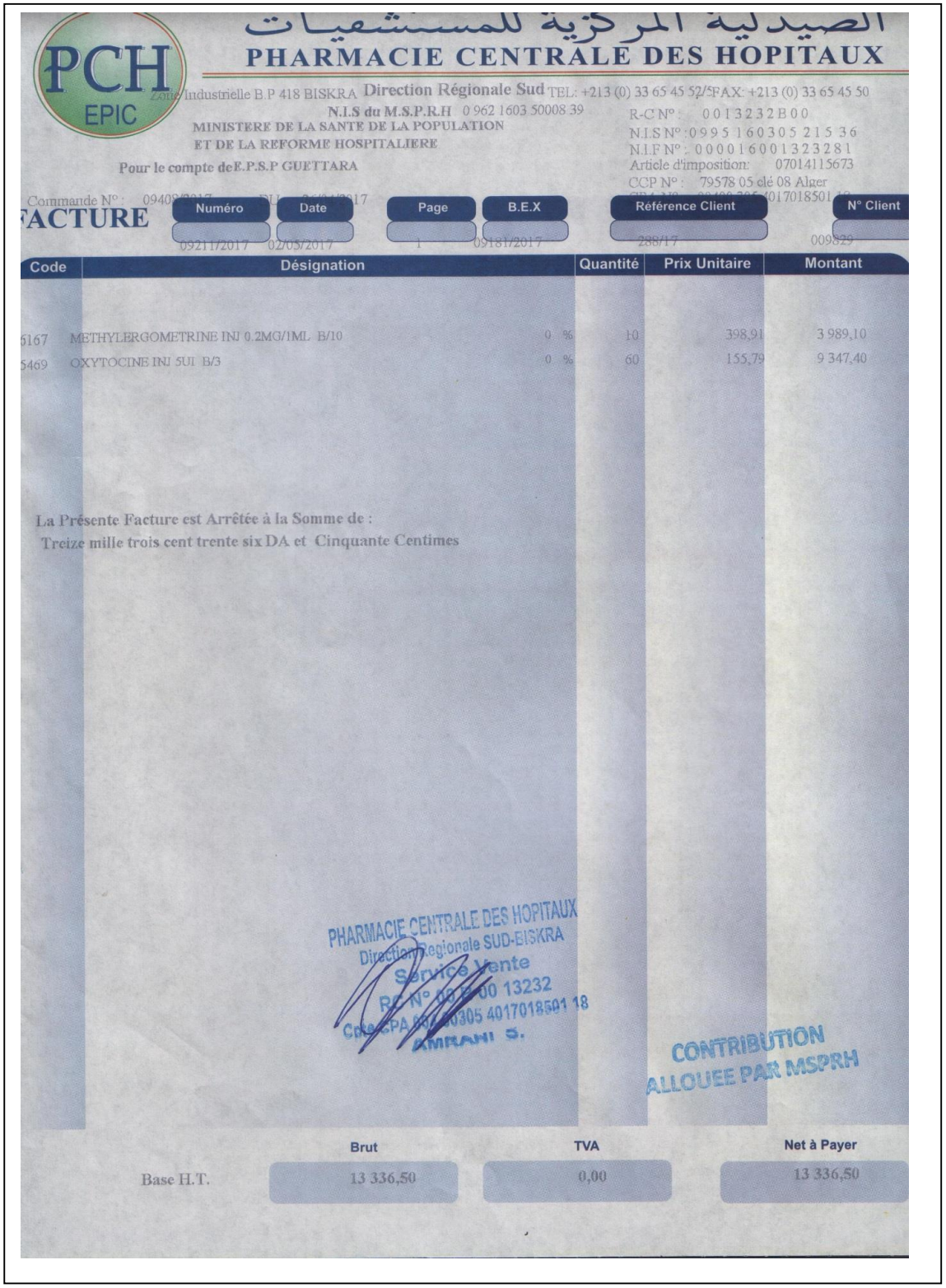
N°	Désignation	QTE	PU	MONTANT
01	ANTIVIRUS RESEAUX KASPERSKY SERVEUR + 10 POSTES	01	17 948,71	17 948,71
02	ANTIVIRUS KASPERSKY 05 POSTES	04	3 589,74	14 358,96
		Total H. TVA		32 307,67
		Total 17 %		5 492,30
		TOTAL TTC		37 799,97

Arrêtée la présente facture à la somme de :

trente-sept mille sept cent quatre-vingt-dix-neuf D.A et quatre-vingt-dix-sept centimes

ETS SAYAH KHALED
مؤسسة سايح خالد
حي الدالية رقم 05 - بسكرة
07/00-1233389 B 08 س.ت:

الوثيقة رقم: 04



الصيدلية المركزية للمستشفيات

PCH EPIC

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

Zone Industrielle B.P 418 BISKRA **Direction Régionale Sud** TEL: +213 (0) 33 65 45 52/5 FAX: +213 (0) 33 65 45 50

N.I.S du M.S.P.R.H 0 962 1603 50008 39

MINISTERE DE LA SANTE DE LA POPULATION
ET DE LA REFORME HOSPITALIERE

R-C N° : 0 0 1 3 2 3 2 B 0 0

N.I.S N° : 0 9 9 5 1 6 0 3 0 5 2 1 5 3 6

N.I.F N° : 0 0 0 0 1 6 0 0 1 3 2 3 2 8 1

Article d'imposition: 07014115673

CCP N° : 79578 05 clé 08 Alger

Pour le compte de E.P.S.P GUETTARA

Commande N° : 0940[illegible]2017 DU [illegible]2017

FACTURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
0921/2017	02/05/2017	1	09181/2017	288/17	009829

Code	Désignation		Quantité	Prix Unitaire	Montant
5167	METHYLERGOMETRINE INJ 0.2MG/1ML B/10	0 %	10	398,91	3 989,10
5469	OXYTOCINE INJ 5UI B/3	0 %	60	155,79	9 347,40

La Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
Treize mille trois cent trente six DA et Cinquante Centimes

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
Direction Régionale SUD-BISKRA
Service Vente
RC N° 00[illegible]00 13232
Code CPA [illegible]0305 4017018501 18
AMRANI S.

CONTRIBUTION ALLOUEE PAR MSPRH

	Brut	TVA	Net à Payer
Base H.T.	13 336,50	0,00	13 336,50

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01) : استبانة المقابلة

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته ....

تحية طيبة و بعد ....

يسرني أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقو بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص الفحص المحاسبي ، ذلك بإتمام الدراسة و التي هي بعنوان :

مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 – بمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفياتPCH

نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع و ما تقومون به في المؤسسة ، الإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة و موضوعية ، للوصول الى أهداف الدراسة و ابراز نتائجها ، و التي تطمح الباحثة من خلالها بالوقوف على اجوبتكم على الأسئلة ، موضحة في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم الا لأغراض الدراسة و البحث العلمي ، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم .

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

البيان	البعد الأول : متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني	نعم	لا	التعليل
01	هل سبق و أن التزمتم بسياسة محاسبية واحدة للمخزون دون تغيير ؟			
02	حسب ذلك ... هل كانت كافية لجعل الإفصاح عن هذا الأخير فعالا و مفيدا لمستخدمي قوائكم المالية ؟			
03	هل تقومون باستخدام ملاحظات كافية في قوائكم المالية (الملاحق) في حال أن تم استرداد قيمة المخزون كتخفيض ؟			
04	ما الظروف و الأحداث التي أدت الى استردادكم التخفيض من قيمة المخزون ؟			
05	في حال صادفتم حالة استرداد قيمة المخزون كتخفيض هل سبق و أن جعلت من نتيجة مؤسستكم المفصح عنها غير صادقة في حال اعتبارها كدخل للفترة و لم يفصح عن ذلك ؟			
06	هل سبق و أن استخدمتم قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات ؟			
07	حسب ذلك ... هل اعتبرتم قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات من الأمور الواجب الإفصاح عنها ؟			
08	هل أثر قيمة المخزون كضمان للمطلوبات على قرار مستثمرينكم ؟			

09	هل تقومون بادراج قيمة المخزون باجمالي قيم المخزون طبقا للتصنيف المناسب ؟			
10	هل باستطاعة مستخدم قوائكم المالية تحديد مواطن قوة و ضعف جانب المؤسسة المتعلق بالمخزون عند القيام بادراج المخزون باجمالي القيم طبقا للتصنيف المناسب للمؤسسة ؟			
11	هل سبق و أن اعتبرتم قيمة المخزون كمصروف للفترة ؟			
12	حسب ذلك ... هل أثر هذا الاعتبار على الإفصاح في قوائكم المالية ؟			
13	هل تقومون بادراج المخزون بصافي القيمة التحصيلية ؟			
14	هل أثر ذلك إيجابا على ميزانية مؤسستكم بعد أن كنتم تدرجون المخزون بالتكلفة التاريخية ؟			

البيان	البعد الثاني :كيفيات التقييم المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني			
01	ما هي التكاليف المتكبدة التي تقومون بإدراجها في قيمة المخزون ؟			
02	ما الذي تقومون باستبعاده من التكاليف عند ادراج قيمة المخزون ؟			
03	هل تعتقد أن تكلفة مخزوناتكم التي تخضع للتبادل بالشكل العادي و تلك المنتجة و المنفصلة لمشروعات محددة ، تستند بتحديد معين للتكاليف الفردية لها ؟			
04	هل سبق و أن استخدمتم أكثر من طريقة لمعالجة العمليات الخاصة بالمخزون في ان واحد ؟ (أي في نفس الدورة المحاسبية)			
05	هل سبق و أن انخفضت تكلفة المخزون الخاصة بكم من تكلفتها السارية المفعول الى صافي القيمة التحصيلية (القابلة للتحقق) ؟			
06	هل تعتبرون مصروفات الفوائد على القروض المستخدمة لتمويل شراء المخزون السلعي بمثابة مصروفات (نفقات)؟			
07	أم هل تعتبرون مصروفات الفوائد على القروض بمثابة تكاليف اقتراض و تدخل ضمن تكلفة المخزون السلعي ؟			
08	هل سبق و ان تعرضتم لأخطاء التقييم و التسجيل الخاص بمعالجة المخزون ؟			
09	هل سبق و ان تم معالجة هذه الأخطاء يدويا ؟			

البيان	البعد الثالث: إمكانية تحسين الإفصاح في ظل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني			
01	هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يحسن من واقع المؤسسة ؟			
02	هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يساهم في تقديم صورة صادقة عن بيانات المخزون الخاص بالمؤسسة ؟			
03	هل يسمح تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني إضفاء الثقة في القوائم المالية لدى المساهمين ؟			

04	هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني يسمح بتحقيق رقابة جيدة على حركة المخزون ؟			
05	هل تعتقد أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني له تأثير على الإفصاح عن نتيجة صادقة عن نشاط المؤسسة لجميع الأطراف الخارجية (أي مستخدمي القوائم المالية)؟			
06	هل تعتقد أن عند اهمال المعيار لطريقة LIFO في معالجة المخزون له أثر في الإفصاح عن القوائم المالية ؟			
07	حسب ذلك .... كيف يكون هذا الأثر ؟			

الملحق رقم 02:

Pharmacie Centrale des Hôpitaux Planche de Prix N° : 06068/2015 Du : 13/12/2015

Contrat N° : 00010/IC STK01/15 Du : 05/02/2015

Fournisseur : AGFA HEALTH CARE Facture N° : 9070032263 Du : 28/10/2015

Montant Facture : 75 360,000 EUR N° D10 : 008890-2015 Du : 02/12/2015

Montant D10 : 75 360,000 EUR Montant Frêt en DA : 4 501 572,76 Parité : 115,0851

Montant Assurance en DA : 7 536,000 Taux Frêt % : 51,90441 Taux Assur %: 0,08689

Code Produit : 14990 U/C : 2X20L

Désignation Produit : REVELATEUR AUTOMATIQUE G 139 2 X 20 L

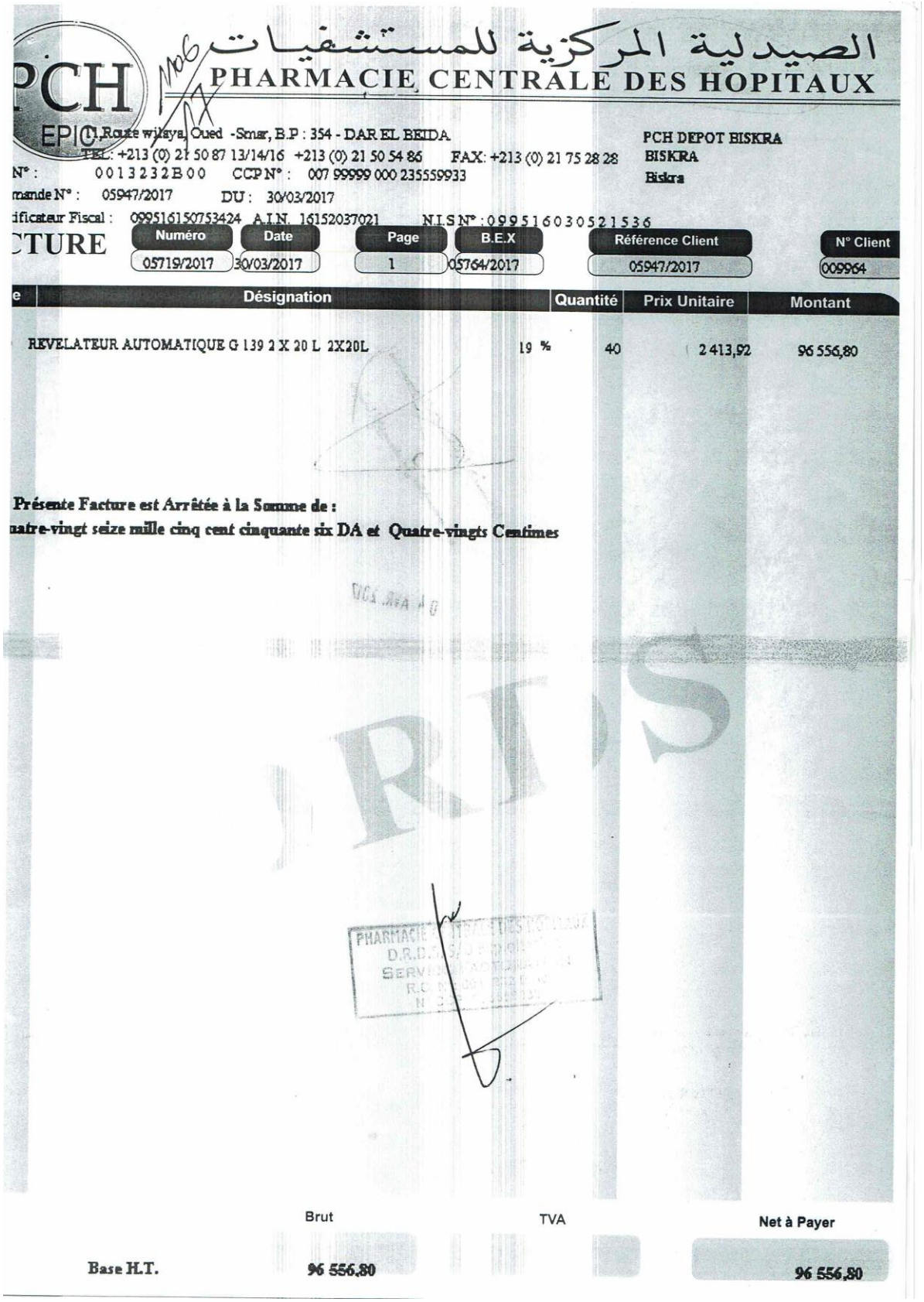
Prix unitaire d'achat en monnaie d'origine	12,000
Prix unitaire d'achat en D.A	1 381,021
Coût du frêt	716,811
Assurances	1,200
Prix C.A.F	2099,03215
Droits de douane (15 %)	314,85
Redevances douanières (200 DA)	0,03
Total Droits de douane	314,89
Coût d'achat	**2 413,919**
Frais d'approche (2,5 %)	52,48
Prix de revient	**2 466,395**
Marge gros (15 %)	**314,85**
Prix de vente gros H.T.	**2 781,250**
Montant T.V.A : 19 %	**528,44**
Prix vente gros T.T.C	**3 309,69**

CHEF DE SERVICE DE LA TARIFICATION CHARGE DE LA TRIFICATION

Observations :

Editée le : 30/03/2017 09:33:50 LE PHARMACIEN RESPONSABLE TECHNIQUE

الملحق رقم 03 :



الصيدلية المركزية للمستشفيات
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

EPIC 1,Route wilaya, Oued -Smar, B.P : 354 - DAR EL BEIDA
TEL: +213 (0) 21 50 87 13/14/16 +213 (0) 21 50 54 86 FAX: +213 (0) 21 75 28 28
N° : 0013232B00 CCP N° : 007 99999 000 235559933

PCH DEPOT BISKRA
BISKRA
Biskra

mande N° : 05947/2017 DU : 30/03/2017
ificateur Fiscal : 099516150753424 A.I.N. 16152037021 N.I.S N° : 099516030521536

CTURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
05719/2017	30/03/2017	1	05764/2017	05947/2017	009964

e	Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
	REVELATEUR AUTOMATIQUE G 139 2 X 20 L 2X20L 19 %	40	2 413,92	96 556,80

Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
uatre-vingt seize mille cinq cent cinquante six DA et Quatre-vingts Centimes

PHARMACIE ... D.R.D.A ... SERVICE ... R.C ... N ...

	Brut	TVA	Net à Payer
Base H.T.	96 556,80		96 556,80

Pharmacie Centrale Des Hôpitaux
Direction Regionale Biskra

Département d'Exploitation
Service de Réception

Bulletin de Contrôle de l'Entrée *(Non Valide)*

Bon Réception N°: **01106/2017**
Date de réception : **03/04/2017**
Observation : **Transfert**

Provenance : **DRDS**
Facture N: **05719/2017**
Date Facture : **30/03/2017**
Gamme : **IC**

ADRESSE : **H**

POSTE	DESIGNATION PRODUIT	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Achat	P.Vente	TVA	Coli	Fournisseur
14990	REVELATEUR AUTOMATIQUE G 139 2 X 20 L	2X20L	40	D56-430503	01/08/2017	2 413,92	2 781,25	19,00	VRAC	AGFA HEALTH CARE

Date de Tirage: 03/04/2017 09:34:31

Pharmacie Centrale Des Hôpitaux
Direction Regionale Biskra

Département d'Exploitation
Service de Réception

BON DE RECEPTION (Validé)

Bon Réception N°: **01106/2017**
Date de réception : **03/04/2017**
Observation : **Transfert**

Provenance : **DRDS**
Facture N: **05719/2017**
Date Facture : **30/03/2017**
Gamme : **IC**

POSTE	DESIGNATION PRODUIT	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Achat	P.Vente	TVA	Coli	Fournisseur
14990	REVELATEUR AUTOMATIQUE G 139 2 X 20 L	2X20L	40	D56-43(	01/08/2017	2 413,92	2 781,25	19,00	VRAC	AGFA HEALTH CARE

Total Quantité Reçu: 40 Total En Prix d'Achat: 96 556,80 Total En Prix de Vente: 111 250,00

Le responsable de la réception

Le directeur régional

04 AVR. 2017

Edité Le: *03/04/2017 11:47:35*

الملحق رقم 04 :

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
DIRECTION REGIONALE DE BISKRA

8-Tableau des mouvements de stocks année 2015:

janv-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 342 774 886,82	298 211 500,08	455 834 716,07	**1 185 151 670,83**
CHIMIQUE	438 115,66	-	4 705,54	**433 410,12**
REACTIFS	10 406 609,03	340 513,68	2 274 270,33	**8 472 852,38**
DENTAIRE	611 895,79	48 591,60	240 426,92	**420 060,47**
DISPOSITIFS MEDICAUX	56 939 365,83	8 543 073,86	20 763 720,23	**44 718 719,46**
TOTAL	**1 411 170 873,13**	**307 143 679,22**	**479 117 839,09**	**1 239 196 713,26**

févr-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 185 151 670,83	760 190 453,76	778 726 412,46	**1 166 615 712,13**
CHIMIQUE	433 410,12	-	8 191,03	**425 219,09**
REACTIFS	8 472 852,38	3 818,00	2 746 018,80	**5 730 651,58**
DENTAIRE	420 060,47	53 376,00	117 936,20	**355 500,27**
DISPOSITIFS MEDICAUX	44 718 719,46	27 155 910,31	28 957 635,94	**42 916 993,83**
TOTAL	**1 239 196 713,26**	**787 403 558,07**	**810 556 194,43**	**1 216 044 076,90**

mars-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 166 615 712,13	698 800 427,79	615 014 315,66	**1 250 401 824,26**
CHIMIQUE	425 219,09	-	87 709,40	**337 509,69**
REACTIFS	5 730 651,58	1 458 348,96	1 116 152,93	**6 072 847,61**
DENTAIRE	355 500,27	129 577,60	223 349,70	**261 728,17**
DISPOSITIFS MEDICAUX	42 916 993,83	62 177 371,05	41 828 850,33	**63 265 514,55**
TOTAL	**1 216 044 076,90**	**762 565 725,40**	**658 270 378,02**	**1 320 339 424,28**

avr-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 250 401 824,26	423 249 960,76	634 262 136,53	**1 039 389 648,49**
CHIMIQUE	337 509,69	3 520,00	15 628,60	**325 401,09**
REACTIFS	6 072 847,61	4 778 650,00	3 141 822,88	**7 709 674,73**
DENTAIRE	261 728,17		163 781,00	**97 947,17**
DISPOSITIFS MEDICAUX	63 265 514,55	59 644 067,89	59 279 329,84	**63 630 252,60**
TOTAL	**1 320 339 424,28**	**487 676 198,65**	**696 862 698,85**	**1 111 152 924,08**

mai-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 039 389 648,49	254 261 917,62	504 766 053,90	**788 885 512,21**
CHIMIQUE	325 401,09	1 760,00	1 760,00	**325 401,09**
REACTIFS	7 709 674,73	1 655 465,92	4 827 721,24	**4 537 419,41**
DENTAIRE	97 947,17	-	14 104,40	**83 842,77**
DISPOSITIFS MEDICAUX	63 630 252,60	59 518 577,10	49 162 920,65	**73 985 909,05**
TOTAL	**1 111 152 924,08**	**315 437 720,64**	**558 772 560,19**	**867 818 084,53**

juin-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	788 885 512,21	362 738 582,24	520 263 006,81	**631 361 087,64**
CHIMIQUE	325 401,09	467 682,50	254 954,30	**538 129,29**
REACTIFS	4 537 419,41	3 916 021,00	2 514 525,59	**5 938 914,82**
DENTAIRE	83 842,77	-	7 052,20	**76 790,57**
DISPOSITIFS MEDICAUX	73 985 909,05	68 165 080,38	51 831 979,73	**90 319 009,70**
TOTAL	**867 818 084,53**	**435 287 366,12**	**574 871 518,63**	**728 233 932,02**

juil-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	631 361 087,64	585 905 927,51	410 765 341,56	**806 501 673,59**
CHIMIQUE	538 129,29	182 770,98	208 932,30	**511 967,97**
REACTIFS	5 938 914,82	1 688 295,00	3 832 695,64	**3 794 514,18**
DENTAIRE	76 790,57	-	-	**76 790,57**
DISPOSITIFS MEDICAUX	90 319 009,70	57 728 937,98	50 061 536,10	**97 986 411,58**
TOTAL	**728 233 932,02**	**645 505 931,47**	**464 868 505,60**	**908 871 357,89**

août-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	806 501 673,59	419 956 056,23	462 650 542,04	**763 807 187,78**
CHIMIQUE	511 967,97	129 340,00	182 770,98	**458 536,99**
REACTIFS	3 794 514,18	936 300,00	2 265 182,32	**2 465 631,86**
DENTAIRE	76 790,57	-	18 782,74	**58 007,83**
DISPOSITIFS MEDICAUX	97 986 411,58	62 060 116,36	45 461 097,87	**114 585 430,07**
TOTAL	**908 871 357,89**	**483 081 812,59**	**510 578 375,95**	**881 374 794,53**

sept-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	763 807 187,78	680 950 500,36	399 429 025,79	**1 045 328 662,35**
CHIMIQUE	458 536,99	126 048,80	261 676,45	**322 909,34**
REACTIFS	2 465 631,86	2 006 364,26	1 305 721,48	**3 166 274,64**
DENTAIRE	58 007,83	-	5 228,64	**63 236,47**
DISPOSITIFS MEDICAUX	114 585 430,07	75 228 622,45	49 418 110,31	**140 395 942,21**
TOTAL	**881 374 794,53**	**758 311 535,87**	**450 409 305,39**	**1 189 277 025,01**

oct-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 045 328 662,35	499 313 350,95	429 121 007,46	**1 115 521 005,84**
CHIMIQUE	322 909,34	1 036,84	1 960,86	**321 985,32**
REACTIFS	3 166 274,64	588 887,00	797 191,85	**2 957 969,79**
DENTAIRE	63 236,47	-	7 842,96	**55 393,51**
DISPOSITIFS MEDICAUX	140 395 942,21	63 322 954,32	54 963 488,51	**148 755 408,02**
TOTAL	**1 189 277 025,01**	**563 226 229,11**	**484 891 491,64**	**1 267 611 762,48**

nov-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 115 521 005,84	494 006 413,73	567 356 939,03	**1 042 170 480,54**
CHIMIQUE	321 985,32	-	3 580,28	**318 405,04**
REACTIFS	2 957 969,79	99 993,30	1 598 206,11	**1 459 756,98**
DENTAIRE	55 393,51	38 078,88	7 946,24	**85 526,15**
DISPOSITIFS MEDICAUX	148 755 408,02	96 776 737,97	71 549 735,56	**173 982 410,43**
TOTAL	**1 267 611 762,48**	**590 921 223,88**	**640 516 407,22**	**1 218 016 579,14**

déc-15

Rubrique	Solde au début du mois	Mouvements de la période		Solde à la fin du mois
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 042 170 480,54	304 561 013,74	352 926 799,13	**993 804 695,15**
CHIMIQUE	318 405,04	198 296,00	205 636,20	**311 064,84**
REACTIFS	1 459 756,98	9 500 753,16	487 716,19	**10 472 793,95**
DENTAIRE	85 526,15	-	- 17 122,28	**102 648,43**
DISPOSITIFS MEDICAUX	173 982 410,43	25 777 993,08	44 066 815,64	**155 693 587,87**
TOTAL	**1 218 016 579,14**	**340 038 055,98**	**397 669 844,88**	**1 160 384 790,24**

Tableau des mouvements de stocks annuel 2015

Rubrique	Solde au 01/01/2015	Mouvements de la période		Solde à 30/12/2015
		Réception	Facturation	
MEDICAMENT	1 342 774 886,82	5 782 146 104,77	6 131 116 296,44	**993 804 695,15**
CHIMIQUE	438 115,66	1 110 455,12	1 237 505,94	**311 064,84**
REACTIFS	10 406 609,03	26 973 410,28	26 907 225,36	**10 472 793,95**
DENTAIRE	611 895,79	269 624,08	778 871,44	**102 648,43**
DISPOSITIFS MEDICAUX	56 939 365,83	666 099 442,75	567 345 220,71	**155 693 587,87**
TOTAL	**1 411 170 873,13**	**6 476 599 037,00**	**6 727 385 119,89**	**1 160 384 790,24**

الصيدلية المركزية للمستشفيات
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
Zone Industrielle B.P 418 BISKRA Direction Régionale Sud TEL: +213 (0) 33 65 45 52/53 FAX: +213 (0) 33 65 45 50
R-C N° : 0013232B00
N.I.S N° 0995160305215 36
N.I.F N° : 000016001323281
Article d'imposition: 07014115673
CCP N° : 79578 05 clé 08 Alger
CPA N° : 00400 305 4017018501 18

REFUSE A L'ANALYSE
ALGER

NIS : ART.IMP: :
TEL : FAX :

nde N° : 08651/2017 DU : 17/04/2017

TURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
08038/2017	17/04/2017	1	08434/2017	CATHE G16	809983

Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
CATHETER COURT A AILETTES A/SITE D INJECTION G16 B/1 P.V: 18,92 19 %	4 900	17,20	84 280,00

H.T (09 %) :	0,00	Montant T.V.A. (09 %) :	0,00
H.T (19 %) :	92 708,00	Montant T.V.A. (19 %) :	17 614,52

'résente Facture est Arrêtée à la Somme de :
ıtre-vingt quatre mille deux cent quatre-vingts DA

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
Direction Regionale SUD-BISKRA
Service Vente
RC N° 00 B 00 13232
Code CPA 004 00305 4017018501 18
AMRANI S.

	Brut	TVA	Net à Payer
Base H.T.	**84 280,00**	**84 280,00**	**84 280,00**

PCH
EPIC

الصيدلية المركزية للمستشفيات
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

Direction Régionale Sud

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
PCH BISKRA
NIS: 099516030521536 ARTIMP:
Tél: 033 754553 FAX:
ande N° 04853/2017 DU 27/02/2017

Tél: (0) 33 65 45 52/53 FAX: +213 (0) 33 65 45 50
R.C.N°: 0013232B00
N.I.S N° 099516030521536
N.I.F N°: 000016001323281
Article d'imposition: 07014115673
CCP N°: 79578 05 clé 08 Alger
CPA N°: 00400 305 4017018501 18

FACTURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
04853/2017	27/03/2017	1	04/30/2017	04/17	099999

Désignation			Quantité	Prix Unitaire	Montant
SONDE [illegible]	P.V:16,81	19 %	62	14,41	893,42
SONDE [illegible]	P.V:16,81	19 %	45	14,41	648,45
SONDE [illegible]	P.V:16,73	19 %	270	14,34	3 871,80

H.T (09 %)	0,00	Montant T.V.A. (09 %) :	0,00
H.T (19 %)	6 213,77	Montant T.V.A. (19 %) :	1 200,00

Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
Cinq mille quatre cent treize DA et Soixante sept Centimes

[illegible]

Brut	TVA	Net à Payer
5 413,67	5 413,67	5 413,67

الملحق رقم 05 :

Pharmacie Centrale des Hôpitaux Planche de Prix N° : 06068/2015 Du : 13/12/2015

Contrat N° : 00010/IC STK01/15 Du : 05/02/2015

Fournisseur : AGFA HEALTH CARE Facture N° : 9070032263 Du : 28/10/2015

Montant Facture : 75 360,000 EUR N° D10 : 008890-2015 Du : 02/12/2015

Montant D10 : 75 360,000 EUR Montant Frêt en DA : 4 501 572,76 Parité : 115,0851

Montant Assurance en DA : 7 536,000 Taux Frêt % : 51,90441 Taux Assur %: 0,08689

Code Produit : 14990 U/C : 2X20L

Désignation Produit : REVELATEUR AUTOMATIQUE G 139 2 X 20 L

Prix unitaire d'achat en monnaie d'origine	12,000
Prix unitaire d'achat en D.A	1 381,021
Coût du frêt	716,811
Assurances	1,200
Prix C.A.F	2099,03215
Droits de douane (15 %)	314,85
Redevances douanières (200 DA)	0,03
Total Droits de douane	314,89
Coût d'achat	**2 413,919**
Frais d'approche (2,5 %)	52,48
Prix de revient	**2 466,395**
Marge gros (15 %)	**314,85**
Prix de vente gros H.T.	**2 781,250**
Montant T.V.A : 19 %	**528,44**
Prix vente gros T.T.C	3 309,69

CHEF DE SERVICE DE LA TARIFICATION CHARGE DE LA TRIFICATION

Observations :

Editée le : 30/03/2017 09:33:50 LE PHARMACIEN RESPONSABLE TECHNIQUE

الملحق رقم 06 :

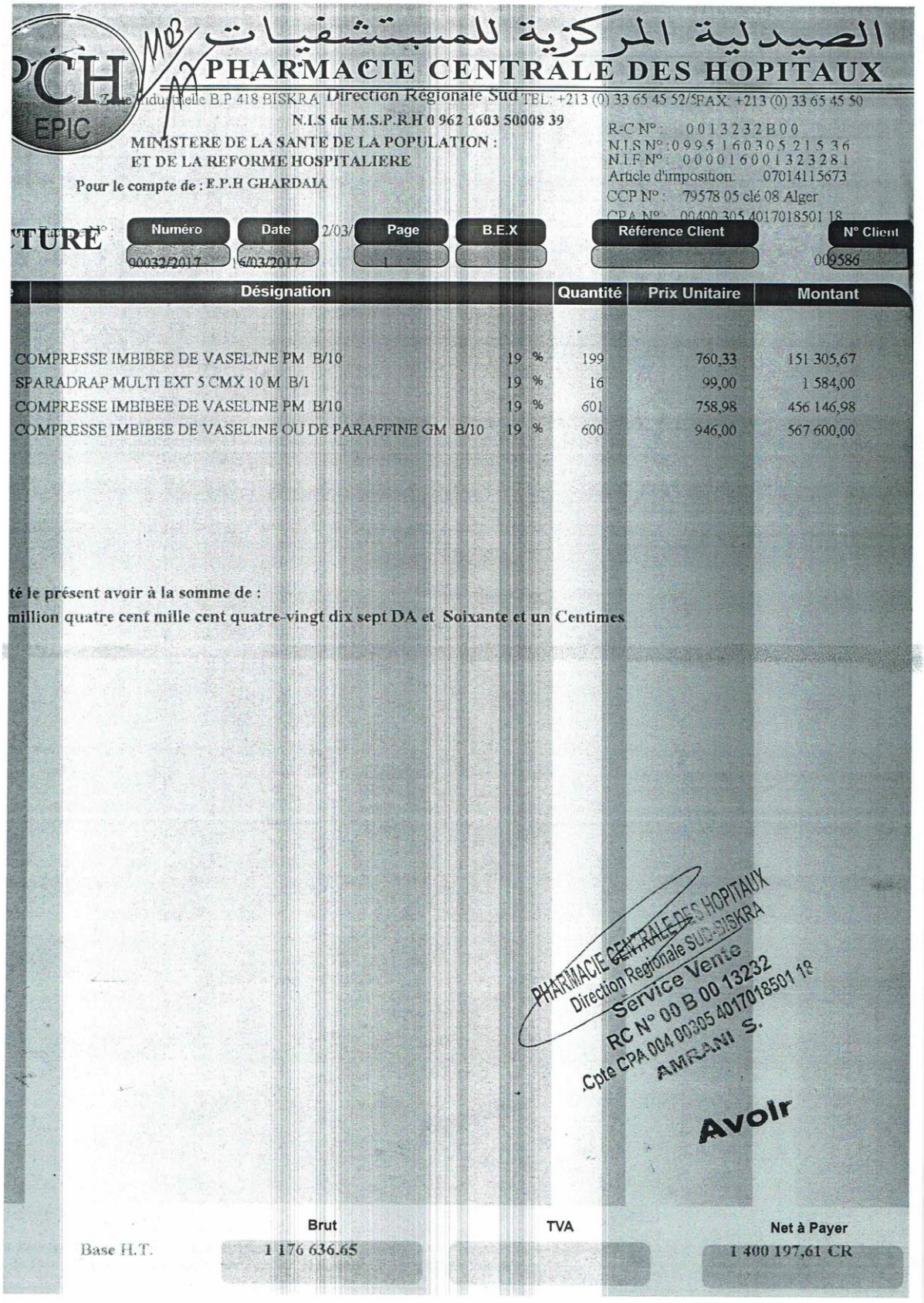
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
DIRECTION REGIONALE DE BISKRA

SITUATION DES CAUTIONS ARRETEE AU 31/12/2015

DATE	LIBELLES	MONTANT	POSITIONS
27/06/05	CAUTION DE GARANTIE F/MAHKAMA DE BISKRA	80 000,00	
	S/TOTAL 2005	**80 000,00**	
22/10/15	CAUTION DE BONNE EXECUTION N°5813 DRSSM 4° RM OUARGLA	288 000,00	
22/10/15	CAUTION DE BONNE EXECUTION N°5814 EHS BATNA	475 697,55	
17/12/15	CAUTION DE BONNE EXECUTION N°5879 E.P.H BATNA	539 953,50	
	S/TOTAL 2015	**1 015 651,05**	
	TOTAL GENERAL AU 31/12/2015	**1 095 651,05**	

(6-7)

الملحق رقم 07 :



الصيدلية المركزية للمستشفيات

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

EPIC

Zone Industrielle B.P 418 BISKRA Direction Régionale Sud TEL: +213 (0) 33 65 45 52/SFAX: +213 (0) 33 65 45 50

N.I.S du M.S.P.R.H 0 962 1603 50008 39

MINISTERE DE LA SANTE DE LA POPULATION :
ET DE LA REFORME HOSPITALIERE

Pour le compte de : E.P.H GHARDAIA

R-C N° : 0013232B00
N.I.S N° : 099516030521536
N.I.F N° : 000016001323281
Article d'imposition : 07014115673
CCP N° : 79578 05 clé 08 Alger
CPA N° : 00400 305 4017018501 18

TURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
00032/2017	16/03/2017	1			009586

Désignation		Quantité	Prix Unitaire	Montant
COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM B/10	19 %	199	760,33	151 305,67
SPARADRAP MULTI EXT 5 CMX 10 M B/1	19 %	16	99,00	1 584,00
COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM B/10	19 %	601	758,98	456 146,98
COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE OU DE PARAFFINE GM B/10	19 %	600	946,00	567 600,00

té le présent avoir à la somme de :
million quatre cent mille cent quatre-vingt dix sept DA et Soixante et un Centimes

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
Direction Regionale SUD BISKRA
Service Vente
RC N° 00 B 00 13232
Cpte CPA 004 00305 4017018501 18
AMRANI S.

Avoir

	Brut	TVA	Net à Payer
Base H.T.	1 176 636.65		1 400 197,61 CR

Pharmacie Centrale Des Hôpitaux
Direction Regionale Biskra
Département d'Exploitation
Service de Réception

Bulletin de Contrôle de l'Entrée

Non Validé

Bon Réception N°: **01103/2017**
Date de réception : **02/04/2017**
Observation : **Retour Client**
Provenance: : **E.P.H GHARDAIA**

Gamme : **IC**
Facture Avoir N: **00032/2017** *Du:* **16/03/2017**
Avoir Sur Facture N° **05371/2017** *Du:***12/03/2017 1**

POSTE	DESIGNATION PRODUIT	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Achat	P.Vente	TVA	Coli	Fournisseur
6031	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM	B/10	601	11672	01/03/2019	650,55	758,98	19,00	VRAC	URGO
6032	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE OU DE PARAFFINE GM	B/10	600	501018115	01/04/2020	860,00	946,00	19,00	VRAC	PAUL HARTMANN ALGERIE
6031	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM	B/10	199	94388	01/01/2019	651,71	760,33	19,00	VRAC	URGO
5389	SPARADRAP MULTI EXT 5 CMX 10 M	B/1	16	500525126	01/05/2020	90,00	99,00	19,00	VRAC	PAUL HARTMANN ALGERIE

Total Quantité: **1416** Total En Prix d'Achat: **1 038 111,84** Total En Prix de Vente: **1 176 636,65**

Le responsable de la réception

Le Magasinier

Pharmacie Centrale Des Hôpitaux
Direction Regionale Biskra
Département d'Exploitation
Service de Réception

Bon de Retour

Validé

Bon Réception N°: **01103/2017**
Date de réception : **02/04/2017**
Observation : **Retour Client**
Provenance: : **E.P.H GHARDAIA**

Gamme : **IC**
Facture Avoir N: **00032/2017** *Du:* **16/03/2017**
Avoir Sur Facture N° **05371/2017** *Du:***12/03/2017 1**

POSTE	DESIGNATION PRODUIT	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Achat	P.Vente	TVA	Coli	Fournisseur
6031	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM	B/10	601	11672	01/03/2019	650,55	758,98	19,00	VRAC	URGO
6032	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE OU DE PARAFFINE GM	B/10	600	501018115	01/04/2020	860,00	946,00	19,00	VRAC	PAUL HARTMANN ALGERIE
6031	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM	B/10	199	94388	01/01/2019	651,71	760,33	19,00	VRAC	URGO
5389	SPARADRAP MULTI EXT 5 CMX 10 M	B/1	16	500525126	01/05/2020	90,00	99,00	19,00	VRAC	PAUL HARTMANN ALGERIE

Total Quantité: **1416** Total En Prix d'Achat: **1 038 111,84** Total En Prix de Vente: **1 176 636,65**

Le responsable de la réception

Le directeur régional

04 AVR. 2017

PCH
EPIC

الصيدلية المركزية للمستشفيات
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

Direction Régionale Sud

(0) 33 65 45 52/53 FAX: +213 (0) 33 65 45 50
R-C N°: 0013232B00
N I S N° 0995 160305 215 36
N I F N°: 000016001323281
Article d'imposition: 07014115673
CCP N°: 79578 05 clé 08 Alger
CPA N°: 00400 305 4017018501 18

nde N°

TURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
	03/2017	1	03/2017	03/2017	

Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
HALOTH 250ML	1	1 365,00	1 365,00

T (09 % 0,00 Montant T.V.A (09 %) 0,00
T (19 % 0 Montant T.V.A (19 %) 0,00

résente [illegible] Mille trois cent soixante cinq DA

PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX
Direction Regionale SUD-BISKRA
Service Vente
RC N° 00 B 00 13232
Cpte CPA 004 00400 305 4017018501 18
TELEGRAM: 5.

[AA-A]

Brut	TVA	Net à Payer
1 365,00	1 365,00	1 365,00