الإطار المرجعي للمحاسبة

أهداف الإطار المرجعي للمحاسبة

01 ـ يمثل الإطار المرجعي للمحاسبة الأساس النظري الذي يعتمد ركيزة ودليلا لإعداد المعايير المحاسبيّة. وهو يتكون من أهداف ومفاهيم أساسيّة وعناصر تتميّز بالانسجام والتكامل.

02 ـ يهدف الإطار المرجعي للمحاسبة إلى المساعدة على:

* إعداد معايير منسجمة وقادرة على تسهيل إنتاج المعطيات وضبط القوائم الماليّة
* التحكيم في صورة اختلاف وجهات النظر أو عند تعارض المصالح والبحث عن الحلول الملائمة.
* تفسير القوائم الماليّة وتأويلها.
* معالجة المسائل التي لم تتعرض لها المعايير المحاسبية.

03 ـ يمكن الإطار المرجعي للمحاسبة خصوصا من:

* تفسير الوضعيات المحاسبيّة.
* توحيد المفاهيم المحاسبية.
* فهم المنطق المحاسبي بهدف تبليغه.

ميدان تطبيق الإطار المرجعي للمحاسبة

04 ـ يخص الإطار المرجعي للمحاسبة إعداد القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية لما لها من طابع عام. ويمكن أن يعتمد كمرجع من قبل المؤسسات الأخرى.

هيكلية الإطار المرجعي للمحاسبة

05 ـ تعتمد هيكلية الإطار المرجعي للمحاسبة تباعا على المستويات التالية:

* المستوى الأوّل ويتعلق بمستعملي القوائم الماليّة وحاجياتهم وأهداف تلك القوائم.
* المستوى الثاني ويتعلق بالمفاهيم الأساسيّة التي تشتمل على:
  - الميزات النوعيّة للمعلومة المدرجة في القوائم الماليّة.
  -- الفرضيّات الأساسيّة والاتفاقيّات المحاسبيّة.
  -- مصطلحات المحاسبة والإقرار بعناصر القوائم الماليّة.
* المستوى الثالث ويخص الأدلّة الإجرائيّة التي تتناول طرق القيس (صفات القيس و خصائصه وكذلك سلمّ و وحدة القيس).
* المستوى الرابع ويخص آليات تبليغ المعلومة المستقاة من أهداف القوائم المالية.

مستعملوا القوائم المالية وحاجياتهم وأهداف هذه القوائم

06 ـ تمثّل القوائم المالية الوسيلة الأساسيّة لتبليغ المعلومة الماليّة لمختلف المستعملين الذين يمكن تصنيفهم إلى هياكل داخل المؤسسة ومستعملون خارجها.

الهياكل الداخلية للمؤسسة

07 ـ وتشمل المسيّرين ومختلف هياكل التصرف الداخليّة بالمؤسسة.

إنّ مسؤولية إعداد القوائم الماليّة وضبطها هي على عهدة المسيرين. لكن هؤلاء يحتاجون أساسا إلى المعلومات المتصلة بالتصرّف حتّى يتمكّنوا من الاضطلاع بمهامّ التخطيط لأنشطة المؤسسة وتسييرها ومراقبتها على الوجه المرضيّ، إذ يلبي هذا النوع من المعلومات حاجيات مخصوصة لديهم ولهم من الوسائل ما يُمكّنهم من تحديدها شكلا ومضمونا، وهذا ما يتم إنتاجه والإفصاح عنه في نطاق آخر غير هذا الإطار المرجعي.

وعلى الرغم من أنّ القوائم الماليّة موجّهة أساسا إلى توفير معلومات تلبّي حاجيات المستعملين الخارجيّين فإنّها قد تكون، في بعض الحالات، صالحة للمسيّرين وهذا بالخصوص بالنسبة إلى المؤسّسات الصغرى والمتوسّطة التي لا تمتلك عادة إلاّ وسائل محدودة لإنتاج المعلومات الملبّية لما تحتاج إليه في تسييرها.

المستعملون خارج المؤسسة

08 ـ وهم أساسا المستثمرون والمقرضون والمانحون وكذلك الإدارات وهياكل التراتيب والمراقبة والأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة والأطراف الأخرى ذات المصلحة.

موفرو رؤوس الأموال

09 ـ يهتم المستثمرون الذين يقدّمون رؤوس أموال وكذلك المقرضون، بالمخاطر المتعلّقة بتوظيفاتهم وقروضهم في حين يهتمّ المانحون بمعرفة ما إذا حقّقت المؤسّسة الأهداف التي رسمت لها.

وعموما فإنّ مختلف هؤلاء المستعملين يريدون معرفة مردوديّة المؤسسة ومدى تحقيقها لتدفّقات نقديّة إيجابيّة ومحافظتها على ممتلكاتها وقدرتها على مواصلة نشاطها والوفاء بالتزاماتها في المستقبل.

الإدارة والمؤسسات المختصة وهياكل التراتيب والمراقبة

10 ـ تشمل هذه المجموعة بالخصوص المصالح الإدارية الجبائيّة والنقديّة والماليّة والهيئات المكلّفة بالمحاسبة والإحصائيّات الوطنيّة وكلّ الهياكل الأخرى المكلفة بمهمة التخطيط والترتيب والمراقبة.

ويهتمّ هؤلاء المستعملون بتوزيع المداخيل والموارد ويستعملون المعلومة الماليّة لوضع التراتيب الخاصة بأنشطة المؤسسات وضبط سياساتهم الجبائيّة والاجتماعيّة والاقتصاديّة. كما يستعملون المعلومة على أنّها قاعدة احتساب الدخل الوطنيّ والإحصائيّات المشابهة أو لتقييم مساهمة المؤسسة في خلق مواطن الشغل والتصدير والدخل الوطنيّ وكذلك لاحتساب الضرائب والأداءات. ويمكن لهذه الهياكل أن تطالب بإنتاج معلومات إضافيّة معينة لتقييم سياساتها.

الأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة

11 ـ وتشمل الأجراء ونقاباتهم والمزودين وغيرهم من الدائنين وكذلك الحرفاء والمستفيدين الآخرين من المواد والخدمات التي تنتجها المؤسّسة. ويهتمّ

هؤلاء أساسا بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقديّة تمكنها من الإيفاء بالتزاماتها ومواصلة نشاطها.

بقية الأطراف

12 ـ وهي على وجه التحديد الهيئات المهنيّة ووسائل الإعلام والباحثون ومختلف المنظّمات والجمعيّات والعموم.

وتريد هذه الأطراف معرفة ما إذا كانت المؤسسة تعمل لفائدة أفراد المجموعة التي تدافع عن مصالحها وتهتمّ بالخصوص بما لأنشطتها من انعكاسات على التنمية الاقتصاديّة والاجتماعيّة وعلى المحيط بصفة عامة.

الحاجيات الخاصة ببعض المستعملين

13 ـ يمكن لبعض مستعملي القوائم الماليّة أن تكون لهم حاجيات خاصة. ولتلبية حاجياتهم يمكن اللجوء إلى ما يمتلكونه من قدرة وموارد ضرورية تمكنهم من تحديد نوعية المعلومة التي يحتاجون إليها، وفي غياب ذلك فهم مضطرون إلى الإعتماد على ما توفره القوائم المالية من معلومات.

أهمية حاجيات المستثمرين والمولين

14 ـ يتبين من خلال تحليل اهتمامات مختلف مستعملي القوائم الماليّة بروز حاجيات مشتركة يمكن تلبيتها بالمعلومات نفسها.

إنّ المستثمرين والمولين يقومون بإستثمارات ذات مخاطر وحاجياتهم من المعلومات هي بطبيعة الحال أشمل. لذلك لهم الأولوية في تحديد هذه الحاجيات التي تلبيها القوائم المالية.

15 ولتلبية حاجيات المستعملين يجب أن تمكن المعلومة المدرجة في القوائم الماليّة من تسهيل أخذ قرار اقتصاديّ (قرارات متصلة بالاستثمار «شراء سندات أو حفظها أو بيعها» أو بالإقراض) وذلك عن طريق :

* تقدير الموارد الاقتصاديّة والحقوق المتعلّقة بها وتقدير الإنجازات وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون وسيولتها

* تقدير الطريقة التي أدّى بها المسيّرون ما أوكل إليهم من مهام اجتماعيّة.

وينبغي أن تمكّن المعلومة كذلك من :

* تحديد أسس إحتساب الضرائب

* المساعدة على إعداد الاحصائيات الوطنيّة والمخطّطات والميزانية وبصفة عامة على ضبط السياسات الاقتصاديّة.

* تبرير الامتيازات الممنوحة والتمويلات المقدمة ومتابعتها.

أهداف القوائم المالية

16 ـ تنبع أهداف القوائم الماليّة من حاجيات المستعملين، وإعتبارا لهذه الحاجيات فإن القوائم المالية ترمي أساسا إلى:

* توفير معلومات مفيدة لأخذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والقرض وما يشابهها من القرارات.

* تقديم معلومات مفيدة لتقدير احتمال تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية وتقدير أهميتها وزمن حدوثها

* تقديم الإفادات حول :

ـ الوضع المالي للمؤسسة وبالخصوص الموارد الاقتصاديّة التي توجد تحت تصرّفها وعن الالتزامات والتأثيرات المترتبة عن العمليات والأحداث والظروف التي قد تعدّل الموارد والالتزامات

ـ النجاعة المالية للمؤسسة

ـ الطريقة التي تم بها الحصول على السيولة وإنفاقها وذلك من خلال أنشطة الاستغلال والتمويل والاستثمار ومن عوامل أخرى تؤثر في السيولة والقدرة على الوفاء بالدين.

ـ درجة تحقيق المسيّرين للأهداف المرسومة لهم في نطاق ما أوكل إليهم من مهامّ اجتماعيّة والطريقة التي اعتمدوها في ذلك.

ـ درجة إحترام المؤسسة للقوانين والتراتيب وغيرها من الأحكام التعاقديّة.

17 ـ إنّ المعلومة حول الوضع المالي توفّرها أساسا الموازنة أمّا المعلومة حول النجاعة المالية فتوفّرها أساسا قائمة النتائج، وأمّا المعلومة حول التدفّقات النقديّة فيوفّرها أساسا جدول التدفّقات النقديّة.

18 ـ وتوجد معلومات أخرى مفيدة في اتّخاذ القرار الاقتصاديّ. وتعبّر هذه المعلومات عن الحاجة إلى تدقيق أو استكمال مجموع المعلومات الموجّهة إلى المستعملين والمتعلقة بالخصوص بـــ :

* الآفاق الماليّة لأنشطة المؤسسة

* الأنشطة ذات الصلة بالتصرّف في الموارد البشرية

* أثر أنشطة المؤسسة في محيطها البيئي وفي ما التزمت به من أعمال لضمان المحافظة على المحيط وحمايته

* التكنولوجيا المستخدمة ودرجة اعتماد المستحدثات التكنولوجيّة في مجالي الإنتاج والتصرّف.

مفاهيم أساسية

الميزات النوعيّة للمعلومة المالية

19 ـ الميزات النوعيّة هي الخصائص التي يجب أن تكتسيها المعلومة الماليّة التي تحتويها القوائم الماليّة والضرورية لضمان إنتاج المعلومات الماليّة المفيدة في اتخاذ القرار والإفصاح عنها.

والميزات النوعيّة الأساسية الأربع هي: قابليّة الفهم، والدلالة، والأمانة، وقابليّة المقارنة.

قابلية الفهم

20 ـ ينبغي أن تكون المعلومة المقدّمة في القوائم الماليّة قابلة لأن يفهمها المستعملون حتّى تكون مفيدة. وهذا يعني أن تكون المعلومة صريحة وواضحة وموجزة وفي متناول المستعملين.

ويفترض أن يكون للمستعملين قدر معقول من الالمام بميدان الأعمال والمحاسبة وأن يكونوا حريصين على دراسة المعلومة ومعالجتها بعناية.

الدلالة

21 ـ تُقَدَّرُ دلالة المعلومة من خلال العلاقة بين المعلومة واستعمالها. فالمعلومة تكون مفيدة إذا كانت تيسّر اتّخاذ مستعملي القوائم الماليّة للقرار المناسب بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية واللاحقة أو بتمكينهم من تأكيد التقييمات السابقة أو تصحيحها.

إنّ دلالة المعلومات تنطوي إذن على خاصيتين أساسيتين فيها هما: القيمة التوقعيّة والقيمة التصحيحيّة. وتستلزم الدلالة أيضا أن تضبط المعلومة ويفصح عنها في الوقت المناسب.

القيمة التوقعية

22 ـ المعلومة الماليّة قيمة توقعيّة حين تساعد المستعملين على الوصول إلى توقّعات أو تأكيد النتائج والأحداث الاقتصاديّة في المستقبل وما قد يكون لها من تأثير على أعمال المؤسسة.

القيمة التصحيحية أو القيمة التأكيدية

23 ـ إنّ القيمة التصحيحيّة وثيقة الصلة بالقيمة التوقعيّة. فالمعلومة الماليّة تصحيحيّة إذا كان من الممكن استعمالها لفهم النتائج والأحداث والتوقّعات السابقة أو تصحيحها.

سرعة الإفصاح

24 ـ لكي تكون المعلومة ذات دلالة ينبغي أن تضبط ويُفصح عنها حين تكون مفيدة لاتخاذ المستعملين قراراتهم. فالمعلومة تفقد من دلالتها حين تقدّم مع شيء من التأخير.

الأمـانـة

25 ـ تكون المعلومة المحاسبيّة أمينة حين تمكن المستعملين من أن يثقوا فيها باعتبارها معلومة وفية محايدة تقبل التثبّت ولا تتضمّن خطأ أو انحرافا. والمقاييس المؤلفة لمكوّنات مفهوم الأمانة تشتمل خاصة على التمثيل الوفيّ والحياد وقابليّة التثبت.

التمثيل الوفي

26 ـ التمثيل الوفيّ هو التطابق أو التوافق بين القيس والوصف والظواهر التي من المفترض عرضها في المحاسبة. وهذه الظواهر هي الموارد والالتزامات الاقتصاديّة للمؤسسة وكذلك المعاملات والأحداث التي تعدّل من هذه الموارد والالتزامات.

الحياد

27 ـ تعتبر المعلومة المحاسبيّة محايدة حين لا تتحيّز ومن ثمّة لا تفضي إلى معطيات موجهة أو نتائج مسبقة.

قابلية التثبّت

28 ـ إنّ المعلومة المحاسبيّة قابلة للتثبّت بما أنّها نتيجة تطبيق سليم لطريقة في القيس وبما أنّها تقوم على معطيات ثابتة وتقييمات يفصح عن مناهجها مع المعلومة نفسها.

قابلية المقارنة

29 ـ ينبغي أن تمكّن المعلومة المستعملين من إجراء مقارنات في الزمان لتقييم توجهات الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وينبغي أن يكون المستعملون قادرين أيضا على المقارنة بين المعلومات الماليّة المتأتية من المؤسسات المماثلة لتقييم الوضعيات المالية وأدائها وتطوراتها بصفة نسبيّة.

إعتبارات ينبغي إحترامها

30 ـ إنّ هذه الميزات النوعية يجب النظر إليها أخذين بعين الاعتبار التوازن بين المنافع والتكاليف والأهميّة النسبيّة.

التوازن بين المنافع والتكاليف

31 ـ يمثّل التوازن بين المنافع والتكاليف إعتبارا عامّا ينبغي إحترامه. فالمعلومات المدرجة في القوائم الماليّة يجب أن تفوق منفعتها تكلفة إنتاجها. وتقييم هذا الإعتبار أمر خاضع للتقدير الشخصي، وينبغي أن يكون من اهتمامات معدّي المعايير بالخصوص وكذلك معدّي القوائم الماليّة ومستعمليها أيضا.

مع الإشارة إلى أنّ منافع المعلومة الماليّة لا تعود بالضرورة بالفائدة على من تحمّلوا تكاليفها.

الأهمية النسبية

32 ـ يتّصل هذا الإعتبار الثاني بجدوى تقديم معلومات لمستعملي القوائم الماليّة ليس لها تأثير كبيرعلى القرارات الاقتصادية التي قد يتّخذونها.

فالمعلومة المحاسبيّة التي تعتبر هامّة هي المعلومة التي قد يؤدّي نسيانها أو عدم دقّتها إلى التأثير في القرارات التي يتّخذها المستعملون. وإنّ مفهوم الأهميّة النسبيّة يتوقّف عموما على تقدير حجم العنصر أو الخطإ الذي قد ينجر عن النسيان أو عدم الدقّة.

التوفيق بين الميزات النوعيّة

33 ـ إنّ عديد الميزات النوعيّة مترابطة ومتكاملة في ما بينها وبعضها الآخر متضارب ، ويبدو أنّ التوازن بينها أمر ضروري لتدعيم الفائدة من المعلومة المقدّمة من خلال القوائم الماليّة.

ورغم أنّه من المتعارف عليه أنّ الدلالة والأمانة يمثّلان الميزتين الأساسيّتين اللّتين تعتمد عليهما عمليّة اتخاذ القرار فإنّه ليس من السهل ضبط اهميّة كلّ ميزة منهما ضبطا نهائيّا. وما التوفيق، في آخر الأمر، إلاّ تقدير مهنيّ يأخذ بعين الاعتبار الهدف الاساسيّ المطلوب من خلال القوائم الماليّة وهو تلبية حاجيات المستعملين في مجال اتّخاذ القرار الاقتصاديّ.

الفرضيات الأساسية والإتفاقات المحاسبية

34 ـ تنبع الفرضيات الأساسيّة والإتفاقات المحاسبية من محيط اقتصاديّ واجتماعيّ وتشريعيّ معين وتمثل قاعدة لإعداد معايير محاسبيّة والبحث عن الحلول المناسبة للمسائل المطروحة.

الفرضيات الأساسية

الاستمرارية

35 ـ تفترض استمرارية الاستغلال أنّ المؤسسة تواصل بصفة عادية أنشطتها في مستقبل منظور، ويفترض بذلك عدم توفر النية أو الضرورة لإيقاف نشاطها أو لتقليص حجم عملياتها بصورة ملموسة فهي تثبت أن المؤسسة قادرة على تحقيق عملياتها المرتقبة والوفاء بالتزاماتها في مستقبل منظور. وينبغي في غير هذه الحالة إعداد القوائم المالية على أسس أخرى.

محاسبة التعهّد

36 ـ يقع الإقرار بإنعكاسات المعاملات وغيرها من الأحداث عند التعهّد بها وليس عند قبض أو دفع المبالغ المقابلة لها فالمعلومة المالية، باستثناء المعلومة المدرجة في جدول التدفقات النقدية، إذا أُعدّتْ على هذا النحو لا تقدّم إفادة للمستعملين عن المعاملات الماضية التي جرّتَ تدفّقات للسيولة فحسب بل تقدّم لهم أيضا إفادة عن التزامات وأحداث أخرى تؤدّي مستقبلا إلى تحصيلات ودفوعات.

الإتفاقات المحاسبية

37 ـ إنّ الإتفاقات المحاسبية قواعد ملموسة تقود الممارسة المحاسبيّة وتنمّيها الممارسات المتوافقة مع الأهداف والميزات النوعيّة.

الوحدة المحاسبية

38 ـ تعتبر المؤسسة وحدة محاسبيّة قائمة الذات ومنفصلة عن مالكيها. وتفترض المحاسبة الماليّة فصلا واضحا بين ممتلكات المؤسسة وممتلكات مالكيها أو المساهمين فيها. فمعاملات المؤسسة وليس معاملات المالكين هي التي يقع إقرارها في القوائم الماليّة للوحدة المحاسبيّة.

لا تمثّل الوحدة المحاسبيّة مؤسسة تتمتع بمقتضى القانون بالصفة القانونيّة فحسب بل هي تشمل كلّ مجموعة تقوم بنشاط اقتصاديّ وتتحكّم في موارد اقتصاديّة وتستعملها.

الوحدة النقدية

39 ـ إنّ الحاجة إلى وحدة قيس موحّدة لتسجيل معاملات المؤسسة هو السبب في اختيار العملة (الدينار) كوحدة قيس للمعلومة التي تقدمها القوائم الماليّة.

ولا تقيّد محاسبيًا إلاّ المعاملات والأحداث القابلة للقيس الكميّ نقديًا. أمّا المعلومات التي لا تحدّد كميًا بالنقد و تذكر في وحدات قيس أخرى فيمكن الإفصاح عنها أساسا في الإيضاحات حول القوائم الماليّة.

الدورية

40 ـ يجب أن تعكس المعلومة الماليّة التطوّر الدوريّ لإنجازات المؤسسة حتى تستخدم قاعدة لاتخاذ القرارات الاقتصاديّة. ويجب تبعا لذلك أن تُنْتَجَ وتوفّر في

فترات دوريّة منتظمة وتسمّى الفترة «سنة محاسبيّة». ومن المتفق عليه، لاعتبارات عمليّة، أنّ الفترة المحاسبية تغطّي اثني عشر شهرا. وعموما تبتدئ هذه الفترة من غرّة جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة. وتمتد السنة المحاسبيّة في بعض الحالات إلى الوقت الذي يبلغ فيه الاستغلال أدنى مستوياته.

التكلفة التاريخية

41 ـ تعتمد التكلفة التاريخيّة (أو القيمة الأصليّة)، حسب هذا الإتفاق قاعدة مناسبة لتقييد بنود أصول المؤسسة وخصومها.

إنّ المواد والخدمات التي حصلت عليها الوحدة المحاسبيّة تقيّد عموما بتكلفة المعاملة أي المبلغ المدفوع فعليا أو المستحقّ. وحين تتمّ المعاملات دون دفع (منح أو مقايضة ...) تتحدّد تكلفتها على أنّها المبلغ الماليّ الذي كان يجب دفعه لو عقدت العمليّة على نحو مختلف.

وعلاوة على ذلك، إذا تعلّق الأمر ببند من بنود الخصوم فإنّ القيمة الأصليّة تطبّق بالطريقة نفسها التي تطبّق بها في الأصول.

إنّ ما يبرّر اختيار التكلفة التاريخية هو أنّ القيمة الأصليّة تمثّل معلومة قابلة للتثبّت ترتكز على معطى بديهيّ وهي تبعا لذلك موضوعيّة.

تحقيق الدخل

42 ـ يعتبر هذا الإتفاق قاعدة لتحديد الدخل والتعرف عليه وقيسه في المحاسبة.

يتأتى الدخل من إنتاج المؤسسة لمواد وخدمات طيلة فترة معيّنة زمنيّا.

ولا يمكن تقييده محاسبيّا إلاّ عند تحقيقه.. ويخضع التحقيق لاختبار الحدث المولّد وبتعبير آخر لا يتمّ إقراره إلاّ في إحدى الحالات التالية:

أ ـ تحقيق دخل عند البيع.

ب ـ تحقيق دخل أثناء تنفيذ العقد.

ج ـ تحقيق دخل في نهاية عمليّة الصنع.

د ـ تحقيق دخل عند تحصيل المبيعات.

إن قيس الدخل يطابق المبلغ المحدّد نقدا أو الصرف المقبوض بدلا من المواد المسلّمة أو الأسهم التي تمّ إصدارها أو الخدمات المقدمة أو التعهدات المبرمة. وإذا تعلق الأمر بمبيعات لم تُسَوَّ نقدا فإنّ الدخل يساوي بالضبط قيمة السوق لموضوع العمليّة الذي يمكن أن يكون مواد وخدمات مبيعة أو مواد وخدمات مقبوضة بالمقابل بحسب أيّهما أيسر في التحديد.

مقابلة الأعباء والإيرادات

43 ـ يتمثل هذا الإتفاق في إقامة ربط مباشر أو غير مباشر بين إيرادات المؤسسة وأعبائها، وحين تقيّد المداخيل محاسبيّا أثناء السنة المحاسبيّة فإنّه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخيل وربطها بهذه السنة المحاسبيّة نفسها. وهذا الاتفاق هو نتيجة طبيعيّة لاستقلاليّة السنوات المحاسبيّة.

الموضوعية

44 ـ يجب أن تكون المعاملات والأحداث التي وقع إقرارها في المحاسبة والمفصح عنها في القوائم الماليّة مبرّرة بحجج. وحين تنعدم الوثائق المؤيدة المتعلّقة بالمعاملات أو لا يمكن إيجادها فإنّه يجب أن تقدّم أسس التثمينات المعتمدة حتّى تيسّر التثبّت من الطرق المحاسبيّة المقترحة وتقديرها. وفي هذه الحالة يكون من المناسب إنتاج معطيات تسهّل التحقّق من الأمر والتقييم الموضوعي للوقائع.

تماثل الطرق المحاسبية

45 ـ يفترض اتفاق تماثل الطرق المحاسبيّة أن تكون الطرق المحاسبيّة في الإقرار والقيس والعرض التي تستعملها المؤسسة هي نفسها من فترة محاسبيّة إلى أخرى. وتطبيق هذا الإتفاق يسهّل مقارنة المعلومة المحاسبيّة زمنيّا ويقوّي التوقّعات الماليّة. بيد أنّ تماثل الطرق المحاسبيّة لا يبرّر التقيد المفرط المضر بالصورة التي ينبغي أن تعكسها القوائم الماليّة. فكلّ تغيير هام يجب أن يكون موضوع معلومة مناسبة له.

المعلومة التامة

46 ـ ينص هذا الإتفاق على أنّ القوائم الماليّة يجب أن تقدّم المعلومات الضروريّة حتّى لا توقع مستعمليها في الخطإ. وهو يفترض تجنّبا لكلّ لبس في تأويل المعلومة الماليّة أن تتضمّن القوائم الماليّة إيضاحات وجداول توضيحيّة تكشف كلّ معلومة ذات دلالة وتلفت النظر إلى الأحداث أو معالجات المعلومة التي لها أثر هامّ في تطوّر النتائج المستقبليّة ووضعيّة المؤسسة.

الحـــذر

47 ـ غالبا ما تكون نتائج عدد من الأحداث والظروف غير مؤكدة لذلك يتوجب تبنّى الحذر عند إعداد القوائم الماليّة والحذر هو إقرار بدرجة من الاحتياط عند إصدار الأحكام اللاّزمة لإعداد التقديرات في ظروف غير مؤكدة حتّى لا يقع الترفيع في قيمة الأصول والمداخيل أو التنقيص في قيمة الخصوم أو الأعباء. غير أنّ تطبيق هذا الإتفاق يجب ألاّ يؤدّي إلى تكوين احتياطيات سريّة أو مدخرات مشطّة أو تنقيص مقصود في قيمة الأصول أو المداخيل أو ترفيع في قيمة الخصوم أو الأعباء.

الأهمية النسبية

48 ـ يجب أن تكشف القوائم الماليّة جميع العناصر التي قد تؤثر أهميّتها في التقييمات والقرارات ،لذلك ينبغي أن يخضع إنتاج المعلومة المالية لإتفاق الأهميّة النسبيّة عند تبويب العناصر التي تعالجها المحاسبة المالية وعند عرضها.

وتعتبر واقعة ما أو عنصرٌ ما هاما إذا كانت طبيعة أحدهما أو مبلغه على قدر من الأهميّة بحيث أنّ ذكره في القوائم المالية أو طريقة معالجته في الحسابات من شأنها التأثير في الحكم أو القرارات المتّخذة إعتمادا على قاعدة المعطيات المحاسبيّة.

أفضلية الجوهر عن الشكل

49 ـ لاينسجم جوهر العمليّات وغيرها من الأحداث مع ما ينجم عن ظاهر البناء القانوني. ولكي تقدّم المعلومة صورة أمينة للمعاملات وغيرها من الأحداث، من الضروريّ أن تسجّل المعاملات والأحداث الأخرى وتعرض متوافقة مع جوهرها ومع الواقع الاقتصاديّ لا وفق شكلها القانونيّ فحسب.

عناصر القوائم المالية

50 ـ ترتبط عناصر القوائم الماليّة ارتباطا مباشرا بضبط الهيكل المالي للمؤسسة وأدائها وسيرها. ويمثّل تعريفها أو تجميعها في أصناف أو الإقرار بها أو تدوينها عناصر هامة من الإطار المرجعيّ.

فيجب الإقرار بحدث اقتصاديّ يستجيب إلى تعريف عنصر من عناصر القوائم الماليّة حين يكون من الممكن مستقبلا الحصول على منفعة اقتصاديّة مرتبطة به أو «تركها». وحين توجد قاعدة قيس ملائمة لتقييمها تقييما أمينا.

تعريف الأصول والإقرار بها

51 ـ تتألّف الأصول من الموارد الاقتصاديّة التي تحصلت عليها المؤسسة أو تتحكم فيها إثر أحداث أو معاملات ماضية تستخدم لخلق منافع اقتصاديّة متوقّعة للمؤسسة التي تتمتّع بقدرة على تحقيق مباشر أو غير مباشر لتدفّق إيجابيّ للسيولة أو ما يعادل السيولة وبقدرة على الحدّ من المصاريف.

52 ـ يقع الإقرار بالأصول في الموازنة إذا كان من المحتمل أن تستفيد المؤسسة من منافع اقتصاديّة مستقبليّة وإذا كان لهذه الأصول كلفة أو قيمة يمكن تقديرها على نحو أمين.

تعريف الخصوم والإقرار بها

53 ـ تتألّف الخصوم من التزامات قائمة على المؤسسة نشأت نتيجة معاملات أو أحداث وقعت من المحتمل أن تتطلّب التضحية مستقبلا بموارد تمثّل منافع اقتصاديّة أو نقلها إلى وحدات محاسبية أخرى.

54 ـ يقع الإقرار بالخصوم في الموازنة حين يكون من المحتمل أن يُنتج نقلٌ لموارد اقتصاديّة عن تسوية المؤسسة لإلتزام في ذمتها ويكون من الممكن قيس مبلغ هذه التسوية قيسا أمينا.

تعريف الأموال الذاتية

55 ـ تمثّل الأموال الذاتيّة الفائدة المتبقية من أصول الوحدة المحاسبيّة بعد تنزيل جميع خصومها. وتتضمّن مختلف أصناف رأس المال وأرباح الحصص والمدخرات وما يعادلها والنتائج غير الموزّعة.

تعريف المداخيل والإقرار بها

56 ـ تتأتى المداخيل من المقابيض أو غيرها من الزيادات في أصول المؤسسة وإمّا سداد ديون المؤسسة وإمّا كلاهما نتيجة تسليم سلع أو صنعها أو تقديم خدمات أو تنفيذ عمليّات أخرى تندرج في إطار الأنشطة الأساسيّة أو المركزيّة للمؤسسة.

57 ـ يقع الإقرار عادة بالمداخيل حين تحقّق زيادة في المنافع الاقتصاديّة مرتبطة بزيادة في مبالغ الأصول أو نقص في الخصوم ويكون من الممكن قيس تلك الزيادة بطريقة أكيدة ودقيقة.

تعريف الأرباح والإقرار بها

58 ـ الأرباح هي كلّ ترفيع في الأموال الذاتيّة ناتج عن معاملات أو أحداث غير جارية أو ملحقة أو عن عمليّات أخرى وأحداث وظروف لها تأثير على وضعيّة المؤسسة وذلك ما عدا الزيادات الناتجة عن المداخيل أو عن إسهامات أصحاب رأس المال.

59 ـ يقع عموما الإقرار بالأرباح عند تحقيقها وحين يكون من الممكن تحديد مبلغها بقدر كاف من الدقة.

تعريف الأعباء والإقرار بها

60 ـ الأعباء هي إمّا دفوعات أو غيرها من أشكال استعمال عناصر الأصول وإمّا تكوين الخصوم وإمّا كلاهما نتيجة تسليم سلع أو صنعها أو تقديم خدمات أو تنفيذ عمليّات أخرى تندرج في إطار الانشطة الأساسيّة او المركزيّة للمؤسسة.

61 ـ يقع الإقرار بالأعباء حين ينتج انخفاض في المنافع الاقتصاديّة المستقبليّة مرتبط بانخفاض أحد الأصول أو زيادة في أحد الخصوم ويمكن تحديد الانخفاض بصورة أمينة.

تعريف الخسائر والإقرار بها

62 ـ الخسائر هي كلّ انخفاض في الأموال الذاتيّة ناتج عن معاملات غير جارية أو ملحقة أو عن عمليّات أخرى وأحداث وظروف لها تأثير على وضعيّة المؤسسة وذلك ما عدا كلّ انخفاض ناتج عن الأعباء أو عن التوزيع لفائدة أصحاب الإسهامات.

63 ـ يتمّ الإقرار بالخسائر حين يكون من المحتمل أن يقع انخفاض ما لأصل من الأصول أو زيادة في خصم من الخصوم ويكون من الممكن تحديد مبلغه بدقّة كافية.

تقديم عناصر القوائم المالية

64 ـ تكوّن الأصول والخصوم والأموال الذاتيّة عناصر الموازنة.

وتكوّن المداخيل والأرباح إيرادات المؤسسة التي تشكل مع الأعباء والخسائر عناصر قائمة النتائج.

طرق القيس

65 ـ القيس في المحاسبة هو الإجراء المتمثّل في تحديد القيمة التي يقيد لأجلها عنصر ما في المحاسبة

قيس عناصر القوائم المالية

66 ـ توجد عدّة قواعد لتحديد قيمة العناصر في القوائم الماليّة:

I ـ التكلفة التاريخيّة: وهي المبلغ السائل المدفوع أو المقبوض للحصول على عنصر ما.

II ـ تكلفة الاستبدال: وهي المبلغ اللاّزم للحصول على عنصر ما يوم تحديد القيمة.

III ـ قيمة التحقيق: وهي المبلغ الموافق للسعر الذي يمكن الحصول عليه بالتفويت في عنصر ما.

IV ـ القيمة المُحَيَّنَةُ: وهي القيمة المُحَيَّنَةُ لمقابيض مستقبلية من المحتمل أن يوفّرها عنصر ما.

وتظلّ التكلفة التاريخيّة قاعدة القيس الأكثر استعمالا في إعداد القوائم الماليّة. وعادة ما تتآلف معها قواعد قيس أخرى

مفاهيم رأس مال المؤسسة

67 ـ يتمّ تعريف رأس مال المؤسسة حسب هذين المفهومين الرئيسيّين:

أ ـ المفهوم المالي لرأس المال

ب ـ المفهوم المادي لرأس المال.

تعتمد جلّ المؤسسات المفهوم الماليّ لرأس المال لغرض إعداد القوائم الماليّة.

ويقاس رأس مال المؤسسة حسب هذا المفهوم بالنقود الإسميّة المستثمرة في المؤسسة أو القدرة الشرائية لهذه النقود.

ويرجع المفهوم الماديّ لرأس المال إلى ما تتمتّع به المؤسسة من قدرة تشغيليّة أو قدرة إنتاجيّة.

وإنّ اختيار المفهوم المناسب رهين عوامل عديدة منها:

أ ـ أهميّة مستوى التضخّم وتغيّر الأسعار لأصل من الأصول

ب ـ خصائص المؤسسة ومحيطها التكنولوجي وغيره.

ج ـ حاجيات مستعملي القوائم الماليّة وحرصهم على الحفاظ على هذا الشكل من رأس المال أو ذاك.

الحفاظ على رأس المال وتحديد النتائج

68 ـ لا يكون الحصول على ربح، مبدئيّا إلاّ بعد الإبقاء على رأس المال.

الحفاظ على رأس المال حسب المفهوم المالي

69 ـ لا يحصل حسب هذا المفهوم ربح إلا إذا كان المبلغ المالي لصافي الأصول في نهاية الفترة المحاسبيّة يزيد عن المبلغ المالي نفسه في بدايتها بعد طرح كلّ مساهمات أو توزيعات للمالكين أثناء الفترة المحاسبيّة. ويمكن قيس رأس المال حسب المفهوم المالي إمّا بوحدات نقديّة وإمّا بوحدات القدرة الشرائيّة أي بوحدات نقديّة قارّة.

الحفاظ على رأس المال حسب المفهوم المادي

70 ـ لا يتمّ حسب المفهوم الماديّ الحفاظ على رأس المال الحصول على ربح إلاّ إذا فاقت قدرة المؤسسة على الإنتاج في نهاية الفترة المحاسبيّة قدرتها على الإنتاج في بداية الفترة بعد طرح أيّ توزيعات ماليّة على المالكين أو مساهمات المالكين خلال الفترة المحاسبيّة.

الحفاظ على رأس المال وتقييم عناصر القوائم المالية

71 ـ تعتبر ربحا تدفّقات الأصول التي تفوق المبالغ الواجبة للحفاظ على رأس المال. وهذا ما يفسّر الصلة بين الحفاظ على رأس المال وتقييم العناصر الموجودة في القوائم الماليّة.

72 ـ يستوجب المفهوم الماديّ للحفاظ على رأس المال اعتماد القيمة الحاليّة كقاعدة للتقييم وتعتبر التغيّرات في قيمة الأصول إصلاحا للحفاظ على رأس المال وليست جزءا من الربح.

73 ـ لا يستوجب الحفاظ على رأس المال حسب المفهوم المالي اعتماد قاعدة معينة للتقييم.

فحين يحدّد رأس المال بوحدات نقديّة اسميّة فإنّ التغيّرات في قيمة الأصول يمكن إضافتها إلى الربح في الفترة المحاسبيّة التي وقعت فيها التغيّرات والفترة التي تحقّقت فيها الأصول.

وفي صورة تحديد رأس المال بالقدرة الشرائيّة أو الوحدات النقديّة القارّة لا يمكن أن يضاف إلى الربح إلاّ القسط من التغيّرات في قيمة الأصول وذلك دون إحتساب آثار التضخم.

أهمّ نماذج المحاسبة

74 ـ إنّ التآليف بين مختلف مفاهيم رأس المال ومختلف قواعد التقييم يفرز تنوّعا في نماذج المحاسبة كالآتي :

I ـ النموذج المحاسبي القائم على التكاليف الأصليّة والوحدات النقديّة الجارية وهذا النموذج يمكّن من حماية رأس مال المؤسسة حسب المفهوم المالي المعبّر عنه نقدا

II ـ النموذج المحاسبي القائم على التكاليف الأصليّة والوحدات النقديّة القارّة. وهذا النموذج يمكّن من حماية رأس مال المؤسسة حسب المفهوم المالي المعبر عنه حسب القدرة الشرائيّة.

III ـ النموذج المحاسبي القائم على تكاليف الاستبدال والوحدات النقديّة الجارية. وهذا النموذج يمكّن من حماية رأس مال المؤسسة ونقدها حسب المفهوم المادّي.

IV ـ النموذج المحاسبي القائم على تكاليف الاستبدال والوحدات النقديّة القارّة. وهذا النموذج يمكّن من حماية رأس مال المؤسسة حسب المفهوم المادّي وقدرتها الشرائيّة.

اختيار النموذج المحاسبي

75 ـ نظرا لتنوّع المستعملين وتنوع قراراتهم فإنّه لا يوجد أيّ نموذج يمتلك جميع الصفات حتّى يلبّي جميع الحاجيات . ولكلّ نموذج ميزات تضفي عليه درجات مختلفة من الأمانة والدلالة.

76 ـ وبالنسبة لمعدّي المعايير فإنّ اختيار هذا النموذج أو ذاك رهين خصوصيات المحيط الذي يتمّ فيه القيس المحاسبي وطبيعة العنصر المقيّم وطبيعة متّخذي القرار وقراراتهم وهو في نهاية الأمر رهين تكلفة كلّ نموذج ومنافعه. وعلى سبيل المثال ، إذا وقع اختيار النموذج على خصوصية المحيط المرتبطة بتقلّبات الأسعار فحسب فإنّه يمكن تقديم التوصيات التالية :

أ ـ حين تكون الأسعار العامة والأسعار الخاصّة مستقرّة نسبيّا فإنّ النموذج (I) القائم على التكاليف الأصليّة والوحدات النقديّة الجارية نموذج مناسب.

ب ـ حين يكون المحيط متميّزا بتقلّبات عامّة في الأسعار (التضخّم) فإنّه من الممكن التوصية بالنموذج (II) لقائم على التكاليف الأصليّة ووحدات القدرة الشرائيّة.

ج ـ حين يكون المحيط متميّزا بتقلّبات خاصّة في الأسعار فإنّ النموذج (III) القائم على تكاليف الإستبدال هو المناسب أكثر.

د ـ أخيرا، حين يكون محيط المؤسسة متميّزا بتقلّبات عامّة في الأسعار وتقلّبات خاصّة، يوصى باعتماد النموذج (IV)القائم على تكاليف الاستبدال ووحدات القدرة الشرائيّة.

ومن بين العوامل الخاصّة التي يمكن أن تتدخّل في انتقاء هذا النموذج أو ذاك نذكر أخطاء الازدواج زمنيّا وأخطاء وحدات القيس وتأويل المعطيات ودلالتها.

آليات التبليغ

القوائم المالية

77 ـ آليّات التبليغ هي القوائم الماليّة التي يصلح ضبطها دوريّا لمستعمليها بغية تقييم مردوديّة المؤسسات وقدرتها على الوفاء بالدين وسيولتها والمقارنة بينها وإصدار التوقّعات في شانها. وهذه الآليّات نابعة من أهداف القوائم الماليّة. والقوائم الماليّة هي الموازنة وقائمة النتائج وجدول التدفقات النقديّة والإيضاحات حول القوائم الماليّة.

78 ـ وتصاغ الأمثلة الموحدة المتعلّقة بنماذج وضبط القوائم والإيضاحات في المعايير التي يمكن أن تنص على قواعد مبسطة بالنسبة إلى المؤسسات الصغرى.

الموازنة

79 ـ تمثّل الموازنة عرضا في وقت معيّن للوضعيّة الماليّة للمؤسسة في صيغة أصول وخصوم وأموال ذاتيّة. وتجمّع الأصول والخصوم أو تقسّم بحسب درجة الشكّ المتعلّق بمبلغ أو بلحظة السيولة المحتملة.

قائمة النتائج

80 ـ تفصح قائمة النتائج عن المداخيل والمرابيح والأعباء والخسائر الناتجة عن سنة محاسبيّة تامّة فتفرز النتيجة الصافية لهذه الفترة وتعكس بذلك الأداء المالي للمؤسسة ومردوديّتها.

جدول التدفقات النقدية

81 ـ يرسم جدول التدفّقات النقديّة تطوّر الوضعيّة الماليّة أثناء فترة محاسبيّة ما. فيقدّم معلومات عن أنشطة الاستغلال والتمويل والاستثمار في المؤسسة وكذلك معلومات عن تاثير هذه الأنشطة على وضعيّتها النقدية.

الإيضاحات حول القوائم المالية

82 ـ يجب أن تدعّم هذه القوائم بمعلومات توضيحيّة وإضافيّة تقدّم في صيغة إيضاحات تمكّن من فهم أفضل للقوائم الماليّة وهذه الإيضاحات جزء لا يتجزّأ من القوائم الماليّة.

معلومات أخرى

83 ـ ويمكن تبليغ معلومات أخرى ماليّة وغير ماليّة إضافيّة من شانها أن تجعل المعلومة أكثر فائدة وتكون هذه المعلومات في صيغة تقارير أو قوائم منفصلة تكمل القوائم الماليّة وتتّصل بالخصوص بـــ :

* الحسابات التقديريّة التي تقدّم إفادات عن آفاق نشاط المؤسسة والموارد والوسائل التي تنوي توظيفها والإنجازات المنتظرة والتوازنات الماليّة وتوازن الخزينة مستقبلا. فهذه الحسابات تدعم القيمة التوقعيّة للمعلومة المدرجة في القوائم الماليّة.

* الإيضاحات حول الموارد البشريّة التي تقدّم المعطيات النوعيّة والكميّة الأكثر دلالة حول رأس المال البشري للمؤسسة والأنشطة والأعمال التي من شأنها أن تنميها.

* التقرير حول الإنجازات البيئيّة التي تعكس منافع المؤسسة والتكاليف الناتجة عن أنشطة ذات صلة بالمحافظة على المحيط.

* الإيضاحات حول التكنولوجيا التي تقدم المعطيات المتّصلة بالاختيارات التكنولوجيّة والمجهود الذي تبذله المؤسسة لإبتكارها.

قرار من وزير المالية مؤرخ في 31 ديسمبر 1996 يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة.

إن وزير المالية،

بعد الإطلاع على القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات وخاصة الفصل 7 منه.

قرر ماياتي :

الفصل الأول ـ تمت المصادقة على معايير المحاسبة الملحقة بهذا والآتي ذكرها :

- المعيار العام للمحاسبة (م م 01)
- معيار المحاسبة المتعلق بالأموال الذاتية (م م 02)
- معيار المحاسبة المتعلق بالمداخيل (م م 03)
- معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات (م م 04)
- معيار المحاسبة المتعلق بالأصول الثابتة المادية (م م 05)
- معيار المحاسبة المتعلق بالأصول غير المادية (م م 06)
- معيار المحاسبة المتعلق بالتوظيفات (م م 07)
- معيار المحاسبة المتعلق بالنتيجة الصافية للسنة المحاسبية والعناصر الطارئة (م م 08)
- معيار المحاسبة المتعلق بعقود البناء (م م 09)
- معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10)
- معيار المحاسبة المتعلق بالتعديلات المحاسبيّة (م م 11)
- معيار المحاسبة المتعلق بالمنح العمومية (م م 12)
- معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (م م 13)
- معيار المحاسبة المتعلق بالإحتمالات والوقائع اللاحقة لتاريخ الختم (م م 14)
- معيار المحاسبة المتعلق بالعمليات بالعملة الأجنبية (م م 15)

الفصل 2 ـ ينشر هذا القرار بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

تونس في 31 ديسمبر 1996 .

وزير المالية

الدوري الزرقاطي

إطلع عليه

الوزير الأول

حامد القروي

المعيار العام للمحاسبة (م م01)

الأهـــداف

1 ـ لقد حدّد الإطار المرجعيّ للمحاسبة أهداف القوائم المالية. وهي تتمثل في تقديم إفادات صالحة لاتخاذ القرارات الاقتصادية حول الوضع المالي، وأداء المؤسسة والطريقة التي تحصلت بها على السيولة وأنفقتها.

2 ـ يتناول هذا المعيار الطريقة التي يجب أن تضبط بها القوائم المالية وذلك بغية الوصول إلى تلك الأهداف.

وهو يقدّم توجيهات لضبط القوائم المالية حسب هيكل يقوّي قابلية فهمها من طرف المستعملين ويضبط نماذج مختلف القوائم المالية التي تضعها المؤسسات على ذمة المستعملين.

إذ أن إقتراح نماذج يمكن من تعزيز إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات وبذلك يتحسن فهم القوائم المالية بالنسبة إلى مستعملها.

وتوفّر هذه النماذج أيضا إمكانيّات في المرونة بما أنّها تسمح للمؤسسة بإجراء إضافات وتوليفات للبنود في صورة إذا كانت تقوّي دلالة المعلومات بالنسبة إلى مستعملي القوائم المالية.

3 ـ ولا يقوم المعيار العامّ مقام معايير المحاسبة الأخرى في ما يتّصل بالمعلومات التي ينبغي أن تقدّمها المؤسسة والتي تقتضيها هذه المعايير. إلا أن هذه المعلومات التي يفرضها المعيار العام وهي معلومات لم تنص عليها المعايير الأخرى من شأنها أن تحسّن الميزات التي يجب أن تتّصف بها المعلومة التي تقدّمها القوائم الماليّة. وإنّه لن الواجب الإفصاح عنها مع المعلومات التي تنص عليها المعايير الأخرى حتّى تجعل القوائم الماليّة أمينة وقابلة للفهم والمقارنة وذات دلالة.

4 ـ وينقسم المعيار العام الى ثلاثة أجزاء

يحتوي الجزء الأول على أحكام متعلقة بضبط القوائم المالية

ويتعلق الجزء الثاني المعنون بـ " التنظيم المحاسبي " بالقواعد الأساسية للتنظيم المحاسبي للمؤسسة حتّى تتمكن المؤسسة من ضبط معلومات محاسبيّة تستجيب للميزات النوعيّة المحدّدة في الإطار المرجعيّ للمحاسبة.

ويحتوي الجزء الثالث من هذا المعيار على التصنيفة المحاسبية وبعض التعريفات وقواعد سير الحسابات.

مجال التطبيق

5 ـ يطبق هذا المعيار في ضبط القوائم المالية ويعتمد في التنظيم المحاسبي للمؤسسات.

وتطبّق المؤسسات التي تخضع في مسك محاسبتها على معايير محاسبيّة قطاعية أحكام هذا المعيار طالما لم تخالف معايير المحاسبة القطاعية الخاصّة.

تاريخ التطبيق وأحكام إنتقالية

6 ـ يطبق هدا المعيار على السنوات المحاسبية المفتوحة إبتداء من غرة جانفي 1997.

ولتغطية الحاجيات المتعلقة بضبط القوائم المالية المقارنة المختومة بعد 31 ديسمبر 1997 فإن القوائم المالية المتعلقة بالسنة المحاسبية السابقة يجب إعدادها طبقا لأحكام الجزء الأول من هذا المعيار.

ويجب إرفاق القوائم المالية الأولى المختومة بعد 31 ديسمبر 1997 بمذكرة إيضاحية مصحوبة بجداول تفسر وتبين الإنتقال من الطريقة القديمة إلى الطريقة الجديدة في ضبط مختلف الأركان.

أما الأجزاء المتعلقة بالتنظيم المحاسبي وتصنيفة الحسابات وسيرها فتطبق بالنسبة للسنوات المحاسبية المفتوحة إبتداء من غرة جانفي 1997مع الإلتزام بحفظ الوثائق والمستندات المتعلقة بالقوائم المالية القديمة حسب شروط الآجال والشكل كما تنص عليها التشاريع الجاري بها العمل.

وكل تغيير يجب أن يكون مفسرا ومعللا في وثيقة يقع حفظها طيلة المدة اللازمة لحفظ الوثائق المحاسبية نفسها.

الجزء الأول

أحكام متعلّقة بضبط القوائم المالية

إعتبارات لإعداد وضبط القوائم المالية

7 ـ تبرز القوائم المالية الصورة الهيكلة للوقائع التي تؤثر في المؤسسة وما أنجزته من معاملات.

وتهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية .وهي معلومة مفيدة لعديد المستعملين لأخذ القرارات الإقتصادية.

8 ـ تنتج الإعتبارات التي يجب الأخذ بها في إعداد وضبط القوائم المالية عن الإطار المرجعي للمحاسبة. وتهدف الإعتبارات التي ستعرض أسفله بالخصوص إلى تأكيد الميزات النوعية اللازمة حتى تستجيب المعلومات لحاجيات مستعملي القوائم المالية.

التجميـــع

9 ـ إنّ القوائم المالية هي نتيجة معالجة مجموعة كبيرة من المعلومات وتستوجب بالضرورة التبسيط والتأليف والهيكلة.

ويقع تجميع هذه المعلومات وتحليلها وقيسها وتلخيصها ثم تهيكل من خلال تجميع المبالغ المضبوطة في القوائم المالية. وإنّ هذا التجميع يبقى مرتبطا بالأهمية النسبية والتوازن بين :

-المنافع التي يجلبها الإفصاح عن معلومة مفصّلة بغية بلوغ أهداف القوائم المالية

- تكاليف صياغة هذه المعلومة المفصلة والإفصاح عنها أو إستعمالها

الترتيب

10 - إنّ ترتيب القوائم المالية حسب طبيعتها أو وجهتها يسهل التحليل.

ويكون هذا التحليل أفضل إذا كانت المعلومات الماليّة مجمعة حسب المكونات المتجانسة ذات الخصائص المشتركة مثل نفس درجة الاستمرار أو التكرار أوالثبات أوالخطر أوالدقة.

الهيكل

11 - إنّ آخر مرحلة من عملية التجميع والتقسيم هي عرض مختلف المكونات في القوائم المالية والمذكرات الإيضاحية الموافقة لها.

ويجب أن تكون الأفضلية الممنوحة للإفصاح عن البنود مرتبطة بدلالتها في تقييم وضع المؤسسة المالي وسيرها وأدائها.

الترابط

12 - إنّ القوائم المالية مترابطة في ما بينها لأنها تعكس جوانب مختلفة من نفس المعاملات أو الوقائع المؤثرة في المؤسسة. وإن الترابط الوثيق هو نتيجة إتباع القيد المزدوج وإعتماد نفس الأحكام وطرق الإحتساب لمختلف جوانب العناصر التي تكون القوائم المالية.

المبادئ المحاسبية المتفق عليها عموما

13 - تتكون المبادئ المحاسبية المتفق عليها عموما من المفاهيم الأساسية التي تمّ تحديدها في الإطار المرجعي ومن القواعد والطرق والمناهج المعروضة في معايير المحاسبة وكذلك من الفقه المحاسبي.

وإن الحكم على نتائج فترة معينة رهين فهم المبادئ المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة في إقرار المعاملات والوقائع المتصلة بتلك الفترة وقيسها وضبطها. وينبغي أن يتم إختيار هذه المبادئ إعتمادا على المبادئ المحاسبية المتفق عليها عموما بشكل يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية أمينة ودالة وقابلة للمقارنة.

14 - إن الإفصاح عن المبادئ المحاسبية الدالة والأساسية التي تعتمدها المؤسسة وعن تغير هذه المبادئ وما له من إنعكاسات يمكن المستعملين من مقارنة السياسات المحاسبية المستعملة سواء من قبل مؤسسة واحدة من سنة محاسبية إلى أ خرى أو من قبل مؤسسات مختلفة. ويتمّ الإفصاح عن هذه المبادئ في المذكرات الإيضاحية حول القوائم المالية.

المعلومة الجيدة

15- لكي تكون القوائم المالية قابلة للفهم ومفيدة لإتخاذ القرار فإنها تتضمن المذكرات الإيضاحية حول القوائم المالية. والإيضاحات تحلل وتفسر العناصر المضمنة في نص القوائم المالية و تقدم أحيانا المعالجة البديلة لبعض االوقائع والمعاملات. وهي تقدم أيضا معلومات عن عناصر غير مضبوطة في نص القوائم المالية.

16 - ولا يمكن تصحيح خطإ في بند من بنود العناصر المالية باستعمال المذكرات الإيضاحية والتي لا تكفي لذاتها لتحقيق الدلالة والأمانة في مجمل القوائم المالية.

17 - يجب أن تكون المعلومة المضبوطة في الإيضاحات واضحة ولا غموض فيها. وإذا كانت المعلومة المضمنة في الموازنة أو في قائمة النتائج أو في جدول التدفقات النقدية لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وسيرها المالي فإنه من الضروري إتمام هذه الصورة على مستوى المذكرات الإيضاحية .

وفي هذا الصدد، يجب الأخذ بعين الإعتبار التوازن بين المنافع التي تحققها المعلومات المفصح عنها وتكلفة إعدادها.

هيكل القوائم المالية التي تضعها المؤسسات على ذمة المستعملين ومضمونها

18 - تكوّن القوائم المالية مجموعة مهيكلة تترابط عناصرها. وهذه القوائم المالية هي :

- الموازنة
- قائمة النتائج
- جدول التدفقات النقدية
- الإيضاحات حول القوائم المالية.

الأحكام المشتركة بين مجموع القوائم المالية

19 - يجب تمييز القوائم الماليّة بوضوح عن بقيّة المعلومات التي تضعها المؤسسة على ذمة المستعملين. وينبغي أن تتضمّن القوائم الماليّة لزوما المعطيات التالية :

أ) اسم المؤسسة وكل وسيلة أخرى للتعريف بالمؤسسة

ب) تاريخ تسوية الحساب والفترة التي تغطّيها القوائم المالية

ج) الوحدة النقديّة التي ضبطت بها القوائم الماليّة وعند الإقتضاء بيان جبرها. ويتم قبول الاعداد التي وقع جبرها طالما يحترم الاهمية النسبية.

د) عبارة "مجمعة" إذا كانت القوائم الماليّة ترتبط بمجموعة من المؤسسات.

وينبغي أن تذكر هذه المعلومات في كلّ صفحة من صفحات القوائم الماليّة الموضوعة على ذمة المستعملين.

20 - وبالنسبة إلى كلّ بند وركن يجب أن تُذْكَرَ كلّ الأرقام المطابقة للسنة المحاسبية السابقة.

21 - أمّا البنود الاقل أهمية فيمكن ألاّ تضبط بصفة منفصلة وتجمع مع بنود أخرى من نفس النوع. بيد أنّ البنود الهامة تضبط وجوبا بطريقة جليّة وواضحة في القوائم الماليّة.

تقدم الأشكال الملحقة بهذا الجزء من المعيار بعنوان نماذج. ويجب على المؤسسات أن تضيف بها البنود والأركان الضرورية حالما يقع التنصيص عليها بمعيار معين أو عندما تكون هذه الإضافة ضرورية للإستجابة لمقتضيات الضبط الوفي المطلوب في القوائم المالية

ولا تضبط في القوائم الماليّة البنود التي رصيدها صفر للسنة المحاسبية الجارية وللسنة المحاسبية السابقة ويجب أن تستمر ضبط العناصر المتعلقة بها في الاضاحات طالما بقيت انعكاساتها قائمة.

إنّ مقاصة بنود الأصول وبنود الخصوم أو بنود الأعباء وبنود الإيرادات لا تُقْبَلُ إلاّ مسموح بها بمقتضى معايير المحاسبة.

22 - تخضع القوائم المالية عادة الى رقابة خارجية ومن الاهمية بالنسبة لمستعملين التفريق بين القوائم المالية التي خضعت لرقابة والقوائم المالية الأخرى. ولأجل تقوية الإفادة من القوائم المالية.

يجب أن يكون ضبط هذه القوائم الخاضعة لرقابة خارجية ووضعها على ذمة المستعملين مرفوقا برأي المراقب المكلّف بالمصادقة عليها.

الموازنة

23 - تقدّم الموازنة معلومات عن الوضع الماليّ للمؤسسة وبالخصوص عن الموارد الاقتصاديّة التي تتحكّم فيها وكذلك عن الالتزامات وإنعكاسات المعاملات والوقائع والظروف التي قد تعدّل من الموارد والالتزامات.

إنّ الموارد الاقتصاديّة المتحصل عليها أو التي تتحكم فيها تطابق الأصول أمّا الالتزامات فتطابق الخصوم وهي تكوّن مع الأموال الذاتية لهيكل الماليّ للمؤسسة إن العناصر المدرجة بالموازنة هي تبعا لذلك الأصول والخصوم والأموال الذاتية.

وقد تمّ تعريف مختلف هذه العناصر في الإطارالمرجعي للمحاسبة.

24 ـ إنّ تقسيم مختلف هذه العناصر حسب طبيعتها أو حسب وجهتها أو باعتبار سيولتها يسهّل التحليل. وأكثر أنواع التقسيم ملاءمة هو التقسيم الذي يساعد المستعملين على تقييم طبيعة الموارد المتوفرة ومبالغها وسيولتها ووجهتها من جهة ومبلغ الالتزامات وآجالها من جهة أخرى.

25 ـ وتتكون الموازنة من أصول جارية وغير جارية وكذلك من خصوم جارية وغير جارية.

التمييز بين الجاري وغير الجاري :

26 ـ يجب التمييز في ضبط الأصول والخصوم في الموازنة بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية ويأتي التمييز بين الجاري وغير الجاري عامة من تحديد وجهة العنصر أواستعماله الحقيقي. ويهدف العرض التالي إلى توجيه المؤسسات في تقسيم الأصول والخصوم.

في الأصول :

27 ـ يجب أن يرتب الأصل بإعتباره أصلا جاريا عندما :

أ ـ يمثل جزءا من أنشطة الإستغلال التي تقوم بها المؤسسة ومن المنتظر أن يتحقق أو يستهلك أثناء السير العادي لعملية الإستغلال التي تقوم بها المؤسسة.

ب ـ أو عندما يحتفظ به أساسا لغاية توظيفه لفترة قصيرة أو لأجل قصير ومن المنتظر أن يتحقّق في الأثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الختم.

أما الأصول الأخرى فتعتبر أصولا غير جارية.

28 ـ وتتكون الاصول الجارية من صنفين يعكسان جزئين المفهوم المقدم :

الصنف الأول يمثل جزءا من المال الجاري للمؤسسة الذي تحقق أو استهلك أثناء السير العادي للإستغلال. والصنف الثاني يمثل الأصول الجارية التي هي ليست للإستغلال بل أصول يحتفظ بها لغاية التوظيف أو الإستثمار ومن المنتظر أن تتحقق خلال الأثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الختم.

تتضمن الأصول الجارية المخزونات وحسابات الحرفاء غير المهيأة للتحقيق أو الإستهلاك في الأثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الختم.

29 ـ إن دورة استغلال المؤسسة هي معدّل المدة الفاصلة بين إقتناء مواد داخلة في العملية الإنتاجية وتحقيقها . نقديا أو بوسيلة يسهل تحويلها الى نقد ويصعب غالبا تحديد دورة استغلال مؤسسة معينة بطريقة دقيقة.

30 ـ من المفترض أن تمتّد دورة الإستغلال على سنة واحدة وذلك لمقتضيات التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية إلا إذا تبيّن أنه بالنسبة إلى بعض قطاعات أو أنشطة معينة يجب أن تكون هذه الفترة أطول.

31 ـ الأصول غير الجارية هي :

أ ـ الأصول المهيأة للإستعمال بصفة مستمرّة حسب الحاجيات التي تفرضها نشاطات المؤسسة كالأصول الثابتة المادية والأصول غير المادية

ب ـ والأصول المحتفظ بها لغاية التوظيف لأجل طويل أوغير المهيأة للتحقق في الأثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الختم.

في الخصوم :

32 ـ تعتبر الخصوم جارية عندما :

أ ـ أو يقع تسويتها بإستعمال النقدية الناتجة عن عناصر تنتمي إلى الأصول الجارية

ب ـ يقع دفعها في الأثني عشر شهرا التي تلي تاريخ ختم الموازنة .

وترتب كل الخصوم الأخرى كخصوم غير جارية.

33 ـ يقع تمييز الخصوم الجارية بنفس الطريقة التي تمّ بها تمييز الأصول الجارية. فبعض الخصوم الجارية مثل المبالغ المستحقة للمزودين أو المبالغ التي يجب دفعها للأعوان وتكاليف استغلال أخرى تسوّى خارج الأصول الجارية. وتعتبر هذه الخصوم التزامات بالنسبة إلى العناصر التي تكوّن المال الجاري المستعمل في دورة الإستغلال العادية للمؤسسة.

وترتب هذه العناصر باعتبارها خصوما جارية حتى وإن وقع تسويتها في أجل يفوق الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ ختم الموازنة.

34 ـ يصعب تحديد بعض الخصوم الجارية بدورة الإستغلال العادية رغم أنّها تتطلب الدفع في الأثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الختم. من ذلك مثلا الجزء من القروض طويلة الأجل الذى يجب أن يدفع في أقل من سنة والسحب البنكي على المكشوف وحصص الأرباح التي يجب أن تسوّى والأداءات على المرابيح وغيرها من الديون غير التجارية. وتمثل القروض التي توّفر تمويلات لرؤوس الأموال الجارية على أساس طويل الأجل والتي لايجب تسويتها في الأثني عشر شهرا (أو في الدورة الجارية للإستغلال إذا كانت أطول) خصوما غير جارية.

35 ـ كل التزام لا يمكن إدراجه ضمن الخصوم الجارية يقع تقييده ضمن الخصوم غير الجارية. ويجب أن تضبط كل المعلومات التي تبرر هذا في الإيضاحات حول القوائم المالية.

حالة إعادة التمويل

36 ـ تعتبر الخصوم غير جارية هي تلك التي يجب تسويتها في الأثني عشر شهرا ابتداءا من تاريخ الختم و تستجيب لكل الشروط التالية :

أ ـ كان الأجل الأصلي للالتزام في البداية حدد لفترة تفوق أثني عشر شهرا.

ب ـ إذا كانت المؤسسة تنوي إعادة تمويل التزامها على أساس طويل الأجل

ج ـ وتجسم هذه النية في اتفاق على إعادة التمويل او إعادة جدولة الدفع تكون قد تمت قبل المصادقة على القوائم المالية.

37 ـ توجد عديد القروض يعاد تمويلها أو تجديدها بمقتضى طبيعتها. فإذا كان مثل هذا الخصم يعتبر جزءا من التمويل طويل الأجل للمؤسسة فيجب تقسيمه باعتباره خصما غير جاري حتى وإن كان شكل الإتفاق في الإثني عشر شهرا. ولكن إعادة التمويل ليست في ظروف عديدة، آلية ويصعب التمييز بين الخصوم التي سيعاد تمويلها آليا والخصوم التي تستوجب مباحثات مع المقرض. والخصم الذي لايمكن إعادة تمويله قد يتبلور بإستعمال هام للموارد الجارية وليس من المناسب السماح بترتيب حسب عناصر طولية الأجل اعتمادا على مجّرد الإحتمال أو التقدير الشخصي.

ولهذا السبب من الضروري أن يكون اتفاق التمويل موجودا وهو ما يمثل دليلا على أن سداد الخصم خارج الموارد الموجودة ليس ضروريا. ووجود مثل هذا الإتفاق قبل المصادقة القوائم المالية يقدّم الدليل الواضح على أنّ طبيعة الخصم قبل تاريخ الختم أنّه طويل الأجل.

المعلومات التي يجب ضبطها في نصّ الموازنة :

38 ـ في نطاق احترام الأهمية النسبية والتوصيات الخاصّة المنصوص عليها في معايير المحاسبة تضبط عموما الأركان والبنود التالية في نص الموازنة.

في الأصول :

الأصول غير الجارية

الأصول الثابتة (وكذلك الإستهلاكات والمدخرات المتعلقة بها)

الأصول غير المادية

الأصول الثابتة المادية

الأصول المالية

أصول غيرجارية أخرى

الأصول الجارية

المخزونات

الحرفاء والحسابات المرتبطة بها

توظيفات قصيرة الأجل وغيرها من الأصول المالية

أصول جارية أخرى

السيولة ومايعادل السيولة

في الأموال الذاتية

رأس مال الشركة

الإحتياطيات

أموال ذاتية أخرى

النتائج المؤجلة

نتائج السنة المحاسبية

في الخصوم:

الخصوم غير الجارية

القروض

الخصوم المالية غير الجارية الأخرى

مدخرات

الخصوم الجارية

مدخرات للمخاطر والأعباء الجارية

المزودون والحسابات المرتبطة

الخصوم الجارية الأخرى

الخصوم المالية الأخرى

المساعدات البنكية

39 ـ عندما تضبط معلومات أكثر تفصيلا في الإيضاحات حول القوائم المالية فإنها تربط بالموازنة بواسطة نظام مزدوج من الإحالات.

40 ـ يوجد نموذج ضبط الموازنة في الملحق 1 بهذا الجزء من المعيار. وكل مؤسسة تلائم هذا النموذج حسب نشاطاتها وعملياتها مراعية المبادئ العامة المقرّرة.

قائمة النتائج

41 ـ تقدّم قائمة النتائج إفادات عن أداء المؤسسة وذلك بهدف تقييم مردوديتها وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية إنطلاقا من الموارد التي تتحكّم فيها.

وهذه المعلومة مفيدة ايضا لتقييم نجاعة المؤسسة في استعمال هذه الموارد وقدرتها على استعمال موارد تكميلية.

42 ـ يتطلب الضبط الجيد : :

* الإفصاح عن نتائج الاستغلال وأنشطة التوظيف والتمويل
* ذكر ما يتعلّق بعناصر المداخيل والأعباء والأرباح والخسائر المتأتية من الأنشطة العاديّة بصفة منفصلة كلّما كانت أهميّتها تجعل ذكرها مفيدا لتقييم أداء المؤسسة المسترجعة
* ضبط العناصر غير المتكرّرة بصفة منفصلة
* ذكر العناصر الطارئة بصفة منفصلة
* الإفصاح عن الإيرادات والأعباء التي تتمتّع بخاصيات نوعيّة مثل الأعباء والإيرادات الماليّة أو الأداءات على الأرباح بصفة منفصلة .
* ضبط النتيجة المتأتّية من فرع نشاط متخلى عنه وكذلك إيرادات وأعباء الأنشطة المتخلى عنها بصفة منفصلة.

43 ـ تضبط الإيرادات والأعباء في قائمة النتائج حسب الوجهة (ضبط مرجعي) أوحسب طبيعة الإيرادات والأعباء (ضبط مسموح به).

ويجب إدراج إنعكاسات التعديلات المحاسبية التي لم يقع إقرارها في قائمة النتائج في آخر قائمة النتائج .

الطريقة المرجعية :

44 ـ تمكن الطريقة المرجعية من ضبط الإيرادات والأعباء حسب مصدرها أو وجهتها في قائمة النتائج .

45 ـ في صورة استعمال المؤسسة للطريقة المرجعية ينبغي لها وجوبا أن تقدم معلومات عن طبيعة اعبائها في الإيضاحات حول القوائم المالية. ويوجد انموذج في ذلك بالملحق عدد 6.

46 ـ تقسم الأعباء حسب وجهتها بإعتبارها تكاليف مبيعات أو تكاليف توزيع أو تكاليف إدارية .

وهذا التقسيم يوفرّ معلومات اكثر دلالة بالنسبة إلى المستعملين من التقسيم حسب الطبيعة.

وقد يكون توزيع التكاليف على مختلف الوظائف اعتباطيا ولذلك فهو يتطلب مجهودا كبيرا في التقدير الشخصي.

وتهدف التصنيفة المقترحة في الجزء المتعلق بالتنظيم المحاسبي من هذا المعيار وكذلك مقتضيات الفقرات 47 وما يليها إلى مساعدة المؤسسة على القيام بهذا التوزيع.

47 ـ بالنسبة إلى مؤسسة توزيع يمكن القيام بهذا التفريق بتطبيق المعادلة التالية :

مخزونات السلع في بداية السنة المحاسبية
+ شراءات سلع أثناء السنة المحاسبية
= مجموع السلع الجاهزة للبيع
ـ مخزونات السلع في نهاية السنة المحاسبية
= تكاليف السلع المبيعة

وتحدّد تكاليف التوزيع والإدارة بالرجوع إلى الأعباء المرتبطة مباشرة بهذه الوظائف. وتقسم الأعباء الأخرى في أعباء الإستغلال الأخرى.

48 ـ من الضروري أن يوجد في مؤسسة للإنتاج نظام لإحتساب التكاليف. وعموما فإن هذا النوع من المؤسسات يتوفر له مثل هذا النظام لتقييم مخزونات المنتوجات التامة الصنع والمنتوجات في طور الصنع.

49 ـ وفي صورة عدم توفر مثل هذا النظام في المؤسسة فيمكن تحديد تكاليف السلع المبيعة كما يلي :

1) احتساب تكاليف المواد الأولية المستهلكة :

المخزون الاصلي للمواد الأولية
+ مشتريات الفترة المحاسبية
ـ المخزون النهائي للمواد الأولية
= المواد الأولية المستهلكة

2) تكاليف اليد العاملة المباشرة : يسهل إحتساب هذه التكلفة بالنسبة للمؤسسات الصناعية .

3) تبوّب المصاريف العامة للإنتاج حسب طرق التوزيع الأكثر دلالة. ويتم توزيع المصاريف الثابتة حسب الطريقة التي تسمى "بالإدراج العقلاني" . فإذا كان نشاط المؤسسة دون المعدل المعهود فإن قسط المصاريف العامة غير المدرجة بتكاليف البيع تقدم في "أعباء الإستغلال الأخرى". ويجب تقديم مذكرة إيضاحية لتفسير طريقة توزيع المصاريف العامة إذا كان ذلك ضروريا للتعرف على أداء المؤسسة وإذا كان مبلغ هذه المصاريف هاما.

4) تغيّر مخزونات الأشغال طور الانجاز يضاف إلى العناصر المذكورة أعلاه أو يقتطع منها للحصول على تكاليف السلع المنتجة.

5) تحدد تكلفة السلع المبيعة :

تكلفة السلع المنتجة
+ المخزون الاصلي المنتوجات تامة الصنع
ـ المخزون النهائي المنتوجات تامة الصنع
= تكلفة السلع المبيعة

وتحدّد تكاليف التوزيع والإدارة بالرجوع إلى الأعباء المرتبطة مباشرة بهذه الوظائف. وتقسّم الأعباء الأخرى في أعباء الإستغلال الأخرى.

50 ـ حين تعتمد الطريقة المرجعية يجب توفير تحليل مفصل في قائمة النتائج عن العناصر التالية :

إيرادات الإستغلال :

ـ مداخيل (مبيعات سلع ومبيعات منتوجات صنعتها المؤسسة أو خدمات قدمتها في إطار نشاطاتها المركزية أو الأساسية).

ـ إيرادات إستغلال أخرى

أعباء الإستغلال :

ـ تكلفة المبيعات (تكاليف مرتبطة بالمداخيل التي وقع إقرارها)

ـ تكاليف التوزيع

ـ تكاليف إدارية

ـ أعباء إستغلال أخرى.

ويوجد نموذج لضبط قائمة النتائج في الملحق 2 من هذا المعيار.

الطريقة المسموح بها

51 ـ ترتكز الطريقة المسموح بها اساسا على تقسيم الإيرادات والأعباء بحسب طبيعتها. واعتماد هذه الطريقة مسموح به إعتبارا للثقافة المحاسبية المعمول بها والخصوصيات القطاعية والتنظيمية والصعوبة التي قد تجدها المؤسسات الصغرى والمتوسطة في تطبيق الطريقة المرجعية.

52 ـ في صورة استعمال المؤسسة للطريقة المسموح بها فإنها تشجّع على أن تضع على ذمة المستعملين في الإيضاحات حول القوائم المالية كفريقا للأعباء حسب وجهتها. ويمكنها لذلك استعمال النموذج الموجود في الملحق 7. وتهدف هذه العملية إلى تمكين المؤسسات من التلاؤم مع الضبط حسب الوجهة.

53 ـ حين تعتمد الطريقة المسموح بها يجب تقديم العناصر التالية في قائمة النتائج :

إيرادات الإستغلال

مبيعات السلع والمنتجات التي صنعتها المؤسسة وايرادات الإستغلال أخرى.

أعباء الإستغلال

تغيّر في مخزونات المواد تامّة الصنع والمواد التي هي في طور الإنتاج

المواد الأولية والتموينات المستهلكة الأخرى

أعباء الأعوان

مخصّصات الإستهلاكات والمدخرات

أعباء الإستغلال الأخرى

54 ـ يوجد نموذج من شكل ضبط قائمة النتائج المسموح بها في الملحق 3 من هذا الجزء من المعيار.

55 ـ تضبط معلومات أكثر تفصيلا في الإيضاحات حول القوائم المالية ويجب أن تكون مرتبطة بقائمة النتائج وذلك بواسطة نظام مزدوج من الإحالات.

الأرصدة الوسيطة للتصرف

56 ـ بهدف سد الحاجة من التجميع على الصعيد القطاعي أو الوطني تضع المؤسسة على ذمة المستعملين أرصدتها الوسيطة في الإيضاحات حول القوائم المالية طبقا للنموذج الموجود في الملحق 8 من هذا المعيار.

ووضع هذه الأرصدة على ذمة مستعملي القوائم المالية مفيد لتمكينهم من مقارنة المعطيات المتصلة بالمؤسسة وتطوّرها مع المعطيات المجمّعة من نفس القطاع أو على الصعيد الوطني.

وتحديد هذه الأرصدة مطلوب في النموذج المرجعي كما مطلوب في النموذج المسموح به.

جدول التدفقات النقدية :

57 ـ يقدّم جدول التدفقات النقدية إفادات عن الطريقة التي تحصّلت بها المؤسسة على السيولة وانفقتها من خلال نشاطات الاستغلال والتمويل والإستثمار ومن خلال عوامل أخرى تخص سيولتها النقدية وقدرتها على الوفاء بالدين.

ويقدم جدول التدفقات النقدية المرفق لبقية القوائم المالية معلومات تمكن المستعملين من تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على تحقيق تدفقات مالية إيجابية على توزيع حصص من الأرباح وحاجتها إلى التمويل الداخلي وتقييم أسباب الفوارق بين النتيجة الصافية والتدفقات النقدية المتعلقة بها وكذلك تقييم انعكاسات المعاملات المتصلة بالإستثمار والتمويل للسنة المحاسبية على الوضعية المالية للمؤسسة.

وتعتبر هذه المعلومات مفيدة للنظر في إمكانية تحقيق تدفقات نقدية ولمعرفة أهمية هذه التدفقات والفترات التي يمكن أن تحدث فيها.

58 ـ وعموما تتجسّم عمليات المؤسسة في تدفقات نقدية تحدث في آجال قصيرة غير أن بعض العمليات قد لاتكون لها انعكاسات على النقدية. وتقدّم في الفقرة 64 أمثلة عن هذه العمليات.

59 ـ تضبط التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة الإستغلال اعتمادا على :

إمّا الطريقة المباشرة (الطريقة المرجعية) التي ترتكز على تقديم معلومات حول أهم اصناف المقابيض والدفوعات من الأموال

وإما الطريقة غير المباشرة (الطريقة المسموح بها) التي ترتكز على ضبط التدفقات النقدية المرتبطة بالإستغلال وذلك بتصحيح النتيجة لصافية للسنة المحاسبية ليمكن الأخذ بعين الإعتبار للعمليات التي ليست لها صفة نقدية وكل تأجيل أو تسوية للمقابيض والدفوعات التي وقعت أو التي ستقع وذلك عناصر الإيرادات والأعباء المتصلة بتدفقات نقدية تتعلق بالإستثمارات أو التمويل.

ضبط جدول التدفقات النقدية

60 ـ يجب أن يضبط هذا الجدول التدفقات النقدية للسّنة المحاسبية مرتبة حسب التدفقات المتأتية (أو المستعملة) من (أو في) أنشطة الإستغلال والإستثمار والتمويل.

التدفقات النقدية المتصلة بالإستغلال

61 ـ إن أنشطة الإستغلال هي الأنشطة الأساسية المولدة للمداخيل وكلّ نشاط آخر ما عدا ما هو متعلق بالإستثمار أو التمويل.

إن العمليات النقدية المرتبطة بالإستغلال تكون خاصة من :

أ ـ مقابيض الأرصدة المتأتية من الحرفاء والدفوعات للمزودين

ب ـ المقابيض والدفوعات التي تمت مع الدولة بعنوان أداءات غير مباشرة

ج ـ مصاريف الأعوان ودفوعات الضرائب والأداءات المباشرة ما عدا تلك المتعلقة بالإستثمار والتمويل

د ـ مقابيض ودفوعات الأموال غير المعرفة كمقابيض ودفوعات متعلقة بأنشطة الإستثمار والتمويل مثل مقابيض أو دفوعات أموال متعلقة بمنح التأمين وعموما التدفقات النقدية ذات الصلة ببعض المعاملات وغيرها من الوقائع التي يقع إقرارها في تحديد النتيجة الصافية

ه ـ التدفقات النقدية المتصلة بالتوظيفات المقتناة بهدف إعادة البيع

و ـ وجميع المقابيض والدفوعات الأخرى غير المرتبطة بنشاطات التمويل والإستثمار.

التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة الإستثمار

62 ـ تتعلق أنشطة الإستثمار باقتناء وتفويت الأصول الطويلة الأجل وكل استثمار أخر غير مضمّن في مايعادل السيولة.

وتشتمل العمليات النقدية المتصلة بأنشطة الإستثمار مثلا على:

أ ـ الدفوعات والمقابيض المتعلقة بإقتناء أو بيع سندات مساهمة (التدفقات المتصلة بالأدوات التي تعتبر بمثابة مايعادل السيولة لايقع إعتبارها في هذا الصنف من التدفقات).

ب ـ المقابيض والدفوعات المتأتية من عمليات بيع وشراء الأصول الثابتة المادية وغير المادية والأصول الثابتة الأخرى.

التدفقات النقدية المتصلة بانشطة التمويل

63 ـ إن أنشطة التمويل هي التي تحدث تغييرات على مستوى أهمية وتكوين الأموال الذاتية والأموال المقترضة من قبل المؤسسة.

وتشتمل العمليات النقدية المتصلة بأنشطة التمويل مثلا على :

أ ـ التدفقات المتصلة بإصدار أسهم وأدوات مالية مرتبطة بالأموال الذاتية وبإعادة شراء المؤسسة لأسهمها الذاتية

ب ـ حصص الارباح الموزعة وعمليات التوزيع الأخرى على المساهمين

ج ـ التدفقات المتصلة بإصدار قروض رقاعية وقروض رهنية على عقارات وأوراق الخزينة وقروض أخرى قصيرة وطويلة الأجل وبتسديد المبالغ المقترضة (أصلا وفائدة).

64 ـ العمليات التي ليس لها تأثير على الخزينة

إن أنشطة الإستثمار والتمويل التي لاتحدث تدفقات نقدية يقع إلغاؤها من جدول التدفقات النقدية، مثلا تحويل المستحقات إلى رأس مال، وكذلك إقتناءات الأصول عن طريق الإيجار المالي التي تعتبر عمليات تمويل لاتحدث تدفقات نقدية ، في حين أن عمليات تسديد أصل الدين تعتبر دفوعات نقدية متصلة بانشطة التمويل.

65 ـ إنعكاسات تقلبات أسعار الصرف

يضبط انعكاس تقلبات اسعار الصرف على السيولة المتوفرة أو المستحقة من العملة الأجنبية في جدول التدفقات النقدية بطريقة منفصلة.

66 ـ العناصر الطارئة وانعكاسات التعديلات المحاسبية

تقسّم التدفقات النقدية المتصلة بالعناصر الطارئة وبانعكاسات التعديلات المحاسبية بين تدفقات لنشاطات الإستغلال أو الإستثمار أو التمويل حسب الحالات وتضبط بصفة منفصلة.

67 ـ السيولة ومايعادل السيولة

تشتمل السيولة على الأموال المتوفرة والودائع تحت الطلب والكشوفات البنكية إلا إذا تبين أنها موضوع تمويل هيكلي للمؤسسة وناجمة عن عقد باتّ يضمن لها الإستقرار. في هذه الحالات يتم تقسيمها ضمن التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة التمويل. وما يعادل السيولة هي توظيفات قصيرة الأجل تتميز بسيولة كبيرة ويسهل تحويلها إلى مبالغ معروفة بالسيولة وغير معرّضة لتغيير كبير في قيمتها.

على المؤسسة أن تذكر في قوائمها المالية المعلومات التالية :

ـ العناصر المكوّنة للسيولة ومايعادل السيولة

ـ الطريقة المعتمدة لتحديد مكونات السيولة ومايعادل السيولة وانعكاس كل تغيير للطريقة في هذا المجال

ـ التقريب بين مبالغ السيولة ومايعادل السيولة الواردة في جدول التدفقات النقدية من جهة وفي الموازنة من جهة أخرى.

68 ـ يضبط الملحق عدد 4 نماذج ضبط جدول التدفقات النقدية بالنسبة للمؤسسات التي تستعمل الطريقة المباشرة للتدفقات المتصلة بنشاطات الإستثمار. كما يضبط الملحق عدد 5 نماذج من هذا الجدول وذلك بالنسبة إلى المؤسسات التي تستعمل الطريقة غير المباشرة.

<u>الإيضاحات حول القوائم المالية :</u>

الأهداف

69 ـ يجب على الإيضاحات حول القوائم المالية للمؤسسة أن :

أ ـ تقدم الأسس المعتمدة في إعداد القوائم المالية والإختيارات الخصوصيّة للمبادئ المحاسبية المعتمدة والمتعلقة بالمعاملات والوقائع الأكثر دلالة

ب ـ تفصح عن حالات عدم التقيّد بمعايير المحاسبة في إعداد القوائم المالية

ج ـ تقديم المعلومات الإضافية غير الواردة في نصّ القوائم المالية نفسها مع تحليل ذلك في صورة تدعيمها للمعلومة الأمينة.

70 ـ تشتمل الإيضاحات حول القوائم المالية على المعلومات التي تقدّم تفصيلا وتحليلا للمبالغ الواردة في نصّ الموازنة وقائمة النتائج وجدول التدفقات النقدية وكذلك على كلّ المعلومات الإضافية المفيدة للمستعملين مثل التعهدات والخصوم المحتملة. كما تشتمل على المعلومات الموجهة إلى المستعملين والمنصوص عليها بمعايير المحاسبة وكل المعلومات الأخرى التي من شأنها أن تدعم الدلالة.

الهيكـــل

71 ـ يتم ضبط الإيضاحات حول القوائم المالية بطريقة تمكن من المقارنة من سنة محاسبية إلى أخرى. وكل عنصر موجود في الموازنة وقائمة النتائج وجدول التدفقات النقدية يجب أن يكون موضوع مرجع مزدوج مع الإيضاحات المتعلقة به.

72 ـ لتمكين المستعملين من فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى يجب أن تقدم الإيضاحات حول القوائم المالية بصفة عامة حسب الترتيب التالي :

أ ـ مذكرة إيضاحية تؤكد التقيّد بمعايير المحاسبة

ب ـ مذكرة إيضاحية حول أسس القيس وانبادئ المحاسبية المعتمدة وذات الدلالة

ج ـ معلومات متعلقة بالعناصر الواردة في نصّ القوائم المالية

د ـ معلومات أخرى تتعلّق بالآتي :

* الإحتمالات والتعهدات وغيرها من أنواع الإفصاحات المالية

* والإفصاحات ذات الطابع غير المالي.

73 ـ يجب الحفاظ عند ضبط الإيضاحات حول القوائم المالية على هيكل منظّم قدر الإمكان.

وهذا الهيكل موجه بالدرجة الأولى في ضبط العناصر الإساسية لفهم القوائم المالية في جملتها مثل المبادئ المعتمدة وأسس القيس المستعملة. ثم تضبط بعد ذلك العناصر المتعلقة بمختلف بنود وأركان القوائم المالية حسب النظام المعتمد في ضبطها في مختلف القوائم . وأخيرا تضبط المعلومات الأخرى اللازمة أو التي من شأنها أن تضمن ضبطا وفيا.

تخصص المذكرات الاولى للإيضاحات حول القوائم الماليّة إلى تقديم المعلومات المتعلقة بالمرجعية المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية والمبادئ المحاسبية الخاصّة المعتمدة من طرف المؤسسة.

وفي بعض الحالات قد يتبين أنّه من المفيد والمحبذ إجراء تغيير في ضبط بعض عناصر القوائم المالية على مستوى الإيضاحات.ونسوق على سبيل المثال إدماج التوظيفات والمعلومات المتعلقة بالإيرادات المتحصل عليها والتصحيحات المؤدية إلى القيمة الصحيحة وتواريخ انقضاء الآجال، في صلب مذكرة إيضاحية واحدة بقطع النظر عن كون بعضها يتعلّق بالموازنة وبعضها الآخر يتصل بقائمة النتائج.

74 ـ مذكرة إيضاحيّة حول التقيّد بمعايير المحاسبة

على كل مؤسسة أن تصرّح بإعتمادها على معايير المحاسبة كمرجع في إعداد وضبط القوائم المالية.

75 ـ يجب أن يكون كل اختلاف ذي دلالة بين معايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية التي اعتمدتها المؤسسة موضوع مذكرة ايضاحيّة تبرز :

أ ـ طبيعة كل إختلاف

ب ـ تبرير الإختيار المعتمد

ج ـ التقدير الكمي لإنعكاس هذا الاختلاف على نتيجة المؤسسة ووضعيتها المالية.

76 ـ إذا كان المستعمل مجبرا على أن يكرّر المعالجات المحاسبية بسبب عدم التقيّد بقواعد الإقرار والقيس والضبط المنصوص عليها في بعض المعايير فإنّه يمكن التأثير على قابلية فهم القوائم المالية وأمانتها وفي هذه الحالة لا يمكن للمؤسسّة أن تصرّح بأن القوائم المالية وقع إعدادها وضبطها طبقا لمعايير المحاسبة.

الإيضاحات حول القوائم المالية والمعالجات المحاسبية الخاطئة

77 ـ لايمكن إعتبار معالجة محاسبية خاطئة لعنصر من القوائم المالية قد وقع اصلاحها بمجرّد الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات. ومثل هذه الإشارة لا تكفي وحدها للتوصل لإستعادة القوائم المالية في مجملها دلالتها وأمانتها .

78 ـ بهدف الوصول إلى تقديم وفيّ فإنّ عناصر القوائم الماليّة يقع تقييمها وإقرارها وضبطها طبقا لمعايير المحاسبة . ويقع الإفصاح عن الإختلافات المحتملة بين هذه المعايير والحلول المحاسبية التي توصلت لها المؤسسة في الذكرة الإيضاحيّة حول التطابق مع معايير المحاسبة المنصوص عليها في الفقرة 74.وتهدف الإيضاحات إلى تحسين فهم القوائم المالية.

إنّ إدراج الملاحظات على مستوى الإيضاحات ليس كافيا لتستعيد القوائم المالية في مجملها دلالتها وامانتها باعتبار المساس المستمر بدلالة الموازنة وقائمة النتائج وجدول التدفقات النقدية وبأمانتها . ولهذا السبب فإن الاحتراز في مذكرة ايضاحيّة حول التطابق مع معايير المحاسبة لايبرر عدم التطابق في حد ذاته. وهذه القوائم المالية إذن لايمكنها أن تعبّر بوفاء عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وسيولتها .

تقديم المبادئ المحاسبية :

79 ـ يجب أن تبرز المذكرة الإيضاحيّة المتعلقة بالمبادئ المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة :

أ ـ أسس القيس المستعلمة لإعداد القوائم المالية

ب ـ كل مبدأ محاسبي خصوصي وذي دلالة لضبط القوائم المالية بطريقة وفيّة

ج ـ ذكر غياب التغيير في الطرق المحاسبية أثناء السنة المحاسبية عند الإقتضاء .

80 ـ إضافة إلى المبادئ المحاسبية الخصوصيّة المستعملة في إعداد القوائم المالية وضبطها من المهمّ اعلام المستعملين بقواعد القيس المستعملة في القوائم المالية (التكلفة التاريخية أو تكلفة التعويض أوقيمة التحقيق أو القيمة المحيّنة) .

81 ـ عند إتخاذ القرار في وجوب الإفصاح عن مبدأ محاسبي معين يجب على المسيّرين أن يأخذوا بعين الإعتبار إذا كان الإفصاح من شأنه أن يساعد أو انّ عدم الإفصاح من شانه أن يمسّ بقدرة المستعملين على تقييم المخاطر والفرص والتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة .

82 ـ كل مؤسسة يجب أن تعتبر طبيعة عملياتها والمبادئ التي ينتظر المستعملون الإفصاح عنها عموما بالنسبة لمؤسسات من نفس الصنف.

وعموما من المنتظر أن تفصح المؤسسات عن الطريقة المحاسبية المعتمدة بالنسبة لكل بند هام في نص الموازنة ، وفي غالب الاحيان على قواعد التعرف على المداخيل . وحين تقوم المؤسسة مثلا بعمليات هامّة بالعملة الأجنبية ينتظر الإفصاح عن قواعد الإقرار بأرباح وخسائر الصّرف وتغطية مخاطر الصرف .

الإيضاحات حول العمليات الواقعة على الأموال الذاتية

83 ـ يجب على الإيضاحات أن تعلم المستعملين بتطورات الأموال الذاتية وبتحديد مردوديّة السّهم . وإنّ المعلومات عن العمليات التي وقعت على الأموال الذاتية يجب أن تمكن بالنسبة لكل ركن من إعادة التنسيق بين المبالغ في أوّل الفترة والمبالغ في آخر الفترة مع ذكر أصل كل عملية .