نماذج من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

د.بن سعيد أمين ؛ د.حسياني عبد الحميد
جامعة الجزائر 3

تاريخ التسليم: 2017/06/14 تاريخ التقييم: 2017/12/03 تاريخ القبول: 25/ 4/ 2018

الملخص

سعت الجزائر كغيرها من بلدان العالم إلى الاندماج والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المبني على أساس هذه المعايير، فقد حاول المشرع الجزائري عند وضعه هذا النظام العمل على تغطية اكبر قدر من احتياجات المؤسسات خاصة تلك التي لها طبيعة نشاط تختلف عن باقي المؤسسات، إلا إن خصائص بيئة الأعمال الوطنية شكلت عائقا أمام تطبيق هذا النظام مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل والصعوبات بالنسبة للمؤسسات التي لها طبيعة نشاط مميزة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار المحاسبي الدولي (IAS19) مزايا المستخدمين، المعيار الدولي (IAS 18) الإيراد، المعيار الدولي (IAS 11) العقود طويلة الأجل.

Abstract

Algeria actively sought as other countries in the world to integrate and adapt the international accounting standards by adopting financial accounting system based on these standards, in accordance with this Algerian legislator had tried when placed this system to cover most needs especially those that have the nature of activity differ from other institutions, but the characteristics of the national business environment constituted an obstacle to the implementation of the system which has given rise to many problems and difficulties for companies that have a distinctive nature of activity.

Keywords: Financial accounting system, International accounting standards, International Accounting Standard Nineteen (IAS19), International Accounting Standard (IAS-18) Revenue, International Accounting Standard (IAS11) Construction Contracts.

مقدمة

نتيجة للتحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، بالتحول من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، أصبح المخطط لمحاسبي الوطني لا يساير هذه التحولات ولا يستجيب لمتطلباتها بالشكل اللازم، ذلك أنه أعد أساسا للعمل في فترة التخطيط الاقتصادي، وتوجه المعلومة المحاسبية الصادرة وفقه عن المؤسسات نحو الدولة بهيئاتها المختلفة في المقام الأول، بما يسمح بتحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة الواقعة على عاتق هذه المؤسسات، بالإضافة إلى تحديد بعض المؤشرات الأخرى التي تستعمل لأغراض التخطيط الاقتصادي، لكن مع التحول نحو اقتصاد السوق، وتعاظم دور القطاع الخاص وتنوعه نتيجة للإصلاحات التي عرفتها المنظومة التشريعية والمالية، والتي أدت لفتح مجال الاستثمار أمام المستثمرين الوطنيين و الأجانب، وفي ظل الانفتاح الاقتصادي والمحاولات الرامية لتحقيق الاندماج في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة

المحاسبية فيه مستندة إلى معايير محاسبية دولية تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، بما يفيد المستثمرين في اتخاذ القرارات الرشيدة، أصبح من اللازم القيام بإصلاح محاسبي في بلادنا، يأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية من جهة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الوطنية من جهة أخرى، بما يخدم المحاسبة ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تصدرها المحاسبة.

لقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010، هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم ومبادئ وقواعد التقييم التسجيل المحاسبي، وهو ما ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة.

مشكل البحث

من خلال ما تقدم يكمن صياغة مشكل البحث في السؤال التالي:

إلى أي مدى تتوافق البيئة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

على هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لمحاولة إعطاء نظرة على بعض المشاكل التي ظهرت بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي أساسها ضعف البيئة الاقتصادية والمؤسساتية في الجزائر.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث انه يتطرق إلى مشكلتين التي تعتبر من أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسات الجزائرية عند تطبيقها النظام المحاسبي المالي، تتمثل الأولى في إشكالية حساب منحة الذهاب للتقاعد ومشاكل المتعلقة بها، أما الثانية إشكالية الاعتراف بالإيراد وقياسه في مؤسسات البناء والأشغال العمومية ومدى تأثير غياب الأنظمة المحاسبية المساعدة على عملية الاعتراف والقياس.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على العناصر التالية :

- البيئة المحاسبية في الجزائر وعملية الإصلاح المحاسبي؛
- إشكالية حساب منحة الذهاب للتقاعد وفق النظام المحاسبي المالي؛
- إشكالية الاعتراف بالإيراد وقياسه في مؤسسات البناء والأشغال العمومية.

I- البيئة المحاسبية في الجزائر وعملية الإصلاح المحاسبي

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية، وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة باشرت الجزائر في عملية إصلاح نظام المحاسبي **(PCN)** الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبة والمالية وخاصة.

I-1 البيئة المحاسبية الجزائري

اعتمدت الجزائر غداة الاستقلال في نظامها المحاسبي على تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957 م، والذي كان مستلهما من روح الحياة الاقتصادية الرأسمالية وتوجها، في حين كان الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال يعرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد والتسيير الاشتراكي للمؤسسة، وهو ما نجم عنه عدة صعوبات واجهتها عمليات التخطيط الاقتصادي التي كانت تقوم الدولة من خلال الحصول على معلومات ذات طابع اقتصادي كلي تستفيد منها المحاسبة الوطنية وهيئات التخطيط والإحصاء، لذلك كانت الحاجة ملحة في إيجاد مخطط محاسبي آخر يستجيب لروح البلاد ويتوافق مع توجها الاقتصادية الجديدة على المستويين الجزئي والكلي، وهو ما تجسد بصدور المخطط المحاسبي الوطني في 29 أفريل 1975م والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 1976م.

لقد كانت محاسبة المؤسسات وبعض الهيئات تخضع لأحكام الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والقرار المطبق له المؤرخ في 23 جوان 1975، ومنذ تبني هذه النصوص التي تم إعدادها في سياق الاقتصاد الاشتراكي واستجابة لاحتياجاته وخصائصه، ورغم أن الجزائر قد تحولت نحو اقتصاد السوق وفتحت الباب على مصراعيه أمام الاستثمار الأجنبي، لم تكن هذه النصوص محل أي تعديل مهم من شأنه السماح بحل المشاكل التي اعترضت تطبيقها.

كما اتضح من خلال التجربة أن هذه النصوص لا يمكنها من وجهة النظر المحاسبية التكفل بالأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، تسمح لمختلف المستعملين لاسيما المستثمرين والمسيرين من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة.

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود عن بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والتخلي

عن نظام الاقتصاد المخطط، ولا يواكب كذلك التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية دولية موحدة.

بغرض القضاء على نقائص المخطط المحاسبي وتطوير هذه نصوصه المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 م في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع مجلس الوطني للمحاسبة.

بعد دراسة وفحص العديد من الخيارات المقترحة قام المجلس الوطني للمحاسبة تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد في المتوافق والمنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية، يتمثل في النظام المحاسبي المالي مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم و القوائم المالية.

يعتبر هذا الخيار مختلفا تماما عن الخيار الذي اقترحته لجنة المخطط المحاسبي الوطني، وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يحبذان ويفضلان استعمال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

بدأت عملية الإصلاح الفعلية للمخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القرار 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون «**فان المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، ويهدف لعرض كشوف مالية تعطي الصورة الصادقة عن الحالة المالية للمؤسسة وممتلكاتها خلال السنة**».[1]

يتضمن النظام المحاسبي إطار تصوري للمحاسبة المالية المستمد مباشرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير محاسبية عبارة عن نقاط مدرجة في هذا النظام مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وكذا مدونة حسابات لإعداد كشوف مالية على أساس مبادئ محاسبية المعترف بها. والتي تشمل كل من الميزانية المالية، حسابات النتائج، التدفقات النقدية، تغيرات رؤوس أموال والملاحق، والملاحظ على هذا الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر انه أحدث ثورة جديدة وتغيير كبير جدا بالقياس إلى التصور الجديد الذي أتى به بالنسبة للمعلومة المالية.

I-2 النظام المحاسبي المالي

توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2007، أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير.[2]

وفي هذا الإطار حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التي يتوجب على المؤسسات إعدادها دوريا (عادة تكون سنوية)، كما أوجد مدونة حسابات تشتمل على حسابات الميزانية وحسابات التسيير وحدد مبادئها وإطارها المحاسبي الإجباري (مدونة الحسابات ذات رقمين) الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات إضافة إلى قواعد سير الحسابات وكل صنف من الأصناف.

I-2-1 عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

أوجب النظام المحاسبي المالي، بما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول **(عرض القوائم المالية)** والمعيار المحاسبي الدولي السابع **(قائمة التدفق النقدي)**، القوائم المالية التالية:

- الميزانية؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- الملاحق.

تضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتعد في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ويتم عرضها لزوما بالعملة الوطنية، وهي توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

I-2-2 مدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها، حيث تم اقتباس أغلب حساباتها من المخطط المحاسبي الفرنسي نسخة 1983 والمعدل في سنة 1999، حيث تعد كل مؤسسة مخطط حسابات مكيف حسب هيكلها ونشاطها واحتياجاتها من المعلومات الخاصة بالتسيير، وتجمع هذه الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعة، حيث نميز بين مجموعة حسابات الميزانية (الصنف 1 إلى الصنف5) ومجموعة حسابات التسيير (الصنف 6 والصنف 7)، على أن يكون كل صنف مقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار ترقيم عشري.

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب المفاهيمي أو على مستوى مدونة الحسابات والقوائم المالية، ومن جهة الجانب النظري نرى أن هذا النظام نظام أكثر تطورا من المخطط المعمول به سابقا، إلا أن البيئة الاقتصادية والمؤسساتية في الجزائر خلقت العديد من التحديات التي بدورها اصحب مشاكل تعيق التطبيق الجيد لهذا النظام والاستفادة من كل جوانب النظام المحاسبي المالي.

II- إشكالية حساب منحة الذهاب للتقاعد وفق SCF

إن مجال مزايا المستخدمين مهم جدا ومعقد في نفس الوقت خاصة في ظل المؤسسات الجزائرية فسابقا لم تكن المؤسسات تعترف بها كدين في خصوم الميزانية، وإنما كانت تقتصر فقط في دفع مساهمات إلى وحدة منفصلة لتغطية هذه المزايا، في حين أن النظام المحاسبي المالي (المادة 136 -1 والمادة 136-2) كما هو الحال في المعيار المحاسبي الدولي الجديد IAS 19 يلزم المؤسسات الاعتراف الإفصاح والتقييم بالمبالغ التي تغطي كافة التزامات التقاعد والخدمات الأخرى المقدمة من طرف المستخدمين في الميزانية العامة.

هذا وقد فرق النظام المحاسبي المالي بين المزايا القصير الأجل ومزايا الطويلة الأجل وكذا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة مثل معاشات التقاعد ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة، هذه الأخير تحتاج إلى مجموعة من الشروط والفرضيات من الصعوبة تحقيقها في البيئة الجزائرية، مع العلم أن معظم المؤسسات الجزائرية لم تطبق هذه الإلزام بعد، وحتى المؤسسات التي حاولت تطبيقه فهناك الكثير من الملاحظات بشأنها.

II-1 المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) مزايا المستخدمين

يلقي المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع المستخدمين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمتهم، وكذلك المنافع بعد التقاعد، بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

يحدد المعيار المحاسبي الدولي 19 منافع المستخدمين المتطلبات المحاسبية للاستحقاقات المستخدمين، بما في ذلك الاستحقاقات قصيرة الأجل (مثل الأجور والرواتب والإجازات السنوية) واستحقاقات ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد والمزايا الأخرى طويلة الأجل (مثل إجازة الخدمة الطويلة) واستحقاقات نهاية الخدمة.

صدر المعيار المحاسبي الدولي 19 منافع المستخدمين في فيفري 1998 وكان التطبيق الفعلي في بداية 1999، ولم يبقى هذا المعيار على حالة فقد تم التعديل فيه والتغير من قواعده ومواده حيث كان أخر تعديل اجري عليه في شهر جوان 2011 حيث سمح بان تظهر الأرباح والخسائر الاكتوارية على معاشات التقاعد والسارية في النتيجة، بالإضافة إلى طرح معالجة لاستحقاقات نهاية الخدمة، وتحديدا نقطة الوقت المناسب لاعتراف المؤسسة بالمسؤولية حول استحقاقات نهاية الخدمة، وستكون هذه التغيرات سارية المفعول في بداية 2013، وفي العموم فان الهدف من المعيار المحاسبي الدولي 19 منافع المستخدمين هو توضع عملية القياس والإفصاح عن منافع الموظفين والتي هي كل أشكال المدفوعات من قبل المؤسسة في مقابل الخدمة المقدمة من قبل المستخدمين، والمبدأ الذي تقوم عليه كل من المتطلبات التفصيلية للمعيار هو أن تكلفة توفير منافع المستخدمين ينبغي الاعتراف بها في الفترة التي تم الحصول على منفعة من قبل الموظف، وليس عند دفعها له. [3]

II-1-1 مزايا المستخدمين

هي كافة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة مقابل خدمة الموظفين في المؤسسة، وتنقسم مزايا المستخدمين إلى ما يلي:[4]

- **المنافع قصيرة الأجل:** هي منافع لمستخدمين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظف الخدمة،كما تتضمن هذه الالتزامات كذلك:
  - ✓ مجموع التعويضات المالية الممنوحة للمستخدمين بما في ذلك تلك الممنوحة للمسيرين ومختف الأعوان مقابل تأدية الخدمة؛
  - ✓ المزايا حسب طبيعتها كالسكن والسيارة والخدمات المجانية أو الإعانات التي يتحصل عليها المستخدمين؛
  - ✓ الاشتراكات لصناديق الضمان الاجتماعي المرتبطة بهذه التعويضات؛
  - ✓ الأعباء الاختيارية والإلزامية للمستغل في إطار المؤسسات الفردية.
  - ✓ العطل المدفوعة الأجر مع الأعباء الاجتماعية والجبائية المرتبطة
  - ✓ تعويضات الحوافز المدفوعة خلال 12 شهرا الموالية للإقفال؛
  - ✓ حيث يجب تسجيل هذه المزايا كأعباء بالنسبة للمؤسسة خلال السنة التي تم فيها تقديم هذه المزايا.
- **منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة:** هي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية، وتشمل أساسا منح التقاعد والمزايا الأخرى المقدمة؛
- **خطط الاشتراكات المحددة:** هي برامج أو خطط تتضمن قيام المؤسسة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها، ولا يوجد على المؤسسة أي التزام بدفع مبالغ كمنافع للموظفين إلا بمقدار ما يتوفر في هذا الصندوق من مبالغ، أو قد يلتزم طرف ثالث مثل شركة تامين بتقديم المبالغ أو منافع المستخدمين؛
- **خطط الخدمات (المنافع) المحددة:** هي مساهمات تكون في صورة مدفوعات نقدية مثل التقاعد أو عينية مثل مزايا طبية....الخ، بحيث تقوم المؤسسة بدفع مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (الصندوق) ولكن عليها دفع مساهمات إضافية إذا لم يوجد بالصندوق أصول كافية لدفع مزايا العاملين وبالتالي فهي التي تتحمل المخاطر التنبؤية والمخاطر الاستثمارية وليس العامل؛[5]
- **تكلفة الخدمة الحالية:** هي زيادة القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناشئة عن خدمة الموظف في الفترة الخالية؛
- **تكلفة الخدمة السابقة:** هي زيادة القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة والتي نتجت بسبب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع ما بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين؛
- **تكلفة الفائدة:** هي زيادة القيمة الحالية لالتزام المنافع محددة خلال فترة معينة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع اقرب إلى التسديد بمقدار سنة واحدة؛

- **العائد على موجودات الخطة:** هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل أخر يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة إلى الأرباح والخسائر المتحققة أو غير المتحققة من موجودات الخطة مطروحا منها أي تكاليف لإدارة الخطة والضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها؛
- **الأرباح والخسائر الاكتوارية:** وتتضمن تعديلات الخبرة وأثار أي تغيرات في الافتراضات الاكتوارية، وتعديلات الخبرة عي الاختلافات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث فعليا.

II-1-2 المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS19)

تتمثل المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS19) منافع المستخدمين في مـــا يلي:[6]

أولا: منافع الموظفون قصيرة الأجل:

أ- تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية :

- ✓ الرواتب والأجور ومساهمة المؤسسة في الضمان الاجتماعي؛
- ✓ الإجازات العالية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تعقب 12 شهر قادمة لعد تقديم الموظفين لخدماتهم؛
- ✓ المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانبة للعاملين الحاليين؛
- ✓ حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12 شهر لعد نهاية الفترة التي بقوم الموظفون خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية.

ب- لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام أو التكاليف وبتم قياس التزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها لمعدل معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.

ت- الاعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها، تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل وبجل على المؤسسة الاعتراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات) كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحق لهم كمصاريف مدفوعة مقدما.

ثانيا: محاسبة برنامج المساهمات المحددة

أ- بتم تحديد التزام المؤسسة لكل فترة من خلال المبلغ الواجب المساهمة به في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الالتزام بناءا على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لاحتساب تلك الالتزامات.

ب-لا تستلزم المحاسبة عن خطط أو برنامج المساهمات المحددة وجود افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف المتعلقة بمنافع ما بعد انتهاء خدمة العاملين في المؤسسة ولا يوجد أرباح أو خسائر اكتوارية.

ثالثا : محاسبة خطط الخدمات (المنافع) المحددة

أ- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المؤسسة بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع.

ب-يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءا على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة ،ويتم معالجة الأرباح والخسائر الاكتوائية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة من قائمة الدخل.

ت-قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المؤسسة، وبالتالي تدفع المؤسسة كافة منافع التقاعد للعاملين، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي ويكون هناك جهة أخرى تساهم مع المؤسسة مثل شركات التامين ويمكن أن لا تكون المؤسسة ممولة لهذه المنافع .

رابعا : قياس التزام المنافع المحددة (أسلوب التقييم الإكتواري)

أ- يجب على المؤسسة استخدام أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة أو تسمى (أسلوب المنفعة المستحقة مقسومة على الخدمة) لتحديد كل من القيمة الخالية لالتزام المنافع وتكلفة الخدمة الجارية والسابقة.

ب-بموجب هذا الأسلوب فان كل من فترات خدمة العاملين تؤدي إلى وجود وحدة إضافية في مستحقات المنافع، ويقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع بشكل مستقل لتشكيل الالتزام النهائي والذي يحدد بالقيمة الخالية بسعر الخصم المناسب. و يتضمن هذا الأسلوب عدد من الافتراضات الاكتوارية تشمل معدلات الوفاة والتغير في سن التقاعد، ومعدلات الخصم وغيرها.

خامسا: أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد)

أ- عندما تبني هذا المعيار للمرة الأولى، يتم تطبيق **للمعيار المحاسبي الدولي (IAS08) السياسات والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.**

ب-عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في الميزانية العمومية.

ت-إذا قامت شركة معينة بشراء شركة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمؤسسة المشتراة بالقيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة مطروحا منها القيمة العادلة لأصول أية خطة، وبتاريخ الشراء تتضمن القيمة الحالية للالتزام التعاقدي ما يلي:

- ✓ الأرباح والخسائر الاكتوائية التي نشأت قبل تاريخ الشراء .سواء كانت داخل أو خارج مدى الـــ 10 %؛
- ✓ تكاليف الخدمة السابقة؛
- ✓ المبالغ التي ظهرت وفق الأحكام الانتقالية التي لم تعترف بها المؤسسة المشتراة.

سادسا: الأرباح والخسائر الاكتوارية-خطط المنافع المحددة

يجوز للمؤسسة الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية كما يلي :

الاعتراف بجزء من أرباحها و خسائرها الاكتوارية كدخل أو مصرف إذا كانت الأرباح و الخسائر الاكتوارية التراكمية الصافية وغير المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين أيهما اعلي:

- ✓ 10%من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة في بداية السنة؛
- ✓ 10%من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

II-2 إشكالية تقييم المزايا ما بعد انتهاء الخدمة (منحة الذهاب للتقاعد)

II-2-1 خطط الاشتراكات المحددة:

حيث هنا تلتزم المؤسسة يدفع مساهمات منتظمة إلى صندوق خاص لصالح المستخدمين، وعادة تكون في شكل نسب مؤوية من الأجر، وفي ظل هذا النظام لا تكون المؤسسة مسؤولية عن المبالغ التي ستدفع للمستخدمين أو دفع مساهمات إضافية إذا لم يكن بصندوق مبالغ كافية لتسديد حقوق المستخدمين.

II-2-2 طريقة تقييم منحة الذهاب للتقاعد وفقا لخطط الخدمات المحددة:

ففي هذه الحالة يتطلب وجود افتراضات تنبؤية لقياس الالتزام (في الميزانية العامة)، والمصروف (في حسابات النتائج)، وهناك احتمال أن تظهر الإرباح وخسائر التنبؤية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصوم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات من قيام المستخدمين بتقديم خدماتهم.

من اجل تحديد وتقييم المبالغ الواجب الاعتراف بها في الميزانية العامة وحسابات النتائج وفقا لخطط المزايا المحددة لا بد من توفر معلومات رئيسية، والمتمثلة في:[7]

- ✓ استخدام الأساليب التنبؤية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المزايا التي حصل عليها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المؤسسة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة وعمل تقديرات (افتراضات تنبؤية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل نسبة تغير المستخدمين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المزايا؛
- ✓ خصم تلك المنفعة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة وتكلفة الخدمة الحالية؛
- ✓ تحديد القيمة العادلة لأصول أي خطة؛
- ✓ تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر التنبؤية ومبلغ الأرباح والخسائر التنبؤية تلك التي يجب الاعتراف بها؛
- ✓ تحديد تكاليف الخدمة السابقة في الأحوال التي يحدث فيها تغير أو استحداث في الخطة؛
- ✓ تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة في الأحوال التي تكون الخطة قد تم تقليصها أو تغييرها أو تسويتها.

كما يجب على المؤسسة أن تحاسب ليس فقط التزامها القانوني ولكن أيضا أي التزام ضمني ينشأ من أي ممارسات غير رسمية.

من المفروض أن تقييم هذه المنحة يتم على مستوى مديرية الموارد البشرية والتي تقوم بتحديد القيمة الحالية للالتزام، وما يصاحبهما من تعديلات التي تتمثل في الفوارق التنبؤية، يمكن تلخيصها في الأتي:

أولا: القيمة الحالية للالتزام: هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول للخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة، حيث يتم تقييم الالتزام أو النفقة على أساس الافتراضات الإكتوارية والتي يجب أن تكون موضوعية ومتوافقة مع بعضها البعض وتتمثل هذه الافتراضات في الأتي:

- ✓ **الافتراضات الديموغرافية:** والمتعلقة بالخصائص المستقبلية للمستخدمين السابقين والحاليين والذين هم وحدهم المؤهلين للحصول على هذه الاستحقاقات:
  - الوافيات أثناء العمل؛
  - دوران المستخدمين والعجز والتقاعد المبكر؛
  - نسبة الأعضاء المنتسبين للخطة الذين لهم الحق في الحصول على هذه المزايا؛
  - معدلات المطالبات بموجب الخطة الطبية.
- ✓ **الافتراضات المالية:** والمتعلقة بـــ:
  - نسبة التحيين؛
  - المستويات المستقبلية للرواتب ومزايا المستخدمين؛
  - المعدل المتوقع للعائد على أصول الخطة.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب وضع الافتراضات المالية استنادا إلى التوقعات السوق في تاريخ اختتام الدورة التي يتم فيها وضع هذه الالتزامات، كما أنه يتم تحديد نسبة التحيين للالتزامات بموجب استحقاقات ما بعد التوظيف بالرجوع إلى معدلات السوق في تاريخ اختتام الدورة، على أساس سندات الشركة من الفئة الأولى، أما في البلدان التي تكون فيها نوع من السوق التي ليست نشيط (في تاريخ اختتام الدورة) فيأخذ بمعدل السندات التي تطرحها الدولة.

ثانيا: طريقة التقييم الإكتواري لقياس التزام المزايا المحددة: تقوم المؤسسة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها، وأسلوب تكلفة الخدمة الحالية (هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة من خدمة الموظف في الفترة الحالية) أو تكلفة الخدمة السابقة(هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة المستخدمين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال أو إجراء تعديلات في مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سالبة (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة) وتتناول هذه الطريقة كل فترة خدمة مما يخلق زيادة وحدة إضافية في استحقاق الميزة وتقاس كل

وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائي.[8]من أجل حساب القيمة الحالية لالتزام المؤسسة تجاه العمّال عليها أن تحدد ما يلي:

- أجور نهاية الخدمة(الراتب النهائي)؛
- المزايا المستحقة؛
- الافتراضات المالية؛
- الافتراضات الديموغرافية؛
- عوائد أصول الخطة.

وتقيم وفقا للمعادلة التالية:

القيمة الحالية لالتزام= مبلغ المزايا (الحقوق) المتراكمة من طرف العمال × احتمال دفع المزايا للعمال × نسبة استحداث الالتزام

- **القيمة الحالية للالتزام=** (الحقوق المتراكمة من طرف العمال × احتمال المؤسسة دفع الالتزام) × (استحداث)؛
- **الحقوق المتراكمة من طرف العمال=** نسبة منحة آخر الخدمة × الأقدمية × الأجر الأخير × (الأقدمية الحالية/الأقدمية الكلية)؛
- **احتمال المؤسسة دفع الالتزام=** احتمال بقاء على قيد الحياة × احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد؛
- **استحداث الالتزام=** (1 + نسبة الاستحداث)− الأقدمية المستقبلية.

II−2−3 الفروقات التنبؤية

إن تطور القيمة الحالية للالتزام و القيمة العادلة لأصول الخطة يمكن أن يظهر فوارق تنبؤي الناتجة من:[9]

- ✓ الفروقات بين الافتراضات التنبؤية السابقة و ما تمّ تحقيقه؛
- ✓ التغيرات الافتراضية.

من بين أسباب ظهور هذه الفروقات يمكن أن نذكر:

- ✓ نسبة دوران العمّال (مرتفعة أو منخفضة)؛
- ✓ تغير الفرضيات المتعلقة بالأجور؛
- ✓ نسبة العائد الحقيقي للأصول عما هو متوقع.

بالتالي ينبغي على المؤسسة أن تعترف بجزء محدد من المكاسب والخسائر التنبؤية كإيراد أو تكلفة التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:

- ✓ 10% من القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة (قبل خصم أصول الخطة)؛
- ✓ 10% من القيمة العادلة للأصول خطة.

الجزء من المكاسب والخسائر التنبؤية التي سيتم الاعتراف به لكل خطة مزايا محددة هو الزيادة التي وقعت خارج حدود والبالغ 10% في تاريخ تقديم التقارير السابقة مقسم على معدل الأعمار الباقية المتوقعة للمستخدمين المشاركين في الخطة.[10]

والهدف من **حدود الكوريدور** هو التقليل من آثار التغيرات الزمنية للتقييم، فإلى جانب طريقة **حدود الكوريدور** توجد طرق أخرى مقبولة ينتج عنها اعتراف أسرع للمكاسب والخسائر شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر وتطبيق الأساس بشكل منتظم من فترة لأخرى، وتشمل هذه الطرق المسموح بها الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر التنبؤية.[11]

II-3 صعوبات التطبيق

بعد إعطاء نظرة على المفهوم مزايا المستخدمين بمختلف أنواعها، وتركيزنا على مفهوم تقييم منحة الذهاب للتقاعد فقد استخلصنا أن هذا المفهوم لا يعتمد على الجانب التقني كما هو معمول به في المخطط الوطني المحاسبي وإنما يعتمد علي الجانب المالي والافتراضي، كما أن له أثر على عدة مستويات مختلفة في المؤسسة أهمها الجانب التنظيمي، ونظام المعلومات، والموارد البشرية.

وان تطبيقه في الواقع العملي بصفة كاملة يتطلب سوق واقعي الذي يرتكز أساسا على مبادئ وتفصيلات الواقع الاقتصادي وبالأخص مسألة تحديد الافتراضات المالية التي تحتاج إلى سوق مالي نشط، وكون الاقتصاد الجزائري والمؤسسات الاقتصادية لا ترقى إلى مستوى هذه المعايير ولا توجد الظروف الملائمة لتطبيقها فان معظم المؤسسات الجزائرية غير مهيأة لتطبيقه لعدم المعطيات الأساسية الذي يقتضيها هذا المفهوم.

حتى فيما يخص المؤسسات الكبيرة التي قامت بتقييم هذه المنح سيكون لها أثار سلبية على مردوديتها المالية حيث أن إلزام المشرع بتخصيص مؤونة علما أنها لم تكن مطبقة من قبل ما قد يؤثر على نتيجة المؤسسة باعتبارها تكاليف تظهر في حسابات النتائج وكذا أموالها الخاصة خاصة عند تطبيقها لأول مرة لأنها ستكون أموال ضخمة يجب على المؤسسة تخصيصها لألاق العمال. هذا دون الحديث عن التغيرات الممكنة التي يمكن أن تحدث من فترة لأخرى في التقديرات والمعدلات (نسبة الوفيات، الدوران، معدل التحيين...الخ) المستخدمة في حساب الالتزام.

III- إشكالية الاعتراف بالإيراد وقياسه في مؤسسات البناء والأشغال العمومية

انتشرت في السنوات الأخيرة مؤسسات البناء والأشغال العمومية التي تقوم بتنفيذ المشاريع الكبرى والخطط التنموية الاقتصادية والبنية التحتية، حيث تتميز هذه المؤسسات بتنظيم محاسبي وإداري خاص ليتوافق مع خصائصها.

III-1 الملامح الأساسية لمؤسسات البناء والأشغال العمومية

تتميز مؤسسات البناء والأشغال العمومية بمجموعة من الخصائص التي تؤثر على التنظيم الإداري للمؤسسة وكذا على النظام المحاسبي الذي يعكس العلاقات المالية والمادية لها ومختلف عمليتها، بالرغم من أن الاختلاف في التنظيم الإداري والمالي لأي مؤسسة شيء مألوف لأنه يرجع إلى طبيعة النشاط والقطاع العاملة به وحجم أهدافها، إلا انه في قطاع البناء والأشغال العمومية يكون الاختلاف أكثر وضوحا لما يتميز به هذا القطاع من خصائص أهمها:[12]

- **اختلاف المدة الزمنية للانجاز:** عادة تكون مدة الانجاز طويلة وفي الغالب أكثر من سنة؛ ولكن هناك مشاريع التي لا تستغرق مدة انجاز طويلة، وهذا الاختلاف يرجع إلى تباين حجم وطبيعة المشاريع المنجزة؛
- **اختلاف في نوعية الأنشطة:** نجد أن العمل في مؤسسات البناء والأشغال العمومية يختلف في المؤسسات الصناعية والتي تتخصص عادة في نوعية من المنتجات ذات نمط محدد ومواصفات ثابت، إلا أن مؤسسات البناء والأشغال العمومية تتميز مشاريعها بالاختلاف وكثرت العدد وضخامة الحجم؛
- **اختلاف مكان التنفيذ:** فالعمليات التي تقوم بها مؤسسات البناء والأشغال العمومية تكون خارجية أي في الموقع الذي يملكه العميل وفي المساحة التي يحددها، ومن ثم فان المؤسسة لا تتحكم في مكان التنفيذ وموقع العمل، بل بالعكس فالموقع التنفيذ والمساحة من العوامل التي تتحكم في عمل المؤسسة؛
- **اختلاف في مواصفات المنتجات:** يتم العمل في مؤسسات البناء والأشغال العمومية بناء على أمر العميل وطبقا للشروط والموصفات التي يحددها مقدما، لذلك فالمؤسسة لا تتحكم في شكل أو حجم أو موصفات المنتجات، حيث يلتزم بدفتر الشروط الذي يضعه العميل؛
- **اختلاف الأنشطة والعمليات الجزئية داخل العقد الواحد:** تتميز طبيعة مشاريع البناء والأشغال العمومية بالعديد من الأنشطة الجزئية مثل تهيئة الأرض، الأعمال الكهربائية، أعمال التكييف والأعمال النجارة...الخ، حيث تلجئ اغلب المؤسسات إلى تكليف مؤسسات متخصصة بهذه العمليات بما يسمى المقاولة من الباطن؛[13]
- **اختلاف مخاطر تنفيذ العمليات:** تحيط عناصر المخاطرة وعدم التأكد بكل الأنشطة الاقتصادية وتؤثر على التنبؤ واتخاذ القرارات إلا أن طبيعة العمل في مؤسسات البناء والأشغال العمومية تبرز هذين العنصرين بكل أكثر وضوحا واشد تأثيرا، حيث يرجع ذلك إلى طول فترة الانجاز مما يعرض المؤسسة إلى مخاطر التقلب في أسعار المواد الأولية أو إلى حدوث بعض الأخطاء فنية في التخطيط أو التنفيذ.

III-2 المشاكل المحاسبية في مؤسسات البناء والأشغال العمومية

تواجه مؤسسات البناء والأشغال العمومية العديد من المشاكل عند المعالجة المحاسبية للعمليات التي تنجزها، وذلك نظرا للخصائص التي تتميز بها، وتتمثل هذه المشاكل في:[14]

- مشكلة تصميم النظام المحاسبي سواء المحاسبة المالية أو محاسبة تحليلية ومدى المرونة الواجب توفرها في مثل هذه الأنظمة؛
- مشكلة إعداد الموازنات التخطيطية في ظل تباين حجم ونوعية وتكلفة المشاريع لمؤسسات البناء والأشغال العمومية؛
- مشكلة إعداد التقارير المحاسبية في الوقت المناسب الذي تحتاجها الإدارة، نظرا لتباين مواقع المشاريع؛
- مشكلة الفصل بين التكاليف المستنفذة خلال الفترة المحاسبية، والتي يمكن مقابلتها بالإيرادات المحققة، وبين تلك التكاليف غير المستنفذة التي ترحل إلى فترات محاسبية أخرى وتظهر في قائمة المركز المالي؛
- مشكلة قياس نتائج الأعمال في مؤسسات البناء والأشغال العمومية، أي كيفية تحديد قياس الأرباح أو الخسائر في نهاية كل فترة محاسبية؛

- مشكلة تقدير التكاليف الخاصة بكل مشروع أو عملية على حدة؛
- مشكلة تقدير قيمة الأعمال التي يقوم بها المقاولون من الباطن.

III-3 التنظيم المحاسبي في مؤسسات البناء والأشغال العمومية

تحتاج مؤسسات البناء والأشغال العمومية العديد من الأنظمة المحاسبية والتي تشكل في مجملها التنظيم المحاسبي لهذه المؤسسات، حيث أن التنظيم المحاسبي لمؤسسات البناء والأشغال العمومية يهتم بتحقيق الأهداف التالية:[15]

- إجراءات تقديرات صحيحة للعروض التي تتقدم بها المؤسسة للحصول على المناقصات؛
- استقلال كل عقد أو مشروع بتكاليفه، ومعرفة النتيجة النهائية لتنفيذه ربحا أو خسارة؛
- حصر الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات بصورة واضحة وحقيقية؛
- إعداد تقارير عن حركة الأموال في المؤسسة خلال فترة معينة، وهذا يساعد المؤسسة على التعرف على الوضعية المالية لها؛
- تحديد مختلف التكاليف، لمنح الإدارة المعلومات اللازمة لمعرفة تكلفة كل مشروع وتكلفة المشاريع قيد الانجاز، وكذلك تحديد الأرباح سواء للمشاريع المنجزة أو الأخرى التي قيد الانجاز؛
- بيان علاقة المؤسسة المالية مع المقاولين من الباطن، وضبط هذه العلاقة حيث تتم المدفوعات لهم بشكل يتناسب مع الأعمال المنجزة.

للتحقيق هذه الأهداف وتجاوز المشاكل المحاسبية الناتجة عن الطبيعة الخاصة لمؤسسات البناء والأشغال العمومية تحتاج هذه الأخيرة إلى أنظمة محاسبية مختلفة تتكامل فيما بينها، حيث تحتاج إلى نظام محاسبة مالية للإعداد القوائم المالية والتعرف على الذمم المدينة والدائنة، بالإضافة إلى أنظمة أخرى مساعدة والتي توفر المعلومات المالية والغير مالية بصورة تفصيلية وتحليلية.

III-4 الاعتراف بالإيراد وقياسه وفق النظام المحاسبي المالي

انخرطت الجزائر في مسار التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي إلى تبني نظام محاسبي يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وكللت هذه الإصلاحات بتبني نظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية.

III-4-1 مفاهيم حول الإيراد

خصصت المعايير المحاسبية الدولية **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الإيراد** لوصف المعالجة المحاسبية لكل إيراد ناتج عن أنواع محددة من العمليات والأحداث، وحسب هذا المعيار فان الدخل يعرف في الإطار الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية على أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات، حيث يشتمل الدخل على كل من الإيرادات والمكاسب.[16]

ومن جانب أخر يمكن تعريف الإيراد بأنه الارتفاع في الميزة الاقتصادية خلال السنة سواء بارتفاع قيمة الأصول أو انخفاض قيمة الخصوم،[17]فقد أكد النظام المحاسبي المالي في المادة (111-2) مثله مثل **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الإيراد** بأن الإيراد العادي ينتج عن العمليات التالية:[18]

- **بيع السلع:** تتضمن كل من السلع المنتجة من طرف المؤسسة بغرض البيع وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة البيع، مثل البضاعة المشتراة من طرف تجار التجزئة أو البناءات والممتلكات الأخرى بغرض إعادة بيعها.
- **تقديم الخدمات:** تتمثل في قيام المؤسسة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها وقد تكون هذه الفترة خلال سنة مالية واحدة أو عدة سنوات.
- **استخدام الغير لأصول المؤسسة بما ينتج عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات للأرباح:**
  - ✓ **العائد:** نقصد به مقابل استخدام المبالغ المستحقة للمؤسسة؛
  - ✓ **إتاوات:** ونقصد بها مقابل استخدام الأصول الطويلة الآجل الخاصة بالمؤسسة، مثل براءات الاختراع وحقوق الطبع... الخ؛
  - ✓ **توزيعات الأرباح:** ونقصد بها أيضا توزيعات الأرباح عن المساهمة في مؤسسة أخرى.

III-4-2 الاعتراف بالإيراد وقياسه في العقود طويلة الأجل

فالقياس المحاسبي يسبق الاعتراف المحاسبي، حيث أن الحدث الذي يمكن قياسه هو الذي يمكن إثباته أي يتم الاعتراف به، لذلك فالنظام المحاسبي المالي وكذا **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الإيراد** يؤكدان على:[19]

- تحديد اللحظة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد؛
- كيفية قياس قيمة هذا الإيراد.

وتعتبر العمليتين السابقة ضروريتان للقيام بالتسجيل المحاسبي.

III-4-2-1 الاعتراف بالإيراد

لقد حدد النظام المحاسبي المالي في المادة (111-2) شروط إدراج إيرادات الناتجة عن البيع كالأتي:[20]

- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ إيراد النشاط العادي، بصورة موضوعية؛
- أن يكون من الممكن تقييم الأعباء التي تتحملها المؤسسة أو ستتحملها والمتعلقة بالعملية بشكل موثوق وموضوعي؛
- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة المرتبطة بملكية السلع؛
- أن لا يبقى للمؤسسة دخل في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.

والملاحظ على هذه الشروط أن تسجيل عملية الإيراد (البيع) لا تنتظر التسديد الجزئي أو الكلي من طرف الزبون، كما لا توجد أي علاقة بين طريقة التسديد وعملية تسجيل رقم الأعمال لأنه في معظم دول العالم البائع يبقى هو المالك القانوني للسلعة إلى غاية التسديد الكلي من طرف الزبون.

وفيما يخص المسألة الخاصة بتحويل الأخطار والمنافع فهي تتم بطرق مختلفة خلال حياة المؤسسة فنجد منها مثلا:[21]

- **تحويل الملكية؛**
- **المبيعات للخارج؛**
- **عقود طويلة الأجل؛**
- **تقديم خدمات؛**
- **عوائد إتاوات، توزيع أرباح.**

وبما أن موضوع البحث يخص مؤسسات البناء والأشغال العمومية التي تتميز بالعقود الطويلة الأجل فسنحاول التطرق إلى هذا العنصر فقط دون سواه من العناصر السالفة الذكر.

III-4-2-2 الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل

تندرج مشاريع البناء والأشغال العمومية تحت صنف العقود طويلة الأجل لأنها في الغالب تكون مدة هذه المشاريع طويلة الأجل على الأقل أكثر من سنة، خصصت المعايير المحاسبية الدولية المعيار الدولي (IAS 11) لمعالجة العمليات الخاصة بالعقود طويلة الأجل، حيث صدر المعيار هذا المعيار في 1989 وتم تعديله في 1993 ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود طويلة الأجل، نظرا لطبيعة النشاط في عقود البناء والأشغال العمومية فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ انتهائه يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسة في المحاسبة عن عقود البناء والأشغال العمومية تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود البناء والأشغال العمومية حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة، ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات.[22]

فحسب هذا المعيار فان العقود طويلة الأجل تتعلق بانجاز كل من سلع أو خدمات أو مجموعة من السلع والخدمات والتي تقع تواريخ انطلاقها وإنهائها في دورات مالية مختلفة،[23]وأحسن مثال على هذه العقود نجد عمليات البناء والأشغال العمومية والتي تمتد لعدة سنوات.

فهذه العقود تمتد لعدة دورات محاسبية وبالتالي فإن المشكل الخاصة بالإيراد الذي يجب الاعتراف به كل سنة يكون مطروحا، لهذا فقد حدد النظام المحاسبي المالي تبعا للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 11) العقود طويلة الأجل** طريقتين لمعالجة مثل هذه العقود هي:

- **الطريقة الأولى: طريقة تقدم الإنجاز Méthode d'avancement**

بموجب هذه الطريقة فانه يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التي يتم تأدية الخدمة خلالها، حيث يوفر الاعتراف بالإيراد حسب هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى تقديم الخدمة ومستوى الأداء خلال هذه

الفترة، فهذه الطريقة تستخدم في الحالة العادية حيث يمكن استخراج النتيجة المحاسبية مباشرة من عمليات التسجيل للأعباء والإيرادات أي حسب تقدم الإنجاز،[24] أما في الحالة الغير عادية لا تستطيع المؤسسة تطبيق هذه الطريقة لذلك فإنها تلجأ إلى تطبق الطريقة الثانية.

- **الطريقة الثانية: الطريقة الاختيارية أو طريقة إنهاء الإنجاز La méthode d'achèvement**

تعتمد هذه الطريقة على تسجيل الإيـــرادات فقط بالمبلغ الذي يعادل الأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها محتملا،[25]يجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي ينص على تطبيق الطريقة الأولى، وان اللجوء للطريقة الثانية يجب أن يكون إلا في حالات استثنائية، حيث يجب أن تتوفر شروط هي:

- في حالة أننا لا نستطيع أن نقوم بإعداد فاتورة وذلك حسب العقد؛
- في حالة أننا لا نستطيع أن نقيم بدقة التكاليف المحتملة.

III-4-2-3 أهمية الاعتراف بالإيراد

نظرا لأن الإيراد هو عبارة عن مبيعات السلع أو المنتجات أو الخدمات الأخرى التي تقوم بها المؤسسة مع الغير في إطار نشاطها المعتاد، فإن تحديد تاريخ الاعتراف بالبيع مهمة جدا بالنسبة للمؤسسة والأطراف الأخرى المتعاملة معها، فالصحافة والمحللين الماليين والأفراد والمنافسين ينتظرون من المؤسسة الإعلان عن رقم أعمالها في قوائمها المالية لاتخاذ قراراتهم المستقبلية على اعتبار أن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتسمح لهم بتحليل أدائها المالي الحالي والمستقبلي، إذا فتاريخ الاعتراف بالإيراد يعد من المحددات الرئيسية لعملية التسجيل المحاسبي والتي بدورها تحدد لاحقا قيمة رقم الأعمال.

III-4-2-4 قياس الإيراد في العقود طويلة الأجل

لقد أكد النظام المحاسبي المالي و**المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الإيراد** أن تقييم إيرادات يتم على أساس القيمة العادلة للمقابل المقبوض أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة، ولكن هنا سنحاول التطرق في هذا الجزء إلى عملية قياس الإيرادات في ظل العقود الطويلة الأجل.

لقد أوضحنا قبل أن النظام المحاسبي المالي حدد طريقتين لتقييم العقود الطويلة الأجل مثله مثل **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) العقود طويلة الأجل**، لهذا سنحاول التطرق إلى هذين الطريقتين حتى نستطيع في الأخير القيام بعملية التقييم بين التشريع المحاسبي وواقع المؤسسات الجزائرية العاملة في هذا المجال.

- **الطريقة العادية: طريقة تقدم الإنجاز Méthode d'avancement**

وتخضع هذه الطريقة وفقا لنظام المحاسبي المالي للشروط التالية:

- ✓ المنافع الاقتصادية للعملية يجب أن تستفيد منها المؤسسة؛
- ✓ نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية؛
- ✓ الأعباء التي تكبدتها المؤسسة وأعباء الإتمام يمكن قياسها بموثوقية.

الملاحظ على هذه الطريقة أنها تسمح باستخراج النتيجة المحاسبية بالقياس إلى نسبة الإنجاز المحققة، كما أن نسبة الإنجاز يمكن تقييمها بعدة طرق والمهم أن تكون طريقة موضوعية، مثلا على أساس التقييم المادي أو على أساس التكاليف الحقيقية... الخ، وفيما يلي بعض تقنيات الحساب المعتمدة:[26]

رقم الأعمال (الإيراد) الواجب تسجيله كل سنة = رقم الأعمال الكلي × معدل نسبة تقدم الإنجاز

$$\text{معدل نسبة تقدم الانجاز} = \frac{\text{التكاليف الحقيقية خلال السنة}}{\text{التكاليف الكلية الكتوقعة}}$$

- **الطريقة الاختيارية: إنهاء الإنجاز Méthode d'achèvements**

قد لا تستطع المؤسسة تطبيق الطريقة السابقة بسبب عدم قدرتها على توقع قيمة العقد لغياب القدرات التقنية لدى هذه المؤسسة فعليا إذا يتم اللجوء إلى الطريقة الاختيارية المسماة طريقة إنهاء الإنجاز، فالمؤسسة ومن خلال هذه الطريقة تقوم بتسجيل التكاليف الخاصة بالعقد حسب طبيعتها وفي آخر السنة تقوم المؤسسة بتسجيل قيمة هذه التكاليف كإيرادات أي دون الهامش المتعلق بهذه العملية، وعلى عكس الطريقة الأولى فهذه الطريقة لا تسمح بتحديد النتيجة الخاصة بالمشروع إلا بعد هذا المشروع.

III-4-3 صعوبات التطبيق

اتجهت المحاسبة المالية في ضل الإصلاحات التي اتخذتها الجزائر فيما يخص تبني النظام المحاسبي المالي، أكثر إلى الجوانب التسييرية أكثر منها الجوانب القانونية مما فتح الباب أمام المحاسبة التحليلية للاندماج أكثر ضمن المحاسبة المالية، ولعل أهم ما يمكن الاستشهاد به لإثبات هذا التوجه الجديد هو فيما يخص المعيارين (IAS11 & IAS18)، فمن الشروط التي وضعها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الإيراد عند الاعتراف بالإيراد انه يجب أن تقاس التكاليف الفعلية والتقديرية اللازمة لإتمام العملية بطريقة موثوقة، بالإضافة إلى إمكانية المؤسسة القيام بتقديرات دقيقة مع تأكيده على ضرورة وجود نظام داخلي كفئ للموازنات والتقارير المالية.

فمن خلال تحليلنا لطريقة معالجة العقود الطويلة الآجل التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه على المؤسسات الجزائرية التي تعمل في مجال البناء والأشغال العمومية تطبيق المحاسبة التحليلية حتى تستطيع تطبيق المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي سواء كانت تطبق الطريقة العادية أو الطريقة الاختيارية، المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) العقود طويلة الأجل ينص على أن مجمل التكاليف مشاريع البناء والأشغال العمومية يجب أن تحمل وتوزع بطريقة سليمة وذات أساس منطقي، حيث أكد على ضرورة استخدام أنظمة محاسبية متخصصة تساعد على توزيع وتحميل هذه التكاليف بطريقة ذات أساس متسق ومنطقي.

فإصرار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) العقود طويلة الأجل على معالجة التكاليف بصورة دقيقة وصادقة ينبع من أنها مرتبطة ارتباطا كبيرا بالطرق التي يحددها للاعتراف بالإيراد وقياسه، فعند الاعتماد على

الطريقة العادية أو طريقة التقدم في الانجاز يحب على المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد إجمالي نواتج العقد وإجمالي تكاليف العقد، فهذه الشروط والمتطلبات لا يمكن القيام بها دون وجود أنظمة خاصة بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة تعمل على إعداد الموازنات التقديرية والتقارير المالية، وفي الجانب الآخر وعند الاعتماد على الطريقة الاختيارية أو طريقة انتهاء العقد لا يمكن أيضا تسجيل جميع التكاليف الخاصة بالمشروع من مواد أولية وأجور عمال وإهتلاك ومختلف المصاريف بصورة دقيقة إلا في وجود أنظمة المحاسبة التحليلية أيضا.

واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يدل على أنها مازالت تجهل فائدة أنظمة المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار وكأداة مكملة للمحاسبة المالية، وفي هذا الإطار فان وجود مصلحة للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسات يعد أكثر من ضروري خاصة إذا علمنا أن جل المؤسسات الجزائرية الكبرى لا تملك هذه المصلحة، فما بالك بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي غالبا ما تكون مؤسسات عائلية ولا تعطي لهذه الأمور الأهمية اللازمة، لذلك فان وجود مصلحة تختصص بإعداد تقارير تحليلية وتفصيلية يساعد على توفير معلومات موثوقة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، مما ينعكس على جودة ومصداقية هذه القوائم والمعلومات المتوفر عليها، لذلك فان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في شكل النظام المحاسبي المالي وفي الكثير من الجوانب سيكون محدود الأثر والفائدة.

الخاتمة

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث القياس والتقييم المحاسبيين إضافة إلى طريقة إعداد وتقديم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية والقابلة للمقارنة.

كما أن الاقتصاد الجزائري بشكل عام والمؤسسات بشكل خاص وهي المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام التطبيق الجيد لهذا النظام والاستفادة من المزايا التي جاءها، فتطبيق النظام المحاسبي المالي تواجهه مجموعة من التحديات منها ما يتعلق بالنظام القانوني والجبائي، ومنها ما يتعلق بالمؤسسات بحد ذاتها، ومنها ما يتعلق بالمهنة المحاسبية، ومنها ما يتعلق بنظام التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا.

إن تقييم مزايا المستخدمين حسب المخطط المحاسبي الوطني لم يكن يأخذ بعين الاعتبار مؤشرات التغيرات الاقتصادية المتمثلة في معدلات دوران العمال، معدلات الاستحداث، نسب الوفيات بالإضافة إلى عدم استعماله للقيمة العادلة مما ينتج عنه تقييم غير دقيق لها هذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى نتائج سلبية مثل عدم إعطاء نظرة صادقة في القوائم المالية، وقوع المؤسسة في مشاكل اجتماعية أي عدم رضا العمال، كذلك وقوعها في مشكل تسيير أي عدم التنبؤ بالتكاليف المستقبلية، عدم تخصيص مبالغ على شكل مؤونات معترف بها في الميزانية العامة هذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى مشاكل مالية أي مخاطرة السيولة.

أما فيما يتعلق بمزايا المستخدمين وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر فإن مؤسسات الجزائرية من الملاحظ عليها أنها قامت فقط بتغيير أرقام الحسابات، أما طريقة التقييم فلم تتغير وهذا راجع لعدم التحضير الجيد لهذا النظام من جهة وغياب المؤشرات اللازمة لتطبيق هذا المفهوم، وبالتالي لم تصل المؤسسات الجزائرية بعد إلى المبتغى من تطبيق هذا النظام.

أما بالنسبة إلى المشكل الثاني فان التنظيم المحاسبي لمؤسسات البناء والأشغال العمومية من مجموعة أنظمة محاسبية تتكامل فيما بينها، حيث اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بمؤسسات البناء والأشغال العمومية من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) العقود طويلة الأجل، والجدير بالذكر فان مؤسسات البناء والأشغال العمومية في الجزائر تواجه العديد من المعوقات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك نظرا لطبيعة البيئة الجزائرية حيث يؤثر عدم وجود أنظمة داخلية مساعدة على إتمام المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية بصورة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، فهذه الأنظمة تساعد الأنظمة الداخلية على تقدير أفضل للتكاليف وتتبع دقيق لها، مما يساعد على قياس الإيراد والاعتراف به في مؤسسات البناء والأشغال العمومية، وغياب أنظمة مثل المحاسبة التحليلية في مؤسسات البناء والأشغال العمومية يؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس سلبا على مصداقية قوائمها المالية.

ومن هنا نستنتج إن بيئة الأعمال الجزائرية تقف عائقا أمام التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، حيث أستمد هذا النظام من المرجعية المحاسبية الدولية والتي بنيت معالمها وفقا لمعطيات التسيير في الدول الاقتصادية الكبرى ذات الأسواق المالية النشيطة والمؤسسات الكبرى التي تطبق أخر ما توصلت إليه علوم الإدارة والأعمال، وهذا على عكس الاقتصاد الجزائري الذي يتميز ببنية مالية كلاسيكية وضعف القطاع الخاص والذي هو في الغالب عبارة عن مؤسسات صغيرة ومتوسطة تعاني مشاكل تنظيمية ومالية جمة لا تسمح لها بالتطبيق الجيد والفعال للنظام المحاسبي المالي وهذا على الأقل ما نلاحظه قي السنوات الأولى من تطبيقه.

الهوامش والمراجع

[1] الجريدة الرسمية العدد 74، المادة رقم 3، المتضمنة النظام المحاسبي المالي، الصادرة بتاريخ 07 مارس 2007، الجزائر.

[2] Ministère des finances, Le système comptable financier, conseil national de la comptabilité, ENAG éditions, Alger. 2009. P6

[3] IAS 19 Employee Benefits, www.iasplus.com/en/standards/standard17/#1106, [02/02/2017].

[4] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، الصفحة 236-237.

[5] Robert Obert, Pratique des normes IFRS comparaison avec des règles françaises et les US-GAAP, Edition Dunod, paris, 2004, p321.

[6] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، الصفحة 338-434.

[7] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المتوافقة معها حالات خاصة وعمليات محلولة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية،2008، القاهرة- مصر، الصفحة 343.

[8] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2008، الصفحة 1225، متوفر على رابط التالي:
http://www.ascasociety.org/UploadFiles/Bulletins/book/ASCA_Publication/IFRS%202008%20Full%20BV.pdf; [25/02/2017].

[9] Bernard Raffourner, les normes compatibilité international IASIFRS, 3em Edition, Edition Economica, paris, 2006, P191.

[10] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 352.

[11] Robert Obert, Idem, p 331.

[12] عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات (قياس-رقابة)، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، مصر، 2007، الصفحة 33-37.

[13] احمد عبد الفتاح محمد سعيد العفيفي، ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في شركات المقاولات-دراسة حالة غزة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، الصفحة 41-42.

[14] عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 34-36.

[15] عطية سليمان، المحاسبة في شركات المقاولات-الإجراءات الرقابية وطريقة المستوى المسار الحرج، دار وائل للنشر، الأردن، الصفحة 09.

[16] لجنة معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي 18 الإيراد، متوفر على http://www.ifrs.org.

[17] Ali Tazdait, Maitrise du système comptable financier, 1er Edition, Editions ACG, Alger, 2009, p 78.

[18] الجريدة الرسمية العدد 19، المتضمنة القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات للنظام المحاسبي المالي، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

[19] Wolfgang Dic et Franck Missonier-Piera, Comptabilité Financière en IFRS, 2e édition, Pearson Education, 2012, p 37.

[20] الجريدة الرسمية العدد 19، نرجع سبق ذكره، الصفحة 06.

[21] Wolfgang Dic et Franck Missonier-Piera, Op.Cit, p 39.

[22] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، متوفر على http://www.asca-sy.com [2017/03/11].

[23] Bernard Raffournier, Les Normes Comptables Internationales IFRS, 4e édition, Economica, paris, 2010, p176.

[24] أمين السيد احمد لطفي، مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقا للمعايير المحاسبية المصرية-الدولية، دار النهضة العربية، مصر، 1998، الصفحة 128.

[25] الجريدة الرسمية العدد 19، نرجع سبق ذكره، الصفحة 18.

[26] Gérard Hirigoyen, Christian Prat dit Hauret, Eric Ducasse, Anne Jallet-Auguste et Stéphane Ouvrard, Les normes comptables internationales-IFRS/IAS, Boeck, paris, 2005, p70.