الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

عنوان المذكرة :

القياس و الإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مجمع صيدال – فرع وهران –

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

إعداد الطالبة :
مصباح فاطمة الزهراء

تحت إشراف الأستاذ :
بوشيخي بوحوص

أعضاء لجنة المناقشة :

اسم و لقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
أ. بوشيخي ب	مشرفا	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
أ.براهيمي ع	عضو	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
أ.بوروبة	عضو	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

2016 - 2015

إهداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفى، إلى الأمي الذي علم المتعلمين،

إلى سيد الخلق إلى سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم)

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

إلى من منحتني الطمأنينة والسكينة،إلى من رافقت خطواتي بالدعاء

"أمي الحبيبة"

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا

لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

"أبي العزيز"

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي

إخوتي : عبد القادر، محمد، جمال الدين، عبد الرحمن

و أختي الوحيدة صابرينة

إلى عمتي العزيزة فضيلة

إلى جميع أهلي وأقاربي

إلى صديقاتي أمال، سارة، مليكة، سهام.

إلى جميع الزملاء و الأصدقاء.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله وآخره.

ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف " بوشيخي بوحوص " الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة الذين قبلوا تقييم هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أساتذتي في كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة مستغانم،

دون أن أنسى جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة.

و لا يفوتني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل طاقم العمل لمجمع صيدال فرع وهران على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لي من أجل إنجاز وإتمام على العمل، وأذكر على الأخص :

السيد عثمان،السيدة أسيا و السيدة صابرينة.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة في الماستر.

الفهرس

الإهداء

الشكر و التقدير

الفهرس I

قائمة الأشكال البيانية IV

قائمة الجداول V

قائمة الاختصارات والرموز VI

قائمة الملاحق IIV

المقدمة العامة ..... أ

الفصل الأول : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد 2

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي 3

المطلب الأول : ماهية النظام المالي المحاسبي 3

المطلب الثاني : أهداف و مميزات النظام المالي المحاسبي 10

المطلب الثالث : هيكل النظام المالي المحاسبي 12

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية 21

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية..... 21

المطلب الثاني : مكونات القوائم المالية 26

المطلب الثالث : ترابط و تكامل القوائم المالية 44

خلاصة الفصل 46

الفصل الثاني : الإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصرها في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد 48

المبحث الأول : الإفصاح في القوائم و التقارير المالية 49

المطلب الأول : ماهية الإفصاح 49

المطلب الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح 53

المطلب الثالث : المحددات الأساسية لحجم و نوع الإفصاح في القوائم المالية....56

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي 57

المطلب الأول : المقومات العلمية للقياس المحاسبي 58

المطلب الثاني : الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي 61

المطلب الثالث : مشاكل القياس المحاسبي 66

المبحث الثالث : قياس عناصر القوائم المالية 69

المطلب الأول : قياس عناصر قائمة الميزانية 70

المطلب الثاني : قياس عناصر قائمة حسابات النتائج 90

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة 101

المطلب الرابع : قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة.....108

خلاصة الفصل 109

الفصل الثالث : دراسة حالة مجمع صيدال – فرع وهران –

تمهيد 111

المبحث الأول : عرض عام لمجمع صيدال 112

المطلب الأول : تقديم مجمع صيدال 112

المطلب الثاني : الوحدات و الشركات التابعة لمجمع صيدال 115

المطلب الثالث : النشأة و الهيكل التنظيمي لفرع وهران..... 118

المبحث الثاني : قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسة الأم 120

المطلب الأول : قياس عناصر قائمة الميزانية 120

المطلب الثاني : قياس عناصر قائمة حسابات النتائج 125

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمتي تدفقات الخزينة و تغير الأموال الخاصة. 128

المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الأم 130

المطلب الأول : عرض الميزانية 130

المطلب الثاني : عرض قائمة حسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة 134

المطلب الثالث : عرض قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق..... 138

خلاصة الفصل..... 142

الخاتمة العامة..... 143

الملخص..... 149

قائمة المراجع..... 153

الملاحق..... 163

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أهداف القوائم المالية	24
2	العلاقة بين القوائم المالية	45
3	حسابات النتائج حسب الوظائف و حسب الطبيعة	100
4	الإطار العام لقائمة تدفقات الخزينة و مكوناتها	105
5	الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بوهران CDO	119

قائمة الجداول

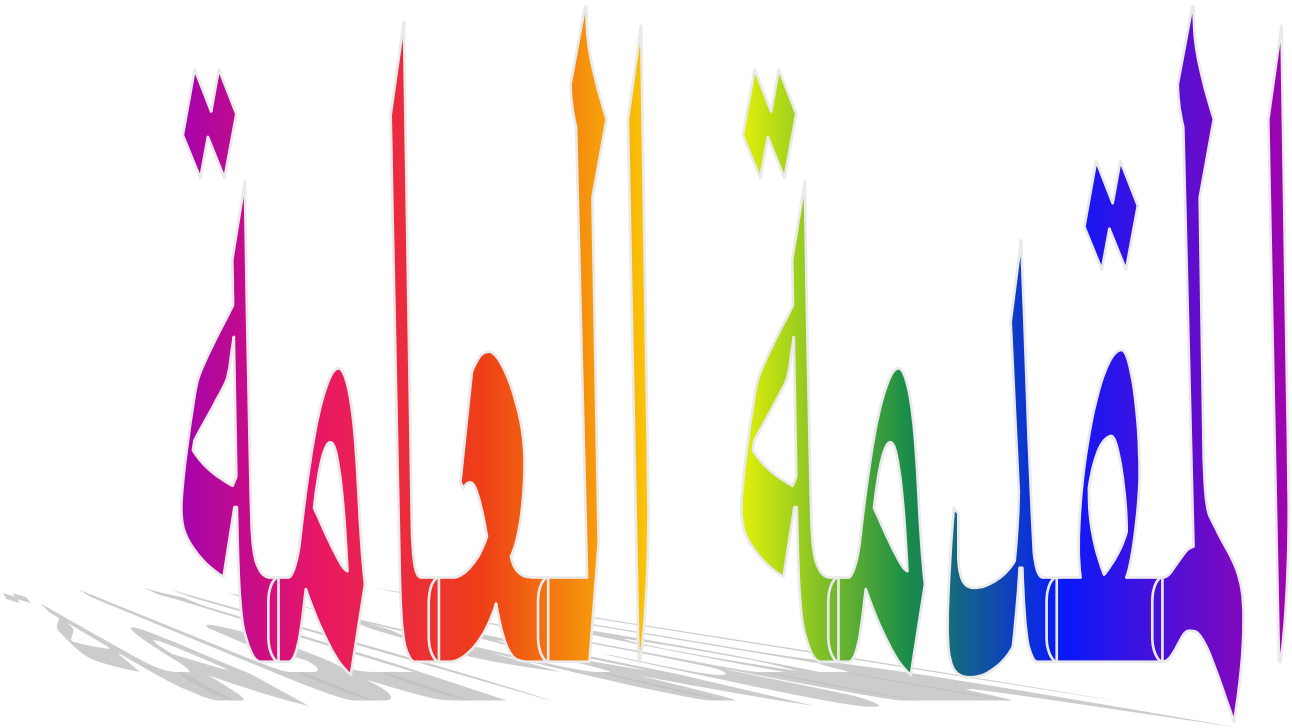
الرقم	العنوان	الصفحة
1	مدونة الحسابات	20
2	المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص	76
3	إيرادات و أعباء حسابات التنائج	92
4	الإيرادات و الأعباء العملياتية	95
5	الإيرادات و الأعباء المالية	96
6	البطاقة التقنية لمجمع صيدال	114
7	النتيجة المحققة ل 2013-2014	123
8	قائمة الميزانية للمؤسسة الأم سنة 2014	130
9	قائمة حسابات النتائج للمؤسسة الأم سنة 2014	135
10	قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم سنة 2014	137
11	قائمة تغير الأموال الخاصة للمؤسسة الأم سنة 2014	138
12	تطور الأصول المعنوية والعينية و المالية غير الجارية	139
13	الإهتلاكات	140
14	تطور المؤونات	140
15	وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية	141

قائمة الاختصارات و الرموز

العبارة كاملة	الاختصار	العبارة باللغة العربية
International Valuation Standards Council	IVSC	لجنة معايير التقييم الدولية
Accounting Principles Board	APB	مجلس المبادئ المحاسبية
American Accounting Association	AAA	جمعية المحاسبين الأمريكيين
American Accounting Association	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Conseil national de la comptabilité	CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
Financial Accounting Standards Board	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
First In First Out	FIFO	دخل أولاً خرج أولا
International Accounting Standards Board.	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards.	IASB	معايير المحاسبة الدولية
Coût uniter moyenne pondérée.	CUMP	التكلفة الوسيطية المرجحة
International Financial Reporting Interpretations Comite.	IFRIC	لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية
International Financial Reporting Standards.	IFRS	معايير الإبلاغ المالي الدولية
Plan comptable nationale	PCN	المخطط المحاسبي الوطني
Standards Interpretations Comite.	SIC	لجنة تفسير المعايير
Système comptable financier.	SCF	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	قائمة الميزانية	164
2	قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة	166
3	قائمة حسابات النتائج حسب الوظائف	167
4	قائمة تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	168
5	قائمة تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	169
6	قائمة تغيرات الأموال الخاصة	170
7	الملاحق	171


المقدمة العامة

المقدمة العامة

شهدت العقود الأخيرة اهتماما واسعا بالمحاسبة التي عرفت المحاسبة عدة تطورات منذ نشأتها، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معاجلتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية، لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين متكاملتين : وظيفة القياس ووظيفة الإفصاح، 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 آخر بسبب اختلاف المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها وطرق تطبيقها فهي مكيفة للاستجابة للأهداف المحلية في كل دولة، مما يجعل القوائم المالية غير متجانسة عبر دول العالم وهذا الأمر يصّعب على مستخدمي القوائم المالية عملية قراءة و استغلال المعلومة المالية المحتواة فيها.

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

وفي هذا السياق عملت الجزائر عملت على تطوير نظامها المحاسبي من أجل مواكبة التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية، حيث أظهر المخطط المحاسبي الوطني الذي روعيت عند تصميمه التوجهات الاشتراكية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال، قصوره في الاستجابة لمتطلبات المرحلة الراهنة وما يميزها من اصلاحات باشرتها بهدف الانتقال إلى اقتصاد السوق، جعلت النظام المحاسبي الجزائري موضوع تغيير وتطوير نتج عنه نظام محاسبي مالي جديد بدأ تطبيقه منذ 2010/01/01.

1. إشكالية الدراسة

وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل التالي:

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

ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هي مبررات ودواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر ليتوافق مع التطورات الاقتصادية الجزائرية و الممارسة المحاسبية الدولية ؟
- ما هي القوائم المالية ؟ و كيف يتم اعدادها ؟ ومن هم مستخدموها ؟
- ما المقصود بالإفصاح وما هي متطلباته ؟ وكيف يتم الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مفهوم القياس المحاسبي وما أهميته في إعداد القوائم المالية ؟ وما هي طرق القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو واقع تطبيق متطلبات القياس والإفصاح في القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في مجمّع صيدال – المؤسسة الأم – ؟

2. فرضيات الدراسة

وكإجابة أولية للإشكالية يكمن وضع الفرضيات التالية :

- عمدت الجزائر مؤخرا إلى القيام بإصلاحات محاسبية، والتي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية؛
- إنّ الإفصاح في القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي من شأنه إعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات موثوقية قابلة للمقارنة وملائمة لمختلف مستعمليها؛
- يعتبر القياس المحاسبي العملية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة بدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع؛
- إنّ إعداد مجمّع **صيدال** – المؤسسة الأم – لقوائمه المالية وفق لكل متطلبات القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي تمكّن من تقديم معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة تسمح باتخاذ القرارات بشكل سليم.

3. مبررات اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب دفعتني إلى البحث في هذا الموضوع من أهمها :

- الرغبة الشخصية في الاستفادة من موضوع البحث مستقبلا؛
- إن موضوع الدراسة واحد من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا؛
- فتح المجال أمام الطلبة وحتى المهتمين بالبحث في هذا الموضوع مستقبلا.

4. أهمية الدراسة

تستمد أهمية الدراسة من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة وتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من 2010/01/01.

كما تكمن هذه الأهمية بشكل عام في الدور الفعال للقياس والإفصاح المحاسبي في أعطاء صورة واضحة للمستفيدين من القوائم المالية وإعطاء مصداقية أكثر، حيث تنعكس بدورها بشكل إيجابي على تطور المؤسسات الجزائرية وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي المالي.

5. أهداف الدراسة

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

- تحديد الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي؛
- معرفة القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي وما هي بدائل القياس الذي جاء بها هذا النظام؛
- إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها؛
- مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات القياس والإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

6. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- **الحدود الموضوعية**

تهتم الدراسة بتوضيح متطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في تبني النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أهمية هاتين العمليتين في إعطاء المعلومات المالية المصداقية والشفافية.

- **الحدود المكانية**

سوف تكون الدراسة على مستوى مجمع **صيدال** – فرع وهران – .

- **الحدود الزمنية**

تتمثل الحدود الزمنية في دراسة عناصر القوائم المالية للسنتين 2013 / 2014.

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 فيظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

أمّا في الجانب التطبيقي فسيتم استعمال منهج دراسة حالة، وذلك باستغلال القوائم المالية لمجمع **صيدال** – فرع وهران – و دراسة طرق قياس عناصر هذه القوائم وكيفية الإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي.

8. الدراسات السابقة

في حدود مطالعة الطالب تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع والمتمثلة في الدراسات التالية :

- دراسة **قوادري محمد** " **قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS**" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2010.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول الدور الذي يؤديه القياس المحاسبي في إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر واقية، حيث تطرق الطالب إلى الاطار المفاهيمي للقياس المحاسبي والجوانب الأساسية المتعلقة به، بالإضافة إلى عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ثم تطرق الطالب إلى قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية و الابلاغ المالي **IAS/IFRS** مركزا على كيفية الاعتراف والقياس الأولي وطرق القياس اللاحق، وفي الأخير قام الطالب بدراسة حالة النظام المحاسبي المالي **SCF** و اجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي.

- دراسة **قادري عبد القادر** " **القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية،2009.

تمحور إشكالية هذه الدراسة حول أسس و اجراءات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حيث تطرق الطالب في هذه الدراسة إلى المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية من خلال المفاهيم والجوانب الأساسية المتعلقة بالمحاسبة، ثم تطرق إلى الاطار العام لإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، و أختتمت الدراسة بالتطرق إلى إجراءات القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية مع القيام بمقارنة تلك الأسس والإجراءات مع ما ورد في النظام المحاسبي المالي.

- دراسة شناي عبد الكريم " **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة الماجيستر، جامعة باتنة، 2009.

عالج الطالب في رسالته دراسة مدى صلاحية القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري منذ 1975 وهل أصبح من الضروري تكييفها وفق المعايير الدولية، وأسقط دراسته على مطاحن الجنوب الكبرى.

- دراسة الباحث سفير محمد،" **الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية،2009

تطرق صاحب هذه الدراسة إلى مدى إيفاء الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و احتياجات مختلف المستخدمين، وذلك من خلال التعرض إلى تطور الإفصاح عن المعلومات المالية في ظل تطور المحاسبة بالإضافة إلى علاقة المحاسبة بنظام المعلومات من خلال الإفصاح في القوائم المالية، ثم تطرق الطالب إلى طبيعة المحيط المحاسبي الدولي من خلال تنظيم المحاسبة الأنجلوسكسونية والفرانكفونية ومدى تباين الإفصاح بين هذين التوجهين، وكذا الجهود المبذولة من طرف الدول و المنظمات المهنية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وفي الأخير تطرق الطالب إلى الخيار الجزائري بالتكيف مع متطلبات الإفصاح الدولي وهذا من خلال الإصلاحات التي قام مجلس المحاسبة وذلك بتبني المعايير الحاسبة الدولية **IAS/ IFRS**.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو التطرق مباشرة إلى دراسة القياس و الافصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك قيامنا بدراسة واقع تطبيق هذه المتطلبات من خلال دراسة حالة مجمع **صيدال** – فرع وهران –

9. التقسيم المنهجي للدراسة

من أجل معالجة الإشكالية والإجابة على أسئلتها واختبار الفرضيات، وتحقيق الأهداف المرجوة تمّ تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول :

الفصل الأول : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

حاولنا من خلاله التطرق إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، و ذلك باستعراض النظام المحاسبي المالي من خلال مفهومه ومجال تطبيقه وما هي أهدافه ومميزاته بالإضافة إلى هيكلته، وكذا عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال المفاهيم الأساسية لهذه القوائم مع ذكر أهداف ومميزات كل قائمة مالية.

الفصل الثاني : الإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصرها في ظل النظام المحاسبي المالي.

ويتضمن 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، ويتضمن هذا الفصل أيضا قياس عناصر القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث : دراسة حالة مجمع صيدال – فرع وهران –

يعتبر هذا الفصل عمليا تطبيقيا لما جاء في الجانب النظري والإجابة على الإشكالية الرئيسية وذلك من خلال التطرق لأسس و اجراءات القياس و الافصاح المحاسبي لعناصر للقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي لمؤسسة إقتصادية (مجمع صيدال – المؤسسة الأم –).

تسبق هذه الفصول **مقدمة عامة**، وينتهي بحثنا **بخاتمة عامة** والتي تعتبر حصيلة الدراسة، والتي تشتمل على الإجابة عن التساؤلات والفرضيات المطروحة مع إبراز أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم توصيات واقتراحات،ختاما بطرح آفاق تكون كخطوة أولى لأبحاث جديدة في المستقبل.

الفصل الأول :

القوائم المالية

وفق

النظام المحاسبي المالي

تمهيد

لقد أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة تختلف بمحتواها وتطبيقا من بيئة لأخرى، الأمر الذي أدى إلى صعوبة إجراء مقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية تماشيا مع اختلاف طبيعة الأنظمة المحاسبية المطبقة من بلد إلى آخر، مما أدىّ إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف تلك الأنظمة على الأنشطة المالية العالمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها.

وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهتم بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، حيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة والتي خلصت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

أخذت هذه المعايير مكانا لها في العديد من دول العالم، وباعتبار أن الجزائر لم تكن بمنأى عن هذه التطورات، خاصة وأنها تسعى إلى مواكبة الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية منذ تبنيها الاقتصاد الرأسمالي في نهاية ثمانيات القرن الماضي، مما توجب عليها أن تتفاعل مع البيئة الدولية بالقيام بالعديد من الإصلاحات. حيث مست هذه الإصلاحات العديد من الجوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بتغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط ولتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وإحلال محله النظام محاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي شرع في تطبيقه ابتداء من 01 جانفي2010، وذلك بغرض توفير قوائم مالية لصالح كل من الملاك في المؤسسة، المستثمرين والمقرضين من داخل وخارج الجزائر لكي تمكنهم من الحصول على معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة على الوضعية المالية للمؤسسة.

و في هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي :

- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
- عرض القوائم المالية.

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 والذي كان مستلهما من روح وتوجهات الحياة الاقتصادية الرأسمالية. و بناء على النظام الاقتصادي الاشتراكي الذي اختارته الجزائر بعد الاستقلال، أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، وهو ما تم فعلا في1975/04/29،أين وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا (**PCN**).

ولكن مع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق و في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة توحيد وتنظيم المحاسبة في الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع **المعايير المحاسبية الدولية** بهدف مواكبة ومسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور **المخطط المحاسبي الوطني PCN** الذي أصبح لا يساير التطورات الإقتصادية الجديدة، ولقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 07 /11 المتضمن **النظام المحاسبي المالي** من جانفي 2010.

ومما سبق سنتطرق في سياق هذا المبحث إلى النقاط التالية :

- ماهية النظام المحاسبي المالي (سوف نتطرق أولا للمعايير المحاسبية الدولية، وثانيا المخطط المحاسبي المالي و ثالثا النظام المحاسبي المالي) ؛
- أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي؛
- هيكل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية ثم إلى تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه، وكذا الدوافع التي أدت بالجزائر إلى تبنيه، وفي الأخير سنتطرق إلى مراحل تصميم هذا النظام.

الفرع الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية

1. تعريف المعايير المحاسبية

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية و التوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض و الإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها و التي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، و إيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها [1].

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية - الشركات المتعددة الجنسيات** - الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004 ، ص 317

2. خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها [1] :

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

الفرع الثاني : المخطط المحاسبي الوطني

1. لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني

تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به في الجزائر إلى سنة 1969، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاها ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها، أي في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19.

و لكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل (06 أشهر)، فقد تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام بمخطط محاسبي وطني وأسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد إلا أن ما طبع عمل هذه اللجنة وأنقص من فعاليتها، هو ضعف الطاقم المكون لها والمتكون من خبراء ومختصين وعددهم أربعة، والاكتفاء بهؤلاء المختصين في مجال المحاسبة دون إشراك مختصين في الاقتصاد والمالية والباحثين في هذه الميادين، إذ على العكس من ذلك تم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي ساهم في إرساء الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده [2].

2. تقييم المخطط المحاسبي الوطني

يمكن تقييم المخطط المحاسبي الوطني من خلال عرض بعض المزايا و العيوب التي وجهت له خلال فترة تطبيقه بالمؤسسات الجزائرية.

---

[1]- عبد الكريم شناي ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية** .مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009 ، ص 10

[2]- حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** .مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2009 ،ص 162

1.2. مزايا المخطط المحاسبي الوطني

من المزايا التي اتسم بها المخطط المحاسبي الوطني والتي تعمل على السير الحسن للمؤسسات الوطنية ما يلي[1] :

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة1975، والذي لم يكن يتماشى والتوجه السياسي والاقتصادي للبلاد أثناء تلك الفترة؛
- أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة؛
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

2.2. عيوب المخطط المحاسبي الوطني

لقد اكتشف مستعملي المخطط المحاسبي الوطني بعض النقائص والعيوب التي أدت إلى مواجهة مشاكل عديدة و متنوعة :

1.1.1. نقائص متعلقة بالجانب النظري

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني للتنفيذ تظهر العديد من التقصير على الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي والحسابات المركبة :

- **غياب الإطار المفاهيمي**

الإطار المفاهيمي هو إطار يتم من خلاله إعداد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات يبحث يحدد أهداف القوائم المالية و خصائصها النوعية، مستعملي المعلومة المالية، المصطلحات، المبادئ، الاتفاقيات المحاسبية ويعرف عناصر القوائم المالية، وهو ما لم يشر إليه المخطط المحاسبي الوطني بوضوح سواء في الأمر المتضمن في المخطط الوطني للمحاسبة أو في القرار المتعلق بكيفية تطبيقه[2].

- **غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني**

يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي تم من أجلها تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، إذ أن لهذه المؤسسات فروع عديدة عبر العالم وهذا ما يتطلب مسك الدفاتر و إعداد القوائم الخاصة لكل بلد على حدا مما يصعب عملية تجميع حساباتها. وإن مشروع الدليل المحاسبي للمؤسسات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه المؤسسات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية[3].

---

[1]- محمد بوتين ، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص 48

[2]- عبد القادر بكيحل ، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في المحاسبة ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، الجزائر، 2009 ، ص17.

[3]- محمد خميسي بن رجم ، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد** ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقها في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 2009 ، ص5

2.1.1. نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات و الوثائق المحاسبية[1].

- تبويب المخطط المحاسبي الوطني لا يحتوي على الحسابات التي أصبح وجودها ضروري خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية والتوجه نحو اقتصاد السوق، منه على سبيل المثال : الرأس مال الصادر و الرأس المال المكتتب غير المطلوب في المجموعة الأولى و الاستثمارات المالية في المجموعة الثانية، والنواتج للقبض في المجموعة الرابعة؛
- لا يوجد أي تمييز بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية وبين الخصوم الجارية وغير الجارية. كما أن تعريف مجموعات الأصول المبني على أساس قانوني – الذمة المالية – لا يمكن المؤسسة من تقييم أدوات الإنتاج والتمييز بين أصول الاستغلال وخارج الاستغلال؛
- يبلغ عدد الوثائق الختامية سبعة عشر جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى نجد أنه لا تتوفر في الميزانية وجدول حسابات النتائج معلومات تتعلق بالدورة السابقة تمكننا من إجراء مقارنة بين مختلف الدورات المالية؛
- قواعد سير الحسابات وجيزة جدا، وإن تعريف بعض الأصناف وتسمياتها لا تتطابق مع محتواها فمثلا نجد أن المجموعة الرابعة تحتوي على حسابات لا تتضمن حقوق (حسابات الخصوم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقا، النفقات في انتظار التحميل و الكفالات)؛
- فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات؛
- اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، لكن لم يوصي بطرق التقييم عند الجرد، حيث أنه لا يوجد أي طريقة أوصى بها المخطط لتقييم مدخلات و مخرجات المخزون، و أعطيت الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون؛
- لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة. وكما أنه لم يدقق في تحديد طرق حساب الإهتلاك، و لم يحدد معادلات الإهتلاك وإجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها؛

[1] - Samir Merouani, **le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**. mémoire de magistère en science de gestion, école supérieure du commerce, Alger, 2007, p.p 56-60 .

- أهمل المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها : القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، الاندماج، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، تغير الطرق المحاسبية، التزامات التقاعد .. إلخ.

3. إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

بعد تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في بداية سنة1976، ونتيجة للتغيرات الاقتصادية الحاصلة على الساحتين الوطنية و الدولية، ونظرا للنقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني، فقد كان من الضروري الشروع في التفكير والقيام بإجراء إصلاح على المخطط المحاسبي الوطني لتكييفه مع التغيرات الحاصلة، وهو ما تم فعلا، وأوكلت هذه المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي أنشأ في سنة[1]1996، للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

1.3. أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبية

بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر، و بعد أن تم تكليفه من طرف الوزارة المالية في 28 مارس1998، بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني لتكييفه مع تحولات الاقتصاد الوطني و جعله أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات،كون المجلس فوج عمل للنظر و التفكير في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني، و بعد أن تمت المصادقة على خطته، تحول الفوج إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة، التي اتبعت المسار التالي[2]:

- تقييم حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ونقائصه؛
- استقبال ملاحظات وتوصيات ممارسي المحاسبة ومستعمليها حول هذا المشروع؛
- إعداد مشروع المخطط المحاسبي مع الأخذ في الحسبان الملاحظات والتوصيات المطروحة؛
- عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة لدراسته.

❖ مساءلات التقييم للمخطط 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 مهنيي المحاسبة، وتضمن عددا كبيرا 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 والذي شمل على عدد أقل من الأسئلة و من المستجوبين.

ويتكون الاستجواب الأول من جزأين، يتمحور الجزء الأول حول اعتبارات هامة تخص معالجة بعض المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية، العمليات التي تحتاج لتوحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، بينما خصص الجزء الثاني للترتيبات الموجودة في المخطط والخاصة بتنظيم الحسابات، المصطلحات، قواعد سير واستعمال الحسابات والتقييم،

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، يتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة ، المادتان الثانية والثالثة.
[2]- عبد القادر بكيحل ، **مرجع سبق ذكره** ، ص-ص 27-28

ويطلب من المستجوبين إعطاء آرائهم وإبداء ملاحظاتهم حول كل هذه الجوانب. أما بالنسبة للاستجواب الثاني فقد كانت الأسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية، جدول حسابات النتائج والقوائم المالية الأخرى، بالإضافة إلى طرق التقييم. على ضوء هذين الاستجوابين تبينت آراء المهنيين و انتقاداتهم للمخطط المحاسبي الوطني، غير أن مجملها كان يتعلق بأمور تقنية ولم تتطرق للإطار المفاهيمي، و لقد توصلت اللجنة في تقريرها التقييمي للاستجوابين إلى النتائج التالية :

- تخصيص جوانب خاصة للمبادئ، قواعد التقييم، والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد، شكل ومحتوى القوائم المالية النهائية؛
- إعادة تنظيم وإثراء مدونة الحسابات لكي تستجيب أكثر لحاجات المستعملين.

بالإضافة إلى وجود اقتراحات والتي تستحق حسب اللجنة التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى:

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، البضائع، المواد والمنتجات (نظام الجرد)؛
- هيكل، تسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات.[1]

❖ خيار مراجعة المخطط المحاسبي الوطني

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

2.3. اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة2001، و أوكلت هذه المهمة إلى مجموعة فرنسية متكونة من المجلس الوطني للمحاسبة (**CNC**) ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (**CSOEC**) و والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (**CNCC**) بتمويل من طرف البنك العالمي . وقد شكل المجلس لهذا الغرض لجنة قيادة (**comité de pilotage**) تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء، وتم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل[2] :

- **المرحلة الأولى** : تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (**PCN**)؛
- **المرحلة الثانية** : إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- **المرحلة الثالثة** : التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛
- **المرحلة الرابعة** : المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

[1] - Samir merouani,OP.Cit., p.p 61-62.

[2] - مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي -بالتطبيق على حالة الجزائر** .-أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص172

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات ممكنة [1] :

- ✓ **الخيار الأول** : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني – الاقتصادي في الجزائر؛
- ✓ **الخيار الثاني** : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (**IASB**)، ومع مرور الوقت سيكون هناك نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف؛
- ✓ **الخيار الثالث** : بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة الاقتراحات الثلاثة اختار المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث، وتبنى بذلك استيراتيجية توحيد محاسبي، تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وهو ما تجسد فعلا في النظام المحاسبي المالي، وكان من المقرر أن يشرع تطبيقه في 1 جانفي2009، غير وأنه بسبب تعذر التحضير الجيد لهذا الموعد على المستوى التقني فقد تم تأجيل الموعد إلى 1 جانفي 2010.

الفرع الثالث : النظام المحاسبي المالي

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية بناء على نص المادة رقم 03 على أن:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2] ".

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل فيما يلي :

- هي نظام للمعلومات حيث ترتكز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي؛
- هي معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛
- تخزين، تصنيف، تسجيل المعلومات المالية؛
- إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية؛
- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حساب النتيجة؛

[1]- .شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، الجزء الأول، المكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 ، ص-ص14 - 15

[2] - القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، الجريد ة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25نوفمبر 2007 ، العدد 74 ، الماد ة 03 .

- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يماثلها.

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02،04،05، من القانون 11/07 المؤرخ 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 الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

المطلب الثاني : أهداف و مميزات 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 والتي سنتطرق إليها مع الأهداف في هذا المطلب.

1. أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى عدة أهداف نذكر منها ما يلي [1] :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الإستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذه الأنظمة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

[1]- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر** ، مجلة إقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف ، العدد السادس 2009 ، ص-ص : 292-293

- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارة العالمية؛
- العمل على ترسيخ أسس حوكمة المؤسسات؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
- التمكّن من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها وشفافيتها؛
- نشر معلومات كافية و صحيحة، وموثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

2. مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية هي [1]:

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

ثانيا : يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس و اعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية.

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

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

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

المطلب الثالث : هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي مما يلي [1]:

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات (أو المخطط المحاسبي للمؤسسة).

الفرع الأول : الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي ما يلي:

❖ **القانون رقم 11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي يتضمن ما يلي :**

- تعريف ومجال تطبيق المحاسبة المالية؛
- الإطار التصوري، المبادئ والمعايير المحاسبية؛
- تنظيم المحاسبة؛
- القوائم (الكشوف)المالية؛
- الحسابات المجمعة و المدمجة؛
- تغير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- أحكام ختامية.

❖ **المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 ويحتوي على ما يلي:**

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ؛
- تعريف عناصر القوائم المالية؛
- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر القوائم المالية؛
- مدونة الحسابات؛
- تعريف القوائم المالية؛
- مفترقات وتضم الحسابات المدمجة، تغير الطرق المحاسبي، مسك محاسبة مبسطة.

[1]- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره ، المادة 06 .

❖ **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد القياس المحاسبي ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ويحتوي على :**

- قواعد تقييم الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء و ادراجها في الحسابات؛
- عرض القوائم (الكشوف) المالية؛
- مدونة الحسابات وسيرها؛
- المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

❖ **المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والذي يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي.**

❖ **التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وقد أكدت هذه التعليمة على بدأ تطبيق هذا النظام ابتدأ من 01 جانفي 2010.**

الفرع الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعد الإطار التصوري من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى الغير معالجة بموجب معيار أو تفسير، حيث يتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من [1] :

- مجال التطبيق ؛
- المبادئ و الفرضيات المحاسبية؛
- تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء.

ويهدف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- إبداء رأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية.

[1]- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره ، المادة 07 .

1. الفرضيات المحاسبية

تمثل الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة، ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمنشأة وجوانبها المختلفة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية، ويتم إعداد البيانات المالية على أساس فرضيتين :

1.1. أساس الاستحقاق

تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض.

و تسمى أيضا هذه الفرضية **بمحاسبة الإلتزام**، و نصت عليها المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08 / 156.

2.1. الاستمرارية

بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك، ولا يعني هذا أن المؤسسة ستعمل إلى ما لا نهاية، وإنما المقصود هو أن المؤسسة مستمرة في نشاطها بصورة تسمح لها بالوفاء بإلتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها في ظل ظروف الوقت الحاضر[1].

أي أن وفق هذا المبدأ يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أنّ المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور[2]، وهو ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي 08 / 156.

2. المبادئ المحاسبية

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و هي[3]:

1.2. مبدأ الدورة المحاسبية

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 و تنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

---

[1]- هوام جمعة ، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2011 ، ص31 .

[2] - جودي محمد رمزي ، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية** ، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية ، جامعة بسكرة، العدد السادس،ديسمبر 2009 ، ص78

[3]- بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية** ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقها في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر، 2009 ، ص ص : 4-6

2.2. استقلالية الفترات

النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة فقط.

3.2. قاعدة الوحدة المحاسبية

تعتبر المؤسسة كوحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المؤسسة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين من ناحية أخرى، وعليه فيجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها.

4.2. قاعدة الوحدة النقدية

لا بد من توحيد القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي ضرورة مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري).

5.2. مبدأ الأهمية النسبية

تكون معلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم.

6.2. مبدأ الحيطة والحذر

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

7.2. مبدأ استمرارية الطرق

أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

8.2. مبدأ التكلفة التاريخية

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم و المنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فانه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية.

9.2. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

10.2. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني

من الضروري تسجيل وإظهار العمليات و الأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية، وليس حسب شكلها القانوني. فمثلا عملية القرض الإيجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار، أما من الناحية الاقتصادية فهي تعتبر عملية بيع أو شراء.

11.2. مبدأ عدم المقاصة

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف.

12.2. الصورة العادلة

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغييرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق.

13.2. مبدأ القيد المزدوج

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج "، حيث يمس كل تسجيل على، الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

الفرع الثالث : تنظيم المحاسبة

حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ ينبغي على المؤسسات التي تطبق هذا النظام مراعاتها و احترامها عند مسك محاسبتها، والتي تتمثل في النقاط التالية [1]:

- يجب أن تستوفي المحاسبة : الإلتزامات، الإنتظام و المصداقية والشفافية في معالجة وعرض وتبليغ المعلومة المالية، كما يجب على المؤسسة تحديد الإجراءات اللازمة لوضع نظام محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء؛

[1]- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره ، المواد 10 إلى 24

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، وتحول العمليات التي بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- تكون الأصول والخصوم للمؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل وذلك بالاستناد إلى الوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية؛
- يخضع كل تسجيل محاسبي إلى مبدأ القيد المزدوج مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يستند كل تسجيل محاسبي إلى وثائق ثبوتية مؤرخة لضمان مصداقية العملية؛
- حدد النظام المحاسبي المالي الدفاتر التي تمسكها المؤسسة بدفتر يومي، دفتر كبير ودفتر جرد، حيث يجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس المحكمة مقر المؤسسة، ويتفرع الدفتر الكبير والدفتر اليومي إلى عدد كبير من الدفاتر والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع إحتياجات المؤسسة، حيث يسجل في الدفتر الكبير حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والإيرادات بينما يتضمن الدفتر الكبير حركات الحسابات خلال السنة المالية، ويجب أن يحتفظ بهذه الدفاتر لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ إقفال السنة المالية؛
- تمسك المؤسسات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والأعباء اليومية، ويجب أن تحتفظ بها لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ اقفال الدفاتر المحاسبية؛
- نص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الاعلام الآلي.

الفرع الرابع : القوائم المالية

لقد أوجب النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تعد أربعة قوائم مالية وملحق و هي [1]:

- الميزانية؛
- جدول حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، بالإضافة إلى معلومات تكميلية عن الميزانية وجدول حساب النتيجة.

[1]- جمال لعشيشي ، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي** ، الصفحات الزرقاء ، الجزائر، 2009 ، ص16

الفرع الخامس : قواعد القياس بالنسبة للنظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية القياس و هي [1] :

- الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية؛
- القيمة العادلة (القيمة السوقية)؛
- القيمة المحققة (قيمة الإنجاز)؛
- القيمة المحينة (القيمة الحالية)؛
- تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب إعتماد طريقتين :
  - ✓ طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة **CUMP**؛
  - ✓ طريقة الوارد أولا الصادر أولا **FIFO**.
- يتم قياس مختلف الإيرادات المتأتية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو الخدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

الفرع السادس : المخطط المحاسبي للمؤسسة

تقوم المؤسسة بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلائم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير، ويمكن تعريف المخطط المحاسبي بأنه " وثيقة تضم مدونة الحسابات التي تستعملها المؤسسة، وتعرف محتواها، كما تحدد المبادئ الخاصة لسيرها"، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى" الطبقة "، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات :

❖ طبقات حسابات الوضعية (الميزانية)

و تتكون هذه الحسابات من :

- حسابات رؤوس الأموال : المجموعة الأولى؛
- حسابات التثبيتات : المجموعة الثانية؛
- حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ : المجموعة الثالثة؛
- حسابات الغير : المجموعة الرابعة؛
- الحسابات المالية : المجموعة الخامسة.

[1]- سعودي بلقاسم ، سعودي عبد الصمد ، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية** ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و المعايير الدولية للمراجعة ISA ، جامعة البليدة ، 14/13 ديسمبر 2011 ، ص 6.

❖ طبقات حسابات التسيير

توزع حسابات التسيير على طبقتين :

- حسابات الأعباء : المجموعة السادسة؛
- حسابات الإيرادات : المجموعة السابعة.

ويمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على المؤسسات مهما كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها. و داخل هذا الإطار يمكن للمؤسسات أن تفتح كل الفروع الضرورية لتلبية احتياجاتها، كما يقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر[1].

بمعنى أن المشرع الجزائري أعطى مرونة أكثر في تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الليونة في وضع حسابات تتناسب مع المؤسسات الملزمة بتطبيق هذا النظام المحاسبي المالي فقد تفتح مؤسسة حسابات وفقا لما يتناسب مع أنشطتها وأهدافها تختلف عن حسابات مؤسسة أخرى، أي أن التصنيفات الفرعية تترك حرية للمؤسسة في وضعها.

[1]- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 /07/ 2008 **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا** مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 19 ، المادتين رقم. 311 - 312 ، ص 44

الجدول رقم 01 : مدونة الحسابات

حسابات النتائج		حسابات الميزانية				
حسابات المنتجات	حسابات الأعباء	الحسابات المالية	حسابات الغير	حسابات المخزونات و المنتوجات و الجاري العمل بها	حسابات التثبيتات	حسابات رؤوس الأموال
70 المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و المنتجات الملحقة و الخدمات	60 المشتريات المستهلكة	50 القيم المنقولة للتوظيف	40 الموردون و الحسابات المرتبطة بها	30 المخزونات من البضائع	20 التثبيتات المعنوية (التثبيتات غير المادية)	10 رأس المال و الاحتياطات
71 الإنتاج المباع	61 الخدمات الخارجية	51 البنوك المؤسسات المالية و ما يماثلها	41 الزبائن و الحسابات المرتبطة بها	31 المواد الأولية و اللوازم	21 التثبيتات العينية (التثبيتات المادية)	11 الترحيل من جديد
72 الانتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	62 الخدمات الخارجية الأخرى	52 الأدوات المالية المشتقة	42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم	32 تموينات أخرى	22 التثبيتات في شكل امتياز	12 نتيجة السنة المالية
73 الانتاج المثبت	63 أعباء المستخدمين	53 الصندوق	43الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة	33 سلع قيد الإنجاز	23 التثبيتات الجاري إنجازها	13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال
74 إعانات الاستغلال	64 الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة	54 وكالات التسبيقات و الاعتمادات	44 الدولة، و الجماعات العمومية، و الحسابات الملحقة	34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازها	24	14
75المنتجات العملياتية الأخرى	65 الأعباء العملياتية الأخرى	55	45 المجمع و الشركاء	35 المخزونات من المنتجات	25	15 المؤونات للأعباء–الخصوم غير الجارية
76المنتجات المالية	66 الأعباء المالية	56	46 المدينون المختلفون و الدائنون المختلفون	36 المخزونات المتأتية من التثبيتات	26المساهمات و الديون الدائنة الملحقة بمساهمات	16الإقتراضات و الديون المماثلة
77العناصر غير العادية المنتجات	67 العناصر غير العادية الأعباء	57	47 الحسابات الانتقالية الانتظارية	37المخزونات الخارجية	27التثبيتات المالية الأخرى	17.الديون المرتبطة بالمساهمات
78الاسترجاعات عن خسائر القيمة و التموينات	68المخصصات للإهتلاكات، و التموينات و خسائر القيمة	58التحويلات الداخلية	48الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا و المؤونات	38 المشتريات المخزنة	28 اهتلاك التثبيتات	18حساب الارتباط بين مؤسسات في شكل مساهمة
79	69الضرائب عن النتائج و ما يماثلها	59خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	49خسائر القيمة عن حسابات الغير	39خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ	29خسائر القيمة عن التثبيتات	

Source : Ali Tadzait, **Maitrise Du Système Comptable Financier**. Edition ACG, 1 édition, Alger, Algérie, 2009, p27.

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 تسيطر عليها والتعبير عنها بقيمة نقدية، فالعملية الإنتاجية المحاسبية لهذه القوائم تحكمها مجموعة من الإجراءات والمبادئ في قياس التغيرات التي تحدث خلال الفترة والمتعارف عليها في المجال المحاسبي على أنّها 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.

و انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- ماهية القوائم المالية؛
- مكونات القوائم المالية؛
- ترابط وتكامل القوائم المالية.

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

لتوضيح ماهية القوائم المالية، ومعرفة مختلف جوانبها سوف نتطرق لتعريف القوائم المالية، وكذا الترتيبات والفرضيات والمبادئ الأساسية لإعدادها، بالإضافة إلى خصائص وأهداف ومستخدمو القوائم المالية.

الفرع الأول : تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر.

تعريف 01 : عرفت القوائم المالية بأنّها " مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن : الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية "[1].

تعريف 02 : و عرفت أيضا أنّها "الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية "[2].

تعريف 03 : ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنّها "هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة "[3].

---

[1] - Pascal Barneto, "**Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers**", DUNOD, Paris, 2émé édition, 2006, P:261.

[2]- طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل** ، الدار الجامعية ، مصر، 2002 ، ص35

[3]- عبد الستار الكبيسي ، **الشامل في المحاسبة** ، دار وائل ، عمان الأردن ، ط 2 ، 2010 ، ص 481

الفرع اثاني : الفرق بين التقارير المالية و القوائم المالية

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية 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 لأن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها اختياريا، إذ 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 [1].

الفرع الثالث : الترتيبات الخاصة لإعداد القوائم المالية

تضمن النظام المحاسبي المالي عدة إجراءات وترتيبات تخص إعداد القوائم المالية والتي تتمثل فيما يلي [2]:

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية والأداء المالية للمؤسسة وكل تغير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أنّ تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها؛
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر، من تاريخ إقفال السنة المالية؛
- تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)؛
- توفر 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 لمستخدمي القوائم المالية.

✓ وفي حالة ما إذا كان من غير الممكن مقارنة أحد الاقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق القياس أو العرض(الإفصاح)، يكون من الضروري تكييف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، و اذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة بسبب إختلاف مدة السنة المالية، فإنّه يجب إعادة ترتيب أو تعديل المعلومات العددية للسنة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع تقديم التفسيرات في الملاحق.

---

[1]- كمال الدين الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2009 ، ص 13.

[2] - القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره** ، المواد من 26 إلى 29 .

الفرع الرابع : الخصائص النوعية القوائم المالية

وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي [1]:

1. الملائمة

أي ملائمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية.

2. الدقة و الموثوقية

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

3. القابلية للمقارنة

من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية المؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية.

4. القابلية للفهم (الوضوح)

ينبغي أنّ تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين مع افتراض أنّ لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير والمحاسبة.

الفرع الخامس : أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى التزويد بمعلومات عن الوضعية المالية، الأداء المالي، التدفقات النقدية والتغير في الأموال الخاصة المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فإنّ القوائم المالية تزود بمعلومات عن المؤسسة تتعلق بما يلي [2]:

- الأصول؛
- الخصوم؛
- الأموال الخاصة؛
- الإيرادات و الأعباء بما في ذلك المكاسب والخسائر؛

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008 ، **المتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المؤرخة في 25 ماي 2008 ، العدد 27 المواد 8 -12 ، ص 12 .

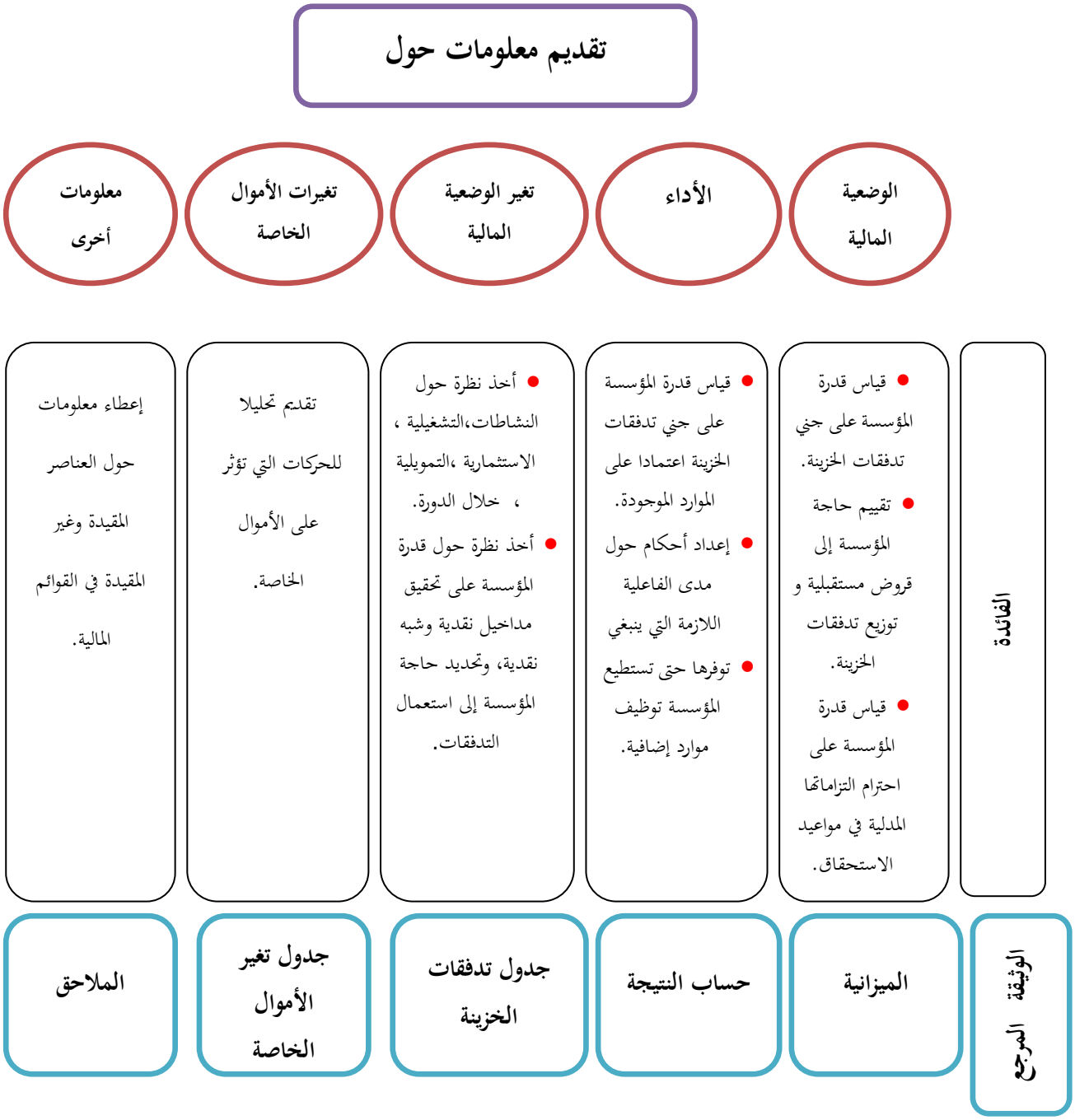
[2]- خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/ IFRS 2007** ، دار إثراء ، عمان الأردن ، ط 1 ، 2008، ص 96 .

- التغيرات الأخرى في الأموال الخاصة؛
- التدفقات النقدية.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحق، تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

ويمكن توضيح أهداف القوائم المالية كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 01 : أهداف القوائم المالية



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 37.

الفرع السادس : مستخدمو القوائم المالية

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

1. المستثمرون

إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة بإستثماراتهم، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات 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 وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

3. المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

4. الموردون والدائنون الآخرون

يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب.

5. العملاء

يقع اهتمام العملاء حول المعلومات التي تخص استمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو خدماتها.

6. الدولة

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

7. الجمهور

تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين، وبالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة.

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، دار الثقافة، عمان الأردن، ج1، 2012، ص 71

المطلب الثاني : مكونات القوائم المالية

في خضم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة، إستحدث النظام المحاسبي المالي ثلاث قوائم، وهي **قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة و الملحق**، بينما إحتفظ بالميزانية وقائمة حساب النتيجة، لكن مع بعض التعديلات حتى تكون موافقة معايير المحاسبية الدولية، ويجب على كل المؤسسة تكون تحت مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي إعدادها وعرضها خلال السنة المالية وفق مبادئ و أسس محاسبية، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

- 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، والتي من خلالها يتم اتخاذ القرارات المناسبة، لذا سنتطرق إلى مفهوم هذه القائمة، مميزاتها وعيوبها، بالإضافة إلى مكوناتها والشكل النموذج لها وفق النظام المحاسبي المالي.

1. تعريف الميزانية

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

وتعرف الميزانية كذلك أنّها "قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات وممتلكات(إستخدامات)وتسمى بالأصول، وما عليها من مطلوبات (موارد) وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي[2]".

ويمكن النظر إلى الميزانية من زاويتن مختلفتين [3]:

---

[1]- طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.
[2]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**، **مرجع سبق ذكره** ، ص 425
[3]- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**،دار وائل، عمان الأردن، ط2 ،2006، ص297.

أولا : من وجهة النظر الاقتصادية

حيث تفهم الأصول على أنها استخدامات(الاستثمارات)، والخصوم على أنها مصادر لتمويل تلك الاستخدامات.

ثانيا : من وجهة نظر الإجرائية المحاسبية

من خلاف تعريف لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**) أنّ الميزانية هي عبارة عن "بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة أو الدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ محاسبية".

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

- 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 والدائنة 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 الاجل).

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 والعيوب كما يلي:

1.2. مزايا قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية[1]:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من إلتزامات؛
- تقييم القدرة الإئتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال؛

[1]- جمال خالد الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 113-114.

- القيام بعمليات التحليل المالي؛
- بيان مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أنّ ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسة المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

2.2. عيوب قائمة الميزانية

بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلاّ أنّ 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 فإنّ معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها؛
- التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فإنّ معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها؛
- عدم شمول الميزانية للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية، مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخليا والتي يتم الإعتراف بها عند بيعها؛
- تقيس الوضعية المالية عند تاريخ إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة[2].

3. مكونات قائمة الميزانية

تتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، وينبغي أنّ تحتوي الميزانية على الأقل على العناصر التالية :

1.3. الأصول

تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية. و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهته تشكل أصولا جارية[3].

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان الأردن، ط3 ،2009،ص 31.

[2]- جمال خالد الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 102.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم **156/08** المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 ه الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن **تطبيق أحكام القانون 07-11**،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المادتين رقم 20-21، ص 13.

1.1.3. الأصول الغير الجارية

وهي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- **التثبيتات غير المادية** : وهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية. ويقصد به تلك التثبيتات المعنوية (غير الملموسة) التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء (**goodwill**) .... إلخ[1]
- **التثبيتات المادية** : وهو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، و الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية[2] .

  وتشمل كل من : الأراضي، تهييئات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.
- **التثبيتات في شكل امتياز** : و هي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز) الممنوح له. (ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي) مانح الامتياز (إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي) صاحب الامتياز (تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[3].
- **التثبيتات الجاري إنجازها** : هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لا زالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات .فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي[4].

---

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 94 .

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 1.121 ، ص8

[3]- عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)** ،مرجع سب ذكره، ص 102.

[4]- المرجع نفسه، ص 104.

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

✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها : المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

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

✓ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

✓ القروض والديون التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا تسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

2.1.3. الأصول الجارية

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، والأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود[2]. وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- **المخزونات** : تمثل المخزونات أصولا[3]:

✓ تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛

✓ هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع؛

✓ هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

- **الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة** : و هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، و في الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون و أوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف الموظفين

---

[1]- القرار العدد 19 ، مرجع سابق، المادة رقم 1.122 ، ص11

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة رقم 21 ، ص 13.

[3]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 1.123 ، ص 12.

أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة.....إلخ. و يجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة[1].

- **الموجودات وما يماثلها** : وهي تخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها[2].

2.3. رؤوس الأموال الخاصة

و هو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية .و تضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية[3].

3.3. الخصوم

و هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية[4]. و تنقسم الخصوم إلى:

1.3.3. الخصوم غير الجارية

وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا[5].

- **المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا** : وتتمثل فيما يلي[6] :

✓ **إعانات الاستثمار (أو التجهيز)** : و هيا الأموال المخصصة من طرف الدولة و الجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل؛

✓ **المؤونات** : تتمثل مؤونات الأخطار والتكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.

---

[1]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن، ط3، 2011، ص43.

[2] -Ali Tadzait, OP Cit, p 65.

[3] - Ibid, p-p : 66-67 .

[4]- عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)** ،مرجع سابق، ص 102.

[5]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة رقم 23 ، ص 13.

[6] -Ali Tadzait, OP Cit, p-p : 70-71.

- **الضرائب** : وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب.

✓ **الضرائب المؤجلة على الأصول** : هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة و المتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم؛

✓ **الضرائب المؤجلة على الخصوم** : هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة و المتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة[1]؛

- **الإقتراضات والديون** : هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية والبنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، وتشمل :السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل[2].

2.3.3. الخصوم الجارية

هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال[3]. وتتضمن العناصر التالية[4] :

- **الذمم الدائنة** : وهو ما على المؤسسة من التزامات تجاه 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 أنّ تفصح إما في صلب الميزانية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، ويجب أنّ يتم تصنيف كل عنصر إلى عناصر فرعية حينما يكون مناسب حسب الطبيعة، ويجب الإفصاح بشكل مستقل على المبالغ الدائنة والمدينة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها والفروع والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وتتمثل هذه الإفصاحات ما يلي[5] :

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة والفوائد ذات الأقلية؛
- وصف لطبيعة وغرض كل إحتياط؛
- مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة بعد تاريخ إقفال الميزانية؛

[1] - Idem.
[2] - Ibid, p 72.
[3]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة رقم 22 ، ص 13.
[4]- مؤيد راضي خنفر، غسان فاتح المطارنة، مرجع سابق، ص 46.
[5]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سابق، الفقرة 220. 3.

- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم :
  - ✓ عدد الأسهم المصرح بها؛
  - ✓ عدد الأسهم الصادرة المدفوعة وغير المدفوعة كليا؛
  - ✓ القيمة الإسمية لكل سهم أو العملية إن لم تكن للأسهم قيمة إسمية؛
  - ✓ تطور 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 الإمتيازات والتخفيضات المتعلقة بالأسهم.

5. شكل قائمة الميزانية

أمّا فيما يخص شكل قائمة 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 كما يلي (**أنظر الملحق رقم 01**).

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 تز ويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، ولذا سنتطرق إلى مفهوم هذه القائمة، مميزاتها و عيوبها، بالإضافة إلى مكوناتها و الشكل النموذج لها وفق النظام المحاسبي المالي.

1. تعريف قائمة حساب النتائج

تعرف قائمة حساب النتيجة بأنّها " كشف ملخص الأعباء الإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الإعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء"[1] .

وتعرف كذلك بأنّها "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"[2].

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سابق ، الفقرة 230 . 1.

[2]- وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، مكتبة الملك فهد، الرياض، السعودية، ج 1، 2001، ص 6,

و من خلال التعريفين السابقين نستخلص النقاط التالية :

- قائمة حساب النتيجة تعطي نتيجة صافية وهي تعبر عن فترة زمنية معينة؛
- هي بمثابة أداة يتم من خلالها تقييم أداء المؤسسة.

2. مزايا و عيوب قائمة حساب النتائج

تحتوي قائمة حساب النتيجة على عدة مزايا وعيوب يمكن ذكرها كما يلي:

1.2. مزايا قائمة حساب النتائج

تحقق قائمة حساب النتيجة الميزات والخصائص التالية [1]:

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أوخسارة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي ترتكز عليها إتخاذ القرارات الإستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها؛
- معرفة ما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الإستمرارية أو بناء على تصفيتها؛
- حساب بعض النسب المالية مثل الربحية.

2.2. عيوب قائمة حساب النتائج

نظرا لاحتواء صافي النتيجة على عدد من الفروض والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك فيها، وأعباء إهتلاك الأصول غير المتداولة، فإنّ النتيجة تمثل رقم تقديري، مما يتطلب ضرورة إدراك مستخدمي هذه القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة حساب النتيجة والتي تقلل من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه العيوب [2]:

- استثناء عناصر من قائمة حساب النتيجة لعدم إمكانية قياسها بشكل موثوق، مثل زيادة جودة المنتج، تحسين خدمة العملاء...
- تتأثر النتيجة بالطرق المحاسبية المستخدمة، مثل إختلاف طرق الإهتلاك من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل إجراء المقارنة بين المؤسسات بعضها ببعض صعب نوعا ما؛
- مقاييس النتيجة تتأثر بالحكم الشخصي، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية لغرض تحديد نسبة الإهتلاك السنوية؛

[1]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 120.
[2]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 120

- تقيس النتيجة والأداء المالي عن فترة زمنية سابقة.

3. أهمية قائمة حساب النتائج

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من[1]:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

4. مكونات قائمة حساب النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات و الأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي[2] :

- **المنتوجات** : تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- **الأعباء** : تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي[3] :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 230 . 2.

[2]- محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر و التوزيع، الكويت، 1986 ، ص 448.

[3]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 230. 3 ، ص 24 .

- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر 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[1]:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة؛

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

5. شكل قائمة حساب النتائج

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

1.5.حسب الطبيعة

وفقا لهذا الأسلوب يتم تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها(مواد أولية، أجور ورواتب، الإهتلاكات)...، وتظهر قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة كما يلي (**أنظر الملحق رقم 02**).

2.5.حسب الوظائف

وتصنف الأعباء وفق هذا الأسلوب حسب الوظائف(تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية)، ويتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف كما يلي (**أنظر الملحق رقم 03**).

[1]- المرجع نفسه، المادة 3. 230 ،ص 25.

الفرع الثالث : قائمة تدفقات الخزينة

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية **FASB Financial Accounting Standard Board**(المعيار95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 والذي عُنون باسم قائمة التدفقات النقدية[1].

1. تعريف قائمة تدفقات الخزينة

عرفت قائمة تدفقات الخزينة بأنّها" هي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية و الإستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنّها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادها على أساس الاستحقاق[2] ".

وعرفت أيضا بأنّها "هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناء من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية[3]".

ومن خلال هذين التعريفين يمكن القول أنّ قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة التي تستخدم في الحكم على تسيير الموارد المالية و استخداماتها، وذلك بالإعتماد على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة.

2. أهمية قائمة تدفقات الخزينة

تظهر أهمية قائمة تدفقات الخزينة في أهمية المعلومة الإضافية المتمثلة في تغييرات الخزينة التي جنتها المؤسسة وتلك التي أنّ تستعملها خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة عن تقديمها ويرى الكثير من المستعملين أنّ تدفقات الخزينة التي تمثل أصل التغييرات وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية لأنّ قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائض لأنّ تلك الفوائض تمكنها دون غيرها من منح أقسام أرباح المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع الاستثمار[4].

---

[1]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 195.
[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 56.
[3]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 130.
[4]- محمد بوتن، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010 ، ص97

3. أهداف قائمة تدفقات الخزينة

صممت قائمة تدفقات الخزينة لتحقيق أهداف عدة نذكر منها [1]:

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية و الاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين النتيجة الصافية وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية؛
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات؛
- 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؛
- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة و استبدالها كذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والفروض كمانحة أو كمقترضة.

ويمكن القول أنّ الهدف الرئيسي لقائمة تدفقات الخزينة هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وتوفير معلومات حول الأنشطة الإستثمارية والتمويلية.

4. الانتقادات الموجهة لقائمة تدفقات الخزينة

بالرّغم من الأهداف الكبيرة التي تحققها قائمة تدفقات الخزينة والتي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى، إلاّ أنّها لم تخلو من الانتقادات الموجهة لها، ومن أهم الانتقادات أنّها تعد في النهاية السنة المالية وتبين المركز النقدي للمؤسسة والسيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات ولكّنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات[2].

5. محتوى قائمة تدفقات الخزينة

حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تحتويها قائمة تدفقات الخزينة، حيث يجب أنّ تتضمن قائمة تدفقات الخزينة التغييرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها وهي تتمثل في [3]:

---

[1]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 130

[2]- المرجع نفسه.

[3]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة رقم 240. 2 .

- تدفقات الخزينة التي تولدها الأنشطة التشغيلية غير مرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل؛
- تدفقات الخزينة التي تولدها أنشطة الاستثمار والتي تتمثل في عمليات سحب الأم وال عن إقتناء أصول طويلة الأجل أو تحصيل الأموال من بيع أصول طويلة الأجل؛
- تدفقات الخزينة الناتجة عن أنشطة التمويل وهي الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض و رأس المال سواء بالزيادة أو النقصان؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد حصص الأرباح، تقدم كلا على حدى وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

6. شكل قائمة تدفقات الخزينة

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

1.6. الطريقة المباشرة

وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، وتهدف هذه الطريقة إلى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة (الزبائن، الموردين، الضرائب)... قصد الحصول على التدفق النقدي الصافي، ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي **(أنظر الملحق رقم 04)**.

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 والتدفقات المالية المرتبطة بالأنشطة الإستثمار أو التمويل، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي **(أنظر الملحق رقم 05)**.

الفرع الرابع : قائمة تغيرات الأموال الخاصة

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

1. تعريف قائمة تغيرات الأموال الخاصة

يعرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيير الأموال الخاصة بأنّها " عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال خلال السنة المالية[1] ".

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة رقم 250. 1

2. مزايا قائمة تغيرات الأموال الخاصة

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال القترة؛
- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

3. محتويات قائمة تغيرات الأموال الخاصة

حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات(العناصر) الدنيا الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المتصلة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيما يلي [1]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة المؤثرة مع رأس المال الخاص؛
- حركة رأس المال(زيادة، نقصان، إسترجاع)؛
- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

- رأسمال المؤسسة؛
- علاوة الإصدار؛
- فارق التقييم؛
- فارق إعادة التقييم؛
- الاحتياطات والنتيجة.

4. شكل قائمة تغيرات الأموال الخاصة

ويتم عرض العناصر السابقة في قائمة واحدة وهي كما يلي (**أنظر الملحق رقم 06**).

الفرع الخامس : الملاحق

تعتبر الملاحق جزء من القوائم المالية، ويكمن دورها في إعطاء تفسيرات و تكميلات لفهم المعلومات الموجودة في القوائم المالية الأخرى.

1. تعريف الملحق

عرف الملحق بأنّه "هو وثيقة ملخصة توفر التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وقائمة حساب النتيجة فهما أفضل، ويتمم كلما إقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي القوائم المالية" [1].

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 81.

2. محتويات الملاحق

حسب النظام المحاسبي المالي، يجب أنّ تتضمن الملاحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر، كما يشترط في إدراج أي توضيح توفر عنصر الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية، والعناصر المكونة للملاحق تتمثل فيما يلي:

1.2. القواعد والطرق المستعملة لمسك المحاسبة و اعداد القوائم المالية

وتتضمن توضيحات حول جميع المبادئ والطرق المحاسبية التي إستعملتها المؤسسة في إعداد القوائم المالية ومدى مطابقتها للقوانين والمعايير المحددة، وفي حالة مخالفتها فإ نه يجب على المؤسسة توضيح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بذلك.

ويمكن أن يتضمن هذا العنصر توضيحات حول :

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

- في مجال الطرق المتبعة في حساب الإهتلاكات و المؤونات؛
- في مجال تقييم المخزونات؛
- في مجال تقييم سندات المساهمة؛
- في مجال قياس الأصول والخصوم عند استخدام طرق أخرى للقياس خلافا لطريقة التكلفة التاريخية.

ب. الإشارة إلى الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس 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 بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة؛

ج. تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة.

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، ص 38.

2.2.معلومات إضافية خاصة بالميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة

ونذكر على سبيل المثال الجداول التالية [1]:

أ. جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها؛

ب. جدول يبين الإهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة؛

ت. جدول ين المعلومات الخاصة بالإلتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض؛

ث. جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها؛

ج. توضيحات حول عملية وطرق القياس؛

ح. توضيح مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة؛

خ. جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات؛

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 و مبلغها، وتطوراتها و الإهتلاكات والمعالجة المحاسبية؛

ر. تقسيم قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية؛

ز. توضيح الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.

و يتم عرض هذه الجداول في الملاحق كما هي مبينة في ما يلي (**أنظر الملحق رقم 07**).

3.2.المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات و المؤسسة الأم

وتشمل هذه المعلومات ما يلي [2]:

أ. معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق 20 % أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين إسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها؛

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، ص 39.

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، ص 40.

ب. توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة؛

ت. جدول يبين الحصص الخاصة بالإستثمارات المالية والديون الدائنة و المدينة، وكذلك الأعباء و الايرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع؛

ث. توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع؛

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

ح. توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع **Good will** وكيفية إ هتلاكها.

4.2.المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة

وتتمثل في المعلومات الضرورية للحصول على صورة وفية ونذكر منها [1]:

أ. تفصيلات حول عدد الأسهم المكتتبة المحررة وغير المحررة، القيمة الإسمية للأسهم، تطور عدد الأسهم فيما بين بداية السنة المالية ونهايتها، عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة في الفروع والمؤسسات الأخرى، الحقوق و الإمتيازات التي تخص بعض الأسهم.

ب. توضيحات حول مبالغ توزيع الحصص المقترحة، ومبالغ الإلتزامات المالية الأخرى بين المؤسسة ومساهميها؛

ت. توضيحات حول عدد عمال المؤسسة خلال السنة المالية؛

ث. تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي؛

ج. توضيحات مبالغ الإلتزامات المالية غير المدرجة في الميزانية؛

ح. مبالغ الإلتزامات الخاصة بالمعاشات والتقاعد؛

خ. معلومات حول التعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية على المشتقات المالية؛

د. توضيحات حول الأخطار المحتملة التي لم تستطع المؤسسة تقدير مبلغها، وبالتالي عدم تكوين مؤونة لها؛

ذ. توضيحات حول الأحداث التي وقعت بعد إقفال السنة المالية، والتي لم تؤثر على الوضعية المالية لكنها ذات أهمية وتؤثر في قرارات مستعملي القوائم المالية؛ توضيحات حول الإعانات العمومية غير المدرجة في القوائم المالية بفعل طبيعتها، ولكنها تكتسي طابعا هاما.

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

[1]- **المرجع نفسه**، ص 40.

المطلب الثالث : ترابط و تكامل القوائم المالية

من خلال دراسة القوائم المالية الأساسية يتبين أنّ هناك ترابط وتكامل للعناصر التي تتكون منها القوائم المالية وهذا الترابط والتكامل يؤدي إلى معلومات ذات مصداقية وتساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول : ترابط القوائم المالية

إنّ العلاقة بين جميع القوائم المالية (الميزانية، حساب النتيجة، قائمة تغير رؤوس الأموال، قائمة تدفقات الخزينة)مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض بمعنى أنّ جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملة القياس، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس عنصر من عناصر حساب النتيجة فإن تأثير هذا القياس ينعكس على المؤسسة وتنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية[1].

إن قائمة تدفقات الخزينة نفسها تخضع لمبدأ الترابط فهذا يظهر عند إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة الخزينة في أول وآخر السنة لمالية في كل من الميزانية و قائمة تدفقات الخزينة، وذلك سواء أتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة أو وفق طريقة غير مباشرة[2].

الفرع الثاني : تكامل القوائم المالية

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإنّ هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها المالية البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الإقتصادية والعمليات المالية التي تخص المؤسسة، لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أنّ تلبي كافة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وهكذا، فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وفي واقع الأمر فإن مؤشرات التحليل المالي لا يعتمد فقط على الربط بين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى[3].

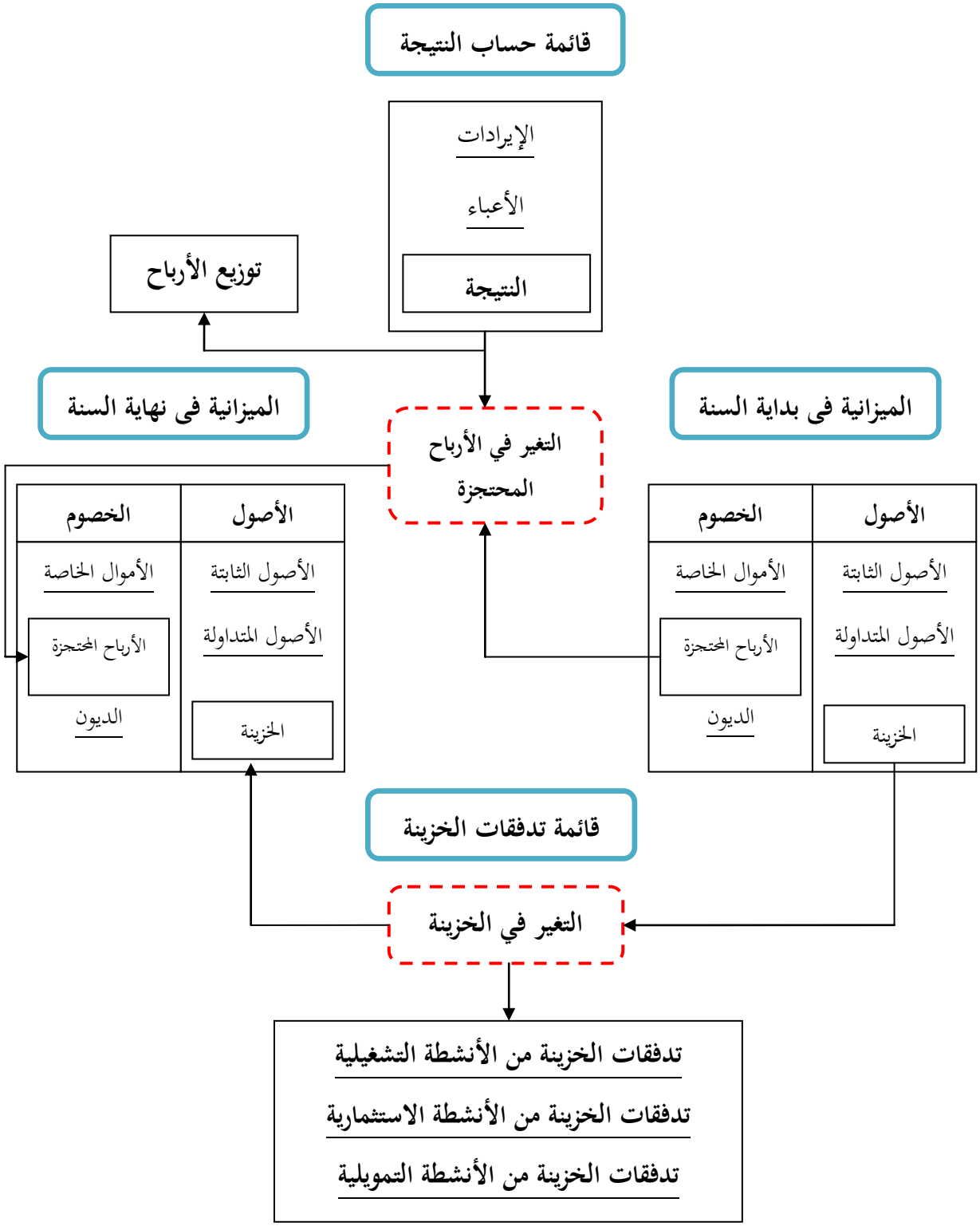
الفرع الثالث : العلاقة بين القوائم المالية

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل التالي:

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل، عمان الأردن، ط 2 ، 2006، ص 248.
[2]- **نفس المرجع السابق**، ص 248.
[3]- **نفس المرجع السابق**، ص 249.

الشكل رقم (02) : العلاقة بين القوائم المالية



المصدر : **قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، 2010، ص 83.

خلاصة الفصل

مما سبق اتضح أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة يشكل عائقا أمام نمو التجارة الدولية وانتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات .ولذلك فقد أصبح من الضروري إجراء توافق بين النظم المحاسبية لمختلف الدول، وهو ما حدى بالدول الأكثر تصنيعا في العالم الرأسمالي سنة 1973 إلى إنشاء منظمة محاسبية دولية تهتم بإصدار معايير محاسبية دولية تلقى القبول على النطاق العالمي، بغية الحصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والتي تتمثل أساسا في الانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى الاقتصاد الرأسمالي، قامت الحكومة الجزائرية بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية، من بينها إصلاح نظامها المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي .وقد نتج عن هذا الإصلاح انخفاض عدد القوائم المالية الواجب على المؤسسات إعدادها من سبعة عشر إلى خمسة قوائم، والمتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات الخاصة والملاحق.

فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم .ويوفر **حسابات النتائج** معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة .ويقدم **جدول تدفقات الخزينة** معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية .ويشكل جدول **تغيرات الأموال الخاصة** تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة. وتضم **الملاحق** معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

الفصل الثاني :

الإفصاح عن القوائم المالية

و قياس عناصرها في ظل النظام

المحاسبي المالي

تمهيد

أصبح الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة يحظى باهتمام المفكرين لماله من أهمية بالغة حيث أن مهنة المحاسبة لم تعد أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتبويبها بل أصبحت تلعب دورها كنظام معلومات محاسبي، من خلال الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للمؤسسات والأطراف التي لها علاقة بها، مما تطلب الأمر إلى وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها في عملية الإفصاح وعرض المعلومات المالية بغية الوصول إلى توحيد في الأنظمة المحاسبية.

كما تعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغة له في أي نظام محاسبي، حيث أنّه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، أدرك المهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية للقياس والإفصاح وعرضها في القوائم المالية حيث قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي لتواكب معايير الإفصاح والقياس حسب المعايير المحاسبية الدولية.

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- الإفصاح في القوائم و التقارير المالية؛
- الإطار العام لعملية القياس المحاسبي؛
- قياس عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول : الإفصاح في القوائم و التقارير المالية

لقد ارتبط ظهور الإفصاح المحاسبي بظهور شركات المساهمة والتزامها بنشر قوائمها المالية دوريا حتى تستفيد منها الأطراف المعنية من خلال المعلومات التي تم الإفصاح عنها عند اتخاذ القرارات الإقتصادية، وتطور الإفصاح بعد ذلك نتيجة تطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة مجرد فن تسجيل وتبويب الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية فحسب، بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات لأصحاب المصالح، واعترافا بأهمية الإفصاح في صنع القرارات فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لابد من توفرها، ولهذا سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

- التأصيل العملي الإفصاح؛
- المقومات الأساسية للإفصاح؛
- محددات الإفصاح.

المطلب الأول : التأصيل العلمي للإفصاح

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الإفصاح والى أنواعه بالإضافة إلى أهمية وأهداف عملية الإفصاح.

الفرع الأول : تعريف الإفصاح

يرى الباحثون أنّ التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة، وهو أنّها تستهدف قياس نتائج النشاط الإقتصادي و ابلاغه للمستفيدين منه[1].

وقد عرف الإفصاح على أنّه " عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات في التقارير والقوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل[2]".

كما عرّف على أنّه " شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة[3]".

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح بأنّه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون و صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في آن واحد[4]".

---

[1]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002 ، ص35

[2]- مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار ايتراك، القاهرة، 2005 ، ص577

[3]- الشيرازي مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991 ، ص322

[4]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الدار الجامعية الدولية و دار الثقافة، عمان الأردن، ط1 ، 2001، ص 211.

نلاحظ أنّ التعاريف السابقة ركزت على ضرورة تقديم المعلومات بشكل حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلاّ أنّ هذه التعارف لم توضح طبيعة مستخدمي هذه المعلومات، بالرغم من اختلاف حاجاتهم للمعلومات، و اختلاف مستواهم الثقافي و الإقتصادي و المحاسبي، ويتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات.

الفرع الثاني : أنواع الإفصاح

إن احتياجات مستخدمي المعلومات تتحدد طبقا لنوعية المستخدم، وكذا بطبيعة القرارات المراد اتخاذها على ضوء المعلومات المتوفرة، حيث أنه ما يكون ملائم وضروري لطرف ما قد لا يكون بالضرورة كذلك لطرف آخر، وذلك نتيجة لاختلاف مستوى خبرة ومعرفة وكفاءة المستفيد من هذه المعلومات، والجدير بالذكر أنه لا يوجد اتفاق حول مقدار ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها، لذا فقد 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، وتحدد المعلومات التي يجب أن تفصح عنها المؤسسة[1]، أي إفصاح المؤسسة عن المعلومات المنصوص عنها قانونا وبموجب 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 وطبقا 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 مقدار الإفصاح** : في إطار هذه الزاوية نميز بين:

1.2. الإفصاح الكافي

يعتبر الإفصاح الكافي من أكثر الأنواع شيوعا في الاستخدام، ويفترض هذا النوع أدنى مقدار من الإفصاح حتى تتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة[2]، أي توفير الحد الأدنى من المعلومات بحيث يمكن للمستخدمين من خلالها اتخاذ قرارات سليمة، كما أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، كما أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها المستخدمين.

---

[1]- بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية و بنوك وإدارة الأعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012 ، ص 9.

[2]- جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي06 - 07 ماي 2012 ، ص 11.

2.2. الإفصاح العادل

يركز مفهوم الإفصاح العادل على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة[1]، أي إفصاح المؤسسة عن المعلومات بأسلوب لا يتم فيه ترجيح فئة على حساب الأخرى بحيث يكون الإفصاح بشكل متوازن بين كافة الفئات.

3.2. الإفصاح الكامل

يرتبط هذا النوع من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية وقد يؤثر على هذا النوع العديد من السلبيات التي قد تؤثر على المؤسسة ومساهميها[2] ، وبعبارة أخرى يقصد به نشر كافة المعلومات الأساسية والإيضاحات والملاحق والتفاصيل سواء كان المستخدمين في حاجة إليها أم لا.

3. **أنواع أخرى للإفصاح** : بالإضافة إلى الأنواع السابقة هناك أنواع أخرى للإفصاح تتمثل في:

1.3. الإفصاح الوقائي

يقوم الإفصاح الوقائي على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بطريقة تجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، لذا يجب أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فهذا النوع من الإفصاح يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

2.3. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

ويعني 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 وجعلها أكثر نجاحا، ومن بين المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها وفق هذا النوع [3]:

- معلومات عن أثر التغير في الأسعار، التنبؤات المالية، التقارير القطاعية، التقارير المالية المرحلية؛
- مكونات الأصول الثابتة والمتداولة وقيمتها العادلة والطرق المتبعة في تقييم العملات الأجنبية؛
- السياسات المتبعة في تكوين الاحتياطات والمخصصات وتوزيع الأرباح؛
- معلومات عن الآثار الاجتماعية لنشاط المؤسسة.

---

[1]- بلعادي عمار، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010 ، ص7

[2]- محمود عزة عثمان اللحام، **قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية دراسة حالة قطاع الصناعة** المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، يومي19 - 20 .نوفمبر 2013 ، ص 175

[3]- عيادي عبد القادر، نوي الحاج، **دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، يومي19 - 20 نوفمبر2013 ، ص444

وعموما يجب أن يكون الإفصاح متماشيا مع المبادئ المحاسبية من حيث الشكل والتصنيف ومحتوى القوائم المالية و ملحقاتها، مع مراعاة توفر الخصائص النوعية في المعلومات المفصح عنها.

الفرع الثالث : أهمية و أهداف الإفصاح

إن تعدد الجهات الطالبة للمعلومات دليل على أهمية الإفصاح المحاسبي، باعتباره الوظيفة التي تهتم بتوفير المعلومات و إيصالها إلى مختلف المستفيدين.

1. أهمية الإفصاح

ترجع أهمية الإفصاح المحاسبي للدور الذي يؤديه في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم و أنواعهم، والذي ا زد من أهميته هو زيادة الحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية توفر للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة الأساس الجيد لاتخاذ القرارات لأن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي تزيد بزيادة قيمة المعلومات المحتواة فيها[1].

و يمكننا ذكر على سبيل المثال وليس الحصر بعض النقاط التي تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي[2]:

- تساعد المعلومات المحاسبية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في تسيير الأموال بطريقة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- كما أن المعلومات المنبثقة من التقارير المالية تعمل على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة؛
- تعمل المعلومات على إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات اللازمة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم؛
- خدمة و إمداد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المقارنة وذلك بهدف معرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل، ويعمل الإفصاح كذلك على تقديم معلومات واضحة عن العمليات والأحداث المالية التي تساعد في تحسين وظيفة التنبؤ؛
- الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إعداد التنبؤات المالية حتى يمكن استخدامها في إعداد الخطط المستقبلية؛
- تقديم المعلومات الهامة ذات الأثر المالي للجهات المختلفة كمصلحة الضرائب؛
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضعيفة للحصول على المعلومات.

[1]- أبو سماعيل نهلة، مخناش فتيحة، **مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، يومي19 - 20 نوفمبر 2013 ، ص 198.

[2]- المرجع نفسه.

2. أهداف الإفصاح

تتمثل أهداف الإفصاح فيما يلي [1]:

- عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل؛
- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات؛
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية،
- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم.

المطلب الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح

يستند الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية[2]:

الفرع الأول : تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

إنّ تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق إستخدامها، فمنهم من يستخدمها بصورة مباشرة ومنهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن أبرز مستخدمي القوائم المالية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الجهات الحكومية وغيرها، هذا ما جعل ضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإستجابة لإحتياجاتها المختلفة، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأنّ شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم 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، وتعد معلومة معينة ما ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين، وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

الفرع الثالث : تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

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

---

[1]- كمال الدين الدهراوي ، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي، مصر، 2009 ، ص9 .
[2]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الاكادمية العربية في الدانمارك، 2007 ، ص371

إنّ عملية إعداد القوائم المالية تخضع لمبادئ وأعراف و افتراضات متعارف عليها، مما يوجب وضع قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات المحتوات في القوائم المالية ومن بين أهم القيود التكلفة التاريخية، الأهمية النسبية، الحيطة والحذر.

الفرع الرابع : تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

من متطلبات الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، ويتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها وفهمها بسهولة. وهناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح، و ان اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية.

ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي[1]:

1. الإفصاح في صلب القوائم المالية

يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عالية من الدقة، حيث أنّ لطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فان تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات.

2. استخدام المصطلحات والعرض المفصل

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

3. الإفصاح عن الملاحظات والهوامش

لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح العناصر الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، إلاّ أنّ الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها، لأنّ ذلك سيؤدي إلى إحلال الإيضاحات الواردة في الهوامش بحث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية ويتم استعمالها كمبرر لعدم الإفصاح الكامل في صلب القوائم المالية.

[1]- ضيف الله محمد الهادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2014 ، ص ص106 --109

4. استخدام الجداول والملاحق الإضافية

يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الوارد في صلب القوائم المالية و الايضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

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

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

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

6. أساليب مختلفة أخرى

هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أنّ خطاب مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في أو توضيح الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أساليب الإفصاح.

الفرع الخامس : توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعّ الا لابدّ من مراعاة توقيته، وقد شدّد مجلس المبادئ المحاسبية (**APB**)، في البيان رقم (04) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهميته توقيت عنصر الإفصاح حيث نص ذلك البيان على أنّه يجيب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القا رر في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره[1].

[1]- ضيف الله محمد الهادي، **مرجع سبق ذكره**، ص 109.

المطلب الثالث : المحددات الأساسية لحجم و نوع الإفصاح في القوائم المالية

تتأثر عملية الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات المحاسبية بمحددات أساسية و هي[1]:

الفرع الأول : نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم

إنّ تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسيين للمعلومة المحاسبية يساعدها في طبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أنّ تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية والسياسية.

يرى **FOSTER** أنّ مجموعة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تتضمن حملة الأسهم (الحاليين و المتوقعين)، المديرين، العمال، المقرضين، الزبائن، الدولة، الوكالات التنظيمية، أمّا **FASB** فيرون أنّ المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين.

وحاليا هناك تزايد الضغط على المؤسسات لتنويع ورفع حجم الإفصاح، و الاهتمام بالاحتياجات المتعلقة بالمستخدمين غير الرئيسيين مثل المستهلكين والعمال...

الفرع الثاني : الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح

إنّ اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدول تضع معايير تتكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبية، فنجد أنّ الدول التي تسعى لتحقيق الأهداف الضريبية تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على المؤسسات، أمّا الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الإقتصادية لها فتعمل على تكييف إفصاحها بما يساعد المستثمرين والمساهمين على التداول في السوق المالي.

إنّ شدة تنافس المؤسسات على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعلها تسعى إلى جذب المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقي من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي.

الفرع الثالث : المنظمات والمؤسسات الدولية

على المستوى الدولي هناك منظمات ومؤسسات متباينة التأثير على عمليات الإفصاح، يمكن حصر هذه المنظمات والمؤسسات فيما يلي:

[1]- مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سبق ذكره**، ص ص : 586-590.

1. الجمعية الاقتصادية الأوروبية EEA

هي عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوروبي، تعمل على إصدار مجموعة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الإجتماعات الإعلانية وكذا الإفصاح القطاعي.

2. منظمة الأمم المتحدة UN

يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، هذه اللجنة هي COMMISSION ON TRANSACTIONAL CORPORATION.

3. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE

وتضم هذه المنظمة الدول الأوروبية بالإضافة إلى كندا والولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، أستراليا و نيوزيلاندا، ويكمن اهتمام هذه المنظمة في تحديد الحد الأدنى للإفصاح.

4. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

هذه اللجنة مشكلة من ممثلين للعديد من دول العالم، وتضم أكثر من 100 دولة، قامت هذه اللجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، حيث أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي، وذلك من خلال تضييق حجم الإختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية المالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي.

ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

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

المطلب الأول : المقومات العلمية للقياس المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب الوقوف على التعاريف المتعددة التي جاء بها الباحثون في هذا المجال، بالإضافة إلى الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي وكذا الخطوات والأساليب.

الفرع الأول : ماهية عملية القياس المحاسبي

1. مفهوم عملية القياس المحاسبي

تعددت تعاريف عملية القياس المحاسبي، والذي يرجع إلى مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العلمية حيث و ان اختلفت هذه التعاريف إلى حد ما في الشكل، إلا أنّها تتفق في المضمون، وبالتالي سوف نتطرق إلى بعض التعريفات ثم نستنتج بعد ذلك مفهوم مبسط لهذه العملية.

ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى **Campell** حيث عرفها كما يلي[1]: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

لكن **Steven** أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس حيث عرفها كما يلي[2]: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

أما فيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات و الإتحادات المهنية عدت تعريفات أهمها ما يلي:

- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (**AAA**) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[3] ".
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** " القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"[4].
- أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنه " عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الإعت ا رف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة [5]".

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، عمان الأردن، ط1 ، 2004 ، ص 327.
[2]- كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سبق ذكره**، ص327
[3]- محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والافصاح**، دار وائل، عمان الأردن، 2004، ص 115.
[4]- ريتشارد شرويد، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006 ، ص185
[5]- مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework) 2001**، الفقرة99

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج تعريفا ملخصا لعملية القياس المحاسبي " هي ترجمة كمية لأحداث اقتصادية وفق أُطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية ".

2. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي

وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي [1]:

1.2. الخاصية محل القياس

إنّ الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2.2. 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)، وأمّا إذا كان الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلا فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا.

3.2. 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 لابدّ أيضا من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار....

4.2. الشخص القائم بعملية القياس

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأنّ نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

الفرع الثاني : خطوات وأساليب القياس المحاسبي

1. خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيه مخرجات هذه العملية، وتتضمن عملية القياس المحاسبية عموما عدة خطوات أهمها ما يلي [2]:

---

[1]- محمد مطر، موسى السيوطي، **الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والافصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط2 ، 2008، ص 131.

[2]-وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 106.

1.1. تحديد الخاصية محل القياس

والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية له أثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار إقتصادية متوقعة على المؤسسة.

2.1. تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فيستخدم القياس الإسمي إذا كان الغرض من عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين(أصلين مثلا)، و اذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس، تقف جنبا إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذ تحديد المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد، بل لابدّ أن تتبع ذلك أيضا تحديد نوع هذه الوحدة أهي الدينار أو الدولار...

3.1. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

حيث يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على ما يلي:

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

2. أساليب القياس المحاسبي

يتوقف اختيار أسلوب القياس في مجال المحاسبة على الغرض من عملية القياس والأفق الزمني لها، وهناك أساليب يمكن إتباعها في عملية القياس والتي تتمثل فيما يلي[1] :

1.2. أساليب القياس المباشرة

تتحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية بهذا الأسلوب مباشرة دون القيام بإجراء عمليات حسابية أو علاقات رياضية أو استخدام وسائط أخرى، مثلا قياس تكلفة شراء أصل تكون مباشرة من فاتورة الشراء، كما يعتبر التبويب المحاسبي أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس المباشرة.

[1]- محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.

2.2. أساليب القياس غير المباشرة (المشتقة)

ويستخدم هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي بشكل مباشر، حينئذ يلجأ إلى استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، وتعتبر القياسات المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة.

3.2. أساليب القياس التحكيمية

ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح قياسات مجازية، وتشبه هذه لأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنّ أساليب القياس غير المباشرة لها قواعد موضوعية تحكمها، أمّا أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر لهذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز تستخدم أساليب القياس **IJIRI** الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وحسب التحكيمية في الظروف التالية:

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس؛
- عدم توفر المعايير الموضوعية للحكم على الخلافات التي تظهر حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بها.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فلقياس قيمة أصل معين توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منهما إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى.

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، وهناك عدة طرق متبعة للقيام بهذه العملية، وتحكم هذه الطرق معايير والتي من خلالها يتم الربط بين عملية القياس وما يقوم عليه من أسس بهدف تحقيق نتائج و أهداف من هذه العملية، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مستويات وبدائل عملية القياس، بالإضافة إلى المعايير التي تحكمه.

الفرع الأول : مستويات وبدائل القياس المحاسبي

تتمثل أسس القياس المحاسبي في الطريقة المتبعة لقياس عناصر القوائم المالية ويكون ذلك بالاختيار على مستويين [1]:

1. مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة

حيث توجد هناك وحدتان للقياس وهما:

- وحدة القياس النقدي الإسمية أو القانونية والتي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدات الإسمية، وهو افتراض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر نموذج التكلفة التاريخية.

[1]- رضوان حنان حلوة، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر(مشكلات محاسبية معاصرة)**، دار وائل، عمدن الأردن، 2003 ، ص52

- وحدة قياس القوة الشرائية للنقود، وتعتمد على الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع و الخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

2. مستوى قياس قيمة عناصر القوائم المالية

وتوجد عدة بدائل لقياس قيمة عناصر القوائم المالية وهي:

1.2 التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الانجاز[1]، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنّها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد النفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلمها أو سوف يتم استلامها"[2].

ومن أهم مميزات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ما يلي[3]:

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

أما مآخذ استخدام التكلفة التاريخية فهي [4]:

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق؛
- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومات المحاسبية؛
- انخفاض رأس المال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية.

كما أن انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات حيث لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة و أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحياتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وأصبح النموذج المحاسبي يمدنا بصورة غير حقيقية عن المؤسسة مادامت

---

[1]- حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013 ، ص73

[2]- رشيد بوكساني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي،17-18 جانفي 2010 ، ص6

[3]- محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص16

[4]- سيد عطا الله السيد ، **النظريات المحاسبية**، دار الراية، عمان الأردن، ط1 ، 2009، ص53

عناصر الذمة المالية لها مسجلة على أساس أسعارها الأصلية، مع إهمال تطور أسعارها في المستقبل، وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة[1].

2.2. التكلفة الجارية

و هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية وغالبا ما تطبق على تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى[2].

3.2. صافي القيمة القابلة للتحصيل

و هي سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات[3].

4.2. القيمة الحالية(المخصومة)

و هي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة الأجل[4].

5.2. القيمة العادلة

لا يوجد تعريف محدد للقيمة السوقية العادلة، وأشهر تعريف للقيمة السوقية العادلة هو ذلك التعريف الذي وضعته مصلحة الإيرادات الأمريكية في مارس 1959 والذي يعرفها بأنّها " السعر الذي يجعل الملكية تتغير بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية[5]".

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (**IVSC**) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي "هي مبلغ تقديري يكمن 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[6] ".

وتعرف القيمة العادلة حسب معايير الإبلاغ المالي (**IFRS**) بأنّها "القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة"[7].

---

[1]- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008 ، ص110

[2]- حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص73

[3]- مجلس المعايير المحاسبية الدولية، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 100

[4]- علي احمد أبو الحسن، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس و الافصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص50

[5]- هواري معراج، حديدي آدم، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس و الافصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 14/13 ديسمبر 2011 ، ص 9

[6]- طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة(محاسبة القيمة العادلة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2003 ، ص11

[7]- شعيب شنوف، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الد ولي حول الازمة المالية و الإقتصادية الدولية والحوكمة المالية، جامعة سطيف، الجزائر، 21/20 أكتوبر 2009 ، ص 12.

إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة و موثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية وهذا ما توفره القيمة العادلة، ومن أهم مميزاتها نجد [1]:

- المحاسبة بالقيمة العادلة تعكس التأثير الإقتصادي لعمليات المشتقات على قيمة المؤسسة؛
- استخدام القيمة العادلة يزيد من موضوعية وحياد وشفافية وملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية وهذا كله يؤدي إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية وزيادة ثقة المستثمرين فيها؛
- القيمة العادلة تعطي أفضل تقدير للمخاطر المرتبطة بالأدوات المالية وتوقعات السوق؛
- بالنظر إلى كثرة المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة فإن عملية التنبؤ تصبح أسهل؛
- القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تزيد من موثوقية المعلومة المالية وتعكس أكثر الواقع وتشكل أداة تحليل مالي أكثر فعالية؛
- يسمح تطبيق القيمة العادلة بأفضل مقارنة بين المؤسسات كونها تخفض من إمكانية التحكيم الشخصي من طرف المسريين.

و بالرغم من المزايا الكبيرة التي يقدمها القياس بالقيمة العادلة فهي لا تخلو من الانتقادات والصعوبات نذكر منها ما يلي [2]:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار؛
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة؛
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع الكثير من المبادئ والأسس المحاسبية، مثلا مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة؛
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإنّ 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.

[1]- Sana TABOUBI, **L'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la révolution : le cas tunisien**, Mémoire de master Professionnel en gestion et audit des risques, Ecole supérieure des sciences économiques et commerciales de Tunis, Tunis, 2007, Consulter Sur Internet sur le lien : http://www.memoireonline.com/09/08/1538/m_l-information-financière-a-la-juste-valeur-risque-enjeuxrevolutioncas-tunisien7.html#toc19, le 17/11/2014.

[2]- رشيد بوكساني، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص10

الفرع الثاني : معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين آلية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المراد تحقيقها من عملية القياس، ولهذا حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية وضع معايير للقياس المحاسبي، وهذه المعايير تتلخص فيما يلي:

1. الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملاءمة)

وفق هذا المعيار يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس، وما سيطرأ عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة[1]، ويفترض أن يكون قياس الربح و اظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من القياس المحاسبي[2].

2. القابلية للتحقق منها

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات مماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص آخرين، وفي ظل ظروف متشابهة، ولتحقيق أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالة محددة، ولها استقلاليتها، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر، بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها[3].

3. الالتزام بالموضوعية

ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية (**AAA**) ألاّ تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة معينة من المستفيدين على حسب المجموعات الأخرى من خلال الابتعاد عن الحكم الشخصي قدر الإمكان و الاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية[4].

ويتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي عن طريق[5] :

- القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز.
- اختيار مدى تمثيل المعل ومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

---

[1]- رولا كاسر لايقة، **القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2007 ، ص44

[2]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003 ، ص30

[3]- حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد ، عمان، الأردن، ط1 ، 2207، ص 41.

[4]- فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة البليدة، 2009 ، ص99

[5]- حسين القاضي، مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان الأردن، 2004 ، ص251

و على هذا الأساس فإن القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها [1]:

- أنّ القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنّه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- أنّ القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أ نه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- أنّ القياس الموضوعي يمثل نتيجة إتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بعملية القياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشرات التشتت لتوزيع هذا القياس إذ يعتمد عن القياس ذي التوزيع أقل تشتت.

4. القابلية للقياس الكمي

يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الإقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية[2].

المطلب الثالث :مشاكل القياس المحاسبي

تحكم عملية القياس المحاسبي عدة ضوابط وحدود مما يخلق مشاكل تحد من نتائجه، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه، وكذا قيود ومحددات عملية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى التحيز الذي يتخلل عملية القياس المحاسبي.

الفرع الأول : مفاهيم رأس المال و المحافظة عليه

يمثل رأس المال المؤسسة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل، والقاعدة الأساسية ألّا يتم الإعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلّا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته[3].

ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله، حيث هناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال هما [4]:

---

[1]- تيجاني بالرقي، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده مدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2008 ، ص64

[2]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مرجع سبق ذكره**، ص32

[3]- محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص168

[4]- ريتشارد شرويد ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص195

1. المحافظة على رأس المال المالي

و يحدث عندما تتجاوز القيم المالية(النقدية)لصافي أصول المؤسسة في نهاية السنة المالية لصافي الأصول 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 في بداية السنة المالية، مع استبعاد العمليات مع الملاك، والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة لتوليد الأرباح.

ويرجع الإختلاف بين مفهومي الإحتفاظ برأس المال إلى تأثيرات(مكاسب وخسائر)التغيرات في أسعار الأصول والخصوم.

الفرع الثاني : قيود ومحددات القياس المحاسبي

توجد بعض القيود تحد من دقة القياس المحاسبي و موضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق و الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي [1]:

1. عدم التأكد

ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتّصف بالغموض، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الإفتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الإعتبار بعض المقادير غير المؤكّدة في المستقبل التي تختلف فيه درجة الإعتماد 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 وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعني التحيز أن المعلومات النّاتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد و العدالة، أي أ نه تم اعتمادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.

3. الحيطة والحذر

يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإج ا رء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

[1]- الجيلالي بلواضح، فاتح بلواضح، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة الجزائر، 05/04 ديسمبر 2012، ص 13.

الفرع الثالث : التحيز في القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس المحاسبي من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه في غالب الأمر يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الإجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة، ويعتبر التحيز في القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي ويمكن تحديد مصادره وأشكاله كالآتي:

1. مصادر تحيز القياس المحاسبي

حيث تشمل أربعة مصادر وهي [1]:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس؛
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس؛
- الأحداث الإقتصادية التي تخضع للقياس؛
- المعلومات المحاسبية والتي تمثل مخرجات عملية القياس.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أقسام وهي على النحو التالي [2]:

1.1. تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الإنكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل آثار التضخم أو الإنكماش.

2.1. تحيز القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أنّ دور النظام المحاسبي في نشوء هذا التحيز سيكون حياديا مما يعني أن القياس المحاسبي سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه.

3.1. 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 بإستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعية الكاملة، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز.

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 136.
[2]- محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص 135.

2. أشكال تحيز القياس المحاسبي

هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها [1]:

1.2 تحيز الموضوعية

يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه سيكون القياس متحيزا بوجود فرق و اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

2.2 تحيز الملاءمة

يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية بإحتياجات من يستخدمها، ويقاس تحيز الملاءمة بمدى الإستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويكون القياس عرضة لنشوء تحيز الملاءمة في مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأنّ المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات.

3.2 تحيز الموثوقية

والتي 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 عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

المبحث الثالث : قياس عناصر القوائم المالية

لتحديد الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي القوائم المالية، ولإظهار الوضعية المالية والأداء المالي الحقيقي للمؤسسة يتطلب تحديد كل الأسس التي بناء عليها يتم الإعتراف بكل عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتيجة ومن ثم تحديد الأساليب الموضوعية لقياس قيم هذه العناصر، وتختلف خصائص هذه العناصر ولكن يتم إدراجها على أساس رئيسي هو أساس الأساس الإستحقاق، ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا المبحث قياس عناصر قائمة الميزانية وعناصر حساب النتيجة.

كما أنّ قائمة تدفقات الخزينة هي الأداة المناسبة لقياس مركزها النقدي، والتي يتم إعدادها على الأساس النقدي، أمّا فيما يخص قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة فهي تقدم تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة خلال الدورة.

[1]- سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 184.

ومما سبق سنتطرق في سياق هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- قياس عناصر قائمة الميزانية؛
- قياس عناصر قائمة حسابات النتائج؛
- قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة؛
- قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة.

المطلب الأول : قياس عناصر قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية وثيقة محاسبية تبين لنا الوضعية المالية للمؤسسة خلال مدة معينة، إذا فما هي إلاّ صورة فوتوغرافية حيث من خلالها نستطيع أن نعرف ما للمؤسسة وما عليها، هذه الصورة تعد مرة خلال السنة، وهذا عند نهاية السنة المالية.

الفرع الأول : الأصول

1. مفهوم الأصول

هي عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تمتلكها المؤسسة أو تكون تحت سيطرتها من أجل الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث سابقة[1]. وطبقا للقواعد العامة لقياس الأصول، يدرج الأصل العيني أو المعنوي أو المالي في الحسابات كأصل في حالة ما [2]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة.

2. أنواع الأصول

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفق لمعياري السيولة والفترة الزمنية وهذا ما أُعتمد في النظام المحاسبي المالي، فالأصل الأكثر سرعة يأتي في آخر الأصول مثل الصندوق، وأبطئها تحولا إلى سيولة كالأراضي والمباني تكون في أعلى الأصول لأنّ الهدف من وجودها هو الإستغلال لمدة طويلة، وهاتان الفئتان هما:

1.2. الأصول طويلة الأجل (غير جارية)

ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى ثلاث مجموعات:

[1] - BENAIBOUCHE Mohamed cid ,**la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier**, 2éme Edition, OPUN, ALGERIA, 2012, P : 57.

[2]- بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر، 2009 ، ص55

1.1.2. مجموعة الأصول المعنوية

حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي، تعرف الأصول غير الملموسة كالتالي " :هو أصل محدد، غير نقدي ليس له وجود مادي، مسيطر عليه من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي"[1].

ومن خلال هذا التعريف نستنتج الشروط التالية:

- أن يكون الأصل مسيطر عليه أي أن للمؤسسة القدرة على الحصول مكافئات الأصل كنتيجة لشرائه أو إنجازه؛
- أن يتم توقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية منه؛
- أن تكون له تكلفة يمكن تحديدها بموثوقية؛
- أن يكون الأصل محدد أي منفصل بحيث يمكن بيعه أو تأجيره.

وحسب هذه الشروط تستثني الشهرة المولدة داخليا للمؤسسة، لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، ولا يمكن قياسها بشكل موثوق وغير قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى، ويدخل ضمن الأصول غير الملموسة برامج الكمبيوتر، حقوق الطبع، حقوق التأليف وشهرة المحل المقتناة (حالة الإندماج) .

2.1.2. مجموعة الأصول العينية

حسب البند 121-1 من النظام المحاسبي المالي تعرف الأصول الملموسة كالتالي : "هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو استعماله لأغراض إدارية، والذي يفترض أن يستغرق مدة استعماله أكثر من دورة محاسبية[2].

3.1.2. مجموعة الأصول المالية

تعرف الأصول المالية غير الجارية على أنها عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة تفوق السنة، أو سندات قيم مماثلة ترغب المؤسسة في الإحتفاظ بها لأكثر من دورة وتضم العناصر التالية [3]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة التي يعد إمتلاكها مقيدا لنشاط المؤسسة، خاصة إذا كانت تسمح لها بممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة للسندات، أو تكون مراقبة لها :المساهمات في الفروع؛
- السندات الموجهة لتوفير مردودية مرضية للمؤسسة دون التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة للسندات؛
- السندات الأخرى التي تمثل حصص لرأس المال أو توظيفات طويلة الأجل تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية حلول أجل إستحقاقها؛
- القروض والحسابات الأخرى التي لا تنوي المؤسسة بيعها أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير.

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مرجع سبق ذكره**، ص 328.

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 121-1

[3]- بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص63

2.2. الأصول قصيرة الأجل (جارية)

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل :النقديات، الزبائن، أو ا رق القبض، كما تشمل أيضا المخزون من البضائع والمواد الأولية والمنتجات والرسوم المحصلة وغيرها.

3. قياس الأصول

1.3. الأصول المعنوية

1.1.3. القياس الأولي للأصول المعنوية

وفق النظام المحاسبي المالي تدرج الأصول المعنوية (غير الملموسة)في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، وبالإضافة إلى حيازة الأصل عن طريق الشراء يمكن إقتناء الأصل بطرق أخرى وهي [1]:

- الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال(المؤسسات): يسجل فارق الإقتناء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الإقتناء أو الإنصهار أو الإندماج، ويحدد فارق الإندماج الأولي لدى دخول مؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة إقتناء السندات كما تظهر في الأصل التابع للمؤسسة المالكة لهذه السندات والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى الشركة المالكة(المؤسسة)بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإدماج[2].
- الإقتناء بموجب إعانة حكومية؛
- الإقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى؛
- الإنجاز الداخلي : وتتضمن تكلفة المواد، تكلفة العتاد، اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

نفقات البحث والتطوير: تعرف نفقات البحث وللتطوير الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تقوم به المؤسسة أصلا معنويا إذا توفرت الشروط التالية [3]:

- إذا كانت النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو إستعمالها أو بيعها.
- يمكن قياس هذه النفقات بصورة صادقة.

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن تطور البحث في مشروع داخلي فإنّ أعبائه تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة، ولا يتم إدراجها كأصل معنوي.

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مرجع سبق ذكره**، ص329

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 132-13

[3]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-14

2.1.3. إهتلاك(إطفاء)الأصول المعنوية

إنّ طريقة إهتلاك الأصل المعنوي هي إنعكاس تطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية التي يدرّها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة فإ نه يجب تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي، ومن خلال هذا نميز نوعين من الأصول المعنوية [1]:

- أصول المعنوية محددة المدة النفعية، حيث تهتلك حسب وتيرة الإستفادة من منافعها الإقتصادية طيلة العمر الإنتاجي، مثلا الرخص تحدد مدة الاستفادة منها بموجب العقد، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه لا يجب أن تتعدى هذه المدة 20 سنة، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو عدم تحديدها على المؤسسة تقديم المعلومات المتعلقة بذلك في ملحق القوائم المالية؛
- أصول معنوية غير محددة الإستفادة من منافعها الإقتصادية، كالشهرة مثلا، حيث لا يجب أن تهتلك.

3.1.3. القياس اللاحق للأصول المعنوية

وفق النظام المحاسبي المالي بعد التسجيل الأولي للأصول المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة[2]، ويرخص لهذه المعالجة إلاّ إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة[3].

4.1.3. الخسارة في قيمة الأصول المعنوية

يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة الأصول المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية بعد الإستهلاكات في نهاية كل دورة، و اذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة[4].

5.1.3. تقييم الأصول المعنوية عند خروجها من المؤسسة

يجب أن يحذف الأصل غير الملموس(المعنوي)من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا إقتصادية مستقبلية من إستخدامه، أو خروجه، فالأرباح والخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة اولقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل في الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة[5].

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مرجع سبق ذكره**، ص 330

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 121-21

[3]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-27

[4]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-10

[5]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 121-11 ، الفقرة 121-12.

2.3 الأصول العينية

1.2.3. القياس الأولي للأصول العينية

تحتل الأصول المعينية مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات، حيث تخضع هذه الأصول إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة، ولذلك فإنّ النظام المحاسبي المالي اعتمد عدة طرق لتسجيل الأصول ضمن الميزانية، حيث تحدد قيمة الأصول وتسجل محاسبيا ب[1] :

- تكلفة الشراء، إذا كان الأصل مشترى، ويدخل في هذه التكلفة كل من ثمن الشراء والمصارف الملحقة (الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للإسترجاع، المصاريف الأخرى مثل النقل الشحن والتركيب)، مع إستبعاد التنزيلات والتخفيضات؛
- إذا كان تسديد قيمة الأصل عن فترات فإنّ قيمة الأقساط سوف تحين، وكذلك الأمر إذا كان هناك مصاريف تتعلق بتحويل أو تفكيك أو تجديد أحد قيم الأصول العينية؛
- تكلفة الإنتاج إذا كان الأصل منتج من طرف المؤسسة نفسها، أي تكلفة الإستهلاكات من المواد والخدمات والعمليات الأخرى المرتبة بالإنتاج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- بالنسبة للأصول المكسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية، أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية(القيمة العادلة)؛
- الأعباء الإدارية العامة تستبعد من تكلفة الإدخال؛

وهناك بعض الحالات الأخرى الخاصة وهي:

- إذا كان الأصل مكون من عدة عناصر فإنها تعالج ما لو كانت أصولا منفصلة، إذ يشترط أن تكون لها مدة إنتفاع مختلفة، أو تعود بمزايا إقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛
- في حالة تجديد أحد مكونات أصل ثابت، فإنّ تكلفة التعويض تسجل ضمن الأصول، ويتم تسجيل الأصل المعوض بقيمته لمحاسبية الصافية كأعباء مستهلكة؛
- الأصول ذات القيمة الضعيفة، لقد نصت المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على إمكانية إعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة(أقل من 30000 دج)عناصر مستهلكة مباشرة في السنة المالية التي يتم إستخدامها فيها ولا تدرج في الحسابات كأصل ثابت، أما قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات فتدرج ضمن الحسابات على شكل أصول إذا كان إستعمالها مرتبط بأصول عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية؛

[1] - Amar KADOURI، Ahmed MIMECHE، **cours de comptabilité selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition ,Alger, 2009,p p: 145-148.

- النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من ناحيتين :
  - ✓ إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل ضمن التكاليف؛
  - ✓ إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، فالنفقات تسجل ضمن الأصول الثابتة.
- والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية هي على سبيل المثال :
  - ✓ تعديل وحد الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة منفعتها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
  - ✓ تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الوحدة؛
  - ✓ تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري لتكاليف العملية.

2.2.3. إهتلاك الأصول العينية

في نهاية السنة المحاسبية المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد الإنخفاض في قيمة الأصل نتيجة لإستعماله وذلك وفقا للشروط التالية [1] :

- بالنسبة للأصول ذات الإستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فإنّ المؤسسة تعد مخطط إهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول؛
- بالنسبة للأصول المادية والتي لها قيمة حالية أقل، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الاجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

ويعرّف الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بأنّه "إستهلاك للمنافع الإقتصادية المرتبطة بالأصل ويتم إدراجه كعبء، ويوزع المبلغ القابل للإستهلاك وفقا لوتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المنتظرة من إستخدام هذا الأصل، وذلك مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية المدة النفعية له[2].

ويتم إعداد مخطط الإهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة وبداية تشغيله ويجب تبرير أي تعديل، وذلك وفق ل[3] :

- القيمة القابلة لإهتلاك الأصل؛
- مدة و وزن إستهلاك المنافع الإقتصادية؛
- الطريقة المتبعة لترجمة هذا الإستهلاك.

---

[1]- هوام جمعة، **المحاسبية المعمقة وفق لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ، مرجع سبق ذكره** ، ص 53.

[2]- بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص57

[3]- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص54

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي أربعة طرق لإهتلاك الأصول وهي [1]:

1.2.2.3 طريقة القسط الثابت

و يتم إحتساب الإهتلاك وفقا لهذه الطريقة على أساس زمني، فهي تحّمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الإستخدام و ملاءمتها لإحتساب الإهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال حياته الإنتاجية، ويحسب الإهتلاك وفقا للمعادلة التالية[2] :

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \frac{(\text{التكلفة} - \text{القيمة المتبقية})}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

2.2.2.3 طريقة الاهتلاك المتناقص

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة(القيمة القابلة للإهتلاك)، وتمثل القيمة القابلة للإهتلاك للسنة الأولى تكلفة الحيازة أو الإنتاج، أما في السنوات الموالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح إهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للإهتلاك الخاص بها، وهذا مع كل سنوات عمر الأصل، وتفاديا أن يكون مبلغ القسط الأخير أكبر من الأقساط السابقة تقسم القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر المفيد للأصل، وذلك عندما يصبح القسط السنوي المتناقص اقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية.

و تحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الإهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي، ويرتبط المعامل الضريبي بالعمر المفيد للأصل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : المعدل الثابت لطريقة الإهتلاك المتناقص

السنوات	المعامل الضريبي	المعدل السنوي الثابت	المعامل (النسبة المئوية الثابتة)
3 أو 4 سنوات	1.5	T	T= 1.5 × t
5 أو 6 سنوات	2	T	T= 2 × t
أكثر من 6 سنوات	2.5	T	T= 2.5 × t

المصدر : من إ عداد الطالبة بالإعتماد على المادة174 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2015

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 121-11 ، الفقرة 121-7.

[2]- حيدر محمد على بني عطا، **مرجع سبق ذكره**، ص 215.

3.2.2.3 طريقة الاهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج

هناك بعض الأصول يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج، فإستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن، وا نّما تابع لكيفية الإستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة، ساعات العمل، عدد الكيلومترات المقطوعة...

ويتمثل معدل الإهتلاك وفق هذه الطريقة حاصل قسمة القيمة القابلة للإهتلاك على عدد وحدات النشاط.

$$\text{معدل الإهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهتلاك}}{\text{عدد وحدات النشاط}}$$

ويحسب قسط الإهتلاك السنوي كما يلي :

قسط الإهتلاك للسنة ن = عدد وحدات النشاط للسنة ن x معدل الإهتلاك

4.2.2.3 طريقة الاهتلاك المتزايد Softy

يتم حساب قسط الإهتلاك في المؤسسة التي تستخدم هذه الطريقة، بجمع سنوات العمر الإنتاجية المقدرة للأصل، واستخراج قيمة الأصل المعدة للإهتلاك والتي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية، وبعدها يحسب قسط الإهتلاك السنوي كما يلي [1]:

قسط الإهتلاك السنوي = أساس الإهتلاك x N/ n

n : تمثل عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة.

N : تمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

ويرجع إختيار طريقة الإهتلاك إلى طبيعة الأصل المعني، حيث يجب على المؤسسة إتباع أسلوب(طريقة) منطقي يراعى فيه التناقص في قدرة الأصل الإنتاجية.

كما ذكرنا سابقا، يتم تحديد مخطط إهتلاك الأصل عند دخوله للمؤسسة وبداية تشغيله، ومن المحتمل أن تكون هذه المدة غير مناسبة، لذلك يجب ندرس دوريا المدة النفعية للأصل، كذلك القيمة المتبقية، حيث يجب تعديل مخطط الإهتلاك إذا كان هناك تغير، أما بالنسبة للأصول المفككة يجب فيتم إعداد جدول إهتلاك لكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك، كل على حدى حتى ولو تم الإقتناء معا[2].

---

[1]- حيدر محمد على بني عطا، **مرجع سبق ذكره**، ص 220.

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 121-11 ، الفقرة 121-9.

3.2.3. القياس اللاحق للأصول العينية

بعد الإعتراف والقياس المبدئي للأصل العيني يسمح النظام المحاسبي المالي بطريقتين للإعادة التقييم و هي [1]:

1.3.2.3 نموذج التكلفة

بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة للأصل.

2.3.2.3 نموذج إعادة التقييم

أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة، ويتم إعادة التقييم بإنتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

4.2.3. الخسارة في قيمة الأصول

يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل، وذلك بإجراء العمليات التالية [2]:

1.4.2.3 أدلة على خسارة القيمة

عند قفل الحسابات، يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يبين أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة إنخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الإبتدائي، التغير في البيئة التكنولوجية وغيرها.

2.4.2.3 إختبار الخسارة في القيمة

ويتمثل في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات مع قيمته الحالية(القيمة القابلة للإسترداد)، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة.

كما يجب على في نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة مسبقا، فتدني القيمة ليس نهائي، إذ يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغاءه، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للإسترداد (التحصيل)أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الإسترجاع أو الإلغاء بشرط ألاّ يكون يتعدى مبلغ الإسترجاع مبلغ التدني المسجل سابقا حتى لا نتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية[3].

5.2.3. تقييم الأصول العينية عند خروجها من ذمة المؤسسة

قد تستغني(تتنازل)المؤسسة عن أصول مادية بسبب من الأسباب، كعدم كفايته الإنتاجية، أو لتقادمها أو بسبب تغير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الإستغناء عن الأصول إما بالبيع سواء في نهاية عمرها الإنتاجي أو قبل

---

[1]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-20 ، الفقرة 121-21.
[2]- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.
[3]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، **ج1** ، **مرجع سبق ذكره**، ص 373.

نهاية عمرها الإنتاجي، وقد يترتب عن عملية البيع أرباح أو خسائر يجب تسجيلها في حساب النتيجة، أو التنازل عن الأصول عن طريق الإستبدال، وتخرج الأصول بالقيمة المحاسبية الصافية من ذمة المؤسسة[1].

3.3. حالات خاصة لقياس الأصول المعنوية والعينية

عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية2008 ، بعض الحالات التي لها خصوصية في القياس والإدراج ومسك الحسابات، فيبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة، معالجة الأراضي والمباني التي تشكل أصولا متمايزة، تقييم الأصول البيولوجية، العمليات المنجزة بصفة مشتركة وغيرها.

1.3.3. الأصول المكتسبة بالعملات الاجنبية

تسجل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة في الميزانية بالعملة الوطنية وتحول على أساس سعر الصرف المعمول يوم إتمام العملية، ويتحفظ بهذه القيمة لغاية تاريخ إهتلاكها أو التنازل عليها[2].

2.3.3. شراء الأراضي والمباني معا

تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولو تم إقتناءها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما الأراضي على العموم هي أصول غير قابلة للإهتلاك[3].

3.3.3. الأصول البيولوجية

يتم قياس الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأ ولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقة مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، و اذا تعذر قياس قيمة الأصل بصورة صادقة يقيم هذا الأصل بتكلفته منقوصا منها جميع الإهتلاكات وخسائر القيمة[4].

4.3.3. العقارات الموظفة

يشكل أي عقار ملكا عقاريا إذا كان غير موجه إلى:

- الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

وتدرج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية بإعتبارها أصولا عينية ب :

- طريقة الكلفة : بالتكلفة بعد طرح مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

---

[1]- **المرجع السابق نفسه**، ص 293.
[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 137- 1.
[3]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-9.
[4]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 121-19.

- طريقة القيمة الحقيقية : وذلك على أساس قيمتها الحقيقة تطبق المؤسسة الطريقة التي إختارتها على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من الأصول، أو إلى حين تغيير إستعمال العقار، و اذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية بمصداقية، فإنّ هذا العقار يدرج في الحسابات على أساس طريقة التكلفة.

5.3.3. العمليات المنجزة بصورة مشتركة

وهي العمليات التي تتم نتيجة إتفاق طرفان أو أكثر عن ممارسة نشاط إقتصادي تحت الرقابة المشتركة. وتسجل العمليات لدى كل مشارك حسب الشروط المتفق عليها في العقد كما يلي [1]:

- تسجل الأعباء والإيرادات عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصفة مشتركة ممسوكة من طرف مسير واحد، وكل شريك يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه فقط.
- يدرج كل شريك في حساباته قسط من الأصول والخصوم بالإضافة إلى حصة من المنتجات والأعباء إذا كانت مراقبة الأصول تتم بصورة مشتركة والملكية مشتركة.
- عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من المشاركين مساهمة، فان كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة و الأعباء والإيرادات.

6.3.3. إمتيازات المرفق العمومي

يقصد بإمتياز المرفق العمومي أن مؤسسة عمومية قد تتخلى عن تنفيذ خدمة عامة لمؤسسة أخرى مقابل مداخيل تحمل على مستعمل الخدمة العامة المرتبطة بالإمتياز، وتدرج الأصول التي وضعها المتنازل أو المتنازل له في الإمتياز في ميزانية المؤسسة صاحب الإمتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة منشآت المرفق العمومي المتنازل عنها بإستعمال الإهتلاكات أو عند الإقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة (مؤونات من أجل التجديد).

7.3.3. الحسابات المدمجة

كل مؤسسة(المؤسسة الأم)مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، تعد وتنشر القوائم المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها، والرقابة هي سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من أجل الحصول على منافع من الأنشطة، وتكون هذه الرقابة في حالة إمتلاك المؤسسة لأكثر من 50 % من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعيين و انهاء مهام أغلبية المسيرين[2].

[1]- لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية (م ص ز ع)،**النظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة،الجزائر، 2010 ، ص42

[2]- بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** ، جامعة البليدة، الجزائر،17/16 نوفمبر 2009. ص 11.

8.3.3. الحسابات المركبة

تقوم المؤسسات التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لإتخاذ القرارات دون أن تكون لديهم روابط قانونية متعلقة بالسيطرة، بإعداد وتقديم الحسابات كما لو كان الأمر يتعلق بمؤسسة واحدة[1].

9.3.3. الضرائب المؤجلة

الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع- ضرائب مؤجلة خصوم-أو قابل للتحصيل -ضرائب مؤجلة أصول-خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وهي تنتج عن[2] :

- فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذه واحتسابه في النتيجة لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور.
- عجز جبائي أو فروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور(متوقع).
- تعديلات أو عمليات حذف، ومعالجة معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية ما، يفصل ما بين الضرائب المؤجلة كخصم، والديون الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع الضرائب المؤجلة على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحسين.

10.3.3. عقود الإيجار

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق يمنح المؤجر بموجبه للمستأجر حق إستعمال أصل ما لفترة زمنية معينة متفق عليها، بمقابل دفعة أو دفعات معينة، ونميز من الناحية المحاسبية نوعين من عقود الإيجار:

1.10.3.3 عقد الإيجار التشغيلي(البسيط)

وهو ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في إستخدام أصل معين ولفترة زمنية محددة، مع إحتفاظ المؤجر بملكية الأصل وما ينطوي على ذلك من مخاطر مقابل دفعات الإيجار[3].

2.10.3.3 عقد الإيجار التمويلي

هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، ومن المخاطر التي ستحول إلى المستأجر التقادم التقني، تقلبات أسعار السوق، إنخفاض في الطاقة الإنتاجية، أما المنافع فتتضمن حقوق التنازل عن الأصل، إيرادات إستخدام الأصل، بالإضافة إلى هذا فإنه ليس من الضروري تحويل الملكية في نهاية العقد[4].

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 132-19.

[2]- لجنة م ص ز ع ، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

[3]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مرجع سبق ذكره**، ص310

[4]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، ط1، 2011، ص 174.

3.10.3.3 التمييز بين عقود الإيجار

يعتبر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي، أو عقد إيجار تمويلي مهم جدا، حيث يرجع ذلك لوجود معالجة محاسبية مختلفة بشكل كبير لكل منهما :

- إذ يعتبر الإيجار التشغيلي كتقديم خدمات من المؤجر إلى المستأجر؛
- بينما يعتبر الإيجار التمويلي كتنازل عن أصول بواسطة قرض من المستأجر.

حتى يعتبر عقد الإيجار كعقد تمويلي، يجب أن يتوفر فيه معيارا واحد على الأقل من المعايير التالية [1] :

- أن ينص العقد، على نقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية العقد؛
- أن يمنح العقد المستأجر حق ش ا رء الأصل بسعر تحفيزي؛
- عندما يغطي العقد غالبية العمر الإقتصادي للأصل؛
- أن تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار 90 % أو أكثر من القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة متخصصة، حيث يمكن إستعمالها دون إجراء تعديلات كبيرة عليها؛
- إذا إستطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء؛
- عندما تحمل الأرباح أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل للمستأجر؛
- عندما يكون للمستأجر خيار الإستثمار في عقد الإيجار لمدة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار في السوق؛
- تعالج عقود إيجار المباني بالفصل بين استئجار الأرض، واستئجار المبنى ذاته، فالأول غالبا ما يكون تشغيليا، بينما الثاني يكون تمويلي.

4.3. قياس الأصول المالية غير الجارية

بخصوص قياس الأصول المالية الثابتة فإنها تتم على مرحلتين :

1.4.3. القياس الأولي للأصول المالية

حيث تقاس عند تاريخ الدخول إلى أصول المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوسطاء والرسوم غير مسترجعة ومصاريف البنك، وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الفوائد المتوقع إستلامها والمستحقة قبل إكتسابها[2].

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مرجع سبق ذكره**، ص312

[2]- بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 63.

2.4.3. القياس اللاحق

يختلف هذا التقييم حسب نوع الأصل المالي في هذه المرحلة حيث نميز أربعة أشكال هي [1]:

- بالنسبة للسندات المساهمة والحقوق المرتبطة فإنها تقيم بالقيمة السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع؛
- بالنسبة للسندات المسعرة في السوق المالي تقيم بمتوسط القيمة السوقية للشهر الأخير من السنة؛
- بالنسبة للسندات غير المتداولة في السوق المالي، فإنّ تقييمها يكون بالقيمة التفاوضية المحتملة إنطلاقا من تقنيات تقييم مقبولة؛
- بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض الأخرى، تقيم بالتكلفة المهتلكة.

5.3. قياس المخزونات

تعد المخزونات من العناصر الأكثر تداولا في المؤسسات الصناعية والتجارية، لذا فهي تحظى بإهتمام غالبية المؤسسات وتصنف المخزونات ضمن الأصول المتداولة غير النقدية، ولقد تضمن النظام المحاسبي المالي تعريف المخزونات وأساليب القياس المستعملة في تحديد التكلفة، والعمليات اللاحقة للمخزونات.

1.5.3. تعريف المخزون

عرف النظام المحاسبي المالي المخزون كالآتي: يتمثل المخزون وهو عبارة على أصول [2]:

- تملكها المؤسسة، وموجه للبيع في إطار الإستغلال العادي؛
- منتجات قيد الصنع، تباع بعد الإنتهاء من إنتاجه؛
- مواد أولية تستهلك في العملية الإنتاجية، أو عند تقديم الخدمات؛
- و في عملية تقديم الخدمات، يعد هذا المخزون كتكلفة والتي لم تسجل بعد المؤسسة إيراداتها.

يتم تصنيف أصل ما كمخزون (أصل متداول) أو كأصول ثابتة (غير جاري)، و لا يتم على أساس طبيعة هذا الأصل، بل حسب وجهته أو إستخدامه في نشاط المؤسسة.

2.5.3. القياس المحاسبي للمخزون

تقيم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن، ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

---

[1]- **المرجع السابق نفسه**، ص 64.

[2]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 123-1.

1.2.5.3 القياس الأولي (عند الإدخال)

تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من أجل إيصالها إلى أماكن التخزين وتتمثل هذه التكاليف في :

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويلية + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده.

أ. تكلفة الشراء

و تشمل ثمن الشراء وجميع المصاريف الملحقة بالشراء (مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، رسوم غير قابلة للإسترجاع) مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

ب. تكلفة الإنتاج (الإنجاز)

و تشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

2.2.5.3 تكلفة المخرجات

إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول على المخزون يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن، سواء للتحويل أو للبيع، ويتطلب هذا تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة–حالة الجرد الدوري– بما يخدم قياس النتيجة، وقد إعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات، طريقة الوارد أولا الصادر أولا **Fifo** وطريقة المتوسط المرجع **CUMP** لتكلفة الشراء والإنتاج.

أ. تقدير تكلفة المخزون

في بعض الحالات تستخدم بعض الأساليب لتقدير تكلفة المخزون كأسلوب التكلفة المعيارية أو أسلوب سعر التجزئة لسهولتهما، وذلك إذا كان إستخدامها يسمح بالحصول على نتائج قريبة من التكلفة الحقيقة.

أ.1. أسلوب التكاليف المعيارية

ويعتمد على تحديد مسبق للتكاليف بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج والتي يتم مراجعتها بصفة دائمة ومنتظمة حسب الظروف السائدة.

أ.2. أسلوب سعر التجزئة

تستخدم هذه الطريقة عادة في محلات التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من أصناف كثيرة، سريعة الدوران وذات هوامش ربح متساوية، وفي حالة ما إذا كان أي تقسيم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط، وغير قابلة للإنجاز، فإنّ الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات)يتم تقييمها بتطبيق تخفيض

يناسب هامش الربح الذي تطبقه المؤسسة في كل فئة عن الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية[1].

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة، فإنّ النظام المحاسبي المالي يتيح إستخدام تكلفة شراء أو إنتاج مخزونات مماثلة، تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج المخزونات المذكورة.

3.5.3. متابعة المخزون

تتوقف عملية متابعة المخزون وفق النظام المحاسبي المالي من خلال طريقتين، إمّا حسب طريقة الجرد المادي المتناوب والتي من خلالها يتم متابعة المخزون بناءا على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون التي تتم على الأقل مرة في السنة، أمّا طريقة الجرد الدائم والتي من خلالها يتم متابعة حركة المخزونات بالموازات مع عمليات نقل الملكية، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون في أي لحظة.

4.5.3. تدني قيمة المخزون

عملا بمبدأ الحيطة و الحذر، فإنّ المخزونات تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة القابلة للتحصيل، والقيمة القابلة للتحصيل الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف إتمام البيع والتسويق، وتسجيل أي خسارة في قيمة المخزونات كأعباء في حساب النتيجة عند ما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحصيل الصافية.

5.5.3. الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية

تدرج المنتوجات الزراعية عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع، وتسجل أي خسارة أو ربح ناتجة عن تغيرات القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف التقديرية لعملية البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها[2].

6.3. قياس المدينون والموجودات المالية وما يعادلها

تتكون الأصول الجارية الأخرى من النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة ومن أهمها ما يلي [3]:

1.6.3. الزبائن والحسابات الملحقة

ويقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، ويضم هذا الحساب كذلك الزبائن المشكوك فيهم وأوراق القبض، التخفيضات و التسبيقات المحصلة من الغير.

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 123-4.

[2]- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص110

[3]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر، ط 1، 2011، ص ص : 37-38

2.6.3. الأعباء المقيدة سلفا

و هي المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقل القريب.

3.6.3. المدينون الآخرون

و هي أي حسابات مدينة بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط أيّهما أقل.

4.6.3. الإستثمارات المالية المتداولة

قد تقوم المؤسسة بإستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن إحتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق.

5.6.3. النقدية في الصندوق والبنوك

وهي تمثل أموالا حاضرة، يتم قبولها كوسيلة من وسائل السداد وتشمل النقدية، العملات، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوارق المالية.

الفرع الثاني : الخصوم

تتمثل الخصوم في مجموع إلتزامات المؤسسة على أصولها، وتنقسم الخصوم حسب درجة إستحقاقها و الفترة اللازمة لسدادها إلى ثلاث مجموعات أساسية وهي الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.

1. قياس الأموال الخاصة

تحتاج المؤسسة أثناء التأسيس وبعده إلى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدة إستحقاقها.

وتعرف الأموال الخاصة بأنّها " عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد إستبعاد إلتزاماتها، وبمعنى آخر هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية[1]" ، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة (لحقوق المساهمين) هما [2]:

- المساهمات المدفوعة أو المقدمة من طرف المساهمين (رأس المال المدفوع)؛
- الإحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

ويتضمن هذا العنصر مجموعة من العناصر المكونة له.

1.1. رأس المال الصادر

كما هو معلوم أن المؤسسات الإقتصادية ذات أشكال منها الفردية، الجماعية(شركات الاموال والأشخاص)، لذلك فإنّ المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

[1]- وليد الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص345

[2]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **مرجع سبق ذكره**، ص38

- بالنسبة للمؤسسات الفردية تمثل أموال الإستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية وأثناء نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.
- بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات)يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية، يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الإرتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما تدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يخص فارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

2.1. الإحتياطات

كما يمكن دمج مبلغ الإحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الإحتياطات القانونية، النظامية، العادية، المقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

3.1. فارق إعادة التقييم

ويدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

4.1. النتيجة المالية

كما تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينهما وبين النتيجة غير المخصصة في حين إتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أمّا في المؤسسات الفردية فإنّ النتيجة الصافية تحول إلى أموال الإستغلال مباشرة عند إفتتاح السنة المالية الموالية[1].

5.1. المرحل من جديد

ويسجل جزء النتيجة التي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

2. الخصوم غير الجارية

وهي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة ناتجة للغير ويلزم الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية كمؤونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة خصوم والقروض والديون المماثلة.

[1]- لجنة م ص ز ع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 102-105

1.2. القروض(الديون المماثلة)والخصوم المالية الأخرى

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها، و التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الإقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكاليف المهتلكة، بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجارية والتي تقيم بتكلفتها الحقيقية.

التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند الإدراج الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات مضافا(أو منقوصا)من الإهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأول عند الاستحقاق[1].

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، حيث تدمج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى تكلفة إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل بحيث يتطلب مدة طويلة من التحضير(أكثر من 12 شهرا)قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، ويتم التوقيف عن إدماج تكاليف الإقتراض في حالة توقف نشاط الإنتاج كذلك عند الإنتهاء عمليا للأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل إستعماله أو بيعه.

2.2. ضرائب مؤجلة الخصوم

وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، حيث تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبية الجارية.

3.2. مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونة الأعباء هي خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويدرج في الحسابات في الحالات الآتية :

- عندما يكون للمؤسسة إلتزام راهن (قانوني ضمني)ناجم عن حدث ماضي؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام بموثوقية.

بينما لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء، كما لا يستعمل أي رصد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل رصيد للأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الإلتزام بالمعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير الجيد عند إقفال كل سنة مالية.

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 126-1.

3. الخصوم الجارية

وتتمثل الخصوم الجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهرا، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم الجارية تضم ما يلي [1]:

1.3. الموردون والحسابات المتعلقة بهم

ويقيد في هذا الحساب جميع إلتزامات المؤسسة للغير والمتعلقة بعمليات شراء المواد الأولية والبضائع والخدمات المرتبطة بدورة الإستغلال و أوراق الدفع، ويضم كذلك موردو الأصول والفواتير التي لم تستلم، ويقيد الموردون بمبلغ فاتورة شراء الإستثمارات أو البضائع أو تأدية الخدمات.

2.3. المصروفات المستحقة

هي المبالغ المستحقة على المؤسسة عن خدمات حصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة، الإيجارات و الفوائد المستحقة.

3.3. السحب على الكشوف

هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أقل لإتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة.

4.3. الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل

ويمثل المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد طويلة الأجل طبقا لإتفاقيات تلك الفروض الموقعة من طرف البنوك.

5.3. الدائنون الآخرون

هي باقي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية، أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول والتي لم ترد ضمن العناصر السابقة.

[1]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 40-41

المطلب الثاني : قياس عناصر حسابات النتائج

تعتبر قائمة حسابات النتائج من القوائم المالية التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي، حيث تساعد مستخدمي القوائم المالية من معرفة نتيجة أداء المؤسسة، واستخدامها كأساس للتنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل.

الفرع الأول : عناصر قائمة حسابات النتائج

تحتوي هذه القائمة على عناصر أساسية يجب إظهارها وهي [1]:

1. الإيرادات (النواتج)

الإيرادات و المكاسب هي الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم(الإلتزامات)، أو هي تدفقات داخلية تنشأها زيادة في الأموال الخاصة خلافا لتلك المتعلقة بمساهمة المالكين، الإيرادات تتضمن إيرادات الأنشطة العادية(المبيعات، الفوائد، أرباح الأسهم وحقوق الإمتياز والإيجار)، أمّا المكاسب فهي الأرباح الناتجة عن خروج الأصول غير الجارية و الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول (فرق إعادة التقييم للأصول غير الجارية والأوراق المالية المتداولة).

2. الأعباء

هي نقصان في المنافع الإقتصادية أثناء السنة المالية على شكل نقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم التي ينشأ عنها الأموال الخاصة بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على مالكي رأس المال، وتشمل المصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمؤسسة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، مصاريف المستخدمين، مخصصات الإهتلاك، والتي تأخذ شكل تدفقات خارجة مثل النقدية وما يعادلها، أمّا الخسائر فهي الناتجة الكوارث الطبيعية(الحريق، الفيضانات)، ونواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول غير الجارية وتغيرات المعدل، وتعرض هذه العناصر عادة بصورة منفصلة لغرض إتخاذ القرارات الإقتصادية.

ومن ناحية نظرية بحتة تتشابه الخسائر مع المصروفات في أن كلاهما يعتبر تكلفة مستنفذة، لكنهما يختلفان من زاوية أنه في حين يترتب على المصروفات إيراد، يكون الإيراد المحقق من الخسائر معدوما[2].

---

[1] - Bernard Raffournier, **les normes comptables internationales (IFRS),** 5éme édition Economica, France, 2012, p:21.

[2] - محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، دار وائل، عمدن الأردن، ط4 ، 2007، ص289.

الفرع الثاني : قياس الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر

سنتطرق في هذا العنصر إلى إبراز كيفية قياس و ادراج الأعباء والإيرادات والمنتوجات المالية بالإضافة إلى الإعانات العمومية والعمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل:

1. الأعباء والمنتوجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن، وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت من خلالها الفوائد، والعمليات التي تم الحصول عليها من أجل تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، وتدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع[1].

2. الإعانات الحكومية

و هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته في الماضي أو المستقبل[2].

وتدرج الإعانات في الحسابات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف والتي تلحق والتي يفترض تعويضها، وفيما يخص الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وتظهر في الأصول كإي ا ردات مؤجلة، أمّا الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر والتي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة تدرج كإيرادت في التاريخ الذي تم إكتسابها[3].

تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتيجة أو في شكل أصل إذا توفر ما يلي :

- أنّ المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- أنّ الإعانات سيتم استلامها.

3. الأعباء و الإيرادات الناتجة عن عقود طويلة الأجل

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز أصل، سلعة أو خدمة، مجموع ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها أو الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي[4]:

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 127-1.

[2]- **المرجع السابق نفسه**، الفقرة 124-1.

[3]- بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 66-67.

[4]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره**، الفقرة 124-5.

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح أصول؛
- عقود تقديم خدمات.

تدرج الأعباء و الإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار طويل الأجل في الحسابات حسب وتيرة الإنجاز، واذا تعذر ذلك حيث لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فإ نه يكون من المعقول ألّا يسجل كإيرادات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المتحملة و التي تكون تحصيلها محتملا، عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة بأنّ مجموع تكاليف العقد ستفوق إيراداته(خسائر بعد الإتمام)يُلجأ إلى تكوين مؤونة معادلة للخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة في السجلات.

4. العمليات المنجزة لحساب الغير

تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفتها وكيل في حسابات الأط ا رف الأخرى، ولا يسجل الوكيل إلاّ الأجر الذي يتلقاه في حساب النتيجة، أمّا بالنسبة للعمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير بإسمه فتدرج في حسابتها حسب نوعها إيرادات أو أعباء.

الجدول رقم (03) : إيرادات و أعباء حسابات النتائج

الإيرادات		الأعباء
الإيرادات العملياتية	النتيجة العملياتية	الأعباء العملياتية
الإيرادات المالية	النتيجة المالية	الأعباء المالية
الإيرادات الإستثنائية	النتيجة الإستثنائية	الأعباء الإستثنائية
مجموع الإيرادات	نتيجة الدورة	مجموع الأعباء

Source : Elie Cohen, **analyse financière**. E.d ECONOMICA, 6 éditions, Paris, France, 2006, p 403.

الفرع الثالث : الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة(حسب الطبيعة)

تحسب العناصر التفصيلية لحساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي [1]:

1. إنتاج السنة المالية

و يدخل في حسابه أربعة حسابات و هي:

- المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة، حيث تسجل المبيعات حسب سعرها الصافي بعد طرح الرسوم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إن وجدت.
- الإنتاج المخزن، حيث يقدر بقيمة التغي ا رت التي تحصل في الإنتاج المخزن أو مخزون السلع، ويمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.
- إعانات الإستغلال، ويسجل هذا الحساب بقيمة إعانات الإستغلال المحصلة عليها من قبل الغير أو الخزينة.
- الإنتاج المثبت (إنتاج قيم ثابتة)، ويدرج هذا الحساب بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو العينية المنتجة من طرف المؤسسة، ويسجل فيه أيضا قيمة المصاريف الملحقة مثل النقل، التركيب، والتهيئة الخاصة بالقيم الثابتة.

و مما سبق فإنّ إنتاج السنة المالية يحسب كما يلي:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة +- الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الإستغلال

2. إستهلاك السنة المالية

و يدخل ضمن إستهلاكات السنة المالية ثلاثة حسابات و هي :

- المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينيات الأخرى المستهلكة، حيث تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها المتضمنة سعر الشراء وكل المصارف الملحقة بعملية الشراء مثل النقل، التأمين والمصاريف الأخرى، أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل المياه، الطاقة، أو الأدوات والمواد التي لا تمر مباشرة إلى المخزن تسجل مباشرة ضمن الإستهلاكات، و تخصم من هذا المواد غير قابلة للتخزين التي لم تستهلك عند تاريخ الإقفال.
- الخدمات الخارجية، وتدرج في الحسابات بقيمة المصاريف المدفوعة للغير، مثل مصاريف الايجار، الإصلاحات، التأمينات.
- الخدمات الخارجية الأخرى، وتسجل بقيمة المصاريف المدفوعة الخاصة بمصاريف المستخدمين خارج المؤسسة، الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف الإستقبال.

[1]- أوسرير منور، مجبر محمد، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** جامعة البليدة، الجزائر، 16/17 نوفمبر 2009 ، ص ص 5-10.

و مما سبق فإنّ إستهلاك السنة المالية يتمثل فيما يلي:

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

3. القيمة المضافة للإستغلال

تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها. فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة و غيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاص.

القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية – إستهلاك السنة المالية

4. إجمالي فائض الإستغلال

و هو عبارة عن القيمة المضافة للإستغلال مطروحا منها ما يلي:

- أعباء المستخدمين، ويضم هذا العنصر المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الإشتراكات الإجتماعية المرتبطة بالأجور، والمكافئات حسب طبيعتها؛
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، ويدرج في هذا العنصر الض ا رئب والأصول المماثلة بالقيمة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة إجتماعية إقتصادية، و يستثني من هذا الضرائب على الأرباح.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للإستغلال – أعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

5. النتيجة العملياتية

و هي عبارة عن إجمالي فائض الإستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى ومطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، مضافا إليه إسترجاع خسائر القيمة.

- إيرادات عملياتية أخرى، يسجل هذا العنصر بقيمة المبالغ المتعلقة بالنشاط العادي ويضم الإيرادات المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية، براءات الاختراع، المكافئات المحصل عليها الإداريين والمسيرين، إعانات الإستثمار، إيرادات محصلة من الديون المعدومة، زيادة القيمة في حالة التنازل عن الأصول غير المالية...

- الأعباء العملياتية الأخرى، يسجل في هذا العنصر بقيمة المصاريف المتعلقة بالأنشطة الخاصة ببرامج الاعلام الآلي، الماركات التجارية، مكافئات الإداريين عن وظائفهم، مصاريف الغرامات و المخالفات....
- مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، يدرج هذا العنصر بقيمة مقابلة لمجموع الإهتلاكات، المؤونات وتدني القيمة الخاص بالسنة المالية.
- إسترجاع خسائر القيم والمؤونات، ويدرج فيه مقابل قيمة التحقق أو إلغاء المؤونات المكونة.

الجدول رقم (04) : الإيرادات و الأعباء العملياتية

الأعباء العملياتية	الإيرادات العملياتية
مشتريات البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى. – تغيرات المخزون. المشتريات المستهلكة مشتريات أخرى و أعباء خارجية. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. أعباء المستخدمين. المخصصات للاهتلاك والمؤونات. الأعباء العملياتية الأخرى.	المبيعات من البضائع. المبيعات من المنتجات المصنعة و من الخدمات. رقم الأعمال. تغير المخزونات و المنتجات قيد الصنع. الإنتاج المثبت. إعانات الاستغلال. إستئناف على خسائر القيمة والمؤونات. المنتجات العملياتية الأخرى.
المجموع	**المجموع**
النتيجة العملياتية	

المصدر : من إعداد الطالبة نقلا عن القرار العدد 19، مرجع سابق، ص 30.

6. النتيجة المالية

و هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها، حيث تتمثل في الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.

- الإيرادات المالية، ويمثل هذا العنصر قيمة إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة، عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، إيرادات مالية أخرى...
- الأعباء المالية، ويدرج في هذا العنصر أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبط بحقوق سندات المساهمة، خسائر التنازل عن الأصول المالية، خسائر الصرف، مصاريف مالية أخرى...

الجدول رقم (05) : الإيرادات و الأعباء المالية

الأعباء المالية	الإيرادات المالية
منتوجات المساهمات. عائدات الأصول المالية. عائدات الحسابات الدائنة. فارق التقييم عن الأصول المالية–فوائض القيمة. أرباح الصرف. الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية. المنتوجات المالية الأخرى.	أعباء الفوائد. الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات. فارق التقييم عن أصول مالية–نواقص القيمة. خسائر الصرف. الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية. الأعباء المالية الأخرى.
المجموع	**المجموع**
النتيجة المالية	

المصدر : من إعداد الطالبة نقلا عن القرار العدد 19، مرجع سابق، ص ص 50 –51.

7. النتيجة العادية قبل الضريبة

هي عبارة عن إجمالي النتيجة التي حققتها المؤسسة من خلال نشاطات الإستغلال أو الأنشطة المالية.

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

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، ويدرج في هذا العنصر قيمة الضرائب المستحقة على عاتق المؤسسة.

9. النتيجة غير العادية (الإستثنائية)

هي عبارة عن الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

- أعباء العناصر غير العادية، وهي تمثل قيمة الأعباء الإستثنائية، مثل أعباء الكوارث والحرائق وغيرها، و هنا ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.
- إيرادات العناصر غير العادية، ويحتوي هذا العنصر الإيرادات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية.

10. صافي نتيجة السنة المالية

و هي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

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

الفرع الرابع : الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة (حسب الوظائف)

1. تصنيف الأعباء حسب الوظيفة

تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك وفقا لخصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي [1]:

- تصنف الأعباء من الزاوية الإقتصادية أو النشاط بحيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية والمالية؛
- التصنيف حسب وسائل الإستغلال، بحيث نجد المخازن، المصانع، المكاتب...؛
- التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتوج أ، المنتوج ب...؛
- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد المديرية العامة، الإدارة المالية، المديرية التجارية، المصالح التقنية...؛
- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد المنطقة أ، المنطقة ب... ؛

2. تحديد مجاميع التسيير لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة

تختلف مجاميع التسيير لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة عن قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة، وذلك رجع إلى تصنيف الأعباء، حيث تم تصنيفها على حسب الوظيفة المرتبطة بها وهي كما يلي:

1.2. هامش الربح الإجمالي

و هو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي في المؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح عال حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها[2].

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات.

[1]- شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS** ، دار زهران، عمان الأردن،2012 ، ص 160.
[2]- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص31

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

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

- **تكلفة المبيعات** : و هي تشكل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء[1]. و تحسب هذه التكاليف في المؤسسة التجارية من خلال:

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

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

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

2.2. النتيجة العملياتية

و هو يمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري (الأساسي). ويتم التوصل إليه بعد أن يعدل هامش الربح الإجمالي بالمنتوجات العملياتية الأخرى، واستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الادارية والأعباء العملياتية الأخرى.

- **التكاليف التجارية** : فهي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة، مثل : مصاريف الإعلان و الدعاية، رواتب رجال البيع وعمولاتهم و العينات المجانية... إلخ.
- **الأعباء الإدارية** : فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين واهتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة[2].

النتيجة العملياتية = هامش الربح الاجمالي + المنتوجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية –الأعباء الإدارية – الأعباء العملياتية الأخرى.

[1]- دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007 ، ص79

[2]- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص31

3.2. النتيجة العادية قبل الضريبة

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين – مخصصات الإهتلاكات + الإيرادات المالية – أعباء مالية

4.2. النتيجة الصافية للأنشطة العادية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج غير العادية

5.2. النتيجة الصافية للسنة المالية

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + الإيرادات غير العادية

الشكل رقم (03) : حسابات النتائج حسب الوظائف و حسب الطبيعة

رقم الأعمال. تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها الإنتاج المثبت. إعانات الاستغلال.		رقم الأعمال. كلفة المبيعات.
1- إنتاج السنة المالية		**هامش الربح الإجمالي**
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		ايرادات أخرى عملياتية التكاليف التجارية. الأعباء الادارية. أعباء أخرى عملياتية
2- إستهلاك السنة المالية		
3- قيمة الإستغلال المضافة (1-2)		
أعباء العاملين. الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة		
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		
الايرادات العملياتية الأخرى. الأعباء العملياتية الأخرى. المخصصات للاهتلاكات و الأرصدة. استئناف عن خسائر القيمة و الأرصدة		
	النتيجة العملياتية	
	الايرادات المالية. الأعباء المالية.	
	النتيجة المالية	
	النتيجة العادية قبل الضرائب	
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية.	
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
	الايرادات غير العادية. الأعباء غير العادية.	
	النتيجة الإستثنائية	
	النتيجة الصافية للسنة المالية	

المصدر : من إعداد الطالبة نقلا عن القرار العدد 19، مرجع سابق، ص ص 30 -31.

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة

إذا ما إعتبرنا قائمة الميزانية أداة لقياس الوضعية المالية والمركز المالي للمؤسسة خلال الفترة المالية و قائمة حساب النتيجة أداة لقياس نتيجة أعمالها، فإنّ قائمة تدفقات الخزينة هي الأداة المناسبة لقياس مركزها النقدي، والتي يتم اعدادها على الأساس النقدي.

تعتبر قائمة تدفقات الخزينة كأحد القوائم المالية الجديدة التي جاء بها النظام لمحاسبي المالي، حيث يعتبر إعدادها مهما جدّا بالنّسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين، فهي تتيح لهم التعرف على صافي التدفقات النقدية الناتجة من كل نشاط بصورة مستقلة، وذلك من خلال تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التالية [1]:

1. **الأنشطة التشغيلية** : و هي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من بيع وشراء السلع الخدمات وكافة الأنشطة العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.
2. **الأنشطة التمويلية** : و هي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الإستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من اقتناء والتنازل عن الأصول الثابتة وكذلك الإستثمار في الأسهم والسندات في المؤسسات الأخرى.
3. **الأنشطة التمويلية** : و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من القروض أو إصدار الأسهم.

الفرع الأول : مصادر إعداد جدول تدفقات الخزينة

خلافا للميزانية وجدول حساب النتيجة اللذان يتم إعدادهما إستنادا إلى أساس الإستحقاق، يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة على أساس التدفق النقدي، وذلك من خلال ثلاثة مصادر هي [2]:

- ميزانية مقارنة لسنتين متتاليتين، وذلك لتحديد مقدار التغي ا رت في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وآخرها.
- جدول حساب النتيجة للسنة المالية الجارية، وذلك لتحديد مقدار صافي الربح و زيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية خلال الفترة.
- معلومات تفصيلية إضافية أخرى، وذلك بهدف تحديد كيفية إستخدام الخزينة خلال الفترة.

إنّ الحديث عن المصادر الثلاثة السابقة سيقودنا إلى الخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة تدفقات الخزينة و هذا ما سنتطرق إليه في العنصر القادم.

[1]- كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2006 ، ص156.
[2]- شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص 182.

الفرع الثاني : خطوات إعداد جدول تدفقات الخزينة

إنّ إعداد جدول تدفقات الخزينة من المصادر الثلاثة السابقة يتم وفق لثلاث خطوات متتالية هي [1]:

- تحديد التغير في النقدية عن طريق إيجاد الفرق بين رصيد النقدية أول الفترة وآخرها بإستخدام بيانات الميزانية المقارنة؛
- تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحليل حساب النتيجة الحالي و تحويل النتيجة من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين و البيانات الإضافية.

الفرع الثالث : طرق إعداد قائمة تدفقات الخزينة

من خلال المصادر والخطوات المذكورة سابقا يتم اعداد جدول تدفقات الخزينة، فيما يتعلق بتدفقات الأنشطة العملية وفق طريقتين العرض والتقديم هما:

1. الطريقة المباشرة

و هي الطريقة التي أوصى بها المشرّع الجزائري، ترتكز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الاجمالية قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق مع النتيجة المحاسبية للفترة المعينة، يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة كما يلي:

1.1. تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال

حيث يحصر هذا القسم مختلف تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات الإستغلال بالمعنى الواسع، وبالتالي فهو يوضح مدى قدرة المؤسسة عن خلق تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة لا بالنشاطات التمويلية ولا بالنشطات الإستثمارية، وهذا ما يبين مدى نجاعة وفعالية عملية الإستغلال للمؤسسة، ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة لأنشطة الإستغلال كما يلي:

التحصيلات المقبوضة من الزبائن

(-) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين

(-) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة

(-) الضرائب على النتائج المدفوعة

(+-) تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غي العادية.

[1]- شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ، مرجع سبق ذكره**، ص 183.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال على النحو الآتي [1]:

- التحصيلات المقبوضة من ال زبائن وتحسب كما يلي :المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة ماعدا، التخفيضات التجارية الممنوحة ويطرح التغير في الزبائن والحسابات الملحقة (رصيد آخر مدة–رصيد أول مدة).

و هناك تحصيلات أخرى ضمن هذا العنصر وهي حساب إعانات الاستغلال بالإضافة إلى الإيرادات الإستثنائية عن عمليات التسيير والإيرادات الأخرى للتسيير الجاري، والتغير في الإيرادات المسجلة مسبقا.

- المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين : و تحسب كما يلي :المشتريات المستهلكة ما عدا التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية الأخرى + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى – التغير في رصيد موردو المخزونات والخدمات – التغير في رصيد الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة + التغير في حساب المستخدمون والحسابات الملحقة – التغير في حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة.

و هناك مبالغ مدفوعة لمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر تحدد على النحو الآتي:

- حساب الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة + حساب الأعباء العملياتية الأخرى – التغير في رصيد حساب الدولة الضرائب على رقم الأعمال – التغير في رصيد حساب الأعباء المسجلة مسبقا.
- الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة، وتضم حساب الأعباء المالية.
- الضرائب على النتائج المدفوعة، وتحسب كما يلي : الضرائب على الأرباح المبنية على إيرادات الأنشطة العادية – التغير في رصيد حساب الضرائب على النتائج.
- تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية، وتحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية و أعباء العناصر غير العادية.

2.1. تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار

و يضم هذا القسم الخزينة عن إجمالي عمليات الإستثمار، وذلك من خلال التسديدات المالية من أجل إقتناء إستثمارات أو تحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصول طويل الأجل وتحدد كما يلي [2]:

التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية.

(–) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مالية، وتحسب حسب العلاقة التالية : (التغير في القيم الثابتة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية).

(+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية بقيمة سعر التنازل.

[1]- شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ، مرجع سبق ذكره**، ص 180.
[2]- المرجع السابق نفسه.

(-) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية وتحسب حسب العلاقة التالية : (التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية) .

(+) الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال وتتمثل في حساب الإيرادات المالية.

3.1. تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل

و هي التدفقات التي تكون ناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي [1]:

التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.

(-) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.

(+) التحصيلات المتأتية من القروض.

(-) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل كما يلي:

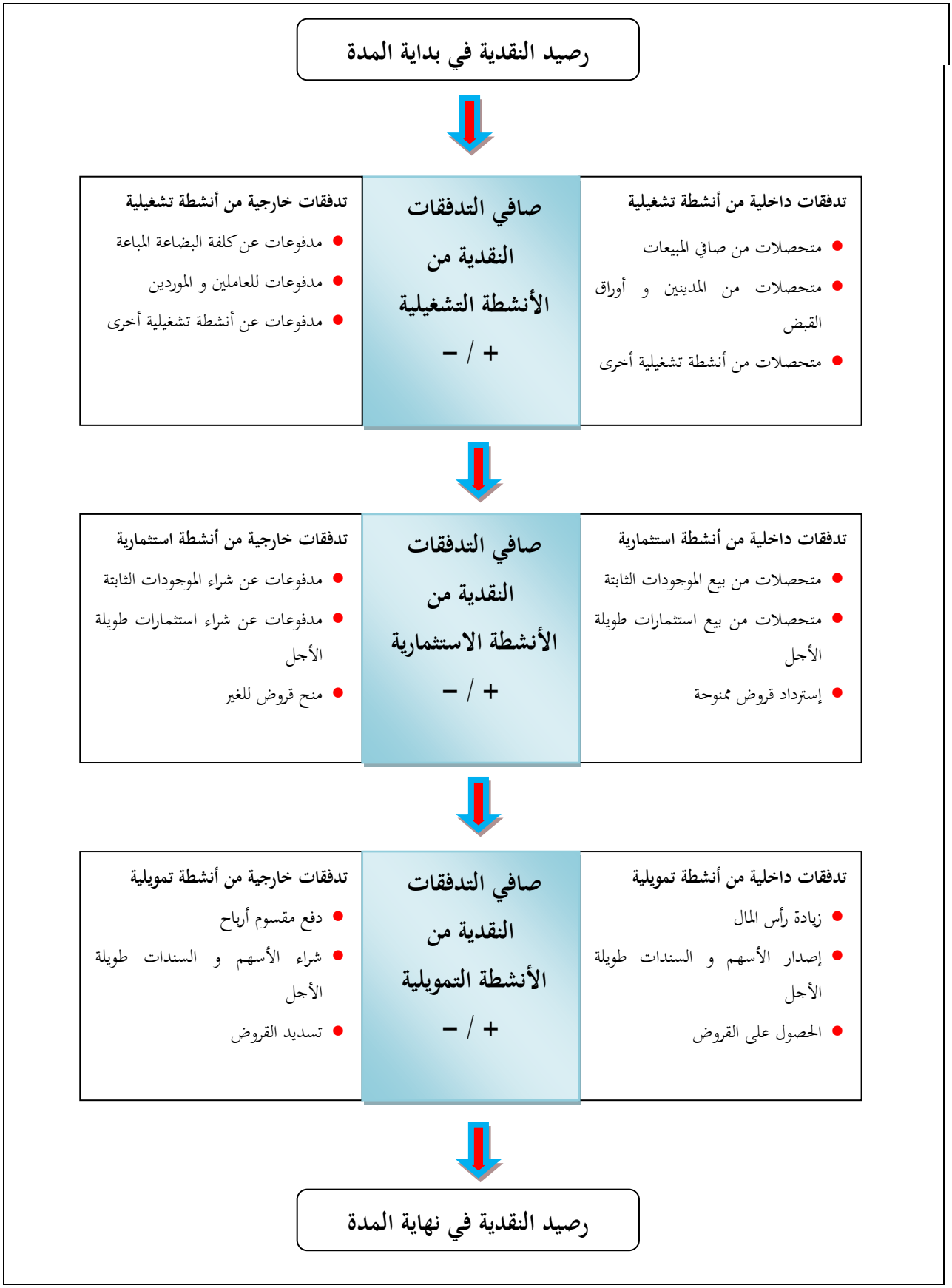
- التحصيلات في أعقاب اصدار أسهم، تتمثل في التغير في حساب رأس المال، بالإضافة إلى التغير في حساب العلاوات المرتبطة برأس المال.
- الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها، وتتمثل في حساب نتيجة السنة المالية مطروحا منها التغير في الإحتياطات.
- التحصيلات المتأتية من القروض، وتتمثل في التغير في حساب القروض والديون المماثلة.
- تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة، وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية.

أما تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات وما يعادلها فتتمثل تأثيرات تغيرات سعر الصرف على الأموال في الصندوق والودائع، والإلتزامات ذات الأجل القصير بمعنى التوظيفات القصيرة المدى سهلة التحول إلى سيولة.

و يمكن تلخيص تدفقات الخزينة الناتجة من الأنشطة السابقة في الشكل التالي:

[1]- المرجع السابق نفسه،ص 181.

الشكل رقم (04) : الإطار العام لقائمة تدفقات الخزينة و مكوناتها



المصدر : آمال نوري محمد، **مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 34، 2013، ص338

من خلال هذا الشكل نلاحظ أنّ الباحث قد لخص تدفقات الخزينة الداخلة والخارجة لكل أنشطة المؤسسة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وهذا وفق الطريقة المباشرة لإعداد فائمة تدفقات الخزينة، لكن ومن خلال هذا الشكل نلاحظ أنّ الباحث قد أدرج نشاطي استرداد القروض ومنح القروض للغير ضمن الأنشطة الإستثمارية والتي تعتبر من الأنشطة التمويلية، وهذا ما يعاب على هذا الشكل.

2. الطريقة غير المباشرة

و هي الطريقة التي تؤدي إلى إظهار النقدية المحصلة(الداخلة)والمدفوعة(الخارجة)لأنشطة التشغيل من خلال تعديل النتيجة الصافية المستخرجة من حساب النتيجة المعدة على أساس الإستحقاق، وذلك عن طريق إضافة أو طرح العناصر التي لا يترتب عليها تدفق نقدي، مع الأخذ بعين الاعتبار [1]:

- آثار العمليات دون تأثير الخزينة(مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والإسترجاعات على الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)؛
- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة؛
- التغير في إحتياجات رأس المال العامل للإستغلال(مدخل رأس المال)؛
- الإيرادات والنفقات المرتبطة بتدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الإستثمار المالي والتمويل(يمكن تصنيف الإيرادات على هذه العمليات ضمن تدفقات الإستثمار، والمصاريف ضمن تدفقات التمويل).

إنّ الإختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة راجع إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال، فالطريقة المباشرة تعمل على تقديم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل عنصر من العناصر الرئيسية، الزبائن، المردون والمستخدمون، والفوائد و المصاريف والضرائب المدفوعة...

أمّا الطريقة غير المباشرة فهي تعتمد على تصحيح النتيجة المحاسبية من خلال دمج العمليات التي ليس لها أثر على الخزينة(الإهتلاكات)، والتي ليس لها تدفق نقدي حقيقي خارجي، بالإضافة إلى إستثناء العمليات التي تمت على أساس الإستحقاق كالتغير في الزبائن والموردون والمخزونات، بالإضافة إلى ذلك تستثنى العمليات التي هي خارج نشاط دورة الإستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الإستثمارات، أما باقي التدفقات الأخرى والمتمثلة في تدفقات أنشطة الإستثمار والتمويل تبقى بنفس الطريقة السابقة.

[1]- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر ، 2010 ، ص 84.

1.2. تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال

و تتحدد كما يلي:

صافي النتيجة للسنة المالية

(+) الإهتلاكات والمؤونات

(−) التغير في الضرائب

(−) تغير المخزونات

(−) تغير الموردين والديون

(−) نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب.

و يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال على النحو التالي:

- الإهتلاكات والمؤونات، وتشمل مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛
- تغير الضرائب المؤجلة، وتتمثل في التغير في حساب الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.
- تغير المخزونات، ويتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى، ويتمثل في التغير في حساب الزبائن والحسابات الملحقة و حساب المستخدمين والحسابات الملحقة وحساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة بهم، ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير؛
- تغير الموردين والديون الأخرى، ويتمثل في التغير في حساب الموردون والحسابات الملحقة؛
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب، ويتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للإستثمارات المتنازل عنها، فإذا كان فائض يطرح أمّا إذا كان عجز فيضاف للحصول عل تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال؛
- أمّا فيما يخص التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار والتدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

المطلب الرابع : قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين الميزانية وحساب النتيجة، ولكن تتعدد مصادر التغيرات في رؤوس الأموال بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة عن التغيرات المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة.

1. الدراسة التفصيلية لقائمة تغير الأموال الخاصة

- تغير الطرق المحاسبية، وتتمثل في تعديل القيمة الدفترية(المحاسبية)لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل الإهتلاك السنوي لأصل من الأصول[1]، وينبغي 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 إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو عدة فت ا رت سابقة، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسة المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش والسهو، ويدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية[2]؛
- الأرباح أو الخسائر غير المدرجة؛
- النتيجة، وهي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتيجة سواء كانت ربحا أو خسارة؛
- الحصص المدفوعة، تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأس المال؛
- زيادة رأس المال، وهي عبارة عن إستثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمون وتكون هذه الزيادة على شكل عدة صور نقدية، عينية، سداد الملاك لبعض ديون المؤسسة مباشرة بدلا عنها؛
- تخفيض رأس المال، وهي عبارة عن توزيعات رأس المال المستثمر، ويتم هذا التوزيع من رأس المال المدفوع.

[1]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، مرجع سبق ذكره**، 2012 ، ص 350 .
[2]- **المرجع السابق نفسه**، ص 364.

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أنّ الإفصاح المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة، حيث يلعب دورا مركزيا ومهماً لما له من تأثير بالغ على الحكم الشخصي لمتخذي القرارات، وفي خضم الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، تعتبر سياسة الإفصاح من بين أهم التحديات التي ترفعها جهود هذا الإصلاح، وذلك بعد تطبيق النظام الحاسبي المالي والذي يعتبر أكبر خطوة نحو مسار التوافق المحاسبي الدولي، ويتجسد ذلك في تبني المتعلقين بعرض القوائم المالية، والتي فرض النظام IAS 01 و IAS 07 المعياريين المحاسبين الدوليين المحاسبي المالي على كل المؤسسات التي تقع تحت مجال تطبيقه عرضها.

كما يعتبر القياس المحاسبي هو جوهرة المحاسبة، وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، ويشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات و الأحداث في صورتها النهائية والتي تمثل عناصر القوائم المالية، وللقياس عدة بدائل ويتوقف إختيار أي بديل على حسب طبيعة العنصر المراد قياسه، وهناك عدة محددات وقيود تؤثر على مخرجات القياس مما قد يجعله متحيز نسبيا.

ومن خلال هذا الفصل نستنتج أيضا أنّ قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يتطلب استخدام عدة بدائل لقياس، فنجد إستخدام أسلوب التكلفة أثناء القياس الاولي للأصول والخصوم

والإيرادات والأعباء، في حين يتم الإختيار بين نموذج التكلفة أو القيمة العادلة أثناء القياس اللاحق، و لإستخدام أسلوب القيمة العادلة فإنّه يتطلب وجود سوق نشطة، بينما عالج النظام المحاسبي المالي بعض الأصول ذات الحالات الخاصة في القياس والإدراج ومسك الحسابات منفردة كل على حسب حالته، أمّا المخزونات والتي في العادة تقيم مرتين في السنة، مرة عند إدخالها فيتم قياسها إمّا بأسلوب تكلفة الشراء أو الإنتاج، ومرة عند جردها وذلك أسلوب التكاليف المعيارية أو سعر التجزئة، بينما يتم تحديد قيم العناصر المكونة لقائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة مكونات ما عنصر.

الفصل الثالث :

دراسة حالة

مجمع صيدال

- فرع وهران-

تمهيد

بعدما ما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الأسس النظرية لعمليتي القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تناولناه في الدراسة النظرية على أرض الواقع، وقد وقع إختيارنا على **مجمع صيدال – فرع وهران** – بإعتباره من أكبر المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، بالإضافة إلى أنّه مدرج في بورصة الجزائر منذ سنة1999 ، وهذا بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث، ومن أجل الوصول إلى الهدف، سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

- تقديم و عرض المؤسسة محل الدراسة؛
- قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسة؛
- الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة.

المبحث الأول : عرض عام لمجمع صيدال – فرع وهران –

يعد مجمّع صيدال من أهم وأكبر المؤسسات الجزائرية في مجال الصناعة الصيدلانية والرائدة فيها، ويعتبر كذلك من المؤسسات الوطنية التي تأقلمت إلى درجة كبيرة مع التحولات والتطورات التي عرفها المحيط الإقتصادي العالمي و المحلي، من خلال هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- تقديم عام لمجمّع صيدال؛
- التعريف والهيكل التنظيمي لفرع وهران.

المطلب الأول : تقديم مجمع صيدال

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة

سنة 1971 تم تأميم المخابر الفرنسية **La BAZ et MERZU** و **TORANDE** من طرف الحكومة الجزائرية آنذاك في إطار حملة تأميمات وسائل الإنتاج وأنشأت " **الصيدلة المركزية الجزائرية** "، "**PCA**" (**La Pharmacie Centrale Algérienne**).

وتمت إعادة هيكلتها في سنة1982 ، حيث تم تقسيم الصيدلة المركزية "**PCA**" إلى خمس مؤسسات حكومية[1] هي :

✓ **الفرع 1 : التصنيع المحلي للأدوية**

و أوكل إلى المؤسسة صنع الأدوية ذات الاستعمال"**ENPP**" البشري و البيطري.

✓ **الفرع 2 : استيراد وتوزيع الأدوية**

و أوكل إلى ثلاث مؤسسات هي :

- مؤسسة استيراد وتوزيع الأدوية لغرب الجزائر "**ENOPHARM**" بوهران؛
- مؤسسة استيراد وتوزيع الأدوية لشرق الجزائر "**ENCOPHARM**" بقسنطينة؛
- مؤسسة استيراد وتوزيع الأدوية لوسط الجزائر "**ENAPHARM**" بالعاصمة.

✓ **الفرع 3 : استيراد الأجهزة والمستلزمات الطبية**

فقد أوكل إلى مؤسسة حكومية أخرى و هي "**ENEMEDI**". و لقد تمثلت ممتلكات المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني **ENPP** في وحدات الإنتاج بالجزائر العاصمة ومركب المضادات الحيوية بالمدية الذي كان بحيازة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية **SNIC** (**Société nationale des industries chimiques**) آنذاك . وفي سنة 1984 تغير اسم المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني تحت تسمية" **صيدال**".

[1]- الوثائق الداخلية لمجمع صيدال

و أصبحت **صيدال** مؤسسة عمومية تتمتع بالاستقلالية في التسيير في فيفري 1989 وذلك تطبيقا لسياسة استقلالية المؤسسات، وتم بموجب ذلك تحويلها إلى مؤسسة وطنية ذات أسهم .وفي إطار الإصلاح المالي لمؤسسات القطاع العمومي سنة 1993 تحملت الدولة جميع ديون وخسائر **صيدال** ومن جهة أخرى سمحت لها بإنشاء مؤسسات أو فروع جديدة تابعة لها.

و استنادا لمخطط إعادة الهيكلة الصناعية في بداية سنة 1997 والذي تم بموجبه تقييم المؤسسة بتشخيصها داخليا وخارجيا، تحولت المؤسسة في 1998/02/02 بموجب العقد 97/085 إلى " **المجمع الصناعي صيدال**".

و في مارس 1999 وبعد أن قرر المجلس الإداري فتح % 20 من رأسماله للمساهمين الخواص، دخل مجمع صيدال بورصة الجزائر وقدرت قيمة السهم الواحد ب 800 دج وكان أول تسعيرة لأسهم المجمع. ومن خلال مسيرته، تمكن **صيدال** من تحقيق نتائج هامة واستمرار نشاطه بتطور ملحوظ على المستوى الوطني و المغاربي وفي الحوض الأبيض المتوسط.

و في 2006/03/12 تم اختيار المجمع الصناعي **صيدال** مع 54 مؤسسة أخرى من بين 145 مؤسسة كبرى تم اختيارها من أجل خوصصتها واستكمال فتح رأسمالها والبحث عن شريك استراتيجي.

و في عام 2009 ارتفعت حصة مؤسسة **صيدال** في رأس مال **somedial** إلى % 59 ، وفي عام 2010 انتقلت حصتها في رأسمال **TAPHCO** من % 38.75 إلى% 44.41 ، وكما قامت بحيازة 20% من رأس مال مؤسسة **IBERAL** .

وفي جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص : أنتبيوتيكال، فارمال وبيوتيك، وبهذه العملية تصبح كل المصانع التابعة لهذه الفروع تابعة مباشرة للمجمع[1].

وعموما مر مجمع **صيدال** بمرحلتين حسب النظام الاقتصادي الذي كان سائدا في الجزائر، ففي مرحلة الاقتصاد المخطط تميز المجمع بوضعية الإحتكار واهتم أساسا بالجانب الكمي ولم يول العناية الكاملة لنوعية وجودة منتجاته، حيث تمثلت مهمته في إنتاج منتوج تام الصنع فقط، أمّا في مرحلة إقتصاد السوق،

فقد تبنى مجمع **صيدال** إست ا رتيجيات جديدة للرفع من مستوى نوعية وجودة منجاته والعمل على تنمية حصته السوقية حيث تحصل المجمع في 05 فيفيري 2005 على شهادة الجودة **ISO 9001** نسخة2000 ، والتي منحته إياها المنظمة الفرنسية للمراجعة والجودة **Association Française d'audit et Qualité** **.AFAQ**

[1] - **[http://www.Saidalgroup.dz] .(2016/05/12)**

ويمكن تلخيص البيانات الخاصة بالمجمع من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06) : البطاقة التقنية لمجمع صيدال

البيان	مجمع صيدال
الشعار (العلامة التجارية)	GROUPE SAIDAL Industrie pharmaceutique
المقر الإجتماعي	الطريق الوطني رقم 11 الدار البيضاء الجزائر العاصمة
رأس المال	شركة مساهمة برأس مال 000 000 500 2 دج.
طبيعة الصفقة	سعر العرض العام 20% من رأس المال 000 000 2 سهم.
نوع الأوراق المالية	أسهم مالية
عدد المساهمين	19 288 مساهم
غالبية المساهمين	عقد عمومي مع Chimie-pharmacie 80%
التعاملات	طرح 000 000 2 سهم بقيمة إسمية 250 دج وتصدر ب 800 دج.
مدة العرض	من 15 فيفري إلى 15 مارس 1999.
الدخول في البورصة	17 جويلية 1999.

Source : http://www.cosob.org consulté le 02/05/2016

الفرع الثاني : أهداف المجمع

لقد إنعكس التقدم الاقتصادي الذي عرفته الجزائر في السنوات الأخيرة خاصة مع ارتفاع أسعار المحروقات في تدعيم المجمع بهدف تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية، وذلك من خلال تخوليه للمجمع مهمتين أساسيتين [1] :

- ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته، من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية.
- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة، بصفتها المساهم الرئيسي.

[1] -[http://www.Saidalgroup.dz] .(2016/05/12)

و في إطار هذه المهمتين الأساسيتين، حدد المجمع خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته كرائد وذلك من خلال مايلي [1]:

- تعزيز القواعد الأخلاقية من خلال النزاهة والمصداقية بهدف تسوية وتطهير سوق الأدوية؛
- المساهمة في الحد من إسترد الأدوية من خلال تصنيعها محليا؛
- الإنفتاح على الأسواق الخارجية وتطوير الشراكة من خلال الإشتراك في مشاريع المخابر العالمية؛
- المحافظة على مستوى رضا المستهلكين بهدف ضمان إستمرارية المجمع والرفع من حصته السوقية.

المطلب الثاني : الوحدات و الشركات التابعة لمجمع صيدال

في إطار سياسته التوسعية والعمل على ضمان نموه وتعزيز مكانته كرائد في سوق الأدوية، يمتلك مجمع **صيدال** عدة مصانع متخصصة إنتاج الأدوية ووحدات توزيع على مستوى التراب الوطني، وبهدف نقل التكنولوجيا والمهارات العالمية قام المجمع بالشراكة مع عدد من الشركات والمختبرات العالمية المتخصصة.

و يمكن حصر هذه الفروع و الوحدات فيما يلي [2] :

الفرع الأول : مصانع الانتاج

يمتلك صيدال تسع (09) مصانع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع، ويمكن التطرق إليها بالتفصيل كما يلي:

1. **مصنع المدية** : متخصص في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية.
2. **مصنع الدار البيضاء** : يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، ويُنتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال(شراب، محلول، مرهم وأقراص).
3. **مصنع جسر قسنطينة** : يضم قسمين منفصلين :واحد لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، أمبولات وأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة(أكياس و زجاجات). يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.
4. **مصنع الحراش** : يتكون من أربعة ورشات إنتاج :شراب ومحاليل، مراهم وأقراص.
5. **مصنع شرشال** : يتكون من ثلاث ورشات لإنتاج الشراب، الأشكال الجافة (أقراص، كيس مسحوق، كبسولات)
6. **مصنع قسنطينة** : يقع في قسنطينة، في المنطقة الشرقية للبلد، يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.
7. **مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين** : متخصص في إنتاج الأنسولين البشرية من ثلاثة أنواع(السريع، القاعدي و المركب25 ، على شكل قارورات).

[1] -[http://www.Saidalgroup.dz] .(2016/05/12)
[2] -[http://www.Saidalgroup.dz] .(2016/05/12)

8. **مصنع عنابة** :متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.
9. **مصنع باتنة** :متخصص في إنتاج التحاميل.

الفرع الثاني : مراكز التوزيع

بتوفرها على الوسائل اللوجستية القوية والإمكانات البشرية الشابة، الحيوية والمتخصصة، فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات **صيدال** عبر كافة أنحاء التراب الوطني.

1. **مركز التوزيع – وسط** : تأسس عام1996 ، كان أول مركز توزيع للمجمع .كان يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة.
2. **مركز توزيع – شرق** : تأسس عام 1999 بباتنة، يضمن هذا المركز تسويق منتجات **صيدال** في المنطقة الشرقية.
3. **مركز التوزيع – غرب** :تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية.

الفرع الثالث : الشركات التابعة والمساهمات

1. الشركات التابعة

1.1. سوميديال SOMEDIAL

سوميديال هو ناتج شراكة بين مجمع **صيدال** (59 %)، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45 %) و**فينياليب** (4.55 %)، وتتضمن وحدة الإنتاج **سوميديال** ثلاثة أقسام :

- قسم مخصص لانتاج المنتجات الهرمونية؛
- قسم لصناعة السوائل(شراب ومحاليل عن طريق الفم)؛
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة(كبسولات وأقراص).

2.1. إيبيرال IBERAL

إيبيرال هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام و الخاص بين مجموعة **صيدال** (40 %)، **جلفار** (الإمارات العربية المتحدة (40 %) و **فلاش** الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية (20 %)، تكمن المهام الرئيسية **لإيبيرال** في إنشاء واستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري، ويهدف المشروع الصناعي **إيبيرال** إلى تحقيق ما يلي:

- صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)؛
- تغليف الأدوية(الأشكال الصلبة)؛
- توفير خدمة التغليف و مراقبة الجودة بناءا على طلب المنتجين المحليين.

2. المساهمات

أبرم المجمع منذ سنة 1997 عدة عقود شراكة في شكل مشاريع مشتركة مع أكبر المخابر العالمية، و تتمثل تلك المشاريع في مايلي:

1.2. شركات صيدلانية حيز النشاط

- **وينثروب فارما صيدال (WPS)** : تأسست عام 1999 بين مجموعة **صيدال** (30 %) وشركة **سانوفي** (70 %) من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري في الجزائر، إنطلقت وحدة الانتاج **WPS** الكائنة بالمنطقة الصناعية واد السمار، في الإنتاج في ديسمبر الجزائر 2000.
- **فايزر صيدال Pfizer – Saidal Manvfacturing PSM Pfizer – Saidal Manvfacturing PSM** : هي شركة مشتركة، تأسست في عام 1998 بين مجمع **صيدال** وشركة **فايزر فارم** الجزائر من أجل تصنيع وتوضيب وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية، تتواجد وحدة **PSM** في المنطقة الصناعية لواد السمار، إنطلقت في الإنتاج في فيفري 2003 .

2.2. المشاريع الصيدلانية قيد الإنجاز

- **صيدال – نورث افريكا هولدينغ مانوفكتورينغ (SNM)**: هو ناتج لشراكة أبرمت في سبتمبر **2012** بين مجمع **صيدال** (**49 %**)، والشركة الكويتية **نورث افريكا هولدينغ مانوفكتورينغ** (**49 %**) و الصندوق الوطني للاستثمار (**02 %**) من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان.
- **تافكو(شركة تاسيلي للأدوية)** : هي ثمرة شراكة أبرمت عام 1999 بين مجمع **صيدال** (45 %)، **اكديما** جامعة الدول العربية (25 %)، **سبيماكو**(المملكة العربية السعودية) (20 %)، و **جي بي أم** (الأردن) (10 %)، من أجل تصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية (الحقن والسوائل والقطرات)، حيث تقع وحدة الإنتاج **تافكو** في المنطقة الصناعية بالرويبة.

3. مساهمات الأخرى

يحوز مجمع **صيدال** أيضا على مساهمات في شركات أخرى والمتمثلة فيما يلي:

- **الجيري كليرينغ** (شركة مالية) 6.67 % ؛
- **نوفر** (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.46 % ؛
- **اكديما** (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.38 % .

المطلب الثالث : التعريف و الهيكل التنظيمي لفرع وهران (CDO)

الفرع الأول : التعريف بمركز التوزيع بوهران CDO

تم خلق هذا المركز سنة 2000 من أجل :

- تحسين القوة البيعية للمؤسسة و الإستجابة لطلبات الزبائن المتواجدين في الغرب؛
- تدعيم النظام الموضوعي و المتعلق بالإستراتيجية التجارية للمؤسسة؛
- جعل نشاط الفروع الإنتاجية تركز على عهدها القاعدي (تهتم بالإنتاج)؛
- توسيع الحصص السوقية عن طريق تغطية واسعة للسوق المحلية، ونذكر أن موقع هذه الخلية التوزيعية **لصيدال** تم كرائها على شركة Alver ومساحتها تقدر بحوالي 6000 متر مربع موزعة كالتالي :

✓ مكان للتخزين مساحته 2600 متر مربع بقدرة إستيعاب من 5 إلى 6 ملايين وحدة بيع؛

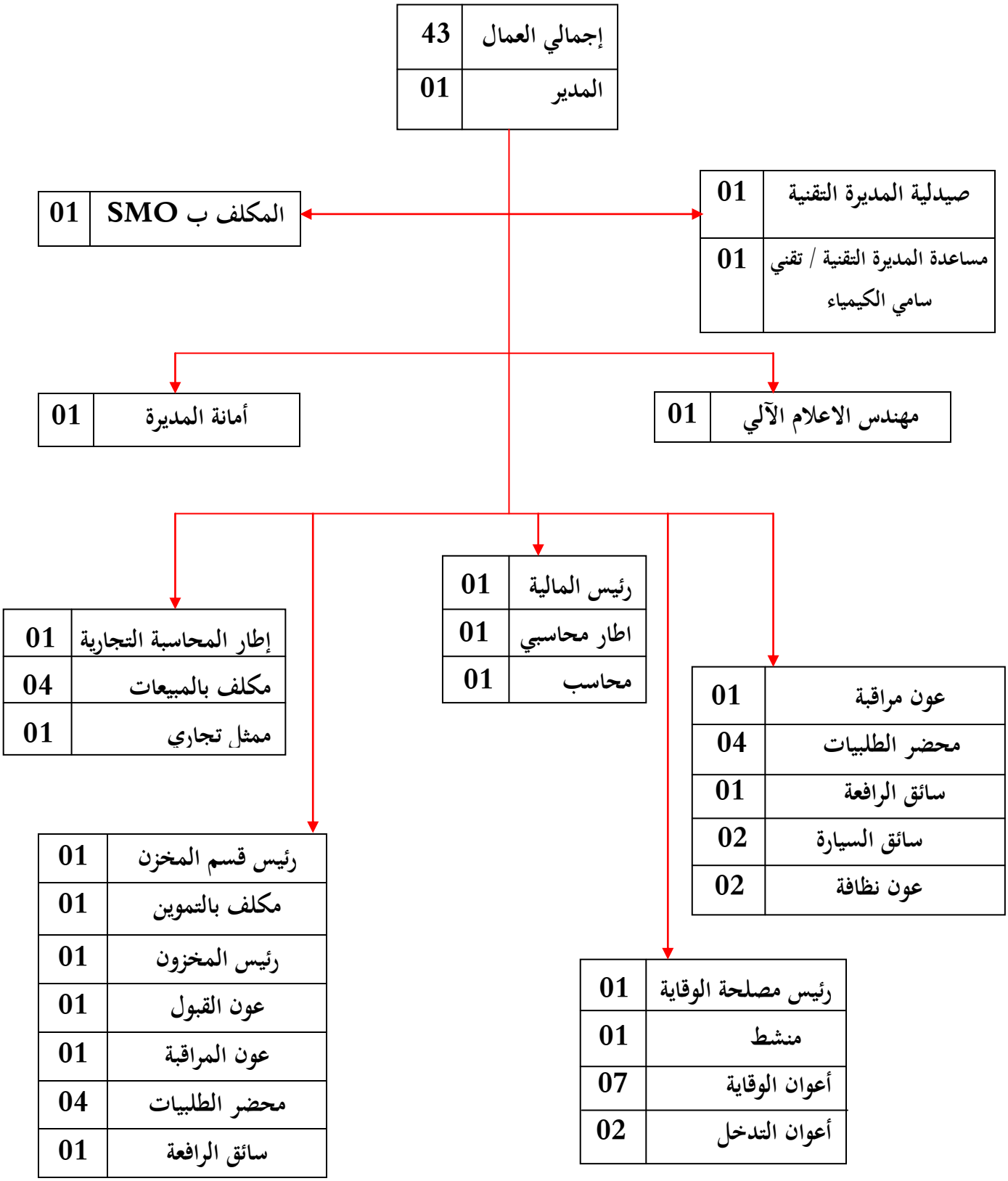
✓ مقر واحد خاص بالإدارة؛

✓ عدد العمال يقدر ب 43 عامل.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بوهران CDO

أنظر الشكل التالي :

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بوهران CDO



المبحث الثاني : قياس عناصر القوائم المالية لمجمع صيدال

لتسجيل أي حدث إقتصادي ضمن عناصر القوائم المالية لمؤسسة ما، وضع النظام المحاسبي المالي عدة شروط وجب توفرها من ضمنها القابلية للقياس، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى قياس عناصر القوائم المالية.

المطلب الأوّل : قياس عناصر الميزانية

تختلف طريقة قياس عناصر الميزانية حسب إختلاف طبيعة كل عنصر، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى قياس عناصر الميزانية بالنسبة للمؤسسة الأم- صيدال-.

الفرع الأول : قياس عناصر الأصول

1. الأصول غير الجارية

1.1. فارق الشراء : قدرت قيمته من خلال ميزانية 2014 ب **58 268 550.00 دج**

2.1. الأصول المعنوية

تتمثل الأصول المعنوية في كل البرامج الخاصة بمسك المحاسبة أو بتسيير المخزونات أو الأجور التي إقتنها المؤسسة، حيث تظهر في الميزانية بتكلفتها التاريخية أي بتكلفة الشراء بقيمة **197 313 317.86 دج** و قدر العمر الإنتاجي لها ب 20 سنة، وتهتلك بمعدل سنوي يقدر ب 5% ووصلت نسبة إهتلاك الأصول المعنوية إلى حوالي 95 %.

3.1. الأصول العينية

1.3.1. الأراضي

قدرت قيمة الأراضي من خلال ميزانية 2014 بقيمة **3 253 653 353.87 دج**، حيث خضعت الأراضي إلى إعادة تقييم سنة 2010 وذلك عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكان ذلك عن طرق خبير عقاري والخبير المحاسبي المتعاقد مع المجمع، ولم تسجل الأراضي أي انخفاض في القيمة بعد هذا التقييم.

2.3.1. المباني

قدرت قيمة المباني من خلال ميزانية 2014 بقيمة **5 761 171 411.28 دج**، منها أراضي مهيئة و مباني صناعية و إدارية و مباني أخرى، حيث قدر العمر الإنتاجي للمباني ب 20 سنة، وبمعدل إهتلاك سنوي يقدر ب5% ، ولم تخضع إلى إعادة تقييم ولم تسجل أي إنخفاض في القيمة، أمّا القيمة الإجمالية للإهتلاكات فهي تمثل حوالي 84% من القيمة الإجمالية.

3.3.1. الأصول العينية الأخرى

تتمثل الأصول العينية الأخرى في كل الأصول التي لم تحتويها العناصر السابقة والتي تتمثل المعدات الصناعية، المخبرية، معدات الأمن، معدات مكتب وأجهزة الاعلام الآلي، بالإضافة السيارات و وسائل النقل الأخرى والمقدرة بتكلفة شراءها بقيمة إجمالية تقدر ب **14 300 207 141.74 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **1 199 953 611.28 دج**، حيث قدر العمر الإنتاجي لهذه الأصول ب5 سنوات، وبمعدل إهتلاك خطي 20%، إنّ النسبة الإجمالية للإهتلاك معتبرة حيث تمثل قرابة % 90 من القيمة الإجمالية.

4.3.1. الأصول العينية الممنوح امتيازها

قدرت قيمتها من خلال ميزانية 2014 ب **87 528 246.00 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **86 261 341.26 دج**، إنّ النسبة الإجمالية للإهتلاك معتبرة حيث تمثل قرابة 2 % من القيمة الإجمالية.

5.3.1. التسبيقات المدفوعة (الأصول العينية الجاري انجازها)

حيث تمثل تسبيقات مدفوعة للموردين المكلفين بإقتناء أو إنجاز الأصول وتسجل بقيمة التسبيق المدفوع فعليا و هو بقيمة **2 326 928 245.07 دج**.

4.1. الأصول المالية

تحتوي الأصول المالية من خلال ميزانية سنة 2014 على :

1.4.1. المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بقيمة **2 668 606 175.00 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **2 615 469 588.72 دج** .

2.4.1. أصول مالية أخرى

تتمثل الأصول المالية الأخرى في قرض قدمته المؤسسة و المقدر ب **101 855 294.75 دج** و الذي لم يتم تسويته بعد.

3.4.1. الضرائب المؤجلة على الأصول

نلاحظ من خلال الميزانية لسنة 2014 تشكل الضريبة المؤجلة على الأصول بقيمة **455 594 529.21 دج** .

2. الأصول غير الجارية

1.2. المخزونات

تمثل المخزونات ما نسبته % 29 من مجموع الأصول في نهاية الفترة، وتقدر القيمة الإجمالية لها في بداية الفترة **6 517 173 785.73 دج** .

تقوم المؤسسة بعملية جرد المخزون مرتين في السنة مرة في نهاية السداسي الأول شهر جوان والعملية الثانية تكون في نهاية السنة المالية، فيما قدرت خسائر القيمة الخاصة بالمخزونات بمبلغ **1 491 944 955.18 دج**، والتي تم تقديرها من طرف مختصين في المؤسسة على حسب حالة كل عنصر المواد الأولية أو المخزونات وذلك من خلال المقارنة بين قيمة التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل، وتستخدم المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** عند إخراج المخزونات.

2.2. الحقوق و ما يماثلها

1.2.2. الزبائن

تعمل المؤسسة أساسا على بيع منتجاتها بالجملة إلى الوحدات التجارية التابعة للمجمع وذلك عن طريق إصدار كمبيالات، حيث تمثل قيمة الكمبيالة المصدرة 100 % من المبيعات ومدة إستحقاقها لا يجب أن تتجاوز 120 يوم 4 (أشهر)وقيمة الكمبيالة لا تتجاوز 13 مليون دينار جزائري، وتقوم الوحدة بمتابعة الكمبيالة المصدرة، في حين يتم تحصيلها من طرف الفرع وهذا راجع لتبعية الوحدة ماليا لفرع بيوتيك، وتقدر قيمة الزبائن لسنة 2014 ب**4 748 944 608.70 دج** و سجلت المؤسسة خسائر في حساب الزبائن بقيمة **1 435 802 834.87 دج**.

2.2.2. المدينون الأخرون

نلاحظ من خلال الميزانية أنّ رصيد المدينون الآخرون يقدر ب **1 090 237 427.04 دج**

3.2.2. الضرائب

تقدر قيمة الضرائب ب **560 325 109.10 دج**.

4.2.2. الأصول المالية الأخرى

نلاحظ من خلال الميزانية أن قيمة الأصول المالية الأخرى **18 708 333.33 دج**.

3.2. الموجودات و ما يماثلها

1.3.2. توظيفات و أصول مالية

نلاحظ من خلال الميزانية أن قيمتها ب **3 018 559 989.19 دج**.

2.3.2. خزينة الأصول

تتمثل خزينة الأصول في السيولة النقدية أو ما يعادلها وذلك من خلال تعاملات المؤسسة المالية من تحصيلات وتسديدات والتي تقدر ب **5 259 225 244.75 دج**.

الفرع الثاني : قياس عناصر الخصوم

1. الأموال الخاصة

1.1. رأس المال الصادر

من خلال ميزانية سنة 2014 يقدر رأس المال الصادر **2 500 000 000.00 دج** .

2.1. العلاوات و الإحتياطات

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر العلاوات و الإحتياطات ب **11 269 513 985.78 دج**.

3.1. فوارق إعادة التقييم

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر فوارق إعادة التقيييم ب **211 470 238.71 دج** .

4.1. نتيجة الدورة

حققت المؤسسة نتيجة ربح بمقدار**1 385 942 685.96 دج** وتعد الأسوء مقارنة بسنة 2013 و ذلك راجع لإنخفاض رقم الأعمال من **10.71 مليار دج** (**2013**) إلى **9.15 مليار دج** (**2014**) .

و يمكن ملاحظة النتائج المحققة من طرف الوحدة سنة 2013 و 2014 كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : النتيجة المحققة ل 2013-2014

البيان	2013	2014
نتيجة الدورة	2 471 034 871,53	1 385 942 685,96
نسبة التغير	-	-43,91%

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية

5.1. الترحيل من جديد

تتمثل قيمة هذا العنصر في الميزانية وهو (**602 936 867.71 دج**) في مقدار العناصر التي كانت مسجلة ضمن الممارسة المحاسبية القديمة **PCN**، و التي أصبح غير معترف بها كأصول بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 حيث لم يتخذ أي قرار بعد بتسويتها.

2. الخصوم الغير الجارية

1.2. القروض و الديون المالية

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر القروض والديون المالية ب **2 684 181 562.96 دج** و تتمثل فيما يلي:

- القروض المالية المقدمة من طرف البنوك؛
- الودائع والكفالات المقبوضة من طرف الغير.

2.2. الضرائب المؤجلة على الخصوم

نلاحظ من خلال ميزانية المؤسسة الأم لسنة 2014 تشكل ضريبة مؤجلة خصوم بقيمة **267 823 005.95 دج**، وقد نتجت هذه الضريبة عن عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي سنة2010 ، ولم يتم تسويتها بعد.

3.2. ديون أخرى غير جارية

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر الديون الأخرى الغير الجارية ب **3 456 705 764.33 دج** .

4.2. المؤونات و الإيرادات المدفوعة مسبقا

تمت معالجة هذه المؤونة من طرف مديرية الموارد البشرية وذلك حسب نظام الخدمات المحدد، وتمت هذه المعالجة بالإعتماد على المتغيرات التالية :

1.4.2. متغيرات ديمغرافية

- **نسبة الوفيات** : تم الإعتماد على النسبة الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء والتي قدرت سنة 2013 بحوالي 4.39 ‰.
- **نسبة دوران العمال** :إحتمال بقاء العامل في المؤسسة هو1 ، نظرا لأنّ خروج العمال من المؤسسة قبل سن التقاعد نادر جدا وهذا حسب تقديرات المسؤولين؛
- **سن التقاعد** : وهو محدد ب 60 سنة .

2.4.2. متغيرات مالية

- **نسبة تطور الأجور** :يتمثل هذا العنصر في العلاوات والمنح حيث تم تحديدها من طرف المؤسسة بنسبة 4% سنويا؛
- **معدل التحيين** :تم إعتماد نسبة التضخم السائد في الجزائر وهي 5% وهذا بتوصية من الخبراء؛
- **المنافع الممنوحة للموظف مقابل كل سنة خدمة** : حسب القانون الداخلي للمؤسسة تمنح هذه الأخيرة مكافئة تعادل ½ من أجرة شهر واحد لكل سنة خدمة في حدود 20 شهرا، وتم تخفيضها إلى 15 شهرا في سنة 2015. و بالتالي قدرت المؤونة المكونة لمنح التقاعد المقدرة ب **1 347 430 880.10 دج** .

3. الخصوم الجارية

1.3. الموردون والحسابات المرتبطة بهم

يتكون هذا الحساب من مختلف موردي المخزونات والخدمات وموردو الإستثمارات، بالإضافة إلى الفواتير التي لم تسدد والتسبيقات المدفوعة من طرف الموردين بمبلغ إجمالي مقدر ب **1 390 279 704.08 دج**.

2.3. الضرائب

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر الضرائب ب **444 088 681.85 دج** و تتكون من عنصرين أساسين هما:

- الرسم على القيمة المضافة الواجبة التسديد؛
- الرسم على رقم الأعمال.

3.3. الديون الأخرى

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر ب **2 956 108 508.19 دج**، و تشمل هذه الديون مايلي :

- التسبيقات المقبوضة من طرف الزبائن؛
- المستخدمون و الحسابات المرتبطة بهم؛
- الهيئات الإجتماعية و الحسابات الملحقة؛
- الضرائب على الدخل الإجمالي.

4.3. خزينة الخصوم (خزينة سلبية)

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر ب **444 088 681.85 دج**.

المطلب الثاني : قياس عناصر حسابات النتائج

إنطلاقا من قائمة حساب النتيجة المقدمة من طرف المؤسسة الأم سنتناول في هذا المطلب قياس الإيرادات المحققة و الأعباء المتحملة خلال الدورة.

1. المبيعات

تقوم المؤسسة بإخراج المبيعات على أساس التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** و التي تقدر في سنة 2014 ب **9 154 174 239.56 دج**.

2. الإنتاج المخزن (تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع)

يتمثل هذا العنصر في تغيرات مخزون المنتجات والذي قدر في سنة 2014 بتكلفة إنتاجه بقيمة إجمالية تقدر ب **39 113 856.03 دج**.

3. المشتريات المستهلكة

تتمثل المشتريات المستهلكة في كل من المواد الأولية واللوازم والعناصر ذات القيمة الضعيفة، بالإضافة إلى الماء، الكهرباء والغاز، والمقدر بتكلفة إجمالية تتضمن ثمن الشراء والتكاليف الملحقة بالعملية بقيمة **2 733 421 350.32 دج**

4. الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى

يحتوي هذا العنصر على مختلف المصارف و الخدمات الخارجية الأخرى المقدمة للمؤسسة والمسجلة بتكلفتها الإجمالية المقدرة ب **772 869 348.00 دج**.

5. أعباء المستخدمين

يسجل في هذا العنصر كل الأعباء التي لها علاقة بالمستخدمين والمتمثلة في الأجور والتعويضات والمنح الممنوحة للعمال والتي قدرت سنة 2014 ب **3 086 427 880.62 دج**

6. الضرائب و الرسوم

يسجل في هذا العنصر كل الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة والتي تخص الضرائب على النشاط والتسجيل وكذا حقوق الجمارك والضرائب الأخرى، والمقدرة في سنة 2014 ب **194 514 711.66 دج**.

7. إيرادات الإستغلال الأخرى

يدخل في إطار هذا العنصر كل الإيردات غير المتضمنة في الإيرادات الأخرى والتي هي متعلقة بدورة الإستغلال ويظهر في حسابات النتائج بقيمة إجمالية **64 533 495.71 دج**.

8. أعباء الإستغلال الأخرى

من خلال ميزان المراجعة للمؤسسة الأم لسنة 2014 يتمثل هذا العنصر في الأعباء التي لم تدخل بصفة مباشرة في عملية الإستغلال والمتمثلة في الغرامات بالإضافة إلى الأعباء الإستثنائية التي وقعت خلال الدورة، ويظهر هذا العنصر في حسابات النتائج بقيمة إجمالية قدرت ب **180 066 364.28 دج**.

9. الإهتلاكات و المؤونات و نقص القيمة

يظهر هذا العنصر في حسابات النتائج بقيمة **973 412 577.53 دج** حيث يمثل مجموع إهتلاكات الأصول الثابتة المعنوية والعينية، ويضم هذا العنصر كذلك الإنخفاض الحاصل في قيمة المخزونات خلال الدورة.

10. استرجاع خسائر القيمة و المؤونات

يظهر هذا العنصر إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات المشكلة مسبقا ولكن عدم تحقق هذه المؤونات بصفة كلية تم إسترجاع جزء منها والمقدرة كما تظهر في حسابات النتائج بقيمة **284 621 413.38 دج**.

11. الإيرادات المالية

تتمثل الإيرادات المالية في الفوارق الموجبة عن الناتجة عن سعر الصرف والمسجلة في حسابات النتائج بقيمة **104 449 992.03 دج**.

12. الأعباء المالية

تتمثل الأعباء المالية في الفوائد وخسائر سعر الصرف والمقدرة ب **105 962 490.15 دج**.

13. الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية ب **303 508 198.00 دج**.

14. الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية ب **89 232 589.80 دج**.

15. مجموع منتجات الأنشطة العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر قيمة هذا المجموع ب **9 646 892 996.71 دج**.

16. مجموع أعباء الأنشطة العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر قيمة هذا المجموع ب **8 260 950 310.75 دج**.

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة و قائمة تغير الأموال الخاصة

تعتبر هاته القائمتين من القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لغرض إعطاء صورة واضحة لتدفقات الخزينة و تغيرات الأموال الخاصة فيها، و في هذا المطلب سنسلط الضوء على هذين القائمتين للمؤسسة الأم **صيدال**.

الفرع الأول : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة

1. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية

1.1.التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **9 668 783 245.75 دج**.

2.1.المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **7 825 344 073.99 دج**.

3.1.الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **61 537 250.55 دج**.

4.1.الضرائب عن النتائج المدفوعة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **609 544 776.60 دج**.

2. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية

1.2.المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **283 928 136.69 دج**.

2.2.التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **2 354 408.55 دج**.

3.2.المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **3 000 000 000.00 دج**.

4.2.التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **2 000 000 000.00 دج**.

5.2.الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **30 000 000.00 دج**.

6.2.الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **42 495 388.87 دج.**

3. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية

1.3.الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **358 429 215.57 دج.**

2.3.التحصيلات المتأتية من القروض

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **120 342 000.00 دج.**

3.3.تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **182 076 801.47 دج.**

4.3.تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **1 071 675.44 دج.**

4. تغير الخزينة

1.4.أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **4 732 568 606.91 دج**

2.4.أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **4 276 745 070.65 دج.**

الفرع الثاني : قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.

1.إعادة تقييم التثبيتات

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، و حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمتها ب **216 427 815.94 دج.**

2. الحصص المدفوعة

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة الحصص المدفوعة ب **400 000 000.00 دج**.

3. العلاوات المدفوعة للمسيرين (tantiéme)

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة العلاوات المدفوعة للمسيرين ب **3 120 000.00 دج**.

4. العلاوة المدفوعة للعمال

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة العلاوة المدفوعة للعمال ب **217 938 909.60 دج**.

5. صافي نتيجة السنة المالية

و هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج و التي تقدر قيمتها ب **1 385 942 685.96 دج**.

المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الأم صيدال

تعتبر القوائم المالية ملخص العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، حيث تسمح بإعطاء الصورة المعبر لأداء المؤسسة، الوضعية المالية، تدفقات الخزينة خاصة إذا كانت هذه القوائم تتميز بالشفافية والمصداقية، وفيما يلي سنعرض القوائم المالية للمؤسسة الأم لمجمع صيدال للسنة المالية 2014 مقارنة بسنة 2013.

المطلب الأول : عرض قائمة الميزانية

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض ميزانية المؤسسة الأم مع القيام بمقارنتها مع متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتظهر ميزانية الوحدة لسنة 2014 كما يلي:

الجدول رقم (08) : قائمة الميزانية للمؤسسة الأم سنة 2014

الأصول الوحدة :دج.

الأصول	ملاحظة	إجمالي 2014	إهتلاك – مؤونة 2014	صافي 2014	صافي 2013
الأصول الغير الجارية					
فارق الشراء		58 268 550,00		58 268 550,00	58 268 550,00
التثبيتات المعنوية		197 313 317,86	188 529 719,03	8 783 598,83	9 848 122,98
التثبيتات العينية					
الأراضي		3 253 653 353,87		3 253 653 353,87	3 264 660 153,87
المباني		5 761 171 411,28	4 860 924 569,62	900 246 841,66	998 073 115,29
التثبيتات العينية الأخرى		14 300 207 141,74	13 100 253 530,46	1 199 953 611,28	1 526 153 143,36
التثبيتات الممنوح امتيازها		87 528 246,00	1 266 904,74	86 261 341,26	10 346 779,38
الأصول الجاري إنجازها		2 326 928 245,07		2 326 928 245,07	296 328 392,12
الأصول المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بها		2 668 606 175,00	53 136 586,28	2 615 469 588,72	2 614 719 729,79
السندات الأخرى المثبتة					
القروض و الأصول المالية الأخرى الغير الجارية		101 855 294,75		101 855 294,75	105 836 075,44
الضرائب المؤجلة غلى الأصول		455 594 529,21		455 594 529,21	350 927 220,61
مجموع الأصول الغير الجارية		**29 211 126**	**18 204 111**	**11 007 014**	**9 235 161 282,84**

		264,78	310,13	954,65	
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ		6 517 173 785,73	1 491 944 955,18	5 025 228 830,55	4 988 435 615,54
الحسابات الدائنة و الإستخدامات المماثلة					
الزبائن		4 748 944 608,70	1 435 802 834,87	3 313 141 773,83	3 633 300 229,08
المدينون الأخرون		1 090 237 427,04		1 090 237 427,04	1 843 873 097,65
الضرائب و ما شابهها		560 325 109,10	345 347 828,24	214 977 280,86	75 172 080,16
الأصول المالية الأخرى		18 708 333,33		18 708 333,33	12 500 000,00
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى		3 018 559 989,19		3 018 559 989,19	2 018 559 989,19
الخزينة		5 259 225 244,75	83 275 568,07	5 175 949 676,68	5 306 223 998,59
مجموع الأصول الجارية		21 213 174 497,84	3 356 371 186,36	17 856 803 311,48	17 878 065 010,21
المجموع العام للأصول		50 424 300 762,62	21 560 482 496,49	28 863 818 266,13	27 113 226 293,05

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

الخصوم الوحدة : دج

الخصوم	ملاحظة	2013	2014
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)		11 269 513 985,78	9 416 530 957,58
فارق إعادة التقييم		211 470 238,71	427 898 054,65
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		1 385 942 685,96	2 471 034 871,53
ترحيل من جديد		602 936 867,71	605 943 933,98
المجموع 1		**15 969 863 778,16**	**15 421 407 817,74**
الخصوم الغير الجارية			
القروض و الديون المالية		2 684 181 562,96	2 135 304 620,16
الضرائب المؤجلة على الخصوم		267 823 005,95	252 388 287,15
الديون الأخرى الغير الجارية		3 456 705 764,33	493 645 268,24
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		1 347 430 880,10	1 315 249 288,87
مجموع الخصوم الغير الجارية		**7 756 141 213,34**	**4 196 587 464,42**
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		1 390 279 704,08	841 374 857,07
الضرائب		347 336 380,51	536 660 190,97
الديون الأخرى الغير الجارية		2 956 108 508,19	5 694 678 096,76
خزينة الخصوم		444 088 681,85	422 517 866,09
مجموع الخصوم الجارية		**5 137 813 274,63**	**7 495 231 010,89**
المجموع العام للخصوم		**28 863 818 266,13**	**27 113 226 293,05**

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

نلاحظ أنّ ميزانية المؤسسة تتوافق من حيث الشكل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أنّ عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين 2013 و 2014 مع الفصل بين الأصول والخصوم وقد تضمنت كذلك عمودا خاصا بالإهتلاكات والمؤونات، وهي تحتوي على الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن محتوياتها، حيث تشمل الأصول المعنوية، الأصول العينية، الأصول المالية، الضرائب المؤجلة على الأصول، المخزونات، الزبائن والنقديات وما يعادلها، ويحتوي جانب الخصوم على الأموال الخاصة التي تشمل النتيجة المحققة خلال الدورة، ترحيل من جديد، الارتباط بين الوحدات، القروض، الضرائب المؤجلة على الخصوم، الضرائب، المؤونات والخصوم المماثلة وغيرها من العناصر.

كما نلاحظ أنّ الأصول في الميزانية مرتبة حسب درجة سيولتها من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة، وفيما يخص جانب الخصوم فان ترتيب عناصر كان وفقا لمبدأ الاستحقاق حيث نلاحظ أن الأموال الخاصة والقروض والتي تعتبر مدة استحقاقها طويلة في اعلى الميزانية بينما الموردون والقروض الجارية الأخرى في أسفل الميزانية.

بالإضافة إلى استعمال مبدأ السيولة في ترتيب عناصر الميزانية تم استعمال مبدأ السنوية في التفرقة بين عناصرها، حيث تضم الميزانية الأصول غير الجارية والأصول الجارية وفي جانب الخصوم تقسم إلى أموال خاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية، كما تم عرض هذه العناصر بالعملة الوطنية بقيمة اجمالية **27 113 226 293,05 دج** سنة 2013 و **28 863 818 266,13 دج**

المطلب الثاني : عرض قائمة حسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة

سنتطرق في هذا المطلب الى عرض قائمتي حسابات النتائج وتدفقات الخزينة، والذي يعتبر اعدادهما مهما بالنسبة لمستخدمها سواء بالنسبة لادارة المؤسسة أو الأطراف الأخرى.

الفرع الأول : عرض قائمة حسابات النتائج

من خلال التقرير المقدم من طرف مجمع **صيدال** نلاحظ أنّ المجمع لم تقم بإعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة، حيث إكتفت بإعداد هذه القائمة حسب الطبيعة والتي تظهر كما يلي:

الجدول رقم (09) : قائمة حسابات النتائج للمؤسسة الأم سنة 2014

البيان	ملاحظة	2013	2014
المبيعات و النواتج الملحقة		10 714 970 441,53	9 154 174 239,56
الخدمات المقدمة			
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		711 642 055,79	39 113 856,03
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)		11 426 612 497,32	9 193 288 095,59
المشتريات المستهلكة		- 3 128 986 709,94	- 2 733 421 350,32
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		- 694 401 465,07	- 772 869 348,00
إستهلاك السنة المالية (2)		- 3 823 388 175,01	- 3 506 290 698,32
القيمة المضافة للإستغلال (1-2) (3)		7 603 224 322,31	5 686 997 397,27
أعباء المستخدمين		- 3 693 021 906,25	- 3 086 427 880,62
الضرائب و الرسوم		- 196 044 031,10	- 194 514 711,66
إجمالي فائض للإستغلال (4)		3 714 158 384,96	2 406 054 804,99
النواتج العملياتية الأخرى		60 507 369,42	64 533 495,71
الأعباء العملياتية الأخرى		- 100 707 049,75	- 180 066 364,28
مخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة		- 1 236 127 917,12	- 973 412 557,53
الإسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات		497 799 212,44	284 621 413,38
النتيجة العملياتية (5)		2 935 629 999,95	1 601 730 792,27
النواتج المالية		72 117 604,80	104 449 992,03
الأعباء المالية		- 98 349 289,02	- 105 962 490,15
النتيجة المالية (6)		- 26 231 684,22	- 1 512 498,12
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) (7)		2 909 398 315,73	1 600 218 294,15
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 490 373 484,38	- 303 508 198,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		51 920 040,18	- 89 232 589,80
مجموع منتجات الأنشطة العادية		12 057 036 683,98	9 646 892 996,71
مجموع أعباء الأنشطة العادية		- 9 586 001 812,45	- 8 260 950 310,75
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)		2 471 034 871,53	1 385 942 685,96
العناصرالغير العادية (نواتج) يجب تبيانها			
العناصرالغير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة الغيرالعادية (9)			
صافي نتيجة السنة المالية (10)		2 471 034 871,53	1 385 942 685,96

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

لقد أخذت المؤسسة الأم في عرض قائمة حساب النتائج النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، بحيث تعرض في شكل جدول يضم دورتي 2013 و 2014 والذي تضمن كل الإيرادات المحققة خلال الدورة سواء من الأنشطة العادية او غير العادية بالإضافة إلى كل الأعباء المتحملة خلال الدورة، ومن خلال هذا يمكن القول أنّ المؤسسة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها من خلاله، ومن خلال طرح الأعباء من الإيرادات الخاصة بالدورة حققت المؤسسة ربحا يقدر ب **1 385 942 685,96 دج** مقارنة ب 2013 والتي كانت نتيجته تقدر ب **2 471 034 871,53 دج**.

الفرع الثاني : عرض قائمة تدفقات الخزينة

تعد قائمة تدفقات الخزينة من القوائم المالية التي ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسة بإعدادها، وهذا بغية تعويض القصور في الميزانية وقائمة حسابات النتائج لإعطاء معلومات حول مصادر واستخدام الأموال، وتظهر قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم كما يلي :

الجدول رقم (10) : قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم سنة 2014

البيان	ملاحظة	2013	2014
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		20 108 417 931,09	9 668 783 245,75
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		- 17 377 220 023,05	- 7 825 344 073,99
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		- 100 347 218,56	- 61 537 250,55
الضرائب عن النتائج المدفوعة		- 759 824 697,96	- 609 554 776,60
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		**1 871 025 991,52**	**1 172 347 144,61**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		- 76 309 375,94	- 283 928 136,69
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		-	2 354 408,55
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية		- 2 000 000 000,00	- 3 000 000 000,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		4 204 739,00	2 000 000 000,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		-	30 000 000,00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		892 578 076,79	42 495 388,87
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)		**- 1 179 526 560,15**	**- 1 209 078 339,27**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		- 1 438 669 519,04	- 358 429 215,57
الحصص المتأتية من القروض		227 613 900,00	120 342 000,00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		- 281 976 900,00	- 182 076 801,47
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		**- 1 493 032 519,04**	**- 420 164 017,04**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات و ما يعادلها		431 250,93	1 071 675,44
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)		**- 801 101 836,74**	**- 455 823 536,26**
أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية		5 533 670 443,65	4 732 568 606,91
أموال الخزينة و معادلتها عند اقفال السنة المالية		4 732 568 606,91	4 276 745 070,65
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		**- 801 101 836,74**	**- 455 823 536,26**

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

من خلال عرض قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم نلاحظ أنّ المؤسسة قد قامت بعرضها حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، حيث تم تصنفت تدفقات الخزينة حسب أنشطها إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، تدفقات نقدية من الأنشطة الإستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، ومن خلال عرض التحصيلات والتسديدات النقدية تم الحصول على التدفق النقدي الصافي للخزينة.

المطلب الثالث : عرض قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق

تقدم قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق معلومات مهمة حول المؤسسة والتي لايمكن إبرازها وتوضيحها من خلال القوائم المالية المذكورة سابقة، حيث تعتبر هذه المعلومات مكملة ومهمة في إتخاذ القرارات.

الفرع الأول : عرض قائمة تغير الأموال الخاصة

الجدول رقم (11) : قائمة تغير الأموال الخاصة للمؤسسة الأم سنة 2014 الوحدة : دج

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوات الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2012		2 500 000 000 .00			638 740 384.75	10 628 096 289.71
تغير الطريقة المحاسبية						- 5 690 244.02
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم الاصول					- 210 842 330.10	
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة						- 400 000 000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme						- 4 230 000.00
العلاوات المدفوعة للعمال						-195 701 154.13
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						2 471 034 871.53
الرصيد في 31 ديسمبر 2013		2 500 000 000 .00			427 898 054.65	12 493 509 763.09
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم الاصول					- 216 427 815.94	
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة						- 400 000 000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme						- 3 120 000.00
العلاوات المدفوعة للعمال						- 217 938 909.60
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						1 385 942 685.96
الرصيد في 31 ديسمبر 2014		2 500 000 000 .00			211 470 238.71	13 258 393 539.45

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

لقد أعدت المؤسسة قائمة تغيرات الأموال الخاصة وهي تتضمن كل المعلومات التي تخص كل الحركات المتصلة برؤوس الأموال، حيث تضمنت هذه القائمة على إعادة تقييم الأصول و الحصص المدفوعة و العلاوات المدفوعة للمسيرين و العلاوة المدفوعة للعمال بالإضافة للنتيجة.

الفرع الثاني : عرض الملاحق

أدرجت المؤسسة من خلال ملاحقها المعلومات التي لم تستطع توضيحها أو ادراجها في القوائم المالية السابقة، وذلك من خلال عدة جداول توضح تطور الأصول الثابتة خلال الفترة وكذا الإهتلاكات والمؤونات ووضعية الحقوق والديون عند اقفال السنة المالية، لهذا تعتبر الملاحق جزء لا يتجزأ من القوائم المالية لأنّها تساعد على فهمها.

وبالتالي يمكن عرض الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة الأم من خلال مايلي:

الجدول رقم (12) : تطور الأصول المعنوية والعينية والمالية غير الجارية سنة 2014 **الوحدة : دج**

العناصر	ملاحظة	القيمة الإجمالية 2014/01/01	زيادة في الأصول خلال الفترة	نقصان في الأصول خلال الفترة	القيمة الإجمالية 2014/12/31
الأصول المعنوية		197 313 317,86	–	–	197 313 317,86
الأصول العينية		22 879 999 300,68	–	435 032 606,21	23 315 031 906,89
مساهمات		–	–	–	–
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		101 855 294,75	–	–	101 855 294,75

المصدر : الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (13) : الإهتلاكات سنة 2014 الوحدة : دج

العناصر	ملاحظة	الاهتلاك المتراكم بداية الفترة	اهتلاكات الفترة	اهتلاكات الأصول الخارجية	الاهتلاك المتراكم نهاية الفترة
شهرة المحل		–	–	–	–
الأصول المعنوية					188 529 719,03
الأصول العينية		480 153 159,81	435 032 606,21	45 120 553,60	17 961 178 100,08
مساهمات		–	–	–	–
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		101 855 294,75	–	–	101 855 294,75

الجدول رقم (14) : تطور المؤونات سنة 2014 الوحدة : دج

البيان	ملاحظة	المؤونات المتراكمة 01 2013/01/	زيادة مؤونات الفترة	انخفاض مؤونات الفترة	المؤونات المتراكمة 2013/12/31
مؤونات الخصوم غير الجارية					
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة		1 315 249 288,87	235 781 156,25	203 599 565,02	1 347 430 880,10
مؤونات الضرائب		–	–	–	–
مؤونات المنازعات		–	–	–	–
المجموع		1 315 249 288,87	235 781 156,25	203 599 565,02	1 347 430 880,10
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين		2 455 898 256,30	489 102 050,27	959 344 718,25	1 985 655 588,32
مؤونات الضرائب					
المجموع		2 455 898 256,30	489 102 050,27	959 344 718,25	1 985 655 588,32

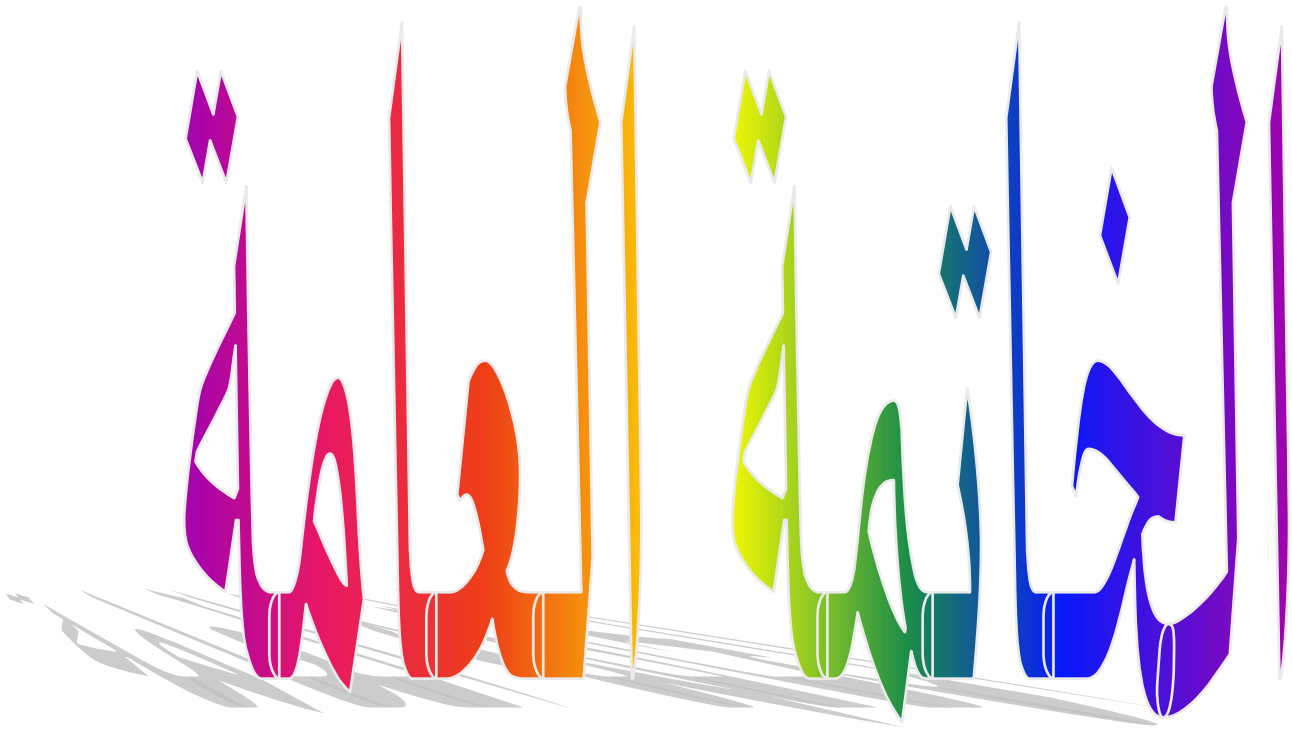
الجدول رقم (15) : وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية 2014 الوحدة : دج

العناصر	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	أكثر من عام و 5 سنوات على الأكثر	لأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحقوق					
القروض		–	–	–	–
الزبائن		3 324 261 226,09	854 810 029,57	569 873 353,04	4 748 944 608,70
الضرائب		–	448 260 087,28	112 065 021,82	560 325 109,10
مدينون اخرون		1 090 237 427,04	–	–	1 090 237 427,04
المجموع		4 414 498 653,13	1 303 070 116,85	681 938 374,86	6 399 507 144,84
الديون					
القروض المالية		2 684 181 562,96	–	–	2 684 181 562,96
ديون أخرى		2 157 954 830,98	354 732 300,98	443 415 376,23	2 956 102 508,19
الموردون		1 042 709 778,06	208 541 955,61	139 027 970,41	1 390 279 704,08
الضرائب (TAP+IRG)		3 473 363 805,10	31 260 274 245,90	–	34 733 638 051,00
دائنون آخرون (CNAS+MIP)		970 311 310,07	119 926 116,97	–	1 090 237 427,04
المجموع		10 328 521 287,16	31 943 474 619,47	582 443 346,64	42 854 439 253,27

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على الواقع الفعلي للمحاسبة في المؤسسات الجزائرية وهذا بعد مرور 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال مجمع **صيدال**، حيث لاحظنا أنّه ليس هناك تغيير جذري في الممارسة المحاسبية عما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني خاصة فيما يخص عملية القياس حيث ما ا زلت تتم بالاعتماد على التكلفة التاريخية في إدراج كل العناصر بإستثناء الأراضي التي تم إعادة تقييمها عند التحول النظام المحاسبي المالي سنة2010 ، وفيما يخص الإهتلاكات فإنّ المؤسسة محل الدراسة طريقة واحدة وهي الطريقة الخطية على كل الإستثمارات، أمّا المخزونات فإنّ المؤسسة تستعمل الطريقة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** ، وفي جانب الخصوم تم إدراج القروض والديون المستحقة، على حسب تكلفتها، ولقد قامت المؤسسة كذلك بإدراج الإيرادات والأعباء حسب قيمة الزيادة أو النقصان في المنافع الإقتصادية المحققة، بينما تم إعداد قائمة تدفقات الخزينة من خلال التحصيلات والتسديدات التي تمت خلال السنة المالية.

ومن جانب الإفصاح فمنذ تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت المؤسسة بإعداد خمس قوائم مالية كما نص عليها هذا النظام :الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق، حيث لاحظنا أنّ هذه القوائم تتوافق بنسبة كبيرة من حيث الشكل والمضمون مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.


الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية، ويتعلق الأمر ب"**القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، حيث تم من خلالها طرح الإشكالية الآتية :

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

تناولت الدراسة ثلاث فصول، عالج **الفصل الأول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، من خلال هذا الفصل اتضح لنا أنّ عملية الإصلاح التي قامت بها الجزائر أدت إلى وضع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني من جهة، ومن جهة أخرى مسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي، حيث جاء هذا النظام بخصائص ومميزات جديدة لم تكن في النظام المحاسبي السابق، ومن بين هذه الخصائص التركيز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي وأنّ المحاسبة المالية هي عبارة عن معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي، بالإضافة إلى إستحداث قوائم مالية ذات أهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بقياس وضعية الخزينة وذلك من خلال قائمة تدفقات الخزينة، ومن أهم المميزات التي تميز بها النظام المحاسبي المالي إختياره البعد الدولي للممارسة المحاسبية و احتوائه لنصوص واضحة وصريحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس والافصاح وهذا للحد من التأويلات والأخطاء التي قد تقع خلال إعداد القوائم المالية، ومن خلال هذا الفصل تطرقنا للقوائم المالية و الهدف من كل قائمة : **فالميزانية** هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم .ويوفر **حسابات النتائج** معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة .ويقدم **جدول تدفقات الخزينة** معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية .ويشكل جدول **تغيرات الأموال الخاصة** تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة. وتضم **الملاحق** معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

أمّا فيما يخص **الفصل الثاني** وضح لنا أنّ عملية الإفصاح مهمة جداً، حيث تطور الإفصاح مع تطور الفكر المحاسبي، وللإفصاح أهمية كبيرة عند إتخاذ القرارات الإقتصادية، لهذا إهتمت المعاهد والجمعيات المهنية المحاسبية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لابد من توافرها بغرض تقديم قوائم مالية خالية من التشويش والتضليل، ولقد أجبر النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تقع تحت مجال تطبيقه عرض خمسة قوائم مالية وذلك وفق النماذج التي جاء بها قصد تسهيل عمليتي مقارنة المعلومات واتخاذ القرارات.

كما تطرقنا لقياس عناصر القوائم المالية، الذي يعتبر النقطة المحورية في العمليات المحاسبية من أجل اعداد القوائم المالية، ويعتبر القياس المحاسبي كنظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والمتمثل في أساليب وأدوات وطرق واجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في القوائم المالية، ومن خلال ما تطرقنا إليه فيما يخص قياس عناصر القوائم المالية، تبين لنا أنّ متطلبات القياس وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق وبدرجة كبيرة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، كما تميزت هذه المتطلبات بوجود عدة بدائل تعالج قياس عنصر واحد، وذلك بهدف إظهار هذا العنصر بقيمته الحقيقية، بالإضافة إلى إدراج حالات خاصة لقياس بعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة ولم تؤخذ بعين الإعتبار حسب المخطط المحاسبي الوطني، وبما أنّ عملية القياس المحاسبي مرحلة أساسية ومهمة في المسار المحاسبي والتي إذا تمت بالدقة اللازمة ووفقا لأسس و قواعد محاسبية صحيحة أمكن ذلك من إنتاج معلومة مالية موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن واقع المؤسسة وتلبي إحتياجات المستخدمين.

بعد دراسة الجانب النظري تم مباشرة القيام في **الفصل الثالث** بدراسة ميدانية تتمثل في دراسة حالة فرع وهران التابع لمجمع **صيدال** وهذا بإستغلال المفاهيم النظرية ومتطلبات عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي، حيث تم التعريف بالوحدة والذي كان تابعا لفرع بيوتيك، ومنذ جانفي 2014 وفي إطار عملية إدماج الفروع التي قام بها المجمع أصبح الوحدة تابع مباشرة لمجمع **صيدال**، بعد ذلك تم إسقاط موضوع القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة محل الدراسة، ومن خلال الدراسة إتضح لنا العديد من النقاط تخص واقع القياس والافصاح في المؤسسات الجزائرية.

1. إختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث، وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية، يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

- بخصوص **الفرضية الأولى** : التي تنص على أنّ الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر كانت نتيجة التحولات الإقتصادية التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، فقد تحققت لكون الممارسة المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني تعاني قصورا في مختلف جوانبها وأصبحت لا تلبية الكثير من احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية خاصة في ظل التوجه الجديد للإقتصاد الجزائري نحو إقتصاد السوق والسعي للإنظام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستند إلى المعايير المحاسبي الدولية وذلك بهدف توفيق وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبي الدولية؛
- أمّا فيما يخص **الفرضية الثانية** والتي تنص على أنّ الإفصاح في القوائم المالية حسب ماجاء به النظام المحاسبي المالي من شأنه إعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة وملائمة لمختلف مستخدميها، فهي مؤكدة حيث نلاحظ أنّ النظام المحاسبي المالي ومن خلال مبادئه يسعى ويشجع على على تقديم الإفصاحات الإضافية والتي من شأنها تحسين مستوى الإفصاح في القوائم المالية لإعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وملائمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية؛ و فيما يخص الفرضية الثالثة والتي نصت على أنّ القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية هي العملية الأساسية لإعطاء هذه العناصر قيمتها الحقيقية وذلك من خلال البدائل المتاحة وفق النظام المحاسبي المالي، فهي مؤكدة حيث نلاحظ أنّ النظام المحاسبي المالي أخذ بكل متطلبات وبدائل القياس التي من شأنها أن تزيد من مصداقية نتائجه ومن أهمها تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني ومبدأ الحيطة والحذر.
- أمّا بالنسبة **للفرضية الأخيرة** والتي تنص على أنّ مجمع **صيدال** –المؤسسة الأم–يقوم بإعداد قوائمه المالية وفق لكل متطلبات القياس والإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فهي غير مؤكدة حيث ومن خلال القوائم المالية للمؤسسة الأم نلاحظ أنّ قياس هذه العناصر كانت وفق لبديل واحد وهو التكلفة التاريخية، وكذلك فيما يخص إهتلاك الأصول فإنّ الوحدة تطبق طريقة الإهتلاك الخطي فقط، أمّا فيما يخص الإفصاح فنلاحظ أنّ الوحدة قامت بعرض قوائمها المالية وفق أدنى متطلبات النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال عرض خمسة قوائم مالية، بالإضافة إلى بعض التفسيرات الخاصة بعناصر هاته القوائم.

2. نتائج الدراسة

بعد التطرق لمختلف عناصر هذه الدراسة، تم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي، والذي نتج عنه إعتماد النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف مسايرة الممارسة المحاسبية العالمية وتقديم معلومات موحدة ذات مصداقية من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛
- يسعى النظام المحاسبي المالي إلى توفير المتطلبات اللازمة للإفصاح الكامل، ويشجع على تقديم إفصاحات إضافية للفئات المستخدمة ويعمل على تحسين مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية؛

- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي ذات نظرة مالية، حيث أصبحت تهتم بالأحداث الماضية والأحداث المستقبلية للمؤسسة وذلك من خلال طرق القياس المستعملة؛
- يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له؛
- لاتتوافق البيئة الإقتصادية الحالية ومتطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود العديد من المعوقات الإقتصادية والقانونية؛
- ضعف التأهيل العلمي والعملي لمحاسبي المؤسسة من خلال عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي،
- وهذا راجع حسبهم إلى عدم خوضهم لدورات تدريبية وتكوينية واقتصار المؤسسة على تقديم شروحات حول النظام المحاسبي المالي من طرف الخبير المحاسبي؛
- عدم إعتماد المؤسسة الأم على الطرق الأخرى للقياس عند إعداد القوائم المالية واعتمادها على التكلفة التاريخية فقط.
- قامت المؤسسة الأم- **صيدال** - بعرض قوائمها المالية، وذلك وفق متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- إنّ القوائم المالية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الأم- **صيدال** - توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة مما تساعد مستخدميها على إتخاذ قراراتهم الإقتصادية؛

3. الإقتراحات

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

- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال اجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية؛
- يجب على المؤسسات مواكبة التطورات التكنولوجية والإقتصادية، وذلك من خلال تحديث أنظمة المعلومات المحاسبية المعمول بها بما يتوافق ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- العمل على توفير البيئة الإقتصادية والمالية والقانونية، لغرض المساعدة على استعمال الطرق الحديثة للقياس للوصول إلى القيمة العادلة من اجل تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي؛
- لابد من العمل على زيادة فهم الثقافة المحاسبية للمحاسبين والمستثمرين ومتخذي القرار من أجل فهم أكبر للقوائم المالية؛
- العمل على حل المشاكل المحاسبية الحاصلة في واقع الممارسة المحاسبية، من خلال المناقشة بين المحاسبين والجهات المسؤولة؛

- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في الحياة الإقتصادية؛
- ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومستجدات معايير الإبلاغ المالي **IAS/IFRS** ؛
- العمل على تطوير برامج التكوين والمناهج الدراسية وضرورة الربط بينها وبين التعليم التطبيقي للمهنيين في الميدان، من أجل الحصول على خرجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل.

4. آفاق البحث

تناولت هذه الدراسة موضوع القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا بعد مرور أكثر من ستة سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، وفي هذا الصدد يمكن اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع القياس والافصاح المحاسبي مثل:

- دور القياس والافصاح المحاسبي في ترشيد اتخاذ القرارات الإقتصادية.
- مدى تأثير طرق القياس المحاسبي الجديدة على قيمة المؤسسة.

الملخص

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتباين طرق القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إبراز أهمية عمليتي القياس والإفصاح وتبيان مدى إسهامهما في إعطاء صورة واضحة حول أداء ووضعية المؤسسة من خلال تقديم معلومات مالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة.

لتحقيق هذه الأهداف تم إستعمال المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتناسب مع طبيعة الدراسة، كما تم إستعمال منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث يعالج الفصل الأول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أمّا الفصل الثاني فيعالج الإفصاح عن القوائم المالية و قياس عناصرها وفق النظام المحاسبي المالي، وفيما يخص الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي فيتناول دراسة حالة مجمع صيدال – فرع وهران.-

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالقياس والإفصاح، ومن بينها أنّ النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية وبمتطلبات للافصاح والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية، ولكن، ومن خلال واقع الممارسة المحاسبية نلاحظ عدم وجود بيئة إقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل والمتطلبات وهو مايجعل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية

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

Abstract

This study aimed to shed light on the accounting reform in Algeria and the variation in methods of measurement and accounting disclosure requirements of the elements of financial statements in light of the adoption of the financial accounting system. By highlighting the importance of the measurement and disclosure operations and also by demonstrating the extent of their contribution to give a clear picture about the firms' performance and status through helping to provide credible and expressive financial information about the real state of the firm.

To achieve these objectives, a descriptive and analytical approach has been used in the theoretical side which fits the nature of the study and Case Study Approach has been used in the empirical side. This study has been divided into three chapters, the first chapter addressed the financial statements in accordance with the financial accounting system, the second chapter dealt with the accounting disclosure and the measurement of financial elements of financial statements in accordance with the financial accounting system, the third chapter, which presented the empirical study, dealt with a case study of Saidal Group unit –Oran .

Finally, the study reached a set of results related to measurement and disclosure, including that the financial accounting system came with several alternatives to measure the components of the financial statements and the requirements of disclosure which would give a credible financial information, but through the real accounting practice we can easily note the absence of an appropriate economic environment for applying all the alternatives and requirements, which makes the financial statements of the Algerian economic institutions characterized by deficient in the credibility of financial information.

Keywords

Financial Accounting System FAS, measurement, disclosure, financial statements

Résumé

L'étude que nous avons fait vise la réforme de la comptabilité en Algérie, la diversité des méthodes de mesure et les exigences d'informations comptables à fournir, aussi aux éléments des états financiers, et ce par cibler l'importance du mesure et de la déclaration, et montrer ses apports de donner une forme claire concernant la performance et la situation d'entreprise à partir de la présentation des informations crédibles et significatives à la situation d'entreprise.

Afin de réaliser ces objectifs, nous avons utilisé la méthode analytique descriptive dans la partie théorique et la méthode étude de cas dans la partie pratique, le 1er chapitre traite les états finaciers selon le système comptable financier, le 2eme chapitre traite les déclarations comptables et la mesure des éléments des états financiers sous le système comptable financier. Enfin, le 3eme chapitre était réservé à la partie pratique qui porte sur l'étude de cas de l'institut SAIDAL unité d'Oran.

Finalement, nous avons arrivé par cette étude à plusieurs résultats concernant la mesure et la déclaration, Parmi d'eux : le système comptable financier a apporté beaucoup de modifications sur la mesure des éléments des états financiers et les exigences de la déclaration qui a pour rôle de donner des informations plus de crédibilité, mais à partir de la réalité de la pratique comptable, nous marquons qu'il n y pas un milieu économique pour pratiquer tous les alternatives et les exigences, cela qui rend les états financiers des entreprises économiques Algériennes se caractérisent par une faible crédibilité des informations financières.

Les mots clés

Le système comptable financier, mesure, déclaration, les états financiers.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولا : الكتب

❖ باللغة العربية

1. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2004 .
2. بلعروسي احمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر،2009 .
3. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير المحاسبية الدولية**، منشورات كليك، الجزائر، ج2 ، ط1 ، 2013.
4. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، بدون دار نشر، الجزائر، ج 1، 2010.
5. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2009
6. حسين القاضي، مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان الأردن،2004
7. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، دار الثقافة، عمان الأردن، ج1 2012.
8. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد، عمان الأردن، ط1 ، 2007.
9. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS/ IFRS**، دار إثراء، عمان، الأردن، ط1، 2008.
10. دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة** .دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2007 .
11. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل، عمان الأردن، ط2 ، 2006.

12. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الدار الجامعية الدولية ودار القافة، عمان الأردن، ط 1، 2001.

13. رضوان حنان حلوة، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر(مشكلات محاسبية معاصرة)**، دار وائل، عمان الأردن، 2003.

14. ريتشارد شرويد، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كأجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية،2006

15. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية، عمان الأردن، ط1 ، 2009.

16. شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، دار زهران، عمان الأردن، ط1 ، 2012.

17. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الشركة الجزائرية بداود، الجزائر، ج1 ، 2008.

18. الشيرازي مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت،1991

19. طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

20. طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة(محاسبة القيمة العادلة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر،2003 .

21. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011

22. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003

23. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة**، الإسكندرية، مصر،2003

24. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، ط1، 2011 .

25. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان الأردن، ط2 ، 2010.

26. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر،ط1 ، 2011.

27. علي احمد أبو الحسن، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والافصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1998

28. كمال الدين الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.

29. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، عمان الأردن، ط1، 2004.

30. لخضر علاوي، **معايير المحاسبية الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2012

31. مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار ايتراك، القاهرة،2005

32. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان الأردن، ط 3، 2009.

33. محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، **المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات ذات السلاسل، الكويت 1986.

34. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

35. محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2010 .

36. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والافصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط1 ، 2004.

37. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط 4، 2007.

38. محمد مطر، موسى السيوطي، **الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والافصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط2 ، 2008 .

39. هوام جمعة، **المحاسبية المعمقة وفق لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS**/،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 .

40. وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، مكتبة الملك فهد، الرياض، السعودية، ج1 ، 2001.

41. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر،2002

42. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الاكاديمية العربية في الدانمارك، 2007.

❖ باللغات الأجنبية

1. Amar KADOURI، Ahmed MIMECHE، **cours de comptabilité selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009.
2. Ali Tadzait, **Maitrise du système comptable financier**, Édition ACG, Algérie, 2009.
3. BENAIBOUCHE Mohamed cid ,**la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier**, 2émeEdition,OPUN, ALGERIA, 2012.
4. Bernard Raffournier, **les normes comptables internationales (IFRS)**, 5éme édition Economica, France, 2012.
5. Pascal Barneto, "**Normes IAS/IFRS**, **Application Aux Etats Financiers**", DUNOD, Paris, 2émé édition, 2006.

ثانيا : الرسائل الجامعية

i. المذكرات

❖ باللغة العربية

1. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.
2. رولا كاسر لايقة، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا،2007
3. فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 2009.
4. قوادري محمد، **قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2010.

5. عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008- 2009.

6. عبد القادر بكيحل، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في المحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2008-2009.

❖ باللغات الأجنبية

1. Sana TABOUBI, **L'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la révolution : le cas tunisien**, Mémoire de master Professionnel en gestion et audit des risques, Ecole supérieure des sciences économiques et commerciales de Tunis, Tunis, 2007.
2. Samir merouani, **le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**. Mémoire de magistère en science de gestion, école supérieure du commerce, Alger, 2006-2007.

ii. الأطروحات

1. حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013

2. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ودوره على مهنة المدقق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،2008

3. ضيف الله محمد الهادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر،2014

4. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2004

ثالثا : المجلات والدوريات

1. آمال نوري محمد، **مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد34 ، 2013.
2. تيجاني بالرقي، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده مدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر،2008
3. جودي محمد رمزي، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث إقتصادية وادارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر2009 .
4. سليمان بلعور، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان2014
5. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس 2009.

رابعا : المؤتمرات و الملتقيات

1. أوسرير منور، مجبر محمد، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**، جامعة البليدة، الجزائر،16 /17 نوفمبر 2009.
2. بلعادي عمار، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010.
3. بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية و بنوك وإدارة الأعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012 .

4. بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**، جامعة البليدة، الجزائر،16 /17 نوفمبر 2009.

5. جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة يومي 06-07 ماي 2012.

6. الجيلالي بلواضح، فاتح بلواضح، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة الجزائر، 05/04 ديسمبر2012

7. رشيد بوكساني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 18/17 جانفي 2010.

8. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، **دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

9. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** والمعايير الدولية للمراجعة**ISA** ، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

10. شعيب شنوف، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة المالية، جامعة سطيف، الجزائر،20 /21 أكتوبر 2009.

11. محمد خميسي بن رجم، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر،2009 .

12. محمود عزة عثمان اللحام، **قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية دراسة حالة قطاع الصناعة**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

13. هواري معراج، حديدي آدم، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 14/13 ديسمبر 2011 .

خامسا : النصوص التشريعية و التنظيمية

1. القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 2009/03/25، العدد 19.

2. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 يناير 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

3. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008، **المتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 ماي 2008، العدد 27.

4. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، **يتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة**.

5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2015

سادسا : مواقع الانترنت

1. www.iasj.net
2. www.saidalgroup.dz
3. www.memoireonline.com

سابعا : مراجع أخرى

1. لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، **النظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
2. مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB**، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)2001**.
3. **RAPPORT du Conseil d'Administrtion 2014 (SAIDAL)**.

قائمة

الملاحق

الملحق رقم 01 : قائمة الميزانية

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	إهلاك – مؤونة 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 إنجازها					
الأصول المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بها					
السندات الأخرى المثبتة					
القروض و الأصول المالية الأخرى الغير الجارية					
الضرائب المؤجلة غلى الأصول					
مجموع الأصول الغير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ					
الحسابات الدائنة و الإستخدامات المماثلة					
الزبائن					
المدينون الأخرون					
الضرائب و ما شابهها					
الأصول المالية الأخرى					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال 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 والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة النتيجة الصافية ترحيل من جديد			
المجموع 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 حسابات النتائج – حسب الطبيعة –

البيان	ملاحظة	N	N-1
المبيعات و النواتج الملحقة الخدمات المقدمة تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
إستهلاك السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للإستغلال (1-2) (3)			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم			
إجمالي فائض للإستغلال (4)			
النواتج العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة الإسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
النتيجة العملياتية (5)			
النواتج المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية (6)			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) (7)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)			
العناصرالغير العادية (نواتج) يجب تبيانها العناصرالغير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة الغيرالعادية (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 الضريبة			
الضرائب الواجب على النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير العادية المنتوحات الغير			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (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			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
الحصص المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات و ما يعادلها			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلتها عند اقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق رقم 05 : قائمة تدفقات الخزينة – الطريقة غير المباشرة –

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : • الإهتلاكات و الأرصدة • تغير الضرائب المؤجلة • تغير المخزونات • تغير الزبائنو الحسابات الدائنة الأخرى • تغير الموردين و الديون الأخرى • نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار المسحوبات عن إقتناء التثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق رقم 06 : قائمة تغيرات الأموال الخاصة

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

الملحق رقم 07 : الملاحق

1. تطور الأصول المعنوية و العينية و المالية غير الجارية

العناصر	ملاحظة	القيمة الإجمالية	زيادة في الأصول خلال الفترة	نقصان في الأصول خلال الفترة	القيمة الإجمالية نهاية الفترة
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

2. الإهتلاكات

العناصر	ملاحظة	الاهتلاك المتراكم بداية الفترة	اهتلاكات الفترة	اهتلاكات الأصول الخارجية	الاهتلاك المتراكم نهاية الفترة
شهرة المحل					
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 الواجبات المماثلة					
مؤونات الضرائب					
مؤونات المنازعات					
المجموع					
مؤونات المعاشات و الواجبات 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 اقفال السنة المالية
شهرة المحل					
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

5. جدول المساهمات (فروع و وحدات)

الفروع و الكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	و منها رأس المال	قسط رأس المال المختار%	نتيجة السنة المالية	القروض والتسبقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المختارة
الفروع ● الكيان أ. ● الكيان ب. الكيانات المشاركة ● الكيان أ. ● الكيان ب.								

6. وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية

العناصر	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	أكثر من عام و 5 سنوات على الأكثر	لأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحقوق					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
مدينون أخرون					
المجموع					
الديون					
القروض المالية					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب (TAP+IRG)					
دائنون آخرون (CNAS+MIP)					
المجموع					