الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

جامعة البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

أثر مشاكل الافصاح المحاسبي في اعداد قوائم مالية من منظور معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة شركة الاسمنت SESCG–سور الغزلان-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص:محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبين:

- جعفر خوجة عبد الصمد
- محمودي أم الخير

تحت إشراف الأستاذة:

د/ بوسبعين تسعديت

لجنة المناقشة:

لقب واسم الأستاذ	الجامعة	الصفة
د/ سفير محمد	جامعة البويرة	رئيسا
د/ بوسبعين تسعديت	جامعة البويرة	مشرفا
د/ رحيم سعيد	جامعة البويرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الشكر والعرفان

"من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى يعلم أنكم قد شكرتم فإن الله شاكر يحب الشاكرين ."

أولا وقبل كل شيء أشكر المولى عز وجل الذي وفقنا وسهل لنا كل أمر صعب علينا والحمد لله الذي مدنا بالقوة و الصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.

كما نتوجه بجزيل الشكر للأستاذة المشرفة الدكتورة " بوسبعين تسعديت " التي قبلت الإشراف على هذه المذكرة التي لم تبخل علينا بالتوجيهات والملاحظات التي رافقتنا طوال إنجاز هذا العمل وقبله.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتحملوا عناء مناقشته وتقييمه وتقويمه في سبيل تحصيل أكبر فائدة له.

كذلك أشكر جميع الأساتذة الكرام الذين أشرفوا على تأطير الدفعة .

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر لمؤسسة SCSEG"على استقبالنا لها والمساهمة في انجاز هذا العمل

وأخير نسأل الله العلي القدير أن يتقبل عملنا ويجعله في ميزان حسناتنا

وما توفيقنا إلا بالله

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

صل اللهم وسلم وبارك على سيدنا وحبيبنا محمد صل الله عليه وسلم

يامن أحمل اسمك بكل فخر

يامن افتقدك منذ الصغر

يامن يرتعش قلبي لذكرك

يامن أودعتني لله أهديك هذا العمل أبي بوعزة

إلى أدبي .....وحلمي

إلى طريق .....الهداية

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله أمي الغالية و الحبيبة أمي فاطنة

82إلى سندي و3قوتي ملاذي 4بعد الله إلى من آثروني على أنفسهم

إلى من علموني علم الحياة إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة

أخوالي جميعا دون استثناء زوجاتهم وأبنائهم كل باسمه وخاصة خالتي العزيزة وزوجها وأبنائها

إلى كل من عائلة محمودي وعائلة جعفر خوجة خاصة الزميل المرافق(جعفر خوجة عبد الصمد)

إلى من تذوقت معهم أجمل لحظات إلى من سأفتقدهم

إلى من جعلهم الله إخواني ومن أحببتهم في الله صديقاتي جميعا وكل باسمها.

محمودي أم الخير

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

ألاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة

إلى نبي الأمة محمد صلى الله عليه و سلم

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله في عمرك لترى ثمار قد حان قطفها بعد طول انتظار والدي العزيز رزقي

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و الحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود أمي تسعديت

إلى توأم الروح إلى من رافقني منذ حملنا حقائب صغيرة ومعك سرت الدرب أختي أسيا

إلى شعلة الذكاء والنور إلى الوجه المفعم بالبراءة أخي يونس

إلى كل عائلة صالحي وكل الأصدقاء الذين تعرف عليهم في مشواري الدراسي

جعفر خوجة عبد الصمد

الإهداء	
الشكر	
الفهرس العام	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة المختصرات	VII
الملخص	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول : الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية	
تمهيد	2
المبحث الأول : أسياسيات حول الإفصاح	7-3
المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه	3
المطلب الثاني : متطلبات الإفصاح المحاسبي	6
المطلب الثالث : أهداف الإفصاح المحاسبي وأهميته	7
المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية	29-10
المطلب الأول : ماهية إعداد القوائم المالية	10
المطلب الثاني : أسس و اعتبارات إعداد القوائم المالية	16
المطلب الثالث : القوائم الأساسية حسب معايير المحاسبة الدولية	19
الخلاصة	29
الفصل الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية	
تمهيد	31
المبحث الأول : المعايير المتعلقة بالإفصاح	38-32
المطلب الأول : المعيار الدولي رقم1 عرض البيانات المالية	32
المطلب الثاني : المعيار الدولي رقم 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	36
المطلب الثالث : معيار الإبلاغ المالي الدولي لإعداد التقارير المالية 7	38
المبحث الثاني : مشاكل الإفصاح المحاسبي	55-44

المطلب الأول : العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	45
المطلب الثاني : المحاسبة الإبداعية	50
المطلب الثالث : دوافع المحاسبة الإبداعية	52
الخلاصة	55
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة الاسمنت SCSCG	
تمهيد	57
المبحث الأول : لمحة عامة حول شركة الاسمنت	63-58
المطلب الأول : لمحة عن الشركة محل الشركة	58
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت	60
المطلب الثالث : التعريف بالمصلحة المستقبلة	63
المبحث الثاني : إعداد القوائم المالية لسنة 2016 لشركة الاسمنت	97-67
المطلب الأول : عرض قائمة الميزانية لسنة 2016	67
المطلب الثاني : الإفصاح عن البنود المتعلقة بالميزانية لسنة 2016	71
المطلب الثالث : عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2016	80
المطلب الرابع : مقارنة القوائم المالية لشركة الاسمنت مع المعايير المحاسبية الدولية	94
الخلاصة	97
الخاتمة	99
قائمة المراجع	104
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	أنواع الإفصاح المحاسبي.	5-4
2-1	أسس إعداد القوائم المالية.	18-17
1-3	ميزانية الاصول لسنة2016 لشركة الاسمنت	69
2-3	ميزانية الخصوم لسنة 2016 لشركة الاسمنت	70
3-3	جدول حسابات النتائج لسنة2016	81
4-3	جدول التثبيتات و الاصول المالية غير الجارية في 2016.12.31	86
5-3	جدول الاستحقاق والديون في نهاية السنة المالية2016	87
6-3	جدول الاهتلاكات	88
7-3	جدول خسائر القيمة	89
8-3	جدول المؤونات	89
9-3	جدول التدفقات النقدية	90
10-3	جدول تغيرات الاموال الخاصة	91

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	الأهداف من نشر التقارير والقوائم المالية	13
2	أنواع القوائم المالية	15
3	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة	66

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت SESCG
2	ميزانية مؤسسة الاسمنت أصول لسنة 2016
3	ميزانية مؤسسة الاسمنت خصوم لسنة2016
4	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الاسمنت لسنة 2016
5	جدول التدفقات النقدية(الطريقة المباشرة) لمؤسسة الاسمنت لسنة 2016
6	جدول تغيرات الاموال الخاصة لمؤسسة الاسمنت لسنة 2016

قائمة الاختصارات

الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة باللغتين الأجنبيتين
مجلس معايير المحاسبة المالية	**FASB**	Financial Accounting Standards Board
عرض البيانات المالية	**IAS 01**	presentation of financialstatements
معايير الدولية للإبلاغ المالي	**IFRS**	International Financial Reporting Standard
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	**IAS 24**	Disclosure of related parties
الأدوات المالية الاعتراف والقياس	**IAS39**	Financial Instruments Recognition and Measurement
عرض الأدوات المالية	**IFRS 07**	Financial instruments presentation
مجمع صناعي للإسمنت الجزائر	**GICA**	Groupe industriel des ciments d'Algérie
المديرية العامة	**DG**	la direction générale
مديرية الموارد البشرية	**DRH**	Direction des ressources humaines
مديرية التموين	**DAP**	Direction de l'approvisionnement
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	**IASB**	International Accounting Standards Board
رسم على القيمة المضافة	**TVA**	Taxe sur la valeur ajoutée
الرسم على النشاط المهني	**TAP**	Taxe sur l'activité professionnelle
مؤسسة الاسمنت سور الغزلان	**SCSEG**	Société des Ciments de Sour El Ghozlane
الضرائب على الدخل الكلي	**IRG**	Impôt sur revenu global
الضريبة على الارباح	**IBS**	Impôt sur bénéfice des sociétés

Résumé

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع أثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية ، انطلاقا من تغيير النموذج المحاسبي الذي اعتمدته الجزائر واستجابة لمتطلبات الإصلاحات الاقتصادية العالمية ، الشيء الذي أفرز معايير محاسبة دولية ، تم الاعتماد عليها للإفصاح عن القوائم المالية ، وعليه يتمحور موضع البحث حول معرفة الجوانب النظرية للإفصاح المحاسبي وكيفية إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية كما يتم التطرق لمعايير التي تتضمن مبدأ الإفصاح ومشاكله .

بعد استعراض الجوانب النظرية للموضوع ، جاءت الدراسة التطبيقية للوقوف على واقع الإفصاح في عرض القوائم المالية ومقارنته بما هو بالإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، بالاعتماد على دراسة حالة إحدى الشركات العمومية الاقتصادية .وتوصل الباحث إلى تحديد عدد من المشاكل في البيئة الجزائرية واقتراح بعض الحلول لها.

الكلمات المفتاحية : الإفصاح المحاسبي ، القوائم المالية ، المعلومات المالية ، المعايير المحاسبية الدولية ، قائمة الميزانية ، جدول حساب النتائج.

Abstract

This dissertation addresses the impact of accounting disclosure problems in the preparation of the financial statements from the perspective of international accounting standards, based on the change of the accounting model adopted by Algeria in response to the requirements of the global economic reforms. This has resulted in international accounting standards which are used to disclose the financial statements. This research focuses on the theoretical aspects of accounting disclosure and how the financial statements are prepared in accordance with the international accounting standards and also addresses the standards that include the principles of disclosure and its problems.

After reviewing the theoretical aspects of the topic , the applied study comes to determine the reality of disclosure in the presentation of the financial statements and to compare it with the disclosure according to the international accounting standards in the Algerian economic institutions, based on the case study of an economic public company. The researcher outlines a set of problems in the Algerian environment as well as proposes Some solutions to such problems

Keywords: Accounting Disclosure, Financial Statements, Financial Information, International Accounting Standards, Budget List, Results Calculation Table.

1.مقدمة

نتيجة للتغيرات والتطورات التي عرفتها العشرية الأخيرة وخاصة في ظل انفتاح الأسواق، ظهر مفهوم العولمة واختلاف الأنظمة وتشابكها عمدت بعض الدول الرائدة في مجال المحاسبة إلى تكوين لجان محلية ودولية ذات كفاءة عالية سعيا منها لوضع نظام محاسبي ثابت مبني على معايير دولية ذات جودة، يقوم بتنظيم وتدقيق آليات معينة لجمع وتبويب وتسجيل مجريات الأحداث الاقتصادية الناشئة لهذه الشركات، من اجل إيجاد نقاط توافق بين مختلف هذه الأنظمة رغبة منها لمواكبة هذه التوسعات و التغيرات من جهة، مع التركيز على تقديم المعلومات المحاسبية حول أي شركة والإفصاح عن قوائمها المالية بغض النظر عمن سيستفيد منها كمرآة عاكسة للأحداث الاقتصادية والمالية التي تقوم بها أي مؤسسة أثناء عرضها لوضعيتها المالية من جهة أخرى.

ولقد أصبح الإفصاح في الآونة الأخيرة يحظى باهتمام متزايد من قبل الجهات المعنية على مستوى المؤسسات الخاصة و العامة محليا وإقليميا، ويعود ذلك للانهيارات المالية و الفضائح الإدارية للمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كانت على رأسها مؤسسة(انرون)**ENRON**للطاقة ومؤسسة(ارثر اندرسون) لتدقيق الحسابات، وحصلت أيضا اختلاسات كبيرة في شركة (ورلد كوم) **WORD COM**للاتصالات، حيث رأى البعض بأن تلك الانهيارات كان سببها غياب الشفافية و الوضوح و التغاضي عن الأخطاء، اذ تم تضخيم الانجازات وتقديم أرقام وهمية عن الأرباح مما ساهم في رفع أسعار أسهم هذه الشركات في الأسواق المالية دون مبررات اقتصادية فعلية بهدف تضليل المستثمرين و دفعهم إلى الإقبال على شراء أسهم هذه الشركات بصورة كبيرة، أدى ذلك إلى ضعف السياسات المحاسبية.

حيث يعتبر نقص الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وعدم إظهار الوضعية الحقيقية للمركز المالي من الأسباب الأساسية لانهيار العديد من المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي انعكس سلبا على قرارات مختلف المستخدمين نتيجة فقدان هذه القوائم لأهم خصائصها ألا وهي جودتها.لذا اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية **(FASB)**القائمة **رقم2** تحت عنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" حدد فيها المواصفات والمعايير الواجب توافرها في المعلومات المالية، المنشورة لكافة الأطراف المستخدمة لها مع ترتيبها في شكل هرمي متسلسل حسب أولويتها، ومن أهم هذه الخصائص خاصيتي الملائمة و الموثوقية بالإضافة إلى الخصائص الثانوية التي لا تقل أهمية عن الخصائص الرئيسية.

وبالعودة لحالة الجزائر فرغم ما قدمه النظام المحاسبي و المالي من معلومات محاسبية متكاملة إلا أنه لم يعد يساير التطورات الداخلية الخارجية التي تخلق حاجيات جديدة تتطلب إعادة النظر في النظام و تحسينه ، هذا ما أدى إلى تزايد الحاجة لإيجاد نقطة توافق بين الطرق و الأساليب المحاسبية المعمول بها على المستوى المحلي والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي ، تحدد الأسس والطرق السليمة للعرض و الإفصاح عن القوائم المالية وتأثير الأحداث عاى مركزها المالي.

وفي إطار التربص الذي تم القيام به على مستوى شركة الإسمنت SESCG بسور الغزلان لغرض البحث في مشاكل الإفصاح ، وذلك من خلال استغلال المفاهيم النظرية وعرض القوائم المالية للشركة التي تستعمل النظام المحاسبي المالي ومقارنته بالمعايير المحاسبة الدولية ، والتي تتضمن الإفصاح بالشكل المطلوب والواجب القيام به لإعطاء الصورة الشفافة والصادقة عن القوائم المالية حتى تكون مرآة عاكسة للوضعية المالية للشركة محل الدراسة

2.إشكالية الدراسة:

بناءا على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للدراسة:

- فيما تتمثل مشاكل الإفصاح التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية عامة مقارنة لما هو مطلوب في المعايير المحاسبية ؟

و تتم تجزئة السؤال الجوهري للدراسة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم الإفصاح عن محتوى القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية و للنظام المحاسبي المالي ؟
- فيما تتمثل نماذج الإفصاح المحاسبي عند عرض القوائم المالية ؟
- ما هي مشاكل الإفصاح التي تعاني منها شركة الإسمنت **SESCG** ؟

3.فرضيات الدراسة.

- يتم إعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي وفق مبادئ وأسس محاسبية متعارف عليها .
- يتم عرض القوائم المالية وفق عدة نماذج للإفصاح.
- يتم استخدام مضمون المعيار الدول رقم 1 بشكل نسبي في عرض القوائم المالية لشركة الإسمنت **SESCG.**

4. حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحد المكاني: تم تحديد مكان الدراسة ب مؤسسة **SESCG** للإسمنت بسور الغزلان.

- الحد الزماني : تتمثل في دراسة القوائم المالية لسنة 2015،2016 ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية ، حيث تراوحت فترة تربصنا من بداية شهر أفريل**2019** الى نهاية شهر ماي**2019.**

- الإطار الموضوعي: سنتناول الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، وضمن هذا الإطار سنذكر في هذه الدراسة على ما يلي:

- معايير المحاسبة الدولية المذكورة في الدراسة وتشمل **IFRS7، IAS24،IAS1 .**

- مدى توافق القوائم المالية للشركة محل الدراسة مع بعض معايير المحاسبة الدولية التي تهم موضوع دراستنا.

- تقديم الشركة محلل الدراسة بشكل مختصر.

- اقتصرت الدراسة الميدانية على عرض القوائم المالية للشركة والإيضاحات المتعلقة بها.

5. منهج الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الفصلين النظريين وعلى منهج دراسة حالة في الفصل التطبيقي،أما أدوات الدراسة فتمثلت فيما يخص في الجانب النظري الكتب، أطروحات الدكتوراه، مذكرات ورسائل الماجستير، المجلات ،مواقع الانترنت أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على التقارير المالية للمؤسسات محل الدراسة و المواقع الرسمية لها.

6. أهمية الدراسة.

تستمد هذه الدراسة أهميتها في التأكد من أهمية تطبيق قواعد الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية والاستفادة منه في تطوير الممارسات المحاسبية وذلك من خلال إبرازه أثره على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية التي يتم إصدارها عن طريق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتكون متضمنة في التقارير المالية.

7. مبررات اختيار الموضوع .

لقد تم اختيار موضوع البحث لعدة أسباب أهمها:

- الرغبة والميول الشخصي لتناول مثل هذه المواضيع.

- الرغبة والتطلع على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية للاستفادة منها في الحياة المهنية.

- التعرف على طرق الإفصاح المحاسبي الدولية المتاحة في القوائم المالية ومدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيقها في مؤسساتها.

8. أهداف الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إيجابيات ومزايا الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وكيفية الاستفادة منه في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

- معرفة دور الإفصاح و الشفافية وتأثيرهما على قرارات المستخدمين للقوائم المالية.

- الوقوف على جودة المعلومات المحاسبية و تأثرهما بقواعد الإفصاح المحاسبي.

- يهدف إلى كيفية تحسين جودة القوائم المالية و الوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجب نشرها في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

9. دراسات سابقة

- دراسة حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراه ، في علوم التسيير جامعة الجزائر 2012.

توصلت الدراسة إلى أن المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من متستخدمي القوائم المالية يؤيدون المعايير المحاسبية الدولية التي بدورها تتطلب معلومات عالية الجودة وتمتاز بالشفافية والقابلية للمقارنة ، فمن الصعب مقارنة المعلومات المالية التي تعدها المؤسسات المتواجدة في أنحاء مختلفة من العالم كما أن استخدام لغة واحدة في المحاسبة مقبولة عموما ألا و هي معايير الإبلاغ المالي سيؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية وهده المعايير تتصف بالحيادية وتتوفر حولها ثقة كبيرة مما يقلل من فرص حدوث هزات مالية قد تؤدي إلى الإفلاس وتلاشي العديد من المؤسسات الكبرى منها و الصغرى .

- دراسة شناي عبد الكريم تكييف القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة باتنة ، تخصص محاسبة 2013.

ترتكز الإشكالية الرئيسية فيها حول صلاحية القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به مند سنة 1975 والدي يعتمد على المعلومات التاريخية التي تجاوزها الزمن ، وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية ، تناول الباحث من خلالها تطور المحاسبة دوليا و محليا في الفصل الأول ، تقيم القوائم المالية ، التقييم والتسجيل

وفق المعايير المحاسبية الدولية في الفصلين الثاني و الثالث ، كما تناول دراسة تطبيقية في مطاحن الجنوب الكبرى إلا أنه لم يتناول في البحث مدى توافق القوائم المالية لمؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية

- دراسة موسى شرقية : الإفصاح عن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة أم البواقي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، 2014.

ترتكز الإشكالية الرئيسية فيها حول كيفية الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في شركة التصنيع الميكانيكي ، قسم الباحث دراسته لإلى ثالثة فصول نظرية حيث تعرض لمدخل إلى معايير المحاسبة الدولية ، ايضا إلى نظام المالي المحاسبي والإفصاح عن القوائم المالية خلال الفصلين الثاني و الثالث ، أم الفصل الرابع فتناول من خلاله كيفية لإفصاح شركة التصنيع الميكانيكي غن القوائم المالية إلا انه لم يتناول مشاكل عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

10. مساهة الباحث

بالإضافة إلى محالة التطرق للنقائص التي لوحظت في الدراسات السابقة فإن مساهمة هذه الدراسة تكمن في التطرق لمبدأ الإفصاح المحاسبي بكل جوانبه من مفاهيم ، مزايا ، أنواع وغيرها من الناحية النظرية كذلك تم التطرق لإعداد وعرض القوائم المالية من حيث الشكل و المضمون ....الخ،و التعرف على بعض المعايير التي تتكلم حول الإفصاح ، ومقارنة مدى توافق القوائم المالية حسب النظام المالي المحاسبي الذي تعتمده شركة الإسمنت **SCSEG** مع معايير المحاسبة الدولية . وحاولنا في الجانب التطبيقي الوقوف عند المشاكل التي تعاني منها القوائم المالية لشركة الإسمنت ، مع السعي و الاجتهاد لإيجاد الحلول المناسبة لعرض القوائم المالية للشركة محل الدراسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

11.هيكل الدراسة: للإجابة عن الإشكالية التي تم طرحها في بداية الموضوع و بهدف الوصول إلى النتائج والأهداف المسطرة، قمنا بتقسيم المذكرة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة العامة و الخاتمة وكان هذا كما يلي:

الفصل الأول"**الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية**" والذي تطرقنا فيه إلى أساسيات حول الإفصاح المحاسبي والذي تناولنا فيه ماهية الإفصاح ومتطلباته وأهدافه، كما تطرقنا في نهاية الفصل إلى "الإطار ألمفاهيمي لإعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية" الذي تم التطرق فيه إلى ماهية القوائم المالية أسسها واعتبارات إعدادها، و القوائم المالية الواجب إعدادها حسب معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني: **"مشاكل الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية"** حيث خصصنا هذا الفصل للتعرف على المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، الذي تناولنا فيه المعيارين الدوليين **IAS1** و**IAS24**ومعيار الإبلاغ المالي**IFRS7**وفي نهاية الفصل تطرقنا إلى معوقات الإفصاح المحاسبي والذي تناولنا فيه العوامل المؤثرة فيه والمحاسبة الإبداعية ودوافعها.

الفصل الثالث: **"الدراسة الميدانية"** تم خلالها النظر على ما تم تناوله في الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الجزائرية و المتمثلة في ، "مؤسسة **SCSEG** للإسمنت بسور الغزلان " حيث قمنا بالتعرف على كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق **SCF** ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية و المشاكل التي تواجهها .

تمهيد

بالنظر للتقدم العلمي الذي غزا كل مجال من مجالات النشاط البشري أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة واجب كل باحث أو أي مسؤول في أي موقع إداري كان و عليه فإن الأنظمة و القوانين الحديثة أصبحت ترتكز على أهمية الإفصاح الذي يعتبره البعض مبدأ من المبادئ المحاسبية ، حيث أن هذا المبدأ يتطلب تقديم البيانات و المعلومات التي تسمح لمستخدمها من الوصول إلى قرار مبني على المعرفة دون الدخول في عملية التخمين كغيره من المبادئ المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية بحيث هذه القوائم هي الخطوة الأخيرة في سلسلة خطوات المحاسبة المالية و الهدافة إلى تصنيف قياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة و من ثم عرضها على الأطراف المستفيدة منها لمساعدتهم في اتخاذ قرارتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية و المستقبلية. وعلى الرغم من تعدد و تنوع مصادر المعلومات حول المنشآت الاقتصادية إلا أن التقارير المالية الختامية تحتل المركز الأول من بين هذه المصادر.

و سنحاول في هذا الفصل معالجة موضوع الإفصاح المحاسبي بعرض ما يلي:

المبحث الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الاول:اساسيات حول الافصاح المحاسبي.

تعد المحاسبة علم يهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة عن طرق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم و بيانات مختلفة كما و نوعا، و حسب الأهداف المنشودة والأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة أو باختلاف مستواهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية.

المطلب الاول:مفهوم الافصاح المحاسبي وأنواعه

يلعب لإفصاح المحاسبي دورا هاما و مميزا في أي مؤسسة كانت فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين حيث يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى الحقائق الهامة و الملائمة و المتعلقة بنتيجة العمليات و المركز المالي.

1.مفهوم الإفصاح المحاسبي.

عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: " أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية و العالم الخارجي لها، و يشمل هذا الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحتويه من المعلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القرارات" [1].

و عرف أيضا: " هو عملية إيصال و نقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها و يوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها ، و الوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة "[2].

-من خلال التعريفين يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات. و كذلك الربط بين درجة الافصاح و تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته. من المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح ، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى و يختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أوفي الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

1- **طارق عبد العال حماد** ، **التقارير المالية** ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 ،ص 55.

2- **سمير محمد الشاهد** ، **قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، اتحاد المصارف العربية ، عمان ، 2000، ص 20.

2.أنواع الإفصاح المحاسبي.

يعتبر الإفصاح من أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني وننوه إلى أن كلمة الإفصاح نادرا ما تتردد بشكل مستقل في الغالب يتم ربطها بألفاظ أخرى كأنواع الإفصاح المحاسبي حيث يتم عرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم01: انواع الافصاح المحاسبي.

أنواع الافصاح المحاسبي	تعريفه
الإفصاح الكامل	على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا و تشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على ملاحظات و المذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزء أساسيا من القوائم المالية ، و ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية و لا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم
الإفصاح العادل	يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم و التقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة و غير مضللة للمستثمر العادي و بشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي ".
الإفصاح التفاضلي	يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، و لكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة و ذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية و استيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة.
الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)	يتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح و التعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية و إنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية و لقد ظهر هذا الاتجاه بعد تأكيد FASB. (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات و التأكيد على ملاءمتها إلى جانب موثوقيتها.

الإفصاح الوقائي أو التقليدي	هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة و غير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات و بالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات.
الإفصاح الكافي	يشير إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. يعني الإفصاح الكافي أن تكون التقارير المحاسبية المالية تفصح كما ينبغي من المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة ، و هذا الإفصاح واسع جدا و لكنه يفيد في إبراز ضرورة الإفصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقارئ العادي للقوائم المالية حتى يستطيع تفسير النتائج المحاسبية.
الإفصاح الملائم	هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المنشأة و طبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المنشأة و ظروفها الداخلية.
الإفصاح الشامل	الإفصاح الشامل لا يعني أن تكون المعلومات كثيرة و تفصيلية، و لكن يقصد بها أن يوصل مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة الملائمة و المتعلقة بنتيجة العمليات و المركز المالي و عادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من أجل تحديد كمية و نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ووفقا للبديل الأول يفصح عن قدر كاف من المعلومات قد تستلزم مزيد من الوقت و الجهد لتحليلها و استيعابها فضلا عن زيادة تكاليف إعدادها و قد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب العناصر الهامة الواجب إبرازها و التأكد عليها أما البديل الثاني فهو الإفصاح عن المعلومات في شكل مختصر بحيث يسهل فهمها، و لكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سببا في تضليل و سوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات.

المصدر:مناعداد الطالبين بالاعتماد على **سمير محمد الشاهد** ، **قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، اتحاد المصارف العربية ، عمان ، 2000 ،ص 25.

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي.

لتحقيق الإفصاح المحاسبي لابد من توفر عدة شروط في القوائم المالية حيث سنعرضها كما هو آتي:

1.السياسات المحاسبية.

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى آخرى ، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات و طرق محاسبية مختلفة، و قد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، و من ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث و الظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليه[1].

2.الأطراف و الصفقات الهامة.

يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة و أطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشأة و أطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة و التابعة [2].

3.الأحداث اللاحقة.

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، و لكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، و غالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور و تسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية و إصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقةو أثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرافقة بالقوائم المالية[3].

1- **يحي محمد أبو طالب ، معايير التقارير الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لأحدث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية**، شكة ناس للطباعة، مصر، 2006،،ص 101.

2- **أحمد عبد الله درويش ، محاسبة البنوك** ، الأهلية للنشر و التوزيع ، عمان 2010 ،ص 47.

3- **ابراهيم الجزراوي و عامر الجنابي ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية** ، دار اليازوري بنشر و التوزيع ، الأردن ،2009، ص 53.

4.الشكوك حول استمرار المنشأة.

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، و أنه في ظل غياب أي معلومات و توقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، و في حال توفر لدى معدي القوائم المالية. معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو كانت هناك شكوكا حول استمرار المشروع، فعندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية[1].

5.الالتزامات المحتملة.

تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، و تظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، و التي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع،و في بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت و لكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية[2].

المطلب الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي و أهميته.

يعود هدف الإفصاح المحاسبي و أهميته، مبدأثابت في إعداد القوائم المالية أي كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هذا ما سنتعرض له في ما يلي:

1.أهداف الإفصاح المحاسبي.

لكل شيء هدف و عليه فإن الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية له هدف و عرض كما رأينا في المطلب الأول و الثاني حيث يتم توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تمتلك سلامة فرض الإفصاح عن معلومات معينة و قد بينت دراسات سابقة بأنه يوجد اتجاهين في الإفصاح المحاسبي:

1-1 الاتجاه التقليدي في الإفصاح.

و هو الذي يهدف و يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية

1- **أحمد الحي مرعي** ، **التطورالمحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية للطباعة ، بيروت ،2004 ص78.

2-**كمال الدين مصطفى الدهراوي** ، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ،2011 ص 55.

و البعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد و في ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال[1].

2-1 الاتجاه المعاصر و المتطور في الافصاح.

و يهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و في ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد مقتصرا على تقديم معلومات المالية تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية وتتناسب مع القدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية و الخبرة في فهمها و استخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين و الحاليين و المحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم[2].

كما يوجد بعض الأهداف الأخرى نذكر منها ما يلي:

- "التعرف على الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في تقليل المخاطر المالية و الأخطاء و الالتزام بالإجراءات والأساليب الموضوعة.

- التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى عدم الإفصاح المحاسبي لضبط الأداء المالي و التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات و القرارات

- الوقوف على مدى التزام الصندوق القومي للمعاشات بتطبيق الافصاح بطريقة فعالة و كفئة.

- التعرف على معوقات التي توجه الشفافية في الصندوق القومي للمعاشات و التعرف على مجالات التطوير الممكنة لتداول الآثار السالبة الناتجة عن عدم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و الإفصاح عن كافة المعلومات المالية الضرورية لجعل القوائم المالية واضحة و مفهومة و تحقيق أهداف وأغراض مستخدميها"[3].

2.أهمية الإفصاح المحاسبي.

ترجع أهمية الإفصاح للدور الرئيسي الذي يلعبه في توفير المعلومات المحاسبية التي توفر البيئة الجيدة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم و أنواعهم، و لقد زاد من أهمية الإفصاح زيادة الحاجة إلى معلومات مالية و غير مالية توفر للمستثمرين و الدائنين و كافة الأطراف التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية المناخ الجيد لاتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ بين المستثمرين، كما يمكن ذكر بعض النقاط المهمة للإفصاح:

1-**عبد الله نعمة جعفر** ، **النظم المحاسبية في البنوك و شركات التأمين** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان، 2007 ص 85.

2-**وصفي عبد الفتاح أبو المكارم** ، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة الاسكندرية ، مصر 2008، ص 115.

3- **عقاري مصطفى** ، **تقييم سياسات إدارة الأموال بالبنوك التجارية** ، دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، جامعة حلوان ، مصر ، 2006 ص 54.

"إن إتباع مفهوم الإفصاح في نشر التقارير المالية سوف يقلل من درجة التباين في المعلومات أو كما يسمى بحالة احتكار المعلومات مما يكون له آثار ملموسة في تحقيق التكافؤ و العدالة في الأسواق المالية.

تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.

تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.

الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط و البرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.

تساعد معلومات التقارير المالية في إمدادالمستثمرين و الدائنين بالمعلومات اللازمة لهم، حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم" [1].

"بينت البحوث التي أجريت في مجال نظرية كفاءة السوق المالية، أن توفير الإفصاح في الأرقام المحاسبية التي تنشرها الشركات في تقاريرها المالية مثل الأرباح المتحققة و الأرباح الموزعة و السياسات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بتنبؤات الإدارة و غيرها أهمية في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالية و التنبؤ بعوائدها، أي هناك علاقة مباشرة بين الإفصاح الكافي و السعر السوقي للسهم و السند.

الإفصاح الكامل أحد أهم أسباب تحسين ثقة المستثمر بقدرات السوق المالية نتيجة توفير المعلومات الكافية، وكذا أحد الأسباب التي تجعل المستثمرين يولون أهمية للتقارير المالية.

يساعد جدول حساب النتائج على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات و نجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة، بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل و الاقتراض على نتيجة الأعمال.

تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل: مصلحة الضرائب

خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضعيفة في الحصول على المعلومات و الذين يعتمدون على القوائم المالية أساسا كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.

إمداد مستخدمي التقارير بالمعلومات المقارنة و تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل" [2].

1- **عثمان محمد يسين ، المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية أبحاث اقتصادية و ادارية** ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة بسكرة ، 2007 ص 100.

2- **طارق عبد العال حماد ومحمد حيدر ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل** ، الجزء الثالث ، الدار الجامعية ، مصر 2000 ص 39.

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.

يلخص نشاط المؤسسة في العناصر الأساسية للقوائم المالية التي تقدم من خلالها حوصلة حول نشاط في صورة وثائق شاملة حيث تقدم في نهاية كل دورة محاسبية.

المطلب الاول: ماهية اعداد القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية وسيلة أساسية يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية فمن خلالها يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة مما حققته من نتائج وتمثل القوائم النهائية الناتج النهائي للعملية المحاسبية المالية للمنشأة.

1. مفهوم إعداد القوائم المالية.

هناك عدة مفاهيم للقوائم المالية منها ما يلي:

-"تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الاساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من ان القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا ان النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على اساس عناصر القوائم المالية (الأصول الخصوم، الايرادات، المصروفات) " [1].

-"هي الوسائل التي بموجبها تنقل الى الادارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الارباح والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية" [2].

من خلال المفهومين المقدمين نستخلص أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الاغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصاديه كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الادارة للأعمال الموكلة لها.

2. الخصائص النوعية للقوائم المالية.

هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، حيث ان تطبيق الخصائص النوعية الاساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة.

1- **ابراهيم الجزراوي و عامر الجنابي ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**،مرجع سبق ذكره ص 80.

2- **أمين أحمد السيد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية** ، دار الجامعية للنشر ، الطبعة الأولى ، مصر 2008 ص 77.

وتتمثل هذه الخصائص النوعية في[1]:

2-1 القابلية للفهم و الاستيعاب.

- لا تكون معقدة.

- يجب ان تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من اغلبية المستخدمين.

2-2الملائمة و الادلة.

- حتى تكون المعلومات مفيدة لابد ان تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة اذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار.

- تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق او تصحيحه

2-3المصداقية و العدالة.

- يجب ان تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها، ويجب ان تكون خالية من الاخطاء الهامة والتحيز، وتعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه من عمليات وأحداث.

- ان تكون كاملة خالية من الاخطاء والحذف حتى لا تصبح مضللة، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل.

2-4القابلية للمقارنة.

- قابلية للمقارنة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الاداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشئات اخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة فيها.

3.أهداف القوائم المالية.

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات و المعلومات و اللازمة و المفيدة للعديدة من الجهات التي لها علاقة (مباشرة و غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات المختلفة في ضوئها حيث تنحصر أهم أهداف القوائم المالية[2]:

- الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشاة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات التي تحقق اهدافها.

- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشاة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الارباح على المساهمين.

1- **طارق عبد العال حماد** ، **التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره ،ص 90.

2-**سمير كامل محمد** ، **المحاسبة المالية –المدخل النظري قياس و تقييم الأصول قصيرة الأجل** ، دار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر ، 2000ص26.

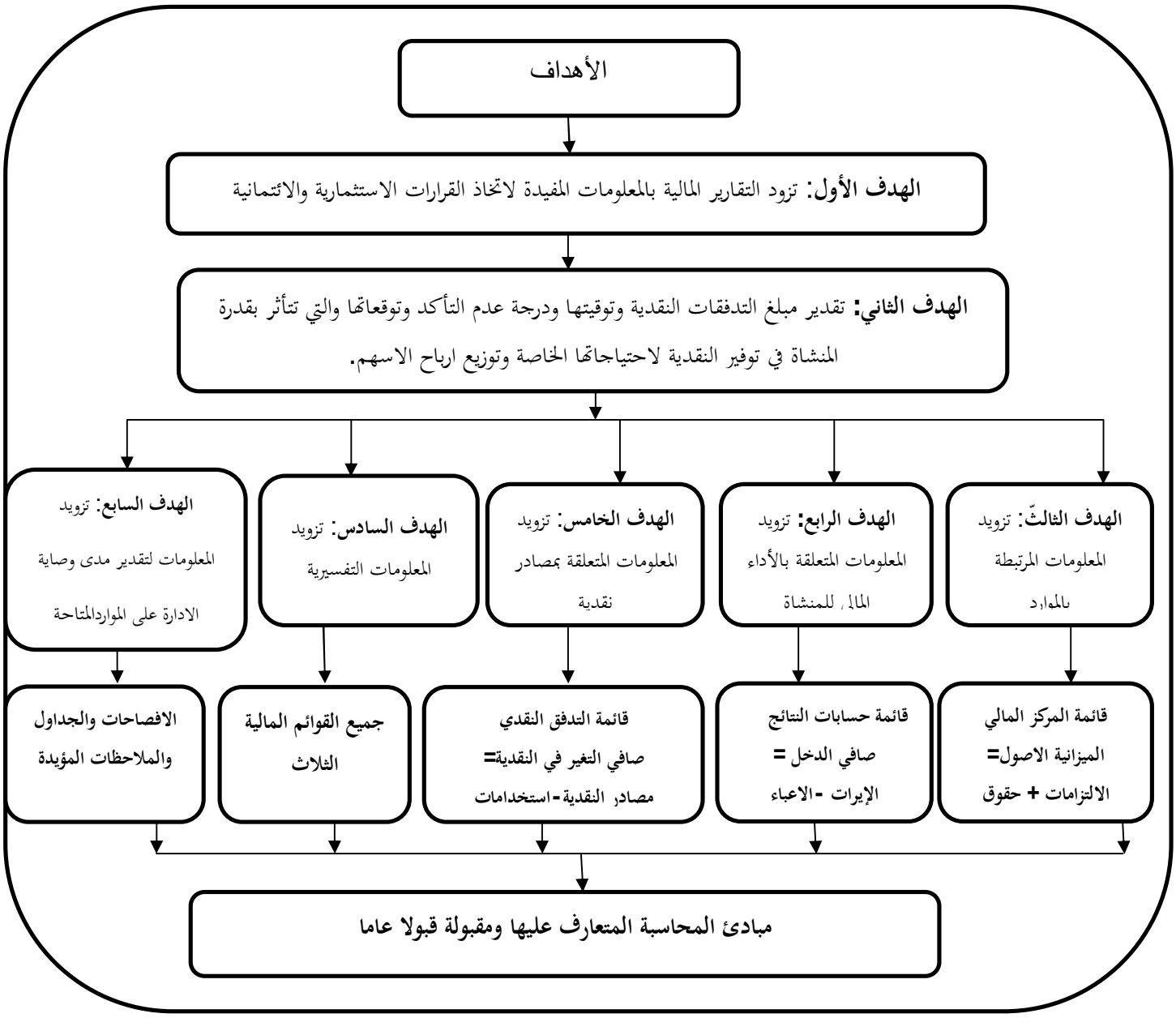
- تقييم قدرة المنشاة على استخدام اموالها وتحقيق اهدافها وتقييم كفاءة إدارتها بالقيام بالمسؤوليات الموكلة اليها، الامر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المنشاة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.

- تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشاة والتغيرات في المركز المالي وأداء المنشاة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لان هذه القوائم تعكس فقط والى حد كبير الاثار المالية للأحداث والعمليات السابقة.

ويمكن تبيين الاهداف من نشر والقوائم المالية من خلال الشكل الاتي:

الشكل 01 : الأهداف من نشر التقارير والقوائم المالية



المصدر:حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2007، ص94.

من خلال الشكل السابق نرى أن القوائم المالية لأي منشأة تقدم عرضا هيكليا لمركزها المالي وما انجزته من معاملات. وتهدف القوائم ذات الاغراض العامة الى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد ايضا في اظهار نتائج استخدام الادارة للموارد المتاحة لها، وتساعد في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذه التدفقات النقدية.

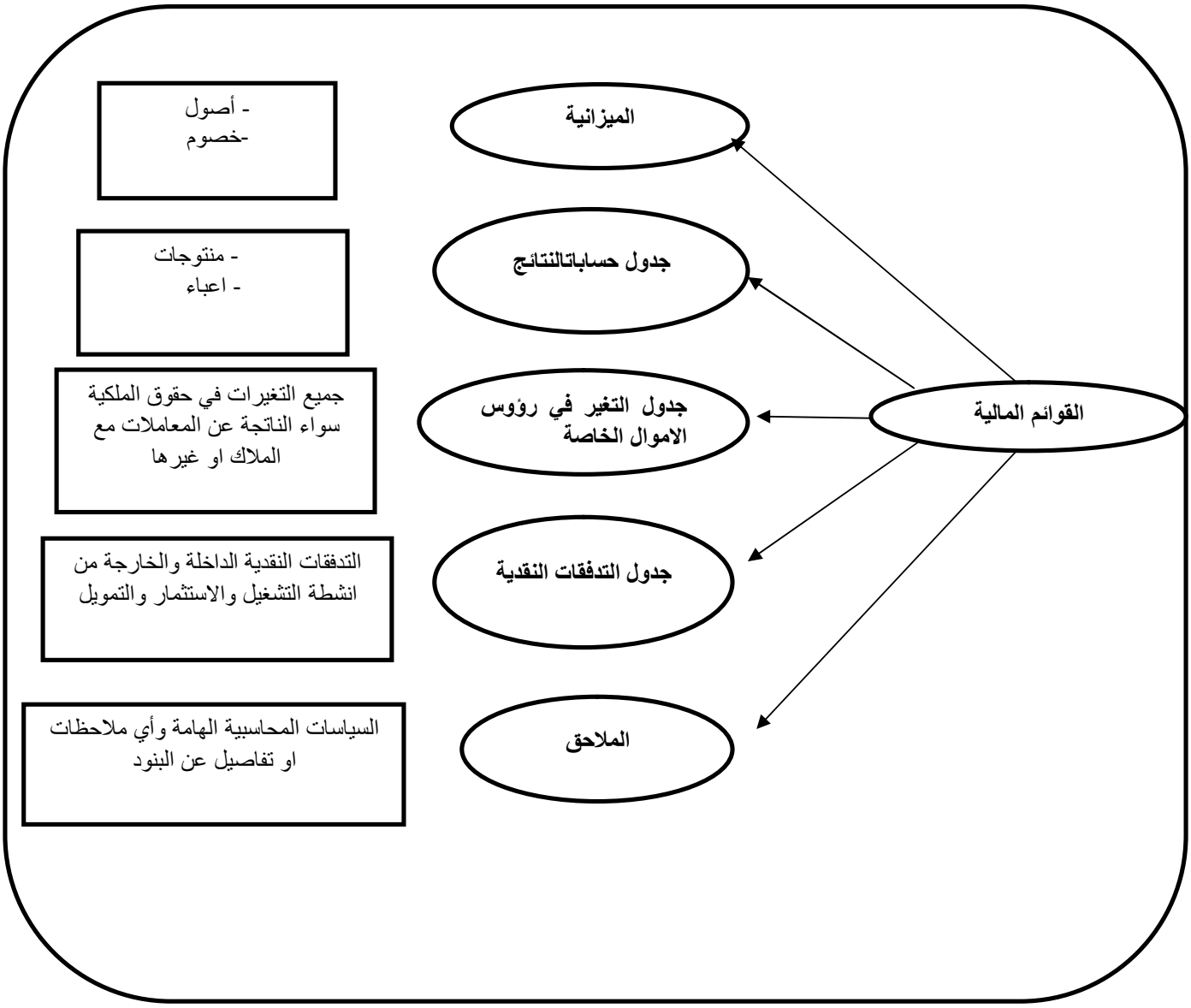
4.مكونات القوام المالية.

"من اعطى درجة اهمية متساوية لمجموع القوائم المالية الاساسية هو مجلس معايير المحاسبة المالية وهي خمسة المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج و جدول التدفقات النقدية وجدول تغير الاموال الخاصة و الملاحق. ويجب ان تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة اذا اريد لها ان تؤدي دورها بالشكل الصحيح، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع لعملية القياس نفسها، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية او غيرها، ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المنشاة كافة، وهي مكملة لبعضها البعض، فهي تعكس معلومات متنوعة ومختلفة عن المنشاة الاقتصادية والعمليات المالية التي تخصها، وبالتالي فان اية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع ان تعكس صورة واضحة عن حال المنشاة بمفردها، والمستخدم يحتاج لجميع هذه القوائم لتشكيل صورة واضحة عن هذه المنشاة " [1].

يمكن تلخيص أنواع القوائم المالية في الشكل التالي:

1- **سمير كامل محمد ، المحاسبة المالية – المدخل النظري قياس و تقييم الأصول القصيرة الأجل** ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

الشكل 02 : مكونات+ القوائم المالية



المصدر:طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها(حالات عملية محلولة)، معاييرالمحاسبة الدولية من01-31 **الجزء** الاول، الدار الجامعية، الاسكندرية،2008، ص53.

يبين لنا الشكل السابق أن الأجزاء المكونة للقوائم المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية او الاحداث الأخرى فمع ان كل قائمة تحتوي معلومات مختلفة عن الأخرىإلا انه لا يمكن لأي منها ان تخدم غرضا واحد او ان توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. فمثلا قائمة الدخل تعطي صورة غير كاملة عن الاداء ما لم تستخدم بالاشتراك مع الميزانية وقائمة التغيرات في المركز المالي.

تحتوي القوائم المالية على ايضاحات وجداول اضافية ومعلومات اخرى، على سبيل المثال يمكن ان تحتوي على معلومات اضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ويمكن كذلك ان تحتوي على ايضاحات حول الاخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشاة، وآية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية(مثل احتياطات المعادن). ويمكن ان توفر على شكل معلومات اضافية كذلك معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المنشاة نتيجة تغير الاسعار.

المطلب الثاني: أسس و اعتبارات إعداد القوائم المالية.

حددت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للبيانات المالية التي تعدها الشركات، ويعد المعيار **IAS 1** الذي حدد الاعتبارات العامة و الشاملة لعرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بمكوناتها، كما أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في طريقة معالجة موجودات و التزامات و حقوق الملكية للمنشأة، و طريقة الإفصاح وإعداد القوائم المالية في مختلف المنشآت، صدر هذا المعيار في أفريل **1974**، و أجريت 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، و ذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة و البيانات المالية للمشاريع الأخرى.

1.أسس إعداد القوائم المالية.

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على عدة أسس و اعتبارات عامة يجب الإطلاق منها عند إعداد القوائم المالية و هي مبينة في الشكل الموالي:

الجدول رقم02: اسس اعداد القوائم المالية

الأسس	تعريفها
العرض العادل و تطبيق المعايير المحاسبية	يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي و الأداء المالي ز التدفقات المالية للمنشأة ،وفي حالات نادرة جدا قد تجدر الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا ، و نجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، و في هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي : أ- أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادلا لمركز المالي للمنشأة و أداءها المالي و تدفقاتها النقدية. ب- أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل. ج- تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة و طبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة . د- الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة أو على الأصول و الخصوم أو حقوق المساهمين و التدفقات النقدية لكل فترة معروضة.
السياسات المحاسبية	السياسات المحاسبية هي المبادئ و الأسس و الأعراف و القواعد و الممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد و عرض القوائم المالية حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتعبة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها
فرض استمرارية المنشأة	إعداد التقارير و القوائم المالية على أساس المنشأة مستمرة ، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، و ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية ، أي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد.

المحاسبة على أساس الاستحقاق	يتم الاعتراف بالعمليات و الأحداث عند حدوثها [و ليس عند استلام أو سداد النقدية و ما في حكمها]، أي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من ايراد و تتحمل ما يخصها من أعباء.
مبدأ ثبات العرض	عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية، يجب الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية من ناحية الأسباب و أثر هذا التغيير على القوائم المالية.
مبدأ الحيطة و الحذر	قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة و الملازمة لكثير من الأحداث و الظروف ، مثل الديون المشكوك فيها ، تقدير العمر الإنتاجي للمعدات و الأصول ، عدد المطالبات و الكفالات التي يمكن أن تحدث. و يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها و مدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية ، أي تبنى درجة الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد ، و لا ينتج عنها تضخم للأصول و الدخل أو تقليل الالتزامات و المصروفات.
القابلية للمقارنة	يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية ، و في حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطالبينبالاعتمادعلى**سمير كامل محمد، المحاسبة المالية –المدخل النظري قياس و تقييم الأصول القصيرة الأجل**، مرجعسبق ذكره .ص 59.

2.الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.

حدد المعيار الدولي رقم (1) بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها[1] :

- تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة.

- ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح و تمثل جوهر الأحداث المالية.

-ثبات عرض و تصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية أخرى، لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة و لا تخرج الشركة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير.

- تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استنادا إلى مفهوم الأهمية النسبية للبند [تفصيل للبند المهم و تجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخري]، و يعتبر بندا مهما إذا كان حذفه أو عدم الإفصاح عنه سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل و حجم نشاط الشركات.

- منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل و المصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل و المصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية.

- إن اجراء مقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط.

- ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة و إجراء المقارنة.

المطلب الثالث: القوائم المالية الأساسية حسب معايير المحاسبة الدولية.

"كان هدف و اهتمام مستخدمي القوائم المالية مركزا على الدخل و على ربحية السهم الواحد كأساس لاتخاذ القرار، لكن في الآونة الأخيرة بدأ الاهتمام يتوجه إلى سيولة وقدرة المنشأة على توليد النقدية ، فتحول بذلك الاهتمام من الاهتمام بجدول حسابات النتائج إلى الاهتمام بقوائم مالية أخرى مثل الميزانية و التدفقات النقدية، حيث كانت غايات البيانات تقتصر على تزويد معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول الوضع المالي

1- **هوام جمعة ،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**ديوان المطبوعات الجزائرية 2010 ص 25.

ونتائج الاعمال و التغييرات في الوضع المالي، و كذلك لإظهار نتائج إدارة الشركة و مساءلتها عن مواردها المالية، و يجري العمل على تغيير هذه الأهداف لتشمل تقييم المبالغ و الأوقات و عدم التيقن للتدفقات النقدية المستقبلية، من أجل الوقوف على قدرة الشركة على توليد صافي تدفقات نقدية تحقق عوائد للمستثمرين والدائنين، و تشمل أيضا تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية و الالتزامات المقابلة لهذه الموارد و الالتزامات، بالإضافة إلى تقديم معلومات مفيدة حول الاستثمار و العمليات الأخرى" [1].

و تبقى القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال هذه القوائم يمكن لكل الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة، و ما حققته من نتائج، وتلتزم المنشأة على اختلافها بإعداد أربعة قوائم أساسية هي[2]:

- الميزانية.
- جدول حسابات النتائج.
- جدول تغير رؤوس الاموال الخاصة.
- جدول قائمة التدفقات النقدية.
- الملاحق.

و ترفق القوائم السابقة بهدف زيادة منفعتها بعدد من الايضاحات أو الكشوفات التفصيلية،إضافة الى تقرير المراجع الخارجي عن مدى صدق تمثيل تلك القوائم لنتائج الأعمال و المركز المالي في لحظة معينة.

كانت المعلومات المالية تتألف من الميزانية وبيان الدخل و بيان التغيير في الوضع المالي و أي ملاحظات ومعلومات إيضاحية أخرى يتم تحديدها كجزء مكمل للبيانات المالية، و بعد ذلك جرى تطوير عناصر البيانات المالية و أهدافها تبعا لتطوير مفهوم المعلومات المالية للأغراض العامة، و هي المعلومات التي يتم إعدادها وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية و تعميمها لتلبي حاجات المعلومات العامة لفئات عديدة من المستخدمين.

1- **هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية** مرجع سابق ص 50.

2- **حيدر محمد علي بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** ،الطبعة الأولى،دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2007 ، ص 50.

1.الميزانية.

"الميزانية هي ملخص تاريخي لكل من الأصول و المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستحصل عليها المنشأة أوالحقوق التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، كنتيجة لبعض العمليات الحالية أو الماضية، والالتزامات أو الخصوم الناتجة عن العمليات الماضية، و الحاضرة، و التي تتطلب تسوية في المستقبل عن طريق استخدام أصول أو تقديم خدمات

و قد جاء بتبويب عناصر الميزانية في شكلها الرأسي إلى:

- أصول ثابتة.
- أصول متداولة.
- حقوق الملكية.
- الخصوم طويلة الأجل.
- خصوم متداولة.

في حين أن الميزانية لا يتم إعدادها بالمصروف إلا لأغراض التحليل المالي، و لبيان و دراسة الأهمية النسبية لكل مفردة من مفرداتها إلى المجموع، إضافة إلى إجراء المقارنة بين النسبة المالية الحالية و السنوات السابقة، للتعرف على التغيرات التي طرأت على بنود الميزانية سواء كانت أصولا أو خصوما.

هناك الحد الأدنى الذي يجب أن تعرض عليه القوائم المالية [حسب المعيار **30**]، و للإدارة الحق في إضافة أي بنود أو البيانات تراها ضرورية لإيضاح حقيقة المركز المالي، و يتم الفصل حتى يمكن إظهار العلاقات الهامة بينها"[1].

1-1 الأصول الثابتة : حتى يوصف البند بأنه أصل يجب أن تتوافر فيه الخصائص التالية [2]:

- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

- أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع في الأصل، و تمنع أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.

- أن يكون الحدث الذي يوفر المنشأة الحق في الحصول على تلك المنافع يكون في الأصل الذي قد حدث فعلا.

ويصنف أصل متداول إذا كان سيتحول إلى نقدية، أو يستخدم في سداد التزام متداول أي القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة.

1- **شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ، مرجع سبق ذكره ص 95.

2- **يوسف محمود جربوع و سالم عبد الله ، المحاسبة الدولية ، الوراق للنشر و التوزيع** ، الأردن ، 2002 ص 100.

تصنف الأصول إلى أصول متداولة إذا كانت مستخدمة في الأنشطة التشغيلية للمنشأة، و يتوقع بدرجة معقولة أن يتم تحويلها إلى نقدية أو بيعها خلال **12** شهرا من تاريخ التقرير أو خلال دورة تشغيلية واحدة أيهما أطول، كما تصنف الأصول أيضا كأصول متداولة عندما يتم الاحتفاظ بها لأغراض المتاجرة أو الاستثمار قصير الأجل.

و لا تعتبر عملية تقدير القيمة أصلا أو التزاما، بل تعدل القيمة المحولة لأصل ما لكنها ليست مستقلة عن ذلك الأصل ذو الصلة، و للأصول سمات تساعد في التعرف عليها فهي قابلة للتداول و قابلة للتطبيق قانونا، و لها عائد اقتصادي مستقبلي [إمكانات خدمية] و تلك الإمكانات هي التي تجلب النقد في النهاية إلى المنشأة وتؤكد مفهوم الأصل.

1-2 الأصول المتداولة :

"تشمل النقدية و ما في حكمها و الأصول التي يكون من المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها أثناء دورة واحدة تشغيلية للمنشأة، و يقصد بالدورة التشغيلية للمنشأة الوقت المنقضي بين تملك المواد الخام الداخلة في عملية ما، و تحويلها إلى نقد أو أداة قابلة للتحويل إلى نقد بسهولة لذلك فإنه من المتوقع أن يتم تحقيق الأصول المتداولة خلال فترة **12** شهرا " [1].

يستثنى المعيار المحاسبي الأول المعدل في **1997** كل من المخزون و الذمم المدينة التجارية، حيث على أنه حتى ولو لم يتوقع تحويلها إلى نقدية خلال **12** شهرا من تاريخ الميزانية فإنه ينبغي تصنيفها كأصول متداولة. ويتم تصنيف البنود التالية كأصول متداولة[2]:

- **النقدية و ما في حكمها:** و تشمل النقدية الموجودة بالصندوق [عملات معدنية، عملة، شيكات، حوالات بريدية] و الودائع لدى البنوك، حيث يجب أن تكون النقدية متاحة للاستخدام الجاري، حتى تصنف كأصل متداول.

- **الاستثمارات قصيرة الأجل:** هي الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها بسهولة في السوق، و الأساس الذي يقوم عليه بيان هذه البنود هو أنه لا حاجة إلى ذكرها في صلب الميزانية العمومية بشرط أن يتم إجراء تسوية بين التصنيفات المختلفة في الإيضاحات المتممة.

---

1 - **عثمان محمد يسين ، المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية أبحاث اقتصادية و ادارية** ، مرجع سبق ذكره ، 2007 ص 100.

2-**هاديرضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية القياس و الاعتراف و الافصاح في التقارير المالية المحاسبية** ، دار الثقافة للنشر ، عمان 2009 ص 53.

- **الحسابات المدينة:** و تشمل المدينون و أوراق القبض و المبالغ واجبة التحصيل من الشركات التابعة والمبالغ واجبة التحصيل من المسؤولين الإداريين و الموظفين نتيجة مستحقات عليهم.

و يمثل مصطلح "**الحسابات المدينة** "المبالغ المستحقة على العملاء و الناشئة عن معاملات تم انجازها في سياق أعمال المنشأة العادية، و يجب تحليل الحسابات المدينة إلى مكوناتها على النحو:

- **المخزون:** هو أصل محتفظ به لعملية الإنتاج أو بغرض البيع.

- **المصروفات المدفوعة مقدما:** هي عبارة عن أصول يتم إيجادها عن طريق الدفع، أي يتم تقديمها مقدما، أو تكبد التزام ما، و هي تنقص و تصبح نفقات مع مرور الوقت [إيجار مدفوع مسبقا أو تأمينه...]

1-3 الأصول غير المتداولة [1]: تشمل الاستثمارات طويلة الأجل العقارات و الآلات و المعدات و الأصول المعنوية و الأصول المتنوعة الأخرى.

نشير إلى أنه تختلف درجة السيولة في مجموعة الأصول المتداولة ذاتها، فمثلا نجد أن بند الزبائن أعلى سيولة من بند المخزون، و أقل سيولة من بند أوراق القبض، بينما الأصول الجاهزة كالمحاسبات تحت الطلب تتميز بدرجة سيولة عالية.

1- 4 الخصوم.

هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشأة معينة، بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

حدد المعيار الدولي المحاسبي الأول عددا من العناصر التي ينبغي عرضها في صلب الميزانية[2].

2.جدول حسابات النتائج.

يعرف جدول حسابات النتائج بأسماء كثيرة فالمعايير المحاسبية الدولية مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم**-1-** المعدل،عرض القوائم المالية و المعيار الدولي رقم**-8-**الخاص بصافي ربح أو خسارة الفترة و الأخطاء الجوهرية و التغيرات في السياسات المحاسبية تشير لهذه القائمة باسم**جدول حسابات النتائج**، و مهما كان الاسم المستخدم لهذا الجدول فإن هذه القائمة تعد مكونا رئيسيا في التقارير المالية الدورية للمنشأة،و تعبر عن معظم التغيرات

1-**طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها(حالات عملية محلولة**،مرجع سبق ذكره ، ص79.

2- **هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية القياس و الاعتراف و الافصاح في التقارير المالية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره ، 97.

الحادثة في المركز المالي للمنشأة على مدى الفترة التي يغطيها التقرير، و التي غالبا ما تكون سنة كاملة.حيث يجب على الإدارة الاهتمام أكثر بهذه القائمة نظرا لأنها كانت محط اهتمام و تركيز مستخدمي القوائم المالية.[1]

" أشار المعيار المحاسبي الدولي **1**إلى ضرورة تقديم إفصاح ملائم في قائمة الدخل حيث يتم عرض نتائج النشاط الأساسي للشركة بشكل تفصيلي، كما يتم أيضا الإفصاح عن صافي النتائج للأنشطة الأخرى لتلك الشركة، حيث أيد المعيار المحاسبي الدولي **1**اعتماد مدخل العمليات في قياس صافي نتائج الأعمال للشركة، ويقوم هذا المدخل على مقابلة الإيرادات و المصروفات الناتجة عن أنشطة الشركة خلال فترة محاسبة معينة.

2-1 الحد الأدنى من المعلومات حسب المعيار المحاسبي الدولي.

تتمثل المعلومات التي تمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب عرضها في جدول حسابات النتائج وهي:

- الإيرادات.
- تكاليف التمويل
- حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشأة الزميلة و المشروعات المشتركة.
- مصروف الضرائب.
- العمليات غير المستثمرة.
- الأرباح و الخسائر.

أما بالنسبة لنتائج النشاط غير الأساسي [فقرة **75** من المعيار رقم **01**] فيتم الإفصاح عنها بشكل مستقل في جدول حسابات النتائج حتى يتم إظهار نتيجة النشاط غير الأساسي، و هكذا يتم الإفصاح عن صافي نتيجة الأعمال (الربح أو الخسارة) المتأتية من النشاط الأساسي، أيضا يتم عرض صافي نتيجة الأعمال المتأتية من الأنشطة الثانوية، ثم الوصول إلى الربح أو النتيجة الشاملة. و هذه الطريقة في رأينا أفضل للتحليل و أكثر ملائمة لمستخدمي جدول حسابات النتائج خاصة عند تقييم أداء المنشأة فمن المعتاد التمييز بين البنود المتعلقة بحسابات النتائج و النفقات الناشئة عن أنشطة عادية وبين تلك القوائم المالية التي يفصح عنه " [2].

"يعبر جدول حسابات النتائج عن فترة زمنية معينة و تقيس التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة، و تتبنى ذلك من خلال عرضها لأرباح الدورة المالية و التنبؤ بالأرباح المستقبلية، مما يعطي صورة أوضح عن إمكانيات الشركة في سداد الالتزامات و تقييم كفاءة الإدارة، فقياس الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة للشركة، و قائمة الدخل تعتبر مؤشرا لرقم و محدد لاتجاهه في آن واحد، يلاحظ أنه

1- **أحمد الحي مرعي ، التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة** ، مرجع سبق ذكره ص 130.

2- **أحمد نور ، المحاسبة المالية ، القياس و الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية** ، الدار الجامعية ، مصر 2008 ص 96.

يستخدم مصطلح الربح بشكل واسع لقياس أداء المنشاة و الحكم على مدى نجاحها إلا أن المحاسبين يفضلون استخدام مصطلح صافي الدخل أو صافي المكاسب" [1].

3.جدول تغيرات الاموال الخاصة.

يحدد المعيار الدولي المعدل سنة **1997** مكونا جديدا في القوائم المالية ليتم تقديمه إلى جانب القوائم التقليدية، ويمكن تعريفها بأنها التقدير الذي يتم من خلال بيان تأثير صافي الدخل و توزيعات الأرباح و المسحوبات على الوضع المالي للمنشأة خلال الفترة المحاسبية، و يمكن استخدام المعادلة المحاسبية التالية خاصة بالنسبة للمنشأة الفردية الصغيرة[2]:

رأس مال أول المدة + الاستثمار الإضافي + صافي الدخل – المسحوبات = رأس مال آخر المدة.

3-1 علاقة جدول تغيرات الاموال الخاصة بالقوائم المالية: تبين القائمة المالية نوعين من العلاقات بين القوائم المالية:

أ العلاقة الأولى: المعلومة التي تتدفق من قائمة الدخل إلى قائمة حقوق الملكية و هي صافي الدخل.

ب. العلاقة الثانية: المعلومة التي تتدفق من قائمة حقوق الملكية إلى الميزانية و هي رصيد رأس المال آخر المدة.

3-2 آليات إظهار التغيرات الحادثة في جدول تغيرات الاموال الخاصة للمنشأة: يطرح المعيار المحاسبي الدولي رقم **(1)**آليتين رئيسيتين لبيان أو إظهار التغيرات الحادثة في حقوق الملكية المنشأة عن فترة ما:

الآلية الأولى: تقتضي تقدم المنشأة حقوق المصدرة للتقرير قائمة مالية جديدة تحت اسم قائمة التغيرات في حقوق الملكية، و هذه القائمة يجب أن تعرض ما يأتي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى مباشرة ضمن حقوق الملكية، إلى جانب مجموع هذه البنود يجمع صافي ربح أو خسارة الفترة والأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء الجوهرية إذا تم معالجتها محاسبيا بالمعالجة القياسية المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم **08.**

1- **أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي -** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2006 ص 75.

2- **طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ص 111.

- كما تعرض التغيرات الحادثة في حسابات حقوق الملكية إلى جانب مستويات الأرصدة في أول و نهاية المدة في كل من مكونات الملكية، و أرصدة الأرباح و الخسائر و الخسائر المتراكمة مع إعطاء التفاصيل للتحركات عن الفترة.

الآلية الثانية: تقتضي بأن تقدم الشركة القائمة بالمكاسب و الخسائر المحققة عن الفترة، بحيث تشمل فقط الأثر الصافي للمصروفات و المكسب أو الخسارة المبنية في قائمة الدخل عن الفترة.

4.جدول التدفقات النقدية (الخزينة).

"قائمة التدفقات النقدية تركز على أمرين، الأول يتضمن التدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة والأمر الثاني يركز على تبويب التدفقات النقدية حيث يتم تبويب المتحصلات و المدفوعات على النقدية على أساس الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية بالمنشأة"[1].

"يحتاج مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى معلومات التدفقات النقدية بسبب القيود المفروضة على محاسبة الاستحقاق، و قد بينت الدراسات السابقة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تستند إلى معلومات محاسبة التكلفة التاريخية، و هنا لا تعكس مفهوم المحافظة على رأس المال و الدخل، كما يتم تعريف أو تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية، بشكل شامل المرونة في تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، فقد تعرضت تلك المرونة للانتقادات تتمثل في صعوبة المقارنة بين درجة الربحية و المركز المالي، نتيجة الاختلاف في الطرائق و السياسات المحاسبية المتبعة و انعكاس ذلك على امكانية المقارنة بين الشركات المماثلة أو بين الشركة الواحدة لسنوات، ومن جهة أخرى فإن محاسبة التدفقات النقدية تساهم في توليد معلومات متعددة مفيدة كونها تتجنب اتباع إجراءات محاسبية مثل: نظام مسك الدفاتر و الاستهلاكات و المخصصات و المستحقات و القيود العكسية، و هناك انتقاد آخر تعرضت له محاسبة الاستحقاق كونها لا تأخذ بالحسبان التغيرات ف القوة الشرائية للنقود، وبشكل واضح تفترض بنود التكلفة التاريخية ثبات وحدة قياس النقدية، و بالمقابل تقوم قوائم التدفقات تقوم قوائم التدفقات النقدية بتحديد جميع بيانات التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة استنادا إلى القوة الشرائية الجارية مع بيان التغيرات الحالية في القوة الشرائية للنقود مع تلك القائمة، و من ثم فإن معظم مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى قوائم التدفقات النقدية و إجراء التسويات المناسبة، و يمكن القول أن معلومات التدفقات النقدية مفيدة لمساعدة المستخدمين في تحليل ما وراء الأرقام المعدة استنادا إلى أساس الاستحقاق المحاسبي " [2].

1- **أحمد نور ، المحاسبة المالية ، القياس و الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية** ،مرجع سبق ذكره ، ص 77.

2- **أحمد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان ، التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة** ،مرجع سبق ذكره ، ص 45.

"يجب أن يتم إعداد قائمة التدفق النقدي تماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم **(07)**، و يجب أن تعرض كجزء متكامل ضمن القوائم المالية للمنشأة لكل فترة تمثلها تلك القوائم، و هذا ما تم الإشارة إليه في الفقرة رقم **36** من المعيار **1**، حيث تشير الفقرتين **[6،7]** إلى تعريف النقدية بأنها تشمل الأموال الجاهزة و الودائع الجارية ما في حكم النقدية، كما سبق ذكره في المركز المالي هي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة [مثل الأوراق المالية المتعلقة بالديون قصيرة الأجل كأذون الخزينة]. كما يطلق عليها النقدية المعادلة أي الممكن تحويلها إلى نقدية معلومة و أن مخاطر حدوث تغيرات في قيمتها تكون غير هامة" [1].

5.الملاحق المرفقة بالقوائم المالية.

توفر معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة ويوجد ثلاث أنوع من الإيضاحات المرفقة بالقوائم لمالية هي[2]:

- عرض المعلومات المتعلقة بالأسس التي تم إعداد و تحضير القوائم المالية على أساسها، و تقديم السياسات المحاسبية المتبعة أو المختارة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، مثل: الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، تقييم الاستثمارات المالية، طريقة الإهتلاك .....)

- تقديم أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود يحتاج تفهمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتاح ابرازه في صلب القوائم المالية نفسها.

- ابراز معلومات إضافية و التي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية، و تعتبر ضرورية للعرض الصادق للمعلومات المحاسبيةإن إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية يترتب عليه إعداد وعرض ملائم و موثوق للقوائم المالية نظرا للمعلومات التفصيلية عن المركز المالي للمنشأة و نظرا لطبيعة المعلومات من جهة و طريقة الافصاح المحاسبي عنها من جهة أخرى و لاشك أنها تقدم مرجعا رئيسيا و أساسيا لمستخدمي المعلومات وتكون منسجمة مع حاجاتهم، أي لابد أن تكون مرجع كافي لمختلف الشرائح المستخدمة أو المستهدفة للقوائم المالية.

1-**يوسف محمود جربوع و سالم عبد الله** ، **المحاسبة الدولية** ، مرجع سبق ذكره ص 132.

2- **هادي رضا الصفار** ، **مبادئ المحاسبة المالية القياس و الاعتراف و الافصاح في التقارير المالية المحاسبية** ،مرجع سبق ذكره ، ص 140.

الخلاصة

بالرغم من تعدد الدراسات و الأبحاث العلمية التي تهدف إلى تعريف الإفصاح إلا أنه لايجد تعريف متفق عليه، ويرجع ذلك إلى أن الإفصاح يتأثر بعوامل عديدة اجتماعية و اقتصادية و سياسية و قانونيةو تشريعية، كما يتأثر بطبيعة النشاط و قوة الأسوق المالية .....الخ، و يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو القاعدة الذهبية الذي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، حيث أن التمثيل الصادق للبيانات و المعلومات المالية في القوائم الختامية هدف تسعى إدارة المشروع إلى تحقيقه، و تستخدم في ذلك الكثير من الأساليب الفنية المحاسبية.كما تهتم المحاسبة المالية بإنتاج مجموعة من القوائم المالية التي تلبي احتياجات المستخدمين الخارجييناضافة لاستغلالها من طرف الوحدة الاقتصادية بمستوياتها المختلفة، و تشمل مخرجات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية في أربعة قوائم السابقة الذكر. و في الأخير نقول أن اتساع نطاق الإفصاح لا يعني عرض كافة التفاصيل دون تمييز، وإنما يجب أن يرتبط اختيار المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بكل من أهداف المستخدمين و نوعية القرارات التي يتخذونها، علاوة على أن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تكلفة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على مستوى المجتمع، كما أن كثرة التفاصيل غير المهمة سوف تبعد مستخدم التقارير عن ادراك جوهر الأمور الهامة إضافة إلى التخفيض في القدرة على الاستيعاب. حيث تزداد أهمية الإفصاح المحاسبي وضوحا بمعرفة لمن يتم الإفصاح و الغرض منه.

تمهيد

يعد المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية أحد المقاييس التي تشير إلى مدى إفصاح الشركة عن المعلومات المتعلقة بها لكن هذا المحتوى قد لا يعني شيئا ما لم تلبي المعلومات التي توفرها تقارير متطلبات المستفيدين منها، لهذا لا يمكن عد أي عرض للمعلومات المحاسبية ضمن التقارير إفصاحا ما لم يتمشى مع متطلبات المستفيدين من هذه المعلومات، لذا ظهرت المعايير المحاسبية من أجل توفير المعلومات المالية الملائمة التي تساعد مستخدمي التقارير المالية في ترشيد أحكامهم و اتخاذ قرارات مفيدة لهم، وقد ازدادت أهمية الإفصاح المحاسبي نتيجة التطورات المستمرة في البيئة الاقتصادية و التي نجم عنها زيادة في متطلبات الإفصاح المالي التي تلي الحاجات المتنامية من قبل المهتمين بالشركات أو الاستثمار بأسهمها لذلك بينت المعايير المحاسبية الحد الأدنى من المعلومات التي يتوجب على إدارة الشركات الإفصاح عنها ضمن تقاريرها المالية.

وهذا ما سيتم عرضه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- ✓ **المبحث الأول : المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.**
- ✓ **المبحث الثاني : معوقات الإفصاح المحاسبي.**

المبحث الأول : المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح، و بحيث لا يوجد معيار واحد فقط يعالج موضوع الإفصاح المحاسبي، وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل و محتوى القوائم المالية، فقد تم اصدار ثلاث معايير خاصة بالإفصاح وقد وضعت قواعد خاصة بالإفصاح متعلقة بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير.

المطلب الأول : المعيار الدولي01 IASعرض البيانات المالية.

يقدم معيار المحاسبة الدولي **-1-** إرشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، و يضمن بالتالي قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة لفترات سابقة و تلك البيانات الخاصة بمنشآت أخرى. كما يقدم المتطلبات العامة لعرض البيانات المالية و الإرشادات حول هيكلها و المتطلبات الدنيا لمحتواها. و يحدد أيضا مكونات البيانات المالية التي تعتبر في مجملها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

1.نطاق التطبيق.

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي **-1-** على كافة البيانات ذات الأغراض العامة التي تم إعدادها وعرضها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتهدف البيانات ذات الأغراض العامة إلى تلبية حاجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة وفقا لاحتياجاتهم من المعلومات و لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي **-1-** على بيانات المالية المرحلية الموجزة المعدة وفقا معيار المحاسبة الدولي **– 34-**و يشمل معيار المحاسبة الدولي **-30-**"الافصاحات في البيانات المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة " متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، و يمكن طلب تعديل متطلبات العرض الواردة في المعيار من قبل المنشآت غير الربحية والمنشآت التي تكون رأس مالها المساهم ليس صورة حقوق ملكية[1].

2.الغرض من البيانات المالية.

تقدم البيانات المالية معلومات لأصحاب المصلحة حول المركز المالي للمنشأة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية من خلال تقديم معلومات حول الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الدخل و المصاريف و التغيرات الأخرى في حقوق الملكية و التدفقات النقدية الخاصة بها[2].

1**كمال التقيب** ، **تطور الفكر المحاسبي** ، دار الفطافطة ، عمان 2010، ص 89.

2**مأمون حمدان** ، **نظرية المحاسبة** ، مطبعة خالد ابن الوليد ، دمشق 2009، ص 95.

3. الاعتبارات الكلية: و تتمثل هذه الاعتبارات في ما يلي:

3-1 العرض العادل و الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- " يشير العرض العادل إلى أن البيانات المالية تعرض بصورة عادلة ويقتضي هذا العرض العادل التمثيل الصادق لآثار المعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى وفقا للتعريفات و معايير الاعتراف بالأصول و الالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتوقع أن يؤدي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الافصاح الاضافي عند الحاجة، إلى بيانات مالية تحقق العرض العادل.

- بموجب معيار المحاسبة الدولي **-01-** ينبغي على المنشآت إعداد بيان امتثال صريح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ملاحظاتها إذا كانت بياناتها المالية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التوضيحية، لا يمكن للمنشأة تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة.

- في ظروف نادرة جدا، إذا اعتقدت الإدارة أن الامتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع أهداف البيانات المالية كما هي محددة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية عندئذ يسمح للمنشأة بالتخلي عن المتطلب (الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) شريطة أن لا يمنع الإطار التنظيمي ذو الصلة مثل هذا التخلي " [1].

3-2 استمرارية المنشأة.

ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو أنه لم يعد لديها خيار واقعي سوى القيام بذلك. وعندما يثبت بناء على التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة مؤسسة العمل على الاستمرار كمنشأة مستمرة ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك و في حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة. ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأساس الذي تم إعدادها بناء عليه بالإضافة إلى السبب وراء هذا القرار. وعند إجراء تقييم بشأن افتراض المنشأة تأخذ الإدارة بعين الاعتبار كافة المعلومات المتاحة حول المستقبل و هو على الأقل 12 شهرا من تاريخ الميزانية [2].

1**محمد سمير الصيان ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 ،ص 45

2**طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية** ، مرجع سبق ذكره ،ص 100

3-3 أساس الاستحقاق المحاسبي.

باستثناء بيان التدفقات النقدية، ينبغي إعداد كافة البيانات المالية الأخرى على الاستحقاق، حيث يتم بموجبه الاعتراف بالأصول و الالتزامات عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض و ليس عند دفعها أو قبضها فعليا [1].

3-4 اتساق العرض.

ينبغي على المنشآت أن تحافظ على عرض و تصنيف البنود في فترات متتابعة إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملائمة أو إذا اقتضى معيار معين ذلك [2].

3-5 المادية و التجميع.

ينبغي عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المادية.و ينبغي الإفصاح عن البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل[3].

3-5 المعلومات المقارنة.

- ينبغي إعداد التقارير بالمعلومات المقارنة بملء في ذلك الافصاحات السردية المتعلقة بالفترة السابقة إلى جانب إفصاح الفترة الحالية إلا إذا طلب ذلك .

- في حال وجود تغير في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك[4].

1**شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS** ، مرجع سبق ذكره ،ص 120

2**أحمد نور ، القياس و الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية** ، مرجع سبق ذكره، ص 45

3**وائل مراد ، آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS** ، •المدونة الرسمية لمجلة المحاسب العربي http://2am-web.blogspot.com/ ص 2

4**نور الدين مزياني ، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي والمالي و المعايير المحاسبية الدولية** ديوان المطبوعات الجامعية 2009 ص 55

4.الهيكل و المحتوى.

و تتمثل فيما تحديد البيانات المالية و فترة إعداد التقارير كما يلي [1]:

4-1تحديد البيانات المالية.

ينبغي تحديد البيانات المالية يوضح من بين المعلومات الأخرى الواردة في نفس الوثيقة مثل التقرير السنوي .علاوة على ذلك يجب أيضا إظهار اسم المنشأة و الفترة التي يتم تغطيتها و عملة العرض و ما ذلك بشكل واضح وجلي.

4-2 فترة إعداد التقارير.

ينبغي عرض البيانات المالية في كل سنة كأقل تقدير. وفي كافة الحالات الأخرى أي عندما تكون الفترة المستخدمة أقصر أو أطول من سنة، ينبغي الإفصاح عن سبب استخدام فترة مختلفة و عن النقص في مجمل قابلية المقارنة مع معلومات الفترات السابقة.

- أما فيما يخص الميزانية و جدول حساب النتائج و التغيرات في حقوق الملكية و التدفق النقدي فقد تم الإشارة إليهم في **الفصل الأول:** الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية، **المبحث الثاني:** الاطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية، **المطلب الثالث:** القوائم المالية الأساسية حسب معايير المحاسبية الدولية.

الاستنتاج:يهدف النظام المحاسبي المالي بشكل أساسي إلى تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية حيثي يظهر ذلك من خلالاعتماد معدو النظام المحاسبي و المالي في الجزائر على المرجعية الدولية للمحاسبة متمثلة في معايير المحاسبية الدولية**IAS**والمعايير الدولية للإبلاغ المالي **IFRS**من خلال إصدار تشريعات ونصوص قانونية محددة للإطار التصويري، المبادئ والقواعد المحاسبية العامة لهذا النظام من الناحية الشكلية. بينما في الواقع العملي لا تزال البيئة الجزائرية تعتمد على النظام المحاسبي و المالي كونه جاء على شكل قوانين مجبر العمل بها، لذلك ارتأينا إلى تحديد أهم ما يتشارك فيه المعيار المحاسبي الدولي **-01-** مع النظام المحاسبي و المالي. تعتبر الكشوف المالية في النظام المالي متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية **(IAS 01)** مع اختلاف في بعض المصطلحات وهذا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي ، أما شكلها ومحتواها فهو محدد

1**إبراهيم حماد** ، **استراتيجية القوائم المالية** ، الطبعة الثانية ، دار الكتب العلمية للنشر ، مصر ، 2005 ،ص 56

بهدف تسهيل عملية المقارنة، ولقد نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إعداد وعرضالقوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، في نهاية كل دورة مالية.

المطلب الثاني: المعيار الدولي IAS 24الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

تعد معاملات الأطراف ذات العلاقة سمة طبيعية وشائعة للأعمال و التجارة لكن في بعض الحالات يمكن أن تبرم المنشآت معاملات مع أطراف ذات علاقة بشروط لا يمكن للأطراف غير ذات العلاقة إبرامها في ظل الظروف العادية. لذلك فإن وجود علاقة مع طرف ذي علاقة يمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة أو على المركز المالي للمنشأة بهدف ضمان الشفافية في إعداد التقارير المالية.

1.نطاق التطبيق.

ينبغي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي **–24-** وفق البنود التالية[1]:

- تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة و الأطراف ذات العلاقة بها.
- تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عند البنود السابقة الذكر.
- تحديد الافصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.

فالمعيار واضح جدا من حيث تطبيق أحكامه على معاملات الأطراف ذات العلاقة و الأرصدة المعلقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر، غالبا ما تكون هذه البيانات المالية منفصلة ماديا عن البيانات المالية الموحدة. وبصورة مماثلة يجب تطبيق المعيار على الشركات التابعة لنفس السبب ولا يمنح أي إعفاء للشركات التابعة التي يتم توحيدها مع شركتها الأم و علاوة على ذلك ينبغي الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى ضمن مجموعة معينة من البيانات المالية للمنشأة المفردة بالرغم من حذف هذه المعاملات ضمن المجموعة عند التوحيد في البيانات المالية للمجموعة.

2- متطلبات الإفصاح وفقالمعيار المحاسبي رقم (24).

2-1 العلاقة بين الشركة الام والشركة التابعة:

- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما.

1**أحمد جمعة** ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار الصفا للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2004 ص 65

- اسم الشركة الأم للمنشاةوإذاكان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر واذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن اسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك[1].

2-2يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين" لكل من الفئات التالية [2]:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل.
- منافع ما بعد الخدمة.
- المنافع طويلة الأجل الأخرى.
- منافع إنهاء الخدمة.
- الدفعات على أساس الأسهم.

في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:

- مبلغ تلك العمليات.
- مبلغ الأرصدة القائمة (غير المسددة) بما في ذلك الالتزامات.
- ماهية بنودها وشروطها.
- معلومات فيما إذاكانت مضمونة أو غير مضمونة.
- طبيعة عوض التسوية إذا تم جدولتها.
- معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
- الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المعترف بها على أنها مصاريف.

يتطلب المعيار تقديم الافصاحات الواردة في الفئات المستثناة من الاطراف ذات العلاقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الاطراف ذات العلاقة التالية:

1**أمين السيد أحمد ، التحليل المالي لأغراض تقييم مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ص89

2**جمال الدين محمد ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل** ، المؤسسة الفنية للطباعة ،سوريا 2004 ص 45

-الشركة القابضة (الأم).

-المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أو لها تأثير هام على المنشأة.

-الشركات التابعة.

-الشركات الزميلة.

-المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.

-موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم.

-الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المطلب الثالث: المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليةIFRS7الأدوات المالية.

يحتوي هذا المعيار على متطلبات الافصاح عن الادوات المالية و المخاطر المرتبطة بها، بما في ذلك[1]:

- اهمية الادوات المالية للمركز المالي للمنشاة وأدائها المالي، بما في ذلك بعض المعلومات المحددة حول:
  - بنود الميزانية.
  - بنود جدول حسابات النتائج.
  - السياسات المحاسبية.
  - محاسبة التحوط.
  - القيمة العادلة.
- طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الادوات المالية التي تتعرض لها المنشاة.

1**حسام ابراهيم حسن** ، **تدقيق الحسابات بين النظرية التطبيق** ، الجزء 1 ، دار البداية للنشر ، عمان ، 2003 ص 77

1.نطاق التطبيق.

و يتمثل في اهم النقاط الملخصة فيما يلي[1]:

- ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية**7**على الادوات المالية وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي **32.**

- ينطبق ايضا على بعض العقود التي لا تلبي تعريف الاداة المالية لكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة.

- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاص بجميع الاغراض العامة والمعدة المعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية.

- ان البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة و البيانات المالية المعروضة بشكل مستقل او ضمن وثيقة عامة اخرى مثل تقرير شهري او نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة، بل ينطبق على حد سواء على البيانات المالية لمنشاة فردية وعلى البيانات المالية الموحدة التي تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية والبيانات المالية للشركة الام بموجب المتطلبات الوطنية ضمن نفس الوثيقة مادام اساس اعداد كل واحد منها مبين بوضوح في بيان السياسات المحاسبية.

- ينطبق هذا المعيار على كافة انواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات اضافية للبنوك والمؤسسات المالية الاخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معير المحاسبة الدولي رقم **(30).**الافصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة.

- يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمنشاة هدفها الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الاعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشآت التي لا تسعى لتحقيق و المنشآت الحكومية ومشاريع القطاع العام الاخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار وتعديل الاوصاف المستخدمة لبنود معينة في البيانات المالية وكذلك البيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها ايضا عرض اجزاء اضافية للبيانات المالية.

1**حسين يوسف القاضي** ، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية** ، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2012 ص 145.

2.اهمية الادوات المالية للمركز المالي والأداء المالي.

ان احد الهدفين الرئيسيين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم**7**هو الطلب من المنشآت ان تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم اهمية الادوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشاة وأدائها. ومن اجل بلوغ هذا الهدف، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم**7**الافصاح عن بنود الميزانية وبنود بيان الدخل وحقوق الملكية والسياسات المحاسبية ومحاسبة التحوط والقيمة العادلة[1].

2-1 الميزانية.

و تتضمن ما هو آت:

2-1-1 المبالغ المسجلة.

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية**7**الافصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من فئات الاصول المالية والالتزامات المالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي**39**. ويجب ان ترد هذه الافصاحات اما في متن الميزانية العمومية او في الملاحظات ويساعد الافصاح عن المبالغ المسجلة حسب فئة مستخدمي البيانات المالية على فهم مدى تأثير السياسات المحاسبية لكل فئة على المبالغ التي تقاس بها الاصول المالية و الالتزامات المالية[2].

2-1-2 البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة.

يسمح للمنشآت بموجب معيار المحاسبة الدولي **39**بان تحدد الاصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة اذا تم تلبية شروط محددة. وبالنسبة لبعض الاصول و الالتزامات المحددة على انها كذلك، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **7**افصاحات خاصة. وتنطبق متطلبات الافصاح هذه على تلك القروض و الذمم المدينة و الالتزامات المالية التي يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة[3].

2-1-3 عمليات إعادة التصنيف.

إذا قامت منشأة ما بإعادة تصنيف أصلي بحيث يغير إعادة التصنيف من قياس الأصل من الحالة التي تقاس بها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة إلى الحالة التي تقاس بها القيمة العادلة أو بالعكس فإنه يطلب من المنشأة أن

1**حسين يوسف القاضي ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية** ، مرجع سبق ذكره، ص146.

2**مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة** ، مرجع سبق ذكره ص 66

3**حسام ابراهيم حسن ، تدقيق الحسابات بين النظرية التطبيق** ، مرجع سبق ذكره ،ص 85

تفصح عن المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه و السبب وراء إعادة التصنيف . تعتبر هذه المعلومات مفيدة لأن عملية إعادة التصنيف تؤثر على كيفية قياس الأصل المالي[1].

2-1-4 إلغاء الاعتراف.

لا تكون عمليات بيع الأصول المالية أو العمليات الأخرى، لنقلها في بعض الظروف، مؤهلة لإلغاء الاعتراف (أيلا يسمح للمنشأة التي تنقل الأصل المالي بإلغاء الأصل المالي من بياناتها المالية). على سيل المثال: تبيع المنشأة أصلا ماليا لكنها تحتفظ بجميع مخاطر و مكافآت الملكية بشكل جوهري، بحيث يكون إلغاء الاعتراف غير مسموح به.

لكل صنف من الأصول المالية المنقولة غير المؤهلة لإلغاء الاعتراف، يطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات حول ما يلي:

- طبيعة الأصول.
- طبيعة مخاطر و مكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها.
- المبلغ المسجل الإجمالي للأصول الأصلية و مقدار الأصول التي تستمر المنشأة في الاعتراف بها و المبلغ المسجل للالتزامات ذات العلاقة[2] .

2-1-5 الضمانالإضافي.

إذا رهنت منشأة ما أصولها المالية كضمان إضافي للالتزامات أو للالتزامات الطارئة المتوفرة لديها فإنه يطلب منها أن تفصح عن المبلغ المسجل لتلك الأصول المالية و البنود و الشروط المتعلقة برهنها.وتساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية على تقييم المدى الذي تكون فيه الأصول المالية للمنشأة غير متوفرة للدائنين العامين للمنشأة في حال الإفلاس [3].

1**بزماوي محمد ،القياس و الإفصاح في المنشآت الصناعية** ، رسالة ماجستير ، حلب سوريا 2002، ص 50

2**الصبان محمد سمير ، المحاسبة المتوسطة و قواعد القياس و الإفصاح لتحديد الدخل و المركز المالي** ، الدار الجامعية ، بيروت لبنان 2000 ص 44

3**سعيد أسامة المصارف السورية العامة و غياب الإفصاح المحاسبي عن البيانات المالية ...إلى متى ؟** المجلة الاقتصادية العدد 280 ، سوريا 2008/01/27 ص 32

2-1-6 حساب مخصصات لخسائر الائتمان.

عندما تستعمل المنشأة حسابا منفصلا لتسجيل انخفاض قيمة أصل مالي معين بدلا من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **-7-** الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل صنف من الأصول المالية[1].

2-1-7 الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية.

إذا أصدرت منشأة ما أداة تحتوي على التزام و عنصر حقوق ملكية (كما هو محدد وفقا للمعيار المحاسبة الدولي **(32)** وكانت الأداة تحتوي مشتقات ضمنية متعددة ذات قيم متداخلة، فإنه يتوجب عليها أن تفصح عن وجود تلك المزايا[2].

2-1-8 التخلفعن الدفع و الخروقات.

يطلب من المنشأة تقديم افصاحات حول التخلف عن الدفع وخروقات القروض مستحقة الدفع و اتفاقيات القروض الأخرى. وتوفر هذه الافصاحات معلومات حول إمكانية المنشأة الحصول على قروض مستقبلية[3].

2-2 بنود جدول حسابات النتائج.

يقتضي أن تفصح المنشأة عن بعض البنود المحددة في الدخل أو المصاريف أو الأرباح أو الخسائر إما في البيانات المالية أو في الملاحظات وتساعد هذه الافصاحات المستخدمين على تقييم أداء الادوات المالية للمنشأة ونشاطاتها و تتضمن ما يلي[4]:

- صافي الأرباح أو صافي الخسائر في جدول حسابات النتائجلكل فئة من فئات الأصول المالية و الالتزامات المالية حسب معيار المحاسبة الدولي **-39-.**

- مجموع دخل الفائدة ومجموع مصاريف الفائدة (محسوبا باستعمال أسلوب الفائدة الفعلي) للأصول المالية أوالالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

- دخل الرسوم و المصاريف (باستثناء تلك المبالغ المشمولة في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناشئة عن الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ونشاطات الوصايةأو النشاطات

1**بزماوي محمد ،القياس و الإفصاح في المنشآت**مرجع سبق ذكره ،ص 58

2**الصبان محمد سمير ، المحاسبة المتوسطة و قواعد القياس و الإفصاح لتحديد الدخل و المركز**مرجع سبق ذكره ،ص 54

3**أحمد الحي مرعي ، التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**،سبق ذكره ،ص 54

4**خالد الراوي ، التحليل المالي للقوائم المالية و الافصاح المحاسبي** ، الطبعة الثالثة ، دار المسير للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2000،ص 160

الائتمانية الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثمارها بالنيابة عن الأفراد و صناديق الائتمان منافع التقاعد و المؤسسات الأخرى.

- دخل الفائدة من الأصول المالية منخفضة القيمة التي تستحق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي **-39-.**

- مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة لكل صنف من الأصول المالية.

2-3 افصاحات اخرى.

و تتمثل في الافصاح عن ما يلي [1]:

2-3-1 السياسات المحاسبية.

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير **-7-** على إشارة لمعيار المحاسبة الدول**-1-** الذي يقتضي من المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة، عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

2-3-2 محاسبة التحوط.

حيث أن محاسبة التحوط اختيارية و تخضع لشروط مقيدة بموجب معيار المحاسبة الدولي **-39-**، من المهم أن توفر المنشآت معلومات حول مدى تطبيقها لمحاسبة التحوط وآثارها على البيانات المالية لمنشآت مختلفة.كما يحتوي على متطلبات إفصاح تفصيلية في هذا الخصوص. ويجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن تحوطات القيمة العادلة المحددة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية.

2-3-3 القيمة العادلة.

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **-7-** من المنشأة أن تفصح لكل صنف من الأصول المالية والالتزامات المالية عن القيمة العادلة لذلك الصنف من الأصول و الالتزامات. كما يجب الإفصاح عن القيمة العادلة بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات مع المبلغ المسجل المقابل في الميزانية العمومية. ويعتبر العديد من مستخدمي البيانات معلومات القيمة العادلة على أنها مفيدة، لأنها تقدم تقييما مبني على أساس السوق لقيمة الأدوات المالية التي لا تعتمد على تكلفة الأدوات عندما تم الاعتراف بها في البداية من قبل المنشأة أو الفئة التي صنفت ضمنها من قبل المنشأة.

1**خالد أمين عبد الله ، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية** ، الجزء الثاني ، دار وائل للتوزيع و الطباعة ، عمان ، 2006 ،ص 83

3.طبيعة و نطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية.

إن الهدف الثاني من الهدفين الرئيسين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **-7-** هو الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير. وترتكز متطلبات الافصاح هذه على المخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية (بما في ذلك مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر السوق)، كيف يتم إدارتها من قبل المنشأة ويعتمد نطاق الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية[1].

الاستنتاج: بما أن المعايير المتعلقة بالأدوات المالية هي **IAS32** و المعيار **IAS39** وجاء المعيار **IFRS07**مكملا لها.نجد فرق كبير بين النظام المحاسبي و المالي ومعيار المحاسبة الدولي **IAS39** الأدوات المالية " القياس و العرض " حيث نجد أنها تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث التقييم بالسعر المتوسط للشهر الأخير (وهذا ما لم يتطرق له المرجع الدولي)، وبالتكلفة المستهلكة بالنسبة للتوظيفات المالية و القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان وهذا مطابق تماما للمرجع الدولي، ونجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي **IAS39** الأدوات المالية " القياس والعرض "فيما عدا بعض النقاط التالية:

- أوضح المعيار عن وجود أربع فئات من الموجودات المالية وهي غير موضحة في **SCF.**

- **SCF**يشترط استخدام السعر المتوسط للشهر الأخير في السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة بينما المرجع الدولي لم يشر إليها .

للإشارة فإنه تم إلغاء هذا المعيار**2018.01.01**ليحل محله المعيار الدولي للإبلاغ المالي **IFRS 9** الأدوات المالية أما المعيار **IAS32**فقد حول الجزء الخاص بالإفصاح إلى المعيار الدولي للإبلاغ المالي **IFRS7**الأدوات المالية الافصاحات ابتداء من **2007.01.01.**

المبحث الثاني :معوقات الإفصاح المحاسبي.

يعد الافصاح المحاسبي المرحلة التي تمكن المحاسبين من التعبير عن جهودهم وهو من اهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد اجمع المحاسبون على تبني هذا المبدأ عند اعداد القوائم المالية مما يساعد الاطراف الخارجية عن اتخاذ

1**مأمون حمدان** ، **نظرية المحاسبة** مرجع سبق ذكره ص 100

القرارات السليمة في ضوء المعلومات التي يحصلون عليها من تلك القوائم، وفي نفس الوقت لا يخلو هذا المبدأ من العراقيل والمعوقات التي تمنع وصول المعلومة الشفافة الى مستخدمي القوائم المالية والتي يتم عرضها فيما هو قادم.

المطلب الأول:العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي.

بصورة عامة يمكن القول إن المحاسبة و تطبيقات الإفصاح عن المعلومات، تتأثر بعوامل متنوعة و يمكن أن نعرضها في مجاميع رئيسية يندرج تحت كل منها مجموعة من العوامل التي لها أثر واضح على الإفصاح و من هذه العوامل ما يلي:

1.العوامل العامة.

تشكل هذه العوامل خليطا من العوامل التي قد يرها البعض غير ذي علاقة بموضوع الإفصاح ولكن من يبحث في الآثار التي تسببها يلاحظ عكس هذه الفكرة فكل من هذه العوامل يشكل ضغطا إضافيا يقع على كاهل الوحدة لكي تفصح أكثر فأكثر عن المعلومات التي يمكن أن تفي بما يتطلبه كل عامل من هذه العوامل و يمكن أن تتكون العوامل العامة من العوامل التالية ذكرها:

1-1 النظام السياسي.

إن هذا العامل له أثره البارز على المحاسبة إذ إن طبيعة النظام المحاسبي يعد أحد انعكاسات الفكر السياسي والأهداف. و مما لاشك فيه إن الاستقرار السياسي يؤثر وبشكل كبير على الحركة التجارية و بالتالي على إعداد البيانات المالية فضلا عن نوع النظام السياسي (نظام اشتراكي أو رأسمالي). ولابد و أن يختلف الأمر بين البلدان النامية و المتقدمة إذ يتطلب في البلدان النامية أن تطالب الوحدات المحاسبية بمدى تأثيرها على ميزان المدفوعات من خلالها خططها المرسومة لتتم المصادقة على استثماراتها و إنشاء الأنشطة التجارية و الصناعية الكبيرة في حين قد تطالب الوحدات في الدول الاشتراكية ببيان الآثار الاجتماعية لمنتجاتها أو خدماتها و يرى بض الباحثين في مجال المحاسبة إن البعد السياسي في المحاسبة يشير إلى الجهات ذات الضغط في المحاسبة مثل مجالس المعايير وتعليمات الوزارات و الهيئات المهنية[1].

1-2 الثقافة.

وما يقصد بهذا العامل الموروثات الشعبية لمجتمع ما أو إنها العرف السائد في مجتمع وهذه الأمور تؤثر على السياسة التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية الخاصة بوحدتها الاقتصادية ففي مجتمع يسوده التحفظ فإن العديد من الاجراءات المحاسبية التي تعكس التحفظ سيتم إتباعها. ومن الأمثلة مخصصات و احتياطيات كبيرة نوعا ما مما سيؤدي بالنتيجة إلى تخفيض أرباح الوحدة الاقتصادية، وهذا يقودنا إلى تقييم الوحدة بأقل من واقعها وهذا يعكس

1**مسعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها** ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر ، مصر ،2011 ص188

التحفظ وسيؤدي ذلك بالنتيجة إلى التأثير في مستوى الإفصاح بشكل مباشر فلن يتم الافصاح عن الأسباب الاحتفاظ بهذه المخصصات و الاحتياطات الكبيرة، لأن العامل النفسي الموروث سيلعب دورا في هذا الموضوع[1].

1-3 المناخ الاجتماعي.

ويقصد بهذا العامل المجتمع وموقفه تجاه الوحدة الاقتصادية أي مدى التأثير للمعتقدات الفكرية للأفراد بعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وبالتالي مواقفهم من الوحدة الاقتصادية. وينعكس موقف مستخدمي القوائم المالية على مستوى الافصاح في القوائم المالية زيادة أو نقصانا. إذ إن دعم أفراد المجتمع للوحدة الاقتصادية ورغبتهم بالاستثمار فيها أو الاقبال على منتجاتها أو خدماتها، يدفعهم إلى عدم مطالبة الوحدة الاقتصادية بالتفاصيل التي تتبعها، ولكن إذا كان هناك استثمار وانخفض مستوى الثقة بالوحدة الاقتصادية لسبب ما، فإن الأفراد سيطالبون الوحدة بإفصاح أكبر وبتفاصيل أكثر. ومن جانب آخر فإن مستخدمي القوائم المالية يطالبون بتقارير حول وضع الوحدة الاقتصادية وسياساتها المالية و السبب في ذلك هو زيادة ثقتهم بالوحدة المحاسبية بهدف اطمئنانهم على أموالهم[2].

1-4 المؤثرات الدولية.

إن مستوى النشاط الدولي يعد من العوامل المؤثرة في التطبيقات المحاسبية فالبلدان ذات النشاطات التجارية الخارجية و العلاقات الاقتصادية مع الشركات في البلدان الأخرى فإن هذا يؤثر على الطرق و الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية فمثلا تعاملات تستوجب الحاجة لأسعار التحويل واستخدام الطرق المحاسبية الخاصة بتوحيد البيانات المالية للوحدات الاقتصادية الموجودة في بلدان مختلفة (الشركات التابعة والقابضة) و الحاسة عن مكاسب وخسائر التحويل الخارجي. وهذه العوامل تظهر واضحة من خلال الشركات المتعددة الجنسية أو الشركات العابرة الحدود إذ إمكانية عمل هذه الوحدات في أقطار عديدة لابد و أن تواجه بالتزامات تجاه البلد المضيف[3].

2.العوامل القانونية.

ويندرج تحت هذه المجموعة العوامل ذات الصلة بالقانون وفرضه ويمكن تحديد اثنين من هذه العوامل التي لها آثارها الواضحة على الافصاح وهذه العوامل هي:

1**عباس مهدي الشيرازي** ، **نظرية المحاسبة** ، دار السلاسل للنشر ، الكويت ، 2009 ،ص 122

2**عباس مهدي الشيرازي** ، **نظرية المحاسبة** ، مرجع سبق ذكره ص 123

3**يحي محمد أبو طالب** ، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة** ، دار الوئام للنشر ، مصر ، 2005، ص 156

2-1 النظام القانوني.

إن النظام القانوني يؤثر على التنظيم المحاسبي فالدول ذات التقليد للقانون الروماني مثل: فرنسا، و ألمانيا تكون أكثر صرامة و أقل مرونة على عكس الدول مثل: أمريكا وبريطانيا فإن الأنظمة المحاسبية تميل لأن تكون مفصلة وشاملة.وهذا ما جعل محترفي المحاسبة ينشئون قوانين خاصة بها ذات معايير عالية المستوى من المتطلبات إلا إنها ضمن المعايير المحاسبة الدولية[1].

2-2 الأنظمة الضريبية.

يعد النظام الضريبي عاملا مؤثرا بالنسبة للوحدة الاقتصادية فعلى سبيل المثال في فرنسا و ألمانيا يتم اعتبار التقرير المحاسبي كأساس لتحصيل الضرائب من الوحدة الاقتصادية (أي تحديد قدرتها الضريبية) أما في الولايات المتحدة و المملكة المتحدة تعد الوحدات الاقتصادية تقريرين أحدهما لحملة الأسهم و الثاني يقدم إلى دوائر الضريبية التي ستعتمده لتحديد القدرة الضريبية للوحدة الاقتصادية و الحسابات المعدلة المنشورة لأغراض الضريبية تسلم بشكل منفصل عن التقارير إلى حملة الأسهم[2].

3.العوامل الاقتصادية.

إن للعوامل الاقتصادية تأثير لا يمكن تجاهله على الافصاح ويندرج في مجال العوامل التي لها علاقة بالاقتصاد و التيتتمثل في :

3-1ملكية المشروع.

إن الأخذ بنظر الاعتبار ملكية المشروع يعد من الأمور الأساسية في الإفصاح إذ أن ملكية المشروع لفرد واحد أو مجموعة أفراد محدودين لا يشبه كون المشروع عائد لعدد كبير من الأشخاص، إذ إن الملكية الفردية لا تتطلب من المحاسب الافصاح وبصورة عامة لأن المستفيد حينه لا يكون سوى مالك المشروع وهو الذي يعرف ما يحتاج إليه من المعلومات فضلا عن أن كل المعلومات متاحة أمامه. أما عندما يكون المشروع مملوك لعدد كبير من المالكين

1**إسماعيل محمود** ، **دور القوائم المالية المعدة وفق IFRS في توجيه وتشجيع الاستثمارات** ،كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، مصر ، 2008ص107

2**أحمد نور** ، **أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية** ، مطبعة العالم العربي ، مصر ، 2004 ص 97

فإن الأمر يتطلب أن يتعرف كل شخص على ما يحدث داخل المشروع وما يحققه من إنجازات أو ما يصيبه من إخفاقات خلال السنة[1].

2-3 مجال عمل المشروع.

إن مجال عمل المشروع يؤثر على طبيعة النظام المحاسبي من حيث كون مجال عمل المشروع زراعي أو صناعي أو خدمي أو تجاري. إذ ان لكل من هذه الأنشطة خصوصية في مجال العمل المحاسبي و بالتالي سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على الافصاح[2].

3-3 المصادر المالية.

وهي من المؤثرات المهمة إذ يلاحظ أن المشروع تحاول الافصاح عن المعلومات من خلال التقارير المالية التي يعدها المحاسبين وتحاول الادارة من خلال هذه التقارير جذب المستثمرين إليها محاولة منها الحصول على مصدر لتمويل عملياتها بغية الرغبة في التوسع في نشاطها فضلا عن الرغبة في الاقتراض من المصارف أي أن الرغبة في الحصول على المصادر المالية يؤثر على الافصاح[3].

4-3التطور و النمو الاقتصادي.

يشكل هذا المؤشر آثار واضحة على الممارسات و التطبيقات المحاسبية، فكلما كان المجتمع الاقتصادي الذي تعمل وسطه المحاسبة متطورا كان ذلك الأمر دافعا لتطور المحاسبة، لأن الحركة الاقتصادي تولي اهتماما بالمحاسبة وبالمعلومات التي يعدها القائمون على المحاسبة وكما هو واضح مع الدول المتطورة اقتصاديا ولكن الأمر مختلف مع الدول النامية إذ لا نلاحظ اهتماما بالتقارير والمعلومات المحاسبية فانتشار البورصات وزيادة تداول الأسهم للشركات كلها أمور تشير إلى تطور ونمو اقتصادي ومع هذا التطور و النمو يزداد الاهتمام بالتقارير و المعلومات المحاسبية[4].

1**محمد مطر سليم ، أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة** ،، العدد 47 ، مجلة المدقق مجلة مهنية متخصصة تصدر عن جمعية مدققي المحاسبين القانونيين الأردنيين ، الأردن ،2001 ،ص 16

2**محمد سمير ، العلاقة بين مفهوم مستوى الإفصاح ودرجة التقدم الاقتصادي وتأثيرها على دور المراجع الخارجي** ،العدد الأول ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، جامعة عين الشمس، مصر ، 2003 ،ص 42

3**محمد حسين، أثر الإفصاح عن المخزون السلعي على أسعار الأسهم دراسة نظرية تطبيقية** ،العدد الثاني ، المجلة العلمية للتجارة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2002 ،ص 55

4**يحي محمد ، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية** ، شركة ناس للطباعة مصر ،2006 ،ص 85

3-5 التضخم.

ان التضخم وكما هو معروف لدى الجميع يشير إلى الانخفاض في القدرة الشرائية لوحدة النقد وهذا الشيء يتسبب في عدم اعطاء الصورة الحقيقية لمحتوى التقارير المالية من الأرقام التي تعبر عن التكلفة التاريخية لمعظم البنود التي تتضمنها التقارير المالية. مما يتسبب بابتعاد قيم البنود التي تتضمنها التقارير المالية عن الحقيقة[1].

3-6 الأسواق المالية.

إن عملية بيع وشراء الأسهم لا تتم إلا بوجود سوق مالية نشطة في المجتمع الذي تنتمي إليه الوحدة الراغبة في الحصول على تمويل من الأفراد وذلك من خلال شرائهم لأسهمها إذ تلعب البيانات المالية دورا مهما في تشجيع الأفراد بالإقبال عملية شراء الأسهم إذ إن التوسع المعلوماتي ضرورة ملحة من ضرورات أسواق الأوراق المالية لغرض زيادة حجم قاعدة المستثمرين. ولكن هذا الأمر لا يتعلق بمستخدمي القوائم المالية من الأفراد المستثمرين فحسب بل إن الأمر يتعلق كذلك بالمحللين الماليين و السبب في ذلك كون إن الأفراد المستثمرين لا يمتلكون القدرة الكافية في التعامل مع ما هو معروض من معلومات في التقارير فيلجأ الأفراد إلى المحللين الماليين و الذين بدورهم يقومون بممارسة نوع من الضغوط على الوحدة المحاسبية في سبيل الإفصاح عن المعلومات المالية ذات المواصفات العالية بالتالي ولزيادة مبيعات الأسهم يتطلب الأمر من الوحدات الانصياع إلى مطالب المحللين[2].

4.عوامل تتعلق بالمحاسبة.

يمكن تحديد العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالعوامل التالية:

4-1 مهنة المحاسبة.

إن الحديث عن مهنة المحاسبة ينصب على مدى الاحتراف الذي يمتلكه الأشخاص الذين يمارسون هذه المهنة فعندما تتطور مهنة المحاسبة يكون هذا الأمر دافعا قويا إلى تطوير النظام المحاسبي و هذا التطور النابع نتيجة الاحتراف يكون أكثر فاعلية من التطور الذي يفرض على المحاسب ولا يأتي الاحتراف في أي مهنة من فراغ بل يأتي من التوجيه العلمي في المجتمع ومدى كفاية المناهج العلمية المستخدمة في إعداد الكوادر، ففي المحاسبة على سبيل المثال إن للمناهج التعليمية أثرا واضحا في إعداد جيل من المحاسبين المتمكنين و الذين بإمكانهم رفع

1**إيهاب خالد عشماوي** ، **إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة و المفاهيم و السياسات المحاسبية** ، جمعية المحاسبين و المراجعين المصريين ، مصر،العدد سبتمبر 2004 ،ص 45

2**يحي محمد أبو طالب** ، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة** ، مرجع سبق ذكره ،ص 92

المستوى المهني للمحاسبة وبالتالي إعداد البيانات التي يمكن أن تخدم المجتمع وعرضها بالشكل الذي يمكن أكبر عدد ممكن من مستخدمي المعلومات المحاسبية من الاستفادة من تلك المعلومات[1].

2-4 الأبحاثالعلمية.

إن ما تحدثنا به حول الارتقاء بالمحاسبين لا يمكن أن يستند إلى فراغ ولكن الأمر مرهون بتشجيع الأبحاث والدراسات العلمية وهذا الأمر يهيئ بيئة سليمة وصحيحة لبناء هيكل ارتكازي للتعليم و الثقافة المحاسبية .وهذه الأبحاث و الدراسات تعد واحدة من العوامل التي تساعد وبشكل أساسي للنهوض بالمحاسب من أجل تطوير قدراته المهنية ومتابعة كل ما هو جديد في مجال الساحة العلمية لغرض تلبية حاجات المجتمع المتزايدة[2].

3-4 التنظيمات المحاسبية.

ويقصد بالتنظيمات المحاسبية المنظمات التي تعنى بشؤون المحاسبة وهذه المنظمات قد تكون دولية أو إقليمية أو حتى محلية ويظهر أثر هذه المنظمات من خلال ما تصدره من معايير التوصيات و تعليمات إلى المحاسبين لغرض الأخذ بها وقد يستفاد منها لغرض المقارنة بين ما يقوم به المحاسب من نشاط وبين ما مطلوب منه القيام به.

وأخيرا يمكن القول أن هنالك نوع من الالتزام الأخلاقي من قبل المحاسبين تجاه مستخدمي المعلومات المالية بإظهار البيانات المنشورة بمستوى حاجت مستخدمي البيانات وهذا يفرض عليهم أن يطوروا أنفسهم من خلال متابعة الدراسات و الأبحاث المحاسبية فضلا عن متابعة آخر التطبيقات المحاسبية[3].

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية.

لقدأخذ مصطلح الإبداع بالتداول في العلوم و المعرفة المختلفة ومنها المحاسبة، فالإبداع في المحاسبة يتمثل في كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراء معالجات تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية، كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية لتحقيق أهدافها و منها، اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، التخطيط للضريبة ....الخ.

1.مفهوم المحاسبة الإبداعية.

عرفت بأنها معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية و البدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله[1].

1**خالد الراوي ، التحليل المالي للقوائم المالية و الافصاح المحاسبي** ، مرجع سبق ذكره ،ص 84

2**عبد القادر حلمي ، المشاكل المحاسبية** ، مطبعة دار التأليف ، مصر ، 2013، ص 166

3**خالد أمين عبد الله ، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية** مرجع سبق ذكره ،ص 89

وعرفت أيضا بأنها مجموعة الأساليب و الإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج عنه التلاعب و التحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه[2].

-نستنتج من المفهومين السابقين التعرف التالي للمحاسبة الإبداعية: هي عبارة عن مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل و التضليل المالي في القوائم المالية، وذلك من خلال استغلال المرونة المعطاة في السياسات و القوانين المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل، ويلجأ المحاسبون لهذه الممارسات بهدف خداع المستفيدين من القوائم المالية من خلال إظهار مركز مالي غير حقيقي لشركاتهم وخصوصا إذا كان الوضع المالي الحقيقي للشركة سيئ.

2- أخلاقيات المحاسبة الإبداعية.

لقد تناولت العديد من الدراسات البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، وقد أثار البعد الأخلاقي اهت جدلا واسعا واختلافا في وجهات النظر بين الجهات المختلفة المهتمة بمهنة المحاسبة من الهيئات المنظمة للمهنة و الهيئات الرسمية . و أبرز مجالات الجدل التي لاقت تركيزا من الباحثين هي أخلاقيات المحاسب المهني التي يجب أن يتحلى بها ومدى قبوله لعمليات تنطوي على أساليب الغش التلاعب.

-وهنا يتساءل" **Jagati**" هل يمكن القبول بالمحاسبة الإبداعية ؟ ويجيب في هذا الصدد أن الكثير من المحاسبين يقبلون خصوصا ممن يتعرضون لضغوط أو يحصلون على حوافز لممارسة المحاسبة الإبداعية، ويستطرد بالقول بأنه لا يمكن لأي نظرية أو آلية معايير محاسبية التأكد من عدالة وصحة الحسابات بدون وجود تعاون بين إدارة الشركة و المحاسبين لتولي قيادة الشركة وتوجيه دفتها بالتزام وصدق تلك القضية. ويضيف أن الشركة التي تتمتع بحسابات

1**لؤي بديع بطاينة،المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**،منتدى المحاسبين،http:// www.main.omandaily.om،16جوان2010

2**بوتو، الإبداع موقعه ودوره في المحاسبة**، الكلية التقنية الإدارية ،.http://mtechnib.alafdal.net، مارس 2013

تمثل موقفها المالي بصدق و عدالة وشفافية تكون في موضع أفضل يمكنها من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لعلاج أخطائها السابقة وكذلك الاهتمام بالتنمية المستقبلية[1].

-أما " **Usurelu**" فيوضح أن المحاسبة الإبداعية تمثل تحديا هائلا لمهنة المحاسبة، حيث ان اختيار السياسات المحاسبية يمثل معضلة كبيرة، حيث إن هناك العديد من الدوافع للمديرين لأستخدم طرق المحاسبة الإبداعية ولذلك يجب على المحاسبين الذين يقبلون التحدي الأخلاقي للمحاسبية الإبداعية أن يحزروا من إساءة استخدام حرية الاختيار بين السياسات المحاسبية [2].

الاستنتاج:ونستخلص من الدراستين السابقتينأن المحاسبة الإبداعية من الممكن أن تكون نعمة أو نقمة، فهي نعمة عندما تضيف شيئا جديدا للمعرفة المحاسبية يؤدي لتطوير الأنظمة المحاسبية، وتصبح نقمة عندما يتم استخدام ممارسات محاسبية لا أخلاقية تؤدي إلى الخداع و التضليل هذا هو الأمر الذي يؤثر بشكل سلبي في الإفصاح المحاسبي عندما يتم تضليل مستخدمي القوائم المالية حينها تصبح تلك القوائم لا تعطي الصورة الصادقة والشفافة عن ما تمتلكه المؤسسة من حقوق أو ما عليها من التزامات،أما بالنسبة للجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية مرتبط بالأخلاق لأنها شيء لا يمكن التحكم فيه لارتباطها بالسلوك والضمير المهني للمحاسب.

المطلب الثالث: دوافع المحاسبة الابداعية.

تنوعت الدراسات التي تناولت موضوع الدوافع وراء ممارسات المحاسبة الابداعية الا انها اتفقت فيما بينها على ان وجود مصالح للأطراف التي تتلاعب بالحسابات هو المحرك الاساسي وراء كل عمليات التلاعب.

1-من خلال الدراسة التي قام بها **(Sen and Inanga)** يقول ان الدافع الحقيقي وراء اساليب المحاسبة الابداعية هو تضارب المصالح بين جماعات المصلحة المختلفة، فمصلحة المساهمين من الملاك تكمن في دفع الضرائب وتوزيعات أقل، اما المساهمين من المستثمرين تكمن مصلحتهم في الحصول على توزيعات و ارباح رأسمالية أعلى، لكن الموظفين يطمعون هنا في الحصول على اعلى المرتبات وكذلك الأرباح، ولكن ما تفعله المحاسبة الابداعية انها تمنح مجموعة او مجموعتين مكانة ملائمة على حساب الاخرين[3].

1**مطر محمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الذي نظمته الجامعة الزرقاء الخاصة ، الأردن 2009 ،ص 88.

2**موسى أسامة محمد دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الائتمانية دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة** ،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية – غزة فلسطين 2010 ،ص 100.

3**الشنباري رامي التحليل المالي ودوره في صنع القرار الائتماني في المصارف التجارية العاملة في فلسطين** ، رسالة ماجستير ، جامعة العالم فلسطين 2006 ص 84.

2-وفي نفس السياق يضيف **(Anderson)** ان متطلبات السوق زادت من الضغوط على الشركات لتلبية مستويات محددة مسبقا او مخططة من الأرباح، ونتيجة لذلك يتورط المدراء في عمليات التلاعب لتحسين مستوى الارباح لديهم وكذلك اسعار الاسهم[1].

3-إما **(Mulfourd and Comiskey)** اوضح بأنه يمكن الاستنتاج بسهولة وجود مجموعة من المميزات والحوافز وراء استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية وهي كالتالي[2]**:**

- تجنب الهبوط الحاد في اسعار الاسهم.
- تقديم افضل صورة ممكنة للأرباح وذلك لتحقيق اقصى سعر.
- المحافظة على مستوى الارباح ثابت بين الحد الاقصى والأدنى وذلك لتعظيم حوافز التعويضات.
- تخفيض التكلفة السياسية التي تترتب على علاقة الشركة بالمجتمع و كذلك متطلبات الحجم او عضوية الصناعة، وذلك من خلال تجنب ما قد يعتبر مستويات ارباح مبالغ فيها.
- تفادي الاثار السلبية المحتملة لانتهاك العقود(على سبيل المثال زيادة سعر الفائدة، وهو مطلب للأمان والسداد الفوري).
- تجنب سوء استجابة السوق الى الارباح خارج الاتجاه.
- تخفيض تذبذب الارباح حتى يتم تقييم العقوبة بالارتباط مع مستوى المخاطرة المنتظر الذي لم يقيم.

4-وهناك دافع آخر للمحاسبة الإبداعية والذي تم مناقشته من قبل **(Heally and wahlen)** حيث وضح انه عندما تكون هناك فجوة توقعات ما بين الاداء الفعلي للشركة و بين توقعات المحللين في السوق المالي يكون هناك دافع لممارسات المحاسبة الابداعية.

5-وفي نفس المجال يوضح **(Sen and Inanga)** إن الإبداع المحاسبي ينشأ في ظل ثلاث ظروف للسوق المالي[3]:

1**الشواربي عبد الحميد، إدارة المخاطر الائتمانية من وجهتي النظر المصرفية والقانونية** ، دار المعارف للنشر ، مصر 2002 ص 96

2**فادي عبد الرحيم ،مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية في المصارف الفلسطينية** ، رسالة ماجستير ، فلسطين ، 2011 ص45

3**مطر محمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مرجع سبق ذكره ص 100

الأول:عندما تقوم الشركة اسهمها لجذب المستثمرين للاكتتاب في هذه الاسهم سواء بالقيمة الاسمية او بعلاوة اعتمادا على تقييم السوق المالي للأفاق المستقبلية للشركة.

الثاني: الشركة التي اسهمها مدرجة بالفعل في السوق المالي فإنها ترغب في رسم صورة جذابة لوضعها المالي، ولذلك من الممكن ان تسعر الاسهم بعلاوة.

الثالث:الشركة التي ادرجت اسهمها في السوق المالي من الممكن ان تعلن عن دفعها لتوزيعات ارباح بالاعتماد على ارباح مضخمة من خلال المبالغة في تقييم الاصول وتخفيض الالتزامات التي على الشركة وأيضا من خلال التغيير في انظمة وطرائق تقييم المخزون، وذلك لتعزيز وضع الشركة الاقتصادي في المدى القصير على الاقل.

الاستنتاج : نستخلص من الدراسات السابقة الذكر أن دوافع الإدارة وراء استخدام المحاسبة الإبداعية التي تشكل عائق أمام مبدأ الإفصاح المحاسبي المبني على الشفافية والمصداقية يبدوا أن الدافع الرئيسي وراء كل عمليات التلاعب هي المحاسبة الإبداعية، نظرا لاستعمالها بدون أخلاق ومن أجل خدمة المصالح الشخصية حيث نجد النقاط التالية توضح ذلك:

- التهرب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح و الايرادات وزيادة النفقات وذلك لتخفيض العبء الضريبي على الشركة.
- تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.
- إرضاء المستثمرين للوضع المالي للشركة.
- تحسين سمعة الشركة في السوق والتأثير على سعر السهم وتعظيم القيمة المالية لأسهمها في الأسواق.

الخلاصة

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، نرى أن المعايير الدولية للمحاسبة داعمة لعملية الإفصاح بل و مركزة عليها لما توفره هذه العملية من معلومات حيوية تمكن من إبراز مدى قوة المنشأة وقدرتها ماليا واقتصاديا وإعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية للأطراف المعنية أو التي يمكن أن تستفيد منها، وذلك بوضع إطار مفاهيمي متكامل ومتناسق لإعداد القوائم المالية، و من خلال دراسة المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي نجد أن الهيئات الدولية اهتمت بتوحيد الطرق المحاسبية في عرض البيانات المالية عن طريق إعداد مجموعة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث وضعت أهداف أساسية للبيانات و التقارير المالية، من أجل إعطاء صورة صادقة للبيانات المالية للمؤسسة و ارتقاء مضمون التقارير المالية.

تمهيد

نظرا للظروف الاقتصادية العالمية الراهنة، وديناميكية المؤسسات وشراسة المنافسة وكذا التحالفات الإستراتيجية مع الشركاء الوطنيين أو الأجانب أصبحت حتمية .

وفي هذا الإطار تهدف الشركة الإسمنت **SESCG** لتحسين قدراتها ورفع مستوى تسييرها ووضع أحسن أنظمة عمل واقتناء وسائل إنتاج متطورة مسايرة لهذه الظروف ،كذلك زيادة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره أهم مورد اقتصادي،وحرصا منها على المساهمة الفعالة في الاقتصاد الوطني والرقي به نحو العالمية بادرت بتوسيع نطاقها وذلك من خلال الإفصاح عن قوائمها المالية بشفافية ومصداقية وفقا للنظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير المحاسبية الدولية قصد تحقيق هذه التحالفات وجلب الاستثمارات الأجنبية.

وعليه سنتناول في هذا الفصل لمحة عامة حول هذه الشركة في المبحث الأول، ويكون المبحث لثاني مخصصا لعرض كل قائمة مالية متبوعة بتوضيح للبنود المتعلقة بها وذلك يكون في شكل ملاحظات وجداول ملحقة، وذلك للسنة المالية **2016**، وأخير اكتشاف المشاكل الإفصاح في القوائم المالية (الميزانية وجدول حساب النتائج كون هذه المؤسسة تعتمد على هاتين القائمتين بينما يتم عرض جدول التدفقات النقدية وجدول رؤوس الأموال الخاصة دون جداول ملحقة.

المبحث الأول: لمحة عامة حول مؤسسة الاسمنت.

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها هذه الوحدة، سوءا من الناحية الاقتصادية او الاجتماعية، فالوحدة لها وزن ثقيل على مستوى الاقتصاد الوطني اذ تلبي جزء كبير من احتياجات المؤسسات، وكذا الإفراد فيما يخص مادة الاسمنت، فهي تغطي جزء كبير من احتياجات منطقة الوسط، كما لها دور كبير في توزيع المداخيل وذلك عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.

المطلب الأول:لمحة عن الشركة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي.

1.تعريف الشركة.

تقع شركة الاسمنت على فج بكوش في الطريق الوطني رقم**05** وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي**7**كلم وعن مقر ولاية البويرة ب**27** كلم وتقع على بعد **120**كلم جنوب شرق الجزائر العاصمة، حيث تتربع على مساحة تقدر ب **41**هكتار، ففي **1.979.26.11**تم إمضاء العقد الخاص بإنشائها. أما إنشاؤها فكان في **26فبراير1980** من قبل شركة دنمركية **FLS SMIDTH** وبداية إنتاج الاسمنت كانت في **20اكتوبر1983**، وقد قدرت تكاليف الانجاز ب **1.321.668.943** دج، علما إنها تأسست برأس مال قدره 246 مليون دينار، وتصل قدرة إنتاجها من **300طن** يوميا إلى **1.000.000** طن سنويا، تنتج هذه الشركة نوعين من الاسمنت **CPA325**و **CPA250** أما بالنسبة للطاقة البشرية فهي تشغل من العمال حوالي**496** ومن الاطارات**151**، المنفذين**208**، ونظام العمل في هذه الوحدة هو **8×3** مقسمة إلى **3** فرق كل فرقة تعمل**8ساعات**، فيما يتم التناوب بين الفرق كل ثلاثة أيام.

- فرقة تعمل من السادسة صباحا إلى الثانية بعد الظهر.
- فرقة تعمل من الثانية بعد الظهر إلى الثامنة ليلا.
- وفرقة تعمل من الثامنة ليلا إلى السادسة صباحا.

بينما تكون فرقة رابعة في عطلة لمدة ثلاثة أيام لتقوم بالتناوب على العمل مع الفرق الأخرى. أما عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس من الساعة الثامنة صباحا إلى الرابعة مساءا تتخللها فترة استراحة.

- التسمية الكاملة:

المؤسسة التي سنتناولها بالدراسة هي وحدة من وحدات المجمع الصناعي للاسمنت الجزائري **.GROUPEINPUTRIGLDES (GICA)**

2.لمحة تاريخية عن المؤسسة.

ظهرت هذه الوحدة بعد المرور بعدة مراحل والتي استغرقت عدة سنوات وتم إنشاء هذه الوحدة بموجب عقد عمل تم إمضاؤه في **1979.11.26**بين المؤسسة الوطنية لمواد البناء وشركة **ف- سميث الدنمركية**، مهمة التركيب وتجهيز مصنع الاسمنت، بطاقة إنتاج تصل إلى مليون طن سنويا أي ما يعادل **300طن** يوميا، قد استغرقت مدة الانجاز **38** شهر يقدر المبلغ الإجمالي الذي بني به المصنع حوالي **13.216.689.340,20دج.**

وفيما يخص كرونولوجيا إنشاء هذه الوحدة:

- إمضاء العقد **1979.11.26.**
- سريان مفعول العقد**1980.02.26.**
- انطلاق أشغال الانجاز**1980.08.26.**
- بداية الإنتاج **1983.10.20.**
- بيع أول دفعة للمنتوج **1983.11.05**
- الاستلام الكلي (النهائي) **1986.02.26.**
- **تضم هذه الوحدة لإنتاج الاسمنت.**
- محجره لسحق المواد الأولية سعة**100طن/اسا.**
- تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة**3500طن/اسا.**
- تجنيس مسبق وخزن الطين سعة**300طن/اسا.**
- مطاحن خام تراكس يونيدان **4.6**م قطر، الطول**9.75م+2.08**م، سعة**2×140طن/اسا.**
- خزانات تجنيس سعة**2×800طن.**
- فرن يونكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربعة طوابق حلزونية الشكل**5.5**م قطر، الطول**89م.**
- خزانات حجر الكلس المحروق سعة**3×1500طن/اسا.**
- مطحن المواد الإضافية سعة**1000طن/اسا.**
- تخزين الجبس سعة**1750طن/اسا.**
- مطاحن اسمنت يونيدان**4.4**م قطر،**12**م طول**2×1000طن /اسا.**
- خزانات الاسمنت سعة4**×800طن.**
- شحن الاسمنت بدون تغليف سعة**2×200طن.**
- معمل التغليف سعة**5×100طن/اسا.**
- مخبر يحتوي على مقياس من الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.

- معالجة المياه.
- مخزن زيت الوقود سعة**5000م^3.**
- الإدارة.
- **استهلاكات المواد الأولية:** حجر الكلس**4500طن/24سا.**
- طين: **500طن/24سا.**
- مواد البناء: اسمنت مسلح=**6600م^3.**
- الفولاذ=**6900طن.**
- الهياكل المعدنية=**4800طن**
- الآليات: وزن المكائن =**19500طن.**

3. أهداف الشركة.

تلعب هذه الشركة دورا هاما على المستوى الوطني ومن أهدافها ما يلي:

- تلبي الحاجات المتزايدة في مجال البناء من مادة الاسمنت.
- تساهم في امتصاص اليد العاملة المتزايدة وبالتالي الحد من ظاهرة البطالة.
- هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب على مادة الاسمنت.
- توزيع المداخيل عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.
- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزءا كبيرا من احتياجات الوسط (مؤسسات وأفراد).
- إنشاء مناصب الشغل لكل الطبقات.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت.

ان الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط الشركة اذ لابد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع وهذا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث يتماشى هيكلها التنظيمي مع توسع نشاطها، ولهذا سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي الخاص بشركة الاسمنت.

1.المديرية العامة.

يوجد بها المساهمين و المدير العام والأمانة والمدراء المركزيين ونواب المدراء وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة، منها الدراسات القانونية ، الإدارية، التقنية وأمانة كل مديرية فيها، وهناك مصلحة المحيط والبيئة حيث تهتم بالمواد المسموح استعمالها في الإنتاج.

2.مديرية الموارد البشرية DRH.

تهتم بالعنصر البشري ونظرا لأهميتها تسهر هذه الدائرة للاطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسييرها، ويوجد بهذه الدائرة ما يلي:

2-1 نائب مصلحة الموارد البشرية

يهتم بوظائف التنصيب، الحضور الغيابات ، الاستقبالات وساعات العمل بما فيها الساعات العادية والإضافية ويوجد بها مصلحة المستخدمين التي تتضمن قسم الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد حصوله على تغيرات العمال وذلك بتسيير المستخدمين وقوائم تتضمن مصاريف العلاج من قسم الوسائل العامة الذي يقوم بتعويضات العطل المرضية، الأدوية، حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية والألبسة في بعض المناسبات.

2-2 مصلحة التكوين

تهتم باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها ، كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة وقدرة على أداء العمل ، أي تنظيم وتسيير المتربصين ، و المصلحة الاجتماعية تقوم بالنقل والاطعام والبناء وغيرها.

3.مديرية العمليات

تتمثل وظيفتها في الاطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج و الصيانة وتتضمن:

3-1مصلحة المناهج

يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومراقبة العمال وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

3-2 مصلحة المراقبة النوعية

تقوم بمتابعة لاستغلال المحجر ومسار الإنتاج ومراقبة استعمال المواد الأولية ودراسة إمكانية دخول إنتاج جديد والقيام بدراسة مقارنة بين المخابر.

- دائرة الإنتاج: تهتم بإنتاج وتتبع طرق الإنتاج ويتكون من عدة مصالح نذكر منها:

3-3 مصلحة الإنتاج

يهتم بإرسال المنتوج إلى المستهلك وفق متطلبات السوق.

3-4مصلحة الصيانة العامة

مهمتها القيام بجمع أعمال الصيانة العامة.

3-5 دائرة الاسمنت ومشتقاتها

تهتم بصناعة الاسمنت منذ دخولها كمواد خامة إلى غاية التحويل.

4.مديرية الصيانة العامةDM

تهتم بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وتتكون من نوعين:

4-1 دائرة الإعلام الآلي

هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في الإعلام الآلي، وفي **1990** عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب الوحدة مما أصبحت من الضروري وضع مصلحة مختصة في الإعلام الآلي، وتتمثل أهميتها في عملية اختيار النوعية للآلات وإدارتها وتوزيعها على الأشخاص المعينين وتبقى المسؤولية الأولى والأخيرة في صيانتها وتحتوي على عدة مناطق كل منطقة لها أعمال صيانة خاصة بها.

4-2 دائرة الميكانيك الصناعية

مهمتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في الشركة، وإعطاء أعمال الصيانة لجميع المرافق وتتكون من:

- مصلحة المنافع

تهتم بصيانة التجهيزات الخاصة بالتبريد وتوزيع مياه الشرب وخاصة الاستعمالات الصناعية وكذا مضخات المياه وضاغطات الهواء من حيث وقايتها ونظافتها.

- مصلحة التسرب

تقوم بصيانة نشاطه الناقل للمواد الأولية من المحجر إلى المصنع والمادة نصف المصنعة للعملية الإنتاجية.

- مساعدة الأمن

يشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وكذلك يشرف عليها رئيس المصلحة وعدد من العمال المختصين في هذا الميدان ويتمثل دورها في المحافظة على أمن الشركة والعمل عن طريق الحملات الإعلانية وتقديم النصائح والإرشادات، كما تعمل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقية.

5.مديرية التموينDAP.

من خلال مهامها المتمثلة أساسا في اقتناء المواد والسلع الضرورية للشركة، ومختلف ما يتعلق بالمقاولات والخدمات والتي تحتاج إليها الشركة و ما يتطلب إبرامها لعقود الصفقات سواء من الطرف الداخلي أو الخارجي.

5-1التموين الخارجي

يستورد مصنع الاسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات ومعدات وبصفة مستمرة يراعي في العملية امتياز الشركة المنشأ للمصنع.

5-2التموين الداخلي

بعد تلقيها معلومات المخزون من رئيس الدائرة يتم اختيارها للقيام بإجراءات الشراء وأول ما يلفت النظر هو جودة المنتوج وأيضا السعر، أما الشراء يتم وفق إجراءات إدارية معينة.

3-5تسيير المخزونات

بعد تلقي من مصلحة التموين تتم عملية تخزينها حيث تفرز كل مادة على حدى بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات عملية ، فبمجرد محضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء والمكلف بالتخزين وتتكون مصلحة التخزين من:

- فرع تخزين المواد الأولية .
- العتاد الميكانيكي و الكهربائي.

6.مديرية التسويق.

يتم على مستواها بيع الاسمنت حيث تحتوي على ثلاث أقسام:

6-1قسم الفوترة

مهمته استقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير الخاصة بهم وقبض مبالغ ثم تحرير أسعار التسليم، وفي النهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.

6-2قسم التحميل

مهمته رصد ومراقبة الكمية للأسعار التي خرجت من قسم المبيعات لمدة **15** يوم للزبائن المتعاملين على أساس التسديد لأجل.

المطلب الثالث :التعريف بالمصلحة المستقبلة.

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى المصلحة التي استقبلتنا وهي مصلحة المالية والمحاسبة.

1. دائرة المالية والمحاسبة.

تعتمد في عملها على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة من اهمها القانون التجاري فيما يتعلق بيع المنتج خاصة وان التركز خاضع لأحكام القانون التجاري، قانون المالية، القانون المتعلق بالضرائب قانون البنوك وقانون الإجراءات الجزائية، حيث يعتمد في تسيير فروعها بناءا على هذه القوانين والسهر على الاطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل الشركة بصفة دورية.

مصلحة المحاسبة: تهتم بعمليات المحاسبة والمالية وفقا للأصول المتعارف عليها وتنقسم إلى قسمين:

- قسم المشتريات

هذا القسم يختص بالشراء وبمختلف أوجه الإنفاق التي تنفقها المؤسسة، في مختلف الحاجيات، بمعنى أخر يهتم برصد وتسجيل التدفقات التي تخرج من الشركة وتدعى بالمدفوعات. إن لقسم المشتريات علاقة خاصة ومباشرة مع

قسم التموين، حيث يتلقى أولى معلوماته من قسم التموين ويتم التقييم المحاسبي عن طريق تطبيق المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي وذلك بعد حصوله على الفاتورة الخاصة بالشراء، وكذلك استلامه للإشعار من الجهة التي تحصلت على المادة المشتراة، ويختص هذا القسم بتسجيل المشتريات والمصاريف الملحقة الأخرى التي تتعامل مع المؤسسة، ويتم التقييم هنا بعدما تتسلم الشركة إشعار من طرف البنك، وكذلك من بين ما يهتم به هذا القسم:

- العلاقات مع الموردين.
- حسن التعامل مع الزبائن.

- قسم المبيعات

من أهم ما يصبوا إليه هذا القسم هو تسجيل كل العمليات التي تنتج مدخولا للشركة وهذا وفقا لأساليب المحاسبة العامة، ويتم التسديد عندما يحصل مسؤول القسم على الفاتورة من مصلحة التسويق، إذ هذا القسم مختص بتسجيل المبيعات اليومية للمؤسسة، كما يسعى إلى تنظيم العلاقات مع المحيط الخارجي أي إن الزبائن الذين يتعاملون مع المؤسسة، وخناك زبائن دائمين لكل واحد منهم حسابه الخاص لتسهيل إجراء العمليات والمراقبة مع المبالغ الخاصة بها، كما يوجد أيضا مصلحة خاصة بالشيكات التي تدفع الى الشركة بدون رصيد، وعندما لا يسدد هذا الشيك في مدة معينة وهي محددة حسب ما هو متعارف عليه لمدة15يوم، حيث يتم توضيح بطاقة خاصة بالزبون الذي لم يسدد في حالة انتهاء المدة تحول القضية الى العدالة للفصل فيها.

2.مصلحة تسيير الميزانية.

تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح الموجودة على مستوى دائرة المالية والمحاسبة، وهذا راجع الى الدور الأساسي الذي تلعبه سواء في البرمجة أو التخطيط او المتابعة، وكذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح، يتم وضع الميزانية التقديرية على أساس منه ويتم الإنتاج و في نهاية السنة يتم التصحيح، وهذا القسم متفتح على جميع الأقسام داخل الشركة وترتكز الميزانية التقديرية على ثلاث عوامل هي:

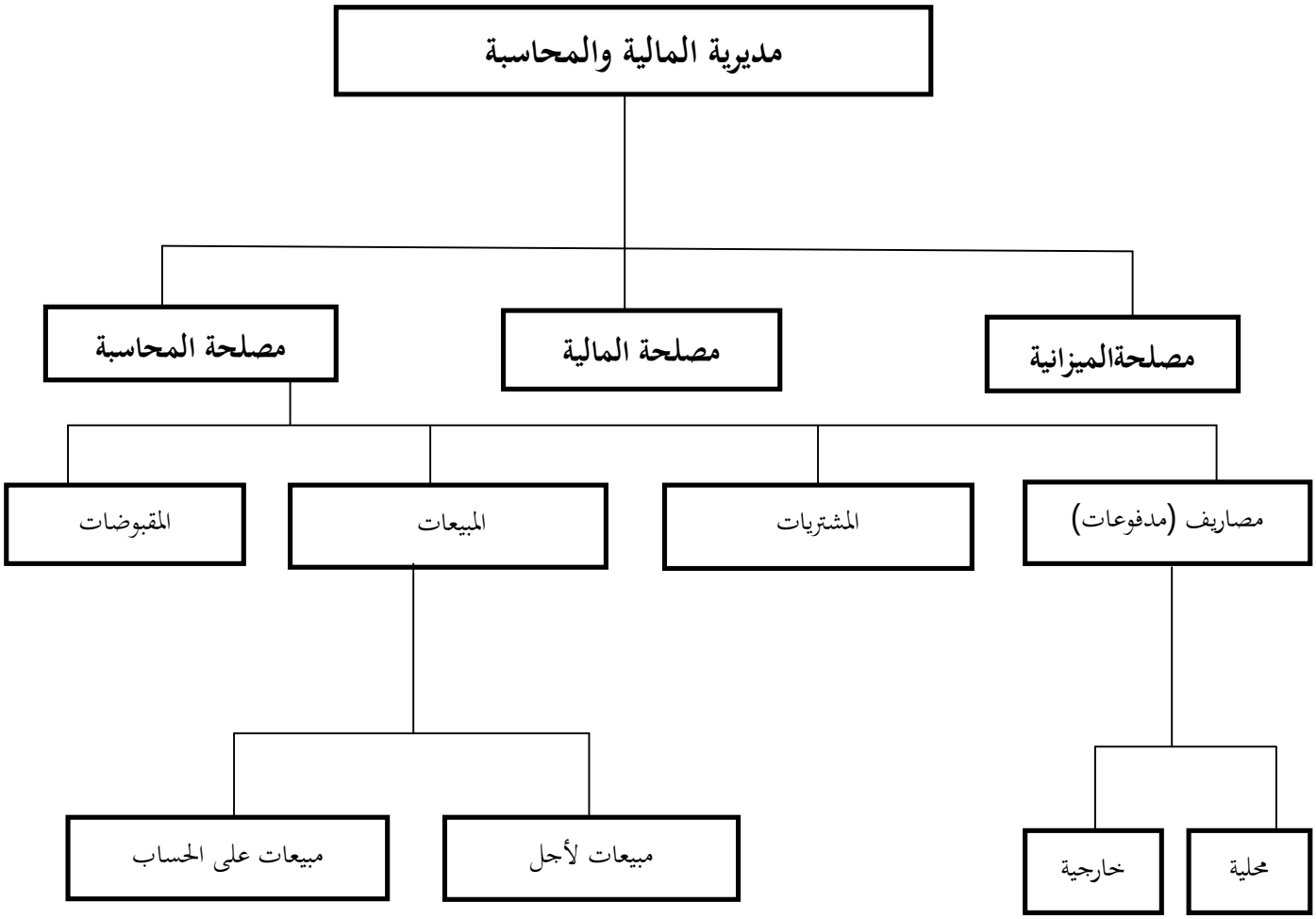
- البيانات التاريخية عن النتائج المحققة في العام الماضي.
- الاقتراحات أو التصورات التي يقترحها المسئولون.
- الخبرة أو التجربة المكتسبة في ميدان التخطيط والبرمجة من طرف إطارات الوحدة بعد

وضع الميزانية بجميع الفروع، وتكون مرفقة بتقارير من طرف إطارات الوحدة وفي نهاية السنة يتم مقارنة ما تحقق وما كان مخطط له.

-مصلحة المالية

تهتم بجميع نفقات المؤسسة، لها قسم يدعى الصندوق يقوم بتسديد فوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء، ويدفع الضرائب على الأجور ويقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك لوضعها في الحساب الجاري للصندوق، وقد بلغ عمال دائرة المالية والمحاسبة حسب إحصائيات عام **2007**حوالي **7**اشخاص وعمال الإدارة جميعا حوالي **30عاملا.**

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي مديرية المالية والمحاسبة



المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة الشخصية .

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية لسنة 2016 لشركة الإسمنت SESCG.

المطلب الأول :عرض قائمة الميزانية لسنة 2016 لشركة الاسمنتSESCG .

تعد القوائم المالية بشركة الاسمنت وفقا للنصوص والقوانين والملاحظات الممنهجة على الطريقة التالية:

1. القوانين والتنظيمات سارية المفعول.

-قانون رقم **07-11** المؤرخ في **25 نوفمبر 2007**الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي.

- المرسوم التنفيذي رقم **08-156**المؤرخ في **26 ماي2008** يتحمل أحكام تنفيذ القانون **07-11** المؤرخ في **25 نوفمبر2007**الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

- تعليمة من وزارة المالية بتاريخ **26 جويلية2008** ترسي قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى عرض القوائم المالية بالإضافة إلى التسميات وقواعد تشغيل الحسابات.

2. تعليمات وزارة المالية:

- تعليمة رقم**02** في**29 اكتوبر2009** من وزارة المالية لتطبيق نظام المحاسبة المالية **2010**اي **SCF**.

- الملاحظة المنهجية رقم**01** لمجلس المحاسبة الوطني.

- الملاحظة المنهجية للنظام المحاسبي المالي لمجلس المحاسبة الوطنية عالجت الأصول غير الملموسة.

- الملاحظة المنهجية للنظام المحاسبي المالي لمجلس المحاسبة الوطنية عالجت المخزونات.

- الملاحظة المنهجية للنظام المحاسبي المالي لمجلس المحاسبة الوطنية عالجت استحقاقات الموظفين.

- الملاحظة المنهجية للنظام المحاسبي المالي لمجلس المحاسبة الوطنية عالجت المصاريف غير التشغيلية حسابات تحويل الدخل و المصروفات.

- الملاحظة المنهجية للشركة الأم: (اللجنة التوجيهية لمجمع**GICA**).

- الملاحظة المنهجية لإعداد الميزانية الافتتاحية للشركات التابعة ولمجمع GICAفي نوفمبر**2010.**

- المبادئ والاتفاقيات المعتمدة لإعداد القوائم المالية في **2010** للشركات التابعة لمؤسسة **GICA**نوفمبر**2010.**

3. معايير المؤسسات المحاسبية IASB:

- المعيار **IFRS01** اول اعتمادية للمعايير في التقارير المالية الدولية.
- المعيار**IAS 08** تغيير الطرق المحاسبية، التغييرات التقديرية وتصحيح الاخطاء.
- المعيار**IAS 19**استحقاقات الموظفين و الفوائد المماثلة.
- المعيار**IAS 12** الضرائب المؤجلة.

ومن هنا سوف نقوم بعرض قائمة الميزانية لسنة 2016 المتعلقة بشركة الاسمنت وهي مقسمة الى شقين:

- ميزانية الأصول.
- ميزانية الخصوم.

ميزانية الأصول

البيان	الملاحظة	اجمالي	اهتلاكات/مؤونات	الصافي2016	الصافي 2015
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء ايجابي او سلبي	1				
تثبيتات معنوية	2	23.334.297,63	10.551.944,38	12.782.353,25	14.947.153,56
تثبيتات مادية	3				
أراضي	4	785.862.169,33	198.888.092,45	586.974.076,88	610.545.550,72
منشآت	5	4.507.996.178,11	4.431.355.457,56	76.640.720,55	67.872.028,72
تثبيتات مادية أخرى	6	16.782.7.13.599,07	13.522.942.971,41	3.259.770.627,66	1.452.504.541,74
تثبيتات مجمدة					
تثبيتات قيد الإنجاز	7	790.439.895,50		790.439.895,50	2.126.257.871,72
تثبيتات مالية					
مستحقات الفوائد الأخرى					
ملكية العقارات الأخرى	8	300.000.000,00		300.000.000,00	-
القروض و الأصول المالية الأخرى		30.424.450,44		30.424.450,44	15.633.331,61
ضريبة مؤجلة خصوم	9	133.750.395,57		133.750.395,57	107.159.164,61
مجموع الأصول غير الجارية		**23.354.520.985,65**	**18.163.738.465,80**	**5.190.782.519,85**	4.394.919.641,56
الأصول الجارية					
مخزون جاري	10	2.544.884.158,79	44.162.069,79	2.500.722.089,00	2.605.291.766,05
ذمم مدينة و الوظائف ذات الصلة					
الزبائن	11	168.770.574.62		168.770.574,62	43.628.437,11
المدينين الأخرين	12	42.652.440,97		42.652.440,97	305.197.679,13
الضرائب وما شابه ذلك	13	289.358.262,54		289.358.262,54	447.794.278,19
التوفير وما شابه ذلك					
الاستثمارات و الأصول المالية الأخرى					
الخزينة	14	3.581.995.486,67		3.581.995.486,67	2.874.349.512,82
مجموع الأصول الجارية		**6.627.660.923,59**	**44.162.069,79**	**6.583.498853,80**	6.276.261.673,30
مجموع الأصول العام		**29.982.181.909,24**	**18.207.900.535,59**	**11.774.281.373,65**	**10.671.181.314,86**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم01 المعطى من قبل شركة الاسمنت

ميزانية الخصوم

البيان	الملاحظة	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال	15	1.900.000.000,00	1.900.000.000,00
رأس مال غير محتسب			
منح واحتياطات	16	6.451.297.184,65	5.718.784.215,23
فارق اعادة التقييم			
فارق التكافئ			
النتائج الصافية		1.594.199.157,04	980.862.969,42
اسهم أخرى-مقررة مجددا		-251.003.860,66	-
المجموع1		**9.694.492.481,03**	**8.599.647.184,65**
خصوم غير جارية			
اقتراضات وديون مالية			91.509.817,00
ضريبة مؤجلة خصوم		1.116.250,00	-
ديون اخرى غير جارية			-
مخصصات والايرادات المعترف بها مقدما	18	497.486.328,34	563.995.600,20
المجموع 2		**498.602.578,34**	**655.505.417,20**
خصوم جارية			
الموردين والحسابات المرتبطة ذات صلة	19	510.606.465,59	652.170.507,16
الضرائب	20	424.602.418,64	283.140.028,02
ديون اخرى	21	645.977.430,05	480.718.177,83
خزينة سالبة			-
المجموع3		**1.581.186.314,28**	**1.416.028.713,01**
مجموع الخصوم العام		**11.774.281.373**	**10.671.181.314,86**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم02المعطى من قبل شركة الاسمنت **GICA**

-يتضح لنا من قائمة الميزانية لشركة الاسمنت من الناحية الشكلية ان عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين**2015** و**2016**وهي تحتوي الحد من العناصر. الاصول المعنوية، الاصول المادية والاصول المالية، المخزونات، الضرائب المؤجلة اصول وخصوم، المتاحات وما يماثلها، راس المال، الاحتياطات، القروض، الضرائب، وغيرها من العناصر. كما ان الاصول مرتبة حسب دجة سيولتاها، والخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة الى استعمال مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير جارية حيث تضم الميزانية اصول غير جارية واصول جارية، وفي جانب الخصوم تقسم الى رؤوس اموال خاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية بمبلغ صافي قدره **11.474.281.373,65**دج في نهاية **2016** مقابل **10.671.181.314,86**دج في نهاية **2015.**

وهذا ما يتوافق مع مضمون المعيار الدولي **IAS01.**

المطلب الثاني : الإفصاح عن البنود المتعلقة بالميزانية

بعد تطرقنا الى عرض قائمة الميزانية سوف نقوم بالإفصاح عن بنودها بشكل مفصل فيما هو آت:

- بند رقم01: فارق الاقتناء.

كون الشركة التابعة وحدة احادية لم تكمل عملية الدمج او حصلت على كيانات اخرى حتى الان، وبالتالي لا تقوم بنقل هذا الحساب.

- بند رقم02:التثبيتات المعنوية.

يتم تسجيل التثبيتات المعنوية بتكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية)، وتشمل البرامج المكتسبة.

اعتبارا من**31 ديسمبر 2016**، رصيد الحساب **204**(برمجيات معلوماتية)، يصل الى **23.334.297.63**دج، بزيادة قدرها **469.500.00**دج، وهو ما يتوافق مع الحصول على ترخيص**Windows7.**

- بند رقم03: التثبيتات المادية.

التثبيتات المادية تقاس بالتكلفة التاريخية، مطروحا منها الاهتلاك المتراكم، وقد تشمل تكلفة الأصول ايضا التكاليف المباشرة المنسوبة مباشرة للاقتناء.

يتم تقييم التكلفة التاريخية للبضائع المسجلة في الميزانية اثناء المحاسبة، بعد خصم الضرائب القابلة للاسترداد و الخصومات التجارية وعناصر اخرى وهي كالاتي: **(المادة 2-122 من مرسوم 2008.07.26).**

- البضائع التي تم الحصول عليها مقابل تكلفة عالية او مقابل تكلفة الشراء.

- البضائع المستلمة كمساهمة عينية، بقيمة المساهمة.
- البضائع التي يتم الحصول عليها مجانا بالقيمة العادلة اثناء تاريخ الدخول.
- البضائع المشتراة بالتبادل، حيث يتم تسجيل الاصول وفقا ل:

1- القيمة العادلة للأصول المستلمة والاصول المماثلة لها.

2- القيمة الدفترية للأصول المعطاة بالمقابل.

- البضائع والخدمات المنتجة، حسب تكلفة الانتاج.

- بند رقم04: الاراضي.

رصيد حساب الاراضي، كان في تاريخ **2016.12.31**يقدر ب **785.862.169.33دج.**

لم يتغير مبلغ قيمة الاراضي الاساسية للمصنع و المحاجر المختلفة التابعة للشركة خلال السنة المالية الحالية.

- بندرقم05: المنشآت.

الحساب	السنة المالية2016	السنة المالية2015	الاختلاف
مباني	4.313.332.471,30	4.291.972.729,30	21.359.742,60
بنية تحتية	194.663.706,21	194.663.706,21	00,0
المجموع	**4.507.996.178,11**	**4.486.636.435,51**	**21.359.742,60**

يتضح لنا من خلال الجدول ان رصيد حساب المنشآت في **2016.12.31 بلغ4.507.996.178.11دج**، حيث يتوافق مع القيمة المسجلة للحسابات(ح/ **213.1**)المباني(**Bâtiments)** و الحساب(ح/**213.2)**لأعمال البنية التحتية.

و هذا الاختلاف يتوافق مع الاعمال الختامية التي تم اجرائها على المباني والمرفقات الادارية بمبلغ **21.359.742,60دج.**

- بند رقم06: تثبيتات مادية اخرى.

حصة التثبيتات المادية الاخرى في **2016.12.31**قدرت ب **16.782.713.599,07دج**.هذاالحساب يتكون من:

الحساب	السنة المالية2016	السنة المالية2015	الاختلاف
المنشآت التقنية	10.446.320.627,18	8.390.342.796,10	2.055.977.831,08
المعدات والادوات الصناعية	5.669.646.815,86	5.534.658.416,75	134.988.399,11
معدات النقل	375.745.440,45	375.745.440,45	0,00
الاثاث والمعدات المكتبية	142.919.747,14	137.349.466,58	5.570.280,56
التجهيزات	125.492.658,51	125.272.658,51	220.000,00
مرافق الاعمال الاجتماعية	22.588.309,93	22.588.309,93	0,00
المجموع	**16.782.713.599,07**	**14.585.957.088,32**	**2.196.756.510,75**

يتضح لنا من خلال هذا الجدول ان رصيد حساب التثبيتات المادية الاخرى زاد بمبلغ قدره **2.196.756.510,75**دج، حيث ترجع هذه الزيادة الى ما يلي:

1**-2.007.486.735,64**دج، يمثل البنود المسجلة في حساب التثبيتات الاصول الجارية، هذا المبلغ مفصل على النحو التالي:

- نظام التحكم لخط الانتاج بمبلغ **500.720.145,35دج.**
- مكابس الغرفة وحامل الفرن بمبلغ **159.234.815,93دج.**
- نظام نقل الاسمنت منخفض الضغط بمبلغ **137.096.035,78دج.**
- بطارية المكيف المدمجةبمبلغ **46.641.354,69دج.**
- نظام التحكم في شحن الاسمنت بمبلغ **141.246.263,66دج.**
- تجديد شبكة الكمبيوتر باستخدام الالياف البصرية بمبلغ**21.279.090,00دج.**

2**-188.909.775,11**دجيمثل مبلغ عمليات الاقتناء الجديدة للسنة المالية **2016**، وهذا المبلغ مفصل على النحو التالي:

- رافعة شوكية بمبلغ**3118.724,89**دج.
- مجموعة محطم الدوار بمبلغ **29.291.655,68**دج.
- ناقلتين بمبلغ **7.618.957,72**دج.
- حزام ناقل بمبلغ **4.728.833,35**دج.
- جهازين ضاغطين بمبلغ **3.372.923,79**دج.
- حفارتين هيدروليكيتين بمبلغ **111.031.660,82**دج.
- مطرقتين كاسرتين للصخور بمبلغ **20.093.597,02**دج.
- تجديد سلم بمبلغ **3.270.797,27**دج.
- اربع محطات لحام بمبلغ **592.344,00**دج.
- ثلاث طابعات صناعية لتسجيل تاريخ الصنع على الاكياس الاسمنتية بمبلغ **2.785.650,00**دج.
- معدات الاعلام الالي لخط الانتاج بمبلغ **3.004.630,56**دج.

- بند رقم07: تثبيتات قيد الانجاز.

من خلال عرض ميزانية الاصول تبين لنا ان رصيد حساب التثبيتات قيد الانجاز في**2016.12.31**،انخفض الى **790.439.495,50**دج، ويعود ذلك بشكل رئيسي الى تخصيص وتحويل مبالغ من التثبيتات قيد الانجاز الى تثبيتات مادية، حيث قدر مبلغ الانخفاض ب**1.335.817.976,22** دج، وهو مفصل على النحو التالي:

- مجموعة بمبلغ **10.167.002,98** دج
- آلات الحصى بمبلغ **19.551.584,43**دج.
- آلات السكك الحديدية بمبلغ **22.406.468,28**دج.
- لوازم المصفاة بمبلغ **12.551.800,00**دج
- أعمال الكسوة (**CNT 033/13et013/2016**) بمبلغ **117.416.551,52**دج
- آلات الترشيح بمبلغ **151.772.143**دج
- معدين آليين بمبلغ **74.436.877,23**دج.
- الاضاءة بمبلغ **5791.412,00**دج.
- مرتكز الدوران و مدخل الكسارة بمبلغ **241.296.732,25**دج.

-تجميع الاكمام الفضفاضة بمبلغ **42.407.205,24**دج

- تركيب الناقلات بمبلغ **31.616.194,94**دج.

- دمج الدوران الكامل بمبلغ **17.666.296,46**دج.

- بند رقم08: التثبيتات المالية.

1- تثبيتات اخرى.

يبلغ رصيد الحاب في **2016.12.31**ب **300.000.000,00**دج،وهو يتوافق مع الاكتتاب في السند الصادر من الدولة لمدة **3**سنوات.

2- القروض وغيرها من الاصول المالية غير الجارية.

الحساب	السنة المالية2016	السنة المالية2015	الاختلاف
القروض	0,00	0,00	0,00
القيود	4.422.909,06	4.258.394,81	164.514,25
الودائع المدفوعة(حساب الضمان)	26.001.541,38	11.374.936,80	14.626.604,58
المجموع	**30.424.450,44**	**15.633.331,61**	**14.791.118,83**

يبلغ رصيد الحساب في **2016.12.31 بمبلغ قدره30.424.450,44دج**، وهو يتوافق مع القيود والضمانات المدفوعة، حيث بلغ مبلغ زيادة حساب القيود ب مبلغ **164.514,25دج**، ومبلغ زيادة حساب الودائع المدفوعة ب **14.626.604,58**دج

- بند رقم09: ضريبة مؤجلة اصول.

من خلال عرض ميزانية الاصول يتضح لنا ان في**2016.12.31**بلغ رصيد الضريبة المؤجلة اصول ب**133.750.395,57دج**، هذا المبلغ يخص ضريبة الاحكام على:

- تعويض التقاعد وحقوق الاستخراج.

- مكافأة أداء المخزون والميزانية.

- بندرقم10: المخزون الجاري.

يتم عرض حساب المخزون الجاري بشكل مفصل من خلال الجدول التالي:

الحساب	السنة المالية2016	السنة المالية2015	الاختلاف
المواد الخام واللوازم	84.265.894,05	96.616.962,83	-12.351.068,78
المواد الاستهلاكية	332.580.820,43	409.538.603,52	-76.957.783,09
المواد الكيميائية والمخابر	3.279.773,88	2.882.613,94	397.159,78
قطع الغيار	1.816.487.161,20	1.781.204.105,09	35.283.056,11
التهوية	76.608.557,50	83.406.391,56	-6.797.834,06
الادوات الصغيرة	4.980.568,61	5.154.464,17	-173.895,56
الوقود ومواد التشحيم	20.485.455,69	24.535.011,78	-4.052.556,09
لوازم المكتب والاعلام الالي	1.447.387,68	3.577.629,75	-2.130.242,07
مستلزمات النظافة و السلامة	3.093.186,15	977.413,24	2.115.772,91
منتوجات اخرى	58.292.779,18	58.140.825,21	151.953,97
التعبئة والتغليف	7.120.0000,00	703,89	7.119.296,11
مخزون المنتجات المصنعة والنصف المصنعة	121.171.850,95	148.144.620,77	-26.972.769,82
المخزون الخارجي	15.073.723,47	35.274.490,06	-20.200.766,62
المجموع	**2.544.884.158,79**	**2.649.453.835,84**	**-104.569.677,05**

من خلال الجدول يتضح لنا ان في**2016.12.31** بلغ رصيد حساب المخزون الجاري بمبلغ **2.544.884.158,79دج.** حيث تم تقييم المخزون باقل تكلفة. تشمل التكلفة تكلفة الاقتناء، والمعالجة وتكاليف أخرى لإيصال المخزون للحالة التي يوجد بها.

- بند رقم11: الزبائن والحسابات ذات الصلة.

يتم عرض حساب الزبائن و الحسابات ذات الصلة من خلال الجدول الاتي:

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
الزبائن داخل المجمع	157.805.728,97	35.716.065,21	122.089.663,76
الزبائن خارج المجمع	8.508.124,32	3.363.436,02	5.144.688,30
الشيكات المرفوضة	2.456.721,33	4.548.944,88	-2.092.223,55
الزبائن المشكوك فيهم	-	7.591.057,23	-7.591.057,23
المجموع	**168.770.574,62**	**51.219.503,34**	**125.142.128,51**

من خلال الجدول اتضح لنا إن مبلغ رصيد حساب الزبائن في **2016.12.31** قدر بمبلغ **168.770.574,62دج**، **كما** تم تسجيل حسابات مشكوك فيها في الحساب **416**ديون مشكوك فيها، وفقا للمعيار الجديد مما أدى إلى انخفاض القيمة.

- يمثل الزبائن داخل المجموعة المستحقات خارج الاسمنت و الذي يتعلق بإطعام الموظفين ومساعدة مصانع الاسمنت الأخرى. تتعلق بقية المستحقات بالمبيعات الآجلة الممنوحة للشركات التابعة لتوزيع وتصنيع الخرسانة.

- بند رقم12:مدينين آخرين.

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
السلف	10.229215,97	284.892.679,13	-247.663.463,16
السلف والاقساط على الاجور	16.230.863,91	20.299.000,00	-4.068.136,09
السلف على مصاريف متنوعة	16.192.361,09	6.000,00	16.186.361,09
المجموع	**42.652.440,97**	**305.197.679,13**	**-262.545.238,16**

من خلال الجدول اتضح لنا ان حصة المدينين الآخرين قدرت بمبلغ **42.652.440,97دج في 2016.12.31.** حيث ان رصيد حساب السلف قد انخفض ب **247.663.43,16دج**و رصيد حساب السلف و الأقساط على الأجور انخفض بمبلغ **4.068.136,09- دج.**

- بندرقم13: الضرائب وما شابه ذلك.

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
IBS الضريبة على الارباح	227.419.221,00	348.832.830,00	-121.413.609,00
الرسم على القيمة المضافةTVA	61.939.04,54	98.961.448,19	-37.022.406,65
المجموع	**289.358.262,54**	**447.794.278,19**	**-158.436.015,65**

يتضح لنا من خلا الجدول ان حساب الضرائب وما شابه ذلك قد قدر بمبلغ **289.358.262,54**دجفي**2016.12.31**، حيث انخفضت قيمة الضريبة على الارباح لسنة **2016** الى مبلغ**121.412.609,00-** دج، كما انخفضت قيمة الرسم على القيمة المضافة الى مبلغ **37.022.406,65**دج

- بند رقم14: الخزينة.

يشمل النقد وما في حكم النقد، النقد في الحساب البنكي وحساب التدفقات النقدية في الحسابات البنكية. مبالغ نقدية موجبة في **31. 2016.12.** يصل الى**3.581.995.486,67**دج.

- بندرقم15: راس المال.

من خلال عرض ميزانية الخصوم اتضح لنا ان رصيد حساب **101**لراس المال المكتتب به والمدفوع للشركات العامة قد قدر في **2016.12.31**بمبلغ **123.5000.000,00**دج.

اما بالنسبة للحساب**101**لراس المكتتب به والمدفوع للمستغلين الاجانب فهو **665.000.000,00**دج.

- بند رقم16: المنح والاحتياطات.

بلغ رصيد حساب المنح و الاحتياطات **في2016.12.31**ب **6451.297.184,65**دج.وهي مفصلة كالاتي:

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
الاحتياطات القانونية	190.000.000,00	190.000.000,00	0,00
الاحتياطات العادية	6.261.297.184,65	5.528.784.215,23	732.512.969,42
المجموع	**6.451.297.184,65**	**5.718.784.215,23**	**732.512.969,42**

من خلال الجدول تبين ان الاحتياطات القانونية بالنسبة لسنة **2015**هي نفسها بالنسبة لسنة **2016**، اما بالنسبة للاحتياطات العادية ففي سنة **2016** قد لاحظنا انها ارتفعت بمقدار **732.512.969,42**دج وهذا بسبب تكوين مؤونة.

- بند رقم17: اسهم أخرى-مقررة مجددا.

من خلال عرض ميزانية الخصوم بلغ رصيد الحساب**119** لمصاريف العام السابق في**2016.12.31** بمبلغ **251.003.860,66 دج.**وهي مفصلة كالآتي:

- ومكافأة التحفيز في**2015** قدر ب **110.009.363,80دج.**

- والعلاوات(اتوات استخراج الحجر الجيري لعام**2013**و**2015**، قدر ب**135.312.628,86دج.**

- و ضريبة الاملاك ل**2016**،قدر ب**2.203.119,00دج.**

- بند رقم18: مخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما.

- تم خصم مخصصات على استحقاقات التقاعد بمبلغ قدره **405.976.511,34دج**.وفقا للصيغة المنقولة عن طريق جيكا- تم اعادة تصنيف خاص لمخاطر التعويض المهني بمبلغ قدره **91.509.817,00دج.**

- بند رقم19: الموردون والحسابات ذات الصلة.

يتم عرضها وفق الجدول التالي :

لحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
موردو المخزونات	95.662.565,45	137.784.951,90	-42.122.386,45
موردو الخدمات	220.115.600,87	323.624.789,94	-103.509.189,07
العقد والضمان	0,00	63.021.114,82	-63.021.114,82
موردو التثبيتات	191.790.445,31	116.141.066,54	75.649.378,77
موردو الفواتير غير مقتناه	3.037.853,96	11.598.583,96	-8.560.730,00
المجموع	**510.606.465,59**	**652.170.507,16**	**141.564.041,57**

من الجدول نلاحظ أن رصيد حساب الموردين و الحسابات ذات الصلة في **2016.12.31**قد بلغ **510.606.465,59دج**، بحيث بلغ مبلغ الانخفاض إلى **141.564.041،57دج**، وذلك بسبب تسديد المؤسسة لالتزاماتها اتجاه الموردين.

-بند رقم20:الضرائب.

وهو مفصل كالاتي:

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	المجموع
ضريبة على الدخل	348.573.077,00	252.688.026,00	95.885.051,00
قيمة المضافة القابلة للاسترجاع TVA	0,00	0,00	0,00
ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة TAP	76.029,341,64	30.452.002,02	45.577.339,62
المجموع	**424.602.418,64**	**283.140.028,02**	**141.462.390,62**

من الجدول نرى أنه بلغ رصيد حساب الضرائب بمبلغ قدره**424.602.418,64دج** بزيادة بلغت**95.885.051.00 دج** في حساب ضريبة الدخل وزيادة قدرها**45.577.339.62دج في حساب**ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة.

-بند رقم21:ديون اخرى:

وهو مفصل كالاتي:

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
إيصالات الزبائن المقدمة	210.231.448,93	327.513.421,20	**117.281.972,27**
حسابات الموظفين والحسابات ذات الصلة	247.883.283,05	69.857.582,40	**178.025.700,65**
منظمات اجتماعية	97.055.042,35	54.643.013,38	**42.412.028,97**
الضرائب على الدخل الكلي IRG	34.315.330,27	18.633.338,26	**15.681.992,01**
ارباح الدفع	2.851.041,67	2.851.041,67	**0,00**
صرف الحساب(صندوق المساواة و العمل الاجتماعي)	53.641.283,78	7.219.780,92	**46.421.502,86**
المجموع	**645.977.430,05**	**480.718.177,83**	**165.259.252,22**

من الجدول نرى أنه بلغ رصيد حساب الديون الاخرى في **2016.12.31**بمبلغ قدره**645.977.430,05دج**، بزيادة قدرها **165.259.252.22دج**، وذلك لعدم تسديد الشركة لمستحقاتها من الديون.

المطلب الثالث : عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2016 لشركة الإسمنت GICA

يتم عرض جدول حسابات النتائج سنة 2016 لشركة الإسمنت GICAكما يلي :

الجدول رقم03: جدول حسابات النتائج

البيان	الملاحظة	2016	2015
المبيعات والمنتجات الأخرى		60.022.388.020,17	4.932.177.882,20
		-218.976.077,19	-49.161.628,99
انتاج مجمد	22	92.395.180,54	
دعم التشغيل			25.404.818,63
1- انتاج السنة المالية		5.895.807.123,52	4.908.421.071,84
مشتريات مستهلكة		-1.646.245.163,73	-1.184.542.328,03
الخدمات الخارجية واستهلاكات اخرى		-804.202.102,50	-1.013.904.835,69
2- استهلاك السنة المالية	23	-2.450.447.266,23	-2.198.447.163,72
3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		**3.445.359.857,29**	**2.709.973.908,12**
نفقات الموظفين	24	-785.323.126,87	-711.223.035,98
الضرائب وما شابه ذلك		-121.020.865,72	-109.894.016,35
4- اجمالي فائض الاستغلال 3-(64+63)		**2.539.015.864,70**	**1.888.856.855,79**
المنتجات العملياتية الاخرى		44.597.953,81	28.304.727,02
الاعباء العملياتية الاخرى		-29.902.533,28	-18.922.452,82
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		613.601.457,44	-458.239.227,81
استرجاعات خسائر القيمة		59.015.865,84	65.765.667,04
5- النتيجة العملياتية 4+(78+68-65-75)		**1.999.125.693,63**	**1.315.765.569,22**
المنتوجات المالية		9.367.381,85	4.383.877,16
الاعباء المالية		-1.195.822,97	-5.626.301,72
6- النتيجة المالية (66-76)		8.171.558,88	-1.242.424,56
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		**2.007.297.252,51**	**1.314.523.144,66**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-348.573.077,00	-252.688.026,00
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية		25.474.981,53	-25.881.566,02
مشاركة العمال فى الأرباح		-90.000.000,00	.55.160.582,22
مجموع المنتجات للأأنشطة العادية		**6.008.788.325,02**	**5.016.875.434,06**
مجموع الأعباء للأنشطة العادية		**-4.414.589.167,98**	**-4.036.012.373,64**
8- النتائج الصافية للأنشطة العادية		**1.594.199.157,04**	**980.862.969,42**
عناصر غير عادية(منتجات)			-
عناصر غير عادية(أعباء)			-
9- النتيجة غير العادية			-
10- صافي نتيجة السنة المالية		**1.594.199.157,04**	**980.862.969,42**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم03 المعطى من قبل شركة الاسمنت

أعدت شركة الإسمنت **GICA**حسابات النتائج حسب الطبيعة ، وهو يضم دورتي **2015** و**2016** بنتيجة صافية على توالي بلغت **980.862.969,42**دج و **1.594.199.157,04**دج حيث حققت ربحا بلغ **613.336.187,62**دج وهذا نتيجة اقتنائها معدات صناعية أخرى وقيامها بعملية صيانة لكل للمعدات القديمة من أجل رفع كمية الإنتاج .

كما نلاحظ من خلاله أن الشركة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها وهذا ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي -01- ،وبالتالي فجدول حسابات النتائج يتوافق مع المعيار **IAS 01.**

الإيضاحات المتعلقة ب عرض جدول حسابات النتائج سنة 2016 لشركة الإسمنت SCSEG

- البند رقم 01: انتاج السنة.

وهي مفصلة كالآتي:

الحساب	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015	الاختلاف
رقم الاعمال داخل المجمع	1.280.416.841,54	892.635.175,24	387.781.666,30
رقم الاعمال خارج المجمع	4.949.092.879	4.160.507.450,28	788.585.428,82
SACمعادلة مدفوعة	-105.346.524,97	-66.274.000,00	-39.072.524,82
معادلة مدفوعةVRAC	-102.635.224,00	-64.546.020,00	-38.089.204,00
المجموع	**6.021.527.971,67**	**4.922.322.605,52**	**1.099.205.366,15**

منخلال الجدول نجد أن سنة **2016** وضعت الشركة كمية **1.039.506طن**من الاسمنت في السوق.حيث قدر حساب المبيعات و المنتجات الملحقة ب**6.022.338.020,17دج**، متمثلة في:

- مبيعات البضائع قدرت ب**560.320,00دج.**
- لإيجارات المختلفة قدرت ب**240.000,00دج.**
- خدمات اخرى قدرت ب**59.728,50دج.**
- بيع المنتجات المصنعة (الاسمنت) قدرت ب**6.021.527.971,67دج**،

- بند رقم 02: الانتاج المجمد

من خلال جدول حسابات النتائج نجد أن حساب الإنتاج المجمد يشمل قطع الغيار وخدمات التصنيع المدرجة اساسا في الاستهلاك الوسط الذي يخص الاصول الثابتة وقدر مبلغه ب**92.395.180,54دج.**

.

- بند رقم3: استهلاك السنة.

هذا العنصر يقدم:

1- المشتريات المستهلكة بمبلغ قدر ب**1.646.245.163,73دج**، وهو مفصل كالآتي:

الحساب	السنة المالية **2016**	السنة المالية **2015**	الاختلاف
المواد الاولية	415.011.621.90	181.448.692,52	233.562.929,38
المواد الاستهلاكية	224.850.405,70	143.999.162,86	80.851.242,84
قطع الغيار	239.232.245,99	231.632.043,66	7.600.202,33
التهوية	9.010.886,85	5.406.512,17	3.604.374,417
الزيوت والشحوم	10.741.013,64	10.924.736,61	-183.722,97
معدات المكتب والاعلام الالي	5.420.220,82	10.977.872,42	-5.557.646,60
ملابس العمل	6.680490,96	10.051.478,55	-3.370.987,59
لوازم استهلاكية اخرى	59.256.279,78	20.598.817,04	38.657.462,74
المنتوجات	18.340.517,74	52.796.560,13	-34.456.042,39
الاكياس	184.854.455,89	137.526.125,04	47.328.330,85
شراء المواد غير مخزنة	2.494.405,74	3.220.810,76	-726.405,02
الكهرباء	272.964.865,05	222.680.426,63	50.284.438,42
الغاز	158.220.622,61	101.624.992,73	56.595.629,88
الماء	5.912667,93	8.898.792,41	-2.986.124,48
المتفجرات	33.245.458,40	42.755.304,50	-9.500.846,10
المجموع	**1.646.245.163,73**	**1.184.542.328,03**	**461.702.835,70**

يمكن تعيين الفرق في الاستهلاك بزيادة حجم الانتاج(تفاصيل اكثر في تقرير التسيير**2016**).

2- الخدمات الخارجية و استهلاكات اخرى.

الحساب	السنة المالية **2016**	السنة المالية **2015**	الاختلاف
التعاقد من الباطن العام	140.323.021,21	144.116.602,43	-3.793.581,22
الايجار(مواد و شاحنات)	4.147.142,00	6.708.158,76	-2.561.016,76
صيانة واصلاح	520.941.277,52	682.068.316,12	-161.127.038,00
منح التامين	48.774.625,48	75.236.500,19	-26.461.874,71
دراسة وابحاث	26.132.981,36	23.050.214,18	3.082.767,18
التدريب والتوثيق العام	10.781.614,41	30.631.701,32	-19.850.086,91
الرسوم	4.829.970,28	8.724.773,81	-3.894.803,53
الاشهار	14.303.876,27	8.532.952,92	5.770.923,35
النقل الجماعي ونقل البضائع	9.804.522,00	10.631.414,00	-826.892,00
رسوم التنقل والمهمات	6.527.923,42	7.078.071,82	-550.148,40
رسوم الاتصالات	6.395.177,32	6.420.415,05	-25.237,73
خدمات بنكية	9.742.593,92	7.971.759,13	1.770.834,79
اشتراكات وما شابه	1.497.377,31	2.733.955,96	-1.236.578,65
المجموع	**804.202.102,50**	**1.013.904.835,69**	**-209.702.733,19**

من خلال الجدول اتضح لنا ان الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى قدرت بمبلغ**804.202.102,50**دج، بنسبة انخفاض قدرت ب**20,68%مقارنة بسنة2015.**

تفاصيل اكثر في تقرير التسيير**2016.**

- بند رقم4: اعباء المستخدمين.

قدرت نفقات الموظفين لسنة**2016**في **2016.12.31**ب**785.323.126,87**دج.

الحساب	السنة المالية **2016**	السنة المالية **2015**	الاختلاف
رواتب الموظفين	619.818.254,03	537.098.142,73	82.720.111,30
اشتراكات الهيئات الاجتماعية	135.171.130,89	145.697.772,53	-10.526.641,64
المساهمة في صناديق الاعمال الاجتماعية(3%MS)	30.333.741,95	28.427.120,72	1.906.621,23
المجموع	**785.323.126,87**	**711.223.035,98**	**74.100.090,89**

من خلال الجدول تبين لنا انه مقارنة بالعام الماضي لهذا المنشور تظهر زيادة قدرت ب**74.100.090,89**دج، بسبب مكافأة الاداء للسنة المالية**2016.**

جدول رقم04:التثبيتات و الاصول المالية غير الجارية في 2016.12.31

البنود	القيمة الاجمالية في نهاية السنة2015	زيادة في السنة	نقصان في السنة	القيمة الاجمالية في نهاية السنة2016
تثبيتات معنوية	22.864.797,63	469.500,00	-	23.334.297,63
تثبيتات مادية	-	-	-	-
اراضي	785.862.169,33	-	-	785.862.169,33
منشآت	4.486.636.435,51	21.359.742,60	-	4.507.996,11
تثبيتات مادية اخرى	14.585.957.088,32	2.196.756.510,75	-	16.782.713.599,07
اصول جارية	2.126.257.871,72	-	-1.335.817.976,22	790.439.895,50
اصول مالية	-	-	-	-
استثمارات اخرى وذمم مدينة	-	-	-	-
اوراق مالية اخرى ثابتة	-	300.000.000,00	-	300.000.000,00
قروض وغيرها من الاصول المالية غير جارية	15.633.331,61	14.791.118,83	-	30.424.450,44
ضرائب مؤجلة اصول	107.159.164,04	26.591.231,53	-	133.750.395,57
المجموع	**22.130.370.858,16**	**2.599.968.103,71**	**-1.335.817.976,22**	**23.354.520.985,65**

من خلال الجدول تبين لنا:

- **التثبيتات المعنوية:** ان الشركة قامت باقتناء برمجيات معلوماتية حيث قدرت الزيادة ب**469.500,00دج.**
- **التثبيتات المادية:** بالنسبة للأراضي لم يسجل اي تغيير، بينما المنشآت و التثبيتات المادية ارتفعتا على التوالي بمبلغ **21.359.742,60**دج، **2.196.756.510,75دج.**
- **اصول جارية:** تم تسجيل نقصان بمبلغ **1.335.817.976,22دج.**

- اصول مالية: استثمارات اخرى وذمم مدينة لا شيء، بينما تم اقتناء اوراق مالية ثابتة في سنة **2016** بمبلغ **300.000.000,00دج**، تم تسجيل زيادة في رصيد الحساب القروض وغيرها من الاصول المالية غير الجارية بمبلغ **14.791.118,83دج**، كما تم تسجيل ارتفاع بالنسبة لرصيد الحساب ضرائب مؤجلة اصول.

جدول رقم05:جدل الاستحقاق و الديون في نهاية السنة المالية2016.

البنود	سنة او اقل	اكثر من سنة او اقل من 5 سنوات	اكثر من 5 سنوات	المجموع
ذمم مدينة	-	-	-	-
الخسائر	-	-	-	-
الزبائن	168.770.574,62	-	-	168.770.574,62
الضرائب	289.358.262,54	-	-	289.358.262,54
مدينون آخرون	42.652.440,97	-	-	42.652.440,97
المجموع	500.781.278,13	-	-	500.781.278,13
ديون	-	-	-	-
الموردون	510.606.465,59	-	-	510.606.465,59
الضرائب	283.140.028,02	141.462.390,62	-	424.602.418,64
ديون اخرى	480.718.177,83	165.259.252,22	-	645.977.430,05
المجموع	**1.274.464.671,44**	**306.721.642,84**	**-**	**1.581.186.304,28**

- من خلال الجدول اتضح لنا انه بالنسبة لكتلة الاستحقاق المتكونة من الزبائن والضرائب ومدينون آخرون، حيث بلغ مبلغهم الاجمالي ب **500.781.278,13دج**، كحقوق واجبة التحصيل التي مدتها سنة او اقل، حيث يبين لنا ذلك ان الشركة متحكمة في وضعيتها اتجاه الزبائن.

- كما تبين لنا ايضا ان كتلة الديون المتكونة من الموردون، الضرائب، ديون أخرى والتي بلغ مبلغهم الاجمالي ب**1.274.464.671,44دج**،كالتزامات مدة استحقاقها سنة او اقل، بينما بلغت الالتزامات التي مدة استحقاقها تتراوح بين اكثر من سنة واقل من 5سنوات متمثلة في الضرائب والديون الاخرى بمبلغ اجمالي قدره **306.721.642,84دج.**

جدول رقم06: جدول الاهتلاكات

البنود	اهتلاك متراكم في بداية السنة2016	زيادة في المخصصات لهذه السنة	انخفاضالعناصر الخارجية	اهتلاك متراكم في نهاية السنة2016
فارق الاقتناء	-	-	-	-
تثبيتات معنوية	7.917.644,07	2.634.300,31	-	10.153.186.521,38
تثبيتات مادية	17.727.533.572,53	425.652.948,89	-	18.153.186.521,42
مقتنيات	-	-	-	-
اصول مالية اخرى غير جارية	-	-	-	-
المجموع	**17.735.451.216,57**	**428.287.249,20**	-	**18.163.738.465,80**

نلاحظ من خلال الجدول ان الاهتلاك في بداية سنة **2016** هو نفسه اهتلاك نهاية سنة **2015** بمبلغ اجمالي **17.753.451.216,57دج** ، اما بالنسبة للزيادة في المخصصات لهذه السنة كانت قد بلغت مبلغ **2.634.300,31دج**متمثلة في اهتلاك التثبيتات المعنوية، ومبلغ **425.652.948.89دج** متمثل في اهتلاك التثبيتات المادية معبرة عن الاهتلاك السنوي للتثبيتات وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

جدول رقم07 : جدول خسائر القيمة

البنود	خسائر بداية السنة	زيادة الخسائر	استرجاع الخسائر	خسائر نهاية السنة
فارق الاقتناء				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات مادية	لا شـــــيء			
مقتنيات				
اصول مالية اخري غير جارية				
المجموع				

نلاحظ انه من خلال الجدول لا توجد اية خسائربالنسبة لسنة **2016.**

جدول رقم08: جدول المؤونات

البنود	مؤونات مجمعة في بداية السنة2016	مخصصات الدورة	استرجاعات الدورة	مؤونات مجمعة في نهاية الدورة2016
مؤونات غير جارية	-	-	-	-
مؤونة التقاعد	563.995.600,20	60.547.952,00	218.567.040,86	405.976.511,34
مؤونة الضرائب	-	-	-	-
نزاعات قضائية	-	-	-	-
مؤونات اخرى	-	359.700.000,00	286.190.183,00	91.509.817,00
المجموع	**563.995.600,20**	**420.247.952,00**	**486.757.223,86**	**497.486.328,34**

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤونات المجمعة في بداية سنة **2016** تتمثل في مؤونة التقاعد التي يصل مبلغها الى **563.995.600,20دج**، وهي عبارة عن مخلفات لسنة 2015 بينما خصصت لهذه الدورة مبلغ **60.547.952,00دج**، متمثلة ايضا في مؤونة التقاعد ومبلغ **359.700.000,00دج** متمثل في مؤونات اخرى. بينما كانت استرجاعات الدورة بالنسبة لمؤونة التقاعد قد قدرت بمبلغ**218.567.040,86دج**، و مبلغ **286.190.183,00دج** المتمثل في مؤونات اخرى.

جدول رقم09: جدول التدفقات النقدية

البيان	2016	2015
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
تحصيلات مقبوضة من الزبائن	7.083.560.532,30	**5.965.976.252,70**
مبالغ مدفوعة للموردين و المستخدمين	-5.267.907.436,05	**-5.050.020.150,02**
الضرائب عن النتائج المدفوعة	-9.742.593,92	**-7.971.759,13**
مداخيل فى انتظار التضمين	-131.274.417,00	**732.408.579,39**
تدفقات اموال الخزينة قبل العناصر العادية	1.674.636.085,33	**175.575.764,16**
تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية	6.628.757,82	**185.087,44**
صافي تدفقات اموال الخزينة المتاتية من الانشطة العملياتية(أ)	**1.681.264.843,15**	**175.760.851,60**
تدفقات اموال الخزينة من انشطة الاستثمار		**-**
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية	294.586.827,59	**-247.404.966,57**
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية		**-**
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-313.760.000,00	**-10.634.461,06**
تحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات	12.852.836,15	**14.324.33,94**
الفوائد التى تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	5.875.000,00	**737.915,67**
الحصص و الاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	-	**0,00**
صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من انشطة الاستثمار(ب)	**-589.618.991,44**	**-242.977.177,99**
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من انشطة التمويل		
التحصيلات فى اعقاب اصدار اسهم		**0,00**
الحصص و غيرها من التوزيعات التى تم القيام بها	245.200.000,00	**-448.641.250,00**
التحصيلات المتأتية من القروض		**0,00**
تسديدات القروض او الديون الاخرى المماثلة		**0,00**
اعانات	-	**25.404.818,63**
صافى تدفقات اموال الخزينة المتأتية من انشطة التمويل	-383.991.377,86	**-423.236.431,37**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		**0,00**
تغير اموال الخزينة فى الفترة(أ+ب+ج)	**707.654.473,85**	**-490.452.757,76**
اموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	2.874.349.512,82	**3.364.802.270,58**
اموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية	3.581.995.486,67	**2.874.49.512,82**
تغير اموال الخزينة خلال الفترة	707.645.973,85	**-490.452.757,76**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**-886.553.183,19**	**-1.471.315.727,18**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم04 المعطى من قبل شركة **SESCG**

نلاحظ ان شركة الاسمنت **SESCG** قامت بإعدادجدول تدفقات النقدية خلال دورة**2016** وفق الطريقة المباشرة وصنفت التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية ، تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية حيث قامت بعرض مباشر للتحصيلات والتسديدات الإجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف عمليات الاستغلال واستخراج التدفق الصافي بعد طرح المخرجات وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

الجدول رقم10: جدول تغيرات الاموال الخاصة

ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	اعادة فارق التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 2014.12.31	1.900.000.000,00				**6.285.055.075,21**
تغير في طريقة المحاسبة2015					
تصحيح الاخطاء الهامة2015					
اعادة تقييم التثبيتات2015					
الارباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات/في حساب النتائج2015					**-566.270.859,98**
زيادة راس المال2015					
صافي نتيجة السنة المالية2015					**980.862.969,42**
الرصيد في 2015.12.31	**1.900.000.000,00**				**6.699.674.184,65**
تغير في طريقة المحاسبة2016					
تصحيح الاخطاء الهامة2016					
اعادة تقييم التثبيتات2016					**-251.003.860,66**
الارباح والخسائر غير المدرجة في الحسابات/ في حساب النتائج2016					**248.350.000,00**
زيادة راس المال2016					
صافي نتيجة السنة المالية2016					**1.594.199.157,04**
الرصيد في 2016.12.31	**1.900.000.000,00**				**7.794.492.481,03**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم05المعطى من شركة الاسمنت **SESCG**

اعدت الشركة جدول تغيرات الاموال الخاصة وهي تتضمن كل المعلومات الواجب إظهار فيها وبالتالي فإنه يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم **1.**

المعلومات المتعلقة بالكيانات المرتبطة والاطراف ذات الصلة.

1- اجور المسيرين

1-1 رسوم الحضور و الرسوم الموزعة.

- يبلغ مبلغ رسوم الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة خلال السنة المالية**2016** ب**615.000,00**دج صافية.

- سيتم حساب اتعاب أعضاء مجلس الإدارة للسنة المالية**2016** بعد اجتماع الجمعية العامة العادية للمساهمين للموافقة على البيانات المالية لعام**2016.**

1-2 افضل الاجور الموزعة خلال سنة2016

الراتب السنوي الصافي	الراتب الاجمالي السنوي	الوظائف	اللقب و الاسم
2.496.408,88	3.036.150,82	رئيس المدير العام	**بيبي ابراهيم**
2.078.781,65	2.454.653,45	نائب المدير العام	**لعربي شريف عبد الرحمان**
2.020.019,31	2.766.191,61	مدير الموارد البشرية	**مزهود موسى**
1.968.315,16	2.706.129,78	المدير المركزي	**حمداش عز الدين**
1.918.602,39	2.584.594,98	مساعد الامن	**مالك حميد**
1.899.753,18	2.543.738,63	مدير الاستثمارات	**مقلاتي ابراهيم**
1.877.553,48	2.507.676,41	مدير التدقيق الداخلي	**طايبي مروان**
1.800.229,92	2.338.561,76	مدير العمليات	**مختاري عقبة**
1.799.647,58	2.382.807,69	DGمساعد	**كاشيشي عزيز**
1.717.825,26	2.233.773,40	مدير الامن	**ميدون مصطفى**

قامت المؤسسة بإعداد جول الاجور الموزعة خلال سنة **2016** وذلك طيقا لمتطلبات الافصاح وفق المعيار المحاسبي للدولي رقم **24.** الذي جاء في مضمونه انه يجب تقديم الافصاحات الواردة في الفئات المستثناة من الاطراف ذات العلاقة بشكل منفصل.

4- معلومات عامة.

1- عدد الاسهم المصدرة.

في **2016.12.31**بلغ عدد الاسهم التي تشكل راس مال شركة الاسمنت سور الغزلان(**SC.SEG**)
19000سهم.(الرقم لم يتغير بين**1KL2016.01.0** و**2016.12.31**)في **2016.12.31**تكون رأس مال من فئة واحدة من الاسهم.

2- القيمة الاسمية للاسهم:**100.000**للسهم.

3- ارباح السهم:

- يتم حساب ارباح السهم عن طريق قسمة صافي الدخل على متوسط عدد الاسهم القائمة خلال السنة. ويكتب بالعلاقة التالية:

ارباح الاسهم= صافي الدخل/ متوسط عدد الاسهم.

- يتم حساب ارباح السهم على اساس صافي الدخل المعدل من خلال مراعاة متوسط عدد الاسهم وتحويل مجموع الآلات الحالية.(خطة اختيار الاسهم والسندات القابلة للتحويل).

بالنسبة للخيارات فالطريقة المستعملة هي[اعادة شراء اسهمها] وبهذا يتم تخصيص الاموال التي سيتم جمعها خلال السنة او خلال شراء الاسهم وذلك لشراء الاسهم بسعر السوق في المقام الاول.

النتيجة الصافية للسهم الواحد ب**1.594.199.157,04**دج:**19000**للسهم او **83.905,22**دج**/للسهم.**

4- التغيير في عدد الاسهم بين بداية ونهاية السنة: لا شيء.

عدد الاسهم المملوكة للشركة والتابعة لها، او الكيانات المرتبطة بها: لاشيء.

5- كمية توزيع الارباح المقترحة:

ارباح الاسهم الموزعة خلال السنة (يتم تحديدها بعد حساب ارباح السنة المالية**2016** من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين).

- المساهم مجمع جيكا**SESCG.**

- المساهم**Buzzi.**

6-متوسط القوى العاملة المستخدمة خلال السنة المالية**2015.**

- عدد الموظفين في**2016.12.31**هو **344.**

7-مساعدات الدولة غير معترف بها.

المطلب الرابع: مقارنة القوائم المالية لشركة الإسمنت SESCG مع معايير المحاسبة الدولية

مدى توافق القوائم المالية لشركة الإسمنت SESCG مع IFRS 01

يتم تطبيق هذا المعيار عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومن خلاله يتم الاعتراف وتسجيل الأصول والخصوم التي تنص عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية والتخلي عن الأصول والخصوم التي لاتنص عليها كما يعاد تصنيفها وفقا لما هو منصوص عليه فيها. وبالتالي الشركة تبنت هذا المعيار عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي.

المقارنة من حيث الإطار الفكري:

أعدت الحسابات الاجتماعية لدورة 2016 لشركة الإسمنت وفق القواعد المقدمة من طرف النظام المحاسبي المالي SCF .

السياسات المحاسبية تتمثل في المبادئ، الأساسيات، الاتفاقيات، القواعد والممارسات المحددة والمطبقة من طرف شركة الإسمنت لإعداد وعرض قوائمها المالية وهي مطبقة بطريقة دائمة من دورة إلى أخرى .

عند عدم وجود أي معالجة لصفقة معينة ضمن SCF تقوم إدارة الشركة بممارسة حكم لتحديد وتنفيذ السياسات المحاسبية التي تسمح بإعطاء معلومة ملائمة وموثوقة وإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية و أداء الشركة.

إن الهدف من القوائم المالية والتزويد بمعلومات ملائمة عن:

- الوضعية المالية (الميزانية)
- الأداء (حسابات النتائج)
- تغيرات وضعية الخزينة (جدول تدفقات النقدية)
- التغيرات للأموال الخاصة (قائمة تغيرات الأموال الخاصة)

ومن أجل تلبية حاجات مجموع مستخدمي القوائم المالية محاسبة التعهد أو الالتزام بالتالي فالصفقات تسجل في الدورات المالية الخاصة بها

كذلك تسجل المعاملات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية مطابقة لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي بدون الاعتماد فقط على الشكل القانوني لها.

ومن خلال ماسبق ذكره نلاحظ أن شركة الإسمنت أعدت قوائمها المالية بالاعتماد على السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أنها موجهة لنفس المستخدمين ولها نفس الأهداف وبالتالي فهي تتوافق إلى حد بعيد مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

مدى توافق القوائم المالية لشركة الإسمنت SESCG مع IAS 08

نلاحظ أن الشركة لم تطبق المعيار الخاص بتصحيح الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية حيث أن حساب المرحل من جديد لم يتم تسجيله في الميزانية ، وفي حالة تغيير الطرق وتصحيح الأخطاء أو تغيير المرجعية يتم تسجيل في هذا الحساب.

مدى توافق القوائم المالية لشركة الإسمنت SESCG مع IAS 12

تتوافقالقوائم المالية للمؤسسة كليا مع المعيار المحاسبي الخاص بالضرائب المؤجلة حيث تسجل الضرائب المؤجلة أصول في جانب الخصوم والضرائب المؤجلة خصوم في جاب الأصول، كما تسجلها في حسابات النتائج وقدرت ب **25.474.981,53** دج.

مدى توافق القوائم المالية لشركة الإسمنت SESCG معIAS 19

أدرجت الشركة منافع المستخدمين ضمن الأعباء في حساب النتيجة وكونت مؤونات في نهاية الدورة كمخصصات الذهاب للتقاعدوهو ما يتوافق تماما مع ما تناوله المعيار المحاسبي رقم **19.**

مشاكل الإفصاح المحاسبي في شركة الإسمنت SESCG

- الميزانية تتوافق نسبيا مع المعيارين الدوليين **16** و **38** حيث لم يتم تطبيق كل فقرات المعيارين إنما تبنت مبادئ القياس المتبعة فيهما وأهملت طرق اهتلاك الأصول حيث لم تبين أي تفصيل خاص بالعمر الإنتاجي ، معدلات الاهتلاك طريقة الاهتلاك وغيرها حيث أوردت فقط قيمة المخصصات والمؤونات وثم مقارنتها بقيمتها في الدورة السابقة دون التعرض للتفاصيل.

- تم تقييم المخزون حسب المعيار المحاسبي الثاني **IAS 2**وذلك حسب التطابق الموجود بين النظام المحاسبي المالي والمعيار حيث تم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة وفي تاريخ البيع أو الجرد يتم تقييمها بطريقة **.LIFO**

- تتوافق القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية كليا من حيث الشكل والاطار المفاهيمي ونسبيا من حيث قياس و تقييم عناصرها.

- هناك بنود في الميزانية او جدول حسابات النتائج لم نستطع التعليق عليها وهذا بسبب نقص المعلومات التي لم تستطع الشركة الافصاح عنها وانما اكتفت بالتبرير لنا انها موجودة في تقرير التسيير، ولا تستطيع الافصاح لنا عن هذه المعلومات.

- تم تطبيق المعيار **16** فيما يتوافق والنظام المحاسبي المالي من حيث التسجيل والتقييم كما لم يتم ذكر طريقة الاهتلاك ومدة نفعية وغيرها.

- لم يتم ذكر اي تفصيل عن اختبار تدني القيمة او الطريقة المتبعة لحسابها كما لم يتم اختبار تدني القيمة لبند الزبائن.

- تم عرض الديون وتقسيمها من حيث آجال الاستحقاق ولم يتم ذكر اي تفصيل حول الجهة التي تم الاقتراض منها، كما لم يتم ذكر اي تفصيل حول تاريخ الاقتراض وذلك لتعيين قيمة الدفعة

- عدم ذكر معدل الفائدة.

الخلاصة

على ضوء ما تم تناوله في هذا الفصل التطبيقي والذي يدور حول الإفصاح عن القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي وربطه بالمعايير المحاسبة الدولية في شركة الإسمنت **SESCG** ، حيث أنها باشرت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في عرضها لقوائمها المالية. كما أنها تولي اهتماما كبيرا بتقديم معلومات موسعة وشاملة في شكل ملاحظات وملاحق محاولة إعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية للشركة والحرص على تقديمها بكل وضوح وشفافية لكسب ثقة المستخدمين والمستفيدين منها أصحاب رؤوس الأموال.

ومن خلال عرضنا للقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومقارنته بمعايير المحاسبة الدولية برزت عدة آثار توحي بوجود بعض المشاكل والتي تم توضيحها ، وعلى ضوئها وجدنا أن استخدام النظام المحاسبي المالي جاء ليقرب المحاسبة المحلية من المحاسبة العالمية تحت ما يسمى بالتوافق المحاسبي الدولي وذلك باستعمال المعايير المحاسبية الدولية، وهي أنسب طريقة حيث يتم الإفصاح عن القوائم المالية وفق هذه المعايير بتقديم معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية، والتي تعكس الوضعية المالية الحقيقية لشركة قصد مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب وإعطائها أكثر مصداقية.

الخاتمة

تميز القرن الواحد و العشرون بعدة تحولات وتطورات مست جميع القطاعات ، لا سيما قطاع التجارة أين انتشرت وتوسعت معاملات التجارية بين الدول ونمت رؤوس أموال المستثمرين

كما تقدمت تقنيات المحاسبة و أدت إلى لجان محاسبية على المستوى الدولي **IASB**سنة **2001**، والتي اهتمت بتنظيم هذه التقنيات والقيام بإجراءات وفق مبادئ و أسس أين تم إصدار معايير محاسبية دولية تعمل على ضبط وتنسيق هذه المعاملات

وقد قامت الجزائر بإحداث إصلاحات لدفع عجلت النمو الاقتصادي الوطني نحو الأمام وباشرت بوضع عدة أنظمة محاسبية منذ الاستقلال وخلصت إلى استحداث نظام محاسبي مالي يتوافق وتلك المعايير من أجل كسب عدد أكبر من المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب بعدما أدارت ظهرها عن الاستثمارات الأجنبية ، وسعت جاهدة في ظل التنافسات الحادة لتهيئة محيطها الداخلي موازاة مع هذا التطور.

هذا النظام جاء بديلا عن النظام المحاسبي القديم المتمثل في المخطط الوطني للمحاسبة نتيجة عدم مراعاته وملائمته لنمط المحاسبي الحالي. فقد أصبحت عملية اصلاحه وإدخال تعديلات عليه حتمية لا مفر منها ذلك أن محيط المحاسبي في الوقت الراهن يتطلب التفتح على الأسواق والاندماج عالميا ، كما يعطي أهمية بالغة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والإفصاح عنها بكل وضوح وشفافية حتى يتسنى لمختلف المستفيدين منها اتخاذ القرار المناسب و الملائم ، كل هذه الخصائص لا نجدها في النظام المحاسبي القديم والمعد أساسا في ظل اقتصاد موجه كما أنه يقوم فقط بتقديم المعلومة المحاسبية لفئة معينة من أجل تحديد نتيجة العمليات المحاسبية والمالية للمشروع وكذلك قسيمة الضرائب التي تتحملها هذه المؤسسات.

فكان لازما تبني هذا النظام المحاسبي والذي يعتبر بمثابة إطلالة شمس ومفتاح ولوج عالم تبادل ونشر معلومات موثوقة وسهلة الفهم خاصة وأنه يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية ، ونخص بالذكر مدى استفادة المؤسسات بشكل كبير من طريقة عرضه لكيفية إفصاحه عن القوائم المالية دون قيود أو حكر لفئة على حساب فئة أخرى.

1.نتائج الدراسة:من خلال الدراسة النظرية و الميدانية ودراسة حالة مؤسسة (**SESCG**)التي تمت فقد تم التوصل الى عدة نتائج منها نذكر منها:

- ✓ **نتائج الدراسة النظرية.**

- ان الافصاح المحاسبي في القوام المالية اداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية وتضييق فجوة عدم تماثل المعلومات، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.

- ان الافصاح عن المعلومات المحاسبية هو نقطة البداية للمستثمرين وهذا من خلال المعلومات المحاسبية المعروضة في القوام المالية وفقا لمبادئ المعايير المحاسبية الدولية.

- تأثر الاختلافات في عرض القوائم المالية و طرق الافصاح عن المعلومات وتقديمها مباشرة على مستخدميها، هذا لانهم بصدد اتخاذ قرارات وسط مجموعة من البدائل لهذا يجب ان تكون القوائم المالية المعروضة تقوم على اسس ومبادئ عامة لتتمكن من الاستفادة منها.

- يتوافق النظام المحاسبي في الجزائر الى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية و المعلومة المالية.

- تهدف معايير المحاسبة الدولية و المعلومة المالية الى مساعدة المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الاسواق المالية، وذلك بتوفير معلومات شفافة وتتمتع بثقة لازمة ومقبولة عموما.

- ✓ **نتائج الدراسة التطبيقية:**من خلال ما تطرقنا له في الدراسة الميدانية توصلنا الى ما يلي:

من خلال القوائم المالية الخاصة بشركة الاسمنت (**SESCG**) نستنتج انها تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية كليا من حيث الشكل، حيث أعدتها كما يلي:

- الميزانية في جدول تضم دورتين عمود خاص بالاهتلاكات و المؤونات ورتبت الاصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق كما اعتمدت على مبدأ السنوية في التفرقة بين الاصول والخصوم الجارية وغير الجارية.

- حسابات النتائج حسب الطبيعة وتضمن مختلف العناصر التي يجب ادراجها ضمنه.
- جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة وقسمت التدفقات النقدية الى الانشطة العملياتية، انشطة الاستثمار وانشطة التمويل.
- جدول تغيرات الاموال الخاصة و التي تضمنت كل المعلومات التي يجب اظهارها فيها.
- الملحق وهو يضم مختلف التوضيحات الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج.

- اعدت مؤسسة الاسمنتقوائمها المالية بالاعتماد على الفروض و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

-تتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير المحاسبية الدولية نسبيا من حيث قياس عناصرها حيث اعتمدت عند إعدادها لقوائمها المالية على العديد من معايير المحاسبية الدولية مثل **IFRS01،IAS0 ،IAS19 ،IAS12 ....**الخ.

2.اختبار الفرضيات

من خلال معالجتنا لموضع الإفصاح المحاسبي عن القوائم مالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية تبين أن هناك إقبالا كبيرا وصدى واسعا من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث يعتبر حلقة هامة في سلسلة التحولات التي انتهجتها الجزائر اقتصاديا ويتجلى لنا ذلك من خلال النتائج التي توصلنا إليها أثناء اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: يعتبر النظام المحاسبي المالي تقنية تستخدم في المؤسسة من اجل ترجمة مختلف العمليات الى قوائم مالية تفيد متخذي القرار وتحقق اهداف المؤسسة باعتبارها تطبق معايير المحاسبة الدولية، هو عبارة على تقنية يتم من خلالها ترجمة اعمال المؤسسة في شكل سجلات و دفاتر تحتوي على القوائم المالية وبالتالي تحقيق اهداف المؤسسة في زيادة المساهمين وكسب ثقة المستخدمين لقوائمها وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: يعتبر الافصاح المحاسبي اهم آلية لمعرفة مستوى المؤسسة، بما ان القوائم المالية تكون مطبقة على اساس مبادئ محاسبية دولية فإنها تكون على مستوى عال من الشفافية واكثر دقة وموثوقية وبالتالي يكون الافصاح شامل في القوائم المالية وبالتالي يعتبر كآلية لمعرفة مستوى المؤسسة وأدائها المالي.

الفرضية الثالثة: تتمتع المعايير الدولية بأهمية كبيرة وهذا بتطبيق نظام محاسبي واحد على المستوى الدولي، ان تطبيق المعاير المحاسبية الدولية يزيد من درجة الشفافية في عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية كما انها تجلب الكثير من الفرص التي لم تكن من قبل (مستثمرين محليين وأجانب، زبائن جدد.....الخ).

3.التوصيات: من اجل إعداد القوائم مالية أكثر توافقا مع معايير محاسبية دولية وبعد دراسة جوانب الموضوع المختلفة تمكنا من صياغة التوصيات التالية:

- ضرورة التزام القائمين على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بإجراء تعديلات ومواكبة التغيرات و التطورات الحاصلة على مستوى معايير المحاسبة الدولية.

- ضمان التكوين المستمر للقائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر من محاسبين، أكاديميين ومختلف القائمين على تنظيم المحاسبة.

- تشجيع البحث في مثل هذه المواضيع لمعرفة نقاط الاختلاف و القضاء عليها مما يساعد على ضمان توافق أكثر للقوائم المالية مع معايير المحاسبة الدولية.

4.آفاق الدراسة: من خلال هذه الدراسة تناولنا مدى توافق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية و الذي يعتبر موضوعا في غاية الاهمية و الذي يحتاج الى إثراء والمزيد من البحث وأهم المواضيع التي يمكن ان تكون كمواضيع جديدة او كدراسات مستقبلية في هذا الصدد:

- مدى امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

- المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين النظري و التطبيقي.

- **مراجع باللغة العربية**

- قائمة الكتب

1.أحمد عبد الله درويش،**محاسبة البنوك**، الأهلية للنشر و التوزيع، عمان 2010.

2.أحمد الحي مرعي، **التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية للطباعة، بيروت (لبنان)، 2004.

3.أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008.

4.أحمد جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع**، الأردن، 2004.

5.أحمد نور، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة العالم العربي**، مصر، 2004.

6.أمين أحمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر ، مصر ،2008.

7.أمين أحمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي**–،الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر) 2006.

8.أمين السيد أحمد، **التحليل المالي لأغراض تقييم مراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

9.ابراهيم الجزراوي وعامر الجيابي، **أساسيات نظم المعلومات**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن،2009.

10.ابراهيم حماد، **استراتيجية القوائم المالية**، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر ،مصر 2005.

11.ايهابخالد عشماوي، **إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم والسياساتالمحاسبية**، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد 42، مصر، 2004.

12.جمال الدين محمد، **مراجعة للقوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، المؤسسة الفنية للطباعة، سوريا، 2004.

13.هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي و المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2010.

14.هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير الماليةالمحاسبية**، دار الثقافة للنشر، عمان،2009.

15.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، مصر،2008.

16.حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن،2007.

17.حسام ابراهيم حسن، **تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الجزء الأول، دار البداية للنشر، عمان 2003.

17.حسين يوسف قاضي، **موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2012.

18.طارق عبد العال حماد ومحمد حيدر ، **التقارير المالية أسس الإعداد و العرض والتحليل** ، الجزء الثالث ، الدار الجامعية، مصر،2000.

19.طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر،2005.

20.طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة حالات عمليةمحلولة، معايير محاسبة دولية من 01-31**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر،2008.

21.طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

22.يحي محمد أبو طالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، دار الوئام للنشر، مصر، 2005.

23.يحي محمد أبو طالب، **معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحدث التعديلات التي تمتالمعايير المحاسبية الدولية**، شبكة ناس للطباعة، مصر، 2006.

24.يوسف محمد جربوع، **وسالم عبد الله، المحاسبة الدولية**، الوراق للنشر و التوزيع، الأردن،2002.

25.كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2011.

26.كمال النقيب، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الفطافطة، عمان، 2010.

27.الشواربي عبد الحميد، **إدارة المخاطر الائتمانية من وجهتي النظر المصرفية و القانونية**،دار المعارف للنشر، مصر، 2002.

28.الصبان محمد سمير، **المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح لتحديد الدخل والمركز**، الدار الجامعية، بيروت(لبنان)، 2000.

29.محمد أبو نصار، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.

30.مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق (سوريا)، 2009.

31.مسعود جايدي العامري، **المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل وحلولها**، طبعة الأولى، دار المناهج للنشر، مصر، 2011.

32.مطر محمد، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقيةالبيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الذي نظمه الجامعة الزرقاء الخاصة، أردن،2009.

33.نور الدين مزياني، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.

34.سمير محمد الشاهد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، اتحاد المصارف العربية، عمان، 2000.

35.سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية المدخل النظري قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر،2000

36.عبد الله نعمة جعفر، **النظم المحاسبية في البنوك وشركات التأمين**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2007.

37.عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر، الكويت، 2009.

38.عبد القادر حلمي، **المشاكل المحاسبية**، مطبعة دار التأليف، مصر، 2013.

39.شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو الجزائر،2008.

40.خالد أمين عبد الله، **علم التدقيق الحسابات " الناحية النظرية"**، الجزء الثاني، دار وائل للتوزيع والطباعة عمان، 2006.

41.خالد الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع ، الأردن،2000.

- المجلات

1.محمد سمير،**العلاقة بين مفهوم مستور الافصاح ودرجة التقدم الاقتصادي وتأثيرها على دور المراجع الخارجي**، العدد الأول المجلة العلمية الاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2003.

2.محمد مطر سليم، **أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة**، العدد 47، مجلة المدقق مجلة مهنية متخصصة تصدر عن جمعية مدققي المحاسبين القانونين الأردنيين، الأردن، 2001.

3.محمد حسين، **أثر الإفصاح عن المخزون السلعي على أسعار الأسهم دراسة نظرية تطبيقية**، العدد الثاني، المجلة العلمية للتجارة، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2002.

4.سعيد أسامة، **المصارف السورية العامة وغياب الافصاح المحاسبي عن البيانات المالية ... إلى متى ؟** المجلة الاقتصادية، العدد 280 ،سوريا، 2008.

- الاطروحات والمذكرات

1.اسماعيل محمود، **دور القوائم المعدة وفق IFRS في توجيه وتشجيع الاستثمارات**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2008.

2.بزماوي محمد، **القياس والإفصاح في المنشآت الصناعية**، رسالة ماجستير، حلب (سوريا)، 2002.

3.الشنباري رامي، **التحليل المالي ودوره في وضع القرار الائتماني في المصارف التجارية العاملة فيفلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة العالم الأمريكية، فلسطين، 2006.

4.موسى أسامة محمد، **دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الائتمانية دراسة تطبيقية للبنوكالعاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2010.

5.عقاري مصطفى، **تقييم سياسات إدارة الأموال بالبنوك التجارية**، دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2006.

6.عثمان محمد ياسين، **المعيار المحاسبي الدولي - 1 – عرض القوائم المالية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2007.

7.فادي عبد الرحيم ، **مدى ادراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية في المصارف الفلسطينية**، رسالة ماجستير، فلسطين، 2011.

- المواقع

1.بوتو،**الإبداع موقعه ودوره في المحاسبة**، الكلية التقنية الإدارية،**http://mtechnib.alafdal.net**، مارس،2013

2.وائل مراد، **آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS**، المدونة الرسمية لمجلة المحاسب العربي، **http://2am-web.blogspot.com** .

3.لؤي بديع بطاينة، **المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**،منتدى المحاسبين،**http://www.main.omandaily.com**16جوان2010.

الملحق رقم(1)

ACTIF DU BILAN

U:DA

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMOR/PROV	NET2016	NET2015
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	1			-	
Immobilisation incorporelles	2	23.334.297,63	10.551.994,38	12.782.353,25	14.947.153,56
Immobilisation corporelles	3				
Terrains	4	785.862.169,33	198.888.092,45	586.974.076,88	610.545.550,72
construction	5	4.507.996.178,11	4.431.355.457,56	76.640.720,55	67.872.028,72
Autres immobilisation corporelles	6	16.782.713.599 ,07	13.522.942.971,41	3.259.770.627,66	1.452.504.541,74
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours	7	790.439.895,50		790.439.895,50	1.452.504.541,74
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participation et créances rattachées					
Autres titres immobilisés	8	300.000.000,00		300.000.000,00	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		30.424.450,44		30.424.450,44	15.633.331,61
Impôts différés actif	9	133.750.395,57		133.750.395,57	107.159.164,61
TOTAL ACTIF NON COURANT		**23.354.520.985,65**	**18.163.738.465,80**	**5.190.782.519,85**	**4.394.919.641,56**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	10	2.544.884.158,79	44.162.069,79	2.500.722.089,00	2.605.291.766,05
Créance et emplois assimilés					
Clients	11	168.770.574,62		168.770.574,62	43.628.437,11
Autres débiteurs	12	42.652.440,97		42.652.440,97	305.197.679,11
Impôts et assimilés	13	289.358.262,54		289.358.262,54	447.794.278,19
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	14	3.581.995.486,67		3.581.995.486,67	2.874.349.512,82
TOTAL ACTIF COURANT		**6.627.660.923,59**	**44.162.069,79**	**6.583.489.853,80**	**6.276.261.673,30**
TOTAL GNERAL ACTIF		**29.982.181.909,24**	**18.207.900.535,59**	**11.774.281.373,65**	**10.671.181.314,89**

الملحق(2)

PASSIF DU BILAN

U:DA

LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPTAUX PROPRES	15	1 900 000 000,00	1 900 000 000,00
Capital émis			
Capital non appelé	16	6 451 297 184,65	5 718 784 215,23
Prime et réserves			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résulta net		1 594 199 157,04	980 862969,42
Autres capitaux propres- report à nouveau	17	-251 003 860,66	-
TOTAL1		**9 694 492 481,03**	**8 599 647 184,65**
PASSIF NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			91 509 817,00
Impôt différés passif		1 116 250,00	-
Autres dettes non courantes			-
Provisions et produits constatés	18	497 486 328,34	563 995 600,20
TOTAL2		**498 602 578,34**	**655 505 417,20**
SIF COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	19	510 606 465,59	652 170 507,16
Impôt	20	424 602 418,64	283 140 028,02
Autres dettes	21	645 977 430,05	480 718 177,83
Trésorerie passif			
TOTAL 3		**1 581 186 314,28**	**1 416 028 713,01**
TOTAL GENERAL PASSIF		**11 774 281 373,65**	**10 671 181 314,86**

الملحق رقم(3)

COMPTE DE RESULTAT

(parnature)

U:DA

LIBELLE	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		6 022 388 020,17	4 932 177 882,20
Variation stocksproduit finis et en cours		-218 976 077,19	-49 161 628,99
Production immobilisée		92 395 180,54	
Subvention d'exploitation			25 404 818,63
1- PRODUCCTION DE L'EERCICE	22	5 895 807 123,52	4 908 421 071,84
Achats consommés		-1 646 245 163,73	-1 184 542 328,03
Services extérieur et autres consommations		**-804 202 102,50**	**-1 013 904 835,69**
2- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	23	**-2 450 447 266,23**	**-2 198 973 908,12**
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPOITAION (1-2)		**3 445 359 857,29**	**2 709 973 908,12**
Charges de personnel	24	-785 323 126,87	-711 223 035,98
Impôt , taxes et versements assimilés		-121 020 865,72	-109 894 016,35
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2 539 015 864,70**	**1 888 856 855,79**
Autres produits opérationnels		44 597 953,81	28 304 727,02
Autres charger opérationnelles		-29 902 533,28	-18 922 452,82
Dotation aux amortissements, provision et pertes de valeurs		-613 601 457,44	-458 239 227,81
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		59 015 865,84	65 765 667,04
5-RESULTAT OPERATIONNEL		**1 999 125 693,63**	**1315 765 569,22**
Produits financiers		9 367 381,85	4 383 877, 16
Charges financières		-1 195 822,97	-5626 301,72
6-RESULTAT FINANCIER		**8 171 558,88**	**-1 242 424,56**
7-RESULTAT ORDINAIRE AVANTE IMPOTS (5-6)		**2 007 297 252,51**	**1 314 523 144,66**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-348 573 077, 00	-252 688 026,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires		25 474 981,53	-25 881 566,02
Participation des travailleurs au résultats ordinaire		-90 000 000 ,00	-55 881 566 ,02
TOTAL DES PRODIUTS DES ACTVITES ORDINAIRES		**6 008 788 325,02**	**5 016 875 434,06**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-4 414 589 17,89**	**-4 036 012 373,64**
8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 594 199 157,04**	**980 862 969,42**
Eléments extraordinaires(produit)		-	-
Eléments extraordinaires(charge)		-	-
9-RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	-
10- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1 594 199 157,04**	**980 862 969,42**

الملحق رقم(4)

TABLEU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

U:DA

LIBELLE	NOTE	2016	2015
Flux de TRESORERIE PROVENANT DES OPERASIONNELLES			
Encaissements reçus des clients		7 083 560 532,30	5 965 976 252,70
Sommes versés aux fournisseurs et au personnel		-5 267 907 436,05	-5 050 020 150,02
Intérêts et autres frais financiers payés		-9 742 593,92	-7 971 759,13
Impôts surles résultat payé		-131 274 417,00	-732 408 579,13
Recette attente d'imputation		-	-
Flux de trésorerie avent élément extraordinaires		1 674 636 085,33	175 575 764,16
Flex de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		6 628 757,82	185 087,44
FLUX DE TREORERIE NET DES ACTIVITES OPERATIONNELLES(A)		**1 681 264 843,15**	**175 760 851,60**
FLUS DE TRESORERIE NET PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSMENT			-
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelle		-249 586 827,59	-247 404 966,54
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-	-
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-313 760 000,00	-10 634 461,06
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		12 852 836,15	14 324 333,94
Intérêts encaissés sur placements financiers		5 875 000,00	737 915,67
Dividendes et quote-part de résultats reçus		-	0,00
FLUX DE TRESORERIE NET PROVENANT DES ACTIVITES D'INVENTISSMENTS(B)		**-589 618 991,15**	**-242 977 177,99**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			0,00
Dividendes et autres distributions effectuées		-245 200 000,00	-448 641 250,00
Encaissements provenant d'emprunts			0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-138 791 377,86	0,00
Subventions (74 ;131 ;132)		-	25 404 818,63
FLUX DE TRESORERIE NET PROVENAT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT(C)		**-383 991 377,86**	**-423 236 431,37**
Incidence des variations des taux de charger sur liquidités et quasi liquidités			0,00
VARIATION DE TRESORERIE DE LA PERIODE(A+B+C)		**707 645 473,85**	**-490 452 757,76**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		2 874 349 412,82	3 364 802 270,58
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		3 581 995 486,67	287 449 512,82
Variation de trésorerie de la période		707 645 973,85	-490 452 757,76
Rapprochements avec le résultat comptable		**-888 553 183,19**	**-1 471 315 727,18**

الملحق رقم(5)

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

U:DA

Désignation	CAPITAL SOCIAL	PRIME D'EMMISION	ECART D'EVALUATION	ECART DE REEVALUATION	RESERVES RESULTAT
Solde au 31.12.2014	**1 900 000 000,00**				**6 285 055 075,21**
Changement des méthodes comptables 2015					
Correction d'erreurs significatives 2015					
Réévaluation des immobilisations 2015					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2015					
Dividendes payés 2015(intéressement dividendes& tantième					-566 270 859,98
Augmentation de capital2015					
Résultat net de l'exercice 2015					980 862 969,42
Solde 31.12.2015	**1 900 000 000,00**				**6 699 647 184,65**
Changement des méthode comptables 2016					
Correction d'erreurs significatives 2016					
Réévaluation des immobilisations2016					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat2016					-251 003 86,66
Dividendes payés 2016(intéressement, dividendes & tantièmes)					-248 350 000,00
Augmentation de capital2016					
Résultat net de l'exercice 2016					1 594 199 157,04
Solde au 31.12.2016		**1 900 000 000,00**			**7 794 492 481,03**