الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية
دراسة حالة مؤسسة تكرار السكر –مستغانم–

من إعداد الطالبة: غزال منصورية

تحت إشراف الأستاذ: بن زيدان الحاج

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د العجال بوزيان	أستاذ محاضر (ب)	**جامعة مستغانم**
مقرار	د الحاج بن زيدان	أستاذ محاضر (ب)	**جامعة مستغانم**
مناقشا	د بوحوصي بوشيخي	أستاذ محاضر (ب)	**جامعة مستغانم**

السنة الدراسية 2016 /2017

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى من علماني مبادئ الحياة وربياني على الصدق والإخلاص إلى اللذان وهبا لي الأمل الذي أعيش له إلى أول من تلفظ لساني باسمهما إلى ثالث من يحبهم قلبي بعد الله ورسوله اللذان علماني أن الحياة كفاح وأن العلم سلاح وأن العمل شرف ونجاح أمي وأبي

أسئل الله عز وجل أن يحفظهما لي وأن يدخلهما فصيح جناته ويجعلني بارة لهما إنشاء الله وإلى إخواني اللذين ساعدوني في انجاز هذا العمل حفظهم الله ورعاهم وأنار دربهم

إلى كل أصدقائي في الدرب الجامعي وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في عملي هذا

منصورية

شكر وعرفان

إذا شكرنا فالله أحق وأولى بالشكر وأول من يشكر فنشكر الله على توفيقه لنا على انجاز هذا العمل كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف بن زيدان الحاج اعترافا مني بجميله لقبوله الإشراف على الموضوع وعلى إشرافه وتوجيهاته ونصائحه وكذا حرصه الدائم على الإتمام هذا العمل

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة الذين قبلوا تقييم هذا العمل

كما أشكر موظفي مؤسسة تكرير السكر وأخص بالذكر أستاذ فيصل على مساعدته في انجاز الجانب التطبيقي للمذكرة وعلى المعاملة الطيبة

وفي أخير كل الشكر لأساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس وكل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

الفهرس

عنوان	صفحة
قائمة المختصرات	
قائمة أشكال	
قائمة الجداول	
مقدمة	**1**
الفصل الأول: الإفصاح عن القوائم المالية	
تمهيد	4
المبحث الأول: التأصيل علمي حول الإفصاح	10-4
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	8-5
1- تعريف الإفصاح المحاسبي	5
2- أنواع الإفصاح المحاسبي	6
3-أهمية الإفصاح المحاسبي	7
4- أهداف الإفصاح المحاسبي	8
1المطلب الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه	10-8
1- مقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي	8
2- أساليب الإفصاح المحاسبي	9
3- العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي	10
المبحث الثاني: القوائم المالية	21-11
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	13-11
1- مفهوم القوائم المالية	11
2- أهداف القوائم المالية	11
3- خصائص النوعية للقوائم المالية	12
4- مستخدمي القوائم المالية	13
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية	21-13
1 - عرض قائمة الميزانية	13
2 - عرض قائمة حساب النتيجة	16
3 - عرض قائمة التدفقات النقدية	18
4 - عرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة	20
5 - ملحق الكشوف المالية	21
المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح وفق لمعايير المحاسبة الدولية	26-22
المطلب الأول: متطلبات الإفصاح وفقا لمعيار عرض القوائم المالية IAS 01	22
المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح وفقا لمعيار المتعلق بجدول تدفقات النقدية (الخزينة) IAS07	25
المطلب الثالث: معيار المحاسبي الدولي IAS 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"	26
خلاصة	28

الفصل الثاني :القياس المحاسبي

تمهيد 29
المبحث الأول: المقومات الأساسية للقياس المحاسبي 30-35
المطلب الأول: مفاهيم وأركان القياس المحاسبي 30-32
1 -تعريف القياس المحاسبي 30
2 -أركان القياس المحاسبي 31
3 -معايير القياس المحاسبي 32
المطلب الثاني: خطوات وأساليب القياس المحاسبي 33
1 -خطوات القياس المحاسبي 33
2 -أساليب القياس المحاسبي 33
المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي 34-35
1 -القيود القياس المحاسبي 34
2 -التحيز في القياس المحاسبي 35
المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية 36-50
المطلب الأول: أساليب القياس عناصر القوائم المالية 36-37
1 -عناصر القوائم المالية 36
2 -أساليب قياس عناصر القوائم المالية 37
المطلب الثاني: قياس عناصر الميزانية 38-44
1 -قياس عناصر الأصول 38
2 -قياس عناصر الخصوم 44
المطلب الثالث: قياس عناصر الحسابات النتائج (قائمة الدخل) 45-48
1 -عناصر حساب النتيجة 46
2 -دراسة حساب النتائج حسب الطبيعة 47
3 -دراسة حساب النتائج حسب الوظيفة 48
خلاصة 50

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة "رام سكر"

مقدمة الفصل 51
المبحث الأول: تقديم المؤسسة RAM SUCRE 52-59
المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة RAM SUCRE 52-53
1 -تعريف المؤسسة 52
2 -هيكل التنظيمي لمؤسسة 53
المطلب الثاني: إفصاح عن الميزانية وحساب النتائج 54-56
1 -إفصاح الميزانية العامة للمؤسسة رام سكر 54
2 -عرض حساب النتائج للمؤسسة رام سكر 56
المطلب الثالث: عرض قائمة تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) وجدول تغيرات الأموال الخاصة 58-59
1 -عرض قائمة تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) 58
2 -عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة 59

المبحث الثاني: تقديم نتائج الدراسة 68-59
المطلب الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة لسنة2014 و2015 62-59
المطلب الثاني: تحليل وضعية المؤسسة 65-63
1 -مؤشرات التوازن المالي 63
2 -تحليل بواسطة النسب 65
المطلب الثالث: تحليل جدول حسابات النتائج 68-66
1 -تحليل الأفقي لحساب النتائج 66
2 -نسبة الربحية 68
خلاصة 71
خاتمة 72
قائمة المراجع 74
الملاحق
الملخص

قائمة المختصرات

AAA	American Accountig Association	جمعية المحاسبين الأمركيين
AICPA	American Institute of Certifeid Puplic Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financail Accounting Standards Bord	المجلس المعايير المحاسبة المالية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
IASB	International Accounting Standare Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financail Reporting Comite	لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRS	International Financail Reporting standars	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IASC	International Acconting Standars Comite	لجنة معايير المحاسبة الدولية
SCF	System Comptable Financair	النظام المحاسبي المالي
FIFO	First In First Out	داخل أولا خارج أولا
CUMP	Cout Uniter Moyene Ponderee	التكلفة الوسيطية المرجحة
LIFO	Last In First Out	داخل آخرا خارج أولا
SIG	Sold Intermédiaires de Gestion	الأرصدة الوسيطية الوسيطية
VA	Valeur Ajoutée	القيمة المضافة
EBE	Excedent Brut Exploitation	الفائض الإجمالي للاستغلال
FR	Fond de Roulement	رأس المال العامل
BFR	Besions Fond Roulement	احتياجات رأس المال العامل
TR	Trésorier Net	الخزينة الصافية

قائمة الملاحق

الرقم	بيان الملحق	الصفحة
1	الميزانية (الأصول، الخصوم)	02-01
2	حساب النتائج حسب الطبيعة	03
3	حساب النتائج حسب الوظيفة	04
4	قائمة تدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	05
5	قائمة تدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	06
6	قائمة تغيرات الأموال الخاصة	07
7	ملحق الكشوف المالية	08
8	ميزانية لمؤسسة رام سكر (الأصول) لسنة 2014 و2015	09
9	ميزانية لمؤسسة رام سكر (الخصوم) لسنة 2014 و2015	10
10	حساب النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة رام سكر لسنة 2014 و2015	11
11	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة) لمؤسسة رام سكر لسنة 2014 و2015	12
12	قائمة تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة رام سكر لسنة2014 و2015	13

قائمة الأشكال

الرقم	بيان الأشكال	الصفحة
(1-1)	العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي	10
(2-1)	عناصر الأصول	15
(3-1)	عناصر الخصوم	16
(1-2)	مفاهيم الأساسية لقياس	31
(2-2)	أركان عملية القياس المحاسبية	36
(3-2)	حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظائف	49
(1-3)	هيكل التنظيمي للمؤسسة رام سكر	53
(2-3)	هيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	54
(3-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014	60
(4-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2015	60
(5-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014	61
(6-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2015	61
(7-3)	يبين نسبة ربحية المبيعات (الهوامش) لسنة 2014 و2015	68
(8-3)	يبين المردودية لمؤسسة خلال الفترة 2014 و2015	69

قائمة الجداول

الرقم	بيان الجدول	الصفحة
(1-1)	منتوجات وأعباء حسابات النتائج	18
(2-1)	التدفقات النقدية الداخلة و الخارجية	20
(1-3)	يبين تقديم تعريف مختصر للمؤسسة رام سكر	53
(2-3)	الميزانية المحاسبة لجانب الأصول لسنة 2014 و2015	55
(3-3)	الميزانية المحاسبية لجانب الخصوم لسنة 2014 و2015	56
(4-3)	حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2014 و2015	57
(5-3)	تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة لسنة 2014 و2015	58
(6-3)	جدول تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 و2015	59
(7-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014 و2015	60
(8-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014 و2015	61
(9-3)	تحليل الأفقي للميزانية المالية المختصرة لسنة 2014 و2015	62
(10-3)	حساب رأس المال العامل FR (من أعلى ميزانية) لسنة 2014 و2015	63
(11-3)	حساب رأس المال العامل FR (من أسفل ميزانية) لسنة 2014 و2015	63
(12-3)	حساب احتياجات رأس المال العامل لسنة 2014 و2015	64
(13-3)	حساب الخزينة TN لسنة 2014 و2015	64
(14-3)	حساب الخزينة TN لسنة 2014 و2015	64
(15-3)	حساب نسبة السيولة لسنة 2014 و2015	65
(16-3)	حساب نسبة التمويل لسنة 2014 و2015	65
(17-3)	حساب النتائج لسنة 2014 و2015	67
(18-3)	حساب ربحية المبيعات (الهوامش) لسنة 2014 و2015	68
(19-3)	حساب مردودية لسنة 2014 و2015	69

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث المالية والوقائع المحاسبية إلى فئات عديدة من الأعوان الاقتصاديين، وقد أكد عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (IACPA) عندما حدد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية.

يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة وأداة تقديم المعلومات باعتبار أن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة و هي مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة إضافة إلى كونها موجه للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة . الأمر الذي يدفعنا لمعرفة طريقة إعداد القوائم المالية ذات مصداقية. يكون هذا العمل استناد لمبدأ الإفصاح والذي يعتبر في الوقت الراهن من أهم المبادئ المحاسبة التي يمكن أن تساهم في إثراء قيمة المعلومة التي تظهر في القوائم المالية حيث يتم إفصاح عن نتائج عملية القياس المحاسبي باعتبار أن القياس المحاسبي هو ترجمة المعلومات المحاسبية في شكل قيم متفق عليها.

لقد شهدت الجزائر عدة تحولات جدرية مست مجالات مختلفة اقتصادية وسياسية واجتماعية أوجبت ضرورة تطبيق إصلاحات تساعد على تأمين التوازن في مسار الإصلاح على مستوى الكلي، ومن أهم هذه الإصلاحات هو الإصلاح المحاسبي الذي تهدف الدول من خلاله إلى إيجاد مناخ يعزز الثقة في المعاملات الاقتصادية والمالية بين المؤسسات. وذلك بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي يعتبر أكبر خطوة نحو مسار التوافق المحاسبي، حيث يعتمد على توصيات ولأراء مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) ويتجسد ذلك من خلال تبني المعيار الدولي الأول، والمتعلق بالعرض القوائم المالية من أجل توحيد اللغة المحاسبة، وإعطاء القراءة موحدة. كما تبنت جل المعايير والتي كان لها انعكاسا ايجابيا على عملية الإفصاح والقياس المحاسبي في الجزائر.

وفي هذا إطار يمكن طرح الإشكالية كالتالي:

كيف يمكن القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية التي تساهم في إبراز حقيقة المؤسسة الاقتصادية؟.

الأسئلة الفرعية:

قصد الإحاطة بكل جوانب إشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يتم الإفصاح في القوائم المالية وفق المعايير الدولية؟.
- ما دور القياس المحاسبي في إعطاء القوائم المالية مصداقية؟.
- هل تلتزم المؤسسات بتطبيق متطلبات القياس والإفصاح ضمن القوائم المالية؟.

الفرضيات:

- إن الإفصاح في القوائم المالية ذي موثوقية ومصداقية ملائمة لمختلف مستعمليها.
- القياس المحاسبي العملية أساسي في إعطاء القوائم المالية قيمتها الحقيقية.
- للإفصاح عن القوائم المالية تواجد صريح لدى المؤسسات الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع:

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

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع المنظومة المحاسبية إضافة إلى ارتباطه بالتخصص المحاسبة والمالية.

- الدور الذي يلعبه القياس والإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية من خلال إعطاء قوائم ذات مصداقية وشفافية.

أهمية الموضوع وأهدافه:

تكمن أهميته في:

- الدور أساسي الذي تلعبه القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات.
- معرفة قواعد الإفصاح المحاسبي التي تشكل اهتماما للمؤسسات مقارنة بالقواعد الأخرى.
-إبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وأهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها.
- التعرف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد الإفصاح والتقييم المحاسبي ومدى تمكن المؤسسة من تجسيدها على أرض الواقع.

منهج دراسة:

إن منهج المستخدم للإجابة على إشكالية هذا البحث وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة هو المنهج الوصفي والتحليلي وهو منهج يهدف إلى إبراز العناصر التي لها أهمية بالبحث من خلال التعاريف ودراسة طرق القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي. أما في الجانب التطبيقي فسيتم استعمال منهج دراسة الحالة باستعمال مجموعة من أدوات التحليل المالي لتحليل البيانات المتحصل عليها من خلال القوائم للمؤسسة محل الدراسة.

تقسيمات الموضوع:

تم تقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول أساسية تتمثل في:

الفصل الأول تم تطرق فيه إلى مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي والمرتكزات التي يستند عليها وذلك من خلال مفهومه ومعرفة مستويات وأساليب عملية الإفصاح بإضافة إلى عوامل المؤثر عليه كما سوف يتم تطرق إلى عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح حسب المعايير المحاسبة الدولية. أما **الفصل الثاني** تضمن هذا الفصل المفاهيم والجوانب الأساسية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي بالإضافة إلى أساليب وخطوات القياس المحاسبي وتضمن أيضا هذا الفصل قياس عناصر القوائم المالية. في حين أخر فصل تطرقنا إليه كدراسة حالة لمعمل تكرير السكر (رام سكر) بولاية مستغانم وذلك من خلال تقديم المؤسسة والإفصاح عن قوائمها المالية إضافة إلى تحليل وضعيتها المالية.

الدراسات السابقة:

- **دراسة سعيدي عبد الحليم** "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي" رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة خضيرة بسكر 2015/2014 تمحورت إشكالية هذه الدراسة إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإصلاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي، حيث تطرق الباحث إلى إطار مفاهيم ي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري وإلى متطلبات الإفصاح المحاسبي إلي يصب في توفير معلومات المحاسبية التي تفيد متخذي القرارات خاصة على المستوى المؤسسات في الإفصاح عن بعض العمليات والأحداث الخاصة (الضرائب، عقود الإيجار التمويلي، ترجمة القوائم المالية بالعملة الصعبة....).
- **دراسة شنادي عبد الكريم** "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر

باتنة، الجزائر، سنة 2009. حيث تهدف هذه الدراسة إلى تكييف القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية وكيفيات التقييم والتسجيل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية كما تطرق إلى النظام المحاسبي المالي وفي الجانب التطبيقي قام الباحث بتطبيق عملية التقييم والتسجيل العمليات على المؤسسات اقتصادية جزائرية.

ـ **دراسة رولا كاسر لايقة** "القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمارية"، مذكرة ماجستير في جامعة تشرين، دمشق، سوريا، سنة 2007 وتمحورت الإشكالية البحث حول القيود الموضوعة على عملية الإفصاح المحاسبي والممثلة في طبيعة العمل المصرفي والتي من شأنها أن تعرقل الأهداف المراد وصل إليها وعدم التوفير البيانات والمعلومات اللازمة لمستخدميها من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية، حيث تناولت الباحثة الموضوع في ثلاثة الفصول تكلمت عن نظام المعلومات المحاسبي في المصارف في الفصل الأول أما الفصل الثاني عن مخرجات النظام المحاسبي المصرفي وفي أخير تناولت فيه عملية القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. بحيث توصلت في نهاية إلى أنه يجب أن تعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية حتى تكون ذات مصداقية وموثوقية.

الفصل الأول
الإفصاح عن القوائم المالية

الفصل الأول : الإفصاح عن القوائم المالية

تمهيد

إن علم المحاسبة الذي يطلق عليه الكثير من الباحثين لغة الأعمال مازال يتطور بشكل سريع ليواكب التطور والانفتاح الكبير الذي شهدهما الاقتصاد العالمي.

إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي، بحيث انتقلت المحاسبة من مجرد مسك للدفاتر وتنظيم السجلات إلى نظام للمعلومات تخص القياس والإفصاح عن نتائج الأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسات إلى فئات التي لها مصالح معها. مما توجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية بغية الحصول على لغة محاسبة عالمية مفهومة تسهل عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية.

لمزيد من التفاصيل فتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث سيتم تطرق إلى التأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي في المبحث الأول وإلى ماهية القوائم المالية في المبحث الثاني، أما في المبحث الأخير تم تطرق إلى متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: التأصيل علمي حول الإفصاح

لقد ازداد الاهتمام في العقود الأخيرة بداية من الستينات بموضوع الإفصاح المحاسبي لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه من المؤسسة مباشرة، وبذلك يصعب تحديد مفهوم عام وموعد للإفصاح وتأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة

المطلب الأول: ماهية الإفصاح

سيتم تسليط الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لأنواعه و عوامل مؤثرة عليه.

1- تعريف الإفصاح:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة وهو أنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغه للمستفيدين منه.

عرف الإفصاح بأنه "تقديم المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم المالية صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة".

يعرف **kohler** في كتابه القاموس المحاسبين بأنه " تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو يتضمنها تقرير المدقق ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم التقارير". [1]

كما يعرف الإفصاح بأنه " الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير".

يعرف بأنه" عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركات. [2]

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين الإفصاح " بأنه عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعاني للمصطلحات الواردة حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم ". [3]

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي" إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، و ذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم

---

[1] بكر إبراهيم محمود **" الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق"**، مجلة الإدارة والاقتصاد المستنصرية، بغداد، العدد 71، العراق 2008،متاح على الموقع التالي: www.iasj.net، ص5.

[2] محمد المبروك أبو زيد[(1)] **" المحاسبة الدولية وانعكساتها على الدول العربية"**، دار المريخ، الرياض، 2011، ص480.

[3] حسين مصطفى الهلال **" معيير المحاسبة الدولية: الجذور الحصاد، المستقبل "**، دورية ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة الإمارات العربية المتحدة، 2006، ص7.

المالية والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، و بمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم".[1]

ويعني الإفصاح المحاسبي" بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى مستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرار".[2]

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي، يركز على الطريقة وكيفية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين، بشكل يعكس صورة حقيقية للوضعية المالية للمؤسسة دون تضليل، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، ومن هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، و يجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية

من خلال ما تطرقنا إليه سابق يمكن تحديد بعض الخصائص التالية[3]:

-يمثل الإفصاح تقديم البيانات الكمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما يكون مصدرها الأساس النظام المعلومات المحاسبي وأخرى غير كمية.
-إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات المعالجة تلك البيانات.
-لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل الموارد البشرية والمحاسبة الاجتماعية.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

هناك عدة أنواع للإفصاح يمكن ذكرها كالتالي:

2-1- الإفصاح الكامل: هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات المتعلق بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية والتي لها تأثير على مستخدم. كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلقة بفترات محاسبية منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.[4]

2-2- الإفصاح العادل: هو أن تقدم المعلومات بشكل يتناسب مع احتياجات جميع الأطراف، وأن تكون صياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.[5]

2-3 الإفصاح الكافي: يشير إلى الحد من المعلومات التي يجب عرضها (إشهارها) لتتوافق مع هدف لجعل القوائم المالية غير مضللة ويعتبر الإفصاح الكافي أكثر المفاهيم شيوعا في الاستخدام.

---

[1] صبايحي نوال " **آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية** "،الملتقى الدولي الثالث " **آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية** " جامعة الوادي، الجزائر، بدون ذكر السنة،متاح على الموقع التالي: www.univ_eloued.dz ، ص4.

[2] يوسف محمود جربوع **"نظرية المحاسبة: الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير"**، مؤسسة الوراق للنشروالتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2001، ص164.

[3] صديقي مسعود، صديقي فؤاد **"واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"**، ملتقى الوطني كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05_06 ماي 2013، متاح على الموقع التالي: www.univ_eloued.dz ،تاريخ إطلاع 05 /2016/11على ساعة 11:35، ص3.

[4] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص127.

[5] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره،ص4.

2-4- الإفصاح الملائم: وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي القوائم المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم أن تكون ذات قيمة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.[1]

2-5- الإفصاح الإعلامي: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.[2]

2-6- الإفصاح الوقائي: يهدف ذلك إلى حماية المستثمر العام الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية، عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستثمر العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل.

ومن هنا يعتمد ذلك المفهوم على تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة لدى المستثمر محدود المعرفة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبير من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. [3]

2-7- الإفصاح الإلزامي: وهو يتضمن جميع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وفقا للتنظيمات واللوائح أسواق المال، ومعايير المحاسبة القابلية التطبيق. وترجع أهمية هذا النوع من الإفصاح إلى إلزام الكيانات بالإفصاح عن المعلومات التي قد ترغب في إخفائها.

2-8- الإفصاح الاختياري: ويتضمن المعلومات المالية وغير المالية التي يكون من المفيد على الكيانات الإفصاح عنها ولكنها تعتبر خارج نطاق متطلبات التنظيمات.[4]

3- أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبية فقد ازداد الاهتمام به وعلى نحو خاص يعد توسع نشاط المؤسسات وارتباط هذا التطور بالقوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المؤسسات التي تصبح الأساس الذي يعتمد عليه في الاتخاذ القرارات.

وعلى رغم من قدم الاهتمام بالموضوع الإفصاح المحاسبي إلا أن الاهتمام به مازال قائم نظرا لظهور العديد من المشاكل المحاسبية التي تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد الوحدات في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها. لذلك يحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية، أو من جانب فئة المستخدمين التي يمكنها الإفصاح المحاسبي من استيعاب وفهم المعلومات ضمن القوائم المالية.[5]

وعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن كيان بما يقلل حالة الغموض لدى مستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ القرارات رشيدة، إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح في[6]:

_تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.

---

[1] لطيف زيدو وآخرون **" دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"**، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد1، سوريا، 2007، www.tishreen.edu.sy، ص108.

[2] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره،ص4

[3] أمين السيد أحمد لطفي،**" نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية"**،ج2،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص33.

[4] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره،ص4.

[5] صافو فتيحة **" التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعلمية "**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 13، جانفي 2015، www.univ_chelf.dz، ص15.

[6] نفس المرجع، ص15.

_إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات من التأثر على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكنهم من التأثير على تصرفات الكيان إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالقوائم المالية.

4- أهداف الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهداف الإفصاح فيما يلي[1]:

_ عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة صادقة وخالية من التضليل.

_ عرض كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها الكشوف المالية بشكل تفيد مستخدميها.

_ مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم والمخاطر المحتملة.

_ توفير المعلومات عن صافي الموارد القائمة والمتاحة لدى الوحدة، وعن الالتزامات القائمة عليها، بجانب بيان التغيرات التي تطرأ على الأصول كنتيجة للأحداث التي تحدث خلال فترة معينة.

_ بيان المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر أو في المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد بين الوحدات، وتقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها.

المطلب الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، و التي س يتم تطرق إليها على نحو التالي:

1- المقومات الأساسية لإفصاح المحاسبي:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية وهي:

_**تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:** إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق استخدامها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع متطلبات المستخدم.[2]

_**تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية** : يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.[3]

_**تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات

---

[1] ثائر صبري محمود كاظم الغبان **"تكييف الإفصاح المحاسبي للمصارف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها"** دراسة تطبيقية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة النهرين، العدد 27، www.iasj.net، ص178.

[2] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص4.

[3] وليد ناجي الحيالي " نظرية المحاسبة " ج2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص374 متاح على الموقع: www.ao-academy.org تاريخ اطلاع 2016/12/19 على ساعة 14:42.

والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم من بين هذه القيود هي الأهمية النسبية والحيطة والحذر.

_**تحديد أساليب وطرق الإفصاح:** يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.[1]

2- أساليب الإفصاح المحاسبي:

هناك العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المالية حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول في وسط المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية من بينها:

_**الإفصاح في صلب القوائم المالية** : يعتبر من أوائل الأساسية استخداما، وتكمن أهمية الإفصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية، وأغلب الإفصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرة عالية من الدقة والثقة.[2]

_**الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المستخدمة في قياس الأصول والخصوم، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

_**الملاحق:** وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن أمثلتها كشوف تفصيلية ببنود الأصول الثابتة ومجمع استهلاكها. وكذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.[3]

_**المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.[4]

_**أساليب مختلفة أخرى:** هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات بالإدارة في توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة وهي كذلك من أهم أساليب الإفصاح.[5]

---

[1] وليد ناجي الحيالي ، مرجع سبق ذكره، ص_ص: 376_379.

[2] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3] سامي محمد الوقاد **" نظرية المحاسبة"**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص_ص: 192_194.

[4] محمد المبروك أبو زيد[(2)]**" المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"** اتراك للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2005، متاح على الموقع التالي: www.etracpublishishing.com ، ص 484.

[5] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص6.

3- العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المرتبة عن الأنشطة البيئية الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي.

المصدر: من إعداد الطالبة، اعتماد على: قيصر علي عبيد الفتلاوي **"دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية"** ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العدد 36، 2015، متاح على الموقع التالي: www.uokufa.edu.iq، ص190.

من خلال هذا استنتج أن الإفصاح عن المعلومات المترتبة في الأنشطة الوحدة الاقتصادية قد ازداد في الآونة الأخيرة على الرغم من عدم استقرار والثبات مفاهيمها والمقارنة التي تواجهها من قبل المسؤولين وأصحاب الشركات لأن هذا الانطباع هو الذي أدى إلى ضرورة الاهتمام بهذا الجانب ووضع صيغ محددة لها وعلى المحاسبين ومهنيين أن يساهموا بشكل كبير لأن هذه البيانات لها تأثير على نشاط الوحدة الاقتصادية ككل.

المبحث الثاني: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المحاسبية مجملها من مخرجات النظام المحاسبي المالي وهي ذو الفائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسة لأنها توضح مدى صحة وسلامة وضعيتها المالية ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

من خلال هذا سيتم تطرق إلى مفهوم القوائم المالية ومختلف خصائصها النوعية، مستخدميها

1- مفهوم القوائم المالية:

هي العرض الهيكلي للمركز المالي لمؤسسة والعمليات التي تقوم بها والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة هي تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين الذين يعبر عنها بأنهم فئات غير متجانسة ذوي مصالح مختلفة، تساعدهم في اتخاذ القرارات الصائبة التي من شأنها تمكنهم من تحقيق غايتهم المنشودة كما تبين البيانات المالية نتائج تولى الإدارة للمصادر الموكلة لها.

يعرفها **jen.François des Robert** وفرانسوا ميشان **Françoimichin** وهيرفي بيوتر **Horve puteaox** " بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية، غير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[1]

كما تعرف القوائم المالية بأنها" وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من القوائم المالية قد تحتوي على المعلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية".[2]

القوائم المالية هي " مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن : الميزانية، قائمة حساب النتيجة، جدول التدفقات النقدية، قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم المالية تقديم المعلومات عن الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية ".[3]

2- أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى تزويد بمعلومات عن الوضعية المالية لمؤسسة وتقييم لأدائها المالي، التدفقات النقدية والتغير في الرؤوس الأموال الخاصة المتعلقة بمؤسسة لمستخدمي هذه القوائم المالية لاتخاذ القرارات من اجل تحقيق هذه الأهداف فإن القوائم المالية تزود بمعلومات التالية:

_الأصول.
- الخصوم
_الأموال الخاصة
_الإيرادات والأعباء بما في ذلك الإيرادات والخسائر.
_التغيرات في الأموال الخاصة.
_التدفقات النقدية.

---

[1] Jan François de Robert et autres, **Normes IFRS et petits et moyenne entreprise**, dunod, paris, 2004, http : catague. Neoma_ bs.fr , p12.

[2] طارق عبد العال حماد " **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**" دار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2002، ص38.

[3] Pascl Barneto**, Noemes IAS et IFRS Applicatio Aux états Financiers**,dunod, paris, 2eme editio, 26 mai 2006,. (http : www.a;awon.fr,Norm;es _IAS_IFRS) ; p261.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحق، تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية.[1]

والقوائم المالية ليست حسابات إنما هي تقارير أو كشوفات يمكن تلخيص الأهداف من إعدادها ما يلي[2]:

_توفير بيانات والمعلومات عن أداء المشروع خلال فترة زمنية معينة.

_توفير بيانات والمعلومات عن وضع السيولة المالية للمشروع.

_توفير بيانات ومعلومات عن مدى التزام المشروع بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

3- خصائص النوعية لقوائم المالية:

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

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات صفة أو خاصية في ملائمة في القرارات الاقتصادية لمستعمليها، بحيث تسمح لهم بتقييم أحداث في الماضي ة، حالية ومستقبلية.[3]

قابلية الفهم (معلومة الواضحة وسهلة الفهم): تعتبر القابلية للفهم أحد أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولهذا يجب أن تكون لدى المستعملين كفاءة التكوين الأدنى لفهم القوائم، إضافية إلى الإدارة لدراسة المعلومات بعناية.[4]

المصداقية: تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء إضافة إلى إمكانية الوثوق بها من طرف المستخدمين وعلى هذا الصدد فإن خصوصيات الوثوق في القوائم المالية تتمثل فيما يلي[5]:

1-التمثيل الصادق : إذا يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي ينتج عنها موجودات والتزامات.

2-الشمولية:_أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأحداث والعمليات المتعلقة بالدورة المعينة وأن تكون المعلومات في القوائم المالية.

3-إمكانية التحقق :_ويقصد بذلك توفر مستندات دالة على صحة المعلومات، وإمكانية الرجوع لهذه المستندات بشكل منظم للتحقق من صحتها.

4-الحيادية: بمعنى إعداد المعلومات بشكل محايد، وليس بغرض إظهار بشكل يتلاءم مع من ترغب به أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات.

5-التوقيت: ونعني به تقديم المعلومات في الوقت المناسب، فتقديم المعلومات المطلوبة وإن كانت جيدة ودقيقة في وقت متأخر لا تفيد مستخدميها في أي شئ.

6-الحيطة والحذر: ويقصد بها توخي الحذر في وضع التقديرات المطلوبة فلا تضخم في الموارد ولا تقليل من التكاليف.

القابلية للمقارنة: تهدف هذه الخاصية إلى أن الاستعمال داخل المؤسسة يكون دائما بنفس المعايير حتى تسمح بالمقارنة داخل المؤسسة عبر فترات زمنية، وبين المؤسسة ومؤسسات أخرى، ومن أهم ما تتضمنه هذه الخاصية هو ضرورة الإعلان عن السياسات المحاسبية المستخدمة غي إعداد القوائم المالية وعلى أي

---

[1] خالد جمال الجعارات[(1)] **"معايير التقارير المالية الدولية IFRS_IAS 2007 "**،ط1، دار إثراء، عمان، 2008، ص96.

[2] عبد الستار الكبيسي **" الشامل في مبادئ المحاسبة"**،ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، ص481.

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص132.

[4] بن فرج زوينة **" المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"**، أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013-2014، متاح على الموقع التالي: eoc.univ-stif.dz تاريخ الإطلاع (2016/11/11)، ص49.

[5] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص- ص:132-135.

تغيير في تلك السياسات وأثرها، إذا إمكانية إجراء المقارنة يجب أن تكون نفس طرق التقييم، التسجيل المحاسبي، وبالنسبة للقوائم المالية
بنفس التقديم، نفس الترتيب ونفس الشكل وفقا لما تنصت عليه معايير المحاسبة الدولية وSCF.[1]

4- مستخدمي القوائم المالية:

يشكل مستخدمو القوائم المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية شريحة عريضة من الفئات التي تتكون من:
المساهمين: ينصب اهتمام على درجة المخاطر المتعلقة باستثماراتهم وربحيتها، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرارات شراء استثمار، الاحتفاظ به أو بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على توزيع الأرباح.
العاملين: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرة المؤسسة على دفع تعويضات مكافآت، منافع تقاعد وتوفير فرص العمل.
المقرضين: هم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضيهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.[2]
الموردين والدائنين الآخرين: وهم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية.
الجمهور: وهم بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المؤسسة وتنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.
الدولة والهيئات العمومية: تهتم الدولة بتنويع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة، وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.[3]

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من مجموعة من العناصر المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

1- عرض قائمة الميزانية (المركز المالي):

سوف يتم تطرق إلى بعض مفاهيم متعلقة بالميزانية، أهميتها ومحتواها.

1-1- تعريف الميزانية :

لقد عرف علماء الاقتصاد والمالية الميزانية بأنها كجرد تقوم به المؤسسة في وقت معين " شهر أو ثلاثة أو أربعة أشهر" أو مرة في السنة في نهاية الفترة المحاسبية لمجموع ما تملكه من أ صول وخصوم ولكل عليها من ديون وللميزانية المحاسبية عدة تعاريف نذكر منها :

هي قائمة تبين الأصول والخصوم ورأس المال لمشروع معين في تاريخ معين وأحيانا تسمى هذه القائمة قائمة المركز المالي (دوليا) أو قائمة الحالة المالية.

---

[1] بن فرج زوينة، مرجع سبق ذكره، ص49
[2] سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص_ص: 103_108.
[3] حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشاني **"موسوعة المعايير المحاسبة الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية"**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأدرن، 2012، ص_ص: 72_73.

الميزانية تبين وضعية المؤسسة في وقت معين "تاريخ نهاية الدورة" تتضمن عناصر الأصل وعناصر الأصول وعناصر الخصوم، ومنه الميزانية عبارة عن وثيقة محاسبية تعطي صورة شاملة لممتلكات المؤسسة في تاريخ معين.[1]

عرفت (الميزانية) المادة **32** من المرسوم التنفيذي **08_156** الميزانية كالتالي" تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية المفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية".[2]

وطبقا لنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف أصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.[3]

وهي عبارة عن مرآة صادقة تبين ما يمتلكه المشروع من حقوق أو موجودات وما عليه من التزامات أو واجبات في نهاية السنة المالية.[4]

1-2-أهمية الميزانية:

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدئينيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة. ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي[5]:

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

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.

1-3-أهداف الميزانية (قائمة المركز المالي):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي[6]:

السيولة: تتمثل بالنقدية وشبه النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن دورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كانت الشركة قادرة على تسديد التزاماتها.

القدرة على سداد الديون طويلة الأجل: تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المؤسسة للديون الطويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المؤسسة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطر لدى هذه المؤسسة.

---

[1] ناصر داودي عدوان **" تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"**، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1997. ص17.

[2] المادة رقم 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08_156 مؤرخ في 26ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد27، ص23.

[3] المادة رقم 1.220من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، "**يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحس ابات وقواعد سيرها** "، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 الصادر 28ربيع الأول عام 1430 ه الموافق 25 مارس سنة 2009، ص23.

[4] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون **" أصول المحاسبة المالية** " ج1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط6، عمان، الأردن،2009، ص320.

[5] لزعر محمد سامي، **" التحليل المالي للقوام المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**،شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011_2012، متاح على الموقع التالي: bu.univ.edu.dz تاريخ الإطلاع (2016/11/15)، ص37.

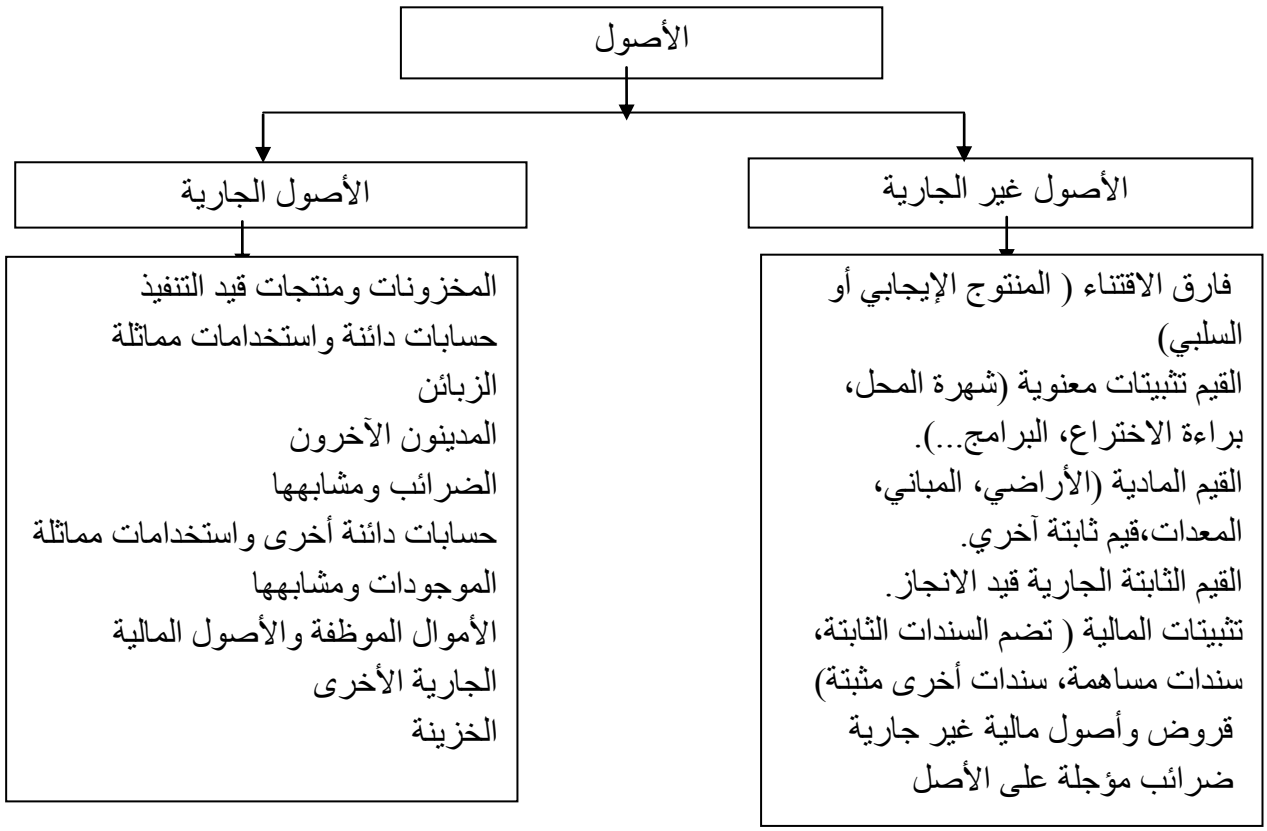
[6] محمد أبو نصار جمعة حميدات **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية"**،دار وائل، عمان، 2008، ص30.

المرونة المالية: إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي.

1-4-محتوى قائمة الميزانية:

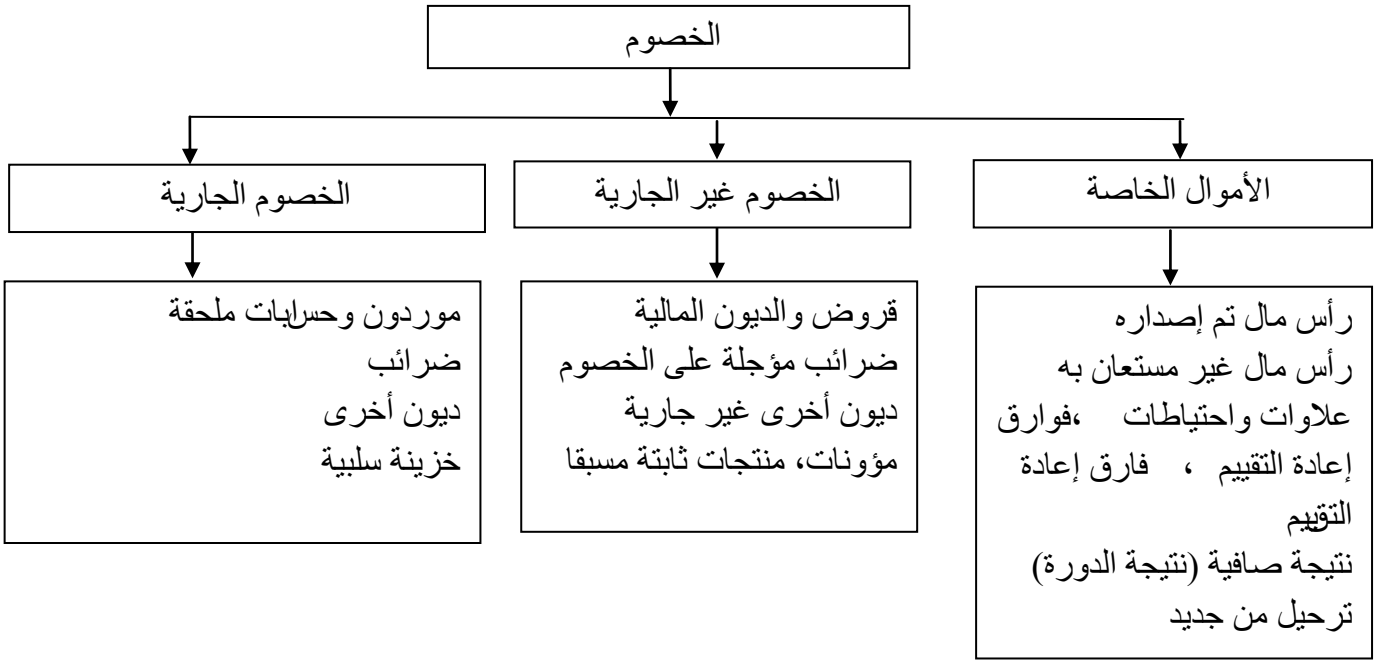
تتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة وينبغي أن تحتوي على أقل على العناصر التالية:

الشكل رقم(1-2): عناصر الأصول



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على ا القانون رقم 07_11 المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** و"**يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 28 ربيع الأول عام 1430 ه الموافق 25 مارس سنة 2009، ص28.

الشكل رقم (1-3) : عناصر الخصوم



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ا القانون**" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص29.

يتم عرض قائمة الميزانية كما يلي: (ملحق رقم1 و2).

2-2-عرض حساب النتيجة (الدخل)

سوف يتم تطرق إلى بعض مفاهيم متعلقة بالميزانية، أهميتها ومحتواها.

2-1-تعريف حساب النتيجة:

حساب النتيجة هو كشف ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا تأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح (الكسب) أو الخسارة.[1] وهي التي تبين عمل المؤسسة من ربح أو خسارة ناتجة عن مبيعات البضاعة ومقارنتها مع تكلفتها التشغيلية الأخرى بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى مثل الفوائد الدائنة ،أرباح بيع الأصول الثابتة وإيراد العقار...الخ.[2]

بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي للربح للفترة مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر بيانا للمصروفات والإيرادات، ومهما كانت التسمية التي تطلق على القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراءة التقارير المالية عن المكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة.

[1] المادة رقم 1.230 من ا القانون**" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص319.

2-2-أهمية 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 الإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.

_تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

2-3- أهداف قائمة الدخل (حساب النتائج):

تزود قائمة الدخل (حساب النتيجة) مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف على نحو التالي[2]:

_تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة .

_ تقديم المعلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في الاستغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي لمؤسسة.

_ توفير المعلومات الحقيقية والتحليلية بالنسبة للأنشطة التشغيلية والأحداث الاقتصادية.

_ تحديد مقدار الضريبة.

_ معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة.

_ تقييم مدى قدرة على الاقتراض من المصارف والمستثمرين (القدرة على جذب واستقطاب الاستثمارات).

2-4- محتوى حساب النتائج:

يتمثل حساب النتائج في بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت الربح (الكسب) أو الخسارة ويحتوي حساب النتائج على المعلومات التالية[3]:

_ تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.

_ منتجات الأنشطة العادية.

_المنتوجات المالية والأعباء المالية.

_أعباء المستخدمين.

_الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

_المخصصات الاهتلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

_المخصصات الاهتلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

_ نتيجة الأنشطة التشغيلية (العادية).

_ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).

_ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

---

[3] لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص47

[3] المادة 2.230 من القانون" **المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، "**يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص2.

_ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1) : منتوجات وأعباء حسابات النتائج

المنتوجات			الأعباء
المنتوجات العملياتية	←	النتيجة العملياتية	→ الأعباء العملياتية
المنتوجات المالية	←	النتيجة المالية	→ الأعباء المالية
المنتوجات الاستثنائية	←	النتيجة الاستثنائية	→ الأعباء الاستثنائية
مجموع المنتوجات	←	النتيجة الدورة	→ مجموع الأعباء

Sourse: Elie Cohen, **Analyse Financiere**, 6eme Idition, Paris, France,2006,p403.

وفق النظام المحاسبي هناك طريقتين لعرض الحساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة وأعطية أولية العرض حسب الطبيعة وللمؤسسة الخيار في عرضه حسب الوظائف في الملاحق:

حساب النتائج حسب الطبيعة: وفقا لهذا الأسلوب يتم تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها (مواد أولية، أجور ورواتب، الاهتلاكات...) وتظهر قائمة حساب النتيجة حسب طبيعة كما يلي: (ملحق رقم3)

حساب النتيجة حسب الوظيفة: تصنف الأعباء وفق هذا الأسلوب حسب الوظيفة (تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية)، ويتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة كما يلي: (ملحق رقم4)

3_عرض قائمة التدفقات النقدية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مفيدة لمستخدمي متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية إلا أن القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) كانت عاجزة عن تقديم استفسارات يضعها مستخدمو القوائم المالية بتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها.

3-1-تعريف قائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توفيها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال فترة. [1]

حيث تقدم هذه القائمة معلومات مفيدة عن حركة المقبوضات والمدفوعات خلال السنة المالية، أي تساعد في تقييم التدفقات النقدية. [2]كما أنها بيان لتدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والتدفقات النقدية الخارجة من خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية للمؤسسة. [3]

[1] بن خليفة حمزة **"دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة"** رسالة ماجستير، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، الجزائر، 2011_2012، متاح على الموقع التالي: thesis.univ-beskra.dz تاريخ الإطلاع (2016/12/15)، ص10

[2] حسام الدين وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص320.

[3] عبد الوهاب رميدي، علي سماي **"المحاسبة المالية"** ط1، دار هومة بوزريعة، الجزائر، 2011، ص45.

3-2-أهمية قائمة التدفقات النقدية:

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين الملخص التفصيلي لكل التدفقات الداخلة والخارجة خلال الفترة.

تساعد قائمة التدفقات النقدية المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفير معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في معرفة السيولة المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات. [1]

3-3-أهداف قائمة التدفقات النقدية:

هناك عدة أهداف لقائمة التدفقات النقدية أهمها[2]:

_ توفير قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمؤسسة وقدرة في التأثير على مقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف والفرص.

_ توفر معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وتوفير معلومات حول الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

_ تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات النقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات.

_ التنبؤ بتدفقات الخزينة المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.

3-4- محتوى قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية لتقديم كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، والتي يتم تقسيمها كما هو محدد في المعيار رقم **(95)** الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** إلى ثلاثة أقسام (أنشطة) وذلك من أجل تسهيل عملية قراءة وتحليلها.

يمكن توضيح هذه الأنشطة كما يلي[3]:

التدفقات النقدية التشغيلية:Flows Cash Operational

تقيس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة والناتجة عن عملها الأساسي (أنشطة التشغيلية) حيث يعكس المكون التشغيلي للتدفقات كمية المتولدة من منتجات وخدمات المؤسسة، وكافة العمليات العادية التي تتمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.

التدفقات النقدية الاستثمارية Flows Cash Investment

هي التدفقات الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارية في الأصول قصيرة الأجل كالأسهم القابلة للتداول.

التدفقات النقدية التمويلية: Flows Cash Financing

وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم.

---

[1] حسين أحمد جدوح **"دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية"** مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد2، 2008، www.damascunivrsity.edu.sy تاريخ الاطلاع 2016/12/20، ص_ص: 209_210.

[2] نجاة أحمد الجدعاي "قائمة التدفقات النقدية" متاح على الموقع: www.q8control.com، تاريخ الاطلاع 2016/11/31، ص1.

[3]Syrian Ressarchers **"(CSF) statement Flows Casch** " Novermber 23,2014; la Dernier Consente www.syr_res.com, 22_12_2016 , p.p: 2_3.

ويمكن توضيح لأهم العناصر التي تحتويها القائمة التدفقات النقدية من لأنشطتها الرئيسية الثلاثة لمؤسسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): التدفقات النقدية الداخلة و الخارجية

نوع التدفقات	أنشطة المؤسسة		
	التشغيلية	**الاستثمارية**	**التمويلية**
التدفقات النقدية الداخلة Cash Inflowsf	_ المتحصلات من بيع البضاعة أو تأدية الخدمة _ إيرادات الفوائد والتوزيعات	_ المتحصلات القروض للغير وبيع الاستثمارات في الديون والملكية (السندات والأسهم) _المتحصلات من بيع الآلات والأصول الثابتة الأخرى	_ المتحصلات من إصدار الأسهم _المتحصلات من إصدار السندات والحصول على القروض طويلة الأجل
التدفقات النقدية الخارجة Cash Outfows	_ المدفوعات النقدية للدائنين (لشراء المواد والخدمات والمخزون السلعي) _ تسديدات للعاملين (أجور ومرتبات) الضرائب، الفوائد، المصروفات التشغيلية الأخرى	_ القروض الممنوحة للغير _شراء الاستثمارات في الأسهم والسندات لشركات أخرى _شراء الآلات والمعدات	_سداد التوزيعات _ إعادة شراء الأسهم _سداد الديون (القروض طويلة الأجل والسندات)

المصدر: سامي محمد الوقاد **"نظرية المحاسبة"**،مرجع سبق ذكره، ص- ص: 258-259,

ويتم عرض جدول سيولة الخزينة بطرقتين (طريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)[1]:

الطريقة المباشرة: يتم من خلالها تقديم مباشر للمقبوضات والمدفوعات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وهدف منها أنها تقدم معلومات جديدة إضافية غير موجودة في قائمتين سابقتين ولا يمكن استخراج هذه المعلومات منها ومن جهة أخرى غير متوفر في نظام المعلومات المحاسبي ولا يمكن معرفتها إلا عن طريق برمجة مالية، وهذه الصعوبة جعلت المؤسسة تفضل طريقة غير مباشرة وهي أكثر الطرق شيوعا.(ملحق رقم5)

الطريقة غير المباشرة: تستخرج التدفقات المرتبطة بنشاطات العمليات وهذه الطريقة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين)، والتي لها العلاقة بأنشطة الاستثمارية أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى. (ملحق رقم6).

4- عرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة

سوف نحاول تطرق إلى بعض مفاهيم متعلقة بالقائمة تغيرات الأموال الخاصة، أهميتها ومحتواها.

4-1- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لاول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية سنة **1997**.[2]

[1] محمد بوتين **"المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"** الأوراق الزرقاء،الجزائر، 2011،ص 80.

[2] الزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص59.

وقد عرفها **CSF** بأنها تشكل تحليلا للحركات التي تأثر في كل فصل من فصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[1]

4-2- أهمية قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

تتبع أهمية تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية فتصح عن التغيرات الناجمة عن حسابات النتائج ممثلا 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.[2]

4-3- محتوى قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

حدد نظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي[3]:

_ النتيجة الصافية للسنة المالية.

_ تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

_ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

_ حركة رأس المال (الارتفاع، الانخفاض،...).

_ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ويتم عرض العناصر السابقة في قائمة واحدة وهي كما يلي: (ملحق رقم7).

5- ملحق الكشوف المالية:

الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من القوائم المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[4]:

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف المالية.

_ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول السيولة، وجدول تغير الأموال الخاصة.

_ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل ان تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها.

_ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

---

[1] المادة 1.250 القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره،ص26.

[2] الزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره،ص59.

[3] المادة 1.250 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص28.

[4] المادة 1.260 نفس المرجع ، ص38.

_ الطابع الملائم للإعلام.
_ أهمية النسبية.

المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح وفق لمعايير المحاسبة الدولية.

قد أولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC اهتماما كبيرا بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وذلك بوضع عدة معايير خاصة بهذا الشأن منها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، المعيار الدولي "IAS07" و المعيار الدولي "IAS 24".

المطلب الأول: متطلبات الإفصاح وفقا لمعيار عرض وإعداد القوائم المالية IAS 01

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS01 من أهم المعايير المحاسبة الدولية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي SCF وذلك لأهمية هذا المعيار في تحسين نوعية وأداء القوائم المالية، والتي تمثل ناتج فكر محاسبي، وظيفتها الرئيسية هي تزويد المستثمرين وغيرهم بالمعلومات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

1-التعريف بالمعيار:

قد أولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC اهتماما كبيرا بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وذلك بوضع عدة معايير خاصة بهذا الشأن منها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، المعيار المحاسبي الدولي رقم (05) "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في السياسات المالية"، المعيار المحاسبي الدولي رقم (13) "عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة". والذي تم اعتماده من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1994، وكل هذه المعايير تم تغييرها وحل محلها المعيار المحاسبي الدولي رقم " 01" المتعلق ب" عرض القوائم المالية" المعدل عام 1997، وقد عدل هذا الأخير ليفرض تطبيقه ابتداء من جانفي 2005 ، والذي وضع لتوضيح كيفية تقديم وعرض القوائم المالية بطريقة نموذجية، والتي تعتبر من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين، المقرضون، والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة، فيقوم هذا المعيار بتحديث المتطلبات في المعيار التي تحل محلها في إعداد وعرض البيانات المالية. فهو مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية.[1]

2-هدف المعيار:

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالفترات السابقة، والبيانات المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية، والإرشادات الخاصة بهيكلتها والحد الأدنى من المتطلبات لمستوى البيانات المالية، كما يهدف هذا المعيار إلى احترام مجموعة من الاعتبارات والترتيبات الضرورية عند إعداد وعرض القوائم المالية[2]:

---

[1] مرعاري عبد الرحمان وفكير سامية**"أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تطوير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل نظام المحاسبي المالي"** ملقى وطني **" النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"**، جامعة مستغانم، يومي دراسة 13_14 جانفي 2013، ص 7.

[2] خالد جمال الجعارات[(2)] **" دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ليومي دراسة 24-25 نوفمبر 2014، ص 46.

_ يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة موثوقة الوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

_ يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، مع الإشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما تصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم في الملحق شرح كل ترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة. كما يجب أن يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي أو عددي.

3- نطاق التطبيق:

ويتحدد نطاق تطبيق هذا المعيار كما يلي[1]:

_ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاصة بجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

_ يطبق هذا المعيار بالدرجة الأولى على جميع المؤسسات المندرجة في البورصة، أي التي يتم تداول أسهمها أو سنداتها في سوق الأوراق المالية.

_ يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات بما فيها البنوك، وشركات التأمين مع الإشارة إلى أن هناك معيار ورد بخصوص هذا النوع من المؤسسات، والمتمثل في المعيار المحاسبي الدولي رقم (30) "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة".

بما أن هذا المعيار يستخدم مصطلحات مناسبة لشركة هدفها الربح، فإنه يمكن لشركات القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، ويمكن للشركات التي لا تسعى لتحقيق الربح والمؤسسات الحكومية، ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لعناصر معينة في البيانات المالية، وكذا البيانات المالية نفسها، وعرض أجزاء إضافية.

4- المعلومات التي تعرض في صلب قائمة المركز المالي:

إن المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض البيانات المالية" حدد المعلومات التي يجب أن تتضمنها قائمة المركز المالي كحد الأدنى وهي[2]:

العقارات، والآلات والمعدات، العقارات الاستثمارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، الأصول البيولوجية، المخزون، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، النقد والنقد المعادل، إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار(**IFRS05**)، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبة الحالية وفق ما يتطلبه المعيار **(IAS12)**، الالتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 **"عرض البيانات المالية"**، متاح على الموقع التالي: متاح على الموقع التالي: www.q8control.com، تاريخ الاطلاع 2016/12/05، ص2.

[2] Deloitee"**Presentation of Finanancial Statement"** IAS01 (2007) Compliance Checklist, an IAS Plus Guide, September 2007, www.iaspius.com .p3.

للبيع وفقا لمعيار **(IAS01)**، حصص غير مسطرة المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات التي تنسب لحملة الأسهم في المؤسسة الأم.

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب المركز المالي أو في الإيضاحات:

يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي، إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات[1]:

عدد الأسهم المصرح بها، عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، والمصدرة لكن غير المدفوعة بالكامل، القيمة الاسمية للسهم أو إن الأسهم ليس لها قيمة أسمية، مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة، الحقوق والالتزامات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال، أسهم المنشأة محتفظ بها من قبل المنشأة أو منشآتها التابعة أو الزميلة، أسهم محتفظ بها لإصدار بموجب خيارات وعقود لبيع أسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ، وصف طبيعة وغرض كل احتياط ضمن حقوق الملكية.

يجب على كل المنشأة التي ليس لها رأس مال، مثل شركة التضامن، أو الوقف أن تفصح عن المعلومات معادلة لتلك المطلوبة مع إظهار التغيرات خلال الفترة في كل صنف لحصة ملكية والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل صنف لحصة ملكية.

5- المعلومات التي تعرض في قائمة الدخل:

بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب أن تتضمن قائمة الدخل البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية[2]:

_ الإيرادات، المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقاصة بالتكلفة المستنفدة، تكاليف التمويل، النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، إذا أعيد تصنيف أصل مالي يقاس بالقيمة العادلة ،مصروف ضريبة الدخل، الربح أو الخسارة، حصة الأقلية من الأرباح أو الخسائر.

6- قائمة التدفقات النقدية:

تزود معلومات التدفق النقدي مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المنشأة على توليد نقدا ومعادلات نقدا واحتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية، ويحدد معيار المحاسبي الدولي **07** متطلبات إفصاح عن معلومات التدفق النقدي.[3]

7- قائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

تم تطرق وفق المعيار على المتطلبات الإفصاح في كل من :

7-1- قائمة التغيرات في الحقوق الملكية:

المعلومات التي تعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية كمايلي[4]:

_ مجمل الدخل الشامل للفترة.

_ رصيد الأرباح المحتجزة.

_ مقارنة بين قيم الدفترية في الفترة ونهاية الفترة.

---

[1] Deloitee"**Presentation of Finanancial Statement"** ,Opcit, p3.

[2] عقاري مصطفى **"المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد1، الكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضرة ، بسكرة ، جوان 2007، متاح على الموقع التالي: www.univ_biskra.dz تاريخ الاطلاع 2016/12/15، ص_ص:19-20.

[3] معيار المحاسبي الدولي رقم01، مرجع سبق ذكره، ص24.

[4] عقاري مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 21.

يجب على المنشأة أن تعرض مبلغ توزيعات الأرباح على أنها توزيعات على الملاك خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بها من توزيعات أرباح للسهم، إما في قائمة التغيرات في الحقوق الملكية أو في الإيضاحات.

7-2-الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية:

في الإيضاحات يجب أن[1]:

_ تعرض معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة.

_تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي تعرض في أي مكان آخر من القوائم المالية.

_توفر المعلومات التي لن تعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

يجب على منشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك، ويجب على منشأة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند من قوائم المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الدخل، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح وفقا للمعيار المتعلق بجدول تدفقات النقدية (الخزينة) IAS07

بدخول SCF حيز التطبيق أصبحت المؤسسات مطالبة بتقديم القوائم المالية (5) تماشيا مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، إذ تعتبر قائمة التدفقات النقدية قائمة إضافية بها النظام المحاسبي المالي SCF بتبني المعيار الدولي "IAS07".

1- التعريف بالمعيار:

أقرت لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC في مارس 1976 المعيار المحاسبي رقم (07) والخاص بجدول التمويل والقابل للتطبيق في 01 جانفي 1979، ولقد لقي هذا المعيار صعوبة في تطبيقه. وفي سنة 1990 تم تغيير تسمية جدول التمويل بجدول تدفقات الخزينة.

كما تم في الو.م.أ في سنة 1987 إصدار المعيار المحاسبي رقم (95)، والذي أصبح نافذا سنة 1998، وتبع ذلك في بريطانيا إصدار المعيار IFRS01 سنة 1991 الذي وضع معايير مختلفة كليا لإعداد جدول تدفقات الخزينة، وبتفاصيل عدة.

كما أعلنت IASC سنة 1993 عن المعيار المحاسبي الدولي السابع IFRS07 المعدل والذي ألغي المعيار السابق المنشور سنة 1976، مع الاحتفاظ بنفس رقم المعيار.

وبالتالي يتناول هذا المعيار متطلبات إعداد جدول التدفقات الخزينة الذي يعرض قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة إلى ومن الخزينة للمؤسسة تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها، دورة الاستغلال، دورة الاستثمار، دورة التمويل خلال دورة محاسبية محددة عادة سنة.[2]

2- نطاق التطبيق:

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي المؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعدلها، واحتياجات المؤسسة لاستخدام والانتفاع من هذه التدفقات، وبالتالي يهدف المعيار إلى إلزام المؤسسة بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية وإمداد المستخدمين بحاجاتهم المتزايدة على المعلومات

[1] عقاري مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص22

[2] مرعاري عبد الرحمان وفكير سامية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المالية وخاصة عن التغيرات الحاصلة في الوضعين المالي والنقدي، كما يهدف هذا الجدول إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية في وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة ونظائرها.

يجب على كل مؤسسة أن تنهج المعايير المحاسبية الدولية كمبادئ محاسبية لها أن تعد وتعرض قائمة التدفقات النقدية كجزء مكمل للقوائم المالية وذلك بطرقتين مباشرة وغير مباشرة. [1]

3- المعلومات الواجب الإفصاح عنها صلب قائمة التدفقات النقدية:

هناك إفصاحات يجب على المؤسسة الالتزام بها فيما يلي[2]:

_ يجب على المؤسسة الإفصاح مع التعلق الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها المؤسسة ومقيدة الاستعمال إثر وجود رقابة أو قيود قانونيو.

_ قيمة التسهيلات الائتمانية الممنوحة من البنوك للمؤسسة.

_ القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة الثلاث المتعلقة بحصة المؤسسة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة، والتي تمت معالجتها عن الأنشطة الثلاث لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي بموجب متطلبات معيار الإبلاغ المالي (IFRS 08).

تجدر الإشارة إلى ما يلي[3]:

_ إن عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية هو نفسه في كلتا الطريقتين.

_ المعيار (IAS) يشجع المؤسسات على استخدام الطريقة المباشرة لأنها توفر معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، ولا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة.

_ عرض كل التدفقات النقدية بشكل إجمالي بدلا من عرضها كمبلغ صافي إلا في حالة البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات استحقاق قصير الأجل، إضافة إلى المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء، بحيث تعكس الأنشطة العملاء، وليس أنشطة المؤسسة.

_ يتم استبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال وهيكل الأصول في المؤسسة، وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية .

المطلب الثالث: معيار المحاسبي الدولي رقم24" الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

1- الهدف ونطاق المعيار:

هدف من هذا المعيار هو ضمان أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسات الإفصاحات الضرورية لتوجيه الاهتمام إلى احتمال أن يكون مركزها المالي والربح أو الخسارة قد تأثر بوجود ذات علاقة ومعاملات وأرصدة قائمة، بما في ذلك الارتباطات مع مثل هذه الأطراف.[4]

يجب تطبيق هذا المعيار في[5]:

_ تحديد العلاقات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.

_ تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة والمطلوبة.

_ تحديد الأرصدة القائمة، بما في ذلك الارتباطات بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بها.

---

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 **" قائمة التدفقات النقدية"**، متاح على الموقع التالي: www.q8control.com ، تاريخ الاطلاع 2016/12/05، ص -ص: 3-4.

[2] هاجر مزوار **" تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي"**، شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2013_2014، متاح على الموقع التالي: www.pnst.cerist.dz تاريخ الإطلاع 2016/12/20)، ص43.

[3] هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره،ص43.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 24، **" الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"**، متاح على الموقع التالي: www.q8control.com، تاريخ الاطلاع 2016/12/22، ص2.

[5] نفس المرجع، ص2.

_ تحديد الإفصاحات التي يجب القيام بها عن هذه البنود.

2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

تتمثل الإفصاحات في[1]:

_ يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، بغض نظر عن ما إذا كانت هناك معاملات بينهما، كما يجب على المنشأة الإفصاح عن اسم أكبر منشأة أم نائبة التي تقوم بإعداد تلك القوائم.

_ يجب أن تفصح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسية في شكل مجموع، وذلك لكل فئة من الفئات التالية:

_ منافع الموظفين قصيرة الأجل.

_ المنافع طويلة الأجل الأخرى.

_ منافع إنهاء الخدمة.

_ المدفوعات على أساس الأسهم.

_ تصفح المؤسسة عن طبيعة العلاقة موجودة بين الأطراف ذات العلاقة، إضافة إلى المعلومات عن تلك المعاملات والأرصدة القائمة، بما في ذلك الارتباطات، شروطها وأوضاعها بما في ذلك مضمون وطبيعة التعويض ومخصصات الديون المشكوك فيها والمعدومة.

_ يجب القيام بالإفصاحات الواردة في الفقرات السابقة بشكل منفصل لكل مجموعة من مجموعات التالية:

_ المؤسسة الأم.

_ المؤسسات ذا السيطرة مشتركة أو المؤسسات التي لها تأثير على المؤسسة.

_ مشروعات المشتركة التي تكون المؤسسة مشاركة فيها.

_ الموظفين الرئيسيين في المؤسسة، و ذات العلاقة الأخرى.

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 24، **" الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة "**، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 4-5.

الخلاصة

يعتبر الإفصاح المحاسبي من القضايا الهامة التي ركزت عليها المعايير المحاسبة الدولية وذلك لما له من أثر على جودة القوائم المالية ونظرا لهذه الأهمية، أصبح العديد من المستخدمي القوائم المالية يطالبون بمزيد من افصاحات وهذا يهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

كما ساهمت المعايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على مستوى الإفصاح سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من جهة وتوحيد أسس والقواعد الإفصاح من جهة أخرى.

كما أنه يهدف إلى توفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات وفي هذا ظل لم يعد الإفصاح يقتصر على تقديم المعلومات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر، بل اتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي يحتاجها المستثمر والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم.

الفصل الثاني
القياس المحاسبي

الفصل الثاني: القياس المحاسبي

تمهيد:

شهدت مهنة المحاسبة في العالم عدة تحديات وضغوطات كبيرة متعلقة بعملية القياس أثرت على المبادئ الأساسية التي تقوم عليها. خاصة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي والأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية المعبر عنها بغرض تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

تتمثل عملية القياس المحاسبي في السياسات المحاسبية المتبعة داخل المؤسسة، وهذه السياسات عبارة عن الطرق وأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المؤسسات، وطرق المختلفة لمعالجة الأحداث والأنشطة الاقتصادية (تكلفة المخزون، ا ه تلاك الأصول الثابتة وغيرها..). وينطوي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية.

ومن خلال ما تم تطرق إليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: المقومات الأساسية القياس المحاسبي

المبحث الثاني: قياس عناصر الميزانية وحساب النتيجة

المبحث الأول: المقومات الأساسية القياس المحاسبي

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن القياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

المطلب الأول: مفاهيم وأركان القياس المحاسبي

سيتم تسليط الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لأركان و معايير القياس..

1-تعريف القياس المحاسبي

إن وظيفة القياس وظيفة أساسية في شتى العلوم الطبيعية والاجتماعية ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي ويعد MATTESSICH في طليعة المحاسبين الذين بحثوا في مشكلات القياس المحاسبي وفيما يلي استعراض لبعض تعاريف القياس المحاسبي:

يعريف القياس المحاسبي هو" تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي".[1]

يعرف CAMPELL القياس المحاسبي بأنه" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".[2]

عرف KOLER القياس هو" عبارة عن تحديد نظام بقيمتي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية والرياضية".[3]

ولكن STEVEN أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بأنه "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[4]

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في التقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية AAA ورد في نصه "تتمثل في القرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية ولموجب قواعد محددة".[5]

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB القياس بأنه" 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".[6]

وإذا كان المنطق يقتضي أن يكون القياس المحاسبي في المحاسبة هادفا لقياس المنفعة الاقتصادية للثورة الخاصة بالوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات في الفترة نفسها فإن هذا القياس يستدعي الاسترشاد بمجموعة من المعايير والمنطلقات التي تساعد على اختيار أفضل الأساليب وانتقاء أفضل الأسس وإتباع أفضل الإجراءات لتحقيق أهداف القياس.[7]

---

[1] رولا كاسر لايقة **"القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية"**، مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة نشرين، السورية، 2008،متاح على الموقع التالي: www.kantakji.com تاريخ الإطلاع (2016/12/21)، ص41.

[2] وليد ناجي الحيالي **"نظرية المحاسبة"**، مرجع سبق ذكره، ص100.

[3] سيد عطا الله السيد **"مفاهيم الحديثة لنظرية المحاسبة"**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 442.

[4] إبراهيم خليل حيدر السعدي **"مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثره على استبدال الأصول"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد21، 2009، متاح على الموقع التالي:www.iasj.net تاريخ الاطلاع (2017/01/26)، ص10.

[5] وليد ناجي الحيالي **"نظرية المحاسبة"**، مرجع سبق ذكره، ص100.

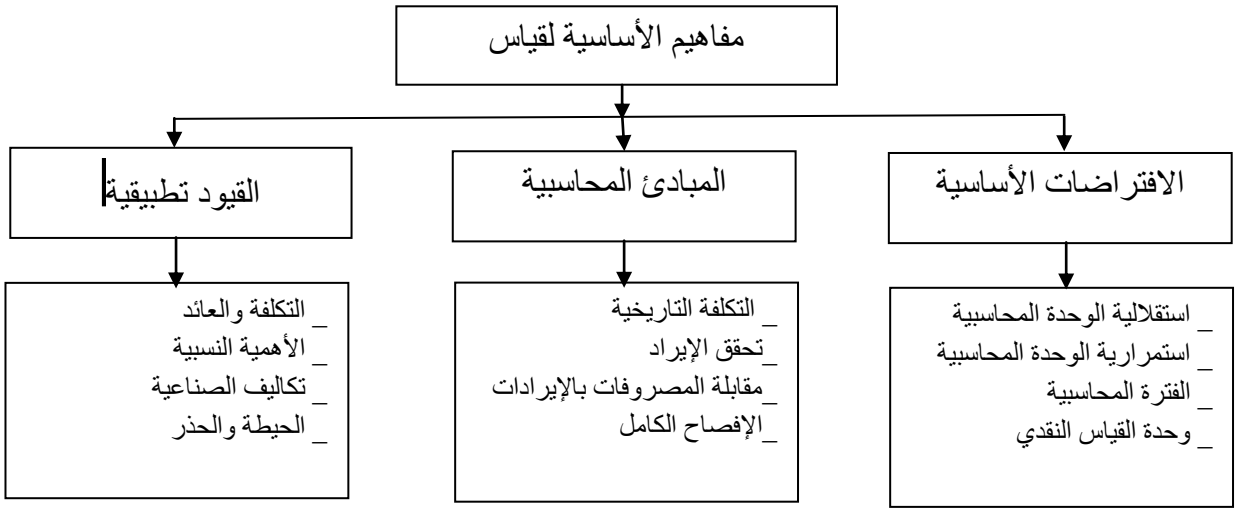
[6] ريتشارد شروبد وآخرون **"نظرية المحاسبة"**، دار المريخ، الرياض، 2006، ص185.

[7] سامي محمد الوقاد **"نظرية المحاسبة"**، مرجع سبق ذكره، ص30.

وهذا ما يتفق مع مفهوم الذي قدمته لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC على أنه "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أسس محددة للقياس.[1]

كما يذكر للقياس مفاهيم أساسية هي كالتالي:

الشكل رقم (2-1) : مفاهيم الأساسية لقياس



Source: Isam Rimawi ; Accounting Master Program 2007 ; www.Sliderhare.net; Consule Le 06/02/2017 ; p.3.

2- أركان القياس المحاسبي

تتمثل عملية القياس المحاسبي في[2]:

_**الخاصية محل القياس** : فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون تعداد نقدي (شيء معين) كما في قياس المبيعات والتكاليف أو تكون خاصية غير خاصية التعداد النقدي كما في بيان الطاقة الإنتاجية أو معدل دوران المخزون.

_**المقياس المناسب لعملية القياس** : يختلف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس فإذا كان قياس ربح المشروع حينئذ تكون وحدة النقد هي المقياس المناسب، أما إذا كان قياس الطاقة الإنتاجية فإن وحدات الإنتاج تكون وحدة قياس مناسبة.

_**وحدة القياس المميزة لعملية القياس**: تكمن وحدة القياس المميزة لعملية القياس في نوع العملة المستخدمة محليا في قياس الحدث الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وذلك لملائمتها للإفصاح المحاسبي.

_ **الشخص القائم بالعملية القياس** : تختلف عملية القياس باختلاف الشخص القائم بها إذ أن المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس فقط في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية بل في تحديد نتائجها أيضا وذلك لإلمامه بالعمليات والأحداث المحاسبية.

---

[1] سعيدي عبد الحليم **"محاولة إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، متاح على الموقع التالي: www.univ-beskra.dz تاريخ الإطلاع (2017/01/20)، ص130.

[2] اياد شاكر وعثمان عبد القادر حمة أمين "القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (34)" مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد3، العدد1، جامعة السلمانية، الموقع www.iasj.net2013، متاح على التاريخ الاطلاع 2017/02/05 على ساعة 15:49، ص_ص: 130_131. التالي:

ومن خلال ما تقدم تكمن أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل للمحاسبة وتزداد أهميته من خلال اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عملية القياس، كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور فعال في تحديد محتوى وأساليب وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية.[1]

3- معايير القياس المحاسبي

تتمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس وهذه المقاييس تتلخص في:

معايير الموضوعية: يقصد بالموضوعية أو ايجابية القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.

ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي[2]:

_ عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فإن هذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج.

_ اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

قابلية للتحقق منها: يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد للمعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق، تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو مستفيد من هذه المعلومات.

القابلية للقياس الكمي: يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، وهذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية.

الصلاحية الغرض المستهدف منها (الملائمة): وفق هذا المعيار يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس، وما سيطرأ عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة ويفترض أن يكون قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من القياس المحاسبي.[3]

معيار الفائدة: ليست المحاسبة هدف بحد ذاتها هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدمها سواء داخل أو خارج الوحدة

---

[1] محمد معتصم إبراهيم حمد وإسماعيل محمد النجيب **"بدائل القياس ودورها في إدارة الإرباح في المنشآت الصناعية"** عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16(1)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، متاح على الموقع التالي: www.sustech.edu _ تاريخ الإطلاع (2017/15/01)، ص139.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص142.

[3] رولا كاسر لايقة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة.[1]

المطلب الثاني: خطوات وأساليب القياس المحاسبي

من أجل إتمام عملية القياس هناك مجموعة من خطوات وأساليب يجب إتباعها تتمثل في:

1- خطوات القياس المحاسبي:

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

_ **تحديد الخاصية محل القياس** : والتي هي بالنسبة للوحدة الاقتصادية حدث اقتصادي أثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديد دقيقا.

_ **تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس:** تحديد نوع المقياس لعملية القياس التي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس،فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس المناسب لهذا المقياس الترتيب.

_ تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس: حيث يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي:

_ الهدف من عملية القياس.

_ الأفق الزمني لعملية القياس.

2- أساليب القياس المحاسبي:

يتوقف اختيار أسلوب القياس في مجال المحاسبة على الغرض من عملية والأفق الزمني لها، وهناك أساليب يمكن إتباعها في عملية القياس والتي تتمثل فيما يلي[3]:

- **أساليب القياس الأساسية أو المباشرة** : تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبة ممثلة بقيمة الخاصة محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية حسابية أو رياضية أو استخدام وسائط أخرى، مثلا قياس تكلفة الشراء أصل تكون مباشرة من فاتورة الشراء (أي مثبت على فاتورة الشراء). كما يعتبر التبويب المحاسبي أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس المباشرة.

- **أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة** : يستخدم هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك من خلال استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، وتعتبر القياسات بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة.

- **أساليب القياس التحكمية**: ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح **MEASUREMENTS BY BIAT** "قياسات مجازية" وتشبه هذه الأساليب في إجراءات أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها

1 رولا كاسر لايقة، مرجع سبق ذكره، ص 45.
2 السيد عطا الله، مرجع سبق ذكره، ص 182.
3 وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص109.

عرضة لأثار التحيز الناتجة عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس وفي هذا مجال وصفة لهذا النوع من القياسات يقول **IJIRI** تكون أساليب القياس تحكمية 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.

تندرج معظم الأساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فالقياس قيمة أصل معين توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي إلى نتيجة تختلف عن نتائج المحققة بالبدائل الأخرى.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

تحكم عملية القياس المحاسبي عدة ضوابط وحدود مما يخلق مشاكل تحد من نتائجه وطبقا لهذا يمكن تلخيص أهم مشاكل القياس المحاسبي بما يلي[1]:

- من الصعوبة يمكن الاستمرار بتطبيق بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها على سبيل المثال ثبات وحدة النقد ومبدأ الكلفة التاريخية.
- إن عملية القياس تستلزم الاهتمام بتطبيق خلاق ومبدع لفرضية الموضوعية وهذه تواجه بعض المشاكل في حال اعتماد أساليب القياس التقليدية.
- تنوع أساليب وطرق القياس مما يصعب بدقة الحكم في اختيار أي من تلك الطرق.
- هناك مشاكل تتعلق بقياس الدخل الناجم عن بنود الإيرادات والمصروفات غير الاعتيادية.
- مشاكل تتعلق بمعالجة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أصول ثابتة.
- مشاكل ذات علاقة ببعض بنود المصارف، كمصاريف البيع والتوزيع....الخ.
- مشكلة تحديد الأسعار وعلاقتها بقياس الربح.

1- قيود القياس المحاسبي:

أوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الأخذ بعين الاعتبار ببعض القيود على دقة ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات وتتلخص هذه القيود في ما يلي[2]:

عدم التأكد: من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكتفي لانجاز التعهدات الموكلة إليها وأن حياتها غير محددة بفترة زمنية معينة وحتى يمكن قياس نتائج لأغراض الإفصاح المحاسبي.

ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي إجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي ينصف بالغموض، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقتضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل التي تختلف فيه درجة الاعتماد عليها.

الموضوعية والقابلية التحقق(عدم التحيز): يعتبر تحديد تحيز القياس المحاسبي أمر صعبا في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيرا نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة

---

[1] عبد العزيز النقيب **"مقدمة في نظرية المحاسبة"** ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص348.

[2] بالرقي تيجاني **"القياس في المحاسبة ماهيته، قيوده ومدى تأثيره بالتضخم"** مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، متاح على الموقع التالي: www.univ_stif.dz تاريخ الإطلاع (2017/01/31)،ص- ص: 63- 66.

أخرى ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب أخرى.

وحدة النقد كأساس للقياس: تحتاج المحاسبة إلى وحدة القياس موحدة تربط بين جميع العمليات المتعلقة بالمؤسسة تسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنة، وتستعمل عادة وحدة النقد الوطني (الدينار الجزائري) كأساس لقياس مختلف الأحداث المالية وفي حالات عديدة تعتبر وحدة النقد أفضل وحدة للقياس وخاصة في عملية تجميع البيانات، أما أحداث غير القابلة للكم النقدي فإنها تستبعد من مجال وحدة القياس واحدة.

الحيطة والحذر: يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لعملية 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 غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

2- التحيز في القياس المحاسبي:

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس وأي كان مجالها في العلوم البحثية أم في العلوم الاجتماعية على حد سواء، لكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلا وبالإمكان تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم البحثية فإن في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة وغالبا ما يكون كبيرا ومن الصعب قياسه، وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، ثم بطبيعة عملية القياس من الناحية الأخرى.

وعلى هذا أساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام وهي على نحو التالي:

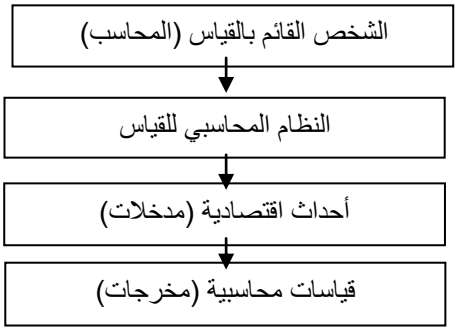
- **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض الاعتراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهر هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية في فترات التضخم أو الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل آثار التضخم أو الانكماش[1].
- **تحيز القائم بالعملية القياس:** وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أن القياس 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[2].
- **التحيز المشترك:** وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بالعملية القياس والقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام 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[3].

يبين الشكل التالي مصادر تحيز القياس المحاسبي والتي تقوم على الأربعة الأركان رئيسية وهي:

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 135.
[2] نفس مرجع ، ص 140.
[3] نفس مرجع ، ص141.

الشكل رقم (2-2) : أركان عملية القياس المحاسبية



المصدر: وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 132.

المبحث الثاني: قياس عناصر الميزانية وحساب النتيجة

يتم القياس العناصر القوائم المالية مثل الأصول، الخصوم، الأعباء، الدخل والإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل المعلومات المقدمة لقراءة القوائم المالية كون أن الأنشطة المحاسبية المختصة بقياس أثر الأحداث الاقتصادية للمؤسسة المكونة للقوائم المالية.

المطلب الأول: أساليب القياس عناصر القوائم المالية

قبل تطرق إلى أساليب متبعة لقياس عناصر القوائم المالية يجب علينا أولا معرفة عناصر القوائم المالية.

1- عناصر القوائم المالية:

توصف عناصر القوائم المالية على أنها خلاصة العمليات المالية والأحداث التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وهي تتمثل في:

الأصول: وفق تعريف الهيئة الأمريكية لمعايير المحاسبة المالية FASB لعام 1985 فإن الأصول" هي منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع (شراء قانوني) أو سيطرة عليها (عقد إيجار تمويلي leasing) نتيجة أحداث وعمليات تمت في الماضي.

يلاحظ أن هناك ثلاثة خصائص يجب توافرها في الأصل:

- وجود منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها، فعدم توافر شرط المنفعة الاقتصادية المستقبلية يعني أن الأصل خسر قيمته، يجب استبعاده من قائمة المركز المالي، مثل اهتلاك أصل ثابت بتفادي عمره الإنتاجي وعدم توقع منفعة اقتصادية مستقبلية.
- قدرة الوحدة على التحكم في المنافع أو السيطرة عليها، ويتحقق ذلك بالحيازة القانونية للأصل أو بالشراء بموجب عقد إيجار تمويلي طويل الأجل.
- إن قدرة الوحدة على التحكم أو سيطرة قد نتجت عن أحداث فعلية تمت في الماضي، فالأحداث الاحتمالية أو الافتراضية يستبعدها المحاسب من سجلاته.[1]

الالتزامات: هي الالتزامات أو مطالب على الأصول والتزامات هو عبارة عن تعهد حالي للوحدة الاقتصادية ينتج عن أحداث السابقة والذي من المتوقع عند تسويته حدوث خارج لمنافع

[1] رضوان حلوة حنان [1]**"محاسبة المؤسسات الفندقية : المحاسبة الفنادق، محاسبة المطاعم، التحليل الإحصائي"**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص- ص: 69- 70.

الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية. ويجب تكون الالتزامات قد نشأت عن عملية فعلية وليس عملية الافتراضية.[1]

حقوق الملكية: تمثل حقوق الملكية مطالبات على صافي الأصول المنشأة "لأن الحق الملكية" وهي الحصة المتبقية في الأصول الوحدة الاقتصادية بعد سداد كافة الالتزامات اتجاه الغير.[2]

صافي الأصول = حقوق الملكية
الأصول – الالتزامات = حقوق

الدخل: وهو عبارة عن التغيرات في حقوق الملكية (صافي الأصول) خلال الفترة نتيجة المعاملات والأحداث غير المرتبطة بأصحاب الملكية والتي تتضمن كل المتغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة ما عدا تلك ناتجة عن الاستثمار بواسطة الملاك والتوزيعات على الملاك.

الإيرادات: هي التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الوحدة الاقتصادية أو النقص في الالتزامات نتيجة إنتاج وتسليم السلع أو التأدية الخدمات التي تحدث خلال فترة المعينة بخلاف الاستثمارات من الملاك والتوزيعات إليهم.

المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة عن أي عمليات أخرى خلال فترة المالية ماعدا تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة الملاك.

الخسائر: وهي عبارة عن النقص في حقوق الملكية نتيجة الأنشطة العادية للمؤسسة أو نتيجة العمليات أخرى خلال فترة المالية فيما عدا المصروفات أو التوزيعات الأرباح (توزيعات على الملاك). [3]

2- أساليب قياس عناصر القوائم المالية:

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي SCF فإن قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي يتشكل من مبادئ وقواعد عامة للتقييم إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية حتى تقدم صورة صادقة عن وضعيتها المالية وذلك حسب الفقرة (54.5) من الإطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة الدولية IASB.[4]

كما تجدر الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي الصادر عام 1989 لم يتطرق إلى مفهوم القيمة العادلة الذي تم عرضه لأول المرة في المعايير الدولية التقارير المالية IFRS عام 1995 في (IAS32،IAS18، IAS2، IAS16، IAS38) مفهوم التكلفة التاريخية والجارية تختلف عن تلك المعتمدة في IFRS على القيمة العادلة "هي المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسويته التزام بين أطراف مستقلة وعلى معرفة الحقائق المحيطة بالعملية في ظل آليات السوق. [5]

يمكن تلخيص هذه الأساليب والطرق للقياس مستخدمة في عملية إعداد القوائم المالية كمايلي:

---

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون [(2)] **"أسس المحاسبة المالية"** ، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص66.

[2] نفس المرجع، ص67.

[3] محمد سمير الصبان وآخرون **"دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة"**، الدار الجامعية لنشر وطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001، ص- ص: 13- 14.

[4] سعيدي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص137.

[5] Robert Obert et Marie Pierre Mairesesse (**Comptabilité et Audit)** 2eme édition ;Dunod ; Paris 2009 ;p 18.

التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمال في الوقت الحالي وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء.[1]

القيمة الجارية: عرفت القيم الجارية بأنها محاسبة تقوم على تقييم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل المستمر لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي مما يؤدي إلى المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية والنقدية.

القيمة الحالية : تحديد قيمة الأصل أو مجموعة الأصول على الأساس قيمة التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة من المنشأة بسبب هذا الأصل أو بسبب مجموعة الأصول، وتقاس القيمة الحالية عن طريق خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل فائدة. [2]

صافي القيمة البيعية: هو المبلغ الذي الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع حيث يتم إعادة تقييم مجمل الأصول بقيمتها البيعية الصافية. وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشرة من خلال أسعار السوق يتم اعتماد على أحد بديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن مشروع.
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.[3]

المطلب الثاني: قياس عناصر الميزانية

تتضمن الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم وهي عبارة عن وثيقة محاسبية تعطي صورة شاملة لممتلكات المؤسسة وما عليها خلال سنة معين.

1- قياس عناصر الأصول:

تعرف الأصول الثابتة حسب SCF على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد السنة المالية.[4]

الأصول معنوية:

هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطة العادية ومن أمثلتها مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، برمجيات المعلوماتية والامتيازات والبراءات والمعاملات. يدرج فارق اقتناء بالإيجاب أو السلب في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله، يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول المؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين[5]:

---

[1] كتوش عاشور **"متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموح د IAS/IAFRS في الجزائر "**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، جامعة الشلف، الجزائر، متاح على الموقع التالي: www.univ.chelf.dz تاريخ الإطلاع 2017/01/31)، ص.304.

[2] مصطفى حامد سالم الحكيم وعبد السلام عوض حيز السيد آدم **"الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية "**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد(1) 17، جامعة الزعيم الأزهري، 2016، متاح على الموقع التالي: www.sustech.edu تاريخ اطلاع (2017/02/03)، ص121.

[3] حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان **"نظرية المحاسبة"**، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة، عمان، الأردن، 2011، ص- ص: 282- 283.

[4] مصطفى عوادي **"المعالجة المحاسبية للإهتلاك حسب نظام المحاسبي المالي"** مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد (05، السنة05)، (منشورات جامعة الوادي)، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، www.univ_eloued.dz تاريخ اطلاع (2017/02/05)، ص124.

[5] المادة رقم 132.13 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره،ص17.

- تكلفة الاقتناء سندات المؤسسة المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات.
- والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإدماج "Good Will".

الأصول الثابتة المادية (العينية):

تعرف على أنها موجودات الملموسة التي تمتلكها المؤسسة والموجودات الإنتاج السلع والخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية.[1]

1- نفقات البحث والتطوير : تشكل النفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن تطوير التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في حالات التالية[2]:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على خطوط كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- إذا كان يمكن تقييم (القياس) هذه النفقات بصورة صادقة.

2-1- إهتلاك أصل:

الإهتلاك: هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة المؤسسة لنفسه.

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة لمنافعها الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل بالطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج.

وتكون طريقة خطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما وفي حالة حصول الإهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله ثبات، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.

3-1- تقييم أصل عند خروجه من المؤسسة: يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، لم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج.[3]

4-1- خسارة قيمة : ينبغي على كل مؤسسة قيام بالمقارنة مابين قيمة قابلة للتحصيل وقيمة الصافية المحاسبية بعد الاهتلاك فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.[4]

---

[1] مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص125.

[2] المادة رقم 121.13 من القانون" **المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، "**يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] المواد رقم 121.11 و121.12، نفس المرجع، ص9

[4] المادة رقم 121.10، نفس المرجع ، ص9.

1-5- القياس اللاحق : في إطار معالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني يعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجوع خسائر القيمة اللاحقة (المتراكة).[1]

ووفق المعيار الدولي رقم 16 التثبيتات المادية اقترح طريقتين لتقييم التثبيتات المادية هما طريقة الكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم وإذا فضلت المؤسسة طريقة الثانية وجب على المؤسسات تقييم تثبيتاتها العينية كما كان هناك انحراف في بقيمة المحاسبية إلا أن طريقة إعادة التقييم هي طريقة اختيارية حسب نموذج الجزائري.

إلا أن نظام المحاسبي المالي يستمد قواعد تقييم التثبيتات المادية والمعنوية من المعايير الدولية الخاصة بالتثبيتات IAS39،IAS16 ، IFRS13 بالإضافة إلى أنه استحدث في بنوده حول الأصل البيولوجي والتوظيف العقاري.

1-6- الحالات الخاصة لقياس الأصل المعنوي والعيني:

تتمثل في:

- **الحالة الخاصة بالأراضي والمباني**: تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهتلاك[2].
- **حالة الخاصة بالعقارات الموظفة** : يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أراضي، بنايات أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار.... تثمين رأس المال. فهو غير موجه لاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية، أو بيع في إطار النشاط العادي[3].
- **حالة الخاصة بالأصل البيولوجي** : يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كا إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. وفي هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة[4].
- **العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير (شركة المساهمة):**

العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين[5].

- كما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يجوز كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

---

[1] المادة رقم 121.21 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص10

[2] المادة رقم 121.9، نفس المرجع، ص9.

[3] المادة رقم 121.16 ، نفس المرجع ، ص 10.

[4] المادة رقم 121.19 نفس المرجع، ص10

[5] النظام المحاسبي المالي ، صفحة زرقاء ، البويرة ، الجزائر ، أفريل 2010 ، ص- ص : 43-43

الحسابات الموحدة (المدمجة):

كل وحدة لها مقر اجتماعي أو نشاط في التراب الوطني تراقب وحدة أو عدة وحدات تعد وتعرض في نهاية كل دورة مالية موحدة تظهر المجموعة كأنها وحدة واحدة.

ومن المفاهيم الجديدة التي نتجت عن عملية توحيد الحسابات.

تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة تسيير السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة وتتحقق في الحالات التالية[1]:

- الملكية المباشرة أو غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في المؤسسة الموحدة.
- ملكية 50% من حقوق تصويت نتيجة اتفاق مع باقي الشركاء أو المساهمين.
- القدرة على تسمية أو تعيين أغلبية المسيرين في وحدات الأخرى.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات أعضاء تسيير في الشركة الموحدة.

الحسابات المركبة (التوفيقية):

تعدها كل الوحدات الاقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، ولا توجد هناك روابط قانونية فيما بينها تقوم بإعداد وتقديم حسابات تسمى على سبيل الوجوب حسابات المركبة.

في حوصلة إن نظام المحاسبي المالي يتوافق مع ما جاءت به المعايير المحاسبة الدولية IAS22، IAS27،IAS28 كما أنه تطرق إلى حسابات المركبة التي لم تتطرق إليها المعايير المحاسبة الدولية.[2]

العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول.[3]

2-1- الأصول المالية الغير الجارية (تثبيتات مالية):

تسجل الأصول المالية التي تمتلكا المؤسسات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية أخرى مذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تعبير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية [4]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة بها.
- السندات المترتبة بنشاط المحافظ للاستثمار.
- السندات المتعلقة بأقساط رأس المال أو التوظيفات محتفظ بها حتى حلول أجل استحقاقها.
- القروض والحسابات الد ائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو سعة القيام ببيعها في الأجل القصير.

---

[1] النظام المحاسبي المالي، صفحة زرقاء، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[2] بوضياف صفاء **"مستجدات النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية"**، ملتقى وطني **"النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"**، جامعة مستغانم، الجزائر، ليومي الدراسة 13 و14 جانفي 2013، ص17.

[3] نفس المرجع، ص18.

[4] المواد رقم 122.1، 122.2 و122.5 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 11- 12.

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة والمصاريف البنك.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا. كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقيمها عقب إدراج الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية.

1-2-1- القيم التوظيف المنقولة:

يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة للتقييم الأصول.[1]

تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية.

تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

1-2-3-عقود الإيجار (التمويل):

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق تنازل بموجب المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو مدفوعات عديدة.[2]

يمكن تمييز بين عقد إيجار البسيط وعقد إيجار التمويل كالتالي[3]:

عقد إيجار البسيط: يعني عقد إيجار البسيط كل عقد إيجار آخر عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع عاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته.

إيجار التمويل: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أوصول الميزانية بقيمته الحقيقية للمدفوعات الدنيا، بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخر أقل ثمنا، ويدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

- عند المؤجر: فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل وفي مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك (تكلفة اقتناء) التي تشكل أيضا مصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ.

- عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر: يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي تعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعات أما بالنسبة للخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

---

[1] المواد رقم 122.6، 122.9 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] المادة رقم 135.1 نفس المرجع، ص19.

[3] المواد رقم 135.2، 135.3 نفس المرجع، ص19.

تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر كما لدى المستأجر كليهما بالتمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات.

1-2-4- معالجة لعقد إيجار التمويل:

يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقديين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.[1]

1-3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

1- 3-1- تعريف مخزون: عرف النظام المحاسبي المالي المخزون على أنه عبارة على أصول[2]:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتسابها المنتوجات المناسبة له.

يتم تصنف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

1-3-2- تقييم الأولي (مدخلات):

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى مكان وفي الحالة التي توجد عليها[3]:

- تكاليف الشراء(المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات).
- تكاليف التحويلية تتمثل في مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة إنتاج في المؤسسة.
- المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها.

---

[1] المادة رقم 135.4 من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] لمادة رقم 123.1، نفس المرجع، ص12.

[3] لمادة رقم 123.2 ،نفس المرجع ، ص13.

1-3-3- تدني قيمة المخزونات (خسارة القيمة):

تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون. وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.[1]

1-3-4- تقييم المخرجات:

يتم تقييم السلع المتعارضة عند خروجها من المخزون أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولي في الخروج (FIFO ou LIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (CUAP).

وطريقة المستعملة لتقييم المخزونات أو متابعتها تكون موضحة في الملحق.[2]

1-3-5- الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية:

يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية. [3]

2- قياس عناصر الخصوم:

تتمثل الخصوم في الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للمؤسسة بخروج موارد متمثلة في المنافع الاقتصادية.

2-1- الأموال الخاصة: تتضمن وسائل التمويل الخاصة التي سلهم بها مالكي المؤسسة أو أبقوها بصفة دائمة تحت تصرفها وتتمثل في الحسابات التالية[4]:

- رأس المال الصادر (حساب المستغل): هو مجموع المبالغ الموضوعة بصفة دائمة تحت تصرف المؤسسة وتكون في شكل مساهمات النقدية أو مادية كما تمثل القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصتها.
- رأس المال غير مطلوب: وهو رأس المال غير مستعان به.
- محول من جديد (الترحيل من الجديد): هو جزء من النتيجة الربح أو خسارة الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق. ويسجل في هذا الحساب أيضا تغيرات في طرق المحاسبية.
- النتيجة الصافية: هي الفارق مابين حسابات أعباء وحسابات منتجات السنة المالية ويصفى هذا الحساب في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي تتخذه الهيئة المختصة.
- فارق التقييم: يسجل فيه رصيد الأرباح أو الخسائر غير المقيدة في النتيجة والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية (الأصول الثابتة المالية).

---

[1] لمادة رقم 123.5 ، من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] لمادة رقم 123.6،نفس المرجع ، ص13.

[3] لمادة رقم 123.7 نفس المرجع، ص13.

[4] شغيب شنوف **"التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي"**،ط1، دار زهر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص- ص: 67- 68.

- فارق إعادة التقييم: يسجل فيه فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظ في الأصول الثابتة التي تكون موضع إعادة التقييم.
- الاحتياطات

2-2- القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض الخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

وبعد الاقتناء تقوم الخصوم المالية التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية التي تقييم حسب قيمتها الحقيقية. تنشر التكاليف المترتبة عن عملية القرض وعلاوات تسديد أو إصدار القرض بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتندرج ضمنها التكاليف التالية[1]:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض.
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك التكاليف تنفيذ القروض.
- الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإيجار التمويل.
- فوارق الصرف الأجنبي الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية.

3-2- مؤونات المخاطر والأعباء:

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون لكيان التزام القانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج مواد أمرا ضروريا لإطفاء هذا التزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ مدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي (سقوط) الالتزام معني.[2]

4-2- الضرائب المؤجلة:

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. وهي عبارة عن مبلغ ضريبية عن الأرباح قابلة للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.[3]

المطلب الثالث: قياس عناصر حساب النتيجة (قائمة الدخل)

يسمح حساب النتائج بتقييم الأداء المؤسسة إذ أنه يلخص مجمل الأعباء والنواتج الملحة خلال الدورة المحاسبية. ويتمثل في الحد الأدنى للمعلومات الواجب توافرها قي حساب النتيجة حسب طبيعة في الهامش التجاري، EBE،VA ، وهذا وفق النظام المحاسبي المالي كما سمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتيجة في حين إلغائها من المعيار IAS1 عند عرضه لقائمة الدخل (حساب النتيجة).

---

[1] المواد رقم 126.1 ،126.2، من القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] لمواد رقم 125.1 ،125.3، نفس المرجع، ص14.

[3] لمواد رقم 134.1 ،134.2 نفس المرجع ، ص 18.

1- عناصر حساب النتيجة:

يتكون من مجموعة العناصر التالية:

- الإيرادات:

هي زيادة في المنافع الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم كما تشمل استرجاع خسائر القيم والمؤونات.[1]

تقاس الإيرادات وفق المعيار الدولي IAS18 بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابلة للاستلام ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو التقديم الخدمة مع الأخذ بالحساب مبلغ الخصومات التجارية والكمية.[2]

- الأعباء:

هي انخفاض في المنافع التي تحصل خلال السنة في شكل تدفقات خارجية أو انخفاض وزيادة في الخصوم، وتشمل أيضا مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسائر القيمة.[3]

إضافة إلى ذلك هناك عناصر أخرى ناتجة عن الأعباء والنواتج يمكن تلخيصها في مايلي:

- تقييم الأعباء والنتوجات المالية:

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل والفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.[4]

- الإعانات:

هي عملية تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف بتحملها أو سيستخدمها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطة ماضية أو مستقبلية. وتدرج في الحسابات كمنتوجات في حسابات النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات.[5]

- العمليات المنجزة لحساب الغير:

تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى. ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله. وتدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير باسم المؤسسة وذلك حسب نوع الأعباء والمنتوجات المؤسسة.[6]

---

[1] بوضياف صفاء، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] يوسف حافظ قرطاجي **"تحقق الإيراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية"**، شهادة الماجيستر في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، متاح على الموقع التالي: www.kantakji.com تاريخ الإطلاع (2017/02/02)، ص41.

[3] بوضياف صفاء، مرجع سبق ذكره، ص13.

[4] المادة رقم 127.1 ، من القانون**" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونو الحسابات وقواعد سيرها"**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص15.

[5] المواد رقم 124.1، 124.2 نفس المرجع، ص13.

[6] لمواد رقم 131.7 ،131.8 ، نفس المرجع ، ص15.

2- دراسة حساب النتائج حسب طبيعة:

يعتبر جدول حسابات النتائج حسب نظام المحاسبي المالي أكثر تفصيلا من حيث الحسابات الوسطية التي يمكن توضيحها فيما يلي:

- **إنتاج السنة المالية** : إنتاج السنة المالية يعطي صورة أحسن عن نشاط الحقيقي للمنشأة عكس رقم الأعمال الذي ورغم أنه مؤشر جيد عن حجم نشاط المؤسسة وخاصة المؤسسات التجارية، إلا أنه قد يعطي صورة غير واضحة عن نشاط المؤسسة خاصة إذا كان هناك فرق بين الإنتاج والمبيعات مما ينتج عنه تغيير في المخزون أو يكون الإنتاج المثبت مرتفع.[1]

- **القيمة المضافة VA**: تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها بفعل استغلال، وهي ترجمة لما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها وتقيس الوزن الاقتصادي للمؤسسة، وتتوزع القيمة المضافة سواء على مصاريف المستخدمين أو الضرائب والرسوم والأرباح الموزعة (المساهمين).[2]

- **الفائض الإجمالي للاستغلال EBE** :يلعب دور مهم في دراسة مردودية المؤسسة فهو يحتل مركز جدول حسابات النتائج حسب طبيعة وهو مفهوم جديد جاء به النظام المحاسبي المالي.[3]

- **النتيجة العملياتية**: تشمل كل النواتج والمصاريف المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة ورغم أنها مفيدة في الحكم على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق ربح من أنشطتها المستمرة باعتبارها تستثني النواتج والإيرادات غير العادية.[4]

- **النتيجة المالية:** وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية. [5]

- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** هي مجموع كل من النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية وتعتبر مؤشر عن النشاط التشغيلي والمالي للمؤسسة.

وإذا طرحنا منها ضريبة نحصل على النتيجة الصافية للأنشطة العادية. [6]

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** : هي عبارة عن الفرق مابين النتيجة العادية قبل الضرائب والحساب (695 أو698) والحساب (692 أو693).

- **النتيجة غير العادية** : تعبر عن الفرق بين النواتج والأعباء من الأنشطة التي لا تدخل ضمن الأنشطة التشغيلية (العادية) للمؤسسة.[7]

- **النتيجة الصافية**: عبارة عن الفرق مابين النتيجة الصافية للأنشطة التشغيلية والنتيجة العادية كما أنها تعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق الربح من جميع الأنشطة عادية أو استثنائية.[8]

---

[1] www. Ac. Guyane. Fr. a consulte le (14/04/2017) ; p.446.

[2] مبارك لسلوس **"التسيير المالي"**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بالعكنون، الجزائر، 2012، ص27.

[3] Jean Pierre Lahille et Florent Deisting **(Analyse Financier)** 4eme edition ; Dunod ; Paris ; 2013 ; www. Dplu. Org. A consulte le (15/04/2017) ; p.61.

[4] www. Ac. Guyane. Fr **;** Opcit ; p. 447.

[5] العينوس رياض **"أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة"**، ملتقى الوطني **"النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"**، جامعة مستغانم، الجزائر، ليومي الدراسة 13 و14 جانفي 2013، ص12.

[6] Jean Pierre Lahille et Florent Deisting ; Opcit ; p. 65.

[7] العينوس رياض، مرجع سبق ذكره، ص13.

[8] Robert Obert et Marie Pierre Mairesesse ; Opcit ; p.11.

3- دراسة حساب النتيجة حسب الوظيفة:

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

- تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط.
- تصنف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات.
- تصنف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية والمناطق الجغرافية.

يمكن تلخيص مجاميع حساب النتيجة حسب الوظيفة كما يلي:

- **هامش الربح الإجمالي**: وهو الفرق بين رقم الأعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلفة الإستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.
- **النتيجة الوظيفية:** وهي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات الوظيفية الأخرى مع طرح التكاليف والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى الوظيفية.
- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** النتيجة الوظيفية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الإهتلاك + منتجات مالية – أعباء مالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** النتيجة قبل الضريبة – الضرائب الواجبة دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- **نتيجة السنة المالية الصافية** : النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + الإيرادات غير العدية.

ويبن في الشكل التالي كلا من حسابات حسب الوظائف وحسابات حسب الطبيعة:

[1] شغب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 154- 156.

الشكل رقم (2-3) : حسابات النتائج حسب الوظائف وحسب الطبيعة

حسب الطبيعة		حسب الوظيفة
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتاجات المصنعة والجاري تصنيعها الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال		رقم الأعمال كلفة المبيعات
إنتاج السنة المالية (1)		**هامش الربح الإجمالي**
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكية الأخرى		منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
إستهلاك السنة المالية(2)		
3- القيمة المضافة (2-1)		
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم المماثلة		
4- الفائض الإجمالي للاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى المخصصات الإهتلاك والأرصدة استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة		
	النتيجة العملية	
	المنتجات 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	
	المنتجات غير العادية الأعباء غير العادية	
	النتيجة الاستثنائية	
	النتيجة الصافية للسنة المالية	

المصدر: لزعر سامي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

خلاصة

تم تناول في هذا الفصل موضوع القياس المحاسبي، الذي بكونه يعد ركيزة أساسية من الركائز التي تستند إليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية في توفير المعلومات المتعلقة بالأداء المؤسسة.

تكمن أهمية من خلال تطورات العميقة التي شهدتها المحاسبة (الجزائر) وهذا من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية، ليشتمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية لمعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية وفقا لمق ايس النوعية التي تتكيف مع المعايير الدولية. والتي تحدد مفاهيم وقواعد التقييم سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أو الإنتاج ونشر المعلومات التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسات وتفيد كل مستخدمي هذه المعلومات المالية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمؤسسة رام سكر

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة رام سكر

تمهيد

تعتبر القوائم المالية محصلة النظام المحاسبي التي لها أهمية البالغة لدى المؤسسة لهذا تحظى بالاهتمام الكبير من قبل مستخدمي القوائم المالية، باعتبارها أداة للوصول إلى النتائج التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ومدى تحقيقها لأهدافها. ولهذا الغرض قمنا بهذه الدراسة بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى أسس ومفاهيم للعمليتين القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وهذا من أجل الإجابة على إشكالية الرئيسية للبحث ووصول إلى الهدف.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة Ram Sucre

تعتبر مؤسسة RAM Sucre من أبرز المؤسسات التي لها أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني، بحيث ترجع هذه أهمية أساسا إلى الدور كبير الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني من خلال عملية الإنتاج وكذلك تشجيع المنتجات الوطنية وترقية النشاط الوطني.

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة Ram Sucre :

أنشئت وحدة مستغانم التكرير السكر بتاريخ 16 ماي 1965 بالمرسوم الوزاري رقم 49/ CAB والقرار رقم 115D/355/96 بتاريخ 23 ماي 1969.

تقع الوحدة في غرب مدينة مزغران على الطريق الرابط بين وهران ومستغانم وتشمل مساحة قدرها 10 هكتارات، وساهم في انجازها الشركة الفرنسية Five Cail Bab Cock Fcb الشركة الايطالية Rengiene حيث كان وضع الحجر الأسود الأساسي في سنة 1970 انطلقت العملية الإنتاجية بها بتاريخ 1974/04/18. والهدف من إنشائها هو تكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك المتمثل في:

- بقايا
- سكر أبيض مبلور بوزن 50 كغ.

1- تعريف المؤسسة:

إن هدف المؤسسة ذات الطابع الإنتاجي وضعت أساسا لتكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك ويقع مقر المركزي في خميس مليانة وتتركب من وحدات للإنتاج وهي:

- معمل تكرير السكر بخميس مليانة.
- معمل تكرير السكر بمستغانم.

في 02 فيفري 2000 كان هناك تعديل وزاري فاستقلت لوحدها وحسب إحصائيات 2001 وصلت القدرة الإنتاجية للمؤسسة إلى:

- معالجة السكر الأحمر المقدر ب330 طن في اليوم.
- منتوج السكر الأبيض المبلور في الأكياس حجم 50 كلغ بقدر 10 طن في اليوم.

تهتم المؤسسة بالتموين، الإنتاج، التمويل، التكييف، الترقية، التسويق والتوزيع لكل مواد الصناعات الغذائية واستغلال وتسيير وتنمية نشاطات إنتاج السكر.

نظرا لصعوبة التمويل المواد الأولية (السكر الأحمر) التي تستورد بأكملها من الخارج وبالعملة الصعبة وبسبب الوضعية المالية للشركة لا تمتلك القدرة على تمويل ذاتها أصبح من الواضح ضرورة البحث عن الشريك يمول الشركة بالمواد الأولية حتى يمكنها العمل والإنتاج ويعطيها فرصة النهوض.

أصبحت المؤسسة تتعامل مع القطاع الخاص بداية من سنة 2001 نظر لتخلي الدولة من الدعم المالي والمادة الأولية، حيث تعاملت المؤسسة في البداية مع شركات لحلف التجارة LIC والتعامل الثاني فقد كان مع مؤسسة شرفاوي للتجارة أما المتعامل الثالث فهو CEVITAL ففي 2012 مؤسسة رام سكر ملك مجمع "برحال" الغربي للاستيراد " المتكون من عدة شركات متخصصة في تكرير السكر، استيراد المراد الغذائية ونقل البضائع، حيث تم تحويل الشركة من شركة عمومية إلى شركة أسهم وفق شروط معينة تم الاتفاق عليها ومن بين الشروط الأساسية:

- الاحتفاظ بالعمال.
- تسديد ديون الشركة.

الجدول رقم (3-1): يبين تقديم تعريف مختصر للمؤسسة

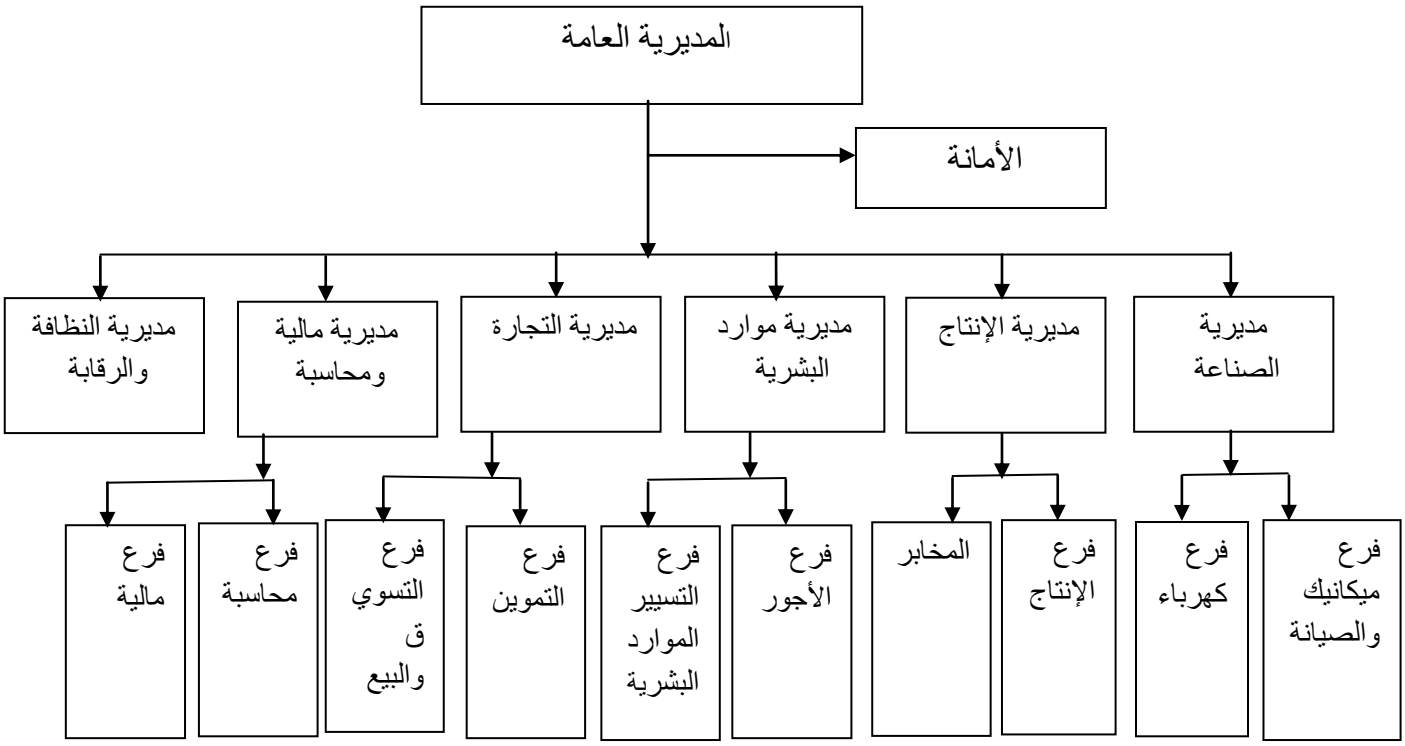
تسمية	معمل تكرير السكر RAM SUCR
رمز نشاط التجاري	107401 سكريات وتصفية
قطاع النشاط	الإنتاج الصناعي
عنوان	طريق مزغران رقم البريد 58 مستغانم
شكل القانوني	شركة ذات أسهم
رأس المال	164 مليون دينار
عددأسهم	164000 سهم بمبلغ 1000 دينار لسهم
نشاط الشركة	تكرير السكر
معلومات آخرى	شركة ذات أسهم RAM Sucre فرع من فروع مجمع "برحال" خاضعة لشركة الأم ذات الأسهم Wast Amport (التي تحقق 90 من رأس المالها).

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

2- هيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة RAM Sucre من عدة مديريات ومصالح كما هو موضح في الشكل التالي:

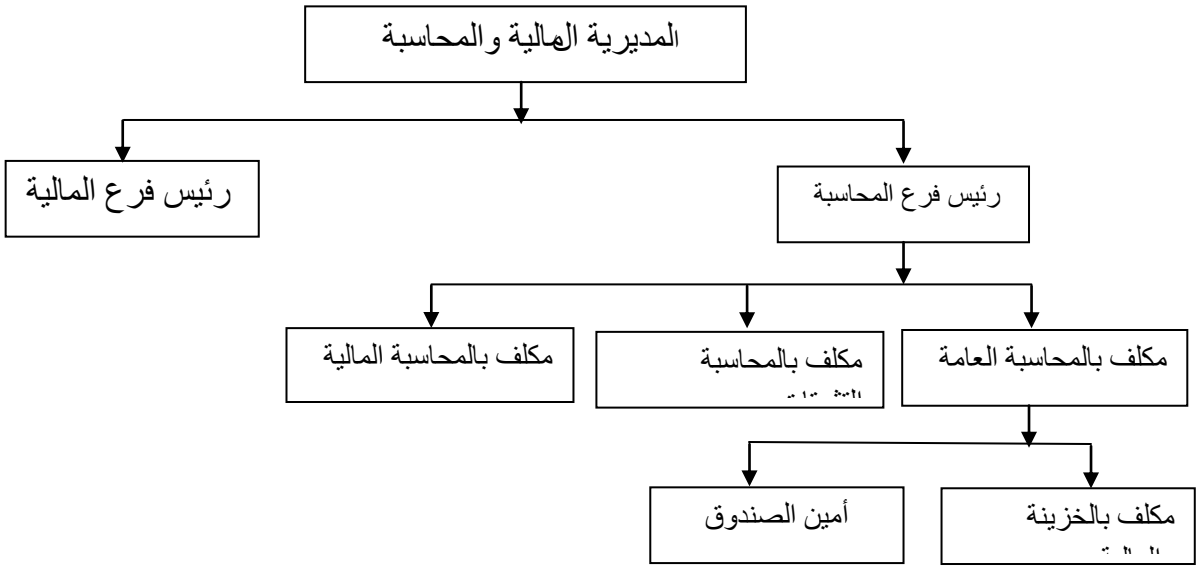
الشكل رقم (3-1) : هيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: المؤسسة رام سكر

من خلال تربص تم تطرق إلى مديرية المحاسبة والمالية ومن خلال هذا يمكن توضيح هيكل هذه مصلحة كما يلي:

الشكل رقم (3-2) : هيكل تنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: المؤسسة رام سكر

المطلب الثاني : إفصاح عن الميزانية وحسابات النتائج

وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يمكن عرض الميزانية وحساب نتائج كما يلي:

1- إفصاح في الميزانية العامة للمؤسسة رام سكر

إن شكل العام لميزانية مؤسسة رام سكر قد عرض وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، يتكون من جانبين: جانب الأصول وآخر جانب الخصوم كما هو موضح في جدولين رقم (3-2) الذي يعرض ميزانية الأصول والجدول (3-3) يعرض ميزانية الخصوم.

الجدول رقم (3-2) : الميزانية المحاسبية لجانب الأصول لسنة 2015، 2014

الأصول / السنوات	الإجمالي 2015	اهتلاك وخسائر قيمة 2015	الصافي 2015	الصافي 2014
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارقبين الاقتناء	-	-	-	-
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية	3160112757,88	1754327092,88	1405785665,04	1459736782,9
تثبيتات قيد الإنجاز	27251663,68		27251663,68	18027292,6
تثبيتات مالية				
سندات مقومة حسب طريقة المعادلة	-	-	-	-
مساهمات أخرى وحقوق لدى الغير	-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة	-	-	-	-
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	282000,00		282000,00	282000,00
مجموع الأصول غير الجارية	**3187646421,56**	1754327092,88	**1433319328,72**	**1478046075,6**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	68278684,27		68278684,27	54184457,8
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن	351204081	730696,30	350473385,65	389335288,7
المدينون الآخرون	19998929,47		19998929,47	13553006,5
الضرائب	86395749,24		86395749,24	60411747,4
الأصول الجارية أخرى				207382,5
الموجودات وما شابهها				
توظيفات والأصول المالية الجارية الأخرى				
_ الخزينة	82028728.68		82028728.68	104099050,2
مجموع الأصول الجارية	**607906173,61**	730696,30	**607175477,31**	**621790933,3**
المجموع العام للأصول	**3795552595,17**	**1755057789,14**	**2040494806,03**	**2099837008,9**

المصدر : من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (3-3): الميزانية المحاسبية لجانب الخصوم لسنة 2015، 2014

الخصوم / السنوات	صافي 2015	صافي 2014
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال الصادر	164000000,0	164000000,0
رأس مال غير مطلوب		
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)	799312,85	799312,85
فوارق إعادة التقييم	1042726860,00	1042726860,00
فارق التقييم		
نتيجة صافية	43943164,48	37456627,06
ترحيل من جديد	417243462,16	420721416,32
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية (1)		
المجموع (1)	1668712799,49	1665704216.23
الخصوم غير الجارية		
الاقتراضات والديون المالية	17500000,00	17500000,00
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية (حقوق منح الامتياز)		
مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا	4544201,74	6326648,29
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	22044201,74	23826648,29
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	149323345,79	211234781,71
ضرائب	167809870,73	167657324,29
ديون أخرى	32604588,28	31414038,40
خزينة خصوم		
محموع الخصوم الجارية (3)	349737804,80	410306144,40
مجموع عام للخصوم	2040494806,03	2099837008,92

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

2- عرض حساب النتائج لمؤسسة رام سكر

إن شكل العام لحساب النتائج مؤسسة رام سكر قد عرض وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، يتكون من عنصرين: الأول الإيرادات وآخر استهلاكات والتي هي كما يلي في الجدول:

الجدول رقم (3-4) : حساب النتائج (حسب الطبيعة) لسنة 2015 و2014

البيانات	الصافي 2015	الصافي 2014
مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة	483880064,08	501224339,83
تغيرات مخزون		
الإنتاج المثبت	8308756,36	
إعانات الاستغلال		
1_ إنتاج السنة المالية	**492188820,44**	**501224339,83**
المشتريات المستهلكة	140847602,94	143871867,00
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	18396968,59	16110375,05
2- استهلاك السنة المالية	**159244571,53**	**159982242,05**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1_2)	**332944248,91**	**341242097,78**
أعباء المستخدمين	205249450,22	162324250,81
الضرائب مدفوعات المشابهة	319633,25	763043,90
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**127375165,44**	**178154803,07**
المنتجات التشغيلية الأخرى	9446209,38	1455150,86
الأعباء التشغيلية الأخرى	11234028,01	24347254,34
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	89285626,53	101874779,05
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	7639392,69	
5- النتيجة العملياتية	**43941112,97**	**53387920,54**
المنتوجات المالية	505311,51	
الأعباء المالية	503260,00	15931293,46
6- النتيجة المالية	**2051,51**	**15931293,46**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**43943164,48**	**37456627,06**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية		
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	509779734,02	502679490,69
مجموع أعباء الأنشطة العادية	465836569,54	465222863,63
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**43943164,48**	**37456627,06**
العناصر غير العادية _ المنتوجات (يطلب بيانها)		
العناضر غير العادية _ الأعباء (يطلب بيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**43943164,48**	**37456627,06**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)		
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: عرض تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) و جدول تغيرات الأموال الخاصة

وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يمكن عرض تدفقات الخزينة جدول تغيرات الأموال الخاصة نتائج كما يلي:

1- عرض تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

يمكن عرض تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) للمؤسسة رام سكر من خلال وثائق المؤسسة كمايلي:

الجدول رقم (3-5): تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	السنة المالية 2015	السنة المالية 2014
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية		
التحصيلات المقبوضة من الزبائن (+)	560718053,47	415257976,64
المدفوعات إلى الموردين والمستخدمين (-)	498477495,75	319115433,20
مدفوعات الفوائد والمصاريف المالية الأخرى (-)	503260,00	15931293,48
مدفوعات الضرائب على النتائج (-)		
= تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	**61737297,72**	**80211249,96**
+ تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		
= صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)	**61737297,72**	**80211249,96**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	42520375,63	12646494,59
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	2853399,50	0,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		
التحصيلات عن فوائد التوظيفات المقبوضة		
= صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	**-39666976,13**	**-12646494,59**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية		
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم		
الحصص وغيرها من التوزيعات التي يتم القيام بها		
التحصيلات من الاقتراض		
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة		23437500,00
= صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)		**-23437500,00**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**22070321,59**	**44127255,3**
أموال الخزينة وما في حكمها عند افتتاح السنة المالية (1)	104099050,27	59971794,9
أموال الخزينة وما حكمها عند إقفال السنة المالية (2)	82028728,68	104099050,27
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة (2-1)	**22070321,59**	**44127255,3**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**43943164,48**	**37456627,06**

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

2- عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة

يوضح الجدول التالي جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة محل الدراسة:

جدول رقم(3-6) : جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة رام سكر لسنة 2014 و 2015

البيانات	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					34400047,73
الأرباح أو الخسائر غير المدمجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					37456627,06
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					40934581,22
الأرباح أو الخسائر غير المدمجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					43197871,48
الرصيد في 31 ديسمبر N					

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: تقديم نتائج الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بعرض النتائج المتحصل عليها وإعداد الميزانية المالية مختصرة وتمثيلها إضافة إلى مؤشرات التوازن المالي وتفسيرها من خلال جمع المعطيات ومعالجتها من جهة وتمثيل بعض النسب وتحليلها من جهة أخرى.

المطلب الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة لسنة 2014 و2015

توضح لنا الميزانية المالية المختصرة مجاميع الكبرى للميزانية المحاسبية المرتبة حسب مبدأ السيولة للأصول ومبدأ الاستحقاق للخصوم وتستعمل هذه مجاميع في عملية التحليل سواء تحليل العمودي أو الأفقي، يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

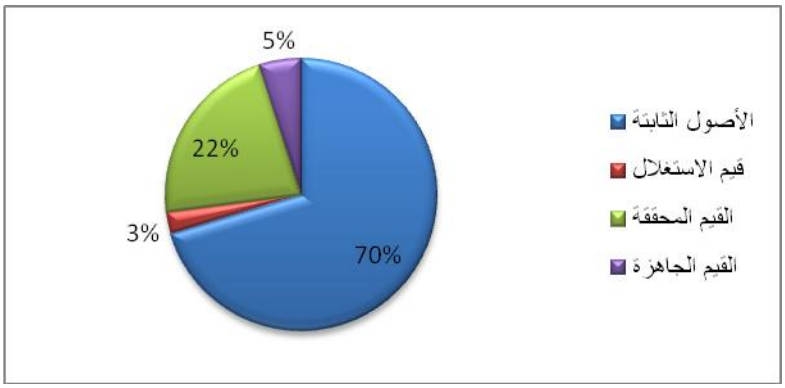
الجدول رقم (3-7) : الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014 و2015

الأصول	2015		2014	
	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة
الأصول ثابتة	1433319328,72	70,24%	1478046075,6	70,38%
القيم الاستغلال	68278684,27	3,35%	54184457,8	2,58%
القيم المحققة	456868064	22 ,39%	463507424	22,07%
القيم الجاهزة	82028728,68	4,02%	104099050,2	4,96%
المجموع	2040494806,03	100%	2099837008,9	100%

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

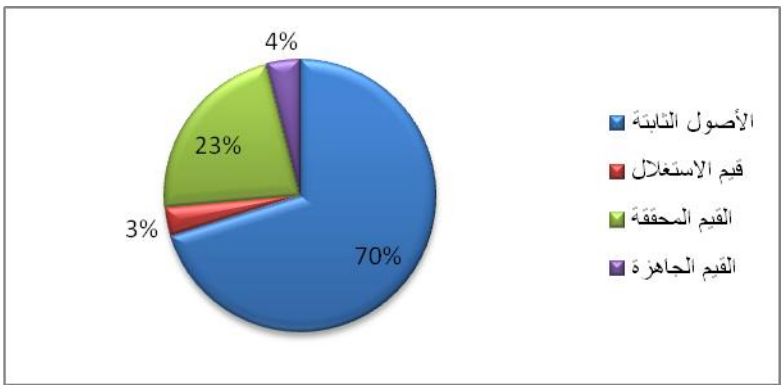
يوضح الشكلين التاليين الميزانية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014 و2015

الشكل رقم (3-3) : الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول 2014



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على الوثائق المؤسسة

الشكل رقم (3-4): الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول 2015



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على الوثائق المؤسسة

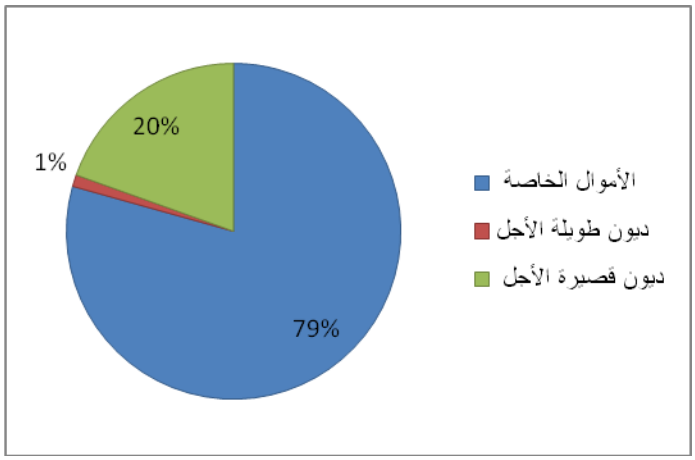
الجدول رقم (3-8): الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014 و2015

الخصوم	2015		2014	
	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة
أموال الخاصة	1668712799,49	81,77%	1665704216,23	79,33%
ديون طويلة الأجل	22044201,74	1,08%	23826648,29	1,13%
ديون قصيرة الأجل	349737804,80	17 ,14%	410306144,40	19,53%
خزينة الخصوم	-	-	-	-
مجموع	2040494806,03	100%	2099837008,9	100%

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

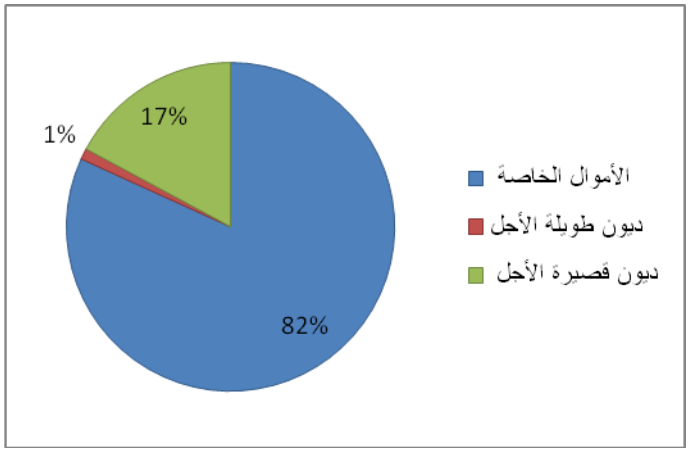
يوضح الشكلين التالين الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014 و2015

الشكل رقم (3-5): الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (3-6): الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (3-9): تحليل الأفقي للميزانية المالية المختصرة:

البيان	2014	2015	مقدار التغير	نسبة التغير
الأصول ثابتة	1478046075,6	1433319328,72	-44726747	-3,02%
القيم الاستغلال	54184457,8	68278684,27	14094226,5	26,01%
القيم المحققة	463507424	456868064	-6639360	-1,43%
القيم الجاهزة	104099050,2	82028728,68	-22070322	-21,20%
المجموع	2099837008,9	2040494806,03	-59342202,89	-2,82%
أموال الخاصة	1665704216,23	1668712799,49	3008583,26	0,18%
ديون طويلة الأجل	23826648,29	22044201,74	-1782446,55	-7,48%
ديون قصيرة الأجل	410306144,40	349737804,80	-60568339,6	-14,76%
خزينة الخصوم	-	-	-	-
مجموع	2099837008,9	2040494806,03	-59342202,89	-2,82%

المصدر : من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

تحليل:

من خلال الجدول رقم (3_7) و(3_ 9) والشكل (3_3) و(3_4) واعتماد على الميزانية المالية المختصرة لاحظنا أن قيمة الأصول الثابتة كانت جيدة خلال السنة 2014 بالمقارنة مع السنة 2015 حيث تراجعت قيمة الأصول بسبب تدهور قيمة الاستثمارات، وهذا ما أدى لعدم نمو الأصول الثابتة بينما الأصول المتداولة خلال سنة 2015 انخفضت مقارنة مع سنة 2014 وذلك راجع لانخفاض السيولة الفورية للمؤسسة.

من خلال الجدول رقم (3_8) و(3_9) والشكل (3_5) و(3_6) والميزانية المالية المختصرة للمؤسسة يلاحظ أن الأموال الدائمة لها وزن نسبي كبير في إجمالي الخصوم مقارنة بالديون قصيرة الأجل خلال فترة الدراسة كما يفسر الارتفاع في الموارد الدائمة خلال هذه الفترة نتيجة ارتفاع الأموال الخاصة (ارتفاع في النتيجة الصافية التي وضعت في رهن التخصيص) أما الديون قصيرة الأجل فقد انخفضت لتصل إلى النسبة 17,14 % من إجمالي الخصوم السنة 2015.

المطلب الثاني: تحليل وضعية المؤسسة

في هذا الجزء سوف يتم تطرق إلى تحليل الميزانية وذلك من بواسطة مؤشرات التوازن المالي وتحليل بواسطة النسب.

1- مؤشرات التوازن المالي:

يمكن توضيح ذلك من خلال ثلاثة مؤشرات مؤشر رأس المال العامل، مؤشر احتياجات رأس المال العامل ومؤشر الخزينة الصافية.

1-1- رأس المال العامل FR : يحسب وفق طريقتين:

من أعلى ميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

الجدول رقم (3-10): حساب رأس المال العامل FR (من أعلى ميزانية)

البيانات	2015	2014
الأصول دائمة	169077001,23	1689530864,52
الأصول الثابتة	1433319328,72	1478046075,6
رأس المال العامل	257437672,51	211484788,92

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

من أسفل ميزانية:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون القصيرة الأجل

الجدول رقم (3-11): حساب رأس المال العامل FR (من أعلى ميزانية)

البيانات	2015	2014
الأصول متداولة	607175476,95	621790932
ديون قصيرة الأجل	349737804,8	410306144,4
رأس المال العامل	257437672,51	211484788,92

المصدر : من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل خلال السنتين موجب وهذا يعني أن الموارد الدائمة تمول الأصول الثابتة ومنه يمكن القول بأنها حققت التوازن المالي خلال سنتين 2014 و2015 حيث في سنة 2015 ارتفع مقارنة بالنسبة 2014 وهذا راجع إلى ارتفاع الموارد الدائمة وبالتحديد ديون طويلة الأجل.

2-1- احتياجات رأس المال العامل BFR:

يحسب وفق الطريقة التالية:

الجدول رقم (3-12): حساب احتياجات رأس المال العامل BFR

البيانات	2015	2014
قيم الاستغلال +قيم المحققة	525146748,27	517691881,8
دقصيرة الأجل – سلفات مصرفية	349737804,80	410306144,40
احتياجات رأس المال العامل	145408948,47	107385737,4

المصدر : من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل موجب خلال السنتين وهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد التمويل فهي بحاجة إلى وسائل وموارد مالية أخرى.

3-1- الخزينة TN : تحسب وفق طرقتين :

طريقة الأولى:

الخزينة = خزينة الأصول - خزينة الخصوم

الجدول رقم (3-13): حساب الخزينة TN

البيانات	2015	2014
خزينة الأصول	82028728,68	104099050,2
خزينة الخصوم	-	-
الخزينة	82028728,68	104099050,2

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

طريقة ثانية:

الخزينة = الرأس المال العامل - احتياجات رأسمال العامل

الجدول رقم (3-14): حساب الخزينة TN

البيانات / السنوات	2015	2014
رأس المال العامل	257437672,51	211484788,92
احتياجات رأس المال العامل	145408948,47	107385737,4
الخزينة	82028728,68	104099050,2

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن الخزينة موجبة في هاته الحالة قامت المؤسسة بتجميد جزء من أموالها الثابتة لتغطية رأس المال العامل مما يطرح عليها مشكلة الربحية ويجب عليها معالجة هذه الوضعية إما عن طريق تقديم تسهيلات إلى الزبائن أو تحويلها إلى استثمارات.

2- تحليل بواسطة النسب:

تعتبر النسب من أهم المحاور في التحليل المالي لمؤسسة وهي تعبر عن علاقة مابين قيمتين سواء تعلقت بصنف من الميزانية أو معطيات أخرى والتي تسمح بمتابعته تطور المؤسسة ومن أهم هذه النسب نجد:

2-1- نسبة السيولة:

نقوم بحساب نسبة السيولة من أجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في أجالها المحددة وسوف يتم التعرف على نسب السيولة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-15) : حساب نسبة السيولة لسنة 2014 و2015

النسبة/ السنة	العلاقة	2014	2015
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة/الديون قصيرة الأجل	1,151	1,736
نسبة السيولة المختصرة	(القيم المحققة+القيم الجاهزة)/الديون القصيرة الأجل	1,383	1,540
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة/الديون القصيرة الأجل	0,253	0,234

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

-تحليل نسبة السيولة العامة : نلاحظ أن نسبة السيولة العامة مرتفعة فهذا يدل على الوضعية الجيدة للمؤسسة وأنها قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بأصولها المتداولة (أي رأس المال العامل موجب) من جهة ومن جهة أخرى إمكانية حصول على قروض أخرى.

-تحليل نسبة السيولة المختصرة: نلاحظ أن نسبة السيولة المختصرة لسنة 2015 قدرت بـ 1,540 وهي نسبة مرتفعة وهذا يعني أن المؤسسة احتفظت بأموال سائلة أكثر من حاجتها وهذا يعني أن المؤسسة لا تواجه أي صعوبات في التزام بمستحقاتها في تاريخ استحقاق.

-تحليل نسبة السيولة الفورية: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة حققت نسبة عالية في سنة 2014 مقارنة بالنسبة 2015 وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة موجودات وما يماثلها وهي نسبة مقبولة وهذا يعني أن الديون قصيرة الأجل مغطاة بالقيم الجاهزة.

2-2- حساب نسبة التمويل:

يوضح الجدول التالي مختلف نسب التمويل للمؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (3-16) : حساب نسبة التمويل لسنة 2014 و2015

النسب /السنة	العلاقة	2014	2015
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول الثابتة	1,143	1,179
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة/الأصول الثابتة	1,126	1,164
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الديون	3,836	4,488
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون/مجموع الخصوم	0,206	0,182

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على الوثائق المؤسسة

-تحليل نسبة التمويل الدائم : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة الأموال الدائمة للأصول الثابتة ومن خلال دراستنا اتضح لنا أن المؤسسة تمكنت من تغطية كل أصولها الثابتة بمواردها الدائمة خلال فترة الدراسة وهذا يدل على أن المؤسسة متوازنة ماليا على مدى طويل.

-تحليل نسبة التمويل الذاتي : توضح هذه النسبة مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة وهذا يعني أن كل الأصول الثابتة ممول عن طريق الأموال الخاصة وهذا يدل على وجود رأس المال العامل موجب للمؤسسة خلال فترة الدراسة.

-تحليل نسبة الاستقلالية المالية: تعبر هذه النسبة على درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها.

-تحليل نسبة المديونية (تمويل الخارجي): تبين لنا هذه النسبة مدى التعبئة المالية للمؤسسة ودرجة الخطر في سياستها المالية وتعتمد المؤسسة بالدرجة كبيرة على هذه النسبة في إيجاد قرار منح القروض على المدى المتوسط والطويل.

المطلب الثالث: تحليل جدول حسابات النتائج

في هذا المطلب سوف يتم تطرق إلى التحليل جدول حسابات النتائج وذلك باعتماد على التحليل الأفقي ومجموعة من النسب (الربحية والمردودية).

1- تحليل الأفقي لحساب النتائج:

من خلال التحليل الأفقي يمكننا من معرفة سلوك واتجاه البنود (عناصر حساب النتائج) المختلفة من خلال حساب تغير في القيمة المطلقة (مقدار التغير) ونسبة المئوية على حد سواء ويتم توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-17) : حساب النتائج (حسب الطبيعة) لسنة 2015 و2014

البيانات	الصافي 2015	الصافي 2014	مقدار التغير	نسبة التغير
مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة	483880064,08	501224339,83	-17344275,75	-3,46%
تغيرات مخزون	-	-	-	-
الإنتاج المثبت	8308756,36	-	8308756,36	-
إعانات الاستغلال	-	-	-	-
1- إنتاج السنة المالية	**492188820,44**	**501224339,83**	**-9035519,39**	**-1,8%**
المشتريات المستهلكة	140847602,94	143871867,00	-3024264,06	-2,1%
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	18396968,59	16110375,05	2286593,54	14,19%
2- استهلاك السنة المالية	**159244571,53**	**159982242,05**	**-737670,52**	**-0,46%**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1_2)	**332944248,91**	**341242097,78**	**-8297848,87**	**-2,43%**
أعباء المستخدمين	205249450,22	162324250,81	42925199,41	26,44%
الضرائب مدفوعات المشابهة	319633,25	763043,90	-443410,65	-58,11%
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**127375165,44**	**178154803,07**	**-50779637,63**	**-28,50%**
المنتجات التشغيلية الأخرى	9446209,38	1455150,86	7991058,52	549,15%
الأعباء التشغيلية الأخرى	11234028,01	24347254,34	-13113226,33	-53,85%
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	89285626,53	101874779,05	-12589152,52	-12,35%
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	7639392,69	-	7639392,69	-
5- النتيجة العملياتية	**43941112,97**	**53387920,54**	**-9446806,57**	**-17,69**
المنتوجات المالية	505311,51	-	505311,51	-
الأعباء المالية	503260,00	15931293,46	-15428033,46	-96,84%
6- النتيجة المالية	**2051,51**	**15931293,46**	**-1572142,48**	**-98,71%**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**43943164,48**	**37456627,06**	**6396537,42**	**17,07%**
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	509779734,02	502679490,69	7100243,33	1,41%
مجموع أعباء الأنشطة العادية	465836569,54	465222863,63	613705,91	1,31%
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**43943164,48**	**37456627,06**	**6486537,42**	**17,31%**
9- النتيجة غير العادية	-	-	-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**43943164,48**	**37456627,06**	**6486537,42**	**17,31**

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

تحليل:

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة حققت انخفاض في رقم الأعمال بمقدار 17344275,75 وبمعدل 3,46% عن السنة السابقة وهذا انخفاض عادة ما يكون راجع إلى انخفاض حجم المبيعات أو انخفاض أسعار، كما حققت أيضا انخفاض في القيمة المضافة بمعدل 2,43% مقارنة بالسنة 2014 رغم الانتاجات السنة المالية لكلتا السنتين كانت مرتفعة مقارنة

بالاستهلاكات السنة المالية لسنة 2014 و 2015 (أي القيمة المضافة موجبة).أما فيما يخص النتائج أخرى حققت المؤسسة انخفاض فيها ما عدا النتيجة العادية قبل الضرائب، النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الصافية التي حققت فيها ارتفاعات تقدر بـ 17,07%، 17,31% (النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الصافية).

2- نسبة الربحية:

من بين أبرز الأهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة نجد معدل الربحية ويلقى اهتماما متزايدا من قبل المساهمين والمستثمرين لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أي نشاط الاقتصادي، يمكن إبراز أهمها كالتالي:

2-1- نسبة ربحية المبيعات (الهوامش) :

تهدف دراسة ربحية المبيعات لمعرفة مقدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال المبيعات، حيث تتم دراسة ربحية من خلال النسب التالية:

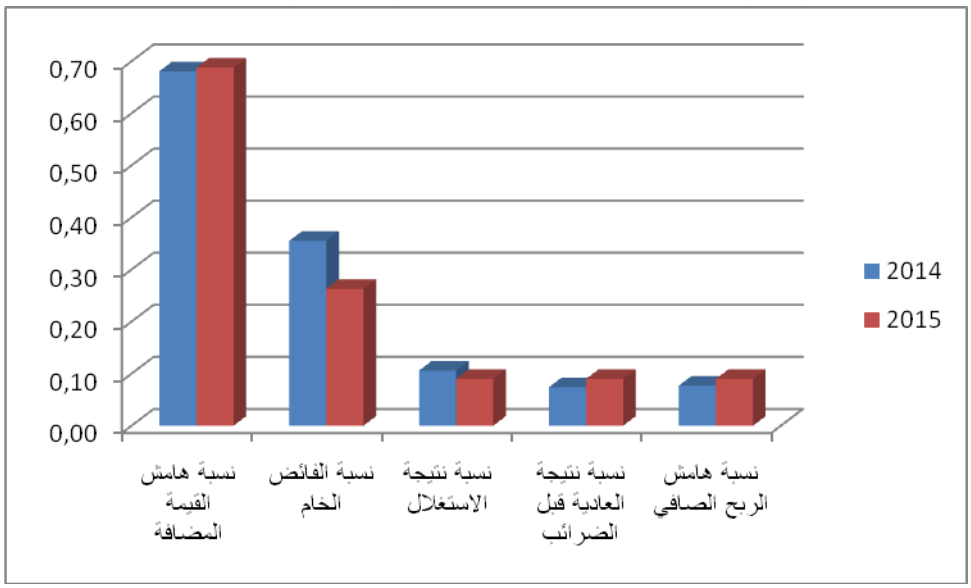
الجدول رقم (3-18): حساب نسبة ربحية المبيعات

البيان	العلاقة	2014	2015
نسبة هامش القيمة المضافة	القيمة المضافة/ رقم الأعمال	0,680	0,688
نسبة الفائض الخام الاستغلال	الفائض الخام للاستغلال/ رقم الأعمال	0,355	0,263
نسبة نتيجة الاستغلال	نتيجة الاستغلال/رقم الأعمال	0,106	0,090
نسبة نتيجة العادية قبل الضرائب	نتيجة العادية قبل الضرائب/رقم الأعمال	0,074	0,090
نسبة هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية/ رقم الأعمال	0,077	0,090

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل البياني التالي يوضح نسبة ربحية المبيعات (الهوامش) للمؤسسة متمثل في:

الشكل رقم (3-7): يبن نسبة ربحية المبيعات (الهوامش) لسنة 2014 و2015



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

- **تحليل نسبة هامش القيمة المضافة:** تبين لنا هذه النسب مقدرة الدينار الواحد من رقم الأعمال على توليد هامش من مجمل الأرباح.
- **تحليل نسبة الفائض الخام للاستغلال:** يقدر معدل الفائض الخام للاستغلال بـ 0,355 في سنة 2014 بالمقارنة مع نسبة السنة 2015 التي تقدر بـ 0,263 وهذا يوضح بأن هناك انخفاض في قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال.
- **تحليل نسبة نتيجة الاستغلال:** يبن لنا الجدول بأن كل دينار من رقم الأعمال يحقق هامش قدره 0,106 في سنة 2014 و0,090 في سنة 2015 من نتيجة الاستغلال وبمقارنة هذه نسبة مع النسبة السابقة وهذا يوضح بأن هناك انخفاض في هامش نتيجة الاستغلال.
- **تحليل نسبة نتيجة العادية قبل الضرائب:** من خلال تحليل تبين لنا أن المؤسسة حققت هامش يقدر بـ 0,074 خلال السنة 2014 و 0,090خلال السنة 2015 من النتيجة الجارية قبل الضرائب من كل دينار من رقم الأعمال وهذا راجع إلى ارتفاع في النتيجة المالية.
- **تحليل نسبة هامش الربح الصافي** : تبين هذه النسب مقدار دينار واحد من رقم الأعمال على توليد هامش من النتيجة الصافية.

2-2- حساب نسبة المردودية:

يوضح الجدول التالي مختلف نسب المردودية للمؤسسة محل الدراسة:

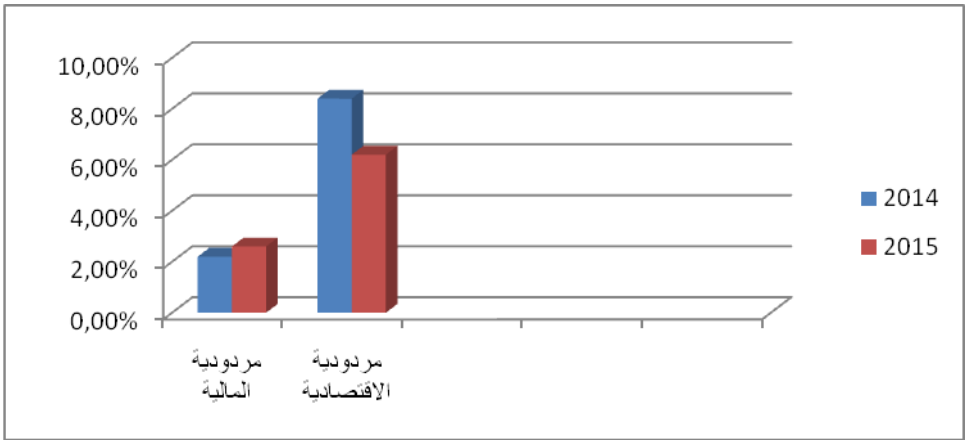
الجدول رقم (3-19) : حساب مردودية لسنة 2014 و2015

النسبة/ السنة	العلاقة	2014	2015
مردودية المالية	نتيجة صافية /الأموال الخاصة	0,022	0,026
مردودية الاقتصادية	فائض الإجمالي للاستغلال/مجموع الأصول	0,084	0,062

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل البياني التالي يوضح المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة متمثل في:

الشكل رقم(3-8): يبين المردودية المؤسسة خلال الفترة 2014 و2015



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

- **التحليل مردودية المالية:** من خلال الجدول تبين لنا أن المردودية المالية مرتفعة خلال سنة 2015 مقارنة بالسنة 2014 وهذا نتيجة ارتفاع نتيجة صافية لتصل نسبة إلى 0,026 أي أن الدينار الواحد الذي يستثمره أصحاب رأس المال في المؤسسة يولد ربح قدره 0,026 دينار.

-التحليل مردودية الاقتصادية: من خلال الجدول يتضح لنا أن المؤسسة حققت مردودية الاقتصادية خلال سنتين 2014 و2015 حيث انخفضت هذه النسبة خلال السنة 2015 وهذا راجع إلى انخفاض في الفائض الإجمالي للاستغلال.

خلاصة:

لقد قمنا في هذا الفصل بعرض القوائم المالية الموجودة في المؤسسة رام سكر المكونة من الميزانية (الأصول، الخصوم)، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة وعرض أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية والقيام بتحليل هذه القوائم باعتبارها جوهر الرئيسي في اتخاذ القرارات.

كما لاحظنا من خلال دراسة بأن ليس هناك تغيير في عملية القياس المحاسبي بحيث تعتمد المؤسسة على مبدأ التكلفة التاريخية في التقييم لأصولها الثابتة ما عدا أراضي يعاد تقييمها (أي إعادة التقييم) وطريقة اهتلاك متبعة هي طريقة اهتلاك خطي، أما المخزونات تقييم عن طريق التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP، أما الجانب الخصوم تم إدراج فيه كافة عناصر (الديون والاقتراضات المالية) حسب تكلفتها حقيقية أما فيما يخص جدول حسابات النتائج تم إدراج فيه كافة الإيرادات والأعباء وفقا لقيمتها الحقيقية دون تظليل فيها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

إن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة منذ نشأتها والمراحل التي مرت بها وتطورت بها من مجرد تقنية لمسك الحسابات إلى نظام متكامل للمعلومات يلاحظ أنها سايرت مختلف التغيرات البيئة المحيطة بها. ساعدها في ذلك عامل الاستمرار، والتي أصبحت تشمل مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا من خلال جهود بعض الهيئات والمنظمات الدولية والتي ارتقت في شكل معايير دولية للمحاسبة.

بظهور معايير المحاسبة الدولية واتساع نطاق استخدامها وشمولها لنشاطات المؤسسة ورغبتها في احتواء الأسواق المالية (الدولية) وتعاظم الحاجة المتعاملين الاقتصاديين، حيث أن تطبيق معايير محاسبية تحدد بدقة كيفية إعداد القوائم المالية وطريقة عرضها. فتطبيق مجموعة موحدة من المعايير المحاسبة الدولية سيسمح بالتوحيد اللغة المحاسبية بين عديد من الدول، وهو ما جعل المحاسبة وسيلة إخبارية (إعلامية) تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين وهما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها من أجل اتخاذ القرارات، وهذا بتجسيد قواعد والمبادئ المحاسبية التي تهدف إلى ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تظليل.

فالإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وهو يساعد على توفير معلومات محاسبية ذات دلالة وقابلية للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى ومن تم يمكن الوثوق فيها واعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

وإذا نظرنا إلى الواقع البيئة الاقتصادية الحالية التي تنشط فيها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر نجدها لا تتوافر على مراكز خبرة كافية متخصصة في مجال تقييم التثبيتات المادية ولا وجود لسوق مالية قوية لإعطاء القيم العادلة للتثبيتات المالية، فلا زالت المؤسسات يسود في محاسبتها منهج التكلفة التاريخية من خلال التزامها بالفواتير والقيم التاريخية في تسجيلات المحاسبية وبالتالي فإن أغلب هذه المؤسسات لا تعيد تقييم أصولها حسب القيمة العادلة السوقية وإنما وفق طريقة إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال تناولنا لموضوع "الإفصاح والقياس عن عناصر القوائم المالية" حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة متمثلة في كيف يمكن القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية التي تساهم في إبراز حقيقة المؤسسات الاقتصادية؟.

من خلال دراستنا التي جمعت بين الشقين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى حاولنا اختبار الفرضيات التي تم طرحها في بداية الدراسة وتم التوصل إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى : إن الإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية من شأنه يعزز الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين ويوفر المعلومات المحاسبية والمالية لمختلف مستعمليها، بحيث يعتبر إفصاح أحد أهم العوامل لحصول على المعلومة والتي كانت حكرا على أطراف الداخلية فقط، كما أن الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية عزز من جودة المعلومة نتيجة لما جاء به من

طرق إعدادها وعرضها. وقد تم إثبات هذه الفرضية حيث أن المستثمر أحد مستعملي مخرجات النظام المحاسبي.

الفرضية الثانية: إن القياس المحاسبي هو العملية الأساسية لإعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها حقيقية حيث أن النظام المحاسبي المالي استمد متطلباته من المعايير المحاسبة الدولية التي من شأنها تزيد من مصداقية القوائم المالية رغم أنه خرج عليها في بعض الجزئيات.

الفرضية الثالثة: حسب مستجديات النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق متطلبات القياس والإفصاح ضمن القوائم المطلوبة من قبل الكثير من الجهات القانونية والرسمية بغض النظر عن إجبارية إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة:

- تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية من أجل تعزيز فهم القوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على اتخاذ القرارات وهذا من خلال توحيد أسس وطرق عرضها وحجم المعلومة المفصح عنها.
- التزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية الذي من شأنه يمنح الثقة للمستثمر ويخفض من درجة عدم التأكد بين المستثمرين (درجة المخاطرة).
- إن المؤسسات الاقتصادية تهتم بالإفصاح عن عناصر القوائم المالية مما يعطي مستخدمي هذه المعلومات الثقة في اتخاذ القرارات التي تناسبها، غالبا ما يكون الإفصاح بالتحفظ.
- يهدف القياس المحاسبي إلى إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات في حين يهدف الإفصاح إلى تقديم معلومات كافية وملائمة وخالية من الأخطاء الجوهرية (حجم المعلومة، نوعيتها، موثوقيتها ووقت تقديمها).
- إن القوائم المالية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة رام سكر توفر معلومات تساعد مستخدميها لمعرفة الوضعية الحقيقية لمؤسسة إلا أنها تعتمد على طريقة تكلفة التاريخية في إعداد قوائمها مالية.
- لا تتوافق البيئة الاقتصادية الحالية مع مستجديات تطبيق النظام المحاسبي المالي نظرا لوجود عديد من المعوقات والعراقيل.

اقتراحات:

- ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- العمل على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وذلك من خلال تجديد النظام المعلومات المحاسبية.
- العمل على تطوير سوق الجزائر (بورصة) وتفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والتمويل المؤسسات وذلك من خلال تقييم الأسهم والسندات.
- تعزيز الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وتوفير المعلومات المحاسبية ذات الجودة والمصداقية.
- استعمال مفاهيم الحديثة في العملية القياس المحاسبي (القيمة العادلة) لإعطاء قيمة حقيقية لعناصر القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

باللغة العربية:

الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، **" نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية"**،ج2،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. حسام الدين مصطفى الخدا ش، وليد زكرياء صيام وعبد الناصر إبراهيم نور **" أصول المحاسبة المالية "** ج1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط6، عمان، الأردن،2009.
3. حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان **"نظرية المحاسبة"** ، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة، عمان، الأردن، 2011.
4. حسين مصطفى الهلال **" معايير المحاسبة الدولية: الجذور ، الحصاد، المستقبل "**، دورية ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة الإمارات العربية المتحدة، 2006.
5. حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشاني **"موسوعة المعايير المحاسبة الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية"** ، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص_ص: 72_73.
6. خالد جمال الجعارات [1] **" معايير التقارير المالية الدولية IAS_ IAFRS2007 "**،ط1، دار إثراء، عمان ، الأردن، 2008.
7. خالد جمال الجعارات[1] **"معايير التقارير المالية الدولية IFRS_IAS 2007"**، ط1، دار إثراء، عمان، 2008.
8. رضوان حلوة حنان [1]**"محاسبة المؤسسات الفندقية: المحاسبة الفنادق، محاسبة المطاعم، التحليل الإحصائي "**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
9. رضوان حلوة حنان وأسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس [2] **"أسس المحاسبة المالية"**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
10. ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثي **"نظرية المحاسبة"**،ترجمة وتعريب خالد علي أحمد وفال وإبراهيم ولد محمد، دار المريخ، الرياض، 2006.
11. سامي محمد الوقاد **" نظرية المحاسبة"**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2011.
12. سيد عطا الله السيد **"نظرية المحاسبة"** ، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. شغيب شنوف **"التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي"**، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
14. طارق عبد العال حماد " **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل** " دار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2002.
15. عبد الستار الكبيسي **" الشامل في مبادئ المحاسبة"**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008.
16. عبد العزيز النقيب **"مقدمة في نظرية المحاسبة"** ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
17. عبد الوهاب رميدي، علي سماي **"المحاسبة المالية"** ط1، دار هومة بوز ريعة، الجزائر، 2011.

18.مبارك لسلوس "التسيير المالي"، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، ب ن عكنون، الجزائر، 2012.
19.محمد أبو نصار جمعة حميدات **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية"**، دار وائل، عمان، 2008.
20.محمد المبروك أبو زيد [1] **" المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"** ، دار المريخ، الرياض، 2011.
21.محمد المبروك أبو زيد [2]**" المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية "**، أتراك للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2005 www.etracpublishishing.com .
22.محمد بوتين **"المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية** " الأوراق الزرقاء،الجزائر، 2011.
23.محمد سمير الصبان ، وصفي عبد الفتاح وأبو المكارم **"دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة"**، الدار الجامعية لنشر وطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001.
24.ناصر داودي عدوان **" تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"**، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1997.
25.النظام المحاسبي المالي، صفحة زرقاء، بويرة، الجزائر، أفريل 2010.
26.وليد ناجي الحيالي " **نظرية المحاسبة** " ج2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص374 متاح على الموقع: www.ao-academy.org .
27.يوسف محمود جربوع **"نظرية المحاسبة: الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير"**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2001.

الأوراق البحثية:

1- الأطروحات والرسائل والمذكرات العلمية:

1. بن خليفة حمزة **"دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة"** رسالة ماجستير، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، الجزائر، 2011_2012، متاح على الموقع التالي: thesis.univ-beskra.dz
2. بن فرج زوينة **" المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق "**، أطروحة دكتورا ه في علوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013_2014، متاح على الموقع التالي: : eoc.univ-stif.dz
3. رولا كاسر لايقة **"القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية"**، مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، السورية، 2008، متاح على الموقع التالي: www.kantakji.com .
4. سعيدي عبد الحليم **"محاولة إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضير ة، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، متاح على الموقع التالي: www.univ-beskra.dz.
5. لزعر محمد سامي، **" التحليل المالي للقوام المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**، شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011_2012، متاح على الموقع التالي: bu.univ.edu.dz
6. هاجر مزوار" تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي"، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2013_2014، متاح على الموقع التالي: thesis.univ-beskra.dz.

7. يوسف حافظ قرطاجي " **تحقق الإيراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية"**، مذكرة نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، متاح على الموقع التالي: www.kantakji.com .

الأوراق البحثية:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي **"مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثره على استبدال الأصول"** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 21، 2009، متاح على الموقع التالي: www.iasj.net
2. اياد شاكر وعثمان عبد القادر حمة أمين "القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (34)" مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 3، العدد 1، جامعة السلمانية، 2013، متاح على الموقع التالي: www.iasj.net .
3. بالرقي تيجاني " **القياس في المحاسبة ماهيته، قيوده ومدى تأثيره بالتضخم** " مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، متاح على الموقع التالي: www.univ_stif.dz .
4. بكر إبراهيم محمود **" الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق"**، مجلة الإدارة والاقتصاد المستنصرية، بغداد، العدد 71، العراق 2008 www.iasj.net.
5. ثائر صبري محمود كاظم الغبان **"تكييف الإفصاح المحاسبي للمصارف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها** " دراسة تطبيقية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة النهرين، العدد 27، www.iasj.net.
6. حسين أحمد جدوح **"دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية"** مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، www.damascunivrsity.edu.sy.
7. صافو فتيحة **" التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعلمية "**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 13، جانفي 2015، www.univ_chelf.dz.
8. عقاري مصطفى **"المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، الكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، جوان 2007، www.univ_biskra.dz.
9. قيصر علي عبيد الفتلاوي **"دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية"** ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العدد 36، 2015، متاح على الموقع التالي: www.uokufa.edu.iq.
10. كتوش عاشور **"متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IAFRS في الجزائر"**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، جامعة الشلف، الجزائر www.univ.chelf.dz.
11. لطيف زيدو وحسام قيظم ونغم أحمد فؤاد مكية **" دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"**، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد1، سوريا، 2007 www.tishreen.edu.sy

المداخلات العلمية:

1. بوضياف صفاء **"مستجدات النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية"**، ملتقى وطني **"النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية "**، جامعة مستغانم، الجزائر، ليومي الدراسة 13 و14 جانفي 2013.

2. خالد جمال الجعارات[2] **" دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ليومي دراسة 24_25 نوفمبر 2014.
3. صبايحي نوال " **آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية** "،الملتقى الدولي الثالث " **آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية** "، جامعة الوادي، الجزائر، بدون ذكر السنة، **www.unv_eloue.dz .**
4. صديقي مسعود، صديقي فؤاد **"واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"**، ملتقى الوطني كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05_06 ماي 2013، ص3 . متاح على الموقع التالي: **WWW.Unv_eloue.dz .**
5. العينوس رياض **"أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة"**، ملتقى الوطني **"النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"**، جامعة مستغانم، الجزائر، ليومي الدراسة 13 و14 جانفي 2013.
6. مغاري عبد الرحمان و فكرية سامية **"أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تطوير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل نظام المحاسبي المالي"** ، ملتقى وطني **" النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"**، جامعة مستغانم، يومي دراسة 13_14 جانفي 2013.

القوانين والمراسيم واللوائح:

1. القانون **" المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"** المؤرخ في 23رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو سنة 2008، **"يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحس ابات وقواعد سيرها "**، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 28ربيع الأول عام 1430 ه الموافق 25 مارس سنة 2009.
2. المرسوم التنفيذي رقم 08_156 مؤرخ في 26ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد27.

مواقع الانترنت (السيتوغرافيا):

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 01**"عرض البيانات المالية"**، متاح على الموقع التالي: www.q8control.com .
2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 **" قائمة التدفقات النقدية"**، متاح على الموقع التالي: www.q8control.com.
3. المعيار المحاسبي الدولي رقم 24، **" الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"**، متاح على الموقع التالي: www.q8control.com .
4. نجاة أحمد الجدعاي "قائمة التدفقات النقدية" متاح على الموقع: www.q8control.com.

باللغة الأجنبية:

Ouvrage :

1. Elie cohen, **Analyse Financiere**, 6eme, paris, France,2006.
2. Isam Rimawi ; Accounting Master Program 2007 ; www.Sliderhare.net.

3. Jan François de Robert et autres, **Normes IFRS et petits et moyenne rntreprise**, dunod, paris, 2004, http:catague.Neoma_ bs.fr.
4. Jean Pierre Lahille et Florent Deisting **(Analyse Financier)** 4eme édition ; Dunod ; Paris ; 2013 ; www. Dplu. Org.
5. pascl barneto**, Noèmes IAS et IFRS Application Aux états Financiers**, dunod, paris, 2eme édition, 26 mai 2006, www.awon.fr,Norm;esIAS_IFRS.
6. Robert Obert et Marie Pierre Mairesesse (**Comptabilité et Audit)** 2eme édition ;Dunod ; Paris 2009.

Articles scientifiques :

1. Deloitee"**presentation of finanancial statement**" IAS01 (2007) compliance checklist, an IAS plus guide, September 2007; www.iaspius.com .
2. Syrian researchers **"(CSF) statement Flows Casch** " November 23,2014, www.syr_res.com.
3. www. Ac. Guyane. Fr

قائمة الملاحق

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على متطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل تبني الجزائر لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال محاولة إبراز أهمية عملية القياس ومدى تأثيرها على صحة ومصداقية القوائم المالية، ومدى مساهمتها في إعطاء صورة واضحة حول أداء وضعية المالية للمؤسسة، وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية ، ومساهمة في التعريف كيفية إعداد القوائم المالية والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

حيث تم تطرق إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتم تناول فيه ماهية الإفصاح المحاسبي وأنواعه، ومتطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وتم تناول القياس المحاسبي لعناصر القوائم وتم اعتماد على تحليل المالي لقوائم المالية باعتبارها جوهر الرئيسي في اتخاذ القرارات. ومن بين النتائج المتوصل إليها نجد أن القياس والإفصاح وظيفتين أساسيتين في توفير المعلومة المالية بغرض استخدامها في المعاملات المالية والمحاسبية

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، المعايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de mettre en lumière la divulgation comptable des éléments des états financiers des exigences de l'adoption de l'Algérie pour le système des normes de comptabilité financière et de comptabilité, et ainsi en essayant de mettre en évidence l'importance du processus de mesure et son impact sur la santé et la crédibilité des états financiers, et l'ampleur de leur contribution pour donner une image claire sur l'état de la performance institution financière, et en fournissant les informations nécessaires aux utilisateurs des états financiers, et de contribuer à la définition de la façon de préparer les états financiers et d'atteindre la divulgation exigée de l'information à présenter dans les états financiers conformément aux niveaux international des normes comptables.

Où il a été touché à la divulgation comptable dans les états financiers, il a été traité de la nature de la divulgation comptable et les types et les exigences d'information selon les normes comptables internationales, ont été la mesure des éléments comptables des listes traitées ont été adoptées sur l'analyse des états financiers comme le noyau principal de la prise de décision.

Mots-clés: information comptable, comptabilité de mesure, les normes comptables internationales, les états financiers.