الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

الموضوع

الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية وفق معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة–مؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستيراد

مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة ومراجعة

من إعداد الطلبة:
- تيخرباتين فتيحة

تحت اشراف
الاستاذ تويزة بلقاسم

اللجنة المناقشة
مداحي محمد.....رئيسا
تويزة بلقاسم.....مشرفا
يحياوي أحمد.....مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم ، ونشكرك اللهم ما أعطيتنا من النعم ، بسم الله الذي نور العقول و علمها

قال الله تعالى ♥ وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ♦الأية 07 سورة إبراهيم

فبالحمد نبدأ الكلام، وبالشكر نتوسط المقام، وبالعمل والإخلاص نحقق الأحلام . قال الرسول صلى الله عليه وسلم:"التحدث بنعمة الله شكر وتركها كفر ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فالحمد لله الذي أذهب الليل مظلاما بقدرته، وجاء بالنهار مبصرا برحمته، وكساني ضياءه ونحن في نعمته .

اللهم اجعل أول عملني هذا صلاحا، و أوسطه فلاحا، وآخره نجاحا .

أولا وقبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي وفقنا في إنهاء هذا العمل المتواضع ، كما نتقدم بخالص العبارات الشكر والعرفان والتقدير إلى كل من

ساعدني في إنجاز هذا البحث وأخص بالذكر الأستاذ المشرف مدات جمال .

وأيضا الشكر الجزيل لعمال المؤسسة SARL IDEM GLOBEلتصدير والإستراد خاصة المشرف على قسم المحاسبة "عربان قاسي" الذي منحني الوقت الكافي في أخذ المعلومات كما لا أنسى أن أتقدم بالشكر لكل صديقاتي وأصدقائي في الدراسة.

و إلى كل عمال المكتبة الذي ساعدوني في البحث.

إهداء

بِسمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد عليه أفضل الصوات وأزكى التسليم.

أهدي هذا العمل المتواضع الى

إلى زوجي الذي كمل نصف ديني وكان لي يد العون خلال مسيرتي هذه"يحي".

إلى أطيب وأحسن وأعظم قلب في الوجود كله" أمي الغالية".

الى من وفى بواجبات الأبوة، ورسم لي خط سير العلم طريقا وسهر الليالي على تربيتي وتعليمي "أبي العزيز".

الى والدي زوجي أمي وردية رحمها الله وجعل مثواها الجنة وأبي عمر حفظه الله.

الى أخواتي:نجاة ،دليلة،أنيسة،رشيدة،سميرة،فضلية،ليلى،لندا.

وإخوتي:تكفاريناس،يوبا.

الى براعم العائلة: موسى، يوسف، ريمة، محند شريف،غيلاس ، ليليا،ريان،عبد الرحمان،ججيقة.

وأزواج أخواتي:كريم،عبد اللطيف،حاسن.

الى جميع الأهل والأقارب وكل واحد باسمه.

الى الصديقات العزيزات خاصة إلهام وسهام.

الى كل من يعرفني من قريب أو بعيد، ويكن لي الاحترام والتقدير.

فتيحة

ملخص

يعتبر الإفصاح من العناصر الأساسية التي تم التركيز عليها من طرف معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من أهمية في الحكم على مصداقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية وآثاره على القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

إذ هناك العديد من المعايير التي تؤكد أهمية الإفصاح المحاسبي، فالأسس تحدد المعلومات التي تدخل في مجال الوظيفة المحاسبية، لذلك يجب تحديد طريقة إيصال تلك المعلومات، ولعمل ذلك فإن المعلومات يجب أن تكون مناسبة مع الإستخدام المتوقع والإفصاح عن العلاقة بين المعلومات والاسس التي تعتمد عليها. وتقتضي الضرورة توحيد الطرق العملية للإفصاح في الفترات الزمنية المتماثلة.

إذ أصبح الحصول على المعلومات وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها، من القضايا المهمة في العصر الحالي، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح واعتبر كمطلب جوهري في مجال المال والأعمال، من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومات المتحصل عليها وإتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها، حيث يمكن القول أن من الأسباب الهامة لحدوث إنهيار الكثير من الوحدات الإقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الإقتصادية، وقد إنعكس ذلك في مجموعة الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، والتالي فقدان هذه المعلومات لأهم عناصرها ألا وهي جودتها.

الفهرس	الصفحة
شكر	
الإهداء	
ملخص البحث	
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
قائمة الإختصارات	VI
مقدمة عامة	أ
الفصل الاول:الادبيات النظرية حول القوائم المالية في المؤسسة الإقتصادية	02
المبحث الأول:مفاهيم عامة حول المؤسسة الإقتصادية	03
المطلب الأول:مفهوم و خصائص المؤسسة الإقتصادية	04
المطلب الثاني:تصنيف المؤسسة الإقتصادية	06
المطلب الثالث:اهداف المؤسسة الإقتصادية	09
المطلب الرابع:وظائف المؤسسة الإقتصادية	10
المبحث الثاني: الإيطار المفاهيمي للقوائم المالية	12
المطلب الأول :مفهوم القوائم المالية و خصائصها	13
المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية و الغرض منها	17
المطلب الثالث:مستخدمو القوائم المالية	18
المطلب الرابع:أسس و اعتبارت إعداد القوائم المالية	21
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)	24
المطلب الاول :تقديم النظام المحاسبي الماليSCF	25
المطلب الثـاني : عرض قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج	26
المطلب الثـالث: عرض جدول تدفقات الخزينة وجدول التغيرات رؤوس الأموال الخاصة	39
المطلب الــرابع : ملحق الكشوف المالية	51
الخلاصة	52
الفصل الثاني:معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن القوائم المالية	54
المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	55

المطلب الأول:معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم	56
المطلب الثاني:أهداف وأهمية معايير المحاسبة الدولية	60
المطلب الثالث:لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC)	61
المطلب الرابع:مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	62
المبحث الثاني:ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي	64
المطلب الأول:مفهوم الإفصاح وأنواعه	64
المطلب الثاني:اهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	65
المطلب الثالث:متطلبات الإفصاح ومعوقاته	66
المطلب الرابع:أسباب الالتزام بالإفصاح في القوائم المالية	68
المبحث الثالث:معايير الإفصاح المحاسبي	69
المطلب الأول:المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) IAS	69
المطلب الثاني:المعيار المحاسبي الدولي رقم(32)IAS	78
المطلب الثالث:معيار الإبلاغ المالي رقم(07)IFRS	83
المطلب الرابع:المعايير الأخرى للإفصاح	85
الخلاصة	91
الفصل الثالث:الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير و الإستراد(دراسة حالة)	93
المبحث الأول:تقديم مؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد	94
المطلب الأول:نشأة وتعريف المؤسسةSARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد	94
المطلب الثاني:مهام و أهداف المؤسسة	95
المطلب الثالث:مصلحة المحاسبة المالية	96
المطلب الرابع:الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة و المالية	97
المبحث الثاني:إعداد وعرض القوائم المالية لمؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد	98

المطلب الأول:إعداد قائمة الميزانية	98
المطلب الثاني:إعداد جدول حسابات النتائج	105
المطلب الثالث:إعداد قائمة تدفقات الخزينة	114
المطلب الرابع:عرض الملاحق	119
الخلاصة	121
خاتمة عامة	123
قائمة المراجع	130
الملاحق	135

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	صفحة
(2-1)	الحصائص النوعية للقوائم المالية	16
02	بيين مستخدمي المعلومات(القوائم) المالية	20
03	عرض جدول الحسابات النتائج	35
04	عرض التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة	42
05	الطريقة المباشرة وغير مباشرة لدخول تدفقات الخزينة	46
06	المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة	50

قائمة الاختصارات

المعنى باللغة الإنجليزية	الاختصار	المعنى باللغة العربية
American Institute Certified Public Accountants	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين
Financial Accounting Standard Bord	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
First in First out	FIFOU	دخل أولا خرج أولا
International Accounting Standard	IAS	معايير المحاسبة الدولية
International Accounting standards Board	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standard Committe	IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
International Financial Raporting Standard	IFRS	معايير التقارير المالية
International Federation of Accountant	IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
International Financial Raporting Interpetation Commmitte	IFRIC	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي
International Organisation of Securities Commissions	IOSCO	المنظمات العالمية لهيئات الأوراق المالية
Generally Accepting Accounting Principles	GAAP	مبادئ المحاسبة الأمريكية
The institnte of internal Auditors	IIA	جمعية المراجعين الداخليين
Institute of mangement Accounting	IMA	جمعية المحاسبين الإداريين
Staudards Adoisory Councif	SAC	المجلس الاستشاري للمعايير
Systéme comptable financier	SCF	النظام المحاسبي المالي
Standing Interpretation Committe	SIC	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

شهد العالم في الآونة الأخيرة العديد من التطورات التي أدت إلى ظهور التنظيمات الضخمة وكبيرة الحجم والنمو المضطرد في حجم أعمالها وتعقيد أنظمتها. وتمارس هذه الوحدات الإقتصادية العديد من الانشطة المتنوعة تتسم بدرجة مختلفة من معدلات الربحية ودرجات المخاطرة وفرص النمو.كما يمتد نشاط بعض الوحدات خارج حدود الدولة.وقد ترتب على هذا التنوع في الانشطة الوحدات الإقتصادية ،التأثير على شكل ومضمون التقارير المالية من ناحية وعلى منفعة مستخدمي المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى.

لقد كان هناك إجماع من قبل المختصين في المحاسبة بضرورة وجود إفصاح كافي للمعلومات. ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن يتم تصميم وإعداد التقارير المالية بحيث تصور الأحداث الإقتصادية التي أثرت بالمشأة خلال فترة النشاط، وأن تحتوي هذه التقارير على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة وغير مظلة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم المالية بصورة عامة. وهذا يعني أن تتضمن القوائم والتقارير المالية كل المعلومات الهامة التي تظهر المنشأة في صورة تعبر عن أوضاعها الحقيقية في ظل الضروف البيئية المختلفة المحيطة بها. ويعد مبدأ الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية الهامة التي تلعب دورا متميزا في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهره القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض اتخاذ القرارات الإستثمارية والإنتمائية في المنشأة، وكذلك القرارت المرتبطة بتشغيل واستغلال الموارد المتاحة للمنشاة وبالتالي فإن الإفصاح المحاسبي يسهم في تحقيق فعالية استغلال وكفاءة تخصيص الموارد الإقتصادية المتاحة على المستوى القومية للإقتصاد الوطني.ومن المعروف أم الهدف الرئيسي من الإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين سوف تتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها، وبالنسبة للأطراف الخارجية سوف تتأثر درجة رشد قراراتها المتعلقة بالإستثمار ومنح الإئتمان للمنشآت، وبالنسبة لإدارة المنشأة فإن تصرفاتها الإقتصادية ستؤثر على المنشأة المالية والإقتصاد بصورة عامة، وعلى ضوء ما سبق يتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

كيف يتم الأفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق معايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

- ماهي المؤسسة الإقتصادية؟
- ماذا نقصد بالقوائم المالية وفيما تتمثل؟
- كيف تطور الفكر المحاسبي من المبادئ إلى المعايير المحاسبة ما المقصود بها؟

- ما المقصود بالإفصاح ومامدى أهمية في مؤسسة للتصدير والإستراد؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات كإجابة مسبقة على الأسئلة السابقة، وهي:

- تتجلى أهمية المؤسسة الإقتصادية أولا في تحقيق الهدف الأسمى وهو الربح وخلق الثروة؛
- تعتبر الوضعي المالية للمؤسسة الإقتصادية وأدائها المالي، وكذا القرارات الإقتصادية الرشيدة مرآة عاكسة لموثوقية ومصداقية القوائم المالية لما لها من أهمية كبرى؛
- إنطلاقا من الفكر المحاسبي إلى معايير المحاسبة الدولية وظهور الهيئات والمنظمات التي تسعى إلى تحقيق التوحيد الدولي لقواعد ومبادئ المحاسبة وتطوير معايير المحاسبة لتشمل متطلبات الإفصاح في القوائم المالية؛
- لاتوجد فروق معنوية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب الذي توفره بشكل عام القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة الإقتصادية للتصدير والإستراد، ومستوى الإفصاح المطلوب الذي توفره حسب معايير المحاسبة الدولية.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب شخصية تتمثل في:

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع إضافة إلى ارتباطه الوثيق بتخصص المحاسبة والمالية الذي أدرس فيه؛
- توسيع معرفتي بكيفية تطبيق متطلبات الإفصاح في القوائم المالية على أرض الواقع في المؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال المؤسسةSARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد.

أما الأسباب الموضوعية فهي:

- حداثة وأهمية الموضوع على الصعيد الداخلي؛
- الإهتمام الكبير بالمحاسبة نظرا للاهمية التي تحتلها في الإقتصاد الوطني والدولي؛
- ظروف وواقع العولمة الحالي والإنفتاح الإقتصادي أدت إلى التطرق لمثل هذه المواضيع، من أجل المساهمة ولو بقليل في تحسين أداء المؤسسة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة في إطار الفرضيات الأولية:

- تسليط الضوء على متطلبات الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية؛
- توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تطبيق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية.

أهمية الدراسة:

تأتي اهمية هذا البحث من أهمية التي تحظى بها القوائم المالية في ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة بينها وبين الأطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات تكون صادقة غير مظلة وذلك من خلال الإفصاح عنها لتحقيق متطلبات الأطراف المستخدمة لها، كذلك تظهر أهمية هذه الدراسة في انها حلقة وصل بين الفكر المحاسبي و الواقع العملي للممارسة المهنية، وبالتالي ستكون ستكون دليل للمهتمين بمجال المحاسبة من متخذي القرار أو الأكاديميين والمهنيين في تقييم واقع المعايير المحاسبة الدولية، وكذا تعريف المدراء الماليين في المؤسسة بأهمية استخدام القواعد والمفاهيم التي جائت بها المعايير المحاسبة الدولية والإطلاع عليها.

منهج البحث:

من أجل تحقيق الاهداف السابقة الذكر والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة عن إشكالية البحث، وإختبار صحة الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدرسات الإقتصادية والمالية.سوف نعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي،حيث استعملنا الأسلوب الوصفي ذو مستويين في معالجة المفاهيم العامة والتعاريف المتعلقة بالجانب النظري، بينما اعتمدنا على الأسلوب التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تطبيق المحاسبة وتحليل القوائم المالية.

دراسات سابقة:

من خلال بحثنا هذا اعتمدنا على بعض دراسات نذكر منها:

- نعيمة قاسمي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير الحاسب الدولية(IAS/IFRS)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم المحاسبة،كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013/2012.

- راضية بزيد، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة لمؤسسة نفطال**، رسالة الماجستر، تخصص محاسبة ومالية، قسم التجارة، كلية علوم الإقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسير، الجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013/2012.
- لزغر محمد سامي، **تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسب المالي**، مذكرة تندمج ضمن مقتطفات ماجستير الادارة المالية، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012.
- فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة لاستعمال درجة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2005
- محمد سفير، **الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر، تخصص مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير، معهد علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة: يحي فارس، المدية،2009/2008

هيكلة البحث:

للإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى مفدمة، ثلاثة فصول، خاتمة، حيث تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي تحتويها كل مقدمة بحث علمي. وتعرض الفصل الأول إلى المؤسسة الإقتصادية ومكانتها في تطوير الإقتصاد،وتوضيح الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، وكذا كيفية إعداد القوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية.

أما الفصل الثاني فقد تناول معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن القوائم المالية، وقد خصصنا المبحث الأول منه كمدخل للمعايير المحاسبة الدولية من حيث النشأة والمفهوم والأهداف وكذا الأهمية ومختلف هيئاتها، كما تطرقنا في المبحث الثاني الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من حيث المفهوم والأنواع، الأهمية والاهداف كما أشرنا إلى المتطلبات وأسباب الإلتزام به، والمبحث الثالث الذي تضمن معايير الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية.

وفي الأخير خصص الفصل الثالث للجانب التطبيقي الذي كانت المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد نموذجا له، حيث تم إعطاء لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة وبيان هيكله، كما قمنا بتوضيح كيفية القيام بإعداد وعرض القوائم المالية وفق متطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية.

وأنهينا البحث بخاتمة عامة شملت النتائج المتوصل إليها وأرفقنها ببعض التوصيات.

تمهيد

ولقد واكبت المؤسسة الاقتصادية التطور الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي والبيئي، لكي تستجيب لمتطلبات واحتياجات المجتمع والقدرة على الاستمرار في محيطها بيئتها التنافسية.

إن تطور المؤسسة الاقتصادية صاحب معه تطورات أخرى، منها تطور أنظمة المحاسبة المسيرة للقوائم المالية التي تهدف إلى إيصال المعلومات للأطراف ذوي المصلحة.

إذ أن النظام المحاسبي استمد مبادئه من المعايير المحاسبة الدولية وينشئ القواعد العامة لمسك وتجميع وتحديد وتقديم القوائم المالية لمؤسسات والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف وإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية.

المبحث الاول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية

بعد التطورات التي شهدها العالم في شتى الميادين وخاصة الاقتصادية منها، منحت المؤسسة الاقتصادية مكانة لم تعهدها من قبل، لما لها من دور هام في اقتصاد السوق. فهي دليل قوة أو ضعف اقتصاد أي دولة. وفي الآونة الأخيرة شهدت المؤسسة الاقتصادية بشتى أنواعها العديد من الأزمات الاقتصادية، إذ اصبح رأس المال والمديرون ومتخذوا القرارات في سباق مع غيرهم من المنافسين وكل المؤسسات خاصة الاقتصادية منها، تواجه أوضاع تنافسية حادة، وأصبح هناك حاجة ملحة إلى فكر إداري مسيطر على رقابة العمل في المؤسسة خاصة في تحريرها لقوائمها المالية، فغالبية الأسباب لسقوط المؤسسات الاقتصادية هي عدم الإفصاح التام والشفافية لقوائمها المالية.

المطلب الأول:مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية

لدراسة وفهم المؤسسة الاقتصادية، يجب التطرق إلى التعريفات التي صاغها مختلف الكتاب الاقتصاديين والمفكريين ...إلخ، و كذا التعرف على السمات والخصائص المميزة لها.

1)مفهوم المؤسسة الاقتصادية

لقد تطور تعريف المؤسسة الاقتصادية منذ ثلاثة قرون، وقد اختلفت التعاريف المعطاة للمؤسسة، وهذا تماشيا والتطور الاقتصادي الذي شهدته الساحة الاقتصادية، واختلفت أنواعها كذلك،لهذا سيتم ذكر اهم التعاريف المعطاة لها:[1]

أ) يعرفها مكتب العمل الدولي على أنها:"مكان لمزاولة النشاط الاقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة".

ب) وتعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تأخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المادية، المالية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زماني.

ج) المؤسسة مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمادية والمالية التي تستخدم وتسير وتنظم بهدف إنتاج السلع والخدمات الموجهة للبيع، وهذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة كتسيير الموازنات وتقنية المحاسبة التحليلية.

د) هي مجموعة منظمة ومهيكلة تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية التقنية والبشرية.

ه) هي نموذج إنتاج بواسطته و ضمن نفس الذمة تدمج مختلف عوامل الإنتاج المتقدمة من طرف أعان مميزين عن مالك المؤسسة، بهدف بيع السلع أو الخدمات في السوق ،من أجل الحصول على دخل نقدي ينتج عن الفرق بين سلسلتين من الأسعار.

[1] حليل الرفاعي، بسمة عولمي، **الوجيز في إدارة الأزمات في المؤسسات الإقتصادية** ، مركز البحث والتطوير المواد البشرية (رماح) ، عمان، 2016، ص 07.

و) تعرف المؤسسة على أنها :"جميع المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا هدفها توفير الإنتاج بغرض التسويق، وهي منضمة مجهزة بكيفية توزع فيها المسؤوليات".

ز) تعرف كذلك على أنها:"شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها، وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج السلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة.[1]

2) خصائص المؤسسة الاقتصادية

من التعاريف السابقة للمؤسسة يمكن استخلاص الصفات والخصائص التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية، وهي كالتالي:[2]

أ) **المؤسسة وحدة اقتصادية:** باعتبار الوظيفة الاساسية للمؤسسة تكمن في إنتاج السلع والخدمات قصد تبادلها في السوق،وذلك انطلاقا من عوامل تسمى بعوامل الإنتاج والمتمثلة أساسا في:الموارد الأولية،العمل،المنتجات التامة والنصف المصنع،الطاقة،المعدات،كما تحتاج إلى الموارد المالية والمعلومات.

ب) **المؤسسة وحدة لتوزيع المداخيل:** المؤسسة تحقق القيمة المضافة التي تساوي(قيمة المخرجات،قيمة المدخلات)أين قيمة المخرجات تتمثل في مجموع المبيعات.

ج) **المؤسسة خلية اجتماعية:** تقوم المؤسسة بتشغيل العمال وذلك من أجل خلق الثروة من والقيام بوظيفة اجتماعية تمكن من سد بعض حاجيات العمال من جهة أخرى،ومن بين هذه الحاجيات نذكر على سبيل المثال:ثبات العمل، مستوى الأجور، الترقية، التكوين، وغيرها،إن هذه المجموعة الاجتماعية تختلف من حيث:

- **المؤهلات**:شهادات علمية و مهنية...إلخ؛
- **الثقافة**:بشكل عام يعرف هذا المفهوم كمجموعة من انماط سلوكية جلية أو ضمنية، مكتسبة أو منقولة، عموما النواة الاساسية للثقافة تكمن في الأفكار التقليدية والقيم المتعلقة بها؛
- **الأهداف**:كل شخص يطمح لتحقيق أهدافه في المؤسسة الاقتصادية، وفي الأهداف الشخصية تختلف من شخص لآخر، ولكن كما هو محدد في نظام العمل، يتطلب من كل الأعضاء المشكلة للمؤسسة تحقق أهدافه، التي قد نجدها عند بعض المؤسسات لا تتماشى مع أهداف المجموعات، وهو ما يخلق في آخر المطاف.

د) **المؤسسة الاقتصادية مركز القرارات:** تقوم المؤسسة بدور هام في الاقتصاد، إذ أنها تمثل مركز القرارات الاقتصادية التي تخص نوع من السلع، كمية السلع، الأسعار، التوزيع وغيرها، تتمثل هذه القرارت في الاختيارات الاقتصادية،بمعنى اختيار في استعمال الوسائل المتوفرة للوصول للهدف بأكثر فعالية، وبطبيعة عموما قوة القرارات مبنية على الاستقلالي

[1] صمويل عبود، **إقتصاد مؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،ا لجزائر،1982 ،ص 58.

[2] خليل الرفاعي، بسمة عولمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

المطلب الثاني:تصنيف المؤسسة الاقتصادية

يتم تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب عدة معايير متمثلة في:المعيار القانوني، معيار الملكية، معيار النشاط الاقتصادي، وحسب معيار الحجم.

1.تصنيف المؤسسات حسب معيار القانوني: طبقا لهذا المعيار فإنه يمكن تقسيم المؤسسات إلى المؤسسات الفردية والشركات:[1]

1.1. المؤسسات الفردية: وهي المؤسسات التي يملكها فرد واحد أو عائلة،ولهذا النوع مزايا وعيوب تتمثل فيما يلي:

أ) **المزايا:** وتتمثل فيما يلي:

- سهولة تنظيم نشاط المؤسسة الفردية؛
- مالك المؤسسة أو صاحبها هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمالها الشيء الذي يدفعه للعمل الكفء والجاد لتحقيق أكبر ربح ممكن؛
- الإدارة والتنظيم والتسيير من صلاحيات صاحب المؤسسة نفسه وهو الشيء الذي يسهل عليه اتخاذ القرارات مع تجنب المشاكل التي تنجم عن وجود شركاء.

ب) **العيوب:**

- قلة رأس المال على اعتبار أن صاحب المؤسسة هو الوحيد الذي يقوم بإصدار المؤسسة بالموارد المالية اللازمة؛
- إمكانية مواجهة المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية، بسبب قصر وجهة نظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد؛
- المسؤولية التامة والكاملة لصاحب المؤسسة عن ديون مؤسسته أعباء هذه الديون على عاتقه وحده.

2.1. مؤسسات الشركات:

تعرف على انها مؤسسات يمتلكها شخصين أو أكثر؛ على أن يلتزم كل شريك بتقديم حصة من رأس المال الشركة، إما في شكل مال أو في شكل عمل على أن يتم اقتسام أ تحميل النتيجة النهائية لنشاط الشركة ربح أو خسارة بين الشركاء وتنقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين هما:[2]

أ) **شركات الأشخاص:** كشركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركات ذات مسؤولية محدودة، وشركات الأشخاص مزايا وعيوب:

أ) **المزايا:**

- اختصاص كل شريك بمهمة معينة لتسهيل تسيير الشركة؛

[1] ناصر دادي عدون، **إقتصاد مؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،1998، ص59.

[2] المرجع السابق، ص63.

- من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل كل الشركاء مخلصين ومتفانين في أعمالهم أكثر من أجل ازدهار الشركة وتحقيق الأرباح؛
- زيادة إمكانية الإقتراض وبالتالي زيادة القدرة المالية للمؤسسة.

ب) العيوب:وتتمثل فيما يلي:

- إمكانية تعرض حياة الشركة لخطر بسب وفاة أو انسحاب أحد الشركاء؛
- المسؤولية التامة للشركاء في حالة جسارة أو إفلاس؛
- إمكانية التأثير الشركة سلبا بسبب كثرة الشركاء وما قد ينجم عن ذلك من سوء تفاهم، تنازع، وتعارض في بعض القرارات.

ب) شركات الأموال:

مثل شركات توصية بالأسهم، وشركات المساهمة، فنظرا لعيوب شركات الأشخاص وعدم واستطاعة هذه الأخيرة تأمين المبلغ الضخم لتمويل بناء المصانع وشراء آلات والمعدات وتأمين كميات هائلة من الموارد الأولية فقد تم إنشاء شركات الأموال التي أتاحت للعديد من الأفراد استثمار ما لديهم من أموال في هذه الشركات ومن أهم خصائص هذا النوع من الشركات أنه لا أثر للاعتبار الشخصي فيها كما أن اسمها يشير هدفها ورأسمالها عبارة عن أسهم قابلة لتداول وما يميز شركة الأموال:

- تحديد مسؤولية المساهمين بنسبة مساهمتهم في رأس مال الشركة؛
- الحصول على القروض يتم بشكل أسهل؛
- تتمتع المؤسسة بحياة أفضل أو أكثر استقرار.

2. تصنيف المؤسسات حسب الملكية:

تنقسم حسب هذا المعيار إلى مؤسسات خاصة وعامة ومختلطة، وهي كما يلي:[1]

أ) المؤسسات الخاصة:وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى فرد أو مجموعة من الأفراد شركات الأشخاص أو شركات الأموال.

ب) المؤسسات العمومية: وهي المؤسسات التي تملكها الدولة، ولا يحق للمسؤولين عنها التصرف فيها حسب قراراتهم ولا بيعها ولا إغلاقها إلا بموافقة الدولة على ذلك، تراعي المؤسسة العمومية لنشاطها الاقتصادي الذي تمارسه لهدف الصالح العام (المجتمع) على هدف الربح، ويتم إنشاء المؤسسة العامة بموجب قوانين ومراسيم تسمح لها بمزاولة نشاطها الاقتصادي، وذلك تحت شروط محددة كما تختلف القوانين والمراسيم من بلد لآخر وحتى في بلد واحد وهذا ليس فقط ما يتعلق بنصوصها الإدارية ولكن أيضا ما يتعلق بطبيعة نصوصها بالنسبة للسلع التي تنتجها أو الخدمة

[1] عمر صخري، **إقتصاد مؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1993، ص ص28-31.

التي تقدمها، ما إذ كانت هذه السلع تقدم بتكلفة أو مقابل ربح،كما يوجد هناك تطبيق آخر حسب معيار النشاط الإقتصادي.

ج) **المؤسسة المختلطة**: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.

3. **تصنيف المؤسسة حسب النشاط الاقتصادي**: ويمكن تصنيف المؤسسات حسب هذا المعيار إلي:[1]

أ) **المؤسسات الصناعية**: تبعا لتقسيم السائد في القطاع الصناعي، تنقسم هذه المؤسسة إلى:

- **مؤسسات الصناعة الثقيلة أو الإستخراجية**: من أمثلتها الهيدروكربونات، مؤسسة الحديد والصلب، وهذا النوع من المؤسسات يحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة ويتطلب توفر مهارات وكفاءات عالية للتشغيل الإدارة والتسير.
- **مؤسسات الصناعات التحويلية الخفيفة**:كمؤسسات الجلود، العزل والنسيج.

ب) **المؤسسات الفلاحية**: وهي المؤسسات التي ينحصر أو يرتبط نشاطها بالعنصر الطبيعي والأرض، وتقوم هذه المؤسسات بثلاثة أنواع من الإنتاج وهي الإنتاج الزراعي، الحيواني، السمكي.

ج) **المؤسسات التجارية**: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري، كمؤسسة الجملة والتجزئة مثل مؤسسة الأوراق التجارية، ومؤسسة سوق الفلاح.

د) **المؤسسات الخدماتية**: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسة النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، ومؤسسة سوق الفلاح.

ه) **المؤسسات المالية**:وهي التي تقوم بنشاط المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين.

4. **تصنيف المؤسسات حسب المعيار الحجم**: يعتبر حجم المؤسسات من العناصر التي عادة تصنف على أساسها المؤسسة، حيث تصنف إلى:[2]

أ) **المؤسسات المصغرة و المتوسطة**: صنفت على أساس عدد العمال وهي عادة ما تضم أقل من 500 عامل.

ب) **المؤسسات الكبيرة**: لها دور معتبر في الاقتصاد الوطني لما تتميز بكبر المكانة التسويقية وهي تستخدم ما يفوق 500 عامل.

[1] _خليل الرفاعي، بسمة عولمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 11_12,

[2]خليل رفاعي، بسمة عولمي، مرجع سبق ذكره، ص13.

المطلب الثالث:أهداف المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة الاقتصادية أهداف عديدة ومتنوعة تسعى لتحقيقها، وأما لها من أهمية كبيرة لهذه الأهداف في تحقيق إستراتجيتها، ويمكن إيجاز بعض أهداف المؤسسة الاقتصادية أو ما تعتبره أساسي منها فيما يلي:[1]

1)الأهداف الاقتصادية:

يمكن التطرق إلى عدد من الاهداف التي تندرج ضمن هذا النوع :

أ) **تحقيق الربح:** الربح هو الفائض الذي يمكن الحصول عليه بعد اقتطاع كافة التكاليف والضرائب من العائد الناجم عن بيع السلع.

لكي تستمر مؤسسة ما في الوجود فعليها أن تحقق مستوى الربح الذي يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها، مما يؤدي إلى توسيع نشاطها ويساعد على مواجهة المؤسسات الأخرى.

ب) **تحقيق متطلبات المجتمع:** لكي تستطيع المؤسسة بيع وتصريف إنتاجها المادي والمعنوي وتحقيق أرباح لابد أن يكون إنتاجها مطلوبا، أي يغطي متطلبات المجتمع الذي يتعامل معه سواء كان محليا أو وطنيا، بذلك يمكن اعتبار هدفه الربح وتحقيق متطلبات المجتمع .

ج) **عقلنة الإنتاج:**بواسطة التخطيط الجيد والدقيق والتوزيع والاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ترتفع إنتاجية المؤسسة وتتفادى الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية لها، والمجتمع من جهة أخرى فهي تكلف بعدم تلبية رغباتها إذا كانت خاصة ويتحمل التكلفة إذا كانت عمومية، لأن إعادة تمويلها يتم من طرف الدولة.

د) **ضمان حصة المؤسسة في السوق:** عند تحقيق الأهداف التسويقية للمؤسسة عليها أن تسعى في الوقت ذاته إلى زيادة نصيبها في السوق والتوسع فيه.

ه) **النمو و الاستمرارية:** حيث أن النمو في رقم الأعمال يناسب طردا مع نمو المؤسسة واستمرارها، فكلما ارتفع رقم المبيعات كلما شجع المؤسسة على التوسع في النشاط وهذا ما يضمن استمراريتها.

و) **المرونة:** نتقسم المرونة إلى مرونة داخلية ومرونة خارجية حيث تسعى الأولى إلى تحقيق الثانية من خلال جملة من الوسائل؛منها التوزيع والاستثمار في الموارد غير المستعملة والمرونة التي ترتبط بانخفاض المخاطر، فكلما كانت المؤسسة مرنة كانت قادرتها أكبر على التكيف مع المتغيرات الأكثر تنوعا.

2)الأهداف الاجتماعية:تتمثل فيما يلي:

- تأمين فرص عمل جديدة وضمان مستوى مقبول من الأجور؛
- إقامة الأنماط الاستهلاكية؛

[1] محمد صالح الحناوي، **مقدمة في المال والأعمال وتطبيقها**، دار الجامعية،الإسكندرية، 2001، ص 25.

– الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال وتوفير بعض الخدمات الاجتماعية للعمال.

3)الأهداف الثقافية والرياضية: ويمكن إيجازها فيم يلي:[1]

– توفير وسائل الترفيهية والتثقيفية، إذ تسمح المؤسسة باستفادة عمالها من وسائل الترفيهية والثقافية لعماها وأولادهم من مسرح ومكتبات ورحلات ...الخ، وذلك لما لهذا الجانب من تأثير إجابي وفعال على المستوى الفكري للعامل؛

– تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى وهذا ما يؤثر على مردودية المؤسسة بالإيجاب خاصة على الدخل الوطني عامة؛

– تخصيص أوقات للرياضة إذ تعتبر من بين العناصر الجد مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز عليه ورفع الإنتاج والإنتاجية.

4)الأهداف التكنولوجيا:

بالإضافة على ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دورا هاما في ميدان التكنولوجيا من حيث مساعد الدولة في مجال البحث والتطوير التكنولوجي من خلال الخطة التنموية العام للدولة، التي تتم بين العديد من الجهات ؛ابتدأ من هيئات المؤسسات البحث العلمي، الجامعات والمؤسسات آلات البحث العلمي،الجامعات والمؤسسات الاقتصادية.

المطالب الرابع:وظائف المؤسسة الاقتصادية

الوظيفة في المؤسسة تعرف على أنها مجموعة متجانسة ومتكاملة تؤدي دورا معنيا ومنفصلا إلى حد ما عن باقي الأدوار في المؤسسة الاقتصادية، ولاعتباره يشمل مرحلة ما من نشاطها الاستغلالي،شراء، تخزين، إنتاج، ...إلخ تتمثل وظائف المؤسسة في النقاط التالية:[2]

1)وظيفة الإنتاج: تعرف هذه الوظيفة على أنها النشاط المنظم والموجه عمدا لاستخدم الموارد المتاحة وتوجيهها لإيجاد أشياء نافعة تشجع حاجات الإنسان المعاصر، ولوظيفة الإنتاج في المؤسسة عدة مهام متمثلة فيما يلي:

– القيام بأعمال الصيانة.

– مراقبة جودة الإنتاج.

– متابعة برامج العمل.

– القيام بالأعمال والتصاميم والمواصفات على المنتجات.

2)وظيفة التموين: تعرف وظيفة التموين بأنها العمل على توفير مختلف العناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة نطبقا لبرامج وخطط المؤسسة كما يمكن القول أن هذه الوظيفة تتفرع إلى وظيفتين هما الشراء والتخزين.

[1] _خليل الرفاعي، بسمة عولمي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2] _مرجع السابق، ص15.

3)**وظيفة التسويق**: تعلب وظيفة التسويق دورا هاما في نجاح أي مشروع، فهي تعرف على أنها تلك العمليات المتخصصة التي تتم أثناء تسويق السلع والخدمات التي تشمل هذه الوظيفة في تخطيط السلع، الشراء، البيع، النقل،التخزين،تمويل السوق، إدارة المخاطر التسويق وبحوث التسويق.

4)**الوظيفة المالية**: هي المجموعة من المهام والعماليات التي ستسعى في مجموعها إلى البحث على الأموال في مصدرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة وفي إطار محيطها المالي كما تعتبر النشاط المالي والإداري الذي يتولى سير التدفقات الخارجية والداخلية من وإلى المؤسسة، ويتولى استغلالها الجيد،كما تتولى البحث عن رؤوس الأموال وتسييرها.

كما تعتبر الوظيفة المالية عنصرا أساسيا لتحقيق أهداف أي مؤسسة وتتمثل فيما يلي:

- تدبير احتياجات مالية وشروط تتناسب إمكانية وظروف المؤسسة؛
- ضبط حركة تدفق الأموال من المؤسسة وإليها بشكل يضمن كفاءة استخدمها؛
- تحقيق أعلى ربحية ممكنة لاستثمار؛
- التنبؤ بالمشاكل المالية المتوقعة و تحديد الاستراتيجيات المناسبة؛
- دراسة الانشطة الخاصة بدراسة المؤسسات الاستثمارية

5)**وظيفة الموارد البشرية**:وتعرف هذه الوظيفة على أنها عملية إتمام بكل ما يتعلق بالموارد البشرية التي تحتاجها أي مؤسسة لتحقيق أهدافها، وهذا يشمل اقتناء هذه الموارد على استخدامها والحفاظ عليها وتوجيهها لتحقيق أهداف المؤسسة وتطويرها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، ومثل القوائم الناتج النهائي لعملية المحاسبة التي تصنف العمليات المالية للمؤسسة.

المطلب الأول:مفهوم القوائم المالية وخصائصها

باعتبار أن القوائم المالية وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات لأطراف أخري فمن الضروري التطرق إلى أهم التعاريف التي جاء بها مختلف المفكرون الاقتصاديون،كما نوجه الدراسة إلى بعض الخصائص التي تمرير القوائم المالية.

1) **مفهوم القوائم المالية:** عرفت **القوائم المالية** بأنها:[1] "مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل بينها،تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية و للأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات."

كما **عرفت** أيضا :[2] "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية،وتعتبر حجر الزاوية التي عليها القرارا، وهي إنتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكتها"

و**عرفت** كذلك حسب المواد 26_27_28_29 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي بأنها:[3]" تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تظبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (04)أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، كما يجب أن تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية".

[1]Jean François des Robert ,François Méchain,Herve Puteaux ,Normes IFRS etPME Dunod ,Paris,2004,p :12.

[2] خالد جمال الجعرات،**معايير التقارير المالية**،دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،2007، ص33.

[3] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، الوزارة المالية، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،العدد74، المواد:29،28،27،26،ص05.

بحيث يتم إطار المعلومات على الكشوف المالية بطريقة دقيقة تتمثل فيما يلي:[1]

- تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛
- طبعة الكشوف المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط، والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية ، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي الذي يلحق به الكيان عند الإقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال فترة.

2) **خصائص القوائم المالية** : تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فإن تطبيق الخصائص النوعية الاساسية ومعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة أن تظهر بصورة صادقة وعادلة، وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية فيم ايلي:[2]

1.2. **القابلية للفهم(Intelligibilité)**: ينبغي ان تكون المعلومات سهلة الفهم من طرف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية والذين لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من التفاني.

2.2. الملائمة (Pertinence): لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر المستخدم لها، يجب أن تكون ملائمة لإحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية وتتوفر خاصية الملائمة في المعلومات عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدين عن طريق مساعدتهم في تقيم الأحداث الماضية أو الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، ولها ثلاث خواص وهي:

- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية، وذلك لمساعدة متخذي القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الاحداث؛
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات، وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية؛
- أن تأتي في الوقت المناسب لأجل الحصول على المعلومة يكون على الحساب فائدتها.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية،الوزارة لمالية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23رجب 1429هـ الموافق ل 26يوليو2008م، الجريدة الرسمية ،العدد 19، الصادرة في 28ربيع الأول 1429هـ الموافق 25 مارس 2009م ، المادة3.210 ، ص ص22_23.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص50.

3.2. قابلية المقارنة (Comparabilité): ويقصد بذلك أن يكون لمستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها،كذلك يجب أن يكون باستطاعة مستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسة.

4.2. المصداقية(Fiabilité): لكي تكون المعلومات ذات مصداقية فإنه يجب تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو تفرض أنها تمثلها بدرج معقولة، وأن تكون خالية من الأخطاء ويثق فيها المستعملون لإظهار الصورة الصادقة للمؤسسة.

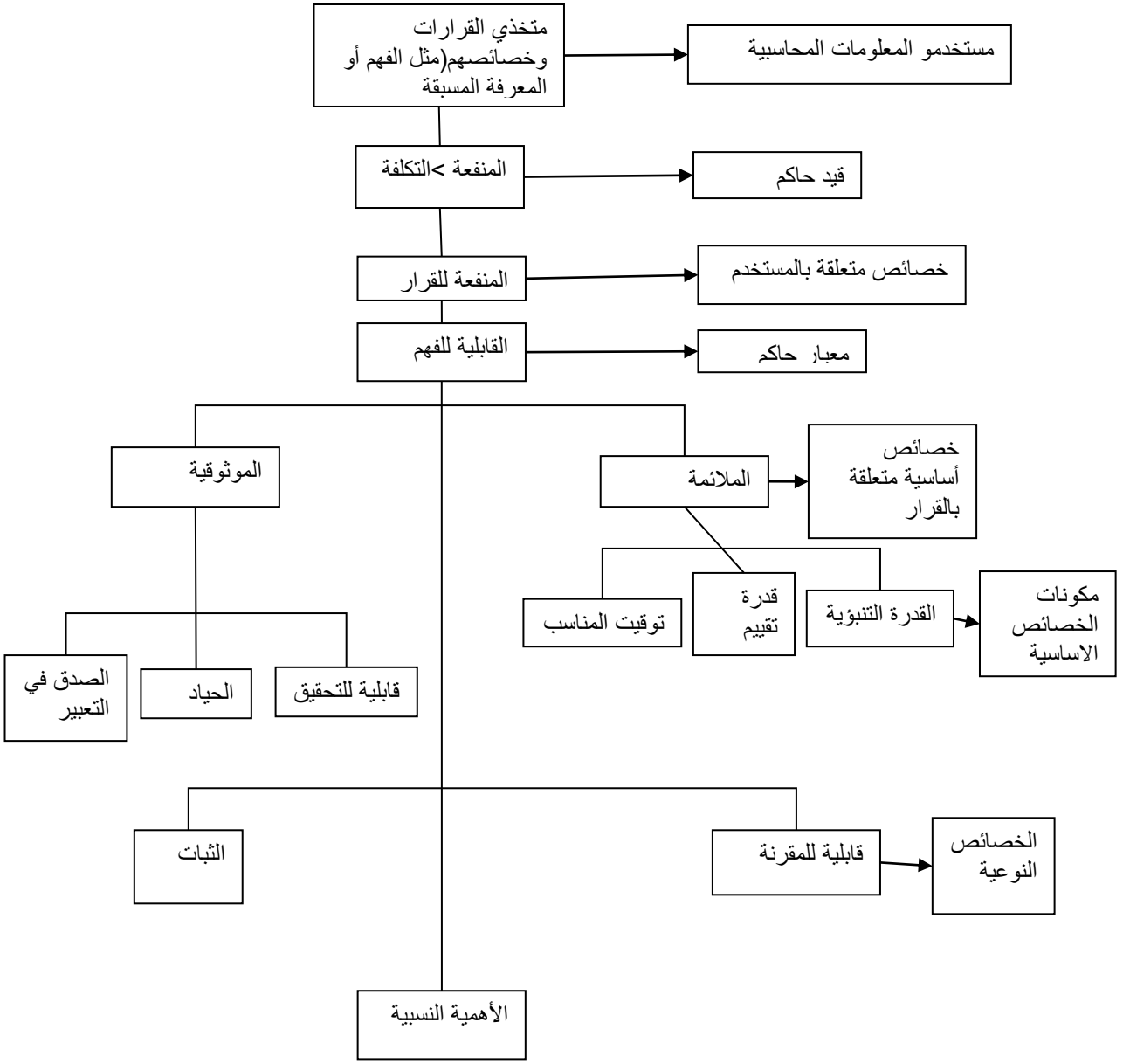
5.2. الجوهر قبل الشكل: لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا عن العماليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تعبر عنها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقد تمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس لمجرد شكلها القانوني، أن الجوهر المعلومات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابق مع تلك التي في شكلها القانوني.

6.2. التعبير الصادق: لكي تتصف المعلومات بمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة، وتتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض المخاطر؛كونها لا ترقى إلى أي التعبير الصادق الذي يفهم أنه تصوره، وهذا ليس بسبب التحيز فيها، ولكن إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العماليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها.

7.2. الحياد: يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات لا تؤثر على صنع القرارت أو الأحكام بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

7.3. الاكتمال: حتى تتصف المعلومات المالية بمصداقية يجب أن تكون في القوائم المالية كاملة ضمن حدود أهمية النسبية والتكلفة، وأن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضلة، هكذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

الشكل رقم (2_1):الخصائص النوعية للقوائم المالية:



المصدر:رضوان حلوة حنان،مدخل لنظرية المحاسبة،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،2009،ص:68.

المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية و الغرض منها

ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية ان القوائم المالية تهدف إلى توفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة والأداء التالي والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية، كما ورد في نفس الإطار أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية، لكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة، ولا توفر معلومات غير مالية .[1]

1. **أهداف القوائم المالية:** وقد أشارت كذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية على أن الأهداف القوائم المالية ليست أهداف جامدة، وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم المالية، وفي ضوء ذلك حددت اعددا من الأهداف القوائم المالية أهمها:[2]

- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحالين والمتحملين الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات في الإستثمارية ومنح القروض،من الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبية والمالية؛
- تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين الحالين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ والتوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية (قائمة التدفقات النقدية)، وذلك من خلال الدراسة وتقويم درجة درجة سيولة الوحدة الإقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أو طويلة؛
- يجب أن يوضح كل مل يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير واية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي)؛
- يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقيم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

2. **الغرض من القوائم المالية:** تجدر الدراسة أن الغرض من القوائم المالية تشير إلى ما يلي:[3]

- إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدقيق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة(Useful)في اتخاذ القرارات (Economico décisions) لشريحة عريض من مستخدمي القوائم المالية؛

---

[1] حسين القاضي، **مأمون حمدان،المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص273.

[2] نعيمة قاسمي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير الحاسب الدولية(IAS/IFRS)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم المحاسبة،كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013/2012،ص50.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة الدولية والأبلاغ المالي الدولية**، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر، عمان،2001 ،ص22.

– والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة معينة، وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي والتدفقات النقدية تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف يجب أن تتضمن ما يلي:

– الأصول؛
– الإلتزامات؛
– حقوق الملكية؛
– الدخل والمصاريف بما في ذلك المكاسب والخسائر؛
– التغيرات الأخرى في حقوق الملكية؛
– التدفقات النقدية.

بالإضافة إلى البيانات أعلاه طلب من الشركة و توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شانها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكيد من تحقيقها.

المطلب الثالث:مستخدمو القوائم المالية

تلجأ فئات معددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي للإفصاح القوائم المالية عدد من الفئات كالمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:[1]

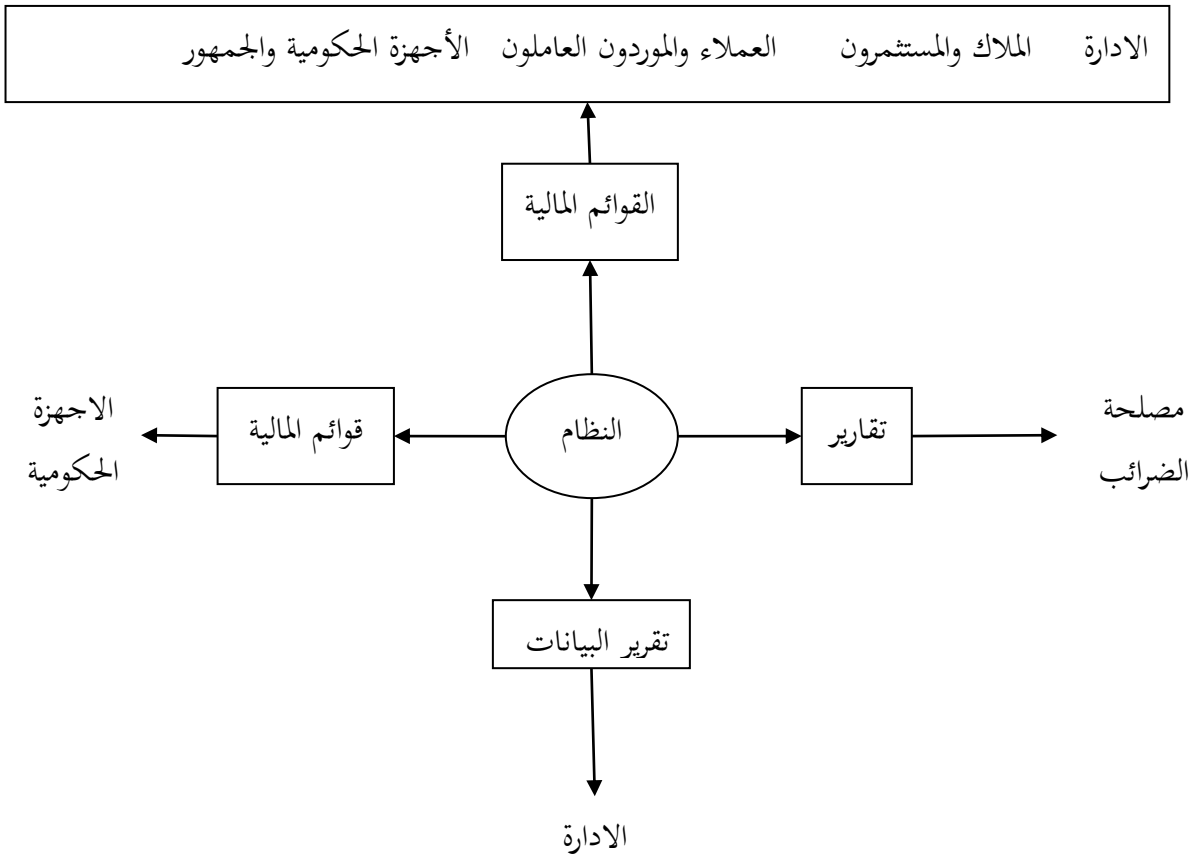
1. المستثمرين المحليين والمتحملين: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل فيما يلي:

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية، وأي تغير في أسعار أسهم الشركات؛
– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة، ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة أسهم الشركات الأخرى.

[1] راضية بزيد، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة لمؤسسة نفطال**، رسالة الماجستر، تخصص محاسبة ومالية،قسم التجارة،كلية علوم الإقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسير، الجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013/2012،ص ص 59_60.

2. **الموظفيين**: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطلب الموظفين وبتحسين أوضاعهم الوظيفية.
3. **الموردين و الدائنين التجاريين**:تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدهم في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.
4. **العملاء**: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعدهم في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي،وقدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج وبيع سلعها.
5. **المقرضين**:إن الحاجة إلى المعلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحدادات المالية مثل:نسبة الديون الغير إلى حقوق الملكية.
6. **الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لأعمال المؤسسة**: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكيد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل:قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد تقرير الضرائب المختلف على الشركة، وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة للشركة في الإقتصاد الوطنى.
7. **الجمهور**: بحاجة إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة أو إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام، ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن هذه الفئات الفئات التي يرد ذكرها من الإطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية:إدارة المنشأة،المحللون ،المستشارون الماليون والسوق، المنافسون والمحامون.

الشكل رقم(02):يبين مستخدمي المعلومات (القوائم)المالية.



المصدر:سامي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير محاسبة الدولية، رسالة الماجستر، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009/2008، ص .13

من خلال الشكل نجد أن الإدارة تقوم بتجميع البيانات المتعلقة بالمؤسسة مثل (المعالجات المحاسبية،وصلات التسديد،دخول وخروج البضاعة ...إلخ) وتقوم بإدخالها في نظام الذي تستعمله لمعالجة البيانات ومن ثم تستخرج المعلومات المالية في شكل قوائم المالية هذه القوائم يكون استخدامها من طرف مصلحة الضرائب والإدارة والملاك والعملاء وغيرهم من المستفيدين من هذه القوائم.

المطلب الرابع:أسس و اعتبارات إعداد القوائم المالية

حددت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للبيانات المالية التي تعهدها الشركات ويعد المعيار الأول المعايير الذي حدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها، كما أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في طريقة معالجة الموجودات والتزامات حقوق الملكية للمنشأة، وصدر هنا المعيار في أفريل 1974 وأجريت عليه تعديلات كباقي المعايير الصادرة وكان آخر تعديل في سنة 2005، فقد صمم أصلا لتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة ،أي يهدف إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى.[1]

1)**أسس إعداد القوائم المالية:** نص المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) على عدة أسس واعتبارات عامة يجب الانطلاق منها عند إعداد القوائم المالية وهي:[2]

1.1. **العرض العادل و تطبيق المعايير المحاسبية:** يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمؤسسة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا، وتجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:

أ) أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل لمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛

ب) أن الإدارة طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبة الدولية فيما عدا انها خرجت عن معيار معين من اجل تحقيق اقطاع عادل من أجل تحقيق إفصاح عادل.

ج) تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة مضللة.

د) الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة أو على الأصول والخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة .

2.1. السياسات المحاسبية: السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والإعتراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكنوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتعلقة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من إتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في اعدادها، وهي كما يلي:[3]

[1] طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية والدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص165.

[2] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 24_27.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2007 ،ص ص 288_290.

3.1. **قرض استمرارية المنشأة:** اعداد التقارير والقوائم المالية على اساس المنشاة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الادارة اما لتصفية المنشاة او التوقف عن المتاجرة وليس امامها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك عندما تكون الادارة على علم اثناء تقييمها بالحالات عدم التأكيد المادية اي تتعلق بالأحداث او ظروف قد تثير شكوك كبيرة في قدرة المنشاة على البقاء كمنشاة مستمرة فانه يجب الافصاح عن حالات عدم التأكد.

4.1. **المحاسبة على اساس الاستحقاق:** يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام او السداد وما في حكمها) اي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل او السداد النقدي بحيث تستفيد كل فترة مالية لما يخصها من إيراد وتتحمل بما يخصها من اعباء.

5.1. **مبدأ ثبات العرض:** عند تغيير اية سياسة محاسبة في السنة المالية، يجب الاشارة الى ذلك في ايضاحات القوائم المالية للقوائم المالية من ناحية الاسباب واثر هذا التغير على هذه القوائم.

6.1. **مبدأ الحيطة والحذر:** قد يواجه المحاسبون عند اعداد القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الاحداث والظروف مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الانتاجي للمعدات والأصول عدد المطالبات والكفالات التي يمكن ان تحدث.

يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد خلال الافصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية، اي تبني درجة الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم ألتأكد ولا ينتج عنها تضخم الاصول و الدخل او تقليل الالتزامات والمصروفات.

7.1. **القابلية للمقارنة:** يجب الافصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير ارقام المقارنة يجب الاشارة الى ذلك في الايضاحات المتممة للقوائم المالية

2. **الاعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية:**حدد المعيار المحاسبي الدولي الاول بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها: [1]

1.2. تحديد الجهة المسؤولة عن اعداد القوائم المالية، وذلك لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع اليها عند طلب اي توضيحات اضافة الى وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة.

2.2. ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الاعمال بشكل صحيح وتمثيل جوهر الاحداث المالية.

3.2. ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة لأخرى، لتوفير امكانية اجراء مقارنة لنتائج اعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة ولا تخرج الشركة من التصنيف المعهود اذ طلب معيار محاسبي دولي اخر اجراء تغيير.

1 المعيار المحاسبي الدولي:المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير محاسبية الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ww .ascajordan.org، (10:47_2018/03/10)

4.2. تحديد مستوى التجمع او التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استنادا الى مفهوم الاهمية النسبية للبند (تفصيل للبند المهم وتجميع بنود اقل اهمية مع بنود اخرى)، ويعتبر بندا مهما اذا كان حذفه او عدم الافصاح عنه سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتختلف اهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط الشركات

5.2. منع اجراءات اي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي اخر او كانت بنود الدخل المصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية وفق ما ذكر سابقا.

6.2. ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة وإجراء المقارنة.

7.2. إن إجراء المقاصة على اسس غير موضوعية قد يؤثر او يغير في عملية اتخاذ القرارات بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)

تتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات الى قسمين :القوائم المالية الاساسية واخرى مكملة او ملحقة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات اعدادها بصفة دورية وهي: الميزانية، حسابات النتائج، قائمة نفقات الخزينة، جدول تغيرات الاموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية .

المطلب الأول:تقديم النظام المحاسبي المالي(SCF)

1) مفهوم النظام المحاسبي المالي: عرف القانون 07_11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:[1]

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان،ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ومدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس مبادئ المحاسبة المعترف بها عامة وتتوافق ومتطلبات المالية والمحاسبة الدولية.

كما يمكن تعريفه إلى أنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا لمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

2) مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: لقد حدد القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي الذي ينص على أنه يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية مفصلة حسب القانون والتنظيم المعمول به، حيث يلزم الهيئات التالية بمسك محاسبة مالية:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، وإذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية في عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- كما يمكن للهيئات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها لحد معين أن تمسك محاسبة مبسطة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، القانون 07_11، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 03، ص:03.

[2] _نفس المرجع السابق، المواد:05،04،02، ص3.

– ويستثنى من مجال التطبيق،الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.

3) هيكل النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي مما يلي:[1]

– الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛

– المعايير المحاسبية؛

– مدونة الحسابات.

المطلـب الثاني :عرض قائمة الميزانية و جدول حسابات النتائج

والذي من خلاله نتطرق إلى قائمة الميزانية ومختلف التفاصيل عنها، وكذا جدول حسابات النتائج

1) قائمة المزانية:

1.1. مفهوم قائمة الميزانية:

يمكن تعريفها كما يلي :[2]

هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، أي هي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه، وتوفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة او قوة المركز المالي للمنشأة فتبين لهذا الاخير ما لديها من ممتلكات او موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك او تجاه الغير ووفق المعيار الدولي رقم (1):تعد الميزانية العمومية المكون الرئيسي القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة ,وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشاة بما يتفق مع المحاسبة التي تم اعداد القوائم المالية.

وعرفت ايضا وفق المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08- 156 الميزانية كالتالي :

" تحدد الميزانية بصفة منفصلة عن عناصر الاصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الاصول والخصوم داخل الميزانية، الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية "

[1]_نفس المرجع السابق،المواد:ص 43_44.

[2]عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي، المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2008، ص10.

اذن وطبقا ل(ن م م) "فالميزانية هي جدول او قائمة كل عناصر كل من الاصول والخصوم على اساس تصنيف خاص، حيث تصنف الاصول الى عناصر جارية وأخرى غير جارية اما الخصوم فتصنف الى اموال خاصة وخصوم غير جارية"[1]

2.1. المعلومات التي يجب الافصاح عنها في الميزانية: فرض النظام المحاسبي والمالي عرض عناصر محددة كحد ادنى يجب ادراجها في الميزانية وهي:[2]

أ) الاصول :

- التثبيتات غير المالية؛
- التثبيتات المالية؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الاصول المالية؛
- المخزونات؛
- اصول ضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن , والمدنيين الاخرين والأصول الاخرى المماثلة (اعباء مثبة مسبقا)؛
- خزينة الاموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية؛

ب) الخصوم:

- رؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة او المقترحة عقب تاريخ اقفال الميزانية، مع تميز راس المال الصادر (في حالة المؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الاخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الاخرون؛
- خصوم الضريبية (مع تميز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبة مسبقا)؛
- خزينة الاموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

بالاضافة الى معلومات اخرى في الميزانية او في الملحق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، قرار قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ذكر/مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1429 الموافق لـ 25 مارس 2009، المواد: 1.220 – 3.220.

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛
- حصة لأكثر سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛
- المؤسسة الام؛
- الفروع؛
- المؤسسات المساهمة في المجمع؛
- جهات اخرى مرتبطة (مساهميين مسيرين.....)؛
- في اطار المؤسسات رؤوس الاموال، ومن اجل كل فئة اسهم ؛
- غدد الاسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة ؛
- القيمة الاسمية للأسهم او الفعل ادا لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
- تطور عدد الاسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة؛
- الاسهم في شكل احتياطات للإصدار في اطار خيارات او عقود للبيع؛
- حقوق وامتيازات وتخفيضات متحملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ التوزيعات المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع) وصف التزامات مالية اخرى ازاء بعض المساهمية في الدفع او الاستلام.

3.1. عرض قائمة الميزانية :

يتم تبويب حسابات الميزانية ضمن ثلاث مجموعات رئيسية، حيث تضم البنود المختلفة ضمن: الأصول الخصوم، والأموال الخاصة.

أ) الاصول :

هي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها.

وتتمثل هذه المنافع في امكانية ان يؤدي الاصل بصورة مباشرة او غير مباشرة الى تدفقات نقدية او ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة [1] .

[1] Jean – Francois des robert . Francois Méchin , Hrvé Putcause , Normes IFRS et PME Dunod ,Paris ,2004,P.12

وتبوب الاصول في الميزانية الى اصول غير جارية وأصول جارية وهي :[1]

- **الاصول غير الجارية :**

وهي الاصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل او غير الموجهة لان يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداءا من تاريخ الاقفال، او تلك الاصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات انشطة المؤسسة مثل الاموال العينية الثابتة او المعنوية، وتتمثل الاصول الجارية فيما يلي :

– **التثبيتات غير المادية** : هو اصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب من طرف المؤسسة في ايطار انشطتها العادية ، ويقصد بها تلك التثبيتات التي تحتوي على تراخيص او اجازات الاستعمال مثل:

المحلات التجارية المتكسبة العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع.....الخ[2].

– **التثبيتات المادية** : هو اصل عيني تحوزه المؤسسة من اجل الانتاج تقديم الخدمات، والايجار والاستعمال لاغراض ادارية والذي يفترض ان تستغرق مدة استعماله الى ما بعد مدة السنة المالية[3]. وتشمل كل من : الاراضي، تهيئات الاراضي، التركيبات التقنية .....الخ.

– **التثبيتات في شكل امتياز** : وهي كل التثبيتات المادية او غير المادية الموضوعة موضوع من قبل مانح الامتياز من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له)، ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) الى شخص اخر طبيعي او معنوي (صانع الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤولية لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوي من مستعملي الخدمة العمومية [4].

– **التثبيتات الجاري انجازها** : هي التثبيتات المادية او غير المادية التي لازلت لم تكمل بعد في انجازها، اي انها في الواقع انجازات الهدف منها ان تكون في النهاية تثبيتات، فهي اذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي[5].

---

[1] _الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الوزارية المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الاولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، رقم 27 الصادرة في الاربعاء 22 جمادي الاولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو سنة 2008، المادة 21، ص 13.

[2] عاشور كنوش، **المحاسبة العامة، الأصول ومبادىء واليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)**، ديوان المطبوعات الحامعية، الجزائر، 2011، ص94.

4 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.121 ص8.

[4] عاشور كنوش، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

[5] نفس المرجع، ص .104

– **التثبيتات المالية:** ويقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثنى عشر شهرا[1].

- **الاصول الجارية :**

تضم الاصول الجارية التي تتوقع المؤسسة تحقيقها او بيعها او استهلاكها في ايطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الاولية او البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة، والاصول التي تتم حيازتها اساسا لأغراض المعاملات او لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال فترة (الاثني عشر شهرا) ، بالإضافة الى السيولات او شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود[2].

وتمثل الاصول الجارية في :

– **المخزونات :**

تمثل المخزونات أصولا:[3]

✓ تملكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في ايطار الاستغلال الجاري؛

✓ هي قيد الانتاج يقصد انجاز هذا البيع؛

✓ هي مواد اولية او لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج او تقديم الخدمات.

– **الديون الدائمة و الاستخدامات المماثلة** : وهي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي او كان نتيجة لأنشطة أخرى، وفي الحالة الاولى تعرف هذه الديون بالقيم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون وقوائم القبض، اما القمم المدينة غير التجارية فيمكن ان نسوق امثلة عليها مثل سلف الموظفين او القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة .....الخ، ويجب عند تقويم تلك الاصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة او انخفاض في القيمة.[4]

– **الموجودات وما يماثلها** : هي تخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة الى اشباه الخزينة التي تتمثل في الاستمارات قصيرة الاجل التي يمكن تحويلها الى مقدار محدود معروف من النقدية التي لا تتعرض لدرجة كبيرة من المخاطر، من حيث تغير قيمتها .

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الوزارة المالية، قرار تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و كذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.112، ص11.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08 -156، المرجع سبق ذكره "المادة 21، ص 13 .

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الوزارة المالية، القرار تقييم المحاسبة وحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، المادة 1.123، ص 12.

[4] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، طبعة أولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2006، ص 43.

1_3_3:رؤوس الاموال الخاصة :

وهي ما تبقى من رؤوس المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض اصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، وتظم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق اعادة التقييم، فارق المعاملة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية .

1_3_4:الخصوم :

وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن احداث ماضية، والتي تتطلب عملية تسديدها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية[1].

وتنقسم الخصوم بدورها الى :

1_3_4_1:الخصوم غير الجارية :

وهي الالتزامات التي يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، او التي لا تستحق خلال الاثني عشر شهرا او تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط لتأجيل سدادها لأكثر من الاثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع ان يتم اعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا.[2]

ونجد في الخصوم في الخصوم الغير الجارية ما يلي :[3]

- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا، وتتمثل فيما يلي :

✓ اعانات الاستثمار أو (التجهيز).

✓ الضرائب : وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة، اصول الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب.

- **الاقتراضات والديون:** وهي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية، و البنوك، أو من الجمهور من اجل تمويل عملياتها التشغيلية والستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الاموال الخاصة في تغطية الاحتياطات الدائمة للمؤسسة، وتشمل: السندات، القروض البنكية طويلة الاجل واوراق الدفع طويلة الأجل .

[1] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08: 156، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص13.

[3] مؤيد خنفر راضي، غسان المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص46.

1_3_4_2:الخصوم الجارية :

هي الالتزامات التي يتوقع ان يتم تسويقها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الاقفال[1].

وتتضمن ما يلي :[2]

- القيم الدائمة : وهو ما على المؤسسة من التزامات اتجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة.
- القروض قصيرة الأجل: وهي القروض التي تحصلت عليها المؤسسة أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

1_4:أهمية قائمة الميزانية ومحدداتها :

1_4_1:أهمية قائمة الميزانية :

تبرز اهمية الميزانية من حيث انها توفر المعلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في اصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي اصول المؤسسة، ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي :[3]

- حساب معدلات العائد؛
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة ؛
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

وبالتالي من أجل الحكم على درجة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير النفقات المالية في المستقبل، فانه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.

1_4_2:محددات قائمة الميزانية:

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08 -156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429هـ الموافق لـ 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2001، المتضمن تطبيق نظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27. الصادرة في الأربعاء 22جمادىالأولى 1429 الموافق لـ28 مايو 2008 – المادة 22، ص13.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فاتح المطارنة، مرجع سبق ذكره،ص46.

[3] لزغر محمد سامي، **تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسب المالي**، مذكرة تندمج ضمن مقتطفات ماجستير الادارة المالية، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص37.

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، من هذه المحددات نجد :[1]

1_4_2_1 التعبير عن معظم الاصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية :

ففي حين ان المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة (reliable)، ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم ادراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فان معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطات سرية غير ظاهرة، ويشار الى أن هناك توجها نحو محاسبة القيمة العاملة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) تقييم معظم الادوات المالية بالقيمة العادلة كما تطلب معيار المحاسبة رقم (40) قياس ممتلكات الاستثمارات كالعقارات بالقيمة السوقية العادلة .

1_4_2_2:التقديرات والحكم الشخصي:

حيث تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك: تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

1_4_2_3: عدم شمولية الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشاة والتي يصعب قياسها بموضوعية: حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) العديد من البنود والتي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمنشاة نظرا لصعوبة قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات، أهم الموارد الاقتصادية خاصة في صناعات التكنولوجية وهي تعتمد أساسا على مهارات العنصر البشري، كذلك الحال فإن العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل سمعة والتفوق في الأبحاث، الشهرة المولدة داخليا.

1_5- شكل قائمة الميزانية : (أنظر الملحق 01 والملحق 02).

2_جدول حساب النتائج

وسنتطرق الى عدة تفاصيل لجدول حساب النتائج، والمتمثلة في:

2_1:مفهوم جدول حساب النتائج :

بجانب حساب النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم ما في الربح للفترة مثل : قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والايرادات، ومهما

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص31.

كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب بشكل كافي لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات المتابعة. [1]

ولقد عرف النظام المحاسبي والمالي حساب النتائج بأنه :"بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ الحساب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)".[2]

2– 2: المعلومات التي يجب الافصاح عنها في جدول حساب النتائج :

تتمثل المعلومات التي تمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب عرضها في قائمة جدول حساب النتائج (قائمة الدخل).[3]

- الايرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- العمليات غير المستثمرة؛
- الأرباح والخسائر؛
- الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق الملكية؛
- الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق المساهمين.

أما المعلومات الأخرى التي يتم الافصاح عنها في الايضاحات تتمثل فيما يلي :

– تحليل المصروفات وأساس تبويب المصروف وعبئ الاستهلاك للأصول الملموسة والأصول غير ملموسة والبنود غير العادية؛

– حدد المعيار الدولي الاول أسلوبين لمقابلة الايرادات بالمصروفات :

– اسلوب طبيعة المصروف: حيث يتم تجميع المصروفات حسب طبيعتها وهذا الأسلوب سهل التطبيق في المؤسسات الصغيرة .

– اسلوب مهمة المصروف: وهنا تصنيف المصروفات حسب عملها كجزء من تكلفة المبيعات أو تكاليف التوزيع أو تكاليف الادارية، وفي حالة هذا الأسلوب على الشركة تقديم توضيحات في الملحق.

---

[1] محمد أحمد العظمة، يوسف عرض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات سلاسل الطباعة ودار النشر والتوزيع، الكويت 1986 ،ص448

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية– وزارة المالية، قرار قواعد التقيم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق لـ 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1429، الموافق لـ 25 مارس 2009، المادة 1.230، ص 24

[3] هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية– دليل تطبيق–الدار الدولية للإستثمارات الثقافية**، مصر، 2006، ص30.

اما بالنسبة لنتائج النشاط غير الأساسي (فقرة 75 من المعيار رقم(01)) فيتم الافصاح عنها بشكل مستقل في قائمة الدخل حتى يتم اظهار نتيجة النشاط غير الأساسي. وهكذا يتم الافصاح عن صافي نتيجة الأعمال (الربح أو الخسارة) المتأتية من الأساسي، وأيضا يتم عرض صافي نتيجة السنة الأعمال المتأتية من الأنشطة الثانوية، ثم الوصول الى الربح أو النتيجة الشاملة، وهذه الطريقة في رأينا أفضل للتحليل وأكثر ملائمة لمستخدمي قائمة الدخل خاصة عند تقييم أداء المنشأة فمن المعتاد التمييز بين البنود النتعلقة بالدخل والنفقات الناشئة عن أنشطة عادية ويبين تلك القوائم المالية التي يفصح عنها.

تعبر قائمة الدخل عن فترة زمنية معينة التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة، وتتبن ذلك من خلال عرضها لأرباح الدورة المالية والتنبؤ بالأرباح المستقبلية، مما يعطي صورة أوضح عن إمكانية الشركة في سداد الإلتزامات وتقييم كفاءة الإدارة، فيقايس الدخل والوسيلة التي يمكن من خلالها تقييم مدى كفاءة إستغلال الموارد المتاحة للشركة، قائمة الدخل تعبر مؤشر الرقم ومحدد لإتجاهه في آن واحد، يلاحظ أنه يستخدم مصطلح الربح بشكل واسع لقياس أداء المنشأة والحكم على مدى نجاحها إلا أن المحاسبين يفضلون إستخدام مصطلح صافي الدخل وصافي المكاسب.

2_3 :عرض جدول حسابات النتائج:

تمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الإقتصادية خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح وخسارة)، من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات[1]، وهو ما يمكن أن توضحه في الجدول التالي:

شكل رقم 3: عرض جدول حسابات النتائج.

المنتوجـــات	الأعبـــاء
المنتوجات العملياتية	الأعباء العملياتية
النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	الأعباء المالية
النتيجة المالية	
النتوجات الإستثنائية	الأعباء الإستثنائية
النتيجة الإستثنائية	

المصدر: لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبة المالي، مرجع سبق ذكره، ص46

[1] لزعر محمد سامي – تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسب المالي – مرجع سبق ذكره، ص46.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حساب النتائج يجب موائمتها مع كل مؤسسة قصد تقييم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما:

- ✓ جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
- ✓ جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

2_3_1: جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة):

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات، البضائع،...)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال. ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالية:[1]

2_3_1_1:النتيجة العملياتية:

وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة الأنشطة التجارية (الأساسية) أي عمليات التموين، الإنتاج والبيع وتمثل النتيجة العملياتية مؤشرا للربح الإقتصادي، وهي تقيس الأداء الإقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية و الضريبة وتوزيعات رأس المال، ويتم التوصيل إلى النتيجة العملياتية عن طريق استبعاد (طرح) كافة الأعباء العملياتية وإضافة المنتوجات العملياتية.

ومن أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هذه الطريقة، نقوم بحساب كل من منتوج السنة المالية، القيمة المضافة وإجمالي فائض الإستغلال وفيما يلي توضيح لكل العناصر السابقة:

- ❖ **إنتاج السنة المالية:** يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات ويمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة ويتضمن كل مبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، مبيعات الخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات والمنتجات الجاري إنتاجها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعانات الإستغلال.
- ❖ **إستهلاك السنة المالية:** يمثل مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من المشتريات، السلع والخدمات، خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطتها.
- ❖ **القيمة المضافة:** تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها، فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج من رأس المال واليد العاملة وغيرها وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة.

[1] المرجع نفسه: ص 47،50 .

- **إجمالي فائض الاستغلال:** يقيس الفائض الإجمالي للإستغلال الربح الإقتصادي الخام الناجم عن دورة الاستغلال وهو يمثل الفرق بين القيمة المضافة المنتجة من جهة، أعباء العمال، الضرائب، الرسوم والتسديدات المماثلة (ما عدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى وبالتالي فهو لا يأخذ بعين الإعتبار القرارات المالية والسياسات الجبائية التي تتخذها المؤسسة، ويعتبر ذلك مؤشرا دقيقا يسمح بقياس أداء المؤسسة.
- **النتيجة العملياتية:** ويتم التوصل إليها بعد أن يعدل الفائض الإجمالي عن الإستغلال بالمنتجات والأعباء العملياتية الأخرى وكذلك بمخصصات الإهتلاك والمؤونات واسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

2_3_1_2:النتيجة المالية: يتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية.

2_3_1_3:النتيجة الجارية قبل الضرائب: ويتم الحصول على النتيجة الجارية قبل الضرائب انطلاقا من النتيجة العملياتية وذلك بإضافة النتيجة المالية، ويمثل النتيجة "العادية" المحقق على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة.

2_3_1_4:النتيجة الإستثنائية:النتيجة الإستثنائية هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الاستثنائية، ويتم حسابها من خلال المنتجات والأعباء الناتجة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا إستثنائيا، مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية و غير المتوقعة.

2_3_1_5:النتيجة الصافية للسنة المالية:وتساوي الفرق بين مجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويتم حساب النتيجة انطلاقا من النتيجة الإستثنائية وتشكل النتيجة الصافية القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين، وأن لجزء من الأرباح الموجهة للإحتياطات يشكل تمويل ذاتي نمو المؤسسة.

2_3_1_6:شكل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة (أنظر الملحق رقم 03)

2_3_2:جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث تبوب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ومن أجل اعداد هذه القائمة، فانه يتطلب اعداد هذه القائمة حسب طبيعتها(حصص الإهتلاكات، المشتريات، البضائع...الخ)الى أعباء حسب الوظيفة.

وتختلف هذه الطريقة عن الأولى في كيفية حساب النتيجة العملياتية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، النتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الإستثنائية، وعليه سنكتفي بتقديم كيفية حساب النتيجة العملياتية:

2_3_2_1:هامش الربح الإجمالي :ويشمل ما يلي:[1]

وهو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي للمؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات للحصول على هامش ربح عال حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات.

- رقم الأعمال: الإرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، قد تكون هذه المبيعات نقدية أو آجلة، كما أن المقصود بالمبيعات هنا هي صافي المبيعات بعد استبعاد مردودات البيع ومبالغ الخصم المسموح به.

رقم الأعمال= إرادات المبيعات – (مردودات و مسموحات المبيعات +الخصم المسموح به).

- كلفة المبيعات: وهي تشكل الكلف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء. وتحسب هذه الكلف في المؤسسة التجارية من خلال:

تكلفة المبيعات = صافي المشتريات + المصاريف المدفوعة على المشتريات + بضاعة آخر الفترة.

أما في المنشأة الصناعة فتحل كلفة البضاعة المصنعة محل المشتريات حيث تقوم المؤسسة بإنتاج السلعة وتصنيعها من شرائها.

كلفة البضاعة المباعة = بضاعة أول المدة (مواد خام + مواد تحت التشغيل + بضاعة جاهزة) +صافي مشتريات المواد الخام +أجور صناعية مباشرة +مصاريف صناعة مباشرة +مصاريف صناعية غير مباشرة – بضاعة آخر مدة (مواد خام +بضاعة تحت التشغيل +بضاعة جاهزة).

2_3_2_2: النتيجة العملياتية : وتمثل ما يلي : [2]

وهو يمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري (الاساسي)، ويتم التوصل اليه بعد يعدل هامش الربح الاجمالي بالمنتجات العملياتية الأخرى واستبعاد كل من التكاليف التجارية ، الأعباء الادارية والأعباء العملياتية الأخرى .

- التكاليف التجارية : فهي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة، مثل مصاريف الاعلان والدعاية ، رواتب رجال البيع وعمولاتهم والعينات المجانية ..... الخ .

[1] مؤيد راضي خنفر غسان، فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص31.

[2] http:// www.acc 4arab.com/acc//archic/index.php/t-2227.html(25/03/2018-14 :03

- الأعباء الادارية : فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها العامة وتشمل مصاريف التأمين، الايجارات، رواتب الادارة والموظفين وامتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة .

النتيجة العمليتية : هامش الربح الاجمالي +المنتوجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الاعباء الادارية – الأعباء العملياتية الاخرى .

2_4:أهمية جدول حساب النتائج :

ان حساب النتائج يعتبر الاكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فان اهمية هذه القائمة تنبع من:[1]

- تساعد بالتنبيء بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛
- تساعد في التقييم الافضل لامكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من المصادر الاقتصادية ثم استخدامها على افضل وجه.

المطلب الثالث : عرض جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة

في البداية سوف نتطرق الى قائمة تدفقات الخزينة ، والإشارة إلى بعض التفاصيل منها،و أخيرا نعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة.

1. قائمة تدفقات الخزينة:

1.1. مفهوم قائمة التدفقات الخزينة :

قائمة التدفقات النقدية هي القائمة التي تفسر لنا المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية والمدفوعات النقدية التي من خلال الفترة اي توضح لنا من أين أتت النقدية وأين أنفقت وتفسر لنا أسباب التغيير في رصيد النقدية ، وهذه المعلومات لا يمكن أن تصل اليها باستخدام القوائم المالية الاخرى فقط ، وتغطي قائمة التدفقات النقدية فترة زمنية معينة ، ولذلك فانها تكون " عن السنة الملية المنتهية في ...." أو " عن الشهر المنتصب في .....". [2]

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر أو استخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طلبت هيئة معايير المحاسبة الدولية المالية

[1] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة لاستعمال درجة الماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2005، ص20.

[2] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 195.

FASB(المعيار 95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 ، والذي عنون بإسم قائمة التدفقات النقدية [1].

ويقصد كذلك : القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية، المقبوضات والمدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة، أنشطة التشغيل، أنشطة الإستثمار، أنشطة التمويل المؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة [2].

2.1. مكونات جدول تدفقات الخزينة :

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة المبوبة الى أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها، حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة وأرصدة النقدية وما في حكمها وفيما يلي تعريف كل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الإستثمار والأنشطة التمويلية :

1.2.1.الأنشطة التشغيلية :

هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أن أنشطة استثمارية أو تمويلية، وتنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة ولذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وتتضمن التدفقات التالية :[3]

- المتحصلات من بيع السلع و الخدمات: أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض) كذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي؛
- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدافئة الخاصة بالموردين (دائنون و أوراق الدفع)، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

2 محمد عباس حجازي، **قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكريو التطبيقي العملي)**، دار نهضة مصر الباعة والنشر والتوزيع، مصر 1998، ص 17.
3 أمين السيد محمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومواجهة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 282.

1رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشلر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص345.
2مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 197 .

2.2.1. الأنشطة الاستثمارية:

تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية العمليات المعلقة بموارد وممتلكات المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل، وفيما يلي أمثلة عن هذه العمليات:[1]

- المدفوعات النقدية لشراء الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المدفوعات النقدية على شكل سلف وقروض، وتلك المدفوعة لامتلاك الاستثمار؛
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الاستثمارات وتحصيل القروض والسلف.

3.2.1. الانشطة التمويلية :

عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة، وتتضمن التدفقات التالية:[2]

- المقبوضات النقدية الناشطة عن اصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استيراد أسهم المؤسسة؛
- المقبوضات النقدية من اصدار صكوك المديونية، والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل .

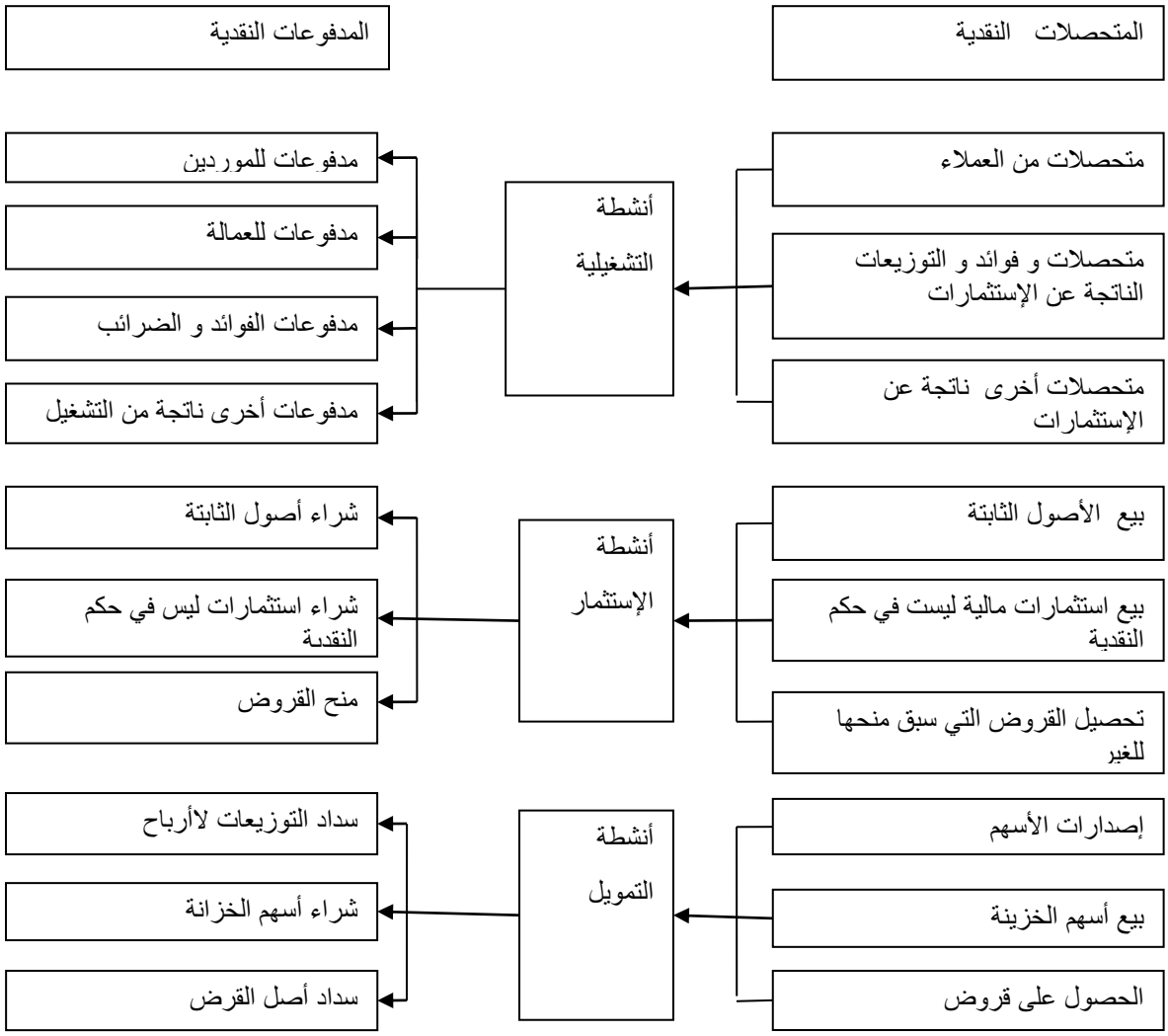
مع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا، فمثلا سداد النقدي لقرض ما يتضمن كل فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي، أما فائدة القرض يبوب أنها نشاط تشغيلي في حيث تبوب القرض الأصلي على نشاط تمويلي .[3]

---

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية: القياس وتقييم الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص197.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 282.

شكل رقم 04 : عرض التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة



المصدر:طارق عبد العال حماد، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007،ص496.

3.1. أهمية جدول تدفقات الخزينة:[1]

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها تقدم معلمات أكثر وضوحا عن مصادر استخدام الأموال والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين –منفردة أو مجمعة– الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر و استخدامات النقدية خلال فترة.

وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفر لسداد التوزيعات وتمويل الإستثمارات، ومدى القدرة

[1] فايز زهدي الشلتوني– مرجع سبق ذكره، ص 27.

على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الإختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية، وهكذا فإن التدفقات النقدية تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية:

- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
- في أي المجالات استخدامات النقدية خلال الفترة ؟
- ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

4.1. إعداد قائمة التدفقات النقدية:

قبل الحديث عن طرق الإعداد والخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة التدفقات النقدية لابد من الإشارة إلى المعلومات والبيانات اللازمة توفرها لإعداد القائمة وهي: ميزانية مقارنتية، حسابات النتائج للفترة الحالية، ومعلومات إضافية معينة نستخرجها من الملحق، وتعد قائمة التدفقات النقدية بطريقتين: المباشرة وغير المباشرة، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فالنتيجة واحدة، ويكون الإختلاف في طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي.

وتستخرج صافي التدفقات النقدية من هذا النشاط بشكل مختلف تمت كل من الطريقتين، بينما يكون الجزء الخاص بإيجاد التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية هو نفسه.[1]

ويسمح نظام المحاسبي المالي بإتباع أي طريقة ولكنه يشجع على اتباع الطريقة المباشرة وتوضح فيما يلي خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

1_4_1:خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:[2]حيث يقوم المحاسب بعد تجميع هذه المعلومات بإتباع الخطوات التالية لإعداد قائمة التدفقات النقدية:

1_4_1_1:ايجاد التغير في النقدية: ويكون ذلك من خلال رصد الزيادة أو النقصان في رصيد النقدية وما يعادلها.

1_4_1_2:رصد التغيرات في بنود الميزانية العمومية: يتم هنا رصد التغيرات الحادثة في مختلف بنود الميزانية العمومية سواء كان ذلك بالزيادة أو النقصان تمهيدا لاستخراج التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي

1_4_1_3:احتساب التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي: وتحسب هذه التدفقات حسب الطريقة المستخدمة في إعداد القائمة، سواء كانت الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

1_4_1_4:احتساب التدفقات النقدية الأنشطة الاستثمارية و التمويلية: حيث يتم المقابلة بين التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة ضمن كل نشاط.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 198.

[2] نفس المرجع ص-ص 201-202

1_4_1_5:إستخراج صافي التدفقات النقدية:

يتم هنا جمع صافي التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية) وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها حيث يجمع الرصيد الى النقدية وما يعادلها في أول المدة ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في آخر المدة.

1_4_2:طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة:

نوضح فيما يلي كيفية استخراج التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في ظل الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

1_4_2_1:الطريقة المباشرة:

أوصى المعيار الدولي السابع المنشآت بإتباع الطريقة المباشرة عند إعدادها لقائمة التدفقات النقدية، لما يمكن أن توفره هذه الطريقة من معلومات مفيدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى اتباعها لنفس المنهج في عرض التدفقات النقدية لأنشطة مختلفة عبر المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة.

كما تسمى هذه الطريقة بطريقة قائمة الدخل حيث التعديل من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي يشمل كل بنود قائمة الدخل ذات الصلة بالنشاط التشغيلي (المبيعات،كلف المبيعات و المصاريف التشغيلية).

ونوضح فيما يلي المعادلات المستخدمة لذلك الغرض:

- ✓ **النقدية المقبوضة من العملاء =** صافي المبيعات + النقص في الذمم المدينة أو الزيادة في الذمم المدينة.
- ✓ **النقدية المدفوعة للموردين =** كلفة المبيعات + الزيادة في المخزن + النقص في الدائنون أو كلفة المبيعات – النقص في المخزون – الزيادة في الدائنون.
- ✓ **النقدية المدفوعة على مصروفات التشغيل =** مصروفات التشغيل + الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدما + النقص في المصروفات المستحقة الدفع – المصروفات و الإطفاء أو مصروفات التشغيل – النقص في المصروفات المدفوعة مقدما – الزيادة في المصروفات المستحقة الدفع – مصروفات الإستهلاك و الإطفاء.

وبعد تعديل هذه البنود يتم المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة بالإضافة إلى النقدية المقبوضة من العملاء تضم الإيرادات النقدية الأخرى كالفوائد الدائنة وأرباح الأسهم، بينما تضم التدفقات النقدية الخارجة بالإضافة إلى النقدية المدفوعة للموردين والنقدية المدفوعة على عرض مصروفات التشغيل والمصاريف النقدية الأخرى كالفوائد و الضرائب.

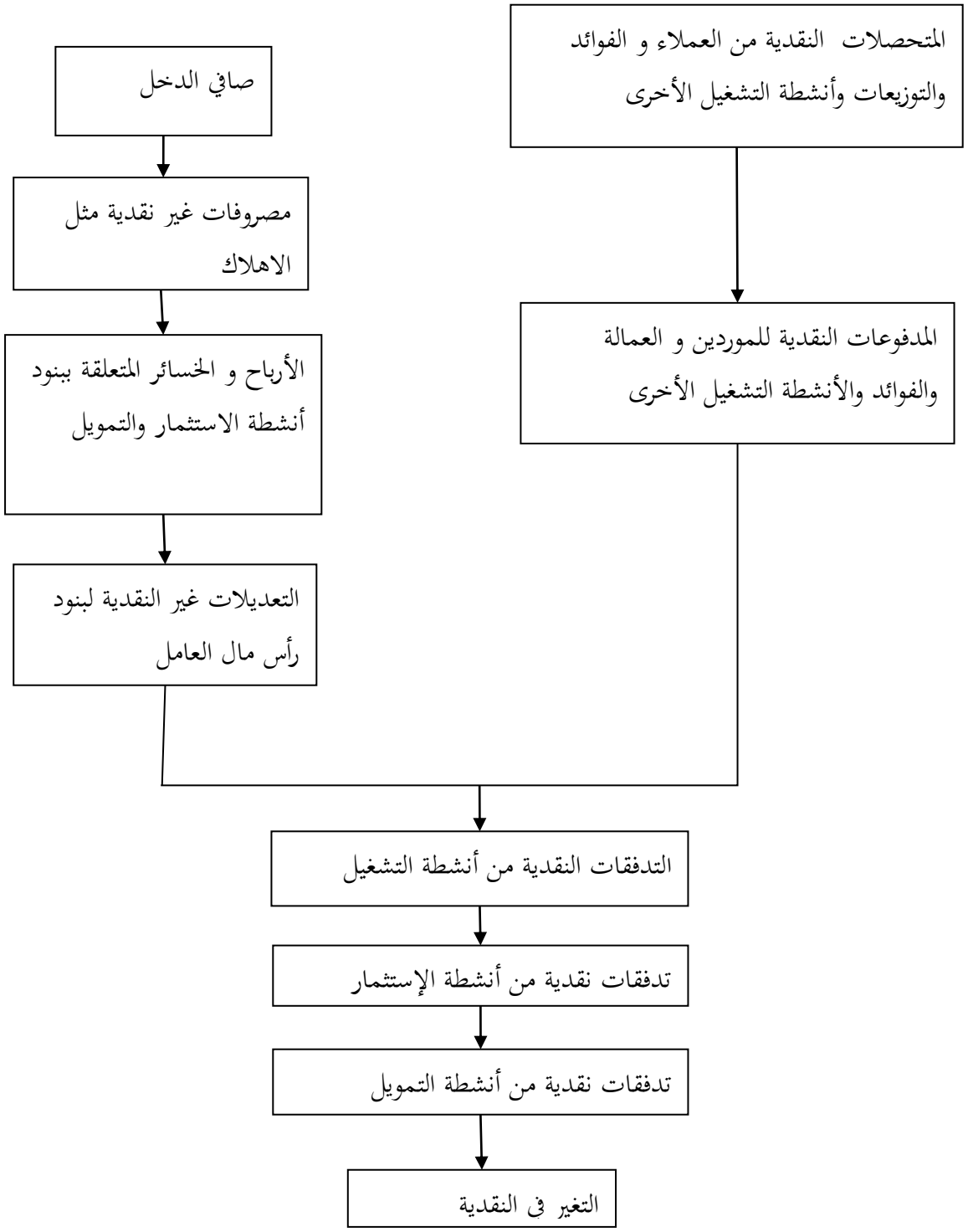
1_4_2_2:الطريقة غير المباشرة:

يتم بموجب هذه الطريقة احتساب صافي التدفقات النقدية للنشاط التشغيلي عبر تعديل صافي الدخل (الناتج النهائي لقائمة الدخل) ببنود أخرى هي البنود التي أثرت على صافي الدخل المستخرج ولم يؤثر على النقدية لذا فإن البعض يطلق على هذه الطريقة طريقة التشوية، وتضم هذه البنود :

- التغيرات الحاصلة في بنود الأصول والإلتزامات المتداولة والتي لها إرباط مباشر بالأنشطة التشغيلية (كشراء وبيع البضائع و مصاريف التشغيل)؛
- البنود ذات الطبيعة غير النقدية في قائمة الدخل، كالأملاك على الأصول الثابتة الملموسة ومصروفات الإطفاء على الأصول غير الملموسة؛
- المكاسب و الخسائر ذات العلاقة بالأنشطة التمويلية والإستثمارية في المنشأة كمكاسب وخسائر بيع الأصول؛

تبين لنا مما سبق أن الفرق في إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقتين المباشرة وغير المباشرة ينحصر فقط في كيفية احتساب وعرض التدفقات النقدية ضمن النشاط التشغيلي.

الشكل رقم 05: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لجدول تدفقات الخزينة



مصدر: طارق عبد العال حماد، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجمعية، اسكندرية، 2007،ص 472.

1_5: شكل قائمة تدفقات الخزينة (انظر الملحق04 والملحق 05)

2_جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :وسوف يتم دراسة مفصلة لجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، والتي من خلالها نناقش ما يلي:

2_1:مفهوم قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: وتمثل قائمة تغيرات حقوق الملكية (قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)حلقة الرابطة بين قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) وبين قائمة المركز المالي (قائمة الميزانية)، ولكن تتعدد مصادر التغيرات في حقوق الملكية بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة إلى جانب التغيير الناجم عن قائمة الدخل في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وتعرف هذه القائمة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية.[1]

ولقد عرف نظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بأنها:"تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية."[2]

2_2:المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:[3]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- منتجات الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن ايطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الإرتفاع ، الإنخفاض ، التسديد .....)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

1رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادىء إلى المعايير**، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، الأردن ، 2006، ص 314

2 الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية قرار بحدد قواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1427 هـ المرافق ل26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19. الصادرة في 28 ربيع الأول 1429هـ الموافق ل25 مارس 2009 المادة 1,250 ، ص 26 .

3نفس المرجع، ص26-27.

2_3:أهمية قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة : وتبرز أهميتها فيما يلي :[1]

لا شك أن التغير حقوق الملكية (تغير في رؤوس الأموال الخاصة) في المنشأة بين تاريخي ميزانيتين متتاليتين يعطي مؤشرا عن الارتفاع أو الانخفاض في صافي أصولها أو قيمتها، خلال الفترة طبقا لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه في القوائم المالية.

وباستثناء التغير في حقوق الملاك الناتج عن التعاملات معهم، مثل الزيادة في رأس المال أو التوزيعات أو رد الأسهم فإن التغير في حقوق الملكية يتمثل في الأرباح غير الموزعة، و الخسائر غير الناتجة من أنشطة المنشأة خلال الفترة.

أضف إلى ما سبق أن المحتوى المعلوماتي لقائمة التغير في حقوق الملكية سيكون له تأثير مباشر في قرارات أصحاب المصلحة في المنشأة خاصة الملاك والمقرضون، فإن أضفنا إلى ذلك أن مراقب الحسابات يراجع الآن تلك القائمة فإن رأيه الفني المحايد سوف يضيف لهذا المحتوى المصداقية، وبالتالي زيادة اعتماد أصحاب المصلحة في المنشأة على المعلومات التي توصلها لهم تلك القائمة .

2_4:طرق إعداد قائمة تغيرات ورؤوس الأموال الخاصة : من أجل إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة يجب التأكد من نقطتين أساسيتين هما:

2_4_1:تتكون حسابات ألأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

- رأس مال المؤسسة؛
- علاوة الإصدار؛
- فارق التقييم؛
- فارق إعادة التقييم؛
- الإحتياطات والنتيجة .

1عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفق العايير المحاسبية العربية و الدولية**، دار الجامعة، الإسكندرية،2007 ، ص 165.

2_4_2:تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي:

2_4_2_1:التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة: تقوم المؤسسة في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة المحاسبية إلى أخرى مثل التغير في طريقة الإهلاك أو تصحيح الأخطاء في التغيرات المحاسبية تخص تغيرات المبادئ، والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية، ولا يعمد إلى تغير طريقة إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في ايطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة معينة [1].

ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأثر التغيرات في السياسات المالية.

2_4_2_2:مكاسب وخسائر إعادة التقييم التثبيتات:الخطوة الثانية لإظهار المعلومات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عند إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم) ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج .[2]

2_4_2_3:النتيجة الصافية:الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج، وتكون موجبة إذا كان الصافي الربح، سالبة إذا كانت خسارة.[3]

2_4_2_4:المعاملات مع الملاك و التحويلات بين حسابات الأموال الخاصة: وتشمل ما يلي :[4]

- زيادة رأس المال (من خلال إصدار أسهم جديدة) وقد تكون الزيادة بدون علاوة تحت عمود رأس المال وقد تكون الزيادة تحت عمود رأس المال، أما القيمة العلاوة فتظهر تحت عمود (علاوة الإصدار)؛
- الحصص المدفوعة : وتظهر بالسالب تحت عمود الإحتياطات والنتائج؛
- الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج؛

ويعرض الشكل التوضيحي التالي المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة :

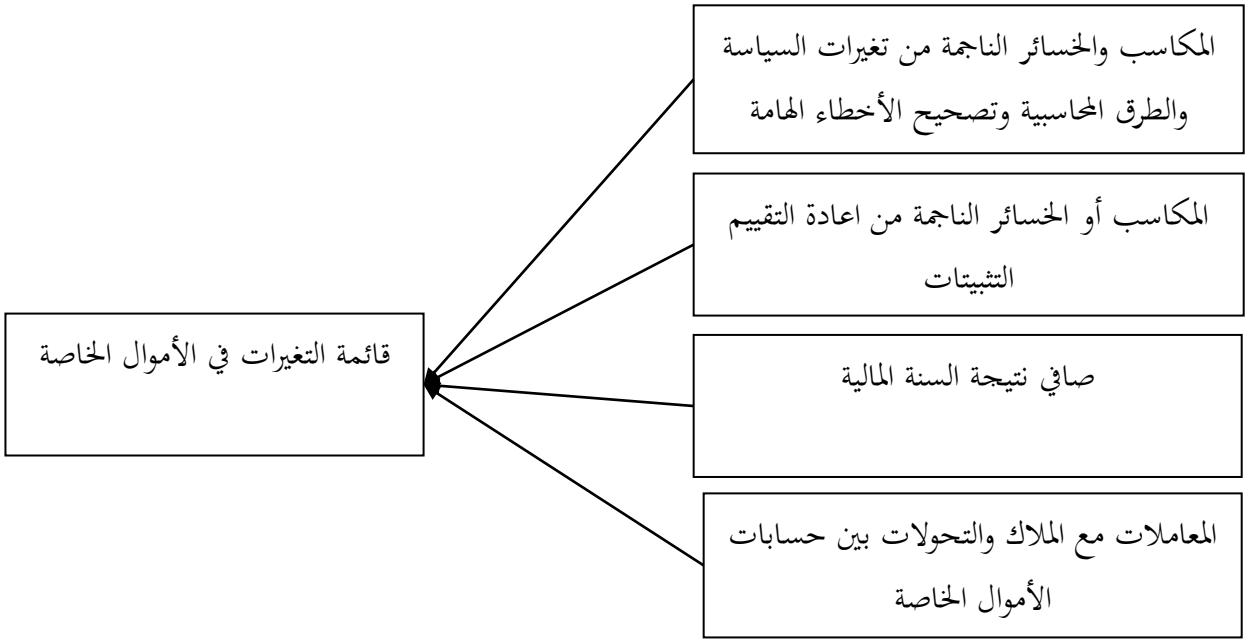
1الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية ، الوزارة المالية، قرار يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة حسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ المرفق ل26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25ربيع الأول 1429 الموافق ل25 مارس 2009 : المادة 3,138 ص 21.

2 طارق عبد العال حمادة، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية**، مرجع سبق ذكره، ص 251

3 نفس المرجع ،ص 254 .

4نفس الرجع،نفس الصفحة.

شكل رقم 06: المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة :



المصدر : طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرية حالية ومستقبلية،** مرجع سبق ذكره، ص250.

2_5:شكل قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (انظر الملحق رقم 06).

المطلب الرابع: ملحق الكشوف المالية :

يحتوي ملحق الكشوف المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة، ويشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية :[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وإعداد القوائم المالية؛
- مكملات الأعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون تحصلت مع تلك المؤسسة أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

[1]_الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية،وزارة المالية،القرار يحدد قواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشوف المالية،و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،العدد 19،مرجع سبق ذكره،ص_ص:41_43.

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية وهذه الجداول هي:

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الخارجية؛
- جدول الإهتلاكات؛
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول غير الجارية؛
- جدول المؤونات؛
- جدول الساهمات (فروع ووحدات مشتركة)؛
- بيان واستحقاقات الدائنة والمدية عند إقفال السنة المالية.

خلاصة

خصص هذا الفصل للتعرف على المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، وخاصة المكانة الاقتصادية التى احتلتها في الآونة الأخيرة، إذ أنه رغم اختلاف وتعدد وتنوع وظائف المؤسسة الاقتصادية فهي تعتبر العمود الأساسي والجوهري للنشاط الاقتصادي، وركيزة أي اقتصاد لأي بلد.

وكما رأينا ان إيصال أي معلومة للأطراف المهتمة بالمؤسسة الاقتصادية يكون من خلال القوائم المالية، التي من شأنها التعبير عن وضعية تلك المؤسسة، وذلك وفقا للقواعد التي يضبطها النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، كما قد حدد خمس قوائم أساسية فقط وهي: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملحق.

وبيننا كذلك كيفية إعدادها ونماذجها، وحتى تكون المعلومات المحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، بحيث يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها.

تمهيد

تطورت المحاسبية عبر العصور بما ينسجم مع مستويات التطور الإجتماعي الإقتصادية في مختلف دول العالم الدول حيث إتجهت في تطورها بما ينسجم ومتطلبات التطور في كل الدول،في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها،وقد انعكس ذلك على المحاسبة وبدا واضحا في اختلاف أسس القياس والإفصاح المحاسبي.

لكن رغم كل التباينات والمبررات والقوانين والأنظمة التي دعمها،نجد أن الأصوات تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة بإتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظرا للحاجة الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

- عولمة الإقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والإستثمار الدولي المباشر ؛
- تطور الأسواق المالية العالمية؛
- الخصخصة في بعض الدول العالم؛
- تغيرات في أنظمة النقد الدولية؛

تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة،سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول أو السيطرة على شركات التابعة.

وإن أهمية معايير المحاسبية جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم بوضع معاييرها،ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال نجد:مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية(AICPA)،تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الامريكية .

وهذا ما ساهم في تعميق الإختلاف بين الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم فظهرت ممارسات محاسبية أمريكية وأخرى بريطانية وفرنسية وألمانية وكذلك بالنسبة للعديد من دول العالم.

وبنفس الوقت ساهم ذلك التباين في جعل البعض ينادي بضرورة توحيد الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم.

ويلاحظ أن هناك ازدياد في التنسيق المشترك بين الجهات التي تعني بوضع معايير المحاسبة الدولية إذ هناك مشروع مشترك حول الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة بين مجلس معايير المحاسبة الدولي،ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.

وتجدر الإشارة إلى نتائج الجهود المبذولة من قبل مختلف هذه الهيئات،أنها استطاعت والإلمام مختلف قواعد المحاسبة لمختلف الدول فيما يسمى المعايير المحاسبة الدولية،التي تبني على أساس الإفصاح،إذ أنه يعتبر من الأسس الهامة في الفكر المحاسبي لما له من تأثير عميق على قرارات وتصرفات المهتمين بأنشطة الأعمال وكذا أدات اتصال بين الكيان والعالم الخارجي مما أدى إلى إهتمام المحاسبين وغير المحاسبين.

المبحث الأول:مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

لا يمكن أن تترك أي مهنة دون تنظيم أو ظبط وفق إجراءات أو قواعد أو قوانين يكون لها من القوة ما يوجب احترامها بتطبيقها،وليس من دون شك أن تسعى كل دولة ذات سيادة إلى تنظيم كافة الأنشطة فيها وفق لما هو سائد في بيئتها الإقتصادية،حيث أن أمام عدم تنسيق دولي فيا يتعلق بمهنة المحاسبة،قد سعت كثير من الدول إلى حل مشكلة التنسيق الداخلي الذي هو أولى بلا شك من التنسيق الخارجي.

أمام هذه الإختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية التى كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة،فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول:معايير المحاسبة الدولية النشأة و المفهوم

لقد جاءت المعايير المحاسبة الدولية بقواعد وأسس تظبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية،ووضع دليل تطبيقي لتلك المعايير وبيان الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

ومنه سنتطرق خلال هذا المطلب إلى نشأة وظهور المعايير المحسبية الدولية ومفهومها:

1_ نشأة المعايير المحاسبة الدولية:

لقد تعرضت المعايير المحاسبة الدولية إلى عدت تغيرات لكي تصل إلى أقصى درجاتها من التطور ، ونلخص ما يلي:[1]

إن أهمية معايير الحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات التحدة الأمركية (AICPA)الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام1939، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية ((FASB، Financial Accounting Standard Bord)،في الولايات المتحد الأمريكية منذ عام 1973؛كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP))التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايا القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة ونجد أهمها:

[1] سعيدي يحي،أوصيف لخضر،أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تجسين جودة الإفصاح المحاسبي،ورقة بحثية ضمن ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة ((ISA،14_13 ديسمبر 2011,الجزائر_ البليدة_ ص_ص:02_05.

- المؤتمر المحاسبي الدولي:عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدةالأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكين عام 1917 وقد دار في ذلك المؤتمر وإمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

- المؤتمر الدولي الثاني:عام 1926 في أمستردام؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:عام 1929 في نيويورك،وقد قدم في ثلاثة أبحاث رئيسة وهي:الاستهلاك والمستثمر،الاستهلاك وإعادة التقويم،السنة التجارية أو الطبيعية؛

- لمؤتمر الدولي الرابع:عام 1933 في لندن،وقد شارك فيه 49 منظمة محاسبية،عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائر من الخارج،وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:عام 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250مشارك من باقي أنحاء العالم؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:عام 1952 في لندن،حيث سجل في المؤتمر 2510 عضو،من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دول أخرى؛

- المؤتمر المحاسبي السابع:عام 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة،وحضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضو عن البلد المضيف هولندا؛

- المؤتمر الدولي الثامن:عام 1962 في نيويورك،وقد حضره 1627 عضو من الولايات المتحدة،بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة،وقد قدم فيه 45 بحثا؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع:عام 1967 في باريس؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر:عام 1972،حضره 4347 مندوب من 59 دولة؛

- لمؤتمر المحاسبي الحادي عشر: عام 1977 في ميونخ ألمانيا الإتحادية،وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من العالم؛

- المؤتمر الدولي الثاني عشر:عام 1982 في المكسيك؛

- المؤتمر الدولي الثالث عشر:عام 1987 في طوكيو؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر:عام 1992 في الولايات المتحدة؛

وكان المؤتمر دور المحاسبين في الإقتصاد الشامل،شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم،ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)،حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية و هي:المجمع المحاسبين الأمريكية (AICPA)،جمعية المحاسبين الإداريين(IMA)،وجمعية المراجعين الداخليين (IIA).

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: عام 1997 في المكسيك؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: عام 2002 في هونغ كونغ؛

حيث تمت مناقشة حوالي تسعين(90) عنوانا، إذ تدرجة موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر إقتصاد المعرفة مهنة المحاسبة.

- المؤتمر الحاسبي الدولي السابع عشر:عام 2006 في إسطنبول.

و قد عقد تحت شعار تحقيق النمو والإستقرار الإقتصادي العالمي،ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم،ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوطات المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من المساهمين والمستثمرين والدائنين ونقابات العمال وإتحادات التجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معاييس المحاسبة الدولية وتهيئة المناخ اللازمة لتطبيق هذه المعايير الدولية وأهم هذه المنظمات:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC International Federation of Accountants)؛

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC International Accounting Standards committee)؛

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC Internationl Auditing Pratice Committe)؛

وفي معضم بلدان أروبا من خلال الهيئات المهنية العاملة هناك،ومن خلال الجهود التي بذلتها لجنة معايير المحاسبة الدولية أوصت المنظمة الدولية للضمانات (ISOCO) في أوربا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية،كما أوصت المجموعة الإستشارية الأوربية للتقارير المالية (EFRAG) بعد دراسات معمقة ومفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية،وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستحدمة في أوربا.وقد كان لتوصية المنظمة الدولية للضمانات والمجموعة الإشتشارية الأروبية للتقارير المالية أثر كبير في دعم معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في أوربا.

أما في الوطن العربي فإننا نجد ما يلي:

في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الإقتصاد المصري ويتفق مع المعايير المحاسبة الدولية،حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية،وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم/503/لسنة 1997.وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية. وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبة الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية،حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية كأساس للقيود المحاسبية وللتحضير البيانات والتقارير المالية،وقد تم صدور بشأنها القرار الوزاري رقم/673/تاريخ 14 حزيران2001،كما قامة نقابة خبراء المحاسبين المجازيين في لبنان بترجمة المعايير المحاسب الدولية من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية.

كما تمت ترجمت المعايير المحسبة الدولية من قبل هيئات مهنية في المملكة الأردنية الهاشمية

في الجزائر، وطبقا لتوجيهات السلطات العمومية، تم وضع نظام محاسبي مالي جديد يخضع لمعايير المحاسبة الدولية (الذي شرع في تطبيقه سنة 2010) وهذا من أجل تطبيق معايير مفهومة ومقبولة ك تلك الموجودة في مختلف دول العا لم.

2_ مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

2_1:مفهوم المعيار:تعتبر كلمة معيار لكلمة"standard"والتي تعني القاعدة أما في المحاسبية فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

2_1:مفهوم المعيار الدولية المحاسبية

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي يستلزم وجود قواعد محددة يتم القياس بموجبها. هذه القواعد تسمي المعايير المحاسبية، وهي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبية مهما كانت طبيعتها إلزامية واختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواءا كانت نصوصا تشريعة أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي،بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استخدامه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهوما يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقهاالمؤسسات من لأجل إعداد القوائم المالية.[1]

كما عرفت لجنة القواعد الدولية المحاسبية المعايير المحاسبة الدولية بأنها:"قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم إجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة والإجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات

[1] _كتوش عاشور،مرجع سبق ذكره،ص:14

المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الضروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام للتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤلية المهنية.[1]

المطلب الثاني: أهمية و أهداف معايير المحاسبة الدولية

تتمثل أهمية واهداف المعايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

1_أهمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية

يمكن إبراز أهم إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية على الصعيد الدولي كالآتي:[2]

- المعايير المحاسبة الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية تتمتع بالقبول الدولي، ومعترف بها؛
- تسمح بإجراء مقاربات بين عدة مؤسسات على اعتبار أن تطبيق كل المؤسسات في الأسواق المالية الدولية لمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة؛
- تسمح بتقديم الواقع الإقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومات عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية وليس وفق نظرة قانونية؛
- إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحدة تلقى قبولا وطنيا ودوليا لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم، يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلية للمقارنة والتداول من دولة لأخرى؛
- معايير تعالج كل العمليات، أي أنها معايير مكتملة أكثر من مرجع آخر؛
- متوافقة مع التطورات باستمرار؛
- تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؛
- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول بالنظر ألى التنسيق في تطبيق أساليب الأعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا؛

[1] _طارق عبد العال حماد،المحاسبة الدولية،الجزء الأول،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006،ص:09

[2] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره،ص:17.

- توفير معايير محاسبة دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها فروع دول مختلفة وبتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها.

2_ أهداف المعايير المحاسبة الدولية:

تتمثل أهداف المعايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[1]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية يتم الإسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة،مع العمل على القبول الدولي لعمدة المعايير وتطبيقها عمليا؛

- العمل على تحسين وتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛

- ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبة الدولية بالدول التى ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك؛

- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبيةبالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛

- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية معا لإفصاح عن مدي تنفيذ هذا الإلتزام؛

- إقناع مراجعي الحسابات الخارجية بالتحقيق من مدى قيام الشركات باتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية؛

- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

[1] يوسف محمد جربوع،سالم سالم عبد الله الحلمي،المحاسبة الدولية مع البتطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،الاردن، السنة2002،ص:22.

المطلب الثالث:لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

لعل من اهم الهيئات الدولية للمعايير المحاسبة الدولية لجنة المعايير المحاسبة الدولية التي مرت بعدة مراحل وهذا ما سنعرضه في هذا المطلب:[1]

1_ تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC)

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شملت هذه اللجنة في عام 1973م إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من أستراليا وكندا وفرنسا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندة والولايات المتحدة الأمريكية،ومنذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFA)وابتداءا من كانون الثاني 1996م صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداءا من 1999م أصبحت الجنة التي تضم 143 عضو من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي تضم إلى عضوية اللجنة عن بعد.

وفي ديسمبر 1999م وافق مجلس اللجنة على اقتراح تغيرات هامة في هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية شاملة إنشاء مجلس أمناء من أهم مهامهم زيادة دخل اللجنة ووضع مواعيد المقابلات مع أعضاء بورصات الأوراق المالية.

2_أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC):

إن هذه اللجنة وضعت بعض الأهداف في منظر تصويبها من أجل بلوغ غايتها، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:[2]

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية والتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛

- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية واتحادات العمل والأطراف الاخرى ذات العلاقة؛

- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة.

[1] حسين القاضي،مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره،ص ص:106_107
[2] نفس المرجع،نفس الصفحة

المطلب الرابع:مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB):

1_تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB):

من هنا سنتطرق الى تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية:

لقد تغير اسم (IASC) سنة 2001م وأصبحت (IASB) كما اتفقت على تعميم المصطلح معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) على كل المعايير المحاسبة الدولية ((IFRS،IAS)).فمعايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) كافية لأنها أوسع وأشمل وتتضمن في مضمونها كلا من الجانب المالي و المحاسبي.[1]

2_ الهدف من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

إن الدوافع الأساسية التي أدت إلى إنشاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) وهو بغرض إصلاح لجنة المعايير المحاسبة الدولية(IASC) التي كانت تسعي إلى التوفيق دون التوحيد المحاسبي الدولي وتتركز النقاط الأساسية في الإصلاح المحاسبي فيما يلي:[2]

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)تصبح مؤسسة دولية مستقلة عن مؤسسة(IASCF)؛
- الهيئة المسؤولة عن إعداد واعتماد المعايير الدولية هو مجلس الدولية(IASB)؛
- معايير المحاسبة التي تصدر في المستقبل تحمل اسم المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS)؛
- المعايير القديمة الغير المعدلة تبقى تحتفظ بإسم (IAS) إلى حين تعديلها إذا لزم الأمر وتغيير اسمها.

3_هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB):

يتمثل هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية:[3]

1_ اللجنة التنفيذية (IASB): مجلس(IASB) هيئة حرة،مستقلة،غير حكومية: تسعى إلى تحضير وتبني ونشر المعايير،تعديلها وإلغاؤها أحيانا،ويتشكل هذا المجلس من 14 عضو،يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم.

2_مجلس الإشراف(IASCF): ويتكون مجلس الإشراف من تسعة عشرة أمينا،يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين. ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية.

[1] محمد بوتين،المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية،الطبعة الأولى،دار متيجة للطباعة،الجزائر،2010،ص:49.
[2] محمد سفير،الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية،رسالة الماجستر،التخصص: محاسبة و مالية،قسم علوم التسيير،كلية علوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير.جامعة: يحيى فارس،المدية،2009/2008،ص:49.
[3] محمد سفير،الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر،تخصص مالية و محاسبة،قسم علوم التسيير،معهد علوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة: يحي فارس، المدية،2009/2008،صفحة:49.

3_لجنة تفسيرات التقارير المالية (IFRIC): إسمها القديم(SIC)وهي لجنة تسهر عل شرح وتفسيير معايير المجلس المعاييير(IASB):الموجودة، ذلك تقدم اقتراحات تقنية حول مسائل دقيقة،انتظار في عرض معيار نهائي مناسب.

4_المجلس الاستشاري للمعايير (sac): يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل، يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة لتجديد،يرأس(SAC)رئيس مجلس معايير المحاسبية(IASB).

المبحث الثاني:ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي

لقد تطور الإفصاح المحاسبي بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي،إذ لم تعد المحاسبة تقتصر على تسجيل وتبويب الاحداث الإقتصادية والمعاملات المالية،بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للاطراف التي لها مصلح معها.

يعتبر كل من الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية عنصران مرتبطان ببعضهما البعض، وذلك من خلال أنهما يستهدفان تحقيق المنفعة من المعلومات المحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالية وتحقيق درجة من الشفافية والدقة في هذه المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول:مفهوم الإفصاح و أنواعه

في هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وفق مالمعايير المحاسبة الدولية، وكذا مختلف أنواعه:

1_ مفهوم الإفصاح المحاسبي:

إن مفهوم الإفصاح هو مفهوم نسبي؛ فهو ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة لكنه يتأرجح بين كفتي التكلفة والمنفعة المرجوة، فنلاحظ تفاوتا في تحديد المعنى الدقيق المقصود.

ويمكن تعريفه كالتالي:[1]"الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية،كما أنه تقدم المعلومات المحاسبية للفئات الخارجية لمساعدتها في اتخاذ القرارات."

ويعرف كذلك:"متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية(الجوهرية)"

2_ أنواع الإفصاح المحاسبي: هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي،وتتمثل فيما يلي:[2]

- الإفصاح الكامل:يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوس على القارئ؛
- الإفصاح التثقيفي:هو التحول من المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات،مثل الإفصاح عن التنبؤات عن المالية،الإفصاح عن الإنفاق الرأس المالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله؛
- الإفصاح الوقائي:ويعن تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة،مع مراعات المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقادير المعالومات التي يجب الإفصاح عنها؛

---

[1]رضوان حلوة حنان،مرجع سبق ذكره،ص:

[2]ضيف الله محمد الهادي،**الإتجاهات الحديثة لتطوير وضيفة الإفصاح فيالقوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي(IAS/IFRS)**،مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول،المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،جامعة مسيلة، الجزائر،04 و 05 ديسمبر 2012،ص ص:04_05.

- الإفصاح العادل:يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف إذ يستوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة فئات أخرى؛
- الإفصاح الملائم:هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية وظروف المؤسسة وطبيعتها؛
- الإفصاح الكافي:يتضمن إلى حد أدنى من المعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى او الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

المطلب الثاني:أهمية و أهداف الإفصاح:

باعتبار جميع المعايير المحاسبة الدولية تدعو للإفصاح ومختلف القوائم المالية، فإن هذا يشير إلى الأهمية البلغة له،وأنه يحدد مجموعة من الأهداف ل تحقيقها. من هنا سنناقش أهمية وأهداف الأفصاح المحاسبي:[1]

1_أهمية الإفصاح المحاسبي: تكمن أهمية الإفصاح والشفافية للشركات المساهمة في التقارير المالية وأخبارها الإستثمارية التي تفصح عنها،وذلك ليكون المستثمر على دراية كافية عن المعلومات ذات علاقة بالشركات والتمكن من التعرف على العوائد من نشاط هذه الشركات ليستطيع اتخاذ قراره الإستثماري، كما يسهل الإفصاح على عملية الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين.

2_أهداف الإفصاح المحاسبي: يهدف الإفصاح بدرجة الأولى إلى عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم، ومعرفة المركز المالي للمؤسسة،كما يهدف الإفصاح إلى معرفة الوضع المالي للمؤسسة من الناحية الإستثمارية ومعرفة مدى جدوى الإستثمار في هذه المؤسسة،كما أن هدف الإفصاح في القوائم المالية هو سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها،ومن أهداف الإفصاح هي طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية.

[1]سعيدي يحي،أوصيف لخضر،مرجع سبق ذكره،ص:08.

المطلب الثالث:متطلبات و معوقات الإفصاح المحاسبي

يقوم الإفصاح المحاسبي على مجموعة من القواعد والمطلبات التي تحدد مساره،كما له معوقات تحد من هذا المسار، فيما يلي سنعرض متطلبات ومعوقات الإفصاح المحاسبي.

1_متطلبات الإفصاح المحاسبي: وتتمثل في ما يلي:[1]

1_1:السياسات المحاسبية: تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الإفصاح أو الملاحظات الإضافية،وبالتالي يتوجب عند التصحيح الأخطاء أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولية رقم(08) المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء والتغير في التقديرات المحاسبية حيث يوفر ذلك المعيار ارشادات لإدارة المنشأة تمكنها من التعامل مع الحالات التي تعالجها ولم ترد ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وكذا عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى يقدم معلومات ملائمة،وموثوقية،وقابلية للمقارنة والفهم.وأيضا عرض وتقديم إفصاحات إضافية يعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمنشأة.

1_2:الأطراف والصفقات الهامة: يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة والأطراف الأخرى،وكذلك العلاقات الهامة بين المنشأة وأطراف خارجية اخرى،مثل العلاقات بين الشركات القابضة والشركات التابعة.

1_3:الأحداث اللاحقة: تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعد شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة او تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها،لهذه لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية أو عرضها في صورة ملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

1_4:فرض استمرارية المنشأة: إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(01)يتم بمجب فرض استمرارية المنشأة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشأة يفيد بعدم قدرة المنشأة على استمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوفيق عن المتاجرة أو لوجوداية ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة، كما يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

[1]حماد طارق عبد العال،**دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية و الدولية الحديثة**،مرجع سبق ذكره،ص:54

عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر.

1_5:الإلتزامات المحتملة: تتمثل عادة لإلتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع أطراف الأخرين والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عندتسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض الالتزامات فإنها تدخل ضمن الفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في الملاحظات، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية الازمة لإدخالها في القوائم المالية.

2_ معوقات الإفصاح المحاسبي: إن السلبيات التي سنذكرها لا تنقص من أهمية الإفصاح وعلى الأخص تلك الشركات المدرجة في سوق المال ويعود ذلك لعدة أسباب منها، على سبيل المثال أن جهود هيئة سوق المال في الرقابة على تلك الشركات رفعت من الأنظمة المحاسبية وخاصة التوقيت والنوعية بالإضافة إلى توفر حد أدنى من الإفصاح المحاسبي وزيادة الوعي المحاسبي وضغط الملاك والمواطنين كافة على الإدارة لزيادة المستوى الإفصاح ومن أهم المعوقات في رفع مستوى الإفصاح المحاسبي ما يلي:[1]

- تكيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل إلا جزء من النشاط الإقتصادي؛
- تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كافة الإفصاح المحاسبي؛
- تحديد مستوى الإفصاح يأتى انعكاسا للبيئة وليس الجهات الرقابية؛
- اختلاط المعلومة مع الإشاعات والتداول الفردي بدلا من المؤسساتي؛
- إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين الماليين للتنبؤات المستقبلية.

المطلب الرابع:أسباب الإلتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

تكمن أسباب الإلتزام فيما يلي:[2]

- تقديم المعلومات يساعد المستفيدين على اتخاذ القرارات؛
- تقديم المعلومات يساعد على تحقيق الربح للمؤسسة؛

[1]منتدى شبكة المحاسبين القانونين ، www.acc4arab:com، 13:57)(23/04/2018))
[2]نفس المرجع السابق.

- تقديم المعلومات على قدرة المؤسسة على زيادة التدفق النقدي؛

- تقديم معلومات المتعلقة بموارد المؤسسة وانعكاسها على اتخاذ القرار؛

- تقديم معلومات لمتخذي القرارات عن التدفقات النقدية.

المبحث الثالث:معايير الإفصاح المحاسبي

كما أشرنا سبقا فإن الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية ،ومن أجل أعداد هذه القوائم بشكل صادق حددات منظمات وهيئات محاسبية دولية والتي أشرنا إليها في المبحث السابق،بعض المعايير التي تتبنى كيفيات إعداد هذه القوائم وكذا مصداقيتها من خلال تبن معايير العرض الصادق والإفصاح على كل معلومات المتعلقة بها.

المطلب الأول:المعيار المحاسبي الدولي IAS01

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المتعلق بعرض القوائم المالية ذو أهمية بالغة في نشر وإعداد القوائم المالية، من هذا المنطلق سنتعرض لبعض التفاصيل حول هذا المعيار:

1_نشأة المعيار المحاسبي الدولي IAS01:

صدر هذا المعيار في 01جانفي 1975 ،ومن تاريخ صدوره إلى أن أصبح معيار قائم بذاته مر على عدة مراحل ومختلف التعديلات وكان آخر تعديل له في 01 جانفي 2007،إذ يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم(01) الخاص بعرض القوائم المالية التفسيران SIC27، SIC29،وقد ألغى المعيار IAS(01) التفسير SIC18، وحل محله.[1]

2_ المصطلحات الرئيسية :

استعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) عدت مفاهيم ومصطلحات، ومن هنا سنطرح بعضا منها، وهي كما يلي:

2_1:هدف القوائم المالية:هو تفير معلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز النقدي،وهذه المعلومات ينبغي أن تكون مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين من أجل اغراض اتخاذ القرارت الإقتصادية.

[1]_محمد أبونصار،جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص539.

2_2:الإفتراضات الأساسية:

- ✓ أساس الإستحقاق:تأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى يتم الاعتراف بها عندما تحدث ،وهذه التأثيرات يتم تسجيلها وإثباتها في القوائم المالية للفترات المتصلة بها؛
- ✓ المشروع المستمر:يفترض أن الكيان سيواصل نشاطه في المستقبل المنظور.

2_3:الخصائص الكيفية هي الصفات أو السمات التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة للمستخجدمين:

- ✓ وثائق الصلة :المعلومات وثيقة الصلة تؤثر على قرارت المستخدمين الإقتصادية فهي تساعدهم على تقيم الأحداث الماضية والحاضر والمستقبلية أو التأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة،ووثائق صلة المعلومات تتأثر بطبيعتها وماديتها؛
- ✓ الإعتمادية:المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين لكونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تمثله،وتسهم العوامل التاتية في الإعتمادية(الموثوقية).

- العرض الصادق؛
- غلبة المضمون الإقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحيادية؛
- الحرص؛
- الإكتمال؛
- قابلية المقارنة؛
- إمكانية الفهم؛

2_4:القيود على توفير معلومات وثيقة الصلة ويعتمد عليها:

- ✓ التوقيت المناسب:التأخر بغير داعي في التقارير يمكن أن ينتج عنه ضياع وثاقة الصلة ولكنه يحسن الإعتمادية؛
- ✓ العائد في مقابل التكلفة:المنافع المشتقة من المعلومات ينبغي أن تتجاوز تكلفة توفيرها؛
- ✓ الموازنة بين الخصائص الكيفية:من أجل الوفاء بأهداف القوائم المالية و جعلها كافية لبيئة معينةنيجب أن يحقق موفر المعلومات توزنا مناسبا بين الخصائص النوعية؛

2_5:تطبيق الخصائص النوعية الرئيسية ومعايير المحاسبة المناسبة ينتج عنه عادة قوائم مالية توفر عرضا صادقا؛

2_6:تحقق العرض الصادق من خلال توفير المعلومات مفيدة في القوائم المالية،حيث تكون الشفافية مضمونة.

2_7:الموازنة بين الخصائص الكيفية:الهدف هو تحقيق توازن بين الخصائص من اجل تحقيق هدف القوائم المالية.

3_نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم(01):ويتمثل فيما يلي:[1]

- يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم(01)المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام والتي يتم إعدادها وعرضها طبقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الخصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات؛
- القوائم المالية ذات الغرض الخاص و التي قد تحتاجها إدارة المنشأة وأية جهات أخرى من المنشأة؛
- المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها؛
- المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن ان ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسمات الواردة فيه لتلائم تلك المنشآت.

4_الهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم(01):

يهدف معيار المحاسبي الدولي رقم (01) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم المالية ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملاءمة وذات مصداقية وموثوقية. [2]

وبناءا عليه فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتخلص بالاتى:

- تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام؛
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التى تعمل في نفس المجال.

[1] نفس المرجع السابق ،ص_ص:21_22.
[2] نفس المرجع السابق،ص:20.

- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحديد الحد الادنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية؛

- لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالإعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة،بل ترك هذه الامور للمعايير الأخرى.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة،فقد تم تركها للمعايير الأخرى ذات العلاقة.

5_الإفصاحات المعيار :

وتتكون المجموعة المتكاملة من القوائم المالية من الآتي:[1]

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملاحق الكشوف المالية.

وتتمثل مختلف الإفصاحات التي تناولها هذا المعيار فيمايلي:[2]

5_1متطلبات الأفصاح لقائمة الميزانية:

أ)المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الميزانية أو في الإضاحات:

يتطلب المعيار المحاسبة الدوليةرقم(01)الإفصاح إما في صلب قائمة الميزانية أو في الإضاحات عما يلي:

- تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية مثل:تصنيف المخزون إلى أنواعه:بضاعة جاهزة،وإنتاج تحت التشغيل،ومواد أولية،وتحليل مكونات رأس المال وتحليل مكونات الذمم المدينة لفئات رئيسية وهكذا.

ب)المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية :

- بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:

[1] _طارق عبد العال حماد،تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار و منح الإئتمان،مرجع سبق ذكره،ص:20.
[2] محمد أبو نصار،جمعة حميدات،مرجع سبق ذكره،ص ص 41-60

- عدد الأسهم المصرح بها؛
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل،وعدد الأسهم وغير مسددة بالكامل؛
- القيمة الإسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية؛
- تسوية لعدد الاسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة؛
- الحقوق والمزايا والقيود الخاصة بكل فئة من الأسهم بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛
- ملكية المنشأة لأسهم (اسهم الخزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة أو الزميلة للمنشاة،
- الأسهم المحجوزة لإصدارها بموجب عقود الخيارات، وعقود بيع الأسهم متضمنة الشروط والمبالغ؛
- كما يلزم المعيار المنشآت التي يتكون رأس مالها من أسهم مثل شركات الأشخاص، الإفصاح عن المعلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة في هذه الفقرة مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية، والحقوق والإمتيازات والقيود لكل فئة من حقوق الملكية؛
- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية:وذلك يتضمن هيكل توضيحي لقائمة الميزانية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم(01)، والذي أشرنا إليه في الملحق رقم(01).

5_2:متطلبات الإفصاح لجدول حسابات النتائج:

أ- **المعلومات التي يجب عرضها في صلب جدول حسابات النتائج:**

يجب أن يعرض قسم جدول حسابات النتائج بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية مصنفة حسب طبيعتها(متضمنة حصة المنشأة من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية)ومصنفة إلى مجموعتين(وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالية الدولية):

- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقا بإعاة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة؛
- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي يتم لاحقا إعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة عند تحقيق شروط محددة.

ب- **متطلبات الإفصاح في جدول حسابات النتائج عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة:**

- الربح أو الخسارة الذي يعزي(ينسب)إلى:
  - الحقوق غير المسيطر عليها(حقوق الأقلية)؛
  - مالكي الشركة الأم؛

- إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى:

- الحقوق غير المسيطر عليها(حقوق الأقلية)

- مالكي الشركة الأم؛

وكذا عرضت المنشأة قائمة ربح أو خسارة منفصلة،فإنها تعرض تخصيص الربح أو الخسارة في الفقر(أ)ضمن هذه القائمة.

ت- **الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل:**

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإضاحات،ويمكن للمنشأة عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يلي:

- بالصافي بعد الاثار الضريبية ذات العلاقة؛

- بالمبالغ قبل الضريبية لكل بند من مكونات الدخل الشامل آخر مع إظهار قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم إعادة تصنيفها ضمن الارباح والخسائر للفترة الحالية،حيث أن هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية أو الفترة السابقة،وبالتالي يجب إقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر وتحويلها إلى أرباح والخسائر.

ث- **المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الربح أو خسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات:**

إذا كانت بنود الدخل والمصرفات المادية(قيمتها مهمة نسبيا)،يتطلب المعيار رقم(01) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

تشمل الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل و المصروف ما يلي:

- هبوط قيمة المخزون إلى الصافي القيمة القابلة للتحقيق(مصروف هبوط اسعار المخزون)،والمبالغ المعكوسة في هذه التخفيضات؛

- تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات المبلغ القابل للإسترداد(خسارة التدني في القيمة)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات(أرباح استعادة التدني)؛

- إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، والمابلغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

- أرباح أو خسائر بيع أو شطب أو التخلص من بنود الممتلكات والمصانع و المعدات؛

- نتيجة بيع الإستثمار؛

- نتيجة العمليات الموقوفة؛

- نتائج تسوية القضايا؛

- المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

ي- **الإفصاح عن المبلغ المعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات والارباح المقترح توزيعها:**

- يتطلب المعيار رقم(01)الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:

✓ قائمة التغيرات في حقوق الملكية ؛

✓ الإيضاحات.

- اما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل اصدار البيانات المالية والتي لم يتم إقرارها(لم يعترف كتوزيعات بشكل قطعي)

5_3:متطلبات الإفصاح لجدول تدفقات الخزينة:

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم(01)والذي يبين متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها،بأن المنافع المدركة عند عرض قائمة التدفق النقدي بالإقتران مع قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل بما يلي:

- تقيم المعلومات حول الهيكل المالي للمنشأة(ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون)وقدرة المنشأة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة؛

- تقديم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملاك في المنشأة؛

- تعزيز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة نظرا لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

5-4:الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية:

تعتبر الإضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية،وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

وقد سبق الإشارة المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وبحسب معيار المحاسبة الدولي فإن طبيعة المعلومات في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تكون إما:

- معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية؛
- معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية؛
- معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها القوائم المالية مثل الإلتزامات الطارئة؛

وبحسب هذا المعيار المحاسبي رقم(01)يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى:

- عبارة تفيد بإمتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- عرض لأساس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛
- إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات المحتملة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(37)والتعهدات التي قدمته المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ويتطلب المعيار رقم (01)إفصاحات اخرى في الإيضاحات وتشمل معلومات عما يلي:

- مبلغ توزيعات أرباح الاسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية والتي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك(الهيئة العامة)خلال الفترة، وحصة السهم من تلك التوزيعات؛
- مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها؛
- تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:
  - ✓ بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل؛
  - ✓ وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسة؛
  - ✓ إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

كما حدد هذا المعيار بعض الإفصاحات للقوائم المالية وهي:

- تمييز القوائم المالية عن المعلومات الأخرى؛
- يجب تحديد كل مكون في القوائم المالية بوضوح؛
- يجب عرض الأمور التالية بوضوح:
- اسم القائمة؛
- تاريخ التقارير أو الفترة ؛
- إسم المنشأة؛
- عملة التقرير،
- مستوى الدقة.
- توفير قائمة المركز المالي المعلومات عن موقف المالي للمنشأة، وسوف يتم التمييز بين المجموعات الرئيسية من خلال تبويب الأصول والخصوم.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي32)IAS(:

يتعلق هذا المعيار بالأدوات المالية إذ يحدد قواعد العرض، ومن هنا نتطرق إليها:

1_نشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم (32): تطرق المعيار IAS 32 إلى عرض الأدوات المالية، وتم إلغاء كافة البنود التي وردت في المعيار عن الإفصاح، حيث تم تخصيص معيار مستقل للإفصاح عن الأدوات المالية وهو المعيار IFRS 07، ويهدف العيار IAS 32 إلى تعزيز مستخدمي القوائم المالية عن أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي والتدفقات النقدية.[1]

2_المصطلحات الرئيسية:استعمل هذا المعيار عدة مصطلحات هو الآخر، وهي كما يلي:[2]

2_1:الأداة المالية:أى عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي او اداة حق ملكية لمنشأة اخرى. فمثلا استلام الشركة(س) ورقة القبض من الشركة (ص)يؤدي إلى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو ورقة القبض وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي لدى الشركة(ص) وهو ورقة الدفع.

[1] محمد ابو نصار،جمعة حميدات،نفس المرجع السبق، ص:456.
[2] نفس المرجع، ص_ص:458_460.

2_2:أداة حق الملكية: هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة معينة بعد اقتطاع كافة التزاماتها. أي ان حقوق الملكية =إجمالي الأصول – إجمالي المطلوبات.

يشمل المثال على ادوات حقوق الملكية مايلي:

- الأسهم العادية(التي لايمكن ردها إلى الجهة المصدرة من قبل حاملها)؛
- الأسهم الممتازة (التي لا يمكن استردادها من قبل حاملها وقد تقدم توزيعات أرباح غير محددة لحاملها)؛
- الكفالات أو خير الشراء المكتوبة(التي تسمح لحاملها بالإكتتاب أو–شراء–عدد ثابت من الاسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد وأصل مالي آخر)؛

2_3:القيمة العادلة:هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعة لتسديد الإلتزام في عملية اعتيادية (صفقات منظمة)بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة .

2_4:الأصل المالي:هو أصل يكون عبارة عن:

- ✓ نقد؛
- ✓ أداء حق ملكية لمنشأة أخرى؛
- ✓ حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى،أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إجابية؛
- ✓ عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير مصنف إلى أنه أداة حق الملكية للمنشأة،وتشمل هذه العقود:
  - عقود ليست مشتقة وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها؛
  - عقود مشتقة(عقود مستقبليةن عقود آجلة،عقود الخيار،وعقود المقايضة)والمفصلة لاحقا ضمن المعيار المحاسبة الدولي رقم(39)والتي سيتم تسويتها تبادل قيمة نقدية محددة وأصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

2_5:الإلتزام المالي:

- ✓ إلتزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل آخر لمنشأة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية؛

- ✓ عقود من الممكن ان تتم تسويته أو سيتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشأة.

3_نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشأت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء مايلي:[1]

- ✓ الحصص في الإستثمارات المنشأت التابعة والمشأت الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- ✓ حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفيين بموجب معيار المحاسبة الدولي (19)المتعلق بمنافع الموظفين؛
- ✓ عقود الإلتزامات الطارنة في إدماج الأعمال، وينطبق هذا الإعفاء على المنشأة المشترية فقط.
- ✓ عقود التأمين بوجب معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم(04)؛
- ✓ الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيارالإبلاغ المالي الدولي رقم(04)لأنها تشمل على ميزة إشراك إختيارية؛
- ✓ الأودات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع اساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (02) الدفوعات على أساس الاسهم ،باستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار؛
- ✓ العقود التي ابرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإسخدام تتوقعها المنشأة، مثل عقد مواد خاص لأغراض التصنيع؛

وينطبق أيضا معيارا المحاسبة الدولي 32 و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 07 على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة،وهذا يوسع نطاق تلك المعايير لتشمل عقود شراء أو بيع البنود المالية بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليين:

- يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى؛
- عندما لا يكون أستلام او تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقع للمنشأة.

4_هدف المعيار:وتتمثل الأهداف فيما يلي:[2]

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 32 إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الاصول والمتطلبات المالية،ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف

[1] نفس المرجع السابق،ص:457.
[2] نفس المرجع،ص:456.

الأدوات المالية من جهة نظر مصدر الاداة المالية،إلى اصول مالية،مطلوبات مالية،وأدوات حقوق الملكية ،وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأربح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها،كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمتطلبات المالية.

5_إفاصحات المعيار: إن للمعيار متتطلبات و إفصاحات رئيسية وهي:[1]

5_1:التصنيف كإلتزام أو حق الملكية:

- ✓ إن المبدأ الأساسي في تصنيف الأداة أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشاة عند الإعتراف الأولي بها بأعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق الملكية يتم وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس اعتمادا على الشكل القانوني، وإنسجاما مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية؛

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع أو تسليم أصل مالي آخر فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلا علا أنه أداة حق ملكية، بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الآخر حقه في طلب التسديد له؛

- ✓ يبين التفسير رقم (02) الصادر عن لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :"أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولية رقم(32) على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة حيث تسمح تلك الأسهم أحيانا حق المطالبة بالإسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر وفي مثل هذه الحالات يوضح التفسير رقم (02) بأن اسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

- كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض استرداد أسهم الأعضاء؛
- إذا كان الإسترداد ممنوع بشكل مطلق بواسطة قانون محليي أو لائحة أو نظام الأساسي للمنشأة.

5_2:الأدوات المالية المركبة:

- ✓ تتميز بعض الأدوات التي تصدها المنشأة بأنها جزئين،جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق الملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة في هذه الحالة يتطلب المعيار المحاسبي (32) عرض الأداة المركبة الأصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزامات وحقوق الملكية.

[1] نفس المرجع السابق،ص_ص:464-469.

- ✓ يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة إلى إلتزام وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيم العادلة لعنصر الإلتزام أولا، ومن ثم تخصيص مبلغ المتبقي لعنصر حق الملكية ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية.

5_3:الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم:

عند عقد المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من جلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير)، فإنه يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق الملكية أو إلتزامات وفق القاعدة التالية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم(32).

- ✓ يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إذا كانت عقود مشتقة سيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية ومبلغ نقدي محدد أو إذا كانت عقود غير مشتقة سيتم تسويتها من خلال إصدار عدد محدد من ادوات حقوق الملكية للمنشأة؛
- ✓ أما إذا كان مبلغ النقدية أو عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم إصدارها للغير أو الحصول عليها من الغير قابل للتغير في المستقبل أي بعد إبرام العقد، يتم تصنيف العقد كأصل مالي أو إلتزام مالي؛
- ✓ إذا التزمت المنشأة بإعادة شراء أسهمها المصدرة في المستقبل مقابل دفع نقدية أو تسليم أصول مالية أخرى، فإن ذالك يمثل إلتزام مالي يقاس مبدئيا بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء، حيث سيتم إعادة تصنيف ادوات حقوق الملكية المصدرة كاسهم لتظهر ضمن الإلتزامات؛
- ✓ يتطلب هذا المعيار أيضا تصنيف اللأداة المالية المشتقة التني تعطي أحد أطراف العقد سواء المنشأة مصدرة العقد أو حامل الخيار الحق في تحديد كيفية تسويتها وتنفيذ العقد مثل التسوية مقابل النقد أو المبادلة أسهم بنقد، يتم تصنيفها في هذه الحالة كأصل مالي أو إلتزام مالي، إلا إذا كانت جميع البدائل المتاحة لتنفيذ العقد تؤدي إلى نشوء أداة حق ملكية.

5_4:أسهم الخزينة: عندما تقوم شركة ما بشراء أسهمها المصدرة أو أداة حقوق الملكية أخرى من السوق المالي، تسمى هذه الأسهم المشتراة بأسهم لا تعتبر متداولة من السوق المالي، تسمى هذه الأسهم المشتراة بأسهم الخزينة وبالتالي لا تعتبر متداولة خلال فترة إقتناء الشركة لها، وتظهر أسهم الخزينة بالتكلفة في الميزانية الشركة في بند مفصل مطروحة من الحقوق الملكية .

5_5:التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية:

- ✓ يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والإلتزامات المالية بصورة منفصلة حيث ينعكس العرض المنفصل وضع أفضل لتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها. إلا أن المعيار قد تطلب إجراءات المقاصة بين

قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي، بحيث يتم عرض المبلغ الصافي بينهما إما كأصل أو إلتزام في المزانية حسب مقتضى الحال عند توفير شرطين التاليين:

- للمنشأة حق قانوني للمقاصة قابل لتطبيق للمبالغ المعترف بها؛
- وجود نية لتسديد (أو تسوية العقد)على أساس الصافي أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام لإي آن واحد.

المطلب الثالث:معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS07

قبل التفصيل في دراستنا لهذا المعيار لابد من التوقف على شرح وإيضاح بعض المفاهيم المتعلقة معايير الإبلاغ المالي، وهي:

1_الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وبيان اهميته: الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوئم المالية ومفاهيم الإعتراف والقياس المتعلقة بها ومفاهيم المحافظة على رأس مال وفقا لمنظر مجلس امعايير المحاسبة الدولة IASB،ولا يتضمن الإطار مبادئ المحاسبة كما هو الحال في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB،وتنبع أهميته من كونه المرجع الاساسي الذي يستند إليه مجلسIASB في وضعه للمعايير IFRS وتعديلها.[1]

2_ نشأة المعيار: لقد تم إصدار المعيارIFRS 07 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالأدوات المالية والمخاطر الناتجة عن التعامل بها، ويتطرق المعيار إلى أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة من خلال قائمة المركز المالي وأدائها المالي من خلال قائمة الدخل الشامل، السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، التحوط للمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها وتطبيق محاسبة التحوط، علاوة على الإفصاحات الكمية والنوعية عن هذه المخاطر، وقياس الادوات المالية بالقيمة العادلة.[2]

3_ نطاق المعيار:ويشمل النطاق فيما يلي:[3]

يجب ان يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة انواع الأدوات المالية عدا:

- ✓ الحقوق في الشركات التابعة والحليفة و المشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفق معايير المحاسبة الدولية ذوات الارقام (27)و(28) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(10)؛

[1] خالد جمال الجعارات،**إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي)على ضوء تجارب الدولية**،ورقة بحثية ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،24-25نوفمبر 2014،جامعة ورقلة،الجزائر،ص:12.

[2] نفس المرجع السابق،ص:34.

[3] محمد أبو نصار،جمعة حميدات،مرجع سبق ذكره،ص:720.

- ✓ منافع الموظفين والإلتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين بوجب معبار المحاسبة الدولي رقم(19)؛
- ✓ العقود الناجمة عن إلتزامات الطارئة في اندماج الأعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم(3)؛
- ✓ عقود التأمين والمعرفة بموجب معيار الغبلاغ المالي الدولي رقم (04)؛
- ✓ الأدوات المالية والعقود والإلتزامات الناشئة عن عمليات التسديد ةعلى اساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(02).

4_ هدف المعيار:ويهدف هذا المعيار إلى:[1]

- يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم المالية من تقييم:

- ✓ الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة؛
- ✓ طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشاة لهذه المخاطر؛
- ✓ تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالإعتراف والقياس وعرض الاصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم(32)و(39) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(09).

ويلاحظ من الأهداف السابقة أن هناك تركيز على بيان عنصر الأهمية(الجوهرية)لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وكذلك فقد تم شمول الفترة التي يتم الإفصاح خلالها عن طبيعة ومدى مخاطر الأدوات المالية لتشمل المخاطر كما في كما في تاريخ المركز المالي وخلال الفترة المالية أي أن الفترة الزمنية لتنقييم المخاطر أصبحت أكثر شمولا.

5_ متطلبات المعيار:

5_1:مدى أهمية بند الادوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل:

على المنشاة الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية و(جوهرية)الأدوات المالية لقائمة المركز وقائمة الدخل الشامل.

5_2:الإفصاح عن القيمة الفردية لكل فئة من فئات الاصول والمطلوبات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم(39)،أما في صلب الميزانية أو في الإضاحات التفسيرية:

[1]_نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- الأصول المالية القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به بالقيمة العادلة وفق المعيار رقم (09)؛
- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وفق المعايير رقم(09)؛
- الأصول المالية بالتكلفة المطفاة بموجب معيار الإيلاغ المالي رق(09)؛
- المطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة،والجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة؛
- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

المطلب الرابع:المعايير الأخرى للإفصاح

تعددت المعايير التي تتناول الإفصاح، وقد أشرنا خلال المطالب السابقة، فلا يمكن حصرها، ومن هنا سنتطرق إلى بعض المعايير الأخرى التي تبنت الإفصاح وحددت أهم متطلباته، وهي كمايلي:

1- **المعيار المحاسبي الدولي رقم (24)IAS إفصاحات الطرف ذات العلاقة**:وهذا المعيار يشمل إلى ما يلي:[1]

ويتطرق المعيار إلى العلاقات الهامة التي تؤثر على مركز المنشأة المالي وربحيتها وتدفقاتها النقدية، ووجوب الإفصاح عنها. وتعتبر الأطراف ذات العلاقة هي شخص أو منشأة على علاقة بمنشأة (المنشأة الإبلاغ)تقوم بإعداد تقاريرها المالية الخاصة بها، والعمليات بين الأطرف ذات العلاقة هي تحويل موارد وخدمات ومطلوبات بين الأطراف ذات العلاقة بغض النظر عمن يتحمل السعر. كما أشار هذا المعيار إلى عدة مصطلحات مثل الموظفون الإداريون والرئيسيون فهم الأشخاص الذين لديهم الصلاحية والمسؤولية عن التخطيط والإدارة و ضبط أنشطة المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر ويشمل ذلك جميع المدراء(سواء كانوا تنفيذيين أو غير ذلك)، كما أشار أيضا إلى أعضاء العائلة المقربين لشخص معين الذين هم أعضاء العائلة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير أو يتم التأثير عليهم من قبل شخص في معاملتهم مع الشركة، ويشمل ذلك:شركاء وأبناء الشركاء المحليين، أبناءالشريك المحلي، أقارب الشخص أو الشريك المحلي.

- **تحديد متطلبات الإفصاح:**

أشار هذا المعيار إلى مجموعة من المتطلبات التي تلزم الإفصاح بها وهي:

- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة؛

- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة؛

[1] خالد جمال الجعارات،ملتقى الدولي،مرجع سبق ذكره،ص 81.

- تعويضات الإدراة؛

- المنشآت ذات العلاقة بالحكومة.

2- **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(09)IFRS الأدوات المالية**:ويتمثل فيمايلي:[1]

إن المعيارIFRS 09 حل محل المعيار الأكثر جدلية وهو المعيار (39)IAS والمتعلق بالأدوات المالية:القياس والإعتراف، والذي تم بموجبه إقرار مفهوم القياس المتعلق بالقيمة العادلة، وهو من أكبر المعايير وأكثرها تعديلا حيث منذ سنة 1998(تاريخ صدور المعيار)حتى سنة 2009(تاريخ إصدار المعيار IFRS09وهو المعيار الذي سيحل محله)وقد تم تعديله 14 مرة، وكأن انعكس على المعيار البديلIFRS09 الأكثر تأجيلا لبدء سريانه، حيث كان يفترض أن يبدأسريانه اعتبارا من 2013/01/01، و لكنه حينذاك كان قد اكتملت المرحلة الأولى منه، ثم تم تأجيله ليبدأ سريانه اعتبارا من 2015/01/01، نظرا للتقارب الأمريكي الدولي،و كان لآخر تأجيله ليبدأ سريانه اعتبارا من 2018/01/01.

ويعتبر هذا المعيار سار المفعول اعتبارا من 2015/01/01 مع السماح بالتطبيق المكبر،لقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم و الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسلية من الصعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار الممحاسبة رقم(39) المعنون بالأدوات المالية، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار إبلاغ مالي جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة، وقد استكمل مجلس المعايير المرحلة الأولى من معيار الإبلاغ المالي رقم(09)، أما المرحلة الثانية من المعيار ستكون بعنوان منهجية التدني.

أذ يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الأصول المالية والتي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقديم مبلغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية،ويتم تطبيق هذا المعيار على جميع الأصول ضمن نطاق معيار (39) الأدوات المالية كالقياس والإعتراف.

و تتحدد متطلبات الإفصاح لهذا المعيار فيما يلي:

- **الإعتراف المبدئي بالأصول المالية**:يتم الإعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع اصول مالية، ويتم إثبات عمليات الشراء وبيع الأصول المالية بإستخدام تاريخ التعامل او تاريخ التسوية كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

- **التصنيف**:يقسم هذا المعيار كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

أ- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة؛

[1] نفس المرجع السابق،ص38.

ب- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان عند الإقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقدي مع الغير بناء على كل مما يلي:

- **نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية:** ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسين في المنشأة وليس اعتمادا على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أذاة مفردة، وبالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي أعلى مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة استثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

- **خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي:** ويقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات. ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق ضمن فئة الاصول المالية معدة للبيع وأصول مالية محتفض بها لتاريخ الإستحقاق والقروض والذمم الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولية (39).

وبالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الأحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الإستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية.

- **يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الاصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطين التاليين:**

- **اختبار نموذج الأعمال:** عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين مثلا الحصول على قيمتها الإسمية بتاريخ الإستحقاق وليس لأجل بيعها الإستحقاق بغرض الإستفادة من التغيير في قيمتها العادلة؛
- **اختبار التدفق النقدي:** عندما تعطي أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة

- **القياس اللاحق للأصول المالية:** بعد الإعتراف الأولي،يتم قياس الاصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة،وفقا لتصنيف الأصل المبدئي.

- **الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية:**

- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقيم ضمن الأرباح والخسائر باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار 39 وباستثناء الاستثمار في أدوات حقوق الملكية ؛

- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:يتم قياسها بالتكلفة مع اطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة والإعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل مالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته أو إعادة تصنيفه.

- **الإستثمار في أدوات حقوق الملكية والإعتراف بفروقات التقييم:**يجب قياس كافة الإستثمارات المالية في حقوق الملكية بالقيمة العادلة عند أعداد القوائم المالية مع الإعتراف بفرقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر، باستثناء الإستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة، وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر والتي تعرض أيضا ضمن حقوق الملكية بإسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة.

أي أن المعيار يتيح للمنشأة الإختيار بإظهار فروقات تقييم الاستمارات المالية في الأسهم والتي لا يتم الإحتفاظ بها للمتاجرة ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وإذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف. وعلى أن يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الإستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة رقم 18"الإيراد".

- **معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية:**يجب قياس كافة الأصول المالية عند الإقتناء الأولي(الشراء)بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافا إليها تكاليف العملية بإستثناء مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف في فترة الأرباح والخسائر.

- **إعادة التصنيف:** بالنسبة للإستثمارات المالية في أدوات الدين فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر إلى الأصول أي عندما تغير المنشأة نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية.

ويشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع تكوين نادر جدا،يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية،ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشأة وواضحة للأطراف الخارجية.

- **إعادة تصنيف الاصول المالية:**

- إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية من فئة لأخرى، يجب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقا.
- إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة،تحدد قيمته العادلة في تاريخ إعادة تصنيف،ويعترف بأية الأرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين القيمة المسجلة للأصل والقيمة العادلة في حساب الأرباح و الخسائر.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالتكلفة المطفأة، تصبح قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف هي القيمة الدفترية الجديدة.

- **الإنتقال إلى المعيار الجديد:**

- ✓ يتم تطبيق هذا المعيار(رقم 09)بأثر مستقبلي وفقا لمعيار المحاسبة الدولية رقم (08) السياسات المحاسبية، والتغير بالتقديرات المحاسبية والأخطاء، ولا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها قبل تاريخ التطبيق المبدئي لهذا المعيار؛
- ✓ في تاريخ التطبيق المبدئي يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان الأصل المالي يحقق الشرط الذي يوجب قياسه بالتكلفة المطفأة وفق ما ذكر إنفا بناء على حقائق و الظروف الموجودة في تاريخ التطبيق المبدئي، ويجب تطبيق نتيجة التصنيف بأثر رجعي بغض النظر عن نموذج أعمال المنشأة في الفترات المالية السابقة؛
- ✓ إذا كانت المنشأة قد قامت سابقا بمحاسبة إستثمار في اداة حق الملكية غير مسعرة أو بسعر التكلفة وفق لمعيار المحاسبة الدولي 39، فإنها يجب أن تقيس تلك الأدات بالقيمة العادلة في تاريخ تطبيق المبدئي. ويجب الاعتراف بالفرق بين القيمة المسجلة الدفترية والقيمة العادلة كتعديل للرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة لفترة اعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق المبدئي.
- ✓ لا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذا المعيار لفترات اعداد التقارير المالية التي تبدأ قبل 2012/1/1 أن تعيد عرض الفترات السابقة، ويتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل سابقا والمبلغ المسجل في بداية فترة اعداد التقارير السنوية التي تشمل تاريخ تطبيق المبدإ في الأرباح المحتجزة الافتتاحية لفترة اعداد التقارير المالية التي تشمل تاريخ تطبيق المبدئي.

من هنا سنتطرق إلى بعض التفاصيل في المعيار المحاسبي الدولي(39):[1]

- **المعيار المحاسبي الدولي رقم(39)الأدوات المالية:القياس و الإعتراف.**

يكتسب المعيار أهمية بأنه أحدث ثروة في القياس المحاسبي وتبنيه للقيمة العادلة، وتطرق المعيار إلى الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها، ويدور المعيار حول ما يلي:

- كيفية الإعتراف بالأدوات المالية في قائمة المركز المالي وطرق قياسها، وكذلك التوقف عن الإعتراف بها؛
- كيفية قياس الأدوات الماليةسواء القياس بالتكلفة او التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في قائمة المركز المالي، إضافة إلى قياس الإنخفاض المتعلق بها؛
- كيفية تصنيف الادوات المالية سواء كانت أصولا أو مطلوبات ضمن فئة من الفئات تضمنها المعيار؛
- كيفية التحوط المتعلق بالأصول والمطلوبات المالية،ومبررات استخدامه وأساليب تطبيقه؛
- التعرف على كيفية الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر المرتبةعلى قياس الأصول والمطلوبات المالية سواء في قائمة الارباح أو الخسائر أو في قائمة الدخل الشامل.

وقد اصطلح هذا المعيار مايلي:الأدوات المالية،الأصول المالية،الإلتزامات المالية،القيمة العادلة،هذا وقد أشرنا إليهم سابقا.

ينطبق هذا المعيار على الأوات المالية سواء كانت أصولا مالية،أو مطلوبات مالية،أو مشتقات،لا ينطبق هذا المعيار على أدوات الملكية التي تصدرها المنشأة كأسهم، وكذلك الحقوق في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة أو الدفعات المرتكزة على أسهم، أو الحقوق والمطلوبات التي تنشأ بموجب عقود التأمين، وهناك ينطبق عليها المعيار بشروط معينة، مثل مطلوبات القروض، عقود شراء وبيع البنود المالية وغير المالية.

[1] نفس المرجع السابق،ص 107.

خلاصة الفصل

ناقشنا في هذا الفصل المعايير المحاسبة الدولية، إنطلاقا من المفهوم إلى الأهمية والأهداف والمنظمات والهيئات المختلفة لها، من هيئة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، ولما لها من أهمية في إصدار وتنظيم المعايير المحاسبية وتعديلها.

كما وجهنا الحديث إلي موضوع الإفصاح بشكل مفصل، وتعرضنا إلى متطلباته التي تعتبر ملزمة عند إعداد وعرض القوائم المالية، والتي أكدت عليها المعايير المحاسبة الدولية لما لها من أهمية بالغة في مصداقية القوائم المالية، والتأثير على متخذبي القرارات الإقتصادية.

ونظرا لتعدد المعايير التي تقوم على متطلبات الإفصاح، فإننا إستطعنا أخذ عينة من هذه المعايير التي تمكننا من وضع صورة أوضح حول كيفية الإفصاح عن القوائم المالية ومختلف المعلومات المحاسبية.

مقدمة:

بعد أن تطرقنا في الفصلين السابقين إلى دراسة نظرية حول القوائم المالية ومختلف الجوانب التي شملتها،انطلاقا من المؤسسة الإقتصادية التي تعتبر الركيزة الاساسية لاي اقتصاد في أي بلد إلى المعايير المحاسبة الدولية والإفصاح كموضوع مهم، وكيفية إعداد وعرض ونشر القوائم المالية لتواكب متطلبات التطورات للمعايير المحاسبية.

سنحاول إسقاط هذه الدراسة على المؤسسة الإقتصادية SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد، ومعرفة مدى أهمية القوائم المالية في قياس أداء المؤسسة لأنشطتها، ومدى تأثيرها على القرارات الإقتصادية للأطراف الأخرى.

المبحث الأول:تقديم المؤسسةSARL IDEM GLOBE للتصدير و الإستراد

قبل القيام بدراسة تطبيقية يتوجب التعرف أولا المؤسسة التي نهتم بدراسة مختلف تفاصيلها من حيث النشأة وأهم الأنشطة التي تقوم بها، وكذا النظام القائم بها وهيكلها التنظيمي، وذلك لتسهيل الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول:نشأة وتعريف المؤسسةSARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد.

1-نشأة المؤسسة SARL IDEM GLOBEلتصدير والإستراد:

في إطار تشجيع عمليات إنشاء المؤسسات في شكل الاشخاص المعنويين وخاصة شركة ذات المسؤولية المحدودة التي يبقى عددها غير كاف بالجزائر رغم أنها الصيغة الأكثر شيوعا في المؤسسات في البلاد، بهدف تحسين مناخ الاعمال في الجزائر، وبالإضافة إلى إلى مستوى المراجع الدولية على غرار التقارير السنوية لممارسة أنشطة الأعمال، يتم دعم وفسح المجال لإنشاء هذا النوع من المؤسسات.

فقد تم إنشاء المؤسسة الإقتصادية SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد في 30نوفمبر2016، فهي شركة حديثة النشأة وتعتبر شركة ذات مسؤولية محدودة خاضعة لأحكام القانون التجاري،ينحصر عملها في التصدير والإستراد في حدود ولايات الوطن، وهي تطبق أحكام القانون رقم15-15 المتعلقة بالقاعد العامة المطبقة على عمليات إستراد البضاعة وتصديرها، إذ هي شركة محلية تسعى إلى التوسع والتفرع،وتحقيق أقصى ربح.

2-تعريف المؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة تقوم على الإعتبار الشخصي، يقع مقرها في المحل رقم(02)طوجي بلدية الشرفة بولاية البويرة، في أقصى شرق على مسافة 50كلم من مقر الولاية، على الطريق الوطني رقم(26)، وعلى بعد 7كلم شرقا بلدية تازمالت لولاية بجاية.

وهي شركة تقوم بإستراد مختلف المواد كميائية والمستحضرات الكميائية الموجهة لمختلف الإستعمالات،وكذا أدوات المطاط والماد الأولية في المنتجات الموجهة للصناعات والزراعة الغذائية من المناء بجاية لتقوم بتصديرها إلى ختلف المؤسسات في ولايات الوطن منها قسنطينة، برج بوعيريج، بليدة، وسطيف وحتى داخل الولاية الكائنة بها.

وتتوفر هذه المؤسسة على عدة إمكانية مادية منها وبشرية،حيث تشغل 37 عامل موزعون كما يلي:

محاسب المالي ومسير الموارد البشرية،25 سائقو الشاحنات وهم الركيزة الأساسية لقيام هذا النوع من المؤسسات، و2 سائقوا الرفعات،و8 عمال يقومون بمختلف الأنشطة الأخرى من صيانة وتحميل البضاعة، وبالرجوع إلى الإمكانيات المادية نجد أن لهذه المؤسسة 25 شاحنة من نوع (Renault) و2 رافعات البضائع من نوع (Hyundai).

المطلب الثاني:مهام وأهداف المؤسسة

رغم أن المؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد هي مؤسسة حديثة النشأة، ورغم صغر نشاطها مقارنة مع مجال الإقتصاد إلى إنها استطاعة أن تثبت ذاتها، فهي تقوم بعدة مهام وأنشطة مختلفة، كما ولها أن تسطر أهافها والسعي على تحقيقها، وفي صدد هذا نذكر مهام المؤسسة وأهدافها:

1- **مهام المؤسسة:**

- استراد المواد الكميائية بكل أنواعها والمستحضرات الكميائية الموجهة لكل الإستعمالات؛
- استراد أدوات المطاط من البلاستيك وموجهة لكل الإستعمالات؛
- استراد المواد الأولية في المنتاجات الموجهة للصناعة والزراعة الغذائية.

2- **أهداف المؤسسة:**

إن الهدف الرئيسي الذي لا يختلف عليه الكثيرون في المؤسسة الإقتصادية هو تحقيق أقصى الربح ممكن والستمرارية في نشاطها، كما يمكن الإشارة إلى بعض الأهداف الخاصة بالمؤسسة وهي:

- الحد من البطالة وإمتصاص اليد العاملة وإنشاء مناصب الشغل؛
- دعم الإقتصاد الوطني بإعتبار أن المؤسسة نوع نادر في الإقتصاد الجزائري؛
- تطوير نشاطها وذلك عن طريق الشراكة مع مؤسسات سواء محلية أو أجنبية؛
- تحقيق مردودية مالية تضمن التحكم في وسائلها؛
- استغلال كل الإمكانيات المتاحة لتحقيق النمو والتطور.

المطلب الثالث:مصلحة المحاسبة المالية

تهتم هذه المصلحة بالعمليات المحاسبية والمالية وفق المبادئ والقواعد المتعارف عليها والمشار إليها سابقا وهي تنقسم كما يلى:

1- **مصلحة المحاسبة :**

وتنقسم إلى:

✓ **قسم المشتريات:** يختص هذا القسم بالشراء وبمختلف أوجه الإنفاق التي تنفقاها المؤسسة، في مختلف الحاجيات، بمعنى أوضح يهتم بالتدفقات الخارجة من المؤسسة والتي يمك حصرها في المدفوعات، إذ يتم تقيم المشتريات عن طريق تطبيق مبادئ المحاسبة التي تبناها النظام المحاسبي المالي الجديدSCF وذلك بعد الحصول

على الفاتورة الخاصة بالمشتريات وكذلك استلام القسم للإشعار من الجهة التي تحصلت على المادة المشترات،وكذلك يهتم هذا القسم بالعلاقات مع الوردين، والتعامل الحسن مع الزبائن.

- ✓ **قسم المبيعات**: يهتم هذا القسم بتسجيل كل العمليات التي تنتج مدخولا للمؤسسة وهذا وفق القواعد العامة المحاسبة، وكما يسعى إلى تنظيم العلاقات مع المحيط الخارجي أي الزبائن الذين يتعامل مع المؤسسة.
- ✓ **قسم التخزين**: إن هذا القسم خاص بكل ما يتعلق بتخزين البضاعة من الكميات المخزنة وطريقة التخزين،فهو يهتم بالمواد الداخلة والخارجة من المؤسسة، وذلك وفق متطلبات المشار إليها في النظام المحاسبي المالي الجديدSCF، إذ يتبع طريقة FIFO عند تعامله مع المخزونات.

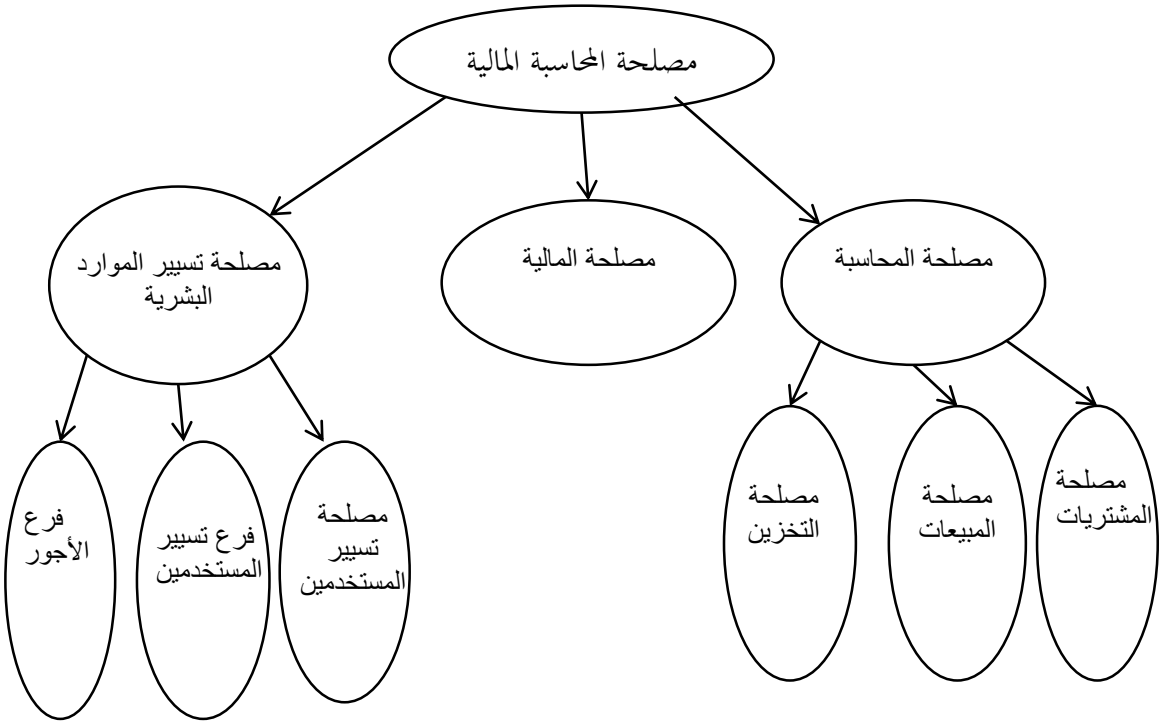
2- **مصلحة المالية**: تهتم بجميع نفقات المؤسسة، من تسبيقات عن الشراء، دفع الضرائب على الأجور، وتحويل المبالغ النقدية من البنك لوضعها في الحساب الجاري للصندوق.

3- **مصلحة تسيير الموارد البشرية**: وهي المصلحة المهتمة بتكوي العمال وترقية اليد العاملة، التي تسهر على التسيير العقلاني للوسائلها العامة، وتفرعة هذه المصلحة فرعين هما:

- ✓ فرع تسيير المستخدمين؛
- ✓ فرع الأجور.

المطلب الرابع:الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة و المالية:

كما أشرنا من خلال ما سبق أن المؤسسة الإقتصادية SARL IDEM GLOBE هي مؤسسة حديثة النشأة،إلا أنها حققت نجاحا معتبرا خلال فترة قياسية، وسنوضح خلال هذا المطلب الهيكل التنظيمي لها.



المصدر: من اعداد الطالبة.

المبحث الثاني:إعداد وعرض القوائم المالية لمؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد.

من خلال ما تعرضنا إليه في الجانب النظري لمتطلبات الإفصاح للقوائم المالية والتي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية،فإننا سنقوم بإسقاط تلك الدراسة على قوائم المالية لمؤسسة إقتصادية.

المطلب الأول:إعداد قائمة الميزانية

نظرا لتكتم المؤسسة على المعلومات وعدم تحصلنا عليها بالإفصاح المطلوب، وهذا راجع لسرية المهنة والسياسة التي اتبعتها هذه المؤسسة، فإننا سنقوم ببذل جهود لإيضاح بعض متطلبات الإفصاح التي جاء بها المعيار المحاسبي IAS01:

1- إعداد ميزانية الاصول2017/12/31:

يتكون جانب الأصول وفقا للمعيار المحاسبي رقم IAS01 إلى:

- **الأصول غير الجارية:** و نجد فيها:
- **التثبيتات المعنوية:**وهي حساب 20 من مدونة الحسابات لنظام المحاسبي المالي SCF و نجد:
  - ✓ ح/203:مصاريف التنمية القابلة للتثبيت؛
  - ✓ ح/204:برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
  - ✓ ح/205:الإمتيازات و الحقوق المماثلة،البراءات والرخص،والعلامات ؛
  - ✓ ح/207:فاق الشراء؛
  - ✓ ح/208:التثبيتات المعنوية الأخرى.
- **مجموع التثبيتات المعنوية =**ح/203+ح/204+ح/205+ح/207+ح/208.
- **التثبيتات المادية:**وهي الحساب 21 من مدونة الحسابات و تشتمل على ما يلي:
  - ✓ ح/211:الأراضي؛
  - ✓ ح/212:عمليات الترتيب وتهيئة الاراضي؛
  - ✓ ح/213:البناءات؛
  - ✓ ح/215:المنشئات التقنية،المعدات،والأدوات الأخرى،
  - ✓ ح/218:التثبيتات العينية الأخرى.
- التثبيتات العينية الأخرى=المبلغ الإجمالي-قيمة الإهتلاكات وخسائر القيمة.
- التثبيتات العينية الأخرى=102936,12-15160.55=87775,48دج
- **مجموع التثبيتات العينية:**ح/211+ح/212+ح/213+ح/215+ح/218.=87775,48دج

- **التثبيتات في شكل امتياز**:وهي حساب 22 في مدونة الحسابات،وتشمل ما يلي:
  - ✓ ح/221:الاراضي الممنوح امتيازها؛
  - ✓ ح/222:عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها؛
  - ✓ ح/225:المنشئات(التركيبات)التقنية الممنوح امتيازها؛
  - ✓ ح/228:التثبيتات العينية الأخرى الممنوح إنجازها؛
  - ✓ ح/229:حقوق مانح الإمتياز.
- **مجموع التثبيتات في شكل امتياز** =ح/221+ح/222+ح/223+ح/225+ح/228+ح/229
- **التثبيتات الجاري إنجازها**:وهي حساب 23 في مدونة الحسابات،وهي تشمل مايلي:
  - ✓ ح/232:التثبيتات العينية الجاري إنجازها؛
  - ✓ ح/237:التثبيتات المعنوية الجاري أنجازها؛
  - ✓ ح/238:التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيتات.
- **مجموع التثبيتات الجاري إنجازها**=ح/232+ح/237+ح/238
- **التثبيتات المالية**:وهي حساب 27 في مدونة الحسابات وهي تشمل مايلي:
  - ✓ ح/271:السندات المثبتة الاخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة؛
  - ✓ ح/272:السندات التي تمثل حق الدين الدائن؛
  - ✓ ح/273:السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة؛
  - ✓ ح/274:القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار_التمويل؛
  - ✓ ح/275كالودائع والكفلات المديونة؛
  - ✓ ح/276:الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة؛
  - ✓ ح/279:ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.
- **مجموع التثبيتات المالية**=ح/271+ح/272+ح/273+ح/274+ح/275+ح/276+ح/279.
- **سندات موضوعة موضوع معادلة**
- **مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها؛**
- **سندات أخرى مثبتة؛**
- **قروض وأصول مالية أخرى غير جارية؛**
- **ضرائب المؤجلة على الأصل**:و هي حساب 133 من مدونة الحسابات.
- **الضرائب المؤجلة على الاصول=15377,58دج**

- **مجموع الأصول غير الجارية=**مجموع التثبيتات المعنوية+مجموع التثبيتات العينية +مجموع التثبيتات في شكل ممتاز+مجموع التثبيتات الجاري إنجازها+مجموع التثبيتات المالية+مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها+سندات أخرى مثبتة+قروض وأصول مالية أخرى غير جارية+ضرائب المؤجلة على الأصول.

=15377,58+87775,48

=103153,06دج

- **الاصول الجارية:**
- **المخزونات ومنتجات قيد الإنجاز:**وهي حسابات الصنف03 من مدونة الحسابات،ونجد مايلي:
  - ✓ ح/30:المخزونات من البضائع؛
  - ✓ ح/31:المواد الأولية واللوازم؛
  - ✓ ح/32:التموينات الأخرى؛
  - ✓ ح/33:سلع قيد الإنجاز؛
  - ✓ ح/34:إنتاج الخدمات الجاري إنجازه؛
  - ✓ ح/35:المخزونات من المنتجات؛
  - ✓ ح/36:المخزونات المتأتية من التثبيتات؛
  - ✓ ح/37:المخزونات الخارجية؛
  - ✓ ح/38:المشتريات المخزنة.
- **حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة:**وهي تشمل مايلي:
  - ✓ **الزبائن:**وهي حساب 41 من مدونة الحسابات.
- ح/**41:الزبائن=38859600,11دج**
- **المدينون الأخرون**
- **الضرائب وما شابهها:1808.14دج.**
- **حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة؛**
- **الموجودات وماشابهها؛**
- **الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى؛**
- **الخزينة:**

وتمثل البنوك الحسابات الجارية والساهمات البنكية والصندوق...إلخ.

- الخزينة=114832930,62دج

- **مجموع الأصول الجارية=**المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ+حسابات الدائنة واستخدامات مماثلة+الزبائن+المدينون الآخرون+الضرائب وما شابهها+حسابات دائنة أخرى وإستخدامات مماثلة+الموجودات وما شابهها+الأموال الموظفة والأصول المالية الجاريةالأخرى+الخزينة

=114832930,62+1808,14+38859600,11

=153694338,87دج.

- مجموع الأصول=مجموع الأصول غير الجارية+امجموع الاصول الجارية

=153694338,87+103153,06

=153797491,93دج.

ميزانية الأصول 2017/12/31:

الأصول	ملاحظة	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
1-الأصول غير الجارية				
فارق بين الإقتناء-المنتوج				
التثبيتات غير المعنوية				
التثبيتات العينية الأراضي البناءات التثبيتات العينية الاخرى التثبيتات الممنوح امتيازاها		102936,13	15160,65	87775,48
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية سندات موضوعة موضع معادلة. مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة. سندات أخرى مثبتة. قروض وأصول مالية غير جارية. ضرائب مؤجلة عن الأصول		15377,58		15377,58

مجموع الأصول غير الجارية		**118313,71**	**15160,65**	**103153,06**
2-الأصول الجارية.				
مخزونات ومنتاجات قيد التنفيذ				
حسابات الدائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الأخرون الضرائب وماشابهها حسابات دائنة أخرى وإستخدامات مماثلة		38859600,11 1808,14		38895611,11 1808,14
الموجودات وما شابهها. الاموال الموظفة والأصول المالية الجارية الاخرى. أموال الخزينة.		114832930,62		114832930,62
مجموع الأصول الجارية		153694338,87		153694338,87
المجموع العام للأصول		**153812652,58**	**15160,65**	**153797491,93**

المصدر:ميزانية المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد

- **رؤوس الأموال الخاصة:**

✓ **رؤوس الأموال الخاصة:**وهي الحساب 10 من مدونة الحسابات،وتشمل مايلي:

- ح/101:رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الاموال المخصصة أو أموال الإستغلال؛

رأس مال الصادر=100000000,00

- علاوات وإحتياطات؛
- فارق إعادة التقيم؛
- فارق المعادلة؛
- ح/**12 النتيجة**=مجموع الأصول-مجموع الخصوم

=151604315,8-153797491,93

=2193176,13دج

- **مجموع رؤوس الأموال الخاصة=102193176,13دج.**
- **الخصوم غير الجارية:**
- **القروض والديون المماثلة:**وهي ما للمؤسسة من قروض لدى الغير.
- **الضرائب المؤجلة ومرصود لها،**
- **ديون أخرى غير جارية؛**
- **مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا؛**
- **مجموع الخصوم غير الجارية=**مجموع القروض والديون المماثلة+مجموع الضرائب المؤجلة+مجموع ديون أخرى غير جارية+مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا.
- **الخصوم الجارية:**
- **الموردون والحسابات الملحقة:**

وهو الحساب 40 من مدونة الحسابات،ويشمل مايلي:

- ح/401:موردو المخزونات والخدمات؛
- ح/403:موردو السندات الواجب دفعها؛
- ح/404:موردو التثبيتات؛
- ح/405:موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها؛
- ح/408:موردو الفواتير لم تصل إلى أصحابها؛
- ح/409:الموردون المدينون.
- **الموردون و الحسابات الملحقة=**71414,74دج.
- **الضرائب:**و تشمل حساب 44من مدونة الحسابات

الضرائب=1303867,15دج

- **الديون الاخرى=**50229033,91دج.
- **الخزينة السالبة.**
- **مجموع الخصوم الجارية=**مجموع الموردون والحسابات الملحقة+الضرائب+الديون الأخرى+الخزينة السالبة.

=50229033,91+1303867,15+71414,74

=51604315,80دج

- **إجمالي العام للخصوم:**مجموع الاموال الخاصة+الخصوم غير الجارية+الخصوم الجارية

=51604315,80+102193176,13

=153797491,93دج.

ميزانية الخصوم 2017/12/31:

الخصوم	ملاحظة	2017
رؤوس الأموال الخاصة: رأس المال تم إصداره رأس المال غير المستعان به علاوات واحتياطات فارق إعادة التقييم النتيجة الصافية رؤوس الأموال الخاصة-ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة(1) حصة ذوي الأقلية(1)		2193176,13
المجموع1		**2193176,13**
الخصوم غير الجارية: القروض والديون المالية ضرائب مؤجلة ومرصود لها مؤونات ومنتاجات ثابتة مسبقا		
مجموع 2		
الخصوم الجارية: الموردون والحسابات الملحقة الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم		71414,74 1303867,74 50229033,91
مجموع 3		**51604315,80**
مجموع العام		**153797491,93**

المصدر:ميزانية المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد

رغم ضعف المعلومات التي تحصلنا عليها من طرف المؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد،فإننا رأينا في هذا المطلب قواعد إعداد قائمة الميزانية،ومتطلبات الإفصاح التي أشار إليها المعيار المحاسبي الدولي رقم(01).

المطلب الثاني:إعداد جدول حسابات النتائج

تطبيقا لمتطلبات الإفصاح التي تطالب بها معايير المحاسبة الدولية، سنحاول إعداد جدول حسابات النتائج لمؤسسة SARL IDEM GLOBE لتصدير والإستراد، رغم محدودية المعلومات التي وفرتها لنا.

- **إعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:**

1- إنتاج السنة المالية:

- **ح/70** :المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة ويتفرع إلى:
  - ح/700:المبيعات من البضائع؛
  - ح/701:المبيعات من المنتوجات التامة الصنع؛
  - ح/702:المبيعات من النتوجات الوسيطية؛
  - ح/703:المبيعات من المنتوجات المتبقية؛
  - ح/704:مبيعات الأشغال؛
  - ح/705:مبيعات الدراسات؛
  - ح/706:تقديم الخدمات الأخرى؛
  - ح/708:منتوجات الأنشطة الملحقة؛
  - ح/709:التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة.

ح/70:المبيعات=152211350,09دج

- **ح/72:الإنتاج المخزن او المنتقص من المخزون**:هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان، ويندرج تحته الحسابين التاليين:
  - ح/723:تغير المخزونات الجارية؛
  - ح/724:تغيير المخزونات من المنتجات.
- **ح/73:الإنتاج المثبت**:ويتفرع إلى:
  - ح/731:الإنتاج المثبت للأصول المعنوية؛
  - ح/732:الإنتاج المثبت للأصول العينية.

- **ح/74:إعانات الإستغلال**:هو حساب يتفرع إلى:
- ح/741:إعانات التوازن؛
- ح/748:إعانات أخرى.
- **إنتاج السنة المالية=ح/70+ح/72+ح/73+ح/74**
=152211350,09دج

2- **استهلاك السنة المالية:**

ويدخل في حسابه 3 حسابات وهي:

- **ح/60:مشتريات مستهلكة**:ويتفرع إلى:
- ح/600:مشتريات البضائع المبيعة؛
- ح/601:المواد الأولية؛
- ح/602:التموينات الأخرى؛
- ح/603:تغيرات المخزونات؛
- ح/604:مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
- ح/605:مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛
- ح/607:المشتريات المخزنة من المواد والتوريدات؛
- ح/608:مصاريف الشراء التابعة؛
- ح/609:التخفيضات والتنزيلات،والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.
- ح/60:المشتريات المستهلكة=141628384,81-
- **ح/61:الخدمات الخارجية**:أي الخدمات المستلمة من الغير ويندرج تحته الحسابات التالية:
- ح/611:التقاول العام؛
- ح/613:الإيجارات؛
- ح/614:الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛
- ح/615:الصيانة والتصليحات،والرعاية؛
- ح/616:أقساط التأمينات؛
- ح/617:الدراسات والأبحاث؛
- ح/618:التوثيق والمستجدات؛
- ح/619:التخفيضات والتنزيلات،والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.
- **ح/62:الخدمات الخارجية الأخرى**:ويتفرع إلى الحسابات التالية:

- ح/621:العاملون الخارجيون عن المؤسسة؛
- ح/622كأجور الوسطاء والأتعاب؛
- ح/623:الإشهار والنشر والعلاقات العامة؛
- ح/624:نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين؛
- ح/625:التنقلات والمهمات والإستقبالات؛
- ح/626:مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية؛
- ح/627:الخدمات المصرفية وماشابهها؛
- ح/628:الإشتراكات والمستجدات؛
- ح/629:التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

• ح/61، ح/62:الخدمات الخارجية والخدمات الخادمات الخارجية الأخرى=-3891585,11

• **إستهلاك السنة المالية**=المشتريات المستهلكة+الخدمات الخارجية+الخدمات الخارجية الأخرى

=(-141628384,81)+(-3891585,11)

=-145519969,92دج

3- **القيمة المضافة للإستغلال**:وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية وإستهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للإستغلال=إنتاج السنة المالية-إستهلاك السنة المالية

=152211350,06-(-145519969,92)

=6691380,17دج

4- **الفائض الإجمالي للإستغلال**:هو عبارة عن القيمة المضافة مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة،أي:

- **إجمالي فائض الإستغلال=القيمة المضافة-ح/63-ح/64**
- **ح/63:أعباء المستخدمين**:ويتفرع إلى:
- ح/631أجور المستخدمين؛
- ح/634:أجور المستغل الفردي؛
- ح/635:الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية؛
- ح/636:الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي؛

- ح/637:الاعاباء الإجتماعية الأخرى؛

- ح/638:أعباء المستخدمين الأخرى.

- **ح/62:اعباء المستخدمين=(-991113,57)دج**

- **ح/64:الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:**ويندرج تحته الحسابات التالية:

- ح/641:الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور؛

- ح/642:الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛

- ح/645:الضرائب والرسوم الأخرى.

- **ح/64:الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة=(-2647590,60)دج**

- **إجمالي فائض الإستغلال=**6691380,17-(-991113,57)-(-2647590,60)

=3052676,00دج

5- **النتيجة العملياتية:**هي عبارة عن إجمالي فائض الإستغلال مضاف إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات

- **النتيجة العملياتية=إجمالي فائض الإستغلال+ح/75-ح/65-ح/68+ح/78**

- **ح/75:المنتجات العملياتية الأخرى:** ويتفرع هو الآخر إلى:

- ح/751:الأتاوي عن الإمتيازات والبراءات والترخيص والبرمجيات والقيم المماثلة ؛

- ح/752:فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية؛

- ح/753:أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء الإداريين أو المسير؛

- ح/754:أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة لسنة المالية؛

- ح/755:قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة بصورة مشتركة؛

- ح/756:المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة؛

- ح/757:المنتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير؛

- ح/758:المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

- **ح/65:الأعباء العملياتية الأخرى**:كما يتفرع إلى:

- ح/651:الأتاوي المترتبة على الإمتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة؛

- ح/652:نواقص القيم عن خروج أصول مثبة غير مالية؛

- ح/653:أتعاب الحضور؛

- ح/654:خسائر عن الحسابات دائنة غير قابلة للتحصيل؛

- ح/655:قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛

- ح/656:الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات؛

- ح/657:الاعباء الإستثنائية للتسيير الجاري؛

- ح/658:أعباء أخرى للتسيير.

- **ح/68:مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**:إذ يتفرع إلى:

- ح/681:المخصصات للإهتلاكات،والتموينات وخسائر القيمة والاصول غير الجارية؛

- ح/682:المخصصات للإهتلاكات والتموينات و خسائر قيمةالسلع الموضوعة موضوع الإمتياز؛

- ح/685:المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الاصول الجارية؛

- ح/686:المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-العناصر المالية.

- **ح/68:مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة=**(-15160,65)دج

- **ح/78الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات**:ويتفرع إلى:

- ح/781:استرجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والتموينات-الاصول غير الجارية؛

- ح/785:إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات-الأصول الجارية؛

- ح/786:الإسترجاعات المالية عن الخسائر القيم و التموينات.

من خلال ما فصلنا:

- **النتيجة العملياتية=**إجمالي فائض الإستغلال +ح/75-ح/65-ح/68+ح/78

=3052676,00-(15160,65-)

=3037515,35دج

6- **النتيجة المالية**:هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها،وتمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية:

النتيجة المالية=ح/76-ح/66

- **ح/76:المنتوجات المالية**:وتتفرع إلى:
- ح/761:منتوجات المساهمات؛
- ح/762:عائد الأصول المالية؛
- ح/763:عائد الحسابات الدائنة؛
- ح/765:فارق التقييم عن الأصول المالية فوائض القيمة؛
- ح/766:أرباح الصرف؛
- ح/767:الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية؛
- ح/768:المنتوجات المالية الأخرى.
- **ح/76:المنتوجات المالية=363437,55دج**
- **ح/66:الأعباء المالية**:وتتفرع إلى:
- ح/661:أعباء الفوائد؛
- ح/664:الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات؛
- ح/665:فارق التقييم عن الاصول المالية-نواقص قيمة؛
- ح/666:خسائر الصرف؛
- ح/667:الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية،
- ح/668:الأعباء المالية الأخرى.
- **ح/66:الأعباء المالية=(-457981,89)دج**
- **النتيجة المالية=363437,55-(-457981,89)**

=(-94544,34)دج

7- **النتيجة العادية قبل الضريبة**:هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

- **النتيجة العادية قبل الضريبة=النتيجة العملياتية+النتيجة المالية**

(94544,34-)+3037515,35=

2942971,01=دج

8- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية =مجموع منتجات الانشطة العادية+مجموع الأعباء الأنشطة العادية**

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية=**152574787,64+(-150381661,51)

2193176,13=دج

9- **النتيجة غير العادية:**عبارة عن الفرق بين ح/77عناصر غير عادية(منتجات)وح/66 عناصر غير عادية(اعباء)

- **النتيجة غير العادية=ح/77-ح/66**

10- **النتيجة الصافية:**وهي عبارة عن جمع أو طرح(حسب الحالة)النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

-النتيجة الصافية=النتيجة الصافية للأنشطة العادية±النتيجة غير العادية

2193176,13=دج

جدول حسابات النتائج للسنة المالية:2017/12/31:

رقم	البيان	الملاحظة	2017	2016
ح/70	المبيعات والمنتجات الملحقة		152211350,09	
ح/72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
ح/73	الإنتاج المثبت			
ح/74	إعانات الإستغلال			
1	**إنتاج السنة المالية**		**152211350,09**	
ح/62	المشتريات المستهلكة		141628384,81-	
ح(61 و62)	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		3891585,11-	

2	**استهلاك السنة المالية**		**145519969,92-**	
3	**القيمة المضافة للإستغلال**		**6691380,17**	
ح/**63**	أعباء المستخدمين		991113,57-	
ح/**64**	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		2647590,60-	
4	**إجمالي فائض الإستغلال**		**3052676,00**	
ح/**75**	النتجات العملياتية الأخرى			
ح/**65**	الأعباء العملياتية الأخرى			
ح/**68**	المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		15160,65-	
ح/**78**	استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات			
5	**النتيجة العملياتية**		**3037515,35**	
ح/**76**	المنتجات المالية		363437,55	
ح/**66**	الأعباء المالية		457981,89-	
6	**النتيجة المالية**		**94544,34-**	
7	**النتيجة العادية قبل الضرائب**		**2942971,01**	
ح(**695**و **698**)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		765172,46-	
ح(**692**و **693**)	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية		15377,58	
	مجموع منتجات أنشطة العادية		**152574787,64**	
	مجموع اعباء الانشطة العادية		**150381611,51-**	
8	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**		**2193176,13**	

ح/77 ح/67	عناصر غير عادية(منتجات) عناصر غير عادية(أعباء)			
9	**النتيجة غير العادية**			
10	**النتيجة الصافية للسنة المالية**		**2193176,13**	

المصدر:جدول حسابات النتائج للمؤسسةSARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد.

من خلال متطلبات الإفصاح وقواعد إعداد جدول حسابات النتائج التي جاء بها النظام المحاسبي المالي(SCF)

ورغم محدودية المعلومات التى وفرتها لنا المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد،تمكننا من تقديم إعداد وعرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

المطلب الثالث:إعداد جدول تدفقات الخزينة خسب الطريقة المباشرة

ويحتوي جدول تدفقات الخزينة حسب هذه الطريقة على ثلاث أجزاء رئيسية من التدفقات وهي:

- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال:**

أ-**التحصيلات والمقبوضات من الزبائن:**وتحسب كما يلي:

- **التحصيلات والمقبوضات من الزبائن=**ح/70 بإستثناء ح/709(التخفيضات والمحسومات الممنوحة)+الرسم على القيمة المضافة على المبيعات-التغير في رصيد الحساب 41الزبائن والحسابات الملحقة(رصيد آخر مدة-رصيد أول مدة)

- وهناك تحصيلات أخرى معنية بهذا العنصر وهي:

ح/74:إعانات الإستغلال +ح/75المنتجات العمليات الأخرى+ح/78:الإسترجاعات عن الخسائر القيمة والتموينات+ح/487منتوجات مسجلة مسبقا.

التحصيلات والمقبوضات من الزبائن=162271906,50دج

1- **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين:**وتحسب كما يلي:

- **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين=**ح/60:المشتريات المستهلكة بإستثناء ح/609:التخفيضات على المشتريات+الرسم على القيمة المضافة+ح/61:الخدمات الخارجية+ح/62:خدمات خارجية أخرى+الرسم

على لخدمات الخارجية و خدمات خارجية أخرى-التغيرات في رصيد ح/401موردو المخزونات والخدمات الخارجية-تغير في الرصيد ح/464:الحسابات المدينة والدائنة الأخرى+ح/63 أعباء المستخدمين-التغيرات في ح/42 مستخدمون والحسابات الملحقة-التغير في حساب 43 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة

- وهناك مبالغ مدفوعة للمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر وتحدد على النحو التالي:

ح/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة+ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى-التغير في الرصيد الحساب445 الدولة والضرائب على رقم الأعمال-التغير في الرصيد في الحساب 486 الأعباء المسجلة مسبقا

- **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين =-174477357,33دج**

- فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة وتتمثل في:ح/66 الأعباء المالية.

- فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة=**-1321599,10دج**

- الضرائب على النتائج المدفوعة=ح/695 ضرائب على الأرباح-التغيرات في رصيد ح/444 الدولة وضرائب.

- الضرائب على النتائج المدفوعة=**-2093499,00دج**

- تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية=ح/77العناصر غير العادية (المنتجات)-ح/67:العناصر الغير العادية(أعباء)

- تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية=-15620506,93دج

1- **التدفقات المتأتية من أنشطة الإستغلال=التحصيلات والمقبوضات من الزبائن-المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين-فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة-الضرائب على النتائج المدفوعة-تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية**

- **التدفقات المتأتية من أنشطة الإستغلال=-162271906,50 (-174477375,33)-(-1321599,10)-(-2093439,00)-(-15620508,93)**

- **التدفقات المتأتية من أنشطة الإستغلال=**-15620506,93**دج**

ب- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار**:وتحسب العناصر المكونة لهذه التدفقات كما يلي:

- **تسديدات الحيازة قيم التثبيتات المادية و المعنوية=**التغير في القيم المادية والمعنوية للسنة المالية+قيمة المحاسبية الصافية عن قيمة ثابتة مادية ومعنوية.

- **تحصيلات عن عمليات التنازل القيم الثابتة المادية والمعنوية=**سعر التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.

- **تسديدات لحيازة قيمة ثابتة مالية=**التغير في القيمة الثابتة المالية+القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة.

- **تحصيلات عن التنازل عن القيم الثابتة المالية=**سعر التنازل عن القيم الثابتة

- **الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال =**حساب 76 منتوجات مالية الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.

- **الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال=363437,55دج**

- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار=3634437,55دج**

ج- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل**:وتتكون من:

- **التحصيلات الناتجة عن إصدارات أسهم**= التغير في الحساب 101الرأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو الأموال الإستغلال+التغير في حساب 103العلاوات المرتبطة برأس المال.

- **الحصص وغيرها التوزيعات التي القيام بها =**الحساب 12نتيجة السنة المالية-التغير في الحساب 106الإحتياطات

- **التاحصيلان المتأتية من القروض=**التغير في الحساب 16 الإقتراضات والدون المماثلة+تسديدات هذه القروض

- **التحصيلان المتأتية من القروض=130090000,00دج**

- **تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة=**الديون الجديدة خلال السنة المالية-ح/16

- **الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل=130090000,00دج**

تغير الخزينة للفترة(أ+ب+ج)=صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال+صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار+ صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل

130090000,00+363437,55+(15620506,93-)=

=114832930,62دج

- **تغير الخزينة خلال الفترة=الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية+ الخزينة ومعدلاتها عند اقفال السنة المالية**

- **تغير الخزينة خلال الفترة=114832930,62دج**

جدول تدفقات الخزينة ل 2017/12/31:

االبيان	ملاحظة	2017	2011
تدفقات أموال الخزينة من أنشطة العملياتية:			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		162271906,50	
المبالغ المدفوعة للموارد والمستخدمين		-174477375,33	
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-1321599,10	
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-2093439,00	
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية(أ)		-15620506,93	
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار:			
المحسوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية ومعنوية			
المحسوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		363437,55	
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)		363437,55	

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		130090000,00	
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		130090000,00	
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)		114832930,62	
أموال الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية		114832930,62	
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		114832930,62	
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		112639754,49	

المصدر:جدول حسابات النتائج للمؤسسةSARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد

خلال متطلبات الإفصاح التي تعرضنا إليها في الجانب النظري قمنا بإعداد قائمة التدفقات الخزينة للمؤسسة رغم ضعف المعلومات االتي وفرتها المؤسسة SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد.

المطلب الرابع:عرض الملاحق

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر خارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
فارق الشراء				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية				
مساهمات				
أصول مالية أخرى غير جارية				
المجموع				

جدول المؤونات:

الفصول والأقسام	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
خسائر القيمة للمخزون				
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة				

مؤونات للنزاعات				
مؤونات أخرى للنزاعات الشخصية				
مؤونات الضرائب				
مؤونات أخرى للنزاعات				
مؤونات الضرائب				
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين				
المجموع				

كما أشرنا سابقا لنقص المعلومات التي وفرتها لنا المؤسسة فيتوجب على المؤسسة تقديم ملاحق للقوائم المالية التي يتم عرضها،فقد أشرنا إلى نموذجين من الملاحق والتي هي جدول الإهتلاك وجدول المؤونات.وهناك عدة ملاحق ترفق القوائم المالية التي جاء بها المعايير المحاسبة الدولية لتوضيح بعض المعلومات التي جاءت بها تلك القوائم.

خلاصة الفصل:

من خلال تجربتنا لتربص بالمؤسسة الإقتصاديةSARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد، تمكننا من التعرف عليها من خلال معرفة هيكلها التنظيمي وأهم أنشطتها وقدراتها المختلفة سواء المادية أو البشرية، بعد هذا وقفنا عند إجراءات واستعدادات المؤسسة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

وعلى أساس المعلومات المقدمة لنا من قبل المؤسسة من القوائم المالية (الميزانية،جدول حساب النتائج،جدوا تدفقات الخزينة،جدول رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق)ورغم لقصر هذه المعلومات وهذا راجع لسياسة المتبعة من قبل المؤسسة وتحفضها، حاولنا إعداد بعض القوائم الماليةا المتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، وجدول التدفقات الخزينة وبعض الملاحق، أين استطعنا تكوين فكرة عن الجديد الذي جاء به معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات الإفصاح، وهو ان القوائم المالية معدة وفقها تعكس الوضع للمؤسسة.

أصبح العديد من مستخدمي القوائم المالية يطالبون بالإفصاح عن المعلومات المالية ،وذلك نظرا لأهميته من حيث إعطاء صورة صادقة ومعبرة عن محتوى الأحداث المالية التي تظهرها البيانات المالية للمؤسسة، فالإفصاح المحاسبي ركزت عليه معايير المحاسبة الدولية لتأثيره على جودة المعلومات المالية ذلك أنه يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات لمستخدميها بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بمختلف أشكاله، وتوحيد أسس وقواعد وعرض الإفصاح.

من خلال تناولنا لموضوع **الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية وفق المعايير المحاسبة الدولية،** حاولنا معالجة الإشكالية التي تتمحور حول:**كيف يتم الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق معايير المحاسبة الدولية؟**

قد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادت مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها، ويجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأمال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية ودرجة عالية من الدقة، حيث أن لطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالارقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فإن تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على النتبؤ بحجم تلك الاعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات، وقد إستنتجنا بعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، الإجابة عن **الأسئلة الفرعية** كما يلي:

- تعتبر المؤسسة على أنها منظمة الإقتصادية وإجتماعية مستقلة، تسعى إلى تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وثقافية، وهي متعددة الأنواع حسب معايير مختلفة منها معيار القانوني، معيار الملكية، معيار الحجم، ومعيار النشاط الإقتصاد، وكذا مختلف وظائفها، كما أنها تعتبر الركيزة الأساسية للنشاط الإقتصادي في أي بلد.
- نقصد بالقوائم المالية أنها: وثائق محاسبية ومالية غير قابلة للفصل، تسعى لإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء للمنشأة عند إقفال الحسابات.

وحسب النظام المحاسبي الماليSCF تتمثل القوائم المالية فيما يلي: قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج،جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة، وملاحق الكشوف المالية.

- بعد الحاجة الملحة للمعايير المحاسبة الدولية ومن أجل توحيد المحاسبة ومختلف المعالجات المحاسبية، ونتيجة التطور الإقتصادي الذي يشهده العالم، وبروز الشركات المتعددات الجنسيات والتناقضات القائمة في علم المحاسبة على المستوى الدولي وهذا ما أدى إلى ضرورة وضع معايير دولية للمحاسبة تلقي القبول العام وهذا ما حدث فعلا وقد تبنتها من طرف الكثير من الدول العالم، وهذا لتسهيل عملية التبادل بين مختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

- يقصد بالأفصاح على أنه عملية إظهار كل المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية لكافة الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بصورة واضحة وصاقة لأن ذلك يساعد في إتخاذ القرارات الإستثمارية، وتكمن أهمية الأفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في إتخاذ القرارات الرشيدة.

إختبار نتائج الفرضيات :

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية يمكننا اختبار الفرضيات على النحو التالي:

- تم تبيان صحة الفرضية الاولي: **تتجلى أهمية المؤسسة الإقتصادية أولا في تحقيق الهدف الأسمى وهو الربح وخلق الثروة** وذلك لأن:

تحقيق المؤسسة لأكبر قدر ممكن من الربح يضمن استمرارية نشاطها، وذلك يأثر طردا على إقتصاد البلد،وتحقيق الربح وخلق الثروة يعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى لتحقيقه من خلال تحقيق الأهداف الأخرى.

- وتعتبر صحة الفرضية الثانية: **تعتبر الوضعي المالية للمؤسسة الإقتصادية وأدائها المالي،وكذا القرارات الإقتصادية الرشيدة مرآة عاكسة لموثوقية ومصداقية القوائم المالية لما لها من أهمية كبرى** من خلال:إن عدم الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة وعدم الإفصاح عن أدائها المالي والعمليات والاحداث الطارئة، يؤدي إلى نتائج غير مرضية في إتخاذ القرارارت سواءا المتعلقة بالمؤسسة نفسها أو القرارات التي يتخذها الأطراف الأخرى.

- وتم إثبات صحة الفرضية الثالثة هي الأخرى: **إنطلاقا من الفكر المحاسبي إلى معايير المحاسبة الدولية وظهور الهيئات والمنظمات التي تسعى إلى تحقيق التوحيد الدولي لقواعد ومبادئ المحاسبة وتطوير**

معايير المحاسبة لتشمل متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وذلك:من خلال العولمة الإقتصادية التي شهدها العالم التي شهدها العالم، تطورت المحاسبة من أفكار نظرية إلى أسس وقواعد ومبادئ تطبيقية،وذلك لم ليطبق في مختلف أنحاء العالم وهذا ما يعرف بالتوحيد المحاسبي الدولي الذي أدى إلى ظهور منظمات وهيئات تبنت هذه المعايير لتصبح قوانين ملزمة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية.

- من خلال تعرضنا للفصل التطبيقي فإن الفرضية الرابعة التي تشمل: **لاتوجد فروق معنوية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب الذي توفره بشكل عام القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة الإقتصادية للتصدير والإستراد،ومستوى الإفصاح المطلوب الذي توفره حسب معايير المحاسبة الدولية** صحيحة :فقد أشرنا سابقا إلى حداثة المؤسسة الإقتصادية SARL IDEM GLOBE للتصدير والإستراد وصغر حجمها وحجم نشاطها فإنها استطاعة ورغم صعوبة التطبيق في إعداد وعرض قوائمها المالية بما يتوافق مع متطلبات الإفصاح التي تتبناها المعايير المحاسبة الدولية، لتحقق درجة معتبرة من الشفافية والموضوعية، ولما من تأثير على المؤسسة الإقتصادية لإستقطاب الفئات الأخرى وبالأخص المستثمرين لتوسيع مجالها ونطاق نشاطها.

نتائج الدراسة

من خلال ما تطرقنا اليه في موضوعنا توصلنا الى النتائج التالية:

- قدرة المؤسسة على تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وقياس كفاءتها، ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها وذلك بأخذ عين الاعتبار: تنظيمها وحجمها وطبيعة نشاطها؛
- نشر المعلومات أكثر صدقا، كاملة، موضوعية، وشفافة تسمح بتشجيع المستثمرين على جلب الأموال والتكنولوجيا التي تفتقدها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم؛
- تمكين الوحدة من اجراء مقارنة موضوعية زمنية على مستوى الوحدة، ومكانيا على المستوى الوطني والدولي؛
- تقريب ممارسات المحاسبة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية؛
- مراقبة الحسابات من خلال تقديم الضمانات الى المسيرين والمساهمين وشركاء والدولة والمستعملين الأخرين كالعمال والدائنين فيما يخص مطابقتها للمعايير ومدى مصداقيتها وشفافيتها.

التوصيات:

بناءا على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:

- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا لتطبيق متطلبات الإفصاح، وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية؛
- يجب على المؤسسات مواكبة التطورات التكنولوجية والإقتصادية وذلك من خلال تحديث أنظمة المعلومات المحاسبية المعمول بها بما يتوفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- لابد من الوعي المحاسبي من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات؛
- العمل على حل المشاكل المحاسبية الحاصلة في واقع الممارسات المحاسبية، من خلال المناقشة بين المحاسبين والجهات المسؤولة؛
- إخضاع المؤسسات الإقتصادية للعديد من الهيئات إلى الرقابية وعدم حصر ذلك في السلطات التنفيذية لضمان سير الأعمال بشكل سليم، وذلك من أجل الحصول على معلومات ذات جودة عالية.

آفاق البحث:

إن التعرض لموضوع **الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية وفق المعايير المحاسبة الدولية** لا يمكن إحاطته بكل جونبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة منا وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في هذا المجال، فمن خلال البحث في هذا الموضوع توضح لنا عدة معايير يمكن التطرق لها، ونذكر منها:

- دور الإفصاح في صنع القرار الإستثماري في السوق الأوراق المالية الجزائرية؛
- إمكانية تطبيق كل معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، وإمكانية التوفق معها؛
- توفيق معايير المحاسبة والمراجعة وأثرها على جودة المعلومات.

قائمة المراجع

قائمة الكتب العربية

- أحمد نور، **المحاسبة المالية: القياس وتقييم الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- أمين السيد محمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومواجهة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر،2005.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2007 .
- حسين القاضي، **مأمون حمدانالمحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- خالد جمال الجعرات،**معايير التقارير المالية**،دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،2007.
- خليل الرفاعي، بسمة عولمي، **الوجيز في إدارة الأزمات في المؤسسات الإقتصادية** ، مركز البحث والتطوير المواد البشرية (رماح) ، عمان، 2016.
- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشلر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001
- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادىء إلى المعايير**، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، الإدن ، 2006 .
- رضوان حلوة حنان،**مدخل لنظرية المحاسبة**،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،2009.
- صمويل عبود، **إقتصاد مؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،ا لجزائر،1982 .
- طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية والدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- طارق عبد العال حماد،**المحاسبة الدولية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006.
- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة، الأصول ومبادىء واليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)**، ديوان المطبوعات الحامعية، الجزائر، 2011.
- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي، المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2008.

قائمة المراجع

- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفق العايير المحاسبية العربية و الدولية**، دار الجامعة، الإسكندرية،2007.
- عمر صخري، **إقتصاد مؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1993.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة الدولية والأبلاغ المالي الدولية**، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر، عمان،2001 .
- محمد أحمد العظمة، يوسف عرض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات سلاسل الطباعة ودار النشر والتوزيع، الكويت 1986.
- محمد بوتين،**المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**،دار متيجة للطباعة،الجزائر،2010.
- محمد صالح الحناوي، **مقدمة في المال والأعمال وتطبيقها**، دار الجامعية،الإسكندرية، 2001.
- محمد عباس حجازي، **قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكريو التطبيقي العملي)**، دار نهضة مصر الباعة والنشر والتوزيع، مصر 1998.
- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، طبعة أولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2006.
- ناصر دادي عدون، **إقتصاد مؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،1998.
- هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية– دليل تطبيق–الدار الدولية للإستثمارات الثقافية**، مصر، 2006 .
- يوسف محمد جربوع،سالم سالم عبد الله الحلمي،**المحاسبة الدولية مع البتطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،الاردن2005.

مذكرات ورسائل وأطروحات

- راضية بزيد، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة لمؤسسة نفطال**، رسالة الماجستر، تخصص محاسبة ومالية،قسم التجارة،كلية علوم الإقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسير، الجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013/2012.
- ضيف الله محمد الهادي، الاتجاهات الحديثة لتطوير وضيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي(IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول، المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة مسيلة، الجزائر، 04 و 05 ديسمبر 2012.

قائمة المراجع

- فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة لاستعمال درجة الماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2005.
- لزغر محمد سامي، **تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسب المالي**، مذكرة تندمج ضمن مقتطفات ماجستير الادارة المالية، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012 .

- محمد سفير،**الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية،مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر**،تخصص مالية و محاسبة،قسم علوم التسيير،معهد علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة: يحي فارس، المدية،2009/2008.
- نعيمة قاسمي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير الحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم المحاسبة،كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013/2012.

ملتقى

- خالد جمال الجعارات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي)على ضوء تجارب الدولية،ورقة بحثية ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات،24-25نوفمبر2014،جامعة ورقلة،الجزائر.
- سعيدي يحي،أوصيف لخضر،أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي،ورقة بحثية ضمن ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة ((ISA،14_13 ديسمبر 2011,الجزائر_ البليدة.

النصوص التشريعية

- الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، الوزارة المالية، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،العدد74، المواد:29،28،27،26
- الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية،الوزارة لمالية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23رجب 1429هـ الموافق ل 26يوليو2008م، الجريدة الرسمية ،العدد 19، الصادرة في 28ربيع الأول 1429هـ الموافق 25 مارس 2009م ، المادة3.210
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ا'الشعبية، الوزارية المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الاولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجريدة

قائمة المراجع

الرسمية، رقم 27 الصادرة في الاربعاء 22 جمادي الاولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو سنة 2008، المادة 21 .

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، قرار قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ذكر/مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1429 الموافق لـ 25 مارس 2009، المواد: 1.220 – 3.220.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية– وزارة المالية، قرار قواعد التقيم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق لـ 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1429، الموافق لـ 25 مارس 2009، المادة 1.230.
- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية ، الوزارة المالية، قرار يجدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة حسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ المرفق ل26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25ربيع الأول 1429 الموافق ل25 مارس 2009 : المادة 3,138.
- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية قرار بحدد قواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب 1427 هـ المرافق ل26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19. الصادرة في 28 ربيع الأول 1429هـ الموافق ل25 مارس 2009 المادة 1,250.
- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08 -156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429هـ الموافق لـ 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2001، المتضمن تطبيق نظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27. الصادرة في الأربعاء 22جمادىالأولى 1429 الموافق لـ28 مايو 2008 – المادة 22.

مواقع الكترونية

- http://www.acc4arab.com/acc//archic/index.php/t2227.html(25/03/2014،14 :03
- المعيار المحاسبي الدولي:المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير محاسبية الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ww .ascajordan.org، 10:47_10/03/2018)).
- منتدى شبكة المحاسبين القانونين ، www.acc4arab:com، 13:57)(23/04/2018)).

قائمة الكتب بالفرنسية

- Jean François des Robert ,François Méchain,Herve Puteaux ,Normes IFRS etPME Dunod ,Paris,2004.

الملحق رقم(1):يبين نموذج ميزانية الأصول السنة المالية

الأصل	ملاحظة	إجمالي N	الإهتلاكات وانخفاض القيمة N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق الإقتناء- المنتوج الإجابي أو السلبي		207	2807 و2907		
قيم ثابتة معنوية		20 خارج 207	280 خارج 2807		
قيم ثابتة عينية		**21**	**291**		
أراضي		211	2911		
مباني		213	2913 و2813		
العقارات الموطنة		214	2914 و2814		
قيم ثابتة عينية أخرى		212 و218	2912، 2918، 2812، 2818		
قيم ثابتة ممنوح إمتيازها		**22**	292 و282		
قيم ثابتة جاري إنجازها		**23**	293		
قيم ثابتة مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة		265	296		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		26 خارج 265، 269			
سندات أخرى مثبتة		271، 272، 273	297		
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		274، 275، 276			
ضرائب مؤجلة أصول		133			
الأموال والقيم المودوعة لدى المتنازلين		277			
مجموع الأصول غير جاري					
أصول جارية					
المؤونات التقنية للتامين					
حصص التأمين المشترك المتنازل عنها		38			
حصص إعادة التأمين المتنازل عنها		39			
مدينون وإستخدامات مماثلة					
المتنازل لهم ومتنازلون مدينون		40 مدين	490		
المؤمن لهم ووسطاء التأمين مدينون		41 مدين	491		
مدينون آخرون		42،43،44 خارج 444 إلى447	495 إلى 498		
		45،46 خارج 4609-486-489			
الضرائب ومشابهها		444، 445، 447			
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		48			
الموجودات وما شابهها					
التوظيفات والأصول المالية الجارية الأخرى		50 خارج 509	590		
الخزينة		51 خارج 509-52-53-54	591 إلى 594		
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الملحق رقم (2):يبين نموذج ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في ...

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		101	
رأس المال غير المطلوب		109	
علاوات وإحتياطات – إحتياطات مدرجة (1)		104 و106	
فارق إعادة التقييم		105	
فارق المعادلة (1)		107	
نتيجة صافية – نتيجة صافية حصة المجمع (1)		12	
رؤوس أموال خاصة أخرى – ترحيل من جديد		11	
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1 – الأموال الخاصة			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		16 و 17	
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		134 و 155	
ديون أخرى غير جارية		229	
مؤونات مقننة		14	
مؤونات ومنتجات مدرجة في الحساب مسبقاً		15 خارج 155-131-132	
المجموع 2 – الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
أموال أو قيم مستلمة من معيدي التأمين		19	
مؤونات تقنية			
العمليات المباشرة		30 - 32	
القبول		31 – 33	
دائنو وحسابات ملحقة			
المتنازل لهم والمتنازلون الدائنون		40 دائن	
المؤمنون ووسطاء التأمين دائنين		41 دائن	
ضرائب		444-445-447	
ديون أخرى		509 دائن[42-43-44(خارج 444إلى 447)-45-46-48]	
خزينة سلبية		519 ودين أخرى 51و52	
المجموع 3- الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم			

الملحق رقم (3):نموذج حساب النتائج (حسب الطبيعة)

البيان	ملاحظة	العمليات الإجمالية N	التنازل وإعادة التنازلN	العمليات الصافية N	العمليات الصافية N-1
أقساط صادرة على العمليات المباشرة أقساط مقبولة أقساط صادرة مرحلة أقساط مقبولة مرحلة		702-700 703-701 -7150-7102-7100 7152 -7151-7103-7101 7153	7092-7090-708 7093-7091 -7158-7108-7108 7159 -7158-7108-7108 7159		
1- أقساط مقتناة لسنة المالية					
خدمات على العمليات المباشرة خدمات على القبول		602-600 603-601	6092-6090-608 6093-6091		
2- خدمات خلال السنة المالية					
عمولات مقبوضة من إعادة التأمين عمولات مدفوعة إعادة التأمين			721 729		
3- عمولات إعادة التأمين					
4- إعانات إستغلال التأمين		74			
5- هامش التأمين الصافي					
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة الإنتاج المثبت المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة إسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات		62-61 63 64 73 75 65 68 78			
6- النتيجة التقنية العملياتية					
المنتوجات المالية الأعباء المالية		76 66			
7- النتيجة المالية					
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)					
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		698-695 693-692			
مجموع منتجات الأنشطة العادية					
مجموع أعباء الأنشطة العادية					
النتيجة الصافية للأنشطة العادية					
عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)		77 67			
8- النتيجة غير العادية					
9- صافي نتيجة السنة المالية					
حصص الشركات الموضوعة موضع المعادية في النتيجة الصافية (1)					
10- صافي نتيجة المجموع المجمع (1)					
حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)					

الملحق رقم(4): يبين نموذج جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من أنشطة التأمين وإعادة التأمين			
المبالغ المدفوعة على انشطة التأمين وإعادة التأمين			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
المبالغ المدفوعة للدولة وتنظيمات أخرى			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن إقتناء القيم الثابتة العينية أو المعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة العينية أو المعنوية			
المسحوبات عن إقتناء القيم الثابتة المالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية			
الفوائد التي يتم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة وما يعادلها عند إفتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة وما يعادلها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم(5): يبين نموذج جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية -N 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية **صافي نتيجة السنة المالية** **تصحيحات من أجل:** ❖ الإهتلاكات والمؤونات؛ ❖ تغير الضرائب المؤجلة؛ ❖ تغير المؤونات التقنية (الأقساط والأضرار)؛ ❖ تغير الحسابات المدينة (الحقوق) على المؤمن لهم. وسطاء التأمين، المتنازلون، المتنازل لهم وأخرون. ❖ تغير الحسابات الدائنة (الديون) على المؤمن لهم؛ وسطاء التأمين، المتنازلون، المتنازل لهم وأخرون. ❖ نقص أو زيادة قيمة التنازل، الصافية من الضرائب.			
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن إقتناء القيم الثابتة تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة تأثير تغيرات محيط الإندماج (1)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

الملحق رقم(6): يبين نموذج تغير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم القيم الثابتة الأرباح أو الخسائر غير المدرجة الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم القيم الثابتة الأرباح أو الخسائر غير المدرجة الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم(7):مدونة الحسابات

الصنف 01:حسابات رؤوس الاموال

10–راس المال والإحتياطات،وما يماثلها

101–رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الإستغلال

102–العلاوات الرتبطة برأس المال الشركة

104–فارق التقييم

105– فارق إعادة التقييم

106الإحتياطات(القانونية،الأساسية،العادية والمقننة)

107–فارق المعادلة

108–حساب المستغل

109–رأس مال مكتتب غير مستعان به

11–مرحل من جديد

12نتيجة السنة المالية

13– المنتوجات والأعباء المؤجلة–خارج دورة الإستغلال

131–إعانات التجهيز

132–إعانات أخرى للإستثمار

133–الضرائب المؤجلة على الأصول

134–الضرائب المؤجلة على الخصوم

138-منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة

14_(متاح)

15المؤونات للاعباء-الخصوم غير الجارية

153-المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة

155-المؤونات للضرائب

156_ المؤونات لتجديد التثبيتات(الإمتياز)

158-المؤونات الأخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية

16_ الإقتراضات والديون المماثلة

161-السندات التساهمية

162-الإقتراضات السندية القابلة للتحويل

163-الإقتراضات السندية الأخرى

164-لإقتراضات لدى مؤسسة القرض

165-الودائع والكفلات المقبوضة

167- الديون المترتبة على عقجد الإيجار-التمويل

168- إقتراضات أخرى وديون مماثلة

169-علاوات تسديد السندات

17-الديون المرتبطة بالمساهمات

171-الديون المرتبطة بمساهمات الجمع الديون

المرتبطة بمساهمات خارج المجمع

173-الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

178-الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات حسابات الإرتباط الخاص بالمؤسسة

والشركات في شكل مساهمة حسابات الإرتباط بين مؤسسات

18-حسابات للمؤسسات وشركات المساهمة

181-حسابات ما بين المؤسسات

188-حسابات ما بين شركات المساهمة

19-(متاح)

الصنف الثاني:حسابات التثبتات

20-التثبيتات غير المعنوية

203-مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204-برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205-الإمتيازات و الحقوق المماثلة،البراءات والرخص،والعلامات

207- فاق الشراء

208- التثبيتات المعنوية الأخرى

21-التثبيتات العينية

211-الأراضي

212-عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

213-البناءات

215-المنشآت التقنية،المعدات والأدوات الصناعية

218-التثبيتات العينية الأخرى

22-التثبيتات في شكل ممتاز

221-الأراضي الممنوح امتيازها

222-عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها

223-البناءات الممنوح امتيازها

225-المنشآت التقنية الممنوح امتيازها

228-التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها

229-حقوف مانح الإمتياز

23-التثبيتات الجاري إنجازها

232-التثبيتات العينية الجاري إنجازها

237التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها

238-التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيتات

24-(متاح)

25-(متاح)

26-المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات

261-سندات الفروع المنتسبة

262-سندات مساهمة أخرى

265-سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة(المؤسسات المشاركة)

266-الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267- الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

268-الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة المساهمة

269-عمليات الدفع الباقيةالواجب القيام بها سندات المساهمة غير المسددة

27-التثبيتات المالية الأخرى

271-السندات المثبتةالأخرى غير السندات المثبتة التابعة للنشاط المحافظة

272-السندات التي تمثل حق الدين الدائن(السندات والقسائم)

273-السندات المثبتةالتابعة لنشاط المحافظة

274-القروض والديون الدائنة المترتبةعلى عقد الإيجار-التمويل

275-الودائع والكفلات المديونة

267-الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة

279-ما بقي من العمليات الدفغ الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة

28-اهتلاك التثبيتات

280-اهتلاك التثبيتات المعنوية

2802-اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

2804-اهتلاك برمجيات المعلوماتية وماشبهها

2085-اهتلاك الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2807-اهتلاك فارق الإقتناء

2808-اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى

281-اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى

2812اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة لأراضي

2813-اهتلاك البناءات

2815-اهتلاك المنشآت التقنية

2818-اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى

282-االهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع الإمتياز

29-خسائر القيمة عن التثبيتات

290-خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

2903-خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيت

2904-خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وماشبهها

2905خسائر القيمة عن الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2907خسائر القيمة عن فارق الشراء

2908-خسائر القيمة عن التثبيتات الأخرى

291-خسائر القيمة عن التثبيتات العينية

2912-خسائر القيمة عن أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي

2913-خسائر القيمة عن البناءات

2915-خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

2918-خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى

292خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضوع الإمتياز

293-خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

296خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

297-خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

298-خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

الصنف 3:حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها

30-المخزونات من البضائع

31-المواد الأولية واللوازم

32-التموينات الأخرى

321-المواد القابلة للإستهلاك

322-اللوازم القابلة للإستهلاك

326-التغليفات

33-السلع قيد الإنجاز

331-المنتجات الجاري إنجازها

335-الأشغال الجاري إنجازها

34-إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

341-الدراسات الجاري إنجازها

345-الخدمات الجاري تقديمها

35-المخزونات من المنتجات

351-المنتجات الوسيطية

335-المنتجات المصنعة

358-المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة(النفايات،السقطات)

36-المخزونات المتأتية من التثبيتات

37-المخزونات الخارجية(التي هي في الطريق،في المستودع أو في الإيداع)

38_المشتريات المخزنة

380البضائع المخزنة

381-المواد الأولية واللوازم المخزنة

382-التموينات الأخرى المخزنة

39-خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

390-خسائر القيمة عن مخزونات البضائع

391-خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم

392-خسائز القيمة عن التموينات الأخرى

393-خسائر القيمة عن 'نتاج السلع الجاري إنجازه

394-خسائر القيمة عن \إنتاج الخدمات الجاري إنجازها

395-خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات

397-خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

الصنف 04:حسابات الغير

40-الموردون والحسابات المرتبطة بها

401-موردو المخزونات والخدمات

403- موردو السندات الواجب دفعها

404-موردو التثبيتات

405- موردو التثبيتات السندات المطلوب دفعها

408- موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها

409- الموردون المدينون:التسبيقات والمدفوعات على الحساب،RRRالواجب الحصول عليها والحسابات الدائنة الأخرى.

41-الزبائن والحسابات المرتبطةبهم

411-الزبائن

413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها

416-الزبائن المشكوك فيهم

417-الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها

418-الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها

419-الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمةRRRالمطلوب منحة والموجودات الأخرى الواجب إعدادها

42–العاملون والحسابات المرتبطة بهم

421–المستخدمون–الأجور المستحقة

422–أموال الخدمات الإجتماعية

423–مشاركة الأجراء في النتيجة

425–المستخدمون–التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426– المستخدمون–الودائع المستلمة

427– المستخدمون–الإعتراضات على الأجور

428– المستخدمون–الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها

43–الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة

431–الضمان الإجتماعي

432–الهيئات الإجتماعية الأخرى

438– الهيئات الإجتماعية– الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها

44–الدولة والجماعات العمومية،والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

441– الدولة والجماعات العمومية الأخرى،الإعانات المطلوب استلامها

442–الدولة،الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف الأخرى

443–العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

444–الدولة–الضرائب على النتائج

445–الدولة–الرسوم على رقم الأعمال

446-الهيئات الدولية

447-الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

448-الدولة،الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها

45-المجمع الشركات

451-عمليات المجمع

455-الشركات-الحسابات الجارية

456-الشركاء العمليات عن رأس المال

457-الشركاء-الحصص الواجب دفعها

458-الشركاء العمليات التي تمت بالإشتراك مع أو في المجمع

46-المدينون المختلفون والدائنون المختلفون

462-الحسابات الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات

464-اليون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية،وأدوات مالية مشتقة

465-الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم المنقولة التوظيفية،وأدوات ماليو مشتقة

467-الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة

468-الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها

47-الحسابات الإنتقالية الإنتظارية

48-الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات

481-المؤونات والخصوم الجارية

486-الأعباء المعاينة مسبقا

487-المنتوجات المعاينة مسبقا

49-خسائر القيم عن حسابات الغير

491- خسائر القيم عن حسابات الزبائن

495- خسائر القيم عن حسابات المجمع وعن الشركاء

496-خسائر القيم عن حسابات مدينين مختلفين

498- خسائر القيم عن حسابات أخرى للغير

الصنف 05:الحسابات المالية

50-القيم المنقولة للتوظيف

501-الحصص في المؤسسلت المرتبطة

502-الأسهم الخاصة

503-الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية

506-السندات والقسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل

508-قيم المنقولة للتوظيف الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة

509-التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة

51-البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

511-قيم التحصيل

512-بنوك الحسابات الجارية

515-الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

517-الهيئات المالية الأخرى

518-الفوائد المنتظرة

519-المساهمات البنكية الجارية

52-الأدوات المالية المشتقة

53-الصندوق

54-وكالات التسبيقات والإعتمادات

541- وكالات التسبيقات

542-الإعتمادات

55-(متاح)

56-(متاح)

57-(متاح)

58-التحويلات الداخلية

581-تحويلات الأموال

588-تحويلات داخلية أخرى

59-خسائر القيم عن القيمة الأصول المالية الجارية

591-خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية

591- خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات

الصنف 06:حسبات الأعباء

60-المشتريات المستهلكة

600-مشتريات البضائع المبيعة؛
601-المواد الأولية؛
602-التموينات الأخرى؛
603-تغيرات المخزونات؛
604-مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
605-مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛
607-المشتريات المخزنة من المواد والتوريدات؛
608-مصاريف الشراء التابعة؛
609-التخفيضات والتنزيلات،والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.

61-الخدمات الخارجية

611-التقاول العام؛
613-الإيجارات؛
614-الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛
615-الصيانة والتصليحات،والرعاية؛
616-أقساط التأمينات؛
617-الدراسات والأبحاث؛
618-التوثيق والمستجدات؛
619-التخفيضات والتنزيلات،والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

62-الخدمات الخارجية الأخرى

621-العاملون الخارجيون عن المؤسسة؛
622-كأجور الوسطاء والأتعاب؛
623-الإشهار والنشر والعلاقات العامة؛
624-نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين؛
625-التنقلات والمهمات والإستقبالات؛

626-مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية؛

627-ابخدمات المصرفية وماشابهها؛

628-الإشتراكات والمستجدات؛

629-التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

63-أعباء المستخجدمين

631-أجور المستخدمين

634-أجور المستغل الفردي؛

635-الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية؛

636-الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي؛

637-الاعباء الإجتماعية الأخرى؛

638-أعباء المستخدمين الأخرى

641-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور؛

642-الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمالح

645-الضرائب والرسوم الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

65-الأعباء العملياتية الأخرى

651-الأتاوي المترتبة على الإمتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والجقوق والقيم المماثلة

652-نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية

653-أتعاب الحضور

654-خسائر عن الحسابات الدائنة غير القابلة للتحصيل

655-قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة

656-الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات

657-الأعباء الإستثنائية للتسييرالجاري

658-أعباء أخرى للتسيير الجاري

66-الأعباء المالية

661-أعباء الفوائد

664-الخسائر عن الحسابات الدائنةالمرتبطة بمساهمات

665-فارق التقييم عن الأصول المالية-نواقص القيمة

666-خسائر الصرف

667-الخسائر الصافيةعن تنازل الأصول المالية

668-الأعباء المالية الأخرى

67-العناصر غير العادية-الأعباء

68-المخصصات للإهتلاكات،والتموينات وخسائر القيمة

681- المخصصات للإهتلاكات،والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

682-المخصصات للإهتلاكات والتموينات و خسائر قيمةالسلع الموضوعة موضوع الإمتياز؛

685-المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الاصول الجارية؛

686-المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-العناصر المالية.

69-الضرائب عن النتائج وما يماثلها

692-فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم

695-الضرائب على الأرباحالمبنية على النتائج الأنشطة العادية

698-الضرائب الأخرى عن النتائج

الصنف 07:حسابات المنتجات

70-المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة،والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة

700-المبيعات من البضائع؛

701-المبيعات من المنتوجات التامة الصنع؛

702-المبيعات من النتوجات الوسيطية؛

703-المبيعات من المنتوجات المتبقية؛

704-مبيعات الأشغال؛

705-مبيعات الدراسات؛

706-تقديم الخدمات الأخرى؛

708-منتوجات الأنشطة الملحقة؛

709-التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوح

72-الإنتاج المخزن أو المحسوب من التخزين

723-تغير المخزونات الجارية؛

724-تغيير المخزونات من المنتجات

73-الإنتاج المثبت

731-الإنتاج المثبت للأصول المعنوية؛

732-الإنتاج المثبت للأصول العينية

74-إعانات الإستغلال

741-إعانات التوازن؛

748-إعانات أخرى

75-المنتجات العملياتية الأخرى

751-الأتاوي عن الإمتيازات والبراءات والترخيص والبرمجيات والقيم المماثلة ؛

752-فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية؛

753-أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء الإداريين أو المسير؛

754-أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة لسنة المالية؛

755-قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة بصورة مشتركة؛

756-المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة؛

757-المنتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير؛

758-المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

76-المنتوجات المالية

761-منتوجات المساهمات؛

762-عائد الأصول المالية؛

763-عائد الحسابات الدائنة؛

765-فارق التقييم عن الأصول المالية فوائض القيمة؛

766-أرباح الصرف؛

767-الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية؛

768-المنتوجات المالية الأخرى.

77-العناصر غير العادية-المنتجات

78-الإسترجاعات عن خسائر القيم والتموينات

781-استرجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والتموينات-الاصول غير الجارية؛

785-إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات-الأصول الجارية؛

786-الإسترجاعات المالية عن الخسائر القيم و التموينات.

79-(متاح)

الملحق رقم (8):

SARL IDEM GLOBE
TOGI COMMUNE DE CHORFA BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001610179003843

EDITION_DU:17/05/2018 11:19
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		102 936,13	15 160,65	87 775,48	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		15 377,58		15 377,58	
TOTAL ACTIF NON COURANT		**118 313,71**	**15 160,65**	**103 153,06**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients		38 859 600,11		38 859 600,11	
Autres débiteurs					100 000 000,00
Impôts et assimilés		1 808,14		1 808,14	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		114 832 930,62		114 832 930,62	
TOTAL ACTIF COURANT		**153 694 338,87**		**153 694 338,87**	**100 000 000,00**
TOTAL GENERAL ACTIF		**153 812 652,58**	**15 160,65**	**153 797 491,93**	**100 000 000,00**

الملحق رقم (9):

SARL IDEM GLOBE
TOGI COMMUNE DE CHORFA BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001610179003843

EDITION_DU:17/05/2018 11:20
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		100 000 000,00	100 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		2 193 176,13	
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**102 193 176,13**	**100 000 000,00**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		71 414,74	
Impôts		1 303 867,15	
Autres dettes		50 229 033,91	
Trésorerie passif			
TOTAL III		**51 604 315,80**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**153 797 491,93**	**100 000 000,00**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (10):

SARL IDEM GLOBE
TOGI COMMUNE DE CHORFA BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001610179003843

EDITION_DU:17/05/2018 11:20
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		152 211 350,09	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**152 211 350,09**	
Achats consommés		-141 628 384,81	
Services extérieurs et autres consommations		-3 891 585,11	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-145 519 969,92**	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**6 691 380,17**	
Charges de personnel		-991 113,57	
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 647 590,60	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**3 052 676,00**	
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-15 160,65	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**3 037 515,35**	
Produits financiers		363 437,55	
Charges financières		-457 981,89	
VI-RESULTAT FINANCIER		**-94 544,34**	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**2 942 971,01**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-765 172,46	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		15 377,58	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**152 574 787,64**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-150 381 611,51**	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 193 176,13**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 193 176,13**	

الملحق رقم (11):

SARL IDEM GLOBE
TOGI COMMUNE DE CHORFA BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001610179003843

EDITION_DU:17/05/2018 11:20
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		162 271 906,50	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-174 477 375,33	
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 321 599,10	
Impôts sur les résultats payés		-2 093 439,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-15 620 506,93	
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-15 620 506,93**	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		363 437,55	
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**363 437,55**	
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		130 090 000,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**130 090 000,00**	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**114 832 930,62**	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période			
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**114 832 930,62**	
Variation de la trésorerie de la période		**114 832 930,62**	
Rapprochement avec le résultat comptable		**112 639 754,49**	

الملحق رقم (12):

SARL IDEM GLOBE
TOGI COMMUNE DE CHORFA BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001610179003843

EDITION_DU:17/05/2018 11:22
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES -copie provisoire

	Note	Capital social	Prime emission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reseves/Résultats
Solde au 31 décembre 2015						
Changement méthode comptable 2016						
Correction d'erreurs significatives 2016						
Réévaluation des immobilisations 2016						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2016						
Augmentation de capital 2016						
Résultat net de l'exercice 2016						
Solde au 31 décembre 2016						
Changement méthode comptable 2017						
Correction d'erreurs significatives 2017						
Réévaluation des immobilisations 2017						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2017						
Augmentation de capital 2017						
Résultat net de l'exercice 2017						
Solde au 31 décembre 2017						