وزارة التعليـم العـالي والبـحث العـلمي
المركـز الجـامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلــة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير
الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: إدارة مالية

المرجع:...../2016

مذكرة بعنـــوان:

إعداد وعرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري

دراسة مقارنة مع معيار المحاسبي الدولي IAS1

مذكـــرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص "إدارة مالية "

إعداد الطلبة:
–درموشي محمد
–لزرق نجيب

إشراف الأستاذ(ة):
– مريم باي

السنة الجامعية: 2016/2015

دعاء

"ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو أخطأنا،

ربنا ولا تحمل علينا إصرا كما حملته

على الذين من قبلنا،

ربنا و لا تحملنا ما لا طاقة لنا به واعف

عنا

واغفر لنا وارحمنا أنت مولانا،

فانصرنا على القوم الكافرين".

شكر و تقدير

"الحمد لله الذي هدانا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

إن هذا العمل المتواضع هو ثمار جهد سنوات عديدة،

من الله في ما علينا بالصبر والإيمان والقوة والإرادة فا الحمد لله ثم الحمد لله ثم الحمد لله الذي أوصلنا إلى ما نحن عليه فيه اليوم.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في هذا العمل،

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة " مريم باي"

لتفضلها بالإشراف على هذه المذكرة الذي أفادتنا بنصائحها وتوجيهاتهاالقيمة،

كذلك نشكر كل عمال وموظفي المركز الجامعي – ميلة–

على مساعدتهم ومساندتهم وصبرهم معنا.

في الأخير هي رسالة شكر و اعتراف و امتنان بالجميل لورثة الأنبياء لكل أساتذتنا الكرام من الطور الابتدائي إلى الجامعي.

نتمنى أن يكون هذا العمل قد أوفى بالغرض ،وما أوتينا من العلم إلا قليلا

لذا نرجو من الله إرادة أقوى لتحقيق الأفضل،ونسأل الله التوفيق و السداد.

إهداء

الحمد لله الذي حقق لي ما تمنيت ... الحمد لله الذي أعطاني ما طلبت...

الحمد لله الذي أوصمني إلى ما وصلت.

أهدي ثمرة جهدي هذا لأكثر الناس فضلا في حياتي ،إلى ما قال فيهما الله عز وجل

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا " صدق الله العظيم

إلى أطيب وأصفى قلب،الذي علمني أن العلم والعمل تاج لا يلبسو إلا الرفيع ولا يخلعوه إلا الوضيع،إلى أعزم ما أممك أبي العزيز" عبد الرزاق " أطال الله في عمرك

.

إلى أحن و أطيب أم في الوجود،أم أشرقت حياتي من نور وجهها الوضاء،إلى أغلى من

روحي أمي الحبيبة " زهرة " أتمنى لكي طول العمر

إلى شمعة ظلماتي،إلى من تحضناني كلما تخلت الأيام عني جدتاي الغاليتان " جوبرة و

زينب " أطال الله في عمركما وشملكما

إلى من تكون الحياة برفقتها آية من آيات الجمال أختي العزيزة " دليلة " أرق وأجمل أخت في الكون،أتمنى لكي السعادة.

إلى من أعتز به أخي " عمار " الذي أتمنى له التوفيق في حياته.

إلى أفراح البيت وعصافيره الزقزاقة " فادي "، " إيناس"لينة""عبد الرحيم "حفظكم الله ورعاكم.

إلى جميع أخوالي وأعمامي وكل أفراد عائلتهم حفظكم الله.

إلى أختي و صديقتي" إيلهام "أتمنى لك النجاح في البكالوريا.

إلى كل من عرف " محمد " عفوا ثم عفوا فالقلم ينسى.

محمد

إهداء

قال تعالى في كتابه الحكيم بعد بسم الله الرحمان الرحيم

وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا

إلى من علماني أن الحياة مبدأ، والمبدأ حب والحب عطاء،إلى من أعطياني دون ملل وربياني دون كلل

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى والداي أطال الله عمرهما

إلى سندي في الحياة، والى من أدعو لهم الثبات إخوتي.

إلى أعمامي وأخوالي

إلى جميع أصدقائي : موسى، نبيل، عبد الوهاب، محمد، عادل، يحي، عبد الحق، زكي، عماد، مروان،

سمير، رضا، عبد الحكيم.

إلى الأستاذة المشرفة التي لم تبخل عمينا بالتوجيهات الأستاذة **:مريم باي**

إلى من ساعدني في إنجاز مذ كرتي سواء من قريب أو بعيد

وإلى من شاركني في العمل المتواضع زميلي و صديقي **:درموشي محمد**

إلى كل الأهل و الأقارب من قريب أو من بعيد و إلى كل من يحمل لقب

*** لزرق***

إلى كل من ذكرهم العقل ونساهم القلم

إليك أنت من تتصفح مذكرتي..

اللّهم انفعنا بما علمتنا وعلمنا بما ينفعنا

نجيب

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداءات

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

المقدمة

الفصل الأول: عرض البيانات المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول

تمهيد

المبحث الأول: معيار المحاسبي الدولي الأول

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن معيار المحاسبة الدولي الأول

المطلب الثاني: السمات الرئيسية لمعيار المحاسبة دولي الأول

المطلب الثالث: هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولية الأول

المبحث الثاني: محتوى البيانات المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول

المطلب الأول: بيان المركز المالي

المطلب الثاني: بيان الربح أو الخسارة و الدخل الشامل الآخر

المطلب الثالث: بيان التغيرات في حقوق الملكية

المطلب الرابع: بيان التدفقات النقدية

المطلب الخامس: الإيضاحات

الفصل الثاني: الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفيومي لمكشوف المالية

المطلب الأول: ماهية الكشوف المالية

المطلب الثاني: وظائف الكشوف المالية و العوامل المؤثرة فيها

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

المطلب الرابع: ترابط و تكامل القوائم المالية

المبحث الثاني : عرض الكشوف المالية

المطلب الأول : الميزانية

المطلب الثاني: حساب النتائج

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة

المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

المطلب الخامس: ملحق الكشوف المالية

خاتمة الفصل

خاتمة عامة

فهرس الجداول

الجدول 1	المراحل التي مر بها المعير المحاسبة الدولي الأول
الجدول 2	الميزانية
الجدول 3	المنتوجات و الأعباء العملياتية
الجدول 4	النواتج المالية و الأعباء المالية
الجدول 5	حساب النتائج حسب الطبيعة
الجدول 6	حساب النتائج حسب الوظيفة
الجدول 7	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة
الجدول 8	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة
الجدول 9	جدول تغير الأموال الخاصة
الجدول 10	جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية
الجدول 11	جدول الاهلاكات
الجدول 12	جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية.
الجدول 13	جدول المؤونات
الجدول 14	جدول المساهمات
الجدول 15	بيان استحقاقات الديون الدائنة و المدينة عند إقفال السنة المالية.
الجدول 16	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي الأول .

مقدمة

مقدمة

إن كبر حجم المؤسسات وتعددها، وإنفصال الإدارة عن الملكية وتعدد الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بنشاط المؤسسة، أدت بالكشوف المالية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي، وبما أن الكشوف المالية تعتبر المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين لتقديم معلومات محاسبية كمية للعديد من الأطراف، فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد المحاسبية التي تحكم إعداد البيانات والتقارير من قبل المستخدمين أصبح أمرا ضروريا، إذ من المتوقع ألا يكون هناك تحليل مفيد للكشوف المالية بدون فهم كاف للمعايير والطرق المحاسبية، المتبناة في إعداد هذه الكشوف الذي يهدف إلى تشخيص وتقييم أداء المؤسسة الذي يعبر عن قدرة المؤسسة على الإستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها، في الإستخدامات ذات الأجل الطويل و القصير من أجل تشكيل الثروة، ويمكن قياس الأداء المالي للمؤسسة بعدة مؤشرات داخلية، بمعنى ذات تأثير على المركز التوازني للمؤسسة وخارجية ذات تأثير على القيمة السوقية لأوراق المؤسسة في السوق المالي، وبالتالي قيمة المؤسسة ومعدل نموها، لذا يتعين على المسير المالي معرفة كفاءة أصول المؤسسة وأدائها من خلال المؤشرات، ولهذا وجب على المؤسسة في ظل هذا المناخ المعقد أن تقوم بدراسات ديناميكية ومعمقة على أدائها المالي، من خلال المعطيات الاقتصادية وبالأخص الميزانية الاقتصادية ثم المحاسبية، والهدف من خلاله معرفة سلوك المتغيرات وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة، وبالتالي أثره على قيمة المؤسسة.

و بناء على ذلك قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم إعداد الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي الدولي الأول و كذا في النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

و للإجابة على السؤال الرئيسي تم تقسيمه إلى سألين فرعيين التاليين:

-كيف يتم إعداد و عرض البيانات المالية في النظام المحاسبي الدولي ؟

- كيف يتم إعداد وعرض الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

الفرضيات

توافق عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبي الدولي الأول

أهداف الدراسة

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

– التعرف على محتوى معيار المحاسبي الدولي الأول و النظام المحاسبي المالي الجزائري.

– معرفة دور معيار المحاسبي الدولي الأول في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

– التعرف على الإختلافات بين معيار المحاسبي الدولي الأول و النظام المحاسبي الجزائري.

أهمية الدراسة

تستمد دراستنا أهميتها من أهمية موضوعها إذ تعتبر الكشوف المالية من أهم الوسائل الهامة في المؤسسة باعتبارها قاعدة معلوماتية تساعد على تقيم أداء هذه المؤسسة، بحيث تظهر تحليل القوائم المالية نقاط القوة والضعف المؤسسة، و مدى سلامة أوضاعها المالية خلال ممارستها لنشاطها.

أسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى:

–إن هذا الموضوع يدخل ضمن طبيعة التخصص(مالية)، وهذا ما دفعنا إلى الاهتمام بعنصر, القوائم المالية.

–الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.

منهج الدراسة

إعتمدنا من خلال دراستنا المنهج الوصفي التحليلي على وصف وعرض المعلومات المتعلقة بالكشوف المالية في كل من النظام المحاسبي المالي الدولي الأول و كذلك النظام المحاسبي الجزائري.

أدوات الدراسة

تتمثل الأدوات المستعملة لإجراء هذه الدراسة فيما يلي:

–الاستعانة بالمجلات، المقالات، المؤتمرات، مواقع الانترنت، ومختلف المصادر التي لها علاقة بالموضوع.

–المسح المكتبي بالإطلاع على مختلف المراجع العربية والدراسات السابقة.

هيكل الدراسة

بناء على طرح الإشكالية وأهداف الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين :

الفصل الأول:البيانات المالية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الأول.

الفصل الثاني:الكشوف المالية في النظام المحاسبي الجزائري.

و بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة.

الفصل الأول: عرض البيانات المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول

تمهيد:

من أجل العمل والبحث على إيجاد وصياغة معايير تضمن توحيد العمل المحاسبي دوليا تأسست في سنة 1973 لجنة معايير المحاسبة الدولية التي مقرها لندن، اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية، وقد شهدت العشرية الأخيرة من عمر المجلس إنجازات باهرة حيث أعاد النظر في كثير من المعايير فاخضع بعضها لتعديلات جوهرية وألغي بعضها، حقيقة تتميز أعمال المجلس بمسايرة ومكاشفة الواقع المهني وما تمليه من تحديات تصنعها الظروف الإقليمية والدولية المتغيرة والمتجددة.

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول

يتم من خلال هذا المعيار عرض البيانات المالية المكونة من المركز المالي وبيان الدخل وبيان تغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية وفي الأخير الإيضاحات.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن معيار المحاسبة الدولي الأول

بداية يستحسن تقديم عرض تاريخي مختصر حول المعيار المحاسبي الدولي الأول ووجود كثير من الأسباب والدوافع التي كانت ولا تزال وراء مختلف التعديلات التي خضع لها، فدورة حياة المعيار إن صح التعبير تليها العديد من المراجعات والتقييمات لا يوجد ما يبررها في الأساس سوى الإنشغال بالرقي بالمعيار إلى المستوى الذي يضمن تفادي الاستخدام الخاطئ للموارد المالية محليا ودوليا.[1] ويمكن تلخيص المراحل التي مر بها المعيار مبينة في الجدول التالي:

[1] عقاري مصطفي مدونة إلكترونية على الموقع www ,aqar-estate ,com يوم 28 جانفي 2016 ساعة 09: 28 د ص1

الجدول رقم (1): المراحل التي مر بها المعيار المحاسبة الدولي الأول

المعيار المحاسبي الدولي الأول	عرض القوائم المالية
مارس1974	مشروع المسودة E1: الإفصاح عن السياسة المحاسبية
جانفي 1975	IAS1: الإفصاح عن السياسة المحاسبية
جوان 1975	E5: المعلومات التي يتوجب تضمنها في القوائم المالية
أكتوبر1976	IAS5 المعلومات التي يتوجب تصنيفها في القوائم المالية
جويلية 1978	E14الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
نوفمبر1979	IAS13عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
1994	IAS1–IAS5–IAS13جميع هذه المعايير تمت مراجعتها
جويلية 1996	E53عرض القوائم المالية
أوت1997	IAS1(1997)عرض القوائم المالية تم تعويض المعيار IAS1 ; IAS13 (1997)
1جويلية 1998	تاريخ بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول
18ديسمبر 2003	النموذج المعدل لمعيار المحاسبة الدولي IAS1الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
1جانفي 2005	تاريخ بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (المعدل 2003)

المصدر: عقاري مصطفى مدونة إلكترونية مرجع سبق ذكره.ص2

المطلب الثاني: السمات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي الأول

ويمكن حصر السمات الرئيسية للمعيار المحاسبة الدولي الأول في ما يلي: [1]

– يؤثر معيار المحاسبة الدولي الأول على عرض القوائم تغيرات المالكين في حقوق الملكية والدخل الشامل ولكنه لا يغير الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن المعاملات المحددة والأحداث الأخرى التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

– يقتضي معيار المحاسبة الدولي الأول من المنشأة أن تعرض كافة التغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية، إضافة لذلك يقتضي أن يتم عرض كافة تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (أي الدخل الشامل)، في بيان الدخل الشامل واحد أو في بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل) ولا يسمح أن يتم عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغيرات في حقوق الملكية؛

– يقتضي معيار المحاسبة الدولي الأول من المنشأة أن تعرض بيان المركز المالي ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية في بداية أول الفترة، مقارنة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان بأثر رجعي كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 8 السياسة المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء أو عندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف بنود في البيانات المالية؛

– يقتضي معيار المحاسبة الدولي الأول من المنشأة أن تفصح عن التعديلات إعادة التصنيف وضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر، وتعرف إعادة التصنيف على أنها المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الاعتراف بها مسبقا في الدخل الشامل الآخر؛

– يقتضي معيار المحاسبة الدولي الأول أن يتم عرض أرباح الأسهم التي تم الاعتراف بها على أنها الحصص الموزعة على المالكين، والمبالغ ذات العلاقة لكل سهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أوفي الملاحظات وأرباح الأسهم عبارة عن الحصص الموزعة على المالكين ويعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية كافة التغيرات المالكين في حقوق الملكية.

المطلب الثالث: هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي الأول

ويتم التطرق إلى هدف ونطاق المعيار كما يلي:

[1] مجلس معاير المحاسبة الدولي: معايير إعداد التقارير المالية ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الجزء أ الأردن 2012ص516-517

الفرع الأول: هدف معيار المحاسبة الدولي الأول

ويمكن تلخيص هدف المعيار المحاسبة الدولي الأول فيما يلي: [1]

– تحديد الأساس التي على ضوئها يتم عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء المقارنة، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة عن فترات مالية مختلفة أو مقارنة تلك القوائم على المؤسسات أخرى؛

– يرسم IAS1 الإطار العام ويوضح مسؤولية عرض القوائم المالية ويقدم الإرشادات حول شكلها وهيكلها ويشير إلي أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية إما معايير الاعتراف والقياس والإفصاح عن بعض العمليات.

الفرع الثاني: نطاق المعيار المحاسبة الدولية الأول

ويمكن حصر نطاق معيار المحاسبة الدولي كالتالي: [2]

– على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

– تحدد المعاير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى؛

– ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 34"التقارير المالية المرحلية "إلا إن الفقرات 15–35تنطبق على هذه البيانات المالية، ينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت بها في تلك التي تعرض بيانات مالية موحدة كما هو محدد في معيار الدولي لإعداد التقارير المالية 10"البيانات المالية الموحدة "أو البيانات المالية المنفصلة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 27"البيانات المالية المنفصلة "؛

– يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشأة الربحية بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام، وإذا إحتاجت المنشآت التي تنطوي على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص أو في القطاع العام لتطبيق هذا المعيار فإنه تحتاج إلى تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود سطر معين في البيانات المالية.

[1] عقاري مصطفى مرجع سبق ذكره: ص 11–12

[2] مجلس معاير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره ص 521

وعلى النحو المماثل فإن المنشآت التي لا تملك حقوق الملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: الغرض" (على سبيل المثال بعض صناديق المشتركة)، والمنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق الملكية (على سبيل المثال: بعض المنشآت التعاونية) قد تحتاج إلا تعديل عرض البيانات المالية حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات.

المبحث الثاني: محتوى البيانات المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الدخل المنفصل (إن عرضت) أو في قائمة التغير في حقوق الملكية ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في إحدى القوائم أو في الإيضاحات.

المطلب الأول: بيان المركز المالي

حتى يمكن عرض المركز المالي يجب التركيز على:

الفرع الأول: المعلومات التي يجب عرضها في بيان المركز المالي

يجب أن يشمل المركز المالي بحد أدنى بنود السطر للمبالغ التالية[1]:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- العقارات الاستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الأصول المالية؛
- الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد ومعادلات النقد؛
- إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع والأصول المشمولة في مجموعة التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، وفقا لمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتداولة "؛
- الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى؛

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره، ص532

- المخصصات؛
- الالتزامات المالية ؛
- الالتزامات وأصول الضريبة الحالية حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي 12"ضرائب الدخل؛
- الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كما هو معروف في معيار المحاسبة الدولي 12؛
- الالتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا لمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5؛
- الحصص غير المسطرة التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية ؛
- رأس المال الصادر والاحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم؛

لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو التنسيق الذي تعرض به المنشأة البنود وتذكر الفقرة 54البنود المختلفة تشير في طبيعتها أو وضعيتها لضمان العرض المنفصل في بيان المركز المالي إضافة لدلك: [1]

- أن تكون البنود السطر مشمولة عندما يجعل حجم أو طبيعة أو وضعية بند ما أو مجموعة من البنود المتشابهة العرض المنفصل أمر ملائم لفهم المركز المالي للمنشأة؛
- يمكن تعديل الوصف المستخدم وترتيب البنود أو مجموعة البنود وفقا لطبيعة المنشأة ومعاملاتها لتوفير المعلومات ذات العلاقة بفهم مركز المنشأة المالي فعل سبيل المثال يمكن للمنشأة المالية التوصيفات أعلاه لتوفير معلومات ذات علاقة بعمليات المنشأة المالية.

الفرع الثاني: التميز بين المتداولة وغير المتداولة

تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة والغير المتداولة منفصلة في بيان مركزها المالي وفقا للفقرة 66 – 76إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة وعنها ينطبق الاستثناء تقوم المنشأة بعرض كافة الأصول والالتزامات وفقا لسيولتها.

أولا: الأصول المتداولة:

يجب على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما: [2]

- يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو استهلاكه أثناء الدورة التشغيلية العادية؛
- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- يتوقع أن يحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعادة التقدير ؛

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكرهص512-533

[2] المرجع السابق: ص543

- عندما يكون الأصل نقدا أو أصل معادلا للنقد (كما هو موضح في المعيار7) إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استبداله أو استعماله لتسوية التزام معين إثني عشر شهر على الأقل بعد فترة إعادة التقدير؛

على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة ويستخدم هذا المعيار المصطلح "غير المتداولة " ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة مادام المعنى واضح.

ثانيا: الإلتزامات المتداولة:

على المنشأة تصنيف الالتزامات على أنها متداولة عندما: [1]

- يتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- يحتفظ بالإلتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛
- يستحق الإلتزام التسديد خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعادة التقارير؛
- لايكون لها الحق غير المشروط بتأجيل تسوية الإلتزام لمدة إثنا عشر شهر على الأقل بعد فترة إعادة التقارير، ولا تؤثر شروط الإلتزام التي يمكن بناء على خيار الطرف المقابل تؤذي إلى تسويتها من خلال إصدار حقوق الملكية على تصنيفها، يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة من بعض الالتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة مستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءا من رأس المال العام المستخدمة في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، وتصنف المنشأة هذه البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من إثني عشر شهرا بعد تاريخ فترة إعادة التقارير، وتنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما، وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتسديد بشكل واضح، ويفترض أن تكون مدتها إثني عشر شهر.[2]

<u>الفرع الثالث: المعلومات الأخرى التي يجب عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات</u>

- يجب على المنشأة أن يفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن التصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة بشكل مناسب لعمليات المنشأة.

[1] مجلس معايير المحاسبة الدوليمرجع سبق ذكره: ص534-535

[2] المرجع السابق: ص535

يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة، كما أن المنشأة تستخدم العوامل المبنية في الفقرة 58تستخدم أيضا لتقرير أساس التصنيف الفرعي ويختلف الإفصاح لكل بند مثال ذلك: [1]

– تصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولية 16.

– تحلل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في مجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.

– من الممكن تجزئة المخزون حسب المعيار المحاسبة الدولي 2"المخزون "إلى أصناف مثل البضاعة وامتدادات الإنتاج والموارد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة.

– المخصصات المبنية بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية جنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المنشأة.

– يتم توزيع حقوق الملكية والاحتياط مبنية بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والاحتياطات.

المطلب الثاني: بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر

يعرض بيان الأرباح أو الخسائر الدخل الشامل الآخر (بيان الدخل الشامل) بالإضافة إلى الأقسام الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر ما يلي: [2]

– الأرباح أو الخسائر؛

– إجمالي الدخل الشامل الآخر؛

– الدخل الشامل للفترة كونه مجموعة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

إذا عرضت المنشأة بيان واحد للأرباح أو الخسائر فإنها لا تعرض قسم الأرباح أو الخسائر في بيان الذي يعرض الدخل الشامل.

بالإضافة إلى ذلك تعرض المنشأة البنود التالية:

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره: ص536

[2]: المرجع السابق: ص 537–538

1: أرباح أو الخسائر الفترة المنسوبة إلى:

أ) الحصص غير المسطرة.

ب) مالكي الشركة الأم.

2: الدخل الشامل للفترة المنسوبة إلى:

أ) الحصص غير المسطرة.

ب) مالكي الشركة الأم.

إذا عرضت المنشأة الأرباح أو الخسائر في بيان واحد فإنها ينبغي أن تعرض البند (1)في ذلك البيان.

الفرع الأول: المعلومات الواجب عرضها في قسم الأرباح أو الخسائر

بالإضافة إلى البنود التي تقتضيها المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ينبغي أن يتضمن قسم الأرباح أو الخسائر بنود السطر التي تعرض المبالغ التالية للفقرة (2)[1]

أ) الإيراد

ب) تكاليف التمويل

ج) حصة الأرباح أو الخسائر المنشآت الزمنية والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ج أ) عند إعادة التصنيف الأصل المالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، أي الأرباح أو الخسائر ناتجة عن الفرق بين المبالغ المسجل سابقا وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.

د) مصروف الضريبة.

هـ) مبالغ واحد لإجمالي العمليات المتوقعة.

الفرع الثاني: المعلومات الواجب عرضها في قسم الدخل الشامل الآخر

يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود السطر لمبالغ الدخل الشامل الآخر في فترة المصنفة حسب طبيعتها (بما في دلك حصة الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزمنية والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية)، والتي تجمع ضمن تلك المبالغ التي وفقا للمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية[2]:

أ) يتم إعادة تصنيفها لاحقا إلى حساب الأرباح والخسائر

ب) سيتم إعادة تصنيفها لاحقا إلى حساب الأرباح أو الخسائر عند استفاء شروط محددة

[1] مجلس معاير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره: ص 538

[2] المرجع السابق: ص538

تعرض المنشأة بنود السطر إضافية وعناوين ومجاميع فرعية في البيان الذي يعرض الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر عندما يكون ذلك العرض ذو صلة بفهم الأداء المالي للمنشأة.

الفرع الثالث: ربح أو خسارة الفترة

يجب على المنشأة الاعتراف ببنود الدخل والمصروفات في الفترة في الربح أو الخسارة مالم يقتضي معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك أو يسمح به خلاف ذلك.

يجب أن تفصح المنشأة عن مبلغ الضريبة الدخل المرتبطة بكل بند للدخل الشامل الآخر بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف إما في بيان الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو الملاحظات

ويمكن للمنشأة عرض بنود بيان الدخل الشامل الآخر إما: [1]

أ) مطروح عن الآثار الضريبية ذات العلاقة.

ب) قبل الآثار الضريبية ذات العلاقة مع قيمة واحدة مبنية للمبالغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك البنود .

إذا اختارت المنشأة البديل (ب) فإنها ينبغي أن توزع الضريبة بين بنود التي يمكن إعادة تصنيفها لاحقا إلى قسم الأرباح أو الخسائر وتلك البنود التي لم يتم إعادة تصنيفها لاحقا إلى قسم الأرباح أو الخسائر.

الفرع الرابع: المعلومات التي يجب عرضها في بيانات الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات

عندما تكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية يجب على المنشأة إن تفصح عن طبيعتها وقيمتها بشكل منفصل وتشتمل الظروف التي تؤذي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروفات بما يلي: [2]

أ) انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة لتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات غلى مبالغ القابلة للاسترداد والقيود العاكسة لهذه التخفيضات.

ب) إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

ج) عمليات التصرف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

د) عمليات التصرف بالاستثمارات؛

هـ) العمليات المتوقفة؛

و) تسوية القضايا؛

ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره: ص 539

[2] المرجع السابق: ص541

كما يجب على المنشأة أن تعرض تحليلا للمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات حسب وظيفتها ضمن المنشأة أيهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها وطبيعة الإفصاح عن المعلومات أضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك الاستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.

المطلب الثالث: بيان التغيرات في حقوق الملكية

تعرض المنشأة بيان التغيرات في حقوق الملكية وفق ما تقتضي به الفقرة 10يتضمن بيان التغيرات في حقوق الملكية المعلومات التالية: [1]

أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم إلى حصة الأقلية بشكل منفصل؛

ب) لكل مكون في حقوق الملكية، أثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة البيان بشكل رجعي المعترف بها وفق المعيار المحاسبة الدولي 8 ؛

ج) لكل مكون في حقوق الملكية تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير :

1) الربح أو الخسارة.

2) الدخل الشامل الآخر.

3) المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين التي تظهر بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات على المالكين والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي تؤدي إلى خسارة.

أما بنسبة لكل مكون من المكونات المنشأة حيث تعرض المنشأة إما في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو الملاحظات تحليلا للدخل الشامل الآخر كما يجب عليها عرض مبلغ الأرباح الأسهم كما في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو الملاحظات كتوزيعات على المالكين خلال الفترة ومبلغ أرباح الأسهم ذو علاقة لكل سهم.[2]

المطلب الرابع: بيان التدفقات النقدية

توفر معلومات التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد وحاجة المنشأة للاستفادة من التدفقات، النقدية ويحدد معيار المحاسبة الدولي 7متطلبات

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره ص542

[2] المرجع السابق: ص542

عرض معلومات التدفقات النقدية والإفصاح عنها حيث يجب أن يظهر بيان التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

أولا) النشاطات التشغيلية:

يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشر أساسيا عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع، في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع ودفع أرباح الأسهم، والقيام بالاستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر التمويل خارجية فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مفيدة باقتران مع المعلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.[1]

تشتق التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من النشاطات الرئيسية، المنتجة للإيراد في المشروع وعليه فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدفع في تحديد صافي الربح والخسارة ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي: [2]

- المقبوضات النقدية من البيع السلع وتقييم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية من الإتاوات والرسوم والعملات والإيراد الآخر؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بنيابة عنهم؛
- المدفوعات والمقبوضات النقدية للمشروع التأمين مقابل الأقساط؛
- المدفوعات النقدية للضرائب الدخل أو المبالغ المستمدة منها؛
- المقبوضات والمدفوعات للعقود محتفظ بها للتعامل أو الاتجار.

ثانيا) النشاطات الإستثمارية:

يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الاستثمارية أمرا هاما إلى أن التدفقات النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية ومن أمثلة التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية مايلي [3]:

- المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل؛

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره: ص543

[2] المرجع السابق: ص572

[3] المرجع السابق: ص573

- المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل؛
- المدفوعات النقدية للإهتلاكات حقوق الملكية؛
- السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

ثالثا) النشاطات التمويلية:

إن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية لأنه مفيد في التنبؤ بمتطلبات مقدمي رأس المال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن النشاطات التمويلية: [1]

-المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية؛

-المدفوعات النقدية لما لكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛

-المتحصلات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهنات العقارية وغيرها من الإقتراضات قصيرة وطويلة الأجل؛

-المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛

-المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

المطلب الخامس: الإيضاحات

يجب أن تكون الإيضاحات[2]:

- تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم إختيارها وتطبيقها وفقا للفقرة؛

- تفصح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروفة في المكان ما في البيانات المالية؛

- توفر المعلومات الغير المعروضة في المكان ما في البيانات المالية ولكنها ضرورية لفهم أي منها يجب على المنشأة طالما أن الأمر مجدي، عرض الملاحظات بطريقة منتظمة وعلى المنشأة عمل إشارات

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولي: مرجع سبق ذكره: ص574

[2] المرجع السابق: ص543

مرجعية لكل بند في بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل وفي بيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه)،وبيانات التغييرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى معلومات ذات العلاقة في الملاحظات.

خلاصة الفصل:

وعلى الرغم من الإلتزام بتطبيق معيار عرض القوائم المالية ومتطلباته من قبل الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة،إلا أن هناك قصوراً من قبل المنشآت في الإلتزام بهذه المتطلبات وأنه حتى يتم تطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية لابد من ربطها بعملية إصدار المعايير نفسها، وذلك بإعطاء أهمية للدور الذي يمكن أن تلعبه مختلف الجهات المعنية بهذه المعايير من أكاديميين ومهنيين ومنظمات محاسبية، وكذلك توفير آلية ملائمة لإلزام المنشآت بتطبيق هذه المتطلبات من خلال مجموعة من الوسائل منها العقوبات القانونية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة في حالة عدم إلتزامها بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية، خاصة وأن المنفعة النهائية من الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي تعود على مستخدمي التقارير المالية، عند تقويم أداء المنشآت وإتخاذ القرارات على أساس من البينة يساعد على تحويل إتجاه المستثمر إلى المنشآت ذات الكفاءة العالية في إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة إليه مما يؤدي إلى تنشيط الأسواق المالية.

الفصل الثاني: عرض الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة على المستويين الدولي والمحلي، مست مختلف جوانب المحاسبة وأحدثت تغيرات جذرية من ناحية إطارها الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المحاسبي.

إن المعلومات المالية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية والوسيلة الفنية المستخدمة لتوصيل خده المعلومات وهي الكشوف المالية بصفة خاصة التي يجب أن تكون ملائمة وموثوق، حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة ولهذا جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري ووضع الأسس الموحدة اللازمة لإعداد وعض الكشوف المالية المتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول الأموال الخاصة وجدول التغيرات في رأس المال والملحق.

المبحث الأول: الإطار لمفهومي للكشوف المالية

الكشوف المالية هي وثائق شاملة تعطي صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي، لأي وحدة اقتصادية فهي تمثل الناتج النهائي للعملية المحاسبية وبتالي تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

المطلب الأول: ماهية الكشوف المالية

إن الكشوف المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي والوسيلة الرئيسية التي تقوم بإيصال المعلومات إلى الأطراف المعينة، وتزويدهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي ومساعدتهم على اتخاذ وترشيد القرارات. [1]

الكشوف المالية تعتبر وسيلة بموجبها يتم نقل صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للإدارة والأطراف المعنية، وبتالي فالكشوف المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية المتفق عليها محاسبيا مبوبة ومجمعة، باستعمال أدوات وفق أشكال معينة لتنظيم جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة وتشتمل هده الكشوف المالية عامة على: الميزانية وحسابات النتائج وجدول الأموال الخاصة وجدول تغير في رأس المال والملحق.[2]

[1] قوادري محمد قياس بنود القوائم المالية وفق معاير المحاسبة الدولية مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2010

[2] قوادري محمد المرجع السابق ص 47

كما عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الكشوف المالية بأنها هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية، والوضعية المالية لكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين، وتعد في اجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية وتوفر الكشوف المالية، معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية. [1]

الفرع الأول: خصائص الكشوف المالية

تتلخص الكشوف المالية في 4خصائص أساسية هي[2]:

القابلية للفهم: وتعني هذه الخاصية أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فمن جهة يجب أن تكون واضحة خالية من التعقيد ومن جهة أخرى يجب أن يكون للمستخدمين مستوى معقول من المعرفة يمكنهم منفهم هذه المعلومات.

الملائمة: حتى تكون المعلومات ملائمة لحاجيات المستخدمين وتكون مؤثرة على قرارات المستخدمين، في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرار.

الأهمية النسبية: وهي تلك المعلومات التي يؤثر حذفها أو تحريفها على قرارات المستثمر الاقتصادية وبالتالي يجب الإفصاح على المعلومات المهمة في القوائم المالية، ولهذا يجب توفر خاصية الأهمية النسبية في المعلومات لتكون نافعة.

الموثوقية: وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات صادقة بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها وتتفرع من خاصية الموثوقية الصفات الفرعية التالية: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، عدم التحيز، الحيطة والحذر،وتكاملية المعلومات.

المطلب الثاني: وظائف الكشوف المالية والعوامل المؤثرة فيها

تتمثل وظائف القوائم المالية والعوامل المؤثرة التي تتلخص فيما يلي:

الفرع الأول: وظائف الكشوف المالية

تتمثل وظائف الكشوف المالية فيما يلي: [3]

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع؛
- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع؛

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القرار19 المؤرخ في 25 مارس 2009 ص5

[2] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبتدئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، 2003 ص24

[3] سيد سالم عرفة، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2009ص412

– قياس التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال؛

– ربط هذه الفترة بفترات زمنية محددة.

تصنيف التغيرات المشار إليها على الوجه الأتي:

– الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر؛

– التغيرات الأخرى في الأصول والخصوم وحقوق رأس المال؛

– التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي؛

– إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول المشروع.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد القوائم المالية

هناك عدة عوامل نذكر منها: [1]

الظروف الاقتصادية: حيث تتأثر وضع القوائم المالية بظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع حيث تختلف القوائم المالية في النظام الاشتراكية عن الرأس مالي.

مستخدمي القوائم المالية: يجب عند تحديد القوائم المالية التعرف على من هم مستخدمي القوائم المالية وهناك مدخلين لتحديد من هم مستخدمي القوائم المالية:

المدخل الأول: وفقا لهذا المدخل يكون المستخدمين غير معروفين واحتياجاتهم من المعلومات غير متجانسة وبالتالي يتم إصدار قوائم مالية عامة تمثل بيانات ولا تمثل معلومات.

المدخل الثاني: وفقا لهذا المدخل فإن المستخدمين معروفين ويمكن تحديد احتياجاتهم الخاصة من المعلومات، ويؤدي ذلك إلى إعداد أربعة (4) قوائم تحتوي على معلومات موجهة الإستخدامات محددة، مما يعني إصدار عدد لا نهائي من القوائم المالية لكي تلبي الاستخدامات المختلفة.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

.المستخدمون الداخلون: يقصد بذلك أن المعلومات تستخدم داخل المنشأة، وتكون تلك المعلومات محددة وقاطعة، ولا تسبب أي مشاكل عند الحصول عليها تتوافر سلطة الحصول على المعلومات في الوقت الملائم وبالتفصيل المطلوب، وتقوم الشركات بإنشاء نظام للمعلومات يفي بإحتياجات كل مستوى إداري من المعلومات.

المستخدمون الخارجون: لهذه المجموعة احتياجات خاصة من المعلومات، ولديها سلطة للحصول على المعلومات التي تريدها مثل" الجهات الحكومية، البنوك الدائنة، المقرضين."...

إن إحتياجات هذه المجموعة من المعلومات غير محددة، وبالتالي يتم إصدار قوائم مالية لتفي إحتياجات هذه المجموعة، وتعتبر تلك القوائم المصدر الوحيد لتلك المعلومات.

و هناك تعارض في الإحتياجات بين تلك الفئات المختلفة في هذه المجموعة، وتعتبر إحتياجات تلك

[1] سيد سالم عرفة، مرجع سبق ذكره ص415

المجموعة الجوهر الأساسي للمشاكل المحاسبية وبالتالي يتم إصدار القوائم المالية التالية:

- تقارير داخلية لمقابلة احتياجات الإدارة؛
- تقارير خارجية ذات أغراض خاصة؛
- تقارير خارجية ذات أغراض عامة.[1]

المطلب الرابع: ترابط وتكامل القوائم المالية

ترابط القوائم المالية:

إن العلاقة بين جميع القوائم المالية الأساسية – الميزانية العامة، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، وقائمة التدفقات النقدية – مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض، بمعنى أن جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس (مثلا: وفق التكلفة التاريخية أو وفق صافي القيمة القابلة للتحصيل)... ، فإذا إعتمدت طريقة قياس معينة في قياس بند من بنود قائمة الدخل فإن تأثير هذا القياس ينعكس أيضا في قائمة المركز المالي.

وهذا الترابط هو أيضا نتيجة تطبيق القيد المزدوج على كافة عمليات الوحدة المحاسبية، حيث تنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية، وهكذا، فإن مبدأ الترابط ينطلق من فرض التوازن المحاسبي التقليدي ، بينما تعتمد وجهة النظر المؤيدة لعدم الترابط على ضرورة" فك الترابط "باستبعاد التوازن المحاسبي.

إن قائمة التدفقات النقدية نفسها تخضع لمبدأ الترابط، فهذا يظهر في إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة نقدية في أول وآخر الدورة في كل من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وذلك سواء أتم إعداد التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة أو وفق الطريقة غير المباشرة، إن القوائم المالية للوحدة المحاسبية هي مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفسة البيانات المعتمدة، إن إعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي للوحدة وحول التغيرات في مركزها المالي، هو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي – إن القوائم المالية تترابط مع بعضها لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية.[2]

تكامل القوائم المالية:

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإن هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الإقتصادية والعمليات المالية، التي تخص الوحدة المحاسبية، لذلك لا يمكن لأي قائمة تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات الواردة في القوائم الأخرى وهكذا فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة ، وفي واقع الأمر فإن مؤشرات التحليل المالي لا تعتمد فقط على الربط بين بنود القائمة

1 سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2013ص191

2 رضوان حلوة حنان مرجع سبق دكره: ص247

الواحدة، بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم الأخرى، وفيما يلي بعض الأمثلة عن حالات التكامل المتاح بين القوائم المالية الأساسية.[1]

المبحث الثاني: عرض للكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ والاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، ومن بين النتائج التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي تطوير طريقة عرض وإعداد القوائم المالية، وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بشكل يسمح بتوفير معلومات موثوق منها وقابلة للمقارنة.

المطلب الأول: الميزانية

الفرع 1: مفهوم الميزانية

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية[2] : وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتتدرج فيه كافة البنود الخاصة ا تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتتدرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين.[3]

كما جاء في النظام المحاسبي المالي بأن الميزانية تصنف بصفة منفصلة من عناصر الأصول والخصوم.[4]

الفرع الثاني: أهمية الميزانية

توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الإستثمارات في أصول المؤسسة، تبرز التزامات أهمية الميزانية من حيث المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة. ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:

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

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره ص 247-251

[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990 ص215_216

[3] وليد ناجي الخيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك،2000 ص61

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص23

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.[1]

الفرع ثالث: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية الأصول: [2]

- التثبيتات غير المادية؛
- التثبيتات المادية؛
- الإهتلاكات والمساهمات ؛
- الأصول المالية؛
- أصول الضريبة مع تميز الضرائب المؤجلة؛
- الزبائن المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية.

الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.
- بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق
- حصة لأكثر من سنة؛
- وصف طبيعة وموضوع كل إحتياط من الإحتياطات؛
- للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛
- مبالغ للدفع والاستلام؛
- المؤسسة الأم والفروع ؛
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم؛
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا؛

[1] دونا لد كيسو، جيري ويجانب، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة .العربية السعودية، 1999 ، ص224

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص23

- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية؛
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة؛
- الأسهم في شكل إحتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع ؛
- حقوق وإمتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم؛

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية مجموع) وصف الالتزامات المالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الإستلام.

الفرع الرابع عرض الميزانية المحاسبية:

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن: الأصول، الخصوم والأموال الخاصة. ويتم تنظيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية وعناصر غير جارية وفق شروط أبرزها معيار المدة الزمنية ويتم ترتيبها وفقا الهيكلية التالية: [1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص 23

الجدول رقم (2): محتوى فصول الميزانية

1 ميزانية الأصول

الأصول المالية	Nإجمالي	N اهتلاكات\أرصدة
الأصول المثبثة(غير الجارية)		
فارق الشراء	207	2807 و 2907
التثبيثات المعنوية	20 (خارج207)	280 (خارج2807)
		290 (خارج2907)
التثبيتات العينية	21و 22 (خارج229)	281و282و291و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة–		
المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة		
الملحقة	26(خارج265و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271و272و273	
القروض والأصول المالية الأخرى غير		
الجارية	274و275و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات والمنتجات قيد الصنع		
الحسابات الدائنة –الاستخدامات المماثلة	30 إلى 38	39
الزبائن		
المدينون الآخرين		
	41(خارج419)	491
	409مدين42و 43و 44	495و496
الضرائب	(خارج444إلى448)45و 46و 486و489)	
الأصول الأخرى الجارية	444و445 و447	
الموجودات ومايماثلها	مدين48	
توظيفات وأصول مالية جارية		
أموال الخزينة	50(خارج509)	
	519و غيرها من	
مجموع الأصول الجارية	المدينين(51و52و53و54)	
مجموع العام للأصول		59

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19 ص 32

ميزانية الخصوم

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو الحساب المستغل)	101و 108
رأس المال غير المرغوب	109
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)(1)	104و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة(1)	107
النتيجة الصافية(النتيجة الصافية حصة المجمع)(1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة دوي الأقلية (1)	
المجموع1	
الخصوم غير جارية	
القروض والديون المالية	16 -17
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	134و155
الديون الاخرى غير الجارية	229
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15خارج 155)131و 132
مجموع الخصوم غير الجارية(2)	
الخصوم الجارية	
الموردون والحسابات الملحقة	40(خارج409)
الضرائب	دائن444و 445و 447
الديون الأخرى	419و 509
	دائن42و 43و 44(خارج444إلى447)45و 46و 48)
	519 وغيرها من الديون 51و 52
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية(3)	
المجموع العام للخصوم	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ص 33

المطلب الثاني: حساب النتائج

الفرع الأول: مفهوم حساب النتائج

بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، ثمل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة[1].

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

الفرع الثاني: 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: [3]

-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛

-تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛

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

الفرع الثالث: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حساب النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي: [4]

المنتوجات: تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مدا خيل، أو زيادة في الأصول، أو إنخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات إستعادة خسارة المنتوجات في القيم والإحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

---

[1] محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العدلي، المحاسبة المالية المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986ص448

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص24

[3] فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة، استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2005 ، ص20 .

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المرجع السابق ص13

الأعباء: تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الإحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المالية وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي:[1]

– تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال؛

- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات والأعباء) ؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج.

– تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

– مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة، وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق .فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

الفرع الرابع: عرض حساب النتائج

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص 24

يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الإقتصادية خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة من(الربح او الخسارة) من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما: [1]

1- حسابات النتائج حسب الطبيعة.

2-حسابات النتائج حسب الوظيفة.

4-1 حساب النتائج حسب الطبيعة:

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

4- 1-1 النتيجة العملياتية:

إلى النتيجة العملياتية عن طريق استبعاد(طرح) كافة الأعباء العملياتية، وإضافة المنتوجات العملياتية . ونقدم شرحا وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة خلال ممارسة الأنشطة الجارية (الأساسية) أي عمليات التموين، الإنتاج والبيع، وتمثل النتيجة العملياتية مؤشر للربح الإقتصادي، وهي تقيس الأداء الإقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية والضريبية وتوزيعات رأس المال، ويتم التوصل مفصلا لكل من الأعباء والمنتوجات العملياتية في الجدول التالي: [2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 25

[2] عبد الرحمن عطية، الحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار محمد مولاهم للنشر، برج بوعريريج، .الجزائر، 2011 ، ص85

الجدول رقم (3): المنتوجات والأعباء العملياتية

الأعباء العملياتية	**المنتوجات العملياتية**
مشتريات البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى تغيرات المخزون المشتريات المستهلكة مشتريات أخرى وأعباء خارجية الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. أعباء المستخدمين مخصصات الإهلاك والمئونات الأعباء العملياتية الأخرى	المبيعات من البضائع المبيعات من المنتجات المصنعة ومن الخدمات رقم الأعمال تغير المخزونات والمنتجات قيد الصنع. الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال استئناف على خسائر القيمة والمئونات المنتجات العملياتية الأخرى
المجموع	**المجموع**
النتيجة العملياتية	

المصدر: عبد الرحمان عطية مرجع سبق ذكره: ص85

من أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هاته الطريقة، نقوم بحساب كل من إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية،القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال، وفيما يلي توضيح لكل العناصر السابقة: [1]

4-1-1-1 إنتاج السنة المالية: يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات، ويمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة، ويتضمن كل من مبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، مبيعات الخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات والمنتجات الجاري إنجازها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعنات الاستغلال.

4-1-1-2 استهلاك السنة المالية: يتمثل في مجموع إستهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى.

4-1-1-3 القيمة المضافة: تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها، فالقيمة المضافة تترجم ما أضافتها المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تندمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة وغيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة.

4-1-1-4 الفائض الإجمالي للإستغلال: يقيس الفائض الإجمالي للإستغلال الربح الإقتصادي الخام الناجم عن دورة الإستغلال. وهو يمثل الفرق بين القيمة المضافة المنتجة من جهة، وأعباء العمال والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (ما عدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى وبالتالي فهو لا يأخذ بعين الإعتبار القرارات المالية والسياسات الجبائية التي تتخذها المؤسسة، ويعتبر بذلك مؤشر دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة.

4-1-1-5 النتيجة العملياتية: ويتم التوصل إليها بعد أن يعدل الفائض الإجمالي عن الإستغلال بالمنتجات والأعباء العملياتية الأخرى، وكذلك بمخصصات الإهتلاكات والمؤونات وإسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

4-1-2النتيجة المالية

ويتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية، ونقدم في الجدول التالي كلا من المنتوجات والأعباء المالية.[2]

[1] عبد الرحمان عطية مرجع سبق ذكره ص 86

[2] عبد الرحمان عطية مرجع سبق ذكره ص87

الجدول رقم (4): النواتج المالية والأعباء المالية

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

المصدر: عبد الرحمان عطية مرجع سبق ذكره ص87

4-1-3 النتيجة الجارية قبل الضرائب:

ويتم الحصول على النتيجة الجارية قبل الضرائب إنطلاقا من النتيجة العملياتية، وذلك بإضافة النتيجة المالية، ويمثل النتيجة" العادية" المحققة على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة.[1]

4-1-4 النتيجة الإستثنائية:

النتيجة الإستثنائية هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الإستثنائية.و يتم حسابها من خلال المنتجات والأعباء الناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا إستثنائيا، مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية وغير المتوقعة.[2]

4-1-5 النتيجة الصافية للسنة المالية:

وتساوي الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويتم حساب النتيجة إنطلاقا من النتيجة الجارية قبل الضرائب، إذ تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة، وتضاف إليها النتيجة الإستثنائية .وتشكل النتيجة الصافية القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين، وأن الجزء من الأرباح الموجه للإحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.[3]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011 ، ص9

[2] عبد الرحمان عطية المرجع نفسه ص9

[3] عبد الرحمان عطية المرجع نفسه ص9

الجدول رقم (5): حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغيرات المحزونات منتجات المصنعة المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم المدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
الاسترجاعات عن خسائر القيمة			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-**النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)**			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية .المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية .الأعباء (يطلب بيانها)			
9-**النتيجة غير العادية**			
10-نتيجة صافية لسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
حصة المجمع(1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19ص30

4-2حسابات النتائج (حسب الوظائف):

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.[1]

[1] عبد الرحمن عطية مرجع سبق ذكره ص11

جدول رقم(6): حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد19 ص 31

وتختلف هذه الطريقة عن الأولى في كيفية حساب النتيجة العملياتية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، النتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الاستثنائية، وعليه سوف نكتفي بتقديم كيفية حساب النتيجة العملياتية.

4-2-1هامش الربح الإجمالي:

وهو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي في المؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها.[1]

هامش الربح الإجمالي=رقم الأعمال-تكلفة المبيعات.

رقم الأعمال: الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وقد تكون هذه المبيعات نقدية أو آجلة، كما أن المقصود بالمبيعات هنا هي صافي المبيعات بعد استبعاد مردودات البيع ومبالغ الخصم المسموح به.[2]

رقم الأعمال= إيرادات المبيعات-(مردودات ومسموحات المبيعات+ الخصم المسموح به)

كلفة المبيعات: وهي تشكل الكلفة التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء.[3] وتحسب هذه الكلفة في المؤسسة التجارية من خلال:

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

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

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

4-2-2النتيجة العملياتية:

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2006ص31

[2] دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007 ، ص 79

[3] دريد كامل آل شبيب نفس المرجع ص80

وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري الأساسي، ويتم التوصل إليه بعد أن يعدل هامش الربح الإجمالي بالمتوجات العملياتية الأخرى، وإستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية والأعباء العملياتية الأخرى.

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

الأعباء الإدارية: فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين واهتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة.[1]

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

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة

إن الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أسسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هده السيولة المالية: [2]

– يقدم جدول سيولة الخزينة مدا خيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) ؛[3]

– التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها المنتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بتمويل؛

– التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عملية سحب الأموال عن الاقتناء وتحصيل الأموال عن بيع الأصول طويلة الأجل؛

– التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (الأنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض) ؛

– تدفقات الأموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للإستثمار أو التمويل .

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة المباشرة أو بطريقة غير المباشرة[4]

---

[1] دريد كامل آل شبيب مرجع سابق ذكره ص81

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص26

[3] الجريدة الرسمية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19نفس المرجع ص26

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19نفس المرجع ص26

الطريقة المباشرة: تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف وتقريب هدا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.

الطريقة غير المباشرة: تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية لسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

– ثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(الإهتلاكات ، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين) ؛

– التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) ؛

– التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة او الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص26

جدول رقم(7): سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات لمقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج لمدفوعة **تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية** تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها) **صافي تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)** **تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من أنشطة الاستثمار** المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية لمسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة **صافي تدفقات أموال الخزينة ا لمتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)** **تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من أنشطة التمويل** التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات ا المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد19 ص35

جدول رقم: (8) سيولة خزينة وفق الطريقة غير المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
-الإهتلاكات والأرصدة			
.تغير الضرائب المؤجلة			
.تغير المخزونات			
-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
.تغير الموردين والديون الأخرى			
.نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي(المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19 ص36

المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: [1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة ؛
- عماليات الرسمية (الارتفاع، الإنخفاض، التسديد.....) توزيع النتيجة والتحصيلات المقررة خلال السنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص 27

الجدول رقم (9): جدول تغيرات الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في **31** ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19ص37

المطلب الخامس: ملحق الكشوف المالية.

يحتوي ملحق الكشوف المالية على المعلومات أساسية ذات دلالة فهو يسمح بعض معايير المستعملة من أجل إعداد الكشوف المالية وكذا الطرق المحاسبية المستعملة لفهم وقراءة الكشوف المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة، ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية[1]:

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

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات إستخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود الكشوف المالية وهذه الجداول هي: [2]

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية؛
- جدول الإهتلاكات؛

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛

-جدول المؤونات؛

-جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة) ؛

-بيان إستحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

الفرع الأول: طريقة عرض الملاحق

يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي، مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المنشآت الأخرى:

- بيان الإمتثال لمعايير المحاسبية الدولية؛

-معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صلب كل كيان مالي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي؛

- بيان يوضح أسس القياس والسياسات المحاسبية المطبقة.

الفرع الثاني: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في ملحق الكشوف المالية:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص 27

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع نفسه ص43-41

يشتمل الملحق على معلومات ذات أهمية بالغة يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول السيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، ولفروع أو الشركة أم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها للمعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية، وفعلا فان الملحق يجب أن لا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

الفرع الثالث: نماذج الجداول التي يمكن عرضها في الملحق

الجدول رقم (10): تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إنخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية **التثبيتات العينية** **ا لمساهمات** **الأصول المالية الأخرى غير الجارية**					

المصدر .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19ص41

ملاحظة **1** – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة **2** – يسمح عمود " ملاحظة " بيان التعليمات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص: عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات طريقة التقييم ...)

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19مرجع سبق ذكره ص44

ملاحظة **3** – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى " اقتناءات إسهامات " إنشاءات

ملاحظة **4** – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى"عمليات البيع عمليات الانفصال عمليات الوضع خارج الخدمة"

الجدول رقم (11): جدول الإهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good Will **تثبيتات معنوية** **تثبيتات عينية** **مساهمات** **أصول مالية أخرى غير الجارية**					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ص42

ملاحظة **1** – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة **2** – يسمح عمود " ملاحظات " بأن تبين عن طريق الإحالة المعلومات المكملة المذكورة في المحق والتي تخص: عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة تعديل نسب الاهتلاك[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد مرجع سبق ذكره 19ص42

الجدول رقم (12): جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	إسترجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية. **مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة** **مؤونات للضرائب** **مؤونات للنزاعات**					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية. **مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة** **مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين** **مؤونات الضرائب**					
المجموع					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد ص42.

الجدول رقم(13): كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	لمدة عام على الأكثر 5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة **القروض** **الزبائن** **الضرائب** **ا لمدينون الآخرون**					
المجموع					
الديون **الاقتراضات** **ديون أخرى** **ا لموردون** **الضرائب** **الدائنون الآخرون**					
المجموع					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ص43

الجدول رقم(14): جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيم المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسترجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good Will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ص42

الجدول رقم (15): المساهمات

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان2								

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ص42

خلاصة الفصل:

يتحدد الهدف العام للكشوف المالية من خلال إجتماع الأهداف الفرعية الخاص بكل قائمة، حيث بإمكاننا معرفة الوضعية المالية من خلال الميزانية ، في حين جدول حساب النتائج يقدم معلومة حول الأداء أما بالنسبة إلى التغيرات في الوضعية المالية فيمكن إستخراجها من جدول سيولة الخزينة، ويمكن إعتبار جدول تغير الأموال الخاصة كاستكمال للجهود الرامية إلى تعزيز محتوى الكشوف المالية، حتى تحقق أكبر فائدة ممكنة للمستخدمين ومن المفروض أرفق كل قائمة من القوائم بملحق تتضمن المعلومات الّتي تكتسي نوعا من الأهمية ولم تتناولها البيانات المالية ً، خاص تلك المتعلّقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تعرض التقارير بأسلوب مالي منتظم ذات قابلية للفهم المتسلسل للأحداث المالية للمنشأة، وتتمثل معايير أداء النظام المحاسبي المالي في قدرته على دعم الإدارة بالمعلومات المطلوبة بدقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة.

كما أن الأساس المعتمدة في إعداد القوائم يجب أن تتفق ومتطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير الهام في عملية اتخاذ القرار، إذا أن أي تضليل في المعلومات الّتي تحتويها هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبتالي التأثير على قرار الإستثمار الذي يعتبر من القرارات الهامةّ والخطيرة، مما يستلزم توافر معلومات على درجة كبيرة منال دقّة والموضوعية، وهذا ما أدى إلى زيادة الإهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، حيث أصدرت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق وهو معيار تقرير ماهية الإفصاح المناسب بما يلي: إن متطلبات عرض المعلومات في الكشوف المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة

المتعارف عليها تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في الكشوف المالية، بشأن جميع الأمور الجوهرية، وعنصر الإفصاح المناسبة في الكشوف المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدم هذه القوائم.

خاتمة

خاتمة

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الإقتصادي والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطور المشاريع الإقتصادية ذات الطابع الحيوي، فقد إستطاعت الإجابة على طلبات مختلفة من معلومات المالية والإقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ففي ظل الإنفتاح الإقتصادي الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة، فإنه لايمكن للنظام المحاسبي الجزائري أن يبقى جامد ظل تحولات المحيطة الموجودة فيه، ولابد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية، والمعلوماتية وهذا ما دفع الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية، مما أدى إلى وجود بعض الإختلافات في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية نتيجة لإختلاف الواقع الاقتصادي الجزائري.

نتائج

من خلال دراستنا لكيفية إعداد وعرض القوائم المالية في النظام المحاسبي الدولي الأول والنظام المحاسبي الجزائري نستخلص النتائج التالية:

– يساعد معيار المحاسبة الدولي الأول على تقديم معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في ما يخص القوائم المالية.

– هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وهذا التوافق ظهر أكثر في القوائم المالية حيث أن كلا من المركز المالي وقائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي متطابق بشكل كبير مع قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ويمكن توسيع ذلك من خلال إجراء هذه المقارنة البسيطة:

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية والواردة في المعيار الدولي الأول وعددها خمس قوائم ويمكن الإشارة إلى الفرقات في التسمية فبما يلي:

الجدول رقم (16): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي الأول .

الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي الأول**
– الميزانية.	– قائمة المركز المالي.
– حساب النتائج.	– قائمة الدخل.
– جدول سيولة الخزينة.	– قائمة التدفقات النقدية.
– جدول تغبرات الأموال الخاصة	– قائمة التغير في حقوق الملكية.
– الملحق	– الإيضاحات.

المصدر: من إعداد الطلبة.

وبالإضافة إلى الفروقات في التسمية يمكن توضيح بعض الحالات خاصة بعرض القوائم المالية من خلال النقاط التالية:

1) الميزانية:

إن معيار المحاسبة الدولي لا يفرض شكلا إجباريا لقائمة المركز المالي ولكنه حدد كحد أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم.

أما النظام المحاسبي المالي فقدم الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم، من خلال الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية وهي نفس الطريقة المستعملة في معيار المحاسبة الدولي الأول.

2) جدول حساب النتائج:

حسب النظام المحاسبي المالي يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة والوظيفة مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة، توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة، كما يسمح بظهور بنود غير العادية في حساب النتائج، وهو نفس العرض الوارد في معيار المحاسبة الدولي الأول لكنه ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

3) جدول سيولة الخزينة:

تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من "الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية " كما أوصى النظام المحاسبي المالي، بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين المباشرة وغير المباشرة مع التأكيد على الطريقة المباشرة وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي الأول.

4) جدول تغيرات الأموال الخاصة:

حسب النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة، لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية وهذا ما تطرق له معيار المحاسبة الدولي الأول.

5) الملحق:

ويشمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال للمعايير دون تحديد المعاير الدولية .

– إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيشكل إضافة جديدة للإقتصاد الجزائري خاصة، على مستوى الشفافية والوضوح فيما يخص القوائم المالية وكذلك إنتاج وثائق مالية، تسهل قراءة وشرح الأرقام والنتائج الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ القرارات الصحيحة ورسم السياسات الدقيقة.

التوصيات

بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

– تكيف النظام المحاسبي المالي مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية السريعة في البيئة المؤسساتية وتكييفه مع طبيعة المؤسسة الجزائرية؛

– عدم الإخلال بمعايير المحاسبة الدولية؛

– ضرورة إيجاد برامج جامعية جديدة في مجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية والمستقبلية؛

– العمل على تحديث وتطوير النظام المحاسبي المالي وفق ما يحدث من مستجدات في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي.

أفاق البحث

تناولت هده المذكرة موضوع كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ولهذا نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نرى أنها هذا تكمل البحث وتتمثل في:

– تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الجزائري؛

– أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية؛

– تكييف الجباية مع النظام المحاسبي الجزائري؛

ملخص

لقد شرت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينيات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي كليا أو تكييف مع خصوصيتها.

فباشرت بإصدار قانون رقم 7-11المؤرخ في 25-11-2007 "يتضمن النظام المحاسبي المالي(scf)"، يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع أساس إلى خصوصيات البيئة الإقتصادية الجزائرية في إعداده.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القرار19 المؤرخ في 25 مارس 2009
2. دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007 فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية .التجارة، استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2005 ،
3. دونا لد كيسو، جيري ويجانب، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة .العربية السعودية، 1999 ،
4. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبتدئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، 2003
5. سيد سالم عرفة، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2009
6. سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2013
7. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت، 1990 ص215_216
8. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011 ،

9. عبد الرحمن عطية، الحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار محمد مولاهم للنشر، برج بوعريريج، .الجزائر، 2011 ،
10. قوادري محمد قياس بنود القوائم المالية وفق معاير المحاسبة الدولية مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة البليدة 2010
11. مجلس معاير المحاسبة الدولي:معايير إعداد التقارير المالية ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الجزء أ الأردن 2012
12. محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العدلي، المحاسبة المالية المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت،1986
13. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2006ص
14. وليد ناجي الخيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك،2000
15. عقاري مصطفي مدونة إلكترونية على الموقع www ,aqar-estate ,com