جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة التخصص:تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

القياس و الإفصاح عن القوائم المالية

مقدمة من طرف الطالب:
بوزيان بن ذهيبة
مكرطار إبراهيم

تحت إشراف
د.بن زيدان الحاج

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	شهيدة عبد الله	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مقررا	بن زيدان حاج	أستاذ ت ع	جامعة مستغانم
مناقشا	بوبكر محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وتقدير

الحمد الله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ،فالحمد لله أوله وأخره و لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف " بن زيدان الحاج" الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا العمل ، شكرا جزيلا دكتور ' بن زيدان الحاج من القلب

كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة ،كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ،وكما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال إدارة العلوم المالية و المحاسبة وأتقدم بشكر إلى كل الطلبة علوم المالية و المحاسبة وخاصة طلبة ، تخصص تدقيق محاسبي ، ومراقبة التسيير و أتقدم بشكر إلى كل أفراد العائلة الصغيرة ، و الكبيرة وأشكر كل من ساعدني أثناء مشوار الدراسي و أطلب العفو و السماح من كل شخص سببت له المشاكل من دون قصد و أشكر من ساعدني في إتمام هذا العمل

إهداء

إلى منارة العلم و الإمام المصطفى ،إلى لذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى كل من قدم مساعدة خلال المشوار الدراسي سواء كانت مساعدة مادية أو معنوية

إلى كل أفراد العائلة الغير و الكبير إلى كل الأصدقاء إلى كل الأساتذة و بالأخص الدكتور بن زيدان الحاج

إلى كل أدارين وعمال قسم العلوم المالية و المحاسبة

إلى كل عمال جامعة عبد الحميد بن باديس دون استثناء

إلى كل الطلبة علوم المالية و المحاسبة وخاصة تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

إلى كل طلبة جامعة عبد الحميد بن باديس

الفهرس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
كلمة شكر	
الإهداء	
الفهرس	
قائمة الإشكال البيانية	
قائمة الجداول	
قائمة الاختصارات و الرموز	
المقدمة	5-2
الفصل الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وعرض القوائم المالية	30-7
تمهيد	7
المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	11-7
المطلب الأول: ماهية للنظام المحاسبي المالي	10-7
المطلب الثاني :أهداف ومميزات للنظام المحاسبي المالي	11-10
المبحث الثاني :عرض القوائم المالية	30-12
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية	16-12
المطلب الثاني :مكونات القوائم المالية	30-16
خلاصة الفصل	31
الفصل الثاني : الإفصاح في القوائم المالية وقياس عناصر القوائم المالية	58-33
تمهيد	33
المبحث الأول : الإفصاح في القوائم و التقارير المالية	41-33
المطلب الأول : ماهية الإفصاح	38-33
المطلب الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح	40-38
المبحث الثاني : الإطار المفاهمي للقياس المحاسب وقياس القوائم المالية	58-41
المطلب الأول : المقومات العلمية للقياس المحاسبي	44-41
المطلب الثاني : الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي	48-45
المطلب الثالث : مشاكل القياس المحاسبي	52-49
المطلب الرابع : قياس القوائم المالية	58-52
خلاصة الفصل	59
الخاتمة العامة	63-61
الملخص	
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الجداول و الأشكال و الاختصارات

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهداف القوائم المالية	14
02	العلاقة بين القوائم المالية	28
03	مصادر تحيز القياس المحاسبي	52

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	40
02	توضيح أركان القياس المحاسبي	42
03	أنواع القياس المحاسبي	44
04	توضيح الأنظمة الفنية للقياس المحاسبي	48

قائمة الاختصارات و الرموز

العبارة باللغة العربية	الاختصار	العبارة كاملة
جمعية المحاسبة الأمريكية	AAA	American accoutrions association
المجلس لوطني للمحاسبة	CNC	Consignation de la comptabilité
معايير المحاسبة الدولية	IAS	International accoutrions standards
معايير الإبلاغ المالي	IFRS	Plan comptable nationale
المخطط المحاسبي الوطني	PCN	International Financial reportions standards
النظام المحاسبة	SCF	System comptable financier
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB	International accoutrions standards board
لجنة معايير التقييم الدولية	IVSC	International valution standards Council

مقدمة عامة

مقدمة

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات،ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية،للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن ،نظام للمعلومات دور جمع بيانات ،عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة و الظروف و الأحداث التي أثرت عليها ،ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية ،لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين وظيفة القياس ووظيفة الإفصاح ويمكن القول أن هناك تكامل بين هاتين الوظيفتين حيث يتم الإفصاح عن نتائج عملية القياس بغرض تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات ، مستخدمي القوائم المالية ، لكن اختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد إلى أخر بسبب اختلاف المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها ، و طرائق تطبيقها فهي مكيفة ، للاستجابة للأهداف المحلية في كل دولة مما يجعل القوائم المالية غير متجانسة عبر دول العالم و هذا الأمر يصعب على مستخدمي القوائم المالية ، عملية قراء و استغلال المعلومات المالية المحتواة فيها .

و في هذا المسعى برزت عدة جهود و محاولات لوضع أسس وقواعد ومعايير محاسبية متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية القياس و الإفصاح و كيفية عرض المعلومات في القوائم المالية وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبة المختلفة بغية الوصول إلى توافق محاسبي عالمي،و قد أثمرت هذه الجهود بصدور المعايير المحاسبية الدولية وذلك قصد تلبية احتياجات متخذي القرار على المستوى الدولي للمعلومات ، و بالخصوص الشركات المتعددة الجنسيات التي تحاول السيطرة على الأسواق العالمية .

و في إطار تبني الجزائر لاقتصاد السوق و الشراكة مع الاتحاد الأوربي و السعي نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات الاقتصادية و التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي الوطني و اعتماد النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير الإبلاغ المالي ، حيث بدأ العمل به منذ 2010/01/01 .

1. إشكالية الدراسة :

و على هذا الأساس تظهر ملامح الإشكالية التي تسعى إلى دراستها و المتمثلة في التساؤل التالي :

هل القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يضمن مصداقيتها و شفافيتها ؟

و يتفرع من هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هي مبررات و دواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر ليتوافق مع التطورات الاقتصادية الجزائرية و الممارسة المحاسبية الدولية ؟
- ما هي القوائم المالية ؟ و كيف يتم إعدادها ؟ و من هم مستخدموها ؟
- ما المقصود بالإفصاح و ما هي متطلباته ؟ و كيف يتم الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
- ما مفهوم القياس المحاسبي و ما أهميته في إعداد القوائم المالية ؟ و ما هي طرق القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ؟

2. فرضيات الدراسة :

و كإجابة للإشكالية يمكن وضع الفرضيات التالية :

- عمدت الجزائر مؤخرا إلى القيام بإصلاحات محاسبية و التي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية و خارجية

- إن الإفصاح في القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي من شأنه إعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات موثوقية قابلة للمقارنة و ملائمة لمختلف مستعمليها .
- يعتبر القياس المحاسبي العملية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة بدائل و التي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع.

3. مبررات اختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب و دوافع و محفزات إلى البحث في هذا الموضوع من أهمها :

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع -المنظومة المحاسبية الحالية SFC- إضافة إلى ارتباطه الوثيق بتخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير .
- التغيرات التي حصلت في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية، و ذلك بالاتجاه نحو الانفتاح الاقتصادي و ما رافقه من تعديلات قانونية و تنظيمية.
- الدور الذي يلعبه القياس و الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية من خلال إعطاء القوائم ذات دلالة و شفافية بما تحتويه من المعلومات.
- ثقل الموضوع في علم الاقتصاد و علم المحاسبة
- ان موضوع الدراسة واحد من أهم المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا .

4. أهمية الدراسة :

- ❖ يستمد البحث أهميته من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة و تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01 .
- ❖ الدور الأساسي الذي يلعبه القياس المحاسبي لإعطاء معلومات محاسبية مالية صحيحة .
- ❖ يستمد البحث أيضا أهميته من دور الإفصاح من عملية القياس لإعطاء مصداقية للقوائم المالية .

5. أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي و اختبار الفرضيات المتبناة ، كذلك تهدف هذه الدراسة إلى :

- تحديد الآثار و الصعوبات التي توجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي .
- اكتشاف النظام المحاسبي المالي والإصلاحات التي قامت بها الجزائر و مميزات النظام المحاسبي المالي .
- إبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و ما هي بدائل القياس الذي جاء بها هذا النظام.
- إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسات و المعلومات التي يوفرها .
- اكتشاف مشاكل القياس المحاسبي.

6. حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

✍ حدود الموضوع : تهتم الدراسة بتوضيح متطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في تبني النظام المحاسبي المالي ، بالإضافة إلى أهمية هاتين العمليتين في إعطاء المعلومات المالية المصداقية و الشفافية .

✍ الحدود المكانية: تكون الدراسة نظرية على مستوى مكتبة الجامعة.

✍ الحدود الزمنية: تتمثل الحدود أزمنية في دراسة عناصر القوائم المالية لسنوات معينة.

7. منهج الدراسة :

من أجل بلورة عناصر الإجابة،عن الأسئلة المطروحة ،سوف يتم انتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي قصد إبراز كل العناصر التي لها أهمية بالبحث من خلال التعاريف ودراسة طرق القياس ومتطلبات الإفصاح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

8. الدراسات السابقة :

في حدود مطالعة الطالب تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع و المتمثلة في الدراسات التالية

دراسة ضيف الله محمد الهادي "أثر تطبيق معايير المحاسبة المالية و الإبلاغ المالي على الإفصاح وجودة التقارير المالية "مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة البليدة الجزائر،2014 تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول الإفصاح المحاسبي وأساليب المختلفة للإفصاح المحاسبي وذلك كانت الدراسة تشمل جانب الإفصاح وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي على الإفصاح وجودة،وشفافية ومصداقية التقارير المالية حيث تطرق الطالب في الدراسة إلى كل جوانب الإفصاح

دراسة بسمة سويد "دراسة مقارنة بين البدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)،شهادة ماستر جامعة قصدي مرباح ورقلة،الجزائر 2012/10/11

تمحور إشكالية الدراسة ، حول القياس المحاسبي و التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ، وأساليب ، القياس حيث تطرقت الطالبة في هذه الدراسة إلى القياس المحاسبي وفق المعايير IAS/IFRS وبدائل القياس المحاسبي

دراسة رولا كاسر لا يقة، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار مذكرة ماجيستر جامعة تشرين كلية الاقتصاد ، سورية ،2008 .

تمحور إشكالية هذه الدراسة حول قيود ومحددات القياس وكذالك القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وكذلك ترشيد الاستثمارات، حيث تطرق الطالبة في هذه الدراسة إلى قياس و الإفصاح عن القوائم المالية ومحددات القياس المحاسبي المالي

9. التقسيم المنهجي للدراسة :

من أجل معالجة الإشكالية و الإجابة على أسئلتها واختصار الفرضيات وتحقيق الأهداف المرجوة تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وعرض القوائم المالية

حاولنا من خلاله التطرق إلى الإطار العام لنظام المحاسبي المالي وذلك باستعراض النظام المحاسبي المالي من خلال،مفهومه ومجال تطبيقه وما هي أهدافها ومميزاته بالإضافة إلى هيكلة ، وكذا عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال المفاهيم الأساسية لهذه القوائم ، مع ذكر الأهداف ومميزات كل قائمة مالية

الفصل الثاني: الإفصاح عن القوائم المالية وقياس عن القوائم المالية

يتضمن هذا الفصل الإطار العام للإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق إلى الإفصاح المحاسبي من خلال ماهيته والمقومات الأساسية له بالإضافة إلى المحددات التي تؤثر على عملية الإفصاح،إضافة إلى المفاهيم والجوانب الأساسية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي بالإضافة إلى المشاكل التي تمس عملية القياس و يتضمن هذا الفصل أيضا قياس عناصر القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول

الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وعرض القوائم المالية

تمهيد :

يؤثر الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في البلدان المختلفة على فهم محتوى المعلومات في القوائم المالية ، خصوصا بالنسبة للمستثمرين على المستوى الدولي (الشركات المتعددة الجنسيات) ، و هذا ما كان السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية و ذلك بتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية .

إن الجزائر كواحدة من الدول الساعية لمسايرة التطورات الاقتصادية ، شرعت في عملية إصلاح المنظومة المحاسبية بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية ، و ذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية المالية .

و بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي و الشروع في تطبيقه بداية من سنة 2010 ، أصبحت المؤسسات المنطوية تحت مجال تطبيقه و في هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل الى ما يلي :

الإطار العام للنظام المحاسبي .

عرض القوائم المالية .

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي :

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ،قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC المكلف بمهمة توحيد و تنظيم المحاسبة في الجزائر ، بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة و مسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبة الدولية من جهة،و من جهة أخرى تجاوز نقائص و قصور المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة ،و لقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ابتدءا من جانفي 2010 . و مما سبق سنتطرق في سياق هذا المبحث إلى النقاط التالية :

ماهية النظام المحاسبي المالي.

أهداف و مميزات النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى تعريف النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه،و كذا الدوافع التي أدت بالجزائر إلى تبنيه ،و في الأخير سنتطرق إلى مراحل تصميم هذا النظام .

الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي :

1. **مفهوم النظام المحاسبي المالي :**

لقد جاء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن لنظام المحاسبي المالي ، ليحدد مفهوم المحاسبة المالية بناءا على نص المادة رقم 03 على أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها و تسجيلها و عرض كشوف (القوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

و من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية و التي تتمثل فيما يلي :

- هي نظام للمعلومات حيث ترتكز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي .
- هي معلومات يمكن قياسها بناءا على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- تخزين، تصنيف و تسجيل المعلومات المالية.
- إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية .

- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية و الأداء من خلال جدول حساب النتيجة.
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة و معرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية و ما يماثلها .

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 11/07 في 25 نوفمبر 2007 مجال تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاص بها، و المعنيون بمسك المحاسبة هم:

الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

التعاونيات.

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانون يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة

كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة

الفرع الثاني : إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

3. إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

بعد تطبيق إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في بداية سنة 1976 ونتيجة للتغييرات الاقتصادية الحاصلة على الساحتين الوطنية و الدولية ونظرا للنقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني ، فقد كان من الضروري الشروع في التفكير و القيام بإجراءات إصلاح على إصلاح المخطط المحاسبي الوطني لتكيفه مع التغييرات الحاصلة و هو ما تم فعلا ، وأوكلت هذه المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي أنشئ في سنة 1996 ، للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية

1-3 إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر وبعد أن تم تكليفه من طرف الوزارة المالية في 28 مارس 1998 بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني لتكيفه مع تحولات الاقتصاد الوطني وجعله أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات ، كون المجلس فوج إلى لجنة المخطط المحاسبي الوطني ، التي اتبعت المسار التالي

- ✓ تقييم حالة تطبق المخطط المحاسبي الوطني ونقائصه
- ✓ استقبال ملاحظات وتوصيات ممارسي المحاسبة ومستعمليها حول هذا المشروع
- ✓ إعداد مشروع المخطط المحاسبي مع الأخذ في الحسبان الملاحظات و التوصيات المطروحة
- ✓ عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة لدراسته

❖ **مساءلات التقييم المخطط المحاسبي الوطني**

في إطار مهمتها قامت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد استجوابين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني وأرسل الاستجواب الأول في جانفي 1999 إلى عدد كبير من مهني المحاسبة وتضمن عددا كبير من الأسئلة إضافة إلى تزاحمه مع أعمال نهاية السنة مما جعل الردود على الاستجواب جد ضعيفة ، الأمر الذي دفع المجلس إلى إرسال الاستجواب الثاني في جويلية 2000 و الذي شمل

على عدد أقل من الأسئلة ومن المستجوبين ، ويتكون الاستجواب الأول من جزأين يتمحور الجزء الأول حول اعتبارات هامة تخص معالجة بعض المبادئ المحاسبة ، المفاهيم و التعاريف ، عرض القوائم المالية ،الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات ، مستندات العمل المحاسبي المهام المحاسبية ، العمليات التي تحتج لتوحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير بينما خصص الجزء الثاني للترتيبات الموجودة في المخطط و الخاصة بتنظيم الحسابات ، المصطلحات قواعد سير واستعمال الحسابات و التقييم [1]

ويطلب من المستجوبين إعطاء أرائهم وإبداء ملاحظاتهم حول كل هذه الجوانب أما بالنسبة للاستجواب الثاني فقد كانت الأسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات الإطار المحاسبي عرض الميزانية ، جدول حسابات النتائج و القوائم المالية الأخرى بالإضافة إلى طرق التقييم على ضوء هذين الاستجوابين تبيين أراء المهنيين وانتقاداتهم المخطط المحاسبي الوطني غير أن مجملها كان يتعلق بأمور تقنية ولم تتطرق للإطار المفاهمي ولقد توصلت اللجنة في تقريرها التقييمي للاستجوابين إلى النتائج التالية

- ✓ تخصيص جوانب خاصة للمبادئ قواعد التقييم ،و المصطلحات المحاسبية
- ✓ إعادة النظر في عدد ، شكل ومحتوى القوائم المالية النهائية أكثر لحاجات المستعملين
- ✓ بإضافة إلى وجود اقتراحات و التي تستحق حسب اللجنة لتقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى :
- ✓ التسجيل المحاسبي و تقييم السلع ،البضائع ، المواد و المنتجات (نظام الجرد)
- ✓ هيكلة تسمية ومحتوى بعض الأصناف و عناوين الحسابات [2].

❖ **خيار مراجعة المخطط المحاسبي الوطني**

أخذ بعين الاعتبار الأجوبة المقدمة في الاستجواب الأول اختيار اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني دون تغييره وذلك نظرا لارتفاع تكلفة الإصلاح المحاسبي وحتى لا يتم التأثير على الممارسة المحاسبية

4. اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في 2001 وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة فرنسية متكونة من المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC) و الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) بتمويل من طرف البنك العالمي ، وقد شكل المجلس لهذا الغرض لجنة قيادة (comité de pilolage) تضطلع بمهمة التنسيق و متابعة أعمال فريق الخبراء وتم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل

1- تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

2- إعداد مشروع نظام محاسبي جديد

3- التكوين المخطط المحاسبي الجديد و المعايير المحاسبة الدولية

المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات ممكنة

الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات التوحيد القانوني الاقتصادي في الجزائر

الخيار الثاني : وتتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية(IASB) ومع مرور الوقت سيكون هناك نظاميين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد ، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف

[1]) المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، يتضمن انشاء المجلس الوطني للمحاسبة ، المادتين الثانية الثالثة

[2]) المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، يتضمن انشاء المجلس الوطني للمحاسبة ، المادتين الثانية الثالثة

الخيار الثالث : بالنسبة لهذه الخيار ، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة المخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي ، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية

بعد دراسة الاقتراحات الثلاثة اختار المجلس الوني للمحاسبة الخيار الثالث وتبنى بذلك استراتيجية توحيد محاسبي ،تقضى بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية ،وهو ما تجسد فعلا في النظام المحاسبي المالي وكان من المقرر أن تشرع تطبيقه في 01 جانفي 2009 غير أنه بسبب تعذر التحضير الجيد لهذا الموعد على المستوى التقني فقد تم تأجيل الموعد إلى 01 جانفي 2010[1]

المطلب الثاني : أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي لتحقيق عدة أهداف لم تكن متاحة من خلال المخطط المحاسبي الوطني ، ويتميز هذا النظام المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية بعدة مميزات وخصائص و التي سنتطرق إليها مع الأهداف في هذا المطلب

1. أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى عدة أهداف نذكر منها مايلي :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذه الأنظمة
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمرين الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق الحسابية
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات
- تعز مكانة وثقة الجزائر لدي المنظمات المالية و التجارة العالمية [2]
- العمل على ترسيخ أسس حوكمة المؤسسات
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية للمؤسسة
- التمكن من القابلية المقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان المسيرين و المساهمين و المستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها
- نشر معلومات كافية وصحيحة ، وموثوقة بها و شفافة تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم

2. مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية :

أولا : اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية ، ضمن المرجعية IAS/IFRS لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة

[1]) ابن بن بلغيث أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدلي ، بالتطبيق على حالة الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004 ، ص 172

[2]) كتوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، جامعة الشلف ،العدد السادس 2009،ص 292-293.

ثانيا : يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس وإعداد القوائم المالية وهذا ما يحدث من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية [1]

ثالثا : يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات لأنه يحتوي على :

- إطار تصوري (مفاهيمي) و الذي هو مستمد من الإطار التصوري للمعاير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في: الاتفاقيات المحاسبية الخصائص النوعية للمعلومة المالية و المبادئ المحاسبية الأساسية
- إعطاء نماذج للقوائم المالية : الميزانية،حساب النتيجة ،جدول تدفقات الخزينة،جدول تغير الأموال الخاصة ، الملاحق
- تقديم مدونة الحسابات وقواعد سيرها

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتوج النهائي لأي نظام محاسبي ، والتي تعكس امتزاج مجموعة من العناصر التي تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة أو تسطير عليها و التعبير عنها بقيمة نقدية ، فالعملية الإنتاجية المحاسبية لهذه القوائم تحكمها مجموعة من الإجراءات و المبادئ في قياس التغيرات التي تحدث خلال الفترة و المتعارف عليها في المجال المحاسبي على أنها سنة مالية ،وتمثل القوائم المالية أداة اتصال بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها من خلال الإفصاح عنها بهدف إمدادهم بالمعلومات الضرورية قصد استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية وانطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مايلي :

- ماهية القوائم المالية
- مكونات القوائم المالية

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

لتوضيح ماهية القوائم المالية ، ومعرفة مختلف جوانبها نتطرق لتعريف القوائم المالية ، وكذا الترتيبات و الفرضيات المبادئ الأساسية لإعدادها ، بالإضافة إلى الخصائص وأهداف ومستخدمو القوائم المالية

الفرع الأول تعريف القوائم المالية

تعريف 01 : عرفت القوائم المالية بأنها 'مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن : الميزانية ،قائمة حساب النتيجة ،قائمة تدفقات الخزينة ،قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق ،الهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية و الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية

تعرف 02 : تعرف القوائم المالية على أنها وثيقة مالية تحتوي على 5 وثائق أساسية وتعرف في المحاسبة على أنها عملية لمنتجات نهاية العملية المحاسبية وهي الوثيقة التي ينحصر فيها كل المعلومات الخاصة ب المنشأة سواء على المستوى الداخلي أو المستوى الخارجي [2]

تعريف 03 : وعرفت القوائم على أنها الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية[3]

---

[1]) بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، بدون دار نشر الجزائر ، ج1، 2010 ص 22-23.

[2]) محاضرات مقياس المعلومات المالية ومراقبة التسيير ، جامعة مستغانم

[3])طارق حماد عبد العال ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل الدار الجامعية ،مصر ،2002،ص 35

تعريف 04: ومن جهة أخر عرفت القوائم المالية بأنها "هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة ،حيث تتمثل في التقارير أو الكشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات و المعلومات الصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة [1]

الفرع الثاني : الفرق بين التقارير المالية و القوائم المالية

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسيلة لتوصيل المعلومات للأطراف الخارجية ، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ،إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة ، حيث أن التقارير المالية تشمل معلومات مالية وغير مالية يتم تقيمها إما لأنها تطلب بواسطة الجهات الرسمية أو الحكومية ، أو أن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها اختياريا إذا تشتمل هذه التقارير إلى جانب القوائم المالية كل من خطاب مجلس الإدارة وتوقعات وتنبؤاتها بخصوص النشاط الحالي أو المستقبلي للمؤسسة ، فالتقارير المالية مفهوم أشمل وأوسع من القوائم المالية وما هذه الأخيرة إلا أحد أجزائها [2]

الفرع الثالث : الترتيبات الخاصة لإعداد القوائم المالية

تضمن النظام المحاسبي المالي عدة إجراءات وترتيبات تخص إعداد القوائم المالية وتتمثل فيمايلي [3]:

يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية و الأداء المالية للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية ،ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة و أثار الأحداث المتعلقة بنشاطها

..... القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر ، من تاريخ إقفال السنة المالية - تعرض القوائم المالية لزونا بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري

توفير القوائم المالية معلومات تسمح بمقارنات مع السنة المالية السابقة حيث يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية حساب النتيجة ،قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة المستخدمي القوائم المالية

وفي حالة ما إذا كان من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق القياس أو العرض (الإفصاح) يكون من الضروري تكيف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة ،وإذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة بسبب اختلاف هذه السنة المالية ، فإنه يجب إعادة ترتيب أو تعديل المعلومات العددية للسنة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع تقديم التفسيرات في الملاحق

الفرع الرابع : الخصائص النوعية القوائم المالية

وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وتتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيمايلي :

1- الملائمة :

أي ملائمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية

2- الدقة و الموثوقة

[1]) عبد الستار الكبيسي ، الشامل في المحاسبة ،دار وائل ،عمان الأردن ط2 ، 2010 ،ص 481.

[2]) كما الدين الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية المكتب الجامعي الحديث مصر ،2009،ص 13

[3]) القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المواد من 26-29

أي أن يكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء و التحيز ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة ، وهذا يعود إلى درجة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي التمثيل الصادق ، الجوهر فوق الشكل البيان الحيطة و الحذر ، الأهمية النسبية

3- القابلية المقارنة

من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمين المعلومات المقارنة بالنسبة للقوائم المالية المؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك فترات متعاقبة كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة المعينة

4- القابلية للفهم (الوضوح)

ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير و المحاسبة

5- الحياد :

نعني أن لا تكون القوائم المالية متحيزة ، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمين المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى ، أو لتحقيق هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز

الحيطة و الحذر :

تعني وجود درجة من الحذر ،في اتخاذ الأحكام الضرورية للإجراء التقديرات المطلوبة يجب أن تكون ممارسة الحذر في إعداد القوائم المالية بمقدار معقول دون مبالغة

الفرع الخامس : أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي نتائج الأعمال و التغيرات في الوضع المالي للمؤسسة وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات .

تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين ومع ذلك فإنها تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية و لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية

تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها

الشكل رقم 01 :أهداف القوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على ،معايير المحاسبة IAS/IFRS

الفرع السادس : مستخدمو القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم التي يتم اتخاذها من قبلهم بناء على هذه المعلومات ،وكذلك تتعدد حاجاتهم من هذه المعلومات بسبب تنوع وتعدد قرارتهم ،ويمكن تحديد الفئات الرئيسية التالية كمايلي [1]:

1- المستثمرون

إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر و العوائد المرتبطة باستثمارهم ، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الشراء أو البيع ،ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم

2- الموظفون :يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار المؤسسة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعوياتهم المختلفة في الوقت المناسب وكذلك تقييم قدرة المؤسسة على دفع المكافئة و منافع التقاعد وتوفر فرص العمل

3- المقرضون :

[1]) حسين يوسف القاضي سمير معذي اليشاني ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية اعداد التقارير المالية الدولية ،دار الثقافة ، عمان الاردن ، ج1 ، 2012 ،ص 21

تساعدهم المقرضون المعلومات المحاسبية على تحديد ما إذا كانت قروضهم و الفوائد المترتبة عنها سوف تسددها المؤسسة عند تاريخ الاستحقاق أما لا

4- الموردون و الدائنون الآخرون

يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون ن بها في الوقت المناسب أو تمكنهم من معرفة إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند تاريخ الاستحقاق

5- العملاء :

يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت لهم ،ارتباطات طويلة الأجل معهم أي يقع اهتمام العملاء حول المعلومات التي تخص استمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو أخدماتها

6- الدولة :

تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية ،ومن أجل قياس الدخل الوطني وعمليات الإحصاء المختلفة

7- الجمهور

يمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات ،حول المؤسسة ،وكذلك يمكن تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقديم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحلين و بالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة .

المطلب الثاني : مكونات القوائم المالية

في خصم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة استحداث النظام المحاسبي المالي ثلاث قوائم ،وهي قائمة تدفقات الخزينة ،قائمة تغير الأموال الخاصة ، و الملحق ، بينما احتفظ بالميزانية ،وقائمة حساب النتيجة ،لكن مع بعض التعديلات حيت تكون موافقة معايير ، المحاسبية الدولية ، ويجب على كل المؤسسة تكون تحت مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد وعرضها ،خلال السنة المالية وفق مبادئ وأسس محاسبية ،وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مايلي

- تعريف القوائم المالية
- مميزات وعيوب كل قائمة
- مكونات كل قائمة
- الشكل النموذجي لكل قائمة حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : الميزانية

تعتبر الميزانية من ضمن القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة المالية ، و التي من خلالها يتم اتخاذ القرارات المناسبة ،لذا سنتطرق إلى مفهوم هذه القائمة ،مميزات وعيوبها ،بالإضافة إلى مكوناتها و الشكل النموذج لها وفق النظام المحاسبي المالي

1- تعريف الميزانية

تعد الميزانية المكون الرئيسي للقوائم المالية وهي عبارة عن البيان الذي يوضح الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة في نقطة زمنية ؟،وتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها[1]

وتعرف الميزانية كذلك أنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما لها من موجودات وممتلكات (استخدامات وتسمي بالأصول وما عليها من مطلوبات (موارد) وتتسمى بالخصوم[2]

و يمكن النظر إلى الميزانية من زاويتين مختلفتين[3] :

أولا من جهة النظر الاقتصادي

حيث تفهم الأصول على أنها استخدامات (الاستثمار) و الخصوم على أنها مصادر لتمويل تلك الاستخدامات

ثانيا : من وجهة نظر الإجرائية المحاسبية

من خلاف تعريف لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) أن الميزانية هي عبارة عن " بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدنية أو الدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ المحاسبية

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج مايلي

الميزانية هي عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول وخصوم المؤسسة يتم إعداده في نهاية السنة المالية لتبين الوضعية المالية للمؤسسة

تظهر الميزانية الأرصدة المدينة و الدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ إقفال الحسابات

تظهر الميزانية في جانب الأصول الاستخدامات (القيم المعنوية الأرضي المباني المخزونات النقدية وغيرها) في حين نجد في جانب الخصوم مصادر هذه الاستخدامات (أموال خاصة ،ديون طويلة وقصيرة الأجل)

2- مزايا وعيوب قائمة الميزانية

هناك عدة مزايا تجعل الميزانية مهمة في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ،لكن لا تخلى هذه القائمة من عيوب تحد من قيمتها ويمكن أن نتطرق لهذه المزايا العيوب كمايلي :

2-1 مزايا قائمة الميزانية :

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقيق الميزات التالية : [4]

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها ووفق لما يعرف بنسبة لتغطية و التي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لإلتزماتها
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال
- القيام بعمليات التحليل المالي
- بيان التزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات المحلية و المعايير المحاسبية الدولية
- الوقوف على استمرارية المؤسسة أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية

[1])طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل ، الدار الجامعية مصر ، 2002 ،ص 124.

[2]) بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق scfو المعايير الدولية ، منشورات كليك الجزائر ،ج2،ط1،2013،ص425

[3]) رضوان حلة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر دار وائل ،عمان الاردن ، ط2،2006 ص 297 .

[4]) خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط1، 2008، ص 113 -114

- معرفة سياسة المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية

2-2 عيوب قائمة الميزانية :

بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية ، في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد،ومن هذه العيوب [1]

- التعبير عن معظم الأصول و الالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية ،وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها
- التقدير و الحكم الشخصي لبعض العناصر ،مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها ،وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها
- عدم شمول الميزانية للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة و التي يصعب قياسها بموضوعية ،مثل الموارد البشرية و الشهرة المولدة داخليا و التي يتم الاعتراف بها عند بيعها
- تقيس الوضعية المالية ،خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة

3- مكونات قائمة الميزانية

تتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ؟،تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان ،منفصلان عن بعضهما البعض ،تضم معطيات السنة المالية الجارية و الأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية وينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل العناصر التالية

1-3 الأصول :

تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفرها منافع اقتصادية مستقبلية ،وتشكل عناصر الأصول الموجهة،لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية ،أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهته تشكل أصول جارية

1-1-3 الأصول غير الجارية

القيم المعنوية ،شهرة المحل ،قيم معنوية أخرى القيم الثابتة المادية تضم الأراضي ،المباني ، قيم ثابتة أخرى قين ثابتة للتنازل ، القيم الثابتة الجارية، الأصول المالية وتضم ،سندات معاد تقيمها،سندات مساهمة ثابتة ، مساهمات وحقوق مماثلة ،قروض وأصول مالية غير متداولة أصول ضريبية مؤجلة [2]

التثبيتات غير المادية : وهو أصل قابل للتجديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية وهي تلك التثبيتات المعنوية (غير الملموسة) وتكون تحتوي على ترخيص مثل البرامج المعلوماتية ،براءات الاختراع حقوق التأليف...الخ

* **التثبيتات المادية :** وهو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج ،تقديم الخدمات و الإيجار ،والاستعمال لأغراض إدارية وهي قابلة للاهتلاك باستثناء الأراضي مثل المباني ،المعدات و الأدوات السيارات أو معدات النقل الأراضي ....الخ

***التثبيتات في شكل امتياز :** وهي كل التثبيتات المادية أو من غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز الممنوح له ، ويعرف امتياز الخدمة

[1]) محمد أبو نصار ،جمعة حميدات ،معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي،دار وائل عمان الأردن ، ط3،2009،ص 31

[2]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص ، 77-78.

العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي مانح الامتياز إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي صاحب الامتياز تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤولية لمدة محدودة وطويلة على العموم قابل حق اقتضاء اتاوي من مستعملي الخدمة العمومية

***التثبيتات الجاري انجازها :** هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لازالت لم تكتمل بعد في انجازها ،أي أنها في الواقع انجازات الهدف منها أن تكون في نهاية تثبيتات ،فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي

***التثبيتات المالية :** ويقصد بهت أساسا تلك السندات المثبتة فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لأثنى عشرة شهر ونميز بين

وتضم الأصول المالية وتضم السندات الثابتة ، سندات المساهمة و الحقوق المماثلة قروض وأصول مالية غير متداولة

سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد اهتلاكها الدائم مفيد لنشاط المؤسسة ،خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات أو أن تمارس مراقبيها : المشاركة في المؤسسات الفرعية المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة

السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على مدى الطويل بقدر أو بأخر مردودية مرضية ،لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها

السندات المثبت الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيف ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك

القروض و الديون التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تنوي أو لا تسعها القيام ببيعها في أجل القصير : الديون لدى الزبائن وغيرها من ديون الاستغلال الأكثر من اثني عشر شهر أو القروض التي تزيد على اثنى عشر شهرا و المقدمة لأطراف أخرى [1]

2-1-3 الأصول الجارية

تضم الأصول الجارية التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في اطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة و الأموال التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثنى عشر شهرا بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي يخضع استعمالها للقيود [2] ويمكن اختصارها في المخزونات و الحسابات الجارية ؟،الزبائن ومدينون آخرون ، حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها

***المخزونات :** وتشمل السلع و المنتجات التامة الصنع ،المواد الأولية المنتجات و الخدمات قيد التنفيذ ، الفضلات و المهملات وغيرها

الزبائن و المدنين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة ، وتتضمن المبالغ المستحقة على الزبائن ،أوراق قبض الضرائب و الأعباء المثبتة مسبقا

النقديات وما يعادلها (الموجودات وما يماثلها) وتشمل النقية في الصندوق الحسابات الجارية لدي البنوك و البريد ، أوراق القبض قصيرة الأجل

2-3 رؤوس الأموال الخاصة

وهو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها ،فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها وغير الجارية ، و تضم كل من رأس المال الصادر ،العلاوات الاحتياطات فارق التقييم ،فارق إعادة التقييم ،فارق المعادلة الترحيل من جديد و تتجه السنة المالية [3]

---

[1]) الفرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها المادة رقم 121 ، 1 ص 8

[2]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص78

[3]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص78

3-3 الخصوم

وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية و التي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من المورد التي تملكها المؤسسة،وتمثل منافع اقتصادية وتنقسم الخصوم إلى :

1-3-3 الخصوم الغير الجارية

وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة ،أو تلك التي قد تكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشرة شهرا وتتضمن [1]

- قروض وديون مالية
- التزام ضريبي مؤجل
- خصوم أخرى غير متداولة
- مؤونات وإيرادات مقدمة و الخصوم الماثلة

2-3-3 الخصوم الجارية

هي التزامات التي تتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثنى عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال وتتضمن العناصر التالية

الذمم الدائنة : وهو ما على المؤسسة من التزامات اتجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل ، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا ، وتتكون من الموردون العاملون ، ضرائب الدخل المستحقة

القروض قصيرة الأجل :وهي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة

4- **المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الملحق** يجب على المؤسسة بأن تفصح إما في صلب الميزانية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة ،ويجب أن يتم تصنيف كل عنصر إلى عناصر فرعية حينما يكون مناسب حسب الطبيعة ،ويجب الإفصاح بشكل مستقل على المبالغ الدائنة و المدينة ،للمؤسسة الأمر و المؤسسات التابعة لها و الفروع و الأطراف الأخرى ذات العلاقة وتتمثل هذه الافصاحات مايلي :[2]

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة و الفوائد ذات الأقلية
- وصف الطبيعة وعرض كل احتياط
- مبلغ توزيعات الإرباح المقترحة بعد تاريخ إقفال الميزانية بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم
- عدد الأسهم المصرح بها
- عدد الأسهم المدفوعة وغير المدفوعة كليا
- القيمة الاسمية لكل سهم أو عملية أن لأم تكن للأسهم قيمة اسمية
- تطوير عدد الأسهم بين بداية السنة ونهاية السنة
- عدد الأسهم التي تمتلكها المؤسسة أو في الفروع أو المؤسسات المشاركة
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أو عقود البيع
- الحقوق و الامتيازات و التخفيضات المتعلقة بالأسهم

5- شكل قائمة الميزانية

[1]) مؤيد راضي خنفر ،غسان فلاح المطارنة ،تحليل القوائم المالية ،دار الميسرة للنشر ،عمان الاردن،ط3 ،2011،ص 46

[2]) القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، المتضمن الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،الفقرة 1،2130

أما فيما يخص شكل الميزانية ،فقد تضمن النظام المحاسبي المالي نموذج للميزانية ، حيث يجب تكييفها مع كل مؤسسة قصد توفير معلومات مالية ، تستجيب لمقتضيات التنظيم ،ويمكن عرض شكل قائمة الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي كمايلي :

الفرع الثاني :قائمة حساب النتائج:

تعتبر قائمة حساب النتيجة من القوائم المالية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي ، وفرض على كل مؤسسة إعدادها ضمن القوائم المالية الختامية ، بهدف تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة ،وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية،ولذا سنتطرق إلى مكوناتها و الشكل النموذج لها وفق النظام المحاسبي المالي

1- تعريف قائمة حساب النتائج

حساب النتائج هو كشف إجمالي للأعباء و المنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعينة وعلى سبيل الاختلاف تبرر النتيجة الصافية لهذه المدة

وتعرف كذلك بأنها "هي تقرير لتقييم أداء المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالأعباء المرتبطة بها خلال فترة معينة ،فهي تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة [1]"

ومن خلال التعريفين السابقين نستخلص النقاط التالية

قائمة حساب النتائج تعطي نتيجة صافية وهي تعبر عن فترة زمنية معينة

هي بمثابة أداة من خلالها تقييم أداء المؤسسة

2- مزايا وعيوب قائمة حساب النتائج:

تحتوي قائمة حساب النتائج على عدة مزايا وعيوب يمكن ذكرها كمايلي [2]

2-1 - تحتوي على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة

- التعريف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي ، ويستخدم الربح كمقياس الأداء
- معرفة إمكانية توزيع الإرباح للمساهمين
- التعرف على نتيجة أعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية ،وكذلك نشاطاتها غير العادية
- التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها
- معرفة ماذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الاستمرارية أو بناء على تصفيتها
- إمكانية حساب بعض حساب النسب مثل الربحية

2-2- عيوب قائمة حساب النتائج :

يتطلب ضرورة إدراك مستخدمي هذه القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة حساب النتيجة التي تقلل من الفوائد المرجوة منها ومن هذه العيوب [3]

تقيس النتيجة و الأداء المالي عن فترة زمنية سابقة

استثناء عناصر من قائمة حساب النتيجة لعدم إمكانية قياسها بشكل موثوق ،مثل زيادة جودة المنتج تحسين خدمة العملاء ...

تتأثر النتيجة بالطرق المحاسبية المستخدمة ،مثل اختلاف طرق الاهتلاك من المؤسسة إلى أخرى مما يجعل إجراء المقارنة بين المؤسسات بعضها ببعض صعب نوعا ما

3- أهمية قائمة حساب النتائج

[1])وابل علي الوابل ،اسس المحاسبة ،مكتبة الملك فهد ، الرياض السعودية ، ج1،2001،ص6.

[2]) خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008، ص120

[3])خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008، ص120

فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن ،وتظهر أهمية هذه القائمة في بعض النقاط التالية :

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل
- تساعد في معرفة المنتجات و الأعباء الحقيقية للمؤسسة
- معرفة نتيجة نشاطات المؤسسة خلال سنة مالية

4- مكونات قائمة حساب النتائج

يتكون حساب النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات :تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأموال ،أو انخفاض في الخصوم ،كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية [1]

✍ **الأعباء :**

تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في اطار نقصان الاصول أو زيادة الخصوم وتشمل الاعباء ،مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

✍ **النظام المحاسبي المالي**

فرض علينا معلومات يجب التقيد بها وهي كالتالي[2] :

تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسة الآتية : الهامش الإجمالي القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال

- منتجات الأنشطة العادية
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة
- المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية
- نتيجة الأنشطة العادية
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة .بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج ،وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج
- تحليل منتجات الأنشطة العادية
- مبلغ حصص الإرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة

[1])محمد أحمد يوسف عوض العادلي المحاسبة المالية المجلد الثاني المنشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت ،1986،ص448

[2]) الفرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها المادة الفقر 230 ،2

يمكن أن يكون حساب النتائج في شكل حسب الوظيفة في الملحق ،ولكن أولية حساب النتائج حسب الطبيعة على الوظيفة

5- شكل قائمة حساب النتائج

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي ،تقدم قائمة حساب النتيجة إما حسب الطبيعة أو حسب الوظائف ولقد أعطيت أولية العرض حسب الطبيعة وللمؤسسة الخيار في عرض حسب الوظائف في الملاحق :

5-1-حسب الطبيعة :

وفقا لهذا الأسلوب يتم تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها (مواد أولية،أجور ورواتب الاهتلاكات)... وتظهر قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة كمايلي (انظر إلى الملاحق)

5-2- حسب الوظائف

وتصنف الأعباء وفق هذا الأسلوب حسب الوظائف (تكلفة المبيعات،التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية) ويتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف كمايلي (انظر إلى الملاحق)

الفرع الثالث : قائمة تدفقات الخزينة

تعد قائمة تدفقات الخزينة هي قائمة الثالثة بعد كل من قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج ، و التي أصبح إلزاما على المؤسسات إعدادها وتعتبر ،قائمة الخزينة من أهم القوائم المالية التي تساعد ،مستخدمي هذه القوائم في التعريف على التغيرات المالية للمؤسسة ،وتأتي أهمية قائمة تدفقات الخزينة في أنها تبين الأثر النقدي لكافة الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقات نقديا داخلا للمؤسسة أو خارجا منها ،كما أن تقسيم هذه القائمة للتدفقات الخزينة ضمن نشاطاتها لها طبيعة مشتركة يساعد في التعرف على نقاط القوة و الضعف من حيث قدرة المؤسسة على توليد النقد وهو العنصر الذي سيقدم في تسديد الالتزامات وتمويل التوسعات وتوزيع الإرباح سواء في المدى القصير أو المدى الطويل

1- تعريف قائمة تدفقات الخزينة

عرفت قائمة تدفقات الخزينة بأنها "قائمة تتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج يتم عرض جدول التدفقات للخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبة[1]

وعرفت أيضا بأنها "هي قائمة التي تبين المقبوضات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة ،والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناء من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية[2]

من خلال هذين التعريفين يمكن القول أن قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة التي تستخدم في الحكم على تسيير الموارد المالية واستخدمتها ،وذلك باعتماد على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة

2- أهمية تدفقات الخزينة

تظهر أهمية قائمة تدفقات الخزينة في أهمية المعلومات الإضافية المتمثلة في تغيرات الخزينة التي جنتها المؤسسة وتلك التي أن تستعملها خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة عن تقديمها ويرى الكثير من المستعملين أن تدفقات الخزينة التي تمثل أصل التغيرات وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية ،لأن قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين و المقرضين وما تحققه من فوائض لأن تلك الفوائض ،تمكنها دون غيرها من منح أقسام أرباح

[1]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية،وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) و النظام المحاسبي المالي (SCF) ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص79

[2]) خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007(IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008 ص130

المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع الاستثمار [1]

3- أهداف قائمة تدفقات الخزينة

وجدت قائمة تدفقات الخزينة لتحقيق أهداف

الهدف الرئيسي لقائمة تدفقات الخزينة هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات حول المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وتوفير معلومات حول الأنشطة الاستثمارية و التمويلية

أما الأهداف الأخرى أو الفرعية تمثل في

معرفة المركز النقدي للمؤسسة

بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة

التنبؤ بتدفقات الخزينة المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها

التعرف على النقدية و النقدية المعادلة المفيدة وغير المتاحة الاستخدامات في المؤسسة

مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة تدفقات الخزينة في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة ،بين المؤسسات المختلفة

4- سلبيات قائمة تدفقات الخزينة

بالرغم من الأهداف الكبيرة التي تحققها قائمة تدفقات الخزينة و التي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى إلا أنها لم تخلو من سلبيات الموجهة لها ، من أهم الانتقادات أنها تعد في النهاية السنة المالية وتبين المركز النقدي للمؤسسة و السيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات ولكنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات [2]

5- محتوى قائمة تدفقات الخزينة

حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تحتويها قائمة تدفقات الخزينة،حيث يجب أن تتضمن قائمة تدفقات الخزينة التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج ،الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها و هي تتمثل في [3]

- **الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال) :** تتضمن الأعباء و النواتج و النشطات الأخرى التي ،ليست لها علاقة بنشاط التمويل و الاستثمارات .
- **الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار):** تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك لتحصيل الناتجة ،عن التنازل عن الاستثمارات

الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل) : تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافأة رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعية المالية تدفقات الأموال متأتية فوائد حصص الأرباح ،تقدم كلا على حدى وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في أنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل

6- شكل قائمة تدفقات الخزينة

حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين

1-6 الطريقة المباشرة

وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري ،وتهدف هذه الطريقة إلأى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة و المدفوعة (الزبائن ، الموردين ، الضرائب) ..قصد الحصول

---

[1]) محمد بوتن ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، الصفحات الزرقاء الجزائر ،2010 ، 97

[2]) خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007(IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008 ص130

[3]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعاير الدولية،وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) و النظام المحاسبي المالي (SCF) ديوان المطبوعات الجامعية ، 2015 ، ص79

على التدفقات النقدية الصافية ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية،ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كمايلي (انظر الملاحق)

2-6 الطريقة غير المباشرة

هي الطريقة التي من خلالها يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال استبعاد العمليات التي ليس لها أثر نقدي و التدفقات المالية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ،ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة ،ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذا الطريقة كمايلي (انظر الملاحق)

الفرع الرابع :قائمة تغيير الأموال الخاصة

تعد قائمة تغيير الأموال الخاصة من القوائم المالية الحديثة وقد صممت لتقديم تحليلا للحركات التي تؤثر على رؤوس الأموال الخاصة وسوف نتطرق اليها في هذا الصدد من خلال تعريفها وتبويب محتوياتها ،وأهميتها وبيان أشكالها وفق النظام المحاسبي المالي

1- تعريف قائمة تغيير الأموال الخاصة:

يعرف في النظام المحاسبي المالي بأنه "يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية [1]

2- مزايا قائمة تغيير الأموال الخاصة

التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها

التعرف على التغييرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة

لتعرف على المكاسب و الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب و الخسائر

3- محتوى قائمة تغيير الأموال الخاصة

حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات (العناصر) الواجب تقديمها في هذه القائمة التي تخص الحركات المتصلة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيمايلي [2]

النتيجة الصافية للسنة المالية

حركة رأس المال (زيادة ،نقصان ،استرجاع)

مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)

نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال

تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال

4- شكل قائمة تغيير الأموال الخاصة

ويتم عرض العناصر السابقة في القائمة واحدة وهي موجودة في (انظر إلى قائمة الملاحق)

الفرع الخامس : الملاحق

تعتبر الملاحق جزء من القوائم المالية ،ويكمن دورها في إعطاء تفسيرات وتكميلات لفهم المعلومات الموجودة في القائم المالية الأخرى

1- تعريف الملاحق (الملحق)

عرف الملحق "هو وثيقة تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية،كما تحتوي على الطرائق المحاسبية و المعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية ،حسابات النتائج ،جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء ،الأسهم الوحدات و الفروع و الشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع و الشركة الأم

[1]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية،وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) و النظام المحاسبي المالي (SCF) ديوان المطبوعات الجامعية ، 2015 ، ص79

[2]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية،وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) و النظام المحاسبي المالي (SCF) ديوان المطبوعات الجامعية ، 2015 ، ص79

2- محتويات الملاحق

حسب النظام المحاسبي المالي ،يجب أن تتضمن الملاحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر كما يشترط في إدراج أي توضيح توفير عنصر الطابع الملائم للإعلام و الأهمية النسبية ،و العناصر المكونة للملاحق تتمثل فيمايلي[1]

2-1 القواعد و الطرق المستعملة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية

تتضمن توضيحات حول جميع المبادئ و الطرق المحاسبية التي استعملتها المؤسسة في إعداد القوائم المالية ومدى مطابقتها للقوانين و المعايير المحددة ،وفي حالة مخالفتها فإنه يجب على المؤسسة توضيح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بذلك

ويمكن أن تتضمن هذه العنصر توضيحات حول

أ- بيان أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما :

في مجال الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات و المؤونات

في مجال تقييم المخزونات

في مجال تقييم سندات المساهمة

في مجال قياس الأصول و الخصوم عند استخدام طرق أخرى للقياس خلاف لطريقة التكلفة التاريخية

ب- الإشارة إلى الطريقة المتبعة ، في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساسها عدة طرق

ت- تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب ،وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة

ث- توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغير طريقة من الطرق المحاسبية وتبين اثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية و الدورات السابقة و الأموال الخاصة

ج- تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالسنة الحالية و السنوات السابقة

2-2 معلومات إضافية خاصة بالميزانية ،قائمة حساب النتيجة ، قائمة تدفقات الخزينة وتغيير الأموال الخاصة ونذكر على سبيل المثال الجداول التالية :

أ. جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول و الخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها .

ب. جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة و المخصصات التي تمت خلال السنة المالية مع توضيح طرق الحساب المستعملة

ت. جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات ،المعالجة المحاسبية ، المبلغ ومدة القرض

ث. جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية و التغيرات الحاصلة فيها

ج. توضيحات حول عملية القياس

ح. توضيح مبلغ الفوائد و المصاريف الملحقة المسجلة ،عند الاقتناء في تكلفة إنتاج الأصول و المخزونات التي تنتجها المؤسسة

خ. جدول يبين أجال استحقاق الديون الدائنة و المدينة في تاريخ إقفال الحسابات

[1]) شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعاير الدولية،وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) (SCF) مرجع سبق ذكره ، ص72

د. توضيح طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية
ذ. تقديم توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها و الاهتلاكات و المعالجة المحاسبية
ر. تقسيم قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية
ز. توضيح الإيرادات و الأعباء الناتجة عن النشاط العادي ،والتي تتطلب بفعل أهميتها أي طبيعتها ،القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية ويتم عرض هذه الجداول في الملاحق كما هو مبين في الملاحق

2-**3 المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات و المؤسسة الأم** وتشمل هذه المعلومات مايلي [1]

معلومات تتعلق بالمؤسسة حصة رأس مالها بنسبة تفوق 20% أو التي تمارس عليها رقابة ،بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلفة الأطراف فيها

توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة و المبالغ الإجمالية لكل فئة

جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية و الديون الدائنة و المدينة ،وكذلك الأعباء ،والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم و الفروع،التابعة لها و المؤسسات المشاركة في المجمع

المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع

توضيحات حول الفرق الناتج ،عن عملية التجميع Good will وكيفية اهتلاكها

2-4 المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلق ببعض العمليات الخاصة

المعلومات الضرورية نذكر منها [2]

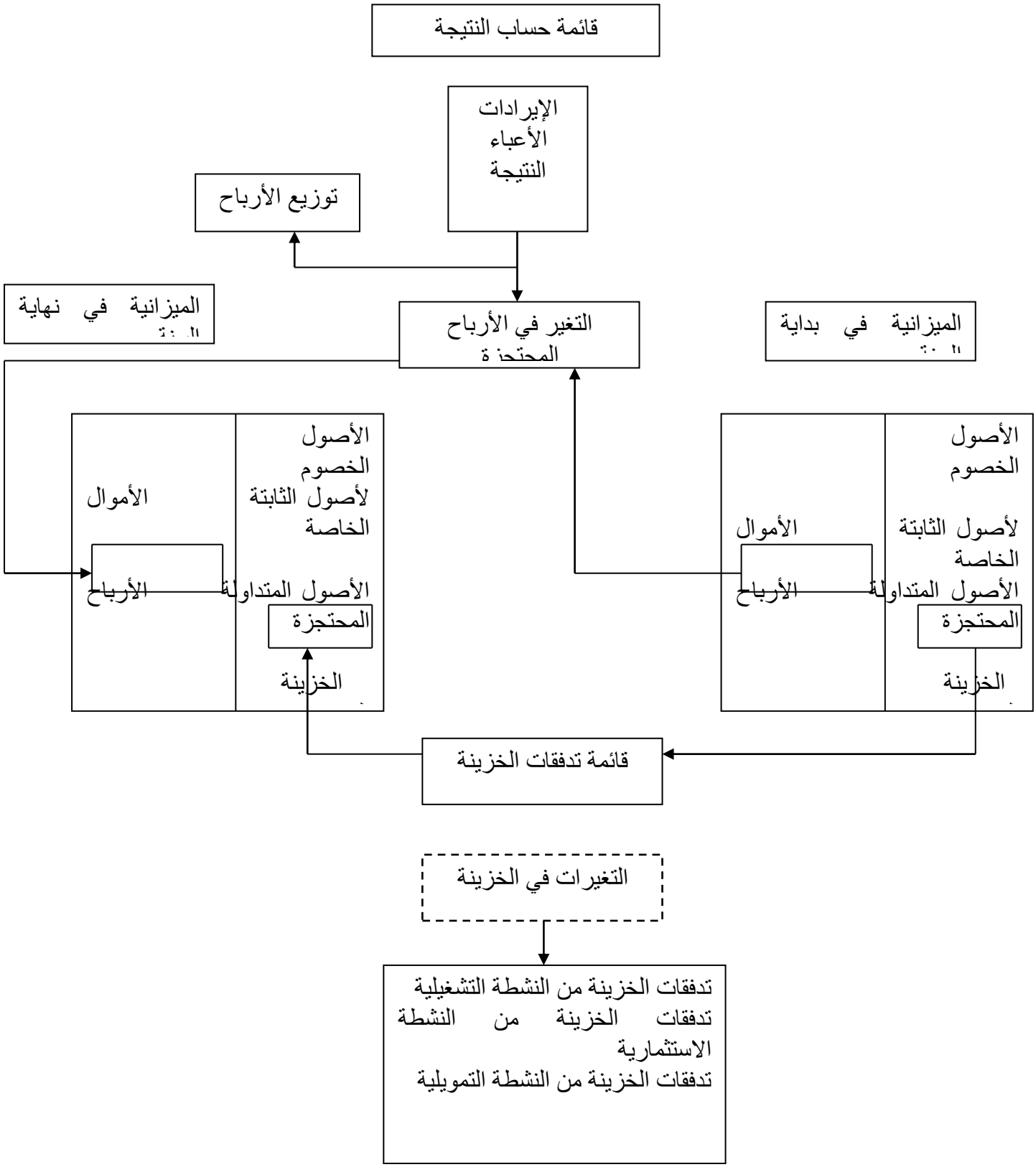
أ. تفصيلات حول عدد السهم المكتتبة المحررة وغير المحررة القيمة الاسمية للأسهم ،تطور عدد الأسهم فيها بين بداية السنة المالية ونهايتها ،عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة في الفروع و المؤسسات الأخرى الحقوق و الامتيازات التي تخص بعض الأسهم
ب. توضيحات حول مبالغ توزيع الحصص المقترحة ،ومبالغ الالتزامات المالية ،الأخرى بين المؤسسة خلال السنة المالية
ت. تحليل العناصر ذات الأهمية ، القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي
ث. توضيحات مبالغ الالتزامات غير المدرجة في الميزانية
ج. مبالغ الالتزامات الخاصة بالمعاشات و التعاقد معلومات حول التعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية على المشتقات المالية
ح. توضيحات حول الإخطار المحتملة التي لم تستطيع المؤسسة تقديرها مبلغها و بالتالي عدم تكوين مؤونة لها
خ. توضيحات حول الأحداث التي وقعت بعد إقفال السنة المالية و التي لم يؤثر على الوضعية المالية ،لكنها ذات أهمية وتؤثر في قرارات غير المدرجة في القوائم المالية ،توضيحات

[1]) القرار المؤرخ في 208/07/6، المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سبق ذكره ،ص 40
[2]) القرار المؤرخ في 208/07/6، المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سبق ذكره ،ص 40

حول إعانات العمومية غير المدرجة في القوائم المالية بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما .

مما سبق نلاحظ أن الملحق عبارة عن ملاحظات وجداول تحتوي على معلومات التفصيلية ،حول مجموعة من العناصر الخاصة و التي تتطلب معالجة محاسبية خاصة ، أو تلك العناصر التي توجد خيارات لمعالجتها ،كل هذا من أجل إعطاء وتوفير معلومات كافية لتكون القوائم المالية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ،كما تقدم الملاحق معلومات غن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعطاء القوائم المالية .

الشكل رقم (02) : العلاقة بين القوائم المالية



المصدر : قوادري محمد /قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة ،2010،ص83

خلاصة الفصل

مم سبق اتضح أن تعتبر التقارير المالية ،عن تطور الفكرة المحاسبي المالي ،وذلك للخروج من نطاق الممارسة المحلية ،إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي ،واسع وتزداد أهمية المحاسبة المالية من خلال توفير المعلومات و البيانات الضرورية للمؤسسات عن طريق التقارير المالية و التي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي المالي هذه التقارير تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية ،ويتطلب عملية إعداد القوائم المالية الشفافية حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم كذلك ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وتحتاج الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى جملة من المعلومات التي ينبغي توفيرها من طرف معدي التقارير المالية وهذه القوائم المالية هي ،منتجات النظام المحاسبي المالي الذي قامت الحكومة الجزائرية بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني ،وتبنى النظام المحاسبي المالي وبالتالي انخفاض عدد القوائم المالية من سبعة عشرة إلى خمسة قوائم و المتمثلة في الميزانية ،حسابات النتائج ،قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغيرات الأموال الخاصة و الملاحق .

فالميزانية هي تصف بصفة منفصلة عناصر أصول والخصوم وحساب النتائج يوفر معلومات عن أداء المؤسسة ويوفر الإيرادات والأعباء ويعطي نتيجة صافية أما جدول تدفقات الخزينة معلومات المتحصلات و المدفوعات النقدية ويتم إعداده وفق طريقتين مباشرة وغير المباشرة أما تغيرات الأموال الخاصة تمثل تحليلا ،للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها ،رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة .

الفصل الثاني :
لإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصر القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي

تمهيد

اكتسب الإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة في السنوات الأخيرة لدى مفكرين المالية و الاقتصاديين بشكل عام بحيث تطورت مهنة المحاسبة و أصبحت أشمل من المفهوم المتعارف عليه و هو تبويب الأحداث الاقتصادية و تسجيلها بل أصبحت نظام معلومات المحاسبي من خلال الحصول على المعلومات اللازمة و تقديمها للمؤسسات و الأطراف التي لها علاقة بها ، مما أدى إلى وضع تشريعات قانونية و معايير متفق عليها في عملية الإفصاح و عرض المعلومات المالية بغية الوصول إلى توحيد في الأنظمة المحاسبية .

تمثل عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الضروري في مجال التطبيق المحاسبي ، و التي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة و مركزها المالي و التغيرات التي تحصل فيها ، و تزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغ له في أي نظام محاسبي حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومات المحاسبية و المالية التي تظهر في القوائم المالية و التي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي اتخذها مستخدموها .

إضافة إلى ما سبق و في سياق الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر و الذي نتج عنه صدور نظام محاسبي مالي جديد ، و الذي ظهر نتيجة القصور الذي شهده المخطط المحاسبي الوطني في الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الوقت الراهن و ذلك بسبب التغيرات الداخلية و الخارجية التي عرفتها البيئة الاقتصادية الجزائرية و بالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية :

- الإفصاح في القوائم و التقارير المالية .
- الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي .

المبحث الأول : الإفصاح في القوائم و التقارير المالية

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 بآليات مختلفة كما و وعى ، و حسب الأهداف المنشودة و الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة أو باختلاف مستواهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية و لهذا سنتناول فهذا المبحث إلى ما يلي :

- ماهية الإفصاح .
- المقومات الأساسية للإفصاح .

المطلب الأول ماهية الإفصاح

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الإفصاح و إلى أنواعه بالإضافة إلى أهمية و أهداف عملية الإفصاح .

الفرع الأول :

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 " .

وعرف أيضا الإفصاح المحاسبي هو"عملية إيصال و نقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها و يوظفها و يحتاجها،سواء داخل المؤسسة أو خارجها،بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح فيها و الوقت الذي يتم فيه الإفصاح و بأي وسيلة " .

و كذلك عرف الإفصاح بأنه "شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم المالية صورة واضحة و صحيحة عن المؤسسة " .

و من جهة أخرى ، فقد عرف الإفصاح بأنه " تقديم المعلومات و البيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون و صحيح و ملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في آن واحد " .

من خلال التعريف 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 الإفصاح و تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر في قراراته ، من المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح ، حيث نجد أنه من النادر وجود الإفصاح بمفرده بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى و يختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم المالية أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية .

الفرع الثاني : أنواع الإفصاح

يعتبر الإفصاح من أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني و ننوه إلى أن كلمة الإفصاح نادرا ما تتردد بشكل مستقل في الغالب يتم ربطها بألفاظ أخرى كأنواع الإفصاح المحاسبي و لذلك تم تصنيف الإفصاح المحاسبي من عدة زوايا أهمها :

1. زاوية درجة الالتزام بالإفصاح : نميز في إطار هذه الزاوية بين :

1.1. الإفصاح الإلزامي (الإجباري)

هو الإفصاح الذي يتم بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبع عند إعداد القوائم المالية و تحديد المعلومات التي يجب أن تفصح عنها المؤسسة ، أي إفصاح المؤسسة عن المعلومات المنصوص عنها في القانون و بموجب معايير المحاسبة الدولية ضمن القوائم و التقارير المالية .

2.1. الإفصاح الاختياري

إضافة إلى المعلومات الأساسية يمكن للمؤسسة أن تفصح عن بعض المعلومات بمحض إرادتها و طبقا لاحتياجات المستخدمين حيث يتم عن طريق الإفصاح الذاتي للمؤسسة دون وجود مطلب قانوني محاولة منها توفير أكبر قدر من المعلومات للمستخدمين ضمانا لعدم لجوئهم إلى مصادر أخرى للمعلومات التي قد تكون مضللة .

2 زاوية مقدر الإفصاح : و من خلال هذه الزاوية يمكن التمييز بين :

1.2. 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 الأول كونه يؤثر تأثير 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 عن 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 .

2.2. الإفصاح العادل :

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المعنية فالقوائم و التقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية تجعل هذه القوائم المفيدة و غير مضللة للمستثمر

العادي و بشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي .

3.2. الإفصاح الكامل :

يرتبط هذا النوع من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية و التقارير المالية و قد يؤثر على هذا النوع العديد من السلبيات التي قد تؤثر على المؤسسة و مساهميها ، و بعبارة أخرى يقصد به نشر كافة المعلومات الأساسية و الإيضاحات و الملاحق و التفاصيل سواء كان المستخدمين في حاجة إليها أم لا.

3 أنواع أخرى للإفصاح : و يمكن أن نذكرها فيما يلي

1.3. الإفصاح الوقائي أو التقليدي

هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة و غير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات .

2.3. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :

و يعني الإفصاح عن معلومات إضافية من أجل توسيع معرفة مستخدمي القوائم المالية فهو يظهر إلى جانب المعلومات المهمة التي نصت عليها القوانين المختصة معلومات أخرى يعتقد بأنها ضرورية لإكمال عملية الإفصاح و جعلها أكثر نجاحا ،و من بين المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها وفق هذا النوع .

معلومات عن أثر التغير في الأسعار ، التنبؤات المالية ، التقارير القطاعية و التقارير المالية المرحلية .

مكونات الأصول الثابتة و المتداولة و قيمتها العادلة و الطرق المتبعة في تقييم العملات الأجنبية .

السياسات المتبعة في تكوين الاحتياطات و المخصصات و توزيع الأرباح .

معلومات عن الآثار الاجتماعية لنشاط المؤسسة .

3.3. 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 .

4.3. 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 .

5.3. 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 و وفقا 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 .

يجب أن يكون الإفصاح متماشيا مع المبادئ المحاسبية من حيث الشكل و التصنيف و محتوى القوائم المالية و ملحقاتها ، مع مراعاة وجود الخصائص النوعية في المعلومات المفصح عنها .

الفرع الثالث : أهمية و أهداف الإفصاح

إن كثرة الجهات الطالبة للمعلومات دليل على أهمية الإفصاح المحاسبي باعتباره الوظيفة التي تهتم بتوفير المعلومات و أيضا إلى مختلف الجهات .

1. أهمية الإفصاح :

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

- 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 في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية .
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين .
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط و البرامج للوصول الى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية .
- تساعد معلومات التقارير المالية في إمداد المستثمرين و الدائنين بالمعلومات اللازمة لهم حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم .
- الإفصاح الكامل أهم أسباب تحسين ثقة المستثمر بقدرات السوق المالية نتيجة توفير المعلومات الكافية ، و كذا أحد أسباب التي تجعل المستثمرين يولون أهمية للتقارير المالية .
- يساعد جدول حساب النتائج على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات و نجاحها في تحقيق الأهداف و الربحية خلال مدة معينة ، بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل و الافتراض على نتيجة الأعمال
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة شل 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 .
- هناك علاقة مباشرة بين الإفصاح الكافي و السعر السوقي للسهم و السند .

2. أهداف الإفصاح :

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

1.2. الاتجاه التقليدي في الإفصاح :

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

2.2. الاتجاه المعاصر و المتطور في الإفصاح :

و يهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و في ظل هذا الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد مقتصرا على تقديم معلومات مالية تتمتع لأكبر قدر من الموضوعية و تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية و الخبرة في فهمها و استخدامها و التي يعتمد عليها المستثمرين و الحاليين و المحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم كما يوجد بعض الأهداف الأخرى نذكر منها ما يلي :

- التعرف على الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في تقليل المخاطر المالية و الأخطار و الالتزام بالإجراءات و الأساليب الموضوعية .
- 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 الإفصاح بطريقة فعالة و كفئة .
- التعرف على المعلومات 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 و أغراض مستخدميها .

المطلب الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح

يعتمد الإفصاح على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

الفرع الأول : تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية و تباين طرق استخدامها ، فمنهم من يستخدمها بصورة مباشرة و منهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة و من أبرز مستخدمي القوائم المالية الملاك الحاليون و المحتملون ، الدائنون ، المحللون الماليون ، الجهات الحكومية و غيرها . هذا ما جعل ضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للاستجابة لاحتياجاتها المختلفة ، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات ، لأن شكل و نوعية الإيضاحات يجب أن يتلاءم مع تطلعات المستخدم .

الفرع الثاني : تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومة المحاسبية .

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة ، و تعد معلومة معينة ما ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين ، و تعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها .

الفرع الثالث : تحدي طبيعة و نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها .

تتمثل المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها حالية في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية و هي : الميزانية ، جدول حساب النتيجة ، قائمة تدفقات الخزينة ، قائمة تغير الأموال الخاصة ، بالإضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية و لكن نظر لتعذر الإفصاح في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية و التي تعتبر جزء لا يتجزأ من تلك القوائم .

الفرع الرابع : تحديد أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .

من متطلبات الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها ، و يتطلب أيضا تنيب و تنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها و فهمها بسهولة . و هناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح و إن اختيار أفضي طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات و أهميتها النسبية .

و يمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي :

1) الإفصاح في صلب القوائم المالية :

يجب أن تظهر المعلومات الهامة و الملائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك ، فالأصول و الخصوم و النتيجة و الأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات و التغيرات الأخرى بموثوقية .و بدرجة عالية من الدقة ، حيث أن الطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية ، فعلى سبيل المثال فان تصنيف الأعباء إلى ثابتة و متغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات .

2) استخدام المصطلحات و العرض المفصل :

تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية و درجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة و عنونة العناصر في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ لتلك القوائم و إزالة الغموض فيها .

3) الإفصاح عن الملاحظات و الهوامش :

لقد تطور حجم وجود الملاحظات و الهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير و شرح العناصر الغامضة و ضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات ، إلا أن الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها ، لأن ذلك سيؤدي إلى إخلال الإيضاحات الواردة في الهوامش بحث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية و يتم استعمالها كمبرر لعدم الإفصاح الكامل في صلب القوائم المالية .

4) استخدام الجداول و الملاحق الإضافية :

يتم إبراز الجداول و الملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الوارد في صلب القوائم المالية و الإيضاحات ، و تساعد هذه الجداول في زيارة فهم القوائم المالية من قبل مستخدمها .

5) استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية ، المعلومات المعترضة أو بين قوسين :

في حالة ما إذا كانت عناوين العناصر المدرجة في القوائم المالية لا تعتبر بشكل واضح عن تلك العناصر دون الحاجة إلى إطالة ، فان تفسير أو تعريف إضافي لتلك العناصر يمكن أن يتم وضعها كملاحظة بين أقواس ، بحيث تتبع عناوين تلك العناصر في القوائم المالية .

و في كثير من الأحيان قد يكون من الضروري ربط عنصر في أحد القوائم المالية بعنصر آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى ، أو إجراء شرح مختصر لعنصر معين أو إحالة مستخدم لشرح مطول عن قيد في الهوامش و يمكن أن يتم هذا عن طريق إيضاح بين قوسين .

6) أساليب مختلفة أخرى للإفصاح :

هناك أساليب أخرى إضافية و مهمة و هي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي ، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية ، كما أن خطاب مجلس الإدارة تفسيرات القائمين بالإدارة أو توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة ، هي كذلك من أساليب الإفصاح .

الفرع الخامس : توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذو فعلية لابد من مراعاة توقيته ، و قد شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (04) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهميته توقيت عنصر الإفصاح حيث نص ذلك البيان على أنه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في وقت مبكر و ذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره .

الفرع السادس : العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

بصورة عامة يمكن القول إن المحاسبة و تطبيقات الإفصاح عن المعلومات تتأثر بعوامل متنوعة و يمكن أن نعرضها في جدول التالي :

جدول رقم (01) : **العوامل المؤثرة في الإفصاح**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مسعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية منهج عملي

العوامـــل المـــؤثرة فـــي الإفصاح	شرحها
العوامل العامة	تشكل هذه العوامل خليطا من العوامل التي قد يراها البعض غير ذي علاقة بموضوع الإفصاح ، و لكن 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 يتطلب كل عامل من هذه العوامل و من هذه العوامل النظام السياسي و الثقافة و المناخ الاجتماعي و المؤثرات الدولية .
العوامل القانونية	و يندرج تحت هذه المجموعة العوامل ذات الصفة القانونية و فرضه و يمكن تحدي اثنين التي لها آثارها الواضحة على الإفصاح و هذه العوامل تتمثل في النظام القانوني و الأنظمة الضريبية .
العوامل الاقتصادية	ان للعوامل الاقتصادية تأثير لا يمكن تجاهله على الإفصاح و يندرج في مجال العوامل التي لها علاقة بالاقتصاد و التي تتمثل في ملكية المشروع و مجال عمل المشروع و المصادر المالية و التطور و النمو الاقتصادي و التضخم و الأسواق المالية .
عوامل تتعلق بالمحاسبة	يمكن تحديد العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالعوامل التالية مهنة المحاسبة ، الأبحاث العلمية و التنظيمات المحاسبية .

للمشاكل المحاسبية و حلولها ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر ، مصر،2011،ص188 . و كذلك بالاعتماد على عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل للنشر ، الكويت،2009،ص122-123 . و كذلك بالاعتماد على يحيى محمد أبو طال ،المعايير المحاسبية في صور نظرية المحاسبة ،دار الوئام للنشر،مصر،2005،ص156 . و كذلك بالاعتماد على إسماعيل محمود ، دور القوائم المالية المعدة وفق IFRS في توجيه و تشجيع الاستثمارات ،كلية التجارة،جامعة عين الشمس،مصر،2008،ص107 .

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

القياس الاقتصادي يعتبر الأساس المنطقي لكل طرق القياس المحاسبي هذه الأخيرة التي يعتبرها الجميع المؤشر الأساسي لقياس مدى دقة و موثوقية و ملائمة مخرجات النظام المحاسبي و عليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى :

- المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي .
- الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي .
- مشاكل القياس المحاسبي .

المطلب الأول : المقومات العلمية للقياس المحاسبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التعاريف المتعددة التي جاء بها الباحثون في هذا المجال بالإضافة إلى الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي ، و كذا الخطوات و الأساليب .

الفرع الأول : ماهية عملية القياس المحاسبي

1- مفهوم عملية القياس المحاسبي :

يجمع الباحثون في الميدان المحاسبي على أن المقومات العلمية للقياس تعود أصولها إلى كل من النظرية الكلاسيكية و النظرية الحديثة ، و إن اختلفت هذه التعاريف إلا أنها تلتقي في عدد من النقاط المهمة للقياس.

و يعود أول تعريف للقياس بشكل عام إلى campel حيث عرفها كما يلي : " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعة يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة " .

و لكن steven أضاف بعد رياضيا لتعريف عملية القياس حيث عرفها كما يلي : " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " .

أما فيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات و الاتحادات المهنية عدت تعريفات أهمها مايلي :

- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في تقريرها لعام 1979 و الذي جاء كما يلي : " القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي و الحاضر و المستقبل للمنشأة ، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل و ذلك على أساس الملاحظة و تبعا للقواعد المحدد " .
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB القياس هو عبارة عن تخصص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة ، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على المعلومات الدقيقة للتمييز بين بديل و آخر في حالة اتخاذ القرار " .
- تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس كما ورد في إطاره التصوري على أنه " عملية تحديد المبالغ النقدية الذي يتم به الاعتراف و الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية و حساب النتيجة و هذا باعتماد على طرق قياس محددة " .

من خلال التعاريف نستنتج المتماثلة في المضمون في أغلب الحالات يمكن نستخلص ما يلي :

- القياس هو تحديد أرقام الماضي و الحاضر و المستقبل للمنشأة .
- إعطاء القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية .
- تحديد و إعطاء قيم عددية لأحداث أو عمليات المنشأة حتى تكون قابلة للتجميع .
- القياس هو المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي .

2- الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي

و بوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان :

جدول رقم (02) : توضيح أركان القياس المحاسبي

أركان القياس المحاسبي	الشرح

الخاصية محل القياس	إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد انقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا ، و قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل لقياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي .
المقياس المناسب للخاصية محل القياس	يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) ، و أما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلا فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا .
وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس	عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار.....
الشخص القائم بعملية القياس	يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية ، و الشخص القائم بعملية القياس المحاسبية و هو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا .

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على محمد مطر ، موسى السيوطي ، الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض و الإفصاح ، دار وائل،عمان،الأردن،ط2008،2،ص131 .

الفرع الثاني : خطوات و أساليب القياس المحاسبي

1- خطوات القياس المحاسبي :

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية و تعدد خطواتها على الأغراض التي سنستخدم فيها مخرجات القياس و على هذا الأساس تفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية و عدد الخطوات التي تتخذها .

1-1- تحديد الخاصية محل القياس :

تتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدث مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة ، لهذا المشروع و المشكلة الحقيقة التي يواجهها المحاسب و التي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسبي معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية على القياس تعريف دقيق .

1-2- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات :

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب و كذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس و على نوع الخاصية محل القياس ، فيستخدم القياس الاسمي اذا كان الغرض من عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ، و يستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا) ، و إذا تجاوزت أغراض عملية القياس .

مما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي .

و بجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس تقف جنبا الى جنب مسألة تحديد وحدة القياس ، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة ، لا

يكفي حينئذ تحدي المقياس الواجب استخدامه و هو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد ، بل لابد أن تتبع ذلك أيضا تحديد نوع هذه الوحدة أهي الدينار أم الدولار .

1-3- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

و التي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي :

- الهدف من عملية القياس .
- الأفق الزمني لعملية القياس .

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثبات محاسبيا فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر ، و الذي بموجبه يتم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على العلاقات الرياضية .

أما إذا كانت عملية القياس منصبه على حدث تاريخي :

يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من الواقع مثل الفاتورة ، سند ، صرف .

2- أساليب القياس المحاسبي :

في تنفيذ عملية القياس المحاسبي يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار رأي منها على أغراض عملية القياس ، و يمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب هي :

2-1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة :

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة و ذلك دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب و المبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس .

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخدامها لأساليب القياس الأساسية او المباشرة ، اذ بدون الحاجة الى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه تبويب اقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة .

2-2- أساليب القياس غير المباشر(المشتقة) :

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة ، حينئذ لابد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة .

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها و مخرجاتها نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل لا يمكن انجازها دون عملية الاحتساب .

و في مجالات القياس عامة و القياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة .

2-3- أساليب القياس التحكيمية :

و يطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح قياسات مجازية ،وتشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة ،و لكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أن أساليب القياس غير المباشرة لها قواعد موضوعية تحكمها ،أما أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر لهذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز تستخدم أساليب القياس IJIRI الناتج عن التقديرات و الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس .

الفرع الثالث : أنواع القياس المحاسبي

و سوف نتطرق إلى الأنواع في الجدول التالي :

جدول رقم (03)

أنـــــواع القيـــــاس المحاسبي	شرح العناصر
القياس الكمي	هو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية ،كالمتر و الكيلوغرام و الطن، للتعبير عن بعض الأحداث و محاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما .
القياس الزمني	يتم استخدام وحدات القياس الزمني كأداة القياس المحاسبي و تستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام و أيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة الإدارية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل : نسب معدل فترة الائتمان و معدل فترة التخزين و التي تقاس أيضا بالأيام .
القياس النقدي	يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد،حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات و العلاقات الاقتصادية الأخرى و يجب التمييز هنا بين مصطلحين،وهما القياس النقدي و القياس القيمي ،فالقياس النقدي يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول و خصوم المشروع أما القياس القيمي فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد العالية و إعداد القوائم المالية و لتحقيق بما يعرف بالتكلفة الاستبدالية .
المؤشرات و النسب المالية	و يتم استخدام المؤشرات و النسب و المعاملات كأداة لقياس الإحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في التحليل المالي كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل رأس المال العامل ،أو نسبة التداول إلى أخر من النسب

المصدر من إعداد الطالب باعتماد على إبراهيم خليل حيدر السعيدي ،مشكلات القياس المحاسبي عن تضخم وأثرها على استبدال الأصول ،مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية الجامعة العدد 21 ،2009،ص 10

المطلب الثاني : الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي

تتمثل عملية القياس المحاسبي في منح قيمة نقدية للأحداث الاقتصادية من أجل تسجيلها بعد الاعتراف بها ضمن عناصر القوائم المالية،و هناك عدة طرق متبعة للقيام بهذه العملية،و تحكم هذه الطرق معايير و التي من خلالها يتم الربط بين عملية القياس و ما تقوم عليه من أسس بهدف تحقيق نتائج و أهداف من هذه العملية و بالتالي سنتطرق في هذا المطلب الى مستويات و بدائل عملية القياس بالإضافة إلى المعايير التي تحكمه .

الفرع الأول : مستويات و بدائل القياس المحاسبي

القياس المحاسبي في الطريقة المتبعة لقياس عناصر القوائم المالية و يكون ذلك باختيار على مستويين

1- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة حيث توجد هناك وحدتان للقياس و هما :

* وحدة القياس النقدي الاسمية أو القانونية و التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدات الاسمية و هو افتراض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر نموذج التكلفة التاريخية .

* وحدة قياس القوة الشرائية للنقود،و تعتمد على الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع و الخدمات ، و هو افتراض تعتمده محاسبة التضخم .

2- مستوى قياس قيمة عناصر القوائم المالية

و هناك عدة بدائل لقياس قيمة عناصر القوائم المالية و يمكن أن نذكر منها فيما يلي :

2-1- التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي،و هي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الانجاز . كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية للنقد النفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع و الخدمات التي استلمها أو سوف يتم استلامها و من أهم مميزات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ما يلي :

- تمثل التكلفة التاريخية الحقيقة الفعلية للحدث المالي للتكلفة المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام .
- يستند الإثبات و القياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا و ليست عمليات افتراضية أو تقديرية .
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا البديل إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية،مما يجعل القوائم المالية أكثر موثوقية .

2-2- التكلفة الجاري :

و هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية و غالبا ما تطبق على تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسة الأخرى،أو هي تسجيل الأصول بالقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء أصل مشابه أو معادل حاليا،و تسجل التزامات بالقيمة غير المخصومة أو ما يعادلها التي تكون مطلوب لسداد التعهد حاليا .

2-3- صافي القيمة القابلة للتحصيل

و هي سعر البيع التقديري التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع،أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات[1] .

[1]) مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، الاطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ،مرجع سبق ذكره ،الفقرة 100 .

2-4- القيمة الحالية (المخصومة)

تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة الصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلية المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية،كما تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية[1]

2-5 القيمة العادلة

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعاير الثالث الخاص بتقييم الأصول ، الأغراض إعداد القوائم المالية و الحسابات المرتبطة بها كمايلي " هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة ،وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة " [2]من خلال التعريف نلاحظ إن هناك صفقة بين مشتري وبائع ، مع توفير الرغبة البائع و المشتري في إتمام الصفقة

ونذكر بعض المزايا أو مميزات القيمة العادلة

بالنظر إلى كثرة المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة فإن عملية التنبؤ تصبح أسهل

القوائم المالية المعدية وفق القيمة العادلة ،تزيد من موثوقية المعلومة المالية وتعكس أكثر الواقع وتشكل أداة تحليل مالي أكثر فعالة

يسمح تطبيق القيمة العادلة بأفضل مقارنة بين المؤسسات كونها تخفض من إمكانية التحكيم الشخصي من طرف المسربين ونذكر كذلك بعض الانتقادات موجهة إلى القيمة العادلة

عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع الكثير من المبادئ و الأسس المحاسبية ،مثلا مبدأ الحيدة و الحذر ف معالجة الإرباح غير المحققة و التعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة

في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة

قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية ؟إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة

الفرع الثاني : معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعاير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية ،وهي تتكون من أربع معايير أساسية حسب درجة أهميتها كمايلي [3]

1- الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملائمة)

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدر الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الأهداف الذي يتم إعدادها من أجله ،ولما كانت المعلومات المالية الناتجة ،من المحاسبة المالية تخدم أهدافها متعددة مختلفة من المستفيدين قياس احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا فإن الأمر يقتضي اقتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من حيث ،من يستفيدون عادة من هذه المعلومات ،وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح ،وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي

[1]) فريد زعرات ،معالجة القوائم المالية وأثار التضخم وفقا للمعايير المحلية الدولية ،مذكرة مقدمة لنيل ماجيسترغ منشورة ،جامعة سعد دحلب بالبليدة الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص102

[2]) طارق حمادة عبد العال المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة الدر الجامعية ،الاسكندرية ،مصر 2003،ص 11

[3]) رشيد بوكساني واخرون ،مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي المركز الجامعي بالوادي ،17-18 جانفي 2010 ،ص 10

،أوقف هذا المعيار يجب أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للفرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة اذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس وما سيطرا عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة[1]

2- القابلية للتحقيق منها

يعني بالتحقيق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه ،يتمثل عادة في مجموعة المستندات و الإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقيق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها المصدر وأن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل أساس سليما لاتخاذ القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية الاختلاف .

3- الالتزام بالموضوعية

يقصد بالموضوعية أو الايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة،و بمعنى آخر يقصد بها بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي،و بالتالي فان القياس الموضوعي قياس غير شخصي،و الهدف من كون المحاسب موضوعيا هو اقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيزا،و في تقرير الجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عن موضوع معايير المحاسبة،رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة يقصد بها أن البيانات المحاسبة تعد موضوعية اذا توافر لها القابلية للتحقيق عن طريق أدلة الاثبات المتعارف عليها،و من ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي .

و بالعودة إلى الفروض المحاسبة نجد فرض الموضوعية من بين أهم الفروض و التي يقصد به الالتزام بالدقة في إصدار الأحكام و عدم الاعتماد على التقدير الشخصي و الحكم الجزافي و الاحتمالات غير المؤكدة الحدوث . و عليه فان استخدام معيار الموضوعية ينتج عنه توطيد علاقة الثقة بين مخروجات النظام المحاسبي و من خلالها المحاسبين و الوحدة المحاسبية ككل من وجهة و مختلف المستعملين و الذين لديهم مصالح في هذه الوحدة من جهة أخرى .

4- القابلية للقياس الكمي

يستخدم القياس أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية و عدم تماثلها،هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير و القوائم المالية .

الفرع الثالث : توضيح أنظمة القياس المحاسبي الفنية

الجدول رقم(04) : توضيح الأنظمة الفنية للقياس المحاسبي

الرقم	النظام	المثال في المحاسبة	الوسيلة الإحصائية المستعملة
01	اسمي	ترقيم الحسابات مثل الأصول (01) الخصوم (02) الإيرادات (03) الأعباء (04)	المنوال : الاعتبار مقياس للنزعة المركزية ،أي يمكن تحديد أي الفئات بها أكبر عدد من العناصر
02	ترتيبي	ترتيب أصول الميزانية حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول	الوسط كمقياس للنزعة المركزية ، الاعتبار أن هذا القياس الإحصائي يختص بتحديد وضع كل عنصر بالنسبة

[1]) رولا كاسرلايفة ، القياس و الإفصاح لمحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجيستر ،جامعة تشرين ،كلية الاقتصاد ،سورية،2008،ص43

		الاخرى	،للعناصر الأخرى في المجموعة
03	الفتري	يستخدم للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة و التي تأخذ الصيغة التالية ص =م س + حـ بحيث ص = التكاليف م> صفر س= النشاط	الوسيط الحسابي الانحراف المعياري لمقياس التشتت
04	النسبي	تحديد قيمة المخزون في تاريخ معين	يستخدم جميع الوسائل الإحصائية مثل الوسط الهندسي كمقياس للنزعة المركزية

المصدر :إعداد الطالب

المطلب الثالث :مشاكل القياس المحسابي

تضبط عملية القياس المحاسبي ،عدة حدود مما يؤدي إلى ظهور عدة مشاكل تحد من نتائجه، وسوف نتحدث في هذا المطلب عن مفاهيم رأس المال المحافظة عليه ،وكذا قيود ومحددات عملية القياس المحاسبي بالإضافة إلى التحيز الذي يتخلل عملية القياس المحاسبي

الفرع الأول : مفاهيم رأس المال المحافظة عليه

رأس المال هو المبالغ الذي تستند عليه المؤسسة ويمثل حصة الشركاء ورأس المال لا يجب المساس به إلا بالقانون و لا تستطيع الزيادة أو نقصان إلا بالقانون "ويمثل رأس المال المؤسسة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين ،وبعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين ،لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمة من الهبوط أو التآكل ،والقاعدة الأساسية ألا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو الحافظة على قيمته[1]

ويتغير تعريف رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله ،حيث هناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأسا لمال هما

1- المحافظة على رأس المال المالي

ويحدث عندما تتجاوز القيم (النقدية) لصافي أصول المؤسسة في نهاية السنة المالية الصافي الاصول في بدايتها بعد استبعاد العمليات مع الملاك .

2- المحافظة على رأس المال المادي

أي أن العائد على رأس المال يحدث أو يظهر عندما تفوق الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية السنة المالية طاقته الإنتاجية فبداية السنة المالية ،مع استبعاد العمليات مع الملاك ،والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية الصافي الأصول المستخدمة لتوليد الربح

ويرجع الاختلاف بين مفهومي الاحتفاظ برأس المال إلى تأثيرات (مكاسب وخسائر) التغيرات في أسعار الأصول و الخصوم

الفرع الثاني : قيود ومحددات القياس المحاسبي

هناك صعوبات ومشاكل عديدة تقف أمام القيام بعملية القياس المحاسبي تحد من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين و المستفيدين منها في عملية اتخاذ القرار ،ولا يمكن تجاوز هذه الصعوبات وكل هذا يتم ضمن المحاسبة في إطار عملية القياس المحاسبي ،ومن أهم هذه المحددات نجد مايلي [2]:

1- مجال عملية القياس المحاسبي :

يستلزم هذا المجال حصرا وتحديد للإطار الذي تنصب عليه القياس ،هذا الإطار يشمل الأحداث المعاملات المالية وقياس القيم الاقتصادية بوحدة نقدية ثابتة ،وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة و الإجراء العمليات ،الحسابية بصورة موضوعية مع شريطة أن لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية ،والتي يمكن التعبير عنها بأوجه الاتفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة

2- تطبيق عملية القياس المحاسبي

أن النظرة الشاملة للقياس وفق المنظور الاقتصادي و المحاسبي تابعة من تحقيق هدفين أساسين أحدهما أو كلاهما كالأتي[3]

- **قياس الموارد التي تحقيق الدخل**

---

[1]) محمد مطر ،موسى السويطي ،الممارسة المهنية في مجالات القياس العرض و الإفصاح ،دار وائل الأردن ،ط 2 2008 ص 168 .

[2]) رولا كاسرلايفة ، القياس و الإفصاح لمحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجيستر ،جامعة تشرين ،كلية الاقتصاد ،سورية،2008،ص43

[3]) مؤيد الفضل ،عبد الناصر نور علي الدوغجي ،المشاكل المحاسبة المعاصرة ،دار الميسرة،ط1 ،عمان الاردن ،2002 ،ص182.

إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل ،وذلك لابد من زيادة الاهتمام بتلك الثروة وضمان تدفقات و الحفاظ عليها ، الأمر الذي يستلزم مواكبة عملية القياس المحاسبة لها وباستمرار للوقوف على التغيرات التي يمكن أن تلحق بها

- **تأثير الاستغلال للموارد المتاحة**

بعد أن تتم عملية القياس الطاقات الإنتاجية ،التسويقية و المادية المتاحة ،بالإمكان تحقيق هدف أخر وهو دراسة الفرصة البديلة ،قصد توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالا عقلانيا ورشيدا ،للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق

وكذلك سوف نتطرق إلى ذكر بعض قيود القياس المحاسبي كمايلي[1]

1- عدم التأكد :

ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض،فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل،كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الاعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل التي تختلف فيه درجة الاعتماد عليها .

2- الخلو من التحيز :

يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيرا نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة و عملية التقييم من جهة أخرى،و يعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد و العدالة،أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى .

3- الحيطة و الحذر :

بعد هذا القيد من البدائل لإجراء عملية القياس المحاسبي و يحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر،و بهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى و لو كان مناسبا لغرض القياس،حيث يؤدي الى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي و يؤدي الى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق .

الفرع الثالث : التحيز في القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة التحيز من أكبر المحددات التي يعاني منها القياس،ليس فقط في المحاسبة و العلوم الاجتماعية على العموم و إنما يمتد حتى للعلوم الحقيقية الأخرى،و رغم الإجماع على أن الخاصية محل القياس في الحدث الاقتصادي هي القيمة المالية،إلا أن مفهوم هذه القيمة ليس مفهوما محددا لدى المحاسبين مما يجعلهم غير متفقين تماما في قياس هذه القيمة،و يعود سبب هذا التحيز إلى عدة عوامل أهمها تدخل الشخص و ذاتيته في عملية القياس،بالإضافة إلى النظام المحاسبي في حد ذاته من قواعد القياس المستعملة،دون أن نغفل عن تأثير مستخدمي البيانات المالية في ذلك،و أثر عدم استقرار قيمة العملة و النقود،و حيث أنه سوف نقوم بتقديم عام للتحيز و مصادره و أشكاله :

1- تقديم عام للتحيز :

يقصد بالتحيز انعدام الحياد و الوصف الدقيق للمعلومات المعروضة من خلال التدخل الشخصي في تحديد نتائج عملية القياس عبر الأحكام الجزافية و الاحتمالات غير المؤكدة الحدوث،و يكون القياس متحيزا في الحالات التالية :

- عندما يعتمد القياس على شخصية القائم بهذه العملية و في إطار تصوراته الذهنية .

[1]) الجيلالي بلوضاح ،فاتح بلواضح ،فاتح بلواضح دراسة مختلفة الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي المؤتمر الدولي الأول المحاسبة و المرجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية ، جامعة المسيلة الجزائر ،05/04 ديسمبر 2012 ص 13

- عندما يغيب الدليل الموضوعي المتمثل في الإثبات القابل للتحقق منه .
- عندما يختلف المحاسبون كثيرا على نتائج هذا القياس .

2- مصادر تحيز القياس المحاسبي :

و تتمثل في أربعة مصادر أساسية :

2-1- التحيز القائم بعملية القياس :

و يقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس،و ليس بالنظام المحاسبي مما يعني و من الناحية النظرية على الأقل،أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا،هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة .

2-2- تحيز قواعد القياس المحاسبي :

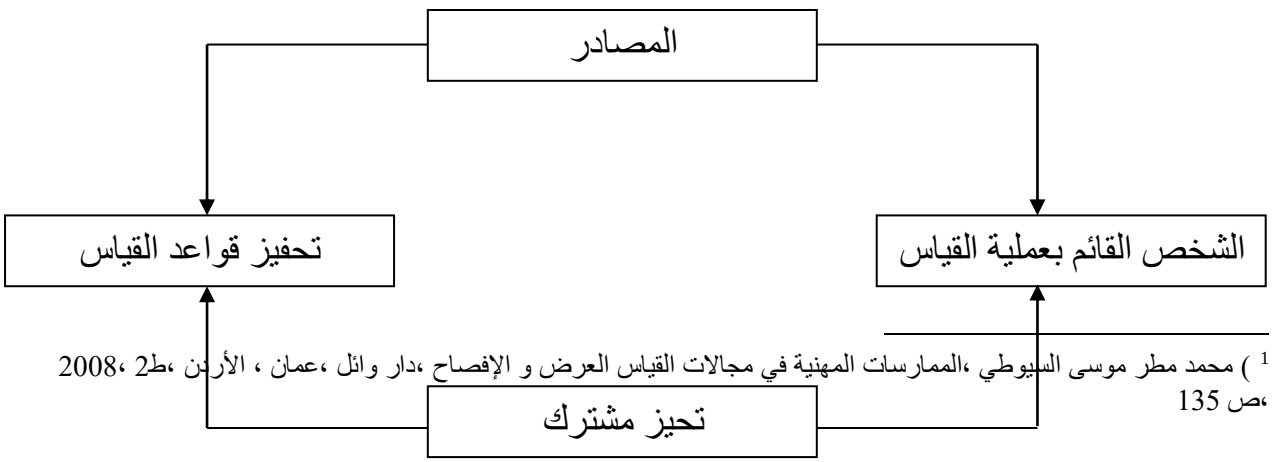
تتلخص قواعد القياس المحاسبي في المفاهيم و المبادئ و الفروض و كل الأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل فرض الوحدة المحاسبية و استمرارية المشروع ،ومحاسبة التعهدات والتكلفة التاريخية فإن تحيز كل هذه العناصر الأساسية سوف يؤدي إلى نتائج غير دقيقة وغير ملائمة بالنسبة للمستعملين ،وهو ما يؤدي بهم إلى اتخاذ قرارات اقتصادية لا تحقق لهم الأهداف المنتظرة من استثمار اتهم وهذا يمثل عدم تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة ككل و الأمثلة على هذا النوع من التحيز تجد مجسدا في القوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش الاقتصادي .

وفي مثل هذا المجال فإن استخدام القروض و المبادئ المشققة منها في مثل هذه الظروف التي تتسم بالتضخم سوف ينتج عنه نتائج من ربح أو خسارة لا تمت بصلة إلى الواقع بسبب مقابلة إيرادات حقيقة بمصاريف تاريخية ،يضاف إلى ذلك المصاريف الاحتمالية التي تعتمد على التقديرات الشخصية ،مثل المخصصات و الخسائر في القيمة كل عناصر الأصول ،وكل ذلك يغطي عجز الإدارة ويعطي صورة مضللة كونه يوزع أرباح وهمية هي في الحقيقة توزيع رأس المال بإضافة إلى تحمل الوحدة المحاسبية للضرائب التي سوف تدفع من رأس المال،وليس من الربح ،وفي ضوء كل ذلك تفهم مدى الضرر الذي سوف يلحق بالمستخدمين الذين يبنون قراراتهم التمويلية و الاستثمارية و الائتمانية على هذه المعلومات .

2-3 التحيز المشترك :

وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا،ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب ،لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعة الكاملة ، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة ،تتضاعف أثاره على البيانات المحاسبية ،بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز [1]

الشكل رقم 03: مصادر تحيز القياس المحاسبي



[1]) محمد مطر موسى السيوطي ،الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض و الإفصاح ،دار وائل ،عمان ، الأردن ،ط2 ،2008 ،ص 135

المصدر :إعداد الطالب

3- أشكال تحيز القياس المحاسبي

تعدد أشكال تحيز القياس المحاسبي ،وفق اعتبارات عديدة تتعلق جميعها بطبيعة العاملين في الميدان و التي تصيب القياس المحاسبي

1-3 تحيز الموضوعية

يأخذ تحيز القياس المحاسبي نشكل تحيز موضوعية (متي كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس ،وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس و القيمة الفعلية للحدث محل القياس)[1] وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب ،أو عن نقص في موضوعية أسلوب أو قاعدة القياس أو الركنين معا ،حيث يكون تحيزا مشتركا

2-3 تحيز الملائمة

يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز ملائمة (عندما لا تعني القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامات في عرض معين ،ويقاس تحيز ملائمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققا مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس بحث كلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز الملائمة و العكس بالعكس

3-3 تحيز الموثوقية :

و التي هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجاليها التاريخي و المستقبلي ،وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي[2]

المطلب الرابع : قياس عناصر القوائم المالية

ولإظهار الوضعية المالية و الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة يتطلب تحديد الأسس بناء عليها يتم الاعتراف بكل عنصر من عناصر القوائم المالية

الفرع الأول : قياس قائمة الميزانية

1- قياس الأصول

1-1 التثبيتات العينية و المعنوية

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول العيني أو المعنوية في الحسابات كأصل
إذ كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية المستقبلية مرتبطة به إلى الكيان
تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة

تدرج التثبيتات في الحسابات ،بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتتدرج فيها مجموع تكاليف ،الاقتناء ووضعها أماكنها ،الرسوم المدفوعة ، و الأعباء المباشرة الأخرى ، و لا تدرج المصاريف العامة و المصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها ،يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة[3]

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولى باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقيمه الحقيقة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة

[1]) وليد ناجي الحيالي نظرية المحاسبة ،نشورات الاكاديمية العربية في الدانمارك ،2007،ص371
[2]) سيد عط الله السيد النظريات المحاسبية ،دار الراية،عمان الاردن،ط2009،1،ص 53
[3]) سليم بن رحمون ،مرجع سبق ذكره ،ص 95 .

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة محاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا ،كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقة، في تاريخ الإقفال
وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية ، الأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس اموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"

1-3 قياس الأصول المالية غير الجارية

أ- القياس الأولى للأصول المالية

حيث تقاس عند تاريخ الدخول إلى أصول المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين ،بما في ذلك مصاريف الوسطاء و الرسوم غير مسترجعة ومصاريف البنك ،وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الفوائد المتوقع استلامها و المستحقة قبل اكتسابها[1]

ب- القياس اللاحق للأصول المالية غير الجارية

يختلف هذا التقييم حسب نوع الأصل المالي في هذه المرحلة حيث نميز أربعة إشكال هي [2]
بالنسبة للسندات المساهمة و الحقوق المرتبطة فإنها تقييم بالقيم السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع

1-4 القياس المحاسبي للمخزون

تقيم المخزونات في العادة مرتين عند ادخالها إلى المخزون ومرة عند جردها في نهاية الدورة
تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويلية + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده

1-5 قياس المدينون و الموجودات المالية وما يعادلها

وتتكون من الأصول الأخرى التالية :[3]

أ- الزبائن و الحسابات الملحقة

ويقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن ،مقابل الخدمات التي تؤدي لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل

ب- الأعباء المقيدة سلفا

وهي المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقبل القريب

ج- المدينون الآخرون

وهي أي حسابات مدينة يخلاف الحسابين المذكورين

د- الاستثمارات المالية المتداولة

وهي الأرصدة النقدية الزائدة ،تقوم المؤسسة باستثمارها في أوراق مالية متداولة بالسوق

ح- النقدية في الصندوق و البنوك

وهي تلك الأموال الجاهزة ، في مختلف أرصدة أو حسابات المؤسسة .

2- الخصوم

هي التزامات حالية للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية و الذي يتوقع أن يؤدي تسويتها إلى خروج ،منافع اقتصادية من المؤسسة

1- قياس الأموال الخاصة

هي عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد استبعاد التزاماتها،وبمعنى أخر هي الفرق بين الأصول و
الخصوم الجارية الغير الجارية [4]

---

[1]) بلعروسي أحمد التيجاني ،النظام المحاسبي المالي ،دار هومة ،الجزائر 2009،ص55

[2]) القرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سبق ذكره الفقرة 123-1

[3]) عبد الوهاب رميدي ،على سماع ،المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي دار هومة ، الجزائر ،ط 1، 2011 ، ص 37-38

[4]) وليد الحيالي نظرية المحاسبة ،منشورات الاكاديمية العربية في الدنمارك ،2007،ص 345

ويشمل هذا العنصر

أ- رأس المال الصادر

ويختلف رأس المال الصادر من مؤسسة إلى أخرى (شركة الأموال وأشخاص)

في المؤسسات الفردية تمثل قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة

أما في المؤسسات الجماعية يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء أما المؤسسات العمومية يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية

ويسجل في الحساب هذا أيضا تطور رأس المال المؤسسة خلال حياتها ويقيد الارتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية و العينية وكذلك يسجل الانخفاض في رأس المال

ب الاحتياط

يمكن دمج مبلغ الاحتياطات في رأس المال بقرار من المساهمين

ج- فارق إعادة التقييم

ويدرج في هذا الحساب الفوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضوع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية

د- النتيجة المالية

كما تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينهما وبين النتيجة غير المخصصة في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة أما في المؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تحول إلى أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية

ج- المرحلة من جديد

ويسجل جزء النتيجة التي أرجات الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق

2- الخصوم الغير جارية :

وهي الالتزامات المستحقة على المؤسسة ناتجة للغير ويلزم الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن السنة المالية[1] كمؤونات المخاطر و الأعباء ن الضرائب المؤجلة خصوم و القروض و الديون المماثلة وتتضمن العناصر التالية

القروض (الديون المماثلة) و الخصوم المالية الأخرى

ضرائب مؤجلة الخصوم

مؤونات المخاطر و الأعباء

3- الخصوم الجارية :

و تتمثل الخصوم التجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهرا،و حسب النظام المحاسبي المال فان الخصوم الجارية تضم ما يلي :

أ- الموردون و الحسابات المتعلقة بهم

ب- المصروفات المستحقة

ج- السحب على المكشوف

د-الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل

ح- الدائنون الآخرون

الفرع الثاني : قياس قائمة حساب النتائج

1- الإيرادات :

هي الأرباح الناتجة عن خروج الأصول غير الجارية و الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول و التي تكون هذه الإيرادات متمثلة في حساب سبع المنتوجات .

[1]) لجنة م ص ز ع مرجع سبق ذكره ،ص 102-105 .

2- الأعباء :

و هي كل ما يوجد في حساب ح/6 :أعباء و تمثل في على شكل نقصان في الأصول و الزيادة في الخصوم .

أ- الأعباء و المنتوجات المالية :

الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري،و كإيرادات مالية في حسابات البائع .

ب- الإعانات الحكومية :

تدرج الإعانات في حساب النتيجة كإيرادات في السنة المالية أو عدة سنوات،الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للامتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الامتلاك المحتسب و تظهر في أصول كإيرادات مؤجلة .

- تدرج الحسابات الإعانات العمومية بقيمتها الحقيقية .

ج- الأعباء و الإيرادات الناتجة عن عقود طويلة الأجل و تدرج الأعباء و الإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار طويل الأجل حسب وتيرة الانجاز،و إذا تعذر التسجيل لا يسجل كايراد .

د- العمليات المنجزة لحساب الغير :

تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة الحساب أطراف أخرى بصفتها وكيل في حسابات الأطراف الأخرى،و لا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتيجة .

3- دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة

3-1- **إنتاج السنة المالية**

و يكون وفقا للمعادلة التالية :

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة - + الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال .

3-2- **استهلاك السنة المالية :**

و يكون وفقا للعلاقة الرياضية :

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى .

3-3- **القيمة المضافة للاستغلال :و تكون المعادلة كالتالي :**

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية
إجمالي فائض الاستغلال= القيمة المضافة للاستغلال -أعباء المستخدمين- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

3-5- **المنتجة العملياتية** :

و تكون وفقا للعلاقة بين حيث و هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى و مطروحاتها الأعباء العملياتية الأخرى و كذا مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة .

3-6- **النتيجة المالية** :

و تكون وفقا للمعادلة :

النتيجة المالية = المنتوجات المالية - الأعباء المالية

3-7- **النتيجة العادية قبل الضريبة** : و تكون وفقا للمعادلة :

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

3-8- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** :
و التي تتمثل في النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة،الضرائب على الأرباح،و يدرج في هذا العنصر قيمة الضرائب المستحقة على عاتق المؤسسة .
3-9- **النتيجة غير العادية (الاستثنائية)** : و تكون وفقا للعلاقة التالية :

النتيجة غير العادية الاستثنائية = العناصر غير العادية إيرادات أو منتوجات - العناصر غير العادية أعباء

3-10- **صافي نتيجة السنة المالية** : و تكون المعادلة كالتالي :

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - + النتيجة غير العادية

الفرع الثالث : قياس قائمة تدفقات الخزينة
تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية .
و تعتبر قائمة النفقات النقدية أداة لقياس مركزها النقدي .
1- **النشطات التشغيلية** : هي النشاطات التي تقوم المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها و التي لا تعتبر ذات الوقت نشاطات الاستثمارية أو التمويلية،و بذلك تشمل النشاطات التشغيلية ما يلي :
- النقدية المستلمة من العملاء .
- النقدية المدفوعة للموردين و الموظفين .
- الفوائد المدفوعة .
- المصروفات المختلفة المدفوعة .
- ضريبة الدخل المدفوعة .
- المبالغ المحصلة من المدينين .
- الفوائد المقبوضة .
- التوزيعات المقبوضة .
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات و نحوه،و تعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية في المنشأة،حيث تتحد نتيجة الأعمال في قائمة الدخل التي تعد وفقا لأسس الاستحقاق،بينما يعبر صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفقا لأساس النقدي .
و بذلك فيعتبر من الأهمية بمكان الوقوف على النشاطات التشغيلية في المنشأة،و يعتبر كيفية الوصول الى صافي التدفقات النقدية هو الفارق بين الأسلوب المباشر و الأسلوب الغير مباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية .
2- الأنشطة الاستثمارية : و هي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من اقتناء و التنازل عن الأصول الثابتة،و كذلك الاستثمار في الأسهم و السندات في المؤسسات الأخرى .
3- **الأنشطة التمويلية** : هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات (بالزيادة أو النقصان) في العناصر المكونة للأموال الخاصة (حقوق الملكية) و عناصر الالتزامات الطويلة الأجل و يعتبر قياس التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مقيدا في التنبؤ بالحقوق و المطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع و تتضمن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية العناصر التالية :

- المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .
- المدفوعات النقدية للمساهمين في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها .
- الإيرادات الناشئة عن إصدار القروض السندية،القروض العادية ،الرهون العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل .
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة .
- النقدية المدفوعة من طرف المستأجر في إطار تخفيض رصيد التزامات متعلقة بأصول مستأجرة عن طريق عقد الإيجار التمويلي .

الفرع الرابع : قياس قائمة التغيرات في حقوق الملكية(قائمة تغير الأموال الخاصة) :

يشترط المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على المنشأة أن تقوم بعرض قائمة التغير في الحقوق كعنصر منفصل في القوائم المالية،حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة و بداية الفترة،إضافة لبنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل .

أ- دراسة قائمة تغير الأموال الخاص

- تغير الطرق المحاسبية،و تتمثل في تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها،أو تعديل الاستهلاك السنوي لأصل من الأصول. و ينبغي أن يدرج هذا التغيير عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تؤثر عليها .
- تصحيح الأخطاء الهامة،يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء وقعت خلال اعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو عدة فترات سابقة،و تحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو خطئ في تطبيق السياسة المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش و السهو،و يندرج عادة لتصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية .
- الأرباح أو الخسائر المدرجة .
- النتيجة التي نراها في جدول حساب النتيجة .
- الحصص الموزعة تؤثر على رأس المال سواء كانت عينية أو نقدية .
- زيادة و تخفيض رأس المال .

خلاصة الفصل :

يعتبر الإفصاح المحاسبي عنصرا هاما في النظام المحاسبي الجديد و مبدأ من مبادئ المعايير المحاسبية IAS و الإفصاح المحاسبي يعبر عن مصداقية و شفافية القوائم المالية و يعتبر ضروري على المؤسسات الإفصاح عن القوائم المالية حتى تكون ذات مصداقية .

كما للقياس المحاسبي أهمية،و تختلف هذه الأهمية و لكن الهدف الأساسي من وراء ذلك و هو قياس عناصر القوائم المالية بدقة دون أخطاء أو مبالغة في ذلك،أو تعقيد الأداء القوائم المالية لأغراضها التي أنشأت من أجلها و إضافة المزيد من المصداقية و الشفافية عليها من خلال قاسها محاسبيا .

و يعتبر القياس المحاسبي الخطوة الأولى في توفير و عرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية في قياس الأشياء أو الأنشطة أو الأحداث .

القياس عناصر القوائم المالية تحقق مزايا لابد أن تكون متفادية الأخطاء التوقيت و يحقق معايير التقييم أي الوضوح و الملائمة .

الخاتمة

الخاتمة:

عالجت هذه الدراسة، موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية،و يتعلق الأمر بـ: "القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي "،حيث تم من خلالها طرح الإشكالية الآتية "هل القياس ، و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يضمن مصداقيتها و شفافيتها و كذلك مصداقية و شفافية المعلومات المالية ؟"

تناولت الدراسة فصلين ، عالج الفصل الأول الإطار العام للنظام المحاسبي المالي و عرض قوائم المالية و من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن عملية الإصلاح التي ، قامت بها الجزائر أدت إلى وضع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية ، الدولية و ذلك بهدف تجاوز نقائص و قصور المخطط المحاسبي الوطني من جهة، و من جهة أخرى مسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي ، حيث جاء هذا النظام بخصائص و مميزات جديدة لم تكن في النظام المحاسبي السابق،و من بين هذه الخصائص التركيز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي و إن المحاسبة المالية هي عبارة عن معلومات يمكن قياسها بناءا على معطيات عديدة قابلة للقياس النقدي ، بالإضافة إلى استحداث قوائم مالية ذات أهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بقياس وضعية الخزينة و ذلك من خلال قائمة تدفقات الخزينة،ومن أهم المميزات التي تميزت النظام المحاسبي المالي اختياره البعد الدولي للممارسة المحاسبية و احتوائه لي نصوص واضحة و صريحة المبادئ و قواعد التسجيل و طرق القياس ،والإفصاح و هذا للحد من التأويلات و الأخطاء التي قد تقع خلال إعداد القوائم المالية ،ومن خلال هذا الفصل اتضح لنا أيضا شكل و عناصر التي تتضمنها،القوائم المالية و شكلها وفقا للنظام المحاسبي المالي، و كذلك اتضح لنا عددها و أسمائها و التي تتمثل في الميزانية ،جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة ، وجدول حساب النتائج و الملاحق

أما فصل الثاني،فقد توقف على الإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصر القوائم المالية،حيث للإفصاح أهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية،لهذا اهتمت المعاهد و الجمعيات المهنية المحاسبي بمعايير الإفصاح و التأكيد على كمية و نوعية المعلومات التي لابد من توافرها ، بغرض تقديم قوائم مالية خالية من التشويش و التضليل، و لقد اجبر النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تقع تحت مجال تطبيقيه عرض خمسة قوائم مالية و ذلك وفق النماذج التي جاءها قصد تسهيل ، عمليتي مقارنة المعلومات و اتخاذ القرار ،و يعتبر القياس المحاسبي النقطة المحورية في العماليات المحاسبية من اجل إعداد قوائم المالية،و يعتبر القياس المحاسبي كنظام متكامل الأركان له مدخلا ته التي ترتبط بموضوع القياس ، و له نظام تشغيل الخاص به و المتمثل في أساليب و أدوات و طرق إجراءات القياس ، وله مخرجاته التي تتمثل في القوائم المالية ، ومن خلال مات طرقنا إليه فيما يخص قياس عناصر القوائم المالية ، تبين لنا إن متطلبات القياس وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق بدرجة كبيرة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ، كما تميزت هذه المتطلبات بوجود عدة بدائل تعالج قياس عنصر واحد، وذلك بهدف إظهار هذا العنصر بقيمته الدقيقة ، بالإضافة إلى إدخال حالات خاصة لقياس بعض العماليات التي تقوم بها المؤسسة و لم تؤخذ بعين الاعتبار حسب المخطط المحاسبي الوطني ،وبما إن عملية القياس المحاسبي مرحلة أساسية ومهمة في المسار المحاسبي والتي إذا تمت بالدقة ألازمة ووفقا لأسس،و قواعد محاسبية صحيحة أمكن ذلك من إنتاج معلومات مالية موثوق بها ، و تقديم القوائم المالية ذات ، مصداقية تعبر عن واقع المؤسسة و تلبي احتياجات المستخدمين .

اختيار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث، وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية، يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يا لي:

- بخصوص الفرضية الأولى :

التـي تـنص علـى أن الإصـلاحات المحاسـبية التـي قامـت بهـا الجزائـر كانـت نتيجـة التحـولات الاقتصـادية التـي فرضـتها ضـغوط داخليـة و خارجيـة ، فقد تحققت لكـون الممارسـة المحاسـبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني تعاني قصورا في مختلف جوانبها ، و أصبحت لا تلبي الكثير من احتياجات مستخدمي المعلومات ، المحاسبية و المالية خاصة في ظل التوجه الجديد لاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق و السعي لانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية و ذلك بهدف ، توفيق و تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبية الدولية .

- أما بالنسبة للفرضية الثانية

و التي تنص على أن الإفصاح في القوائم المالية ، حسب ما جاء بـه النظـام المحاسبي المـالي من شانه إعطاء قوائم المالية تحتوي على معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة و ملائمة لمختلف مستخدميها ، فهي مؤكدة حيث نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي و من خلال ، مبادئه يسعى و يشجع ، على تقديم الافصاحات الإضافية و التي من شانها تحسين ، مستوى الإفصاح في القوائم المالية لإعطاء معلومات مالية ذات مصداقية و ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية أم بالنسبة للفرضية الأخيرة : و التي نصت على أن القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية هي العملية الأساسية لإعطاء هذه العناصر قيمتها الحقيقية و ذلك من خلال البدائل المتاحة وفق النظام المحاسبي المالي اخذ ا بكل متطلبات و بدائل القياس التي من شانها أن تزيد من مصداقية نتائجه ومن أهمها تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني و مبدأ الحيطة و الحذر .

نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف عناصر هذه الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج و هي في النقاط التالية:

- الجزائر قامت بالتغييرات ، و الإصلاح نظامها المحاسبي،و الذي أدى إلى الوصول إلى الاعتماد ،النظام المحاسبي المالي من اجل أن يكون النظام المحاسبي الجزائري عالمي و كذلك ، أدى هذا النظام المحاسبي إلى تقليص عدد القوائم المالية و توحيدها من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية و الوضوح
- يسعى النظام المحاسبي المالي إلى توفير المتطلبات ألازمة لإفصاح الكامل و يشجع على تقديم افصاحات إضافية للفئات المستخدمة و يعمل تحسين مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية .
- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، هي ذات نظرة مالية، حيث أصبحت تهتم بالأحداث الماضية و الأحداث المستقبلية للمؤسسة و ذلك من خلال طرق القياس المستعملة.
- لا تتوافق البيئة الاقتصادية الحالية و متطلبات لتطبيق السليم للنظام الحاسبي المالي، و ذلك لوجود العديد من المعوقات الاقتصادية و القانونية.
- النظام المحاسبي المالي اشمل من الأنظمة المحاسبية التي تبنتها الجزائر من قبل حيث جاء بـ معايير و خاص بـ إدارة الإعمال ككل.
- ضعف آليات المحاسبية ، و عدم مواكبة التطور المحاسبي في الجزائر أدى إلى تأخر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ارض الواقع حيث جاء في 2007 و طبق في 2010 .
- صعوبة تأقلم المؤسسة الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي بسبب ضعف جهاز تسيير المؤسسة من ناحية توفر الكفاءة و الخبرة ألازمة.
- النظام المحاسبي المالي جاء بطرق قانونية و منظمة في إعداد القوائم المالية و من اجل تسهيل، دراستها من طرف المستخدمين القوائم المالية.

الاقتراحات:

و استنادا على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية :

- يجب على الدولة الجزائرية و مؤسستها العمل على تكوين الكفاءات و الإطارات من اجل تطبيق النظام المحاسبي و المالي و كذلك من اجل مواكبة التطور الاقتصادي في العالم .
- يجب توفير الأرضية المناسبة لاستقبال النظام المحاسبي المالي أو أي تطور جديد في العلوم الاقتصادية.
- العمل على توفير البيئة الاقتصادية و المالية و القانونية لغرض المساعدة على استعمال الطرق الحديثة للقياس للوصول إلى القيمة العادلة من اجل تحسين جودة المعلومات التي بينها النظام المحاسبي المالي .
- يجب توفر محاسبين و مستثمرين و متخذين القرار على كفاءة و ثقافة محاسبية جدية محليا و عالميا
- العمل على حل المحاسبية الحاصلة في واقع الممارسة المحاسبية من خلال المناقشة بين المحاسبين والجهات المسئولة .
- يجب تطور بورصة الجزائر و جعلها سوق مالي نشط و تفعيل دورها في الحياة الاقتصادية من اجل القضاء على الاحتكار و السوق الموازي
- يجب أن يأخذ النظام المحاسبي المالي تجديده و تحديثه بما يتوافق و مستجدات معايير الإبلاغ المالي IAS /IFRS .
- يجب أن ترتبط المؤسسات الاقتصادية و غير الاقتصادية مع مراكز التكوين و الجامعات و المعاهد و ذلك من اجل الحصول على خرجين ذوي كفاءة عالية علمية و مهنية تستوفي شروط العمل.

أفاق البحث :

تناولت هذه الدراسة موضوع دراسة الإفصاح و القياس المحاسبي و هذا بعد مرور عدة سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية وفي هذا الصدد يمكن اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع الإفصاح و القياس المحاسبي مثل :

- أهمية القياس و الإفصاح في اتخاذ شكل معين لتسيير مالية المؤسسة.
- مرد ودية القياس و الإفصاح المحاسبي على تحسين مالية المؤسسة.
- مدى تأثير طرق القياس المحاسبي الجديد على قيمة المؤسسة.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر و تباين طرق القياس و متطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي،و ذلك من خلال إبراز أهمية عمليتي القياس،و الإفصاح و تبيان مدى إسهامهما في إعطاء صورة واضحة حول أداء و وضعية المؤسسة من خلال تقديم معلومات مالية ذات مصداقية و معبرة عن واقع المؤسسة .

لتحقيق هذه الأهداف تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي في دراستنا و الذي يتناسب مع طبيعة الدراسة،و قد تم تقسيم الدراسة الى فصلين،حيث يعالج الفصل الأول الإطار العام للنظام المحاسبي المالي و عرض القوائم المالية،أما الفصل الثاني فعالج الإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصر القوائم المالية .

و في الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالقياس و الإفصاح،و من بينها أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية و بمتطلبات للإفصاح و التي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية،و لكن و من خلال واقع الممارسة المحاسبية نلاحظ عدم وجود بيئة اقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل و المتطلبات و هو ما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية .

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي(ن،م،م) ، القياس ،الإفصاح ،القوائم المالية .

Summary

This study aimed to shed light on the accounting reform in Algeria and the difference in measurement methods and accounting disclosure requirements for the elements of the financial statements in light of the adoption of the financial accounting system, by highlighting the importance of the measurement and disclosure processes and showing the extent of their contribution in giving a clear picture about the performance And the status of the institution by providing credible financial information that reflects the reality of the institution.

To achieve these goals, a descriptive and analytical approach was used in our study, which is consistent with the nature of the study, and the study was divided into two chapters, where the first chapter deals with the general framework of the financial accounting system and the presentation of the financial statements, and the second chapter deals with the disclosure of the financial statements and the measurement of elements Financial Statements.

Finally, the study reached a set of results related to measurement and disclosure, among which is that the financial accounting system came with several alternatives to measure the elements of the financial statements and with requirements for disclosure that would give credible financial information, but through the reality of accounting practice we note The lack of an economic environment for the application of all these alternatives and requirements, which is what makes the financial statements of Algerian economic institutions characterized by shortcomings in the reliability of financial information.

key words : Financial accounting system (n, m, m), measurement, disclosure, financial statements.

قائمة المصادر والمراجع

المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، يتضمن انشاء المجلس الوطني للمحاسبة ، المادتين الثانية الثالثة
ابن بن بلغيت أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدلي ، بالتطبيق على حالة الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004 ، ص 172
كتوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة الشلف ،العدد السادس 2009،ص 292-293.
بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، بدون دار نشر الجزائر ، ج1، 2010 ص 22-23.
محاضرات مقياس المعلومات المالية ومراقبة التسيير ، جامعة مستغانم
طارق حماد عبد العال ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل الدار الجامعية ،مصر ،2002،ص 35
عبد الستار الكبيسي ، الشامل في المحاسبة ،دار وائل ،عمان الأردن ط2 ، 2010 ،ص 481.
كما الدين الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية المكتب الجامعي الحديث مصر ،2009،ص 13
القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المواد من 26-29
حسين يوسف القاضي سمير معذي اليشاني ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية اعداد التقارير المالية الدولية ،دار الثقافة ، عمان الأردن ، ج1 ، 2012 ،ص 21
طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل ، الدار الجامعية مصر ، 2002 ،ص 124.
بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعاير الدولية،منشورات كليك الجزائر،ج2 ،ط2013،1،ص425
رضوان حلة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر دار وائل ،عمان الاردن ، ط2006،2 ص 297 .
خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008، ص 113 -114
محمد أبو نصار ،جمعة حميدات ،معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي،دار وائل عمان الأردن ، ط3،2009،ص 31
الفرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها المادة رقم 121 ، 1 ص 8
شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعاير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، ص78
مؤيد راضي خنفر ،غسان فلاح المطارنة ،تحليل القوائم المالية ،دار الميسرة للنشر ،عمان الأردن،ط3 ،2011،ص 46
وابل علي الوابل ،أسس المحاسبة ،مكتبة الملك فهد ، الرياض السعودية ، ج1،2001،ص6.
خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دار إثراء ،عمان الأردن ،ط 1،2008، ص120
محمد أحمد يوسف عوض العادلي المحاسبة المالية المجلد الثاني المنشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت ،1986،ص448

[1]) محمد بوتن ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، الصفحات الزرقاء الجزائر ،2010 ، 97
مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ،مرجع سبق ذكره ،الفقرة 100 .
فريد زعرات ،معالجة القوائم المالية وأثار التضخم وفقا للمعايير المحلية الدولية ،مذكرة مقدمة لنيل ماجيسترغ منشورة ،جامعة سعد دحلب بالبليدة الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص102
رشيد بوكساني وآخرون ،مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي المركز الجامعي بالوادي ،17-18 جانفي 2010 ،ص 10
رولا كاسرلايفة ، القياس و الإفصاح لمحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجيستر ،جامعة تشرين ،كلية الاقتصاد ،سورية،2008،ص43
محمد مطر ،موسى السويطي ،الممارسة المهنية في مجالات القياس العرض و الإفصاح ،دار وائل الأردن ،ط 2 2008 ص 168 .
مؤيد الفضل ،عبد الناصر نور علي الدوغجي ،المشاكل المحاسبة المعاصرة ،دار الميسرة،ط1 ،عمان الاردن ،2002 ،ص182.
الجيلالي بلوضاح ،فاتح بلواضح ،فاتح بلواضح دراسة مختلفة الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي المؤتمر الدولي الأول المحاسبة و المرجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية ، جامعة المسيلة الجزائر ،05/04 ديسمبر 2012 ص 13
محمد مطر موسى السيوطي ،الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض و الإفصاح ،دار وائل ،عمان ، الأردن ،ط2 ،2008 ،ص 135
وليد ناجي الحيالي نظرية المحاسبة ،نشورات الأكاديمية العربية في الدانمارك ،2007،ص371
سيد عط الله السيد النظريات المحاسبية ،دار الراية،عمان الاردن،ط2009،1،ص 53
بلعروسي أحمد التيجاتي ،النظام المحاسبي المالي ،دار هومة ،الجزائر 2009،ص55
القرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سبق ذكره الفقرة 123-1
عبد الوهاب رميدي ،على سماع ،المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي دار هومة ، الجزائر ،ط 1، 2011 ، ص 37-38
وليد الحيالي نظرية المحاسبة ،منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك ،2007،ص 345
لجنة م ص ز ع مرجع سبق ذكره ،ص 102-105 .

الملاحق

الملحق رقم 01 : قائمة الميزانية

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	اهتلاكات -مؤونات N	صافي N	صافي N-1
الأصول الغير الجارية فارق الشراء التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية الأراضي المباني التثبيتات العينية الأخرى التثبيتات الممنوح امتيازها الأصول الجاري انجازها الأصول المالية السندات الموضوعة موضع المعادلة المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بها السندات الأخرى المثبتة القروض و الأصول المالية الأخر الغير الجارية الضرائب					
مجموع الأصول الغير الجارية					
الأصول الجاري المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ الحسابات الدائنة و الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها الأصول المالية الأخرى الموجودات وما شابهها الأصول الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب			

العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة النتيجة الصافية ترحيل من جديد			
مجموع 1			
الخصوم الغير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب المؤجلة على الخصوم الديون الأخرى الغير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم الغير الجارية			
الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى الغير الجارية خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم			

الملحق رقم 02 قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
المبيعات و النواتج الملحقة الخدمات المقدمة تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)			

المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
استهلاك السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للاستغلال (2-1)=3			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم			
إجمالي فائض للاستغلال (4)			
النواتج العملياتي الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
النتيجة العملياتية (5)			
النواتج المالي الأعباء المالية			
النتيجة المالية (6)			
النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5) = (7)			
الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع الأعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)			
العناصر الغير العادية (نواتج) يجب تبيانها العناصر الغير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة الغير العادية (9)			
صافي نتيجة السنة المالية (10)			

الملحق رقم 03: قائمة حسابات النتائج -حسب الوظائف

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك) منتجات مالية أعباء مالية			

النتيجة العادية قبل الضريبية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير العادية المنتوجات الغير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) منها حصة ذوي القلية (1) حصة المجمع (1)			

الملحق رقم 04 : قائمة تدفقات الخزينة - الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين ل=الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل بالعناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية القوائم التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			

حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها الحصص المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات الصرف على النقديات وما يعادلها			
تغيرات الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية			
تغيرا أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق 05 قائمة تدفقات الخزينة - الطريقة الغير المباشرة

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من اجل الاهتلاكات و الارصدة تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى تغير الموردين و الديون الاخرى نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات أ الخزينة الناتجة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات التحصيلات التنازل عن تثبيتات تاثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة عند إقفال السنة المالية تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغيرا أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق 06 قائمة تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوات الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الأصول الإرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات النتائج الحصص المدفوعة العلاوات المدفوعة للمسيرين tantième العلاوات المدفوعة للعمال زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الأصول الإرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات النتائج الحصص المدفوعة العلاوات المدفوعة للمسيرين tantième العلاوات المدفوعة للعمال زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق 07 الملاحق

1- تطور الأصول المعنوية و العينية و المالية غير الجارية

العناصر	ملاحظة	القيمة الإجمالية	زيادة في الأصول حلال الفترة	نقصان في الأصول خلال الفترة	القيمة الإجمالية نهاية الفترة
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

2- الاهتلاكات :

العناصر	ملاحظة	الاهتلاك المتراكم بداية الفترة	اهتلاكات الفترة	اهتلاك الأصول الخارجية	الاهتلاك المتراكم نهاية الفترة
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

3- تطور المؤونات :

البيان	ملاحظة	المؤونات المتراكمة N/01/01	زيادة مؤونات الفترة	انخفاض مؤونات الفترة	المؤونات المتراكمة N/12/31
مؤونات الخصوم غير الجارية					
مؤونات المعاشات و الوجبات المماثلة					
مؤونات الضرائب					
مؤونات المنازعات					
المجموع					
مؤونات المعاشات و الوجبات المماثلة					
مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

4- جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير الجارية

العناصر	ملاحظة	خسائر القيمة المجمعة بداية السنة المالية	زيادة السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
شهرة المحل					
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

5- جدول المساهمات (فروع وحدات)

الفروع و الكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المختارة	نتيجة السنة المالية	القروض و التسبيقات المنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المختارة
الفرو **الكيان أ** **الكيان ب** **الكيانات المشاركة** **الكيان أ** **الكيان ب**								

6- وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية

العناصر	ملاحظة	المدة عام على الأكثر	أكثر من عام و5 سنوات على الأكثر	الأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحقوق					
القروض					

الزبائن					
الضرائب					
مدينون أخرون					
المجموع					
الديون					
القروض المالية					
ديون أخري					
الموردون					
الضرائب (TAP+ TRG)					
دائنون آخرون (CNAS+ MIP)					
المجموع					