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 لمن 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 .