الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة المنصوص عليها في SCF

دراسة حالة مركب الملح – لوطاية -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالب :
- كلفالي الطيب

الأستاذ المشرف:
- سعيدي عبد الحليم

رقم التسجيل:	MASTER GE AUDIT 2017.
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي : 2017/2016
/http://univ-biskra.dz

أَعُوذُ بِالله مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمْ

«وَقُل رَّبِّ أَدْخِلْنِي مُدْخَلَ صِدْقٍ وَأَخْرِجْنِي مُخْرَجَ صِدْقٍ وَاْجْعَل لِي مِن لَّدُنكَ سُلْطَانًا نَّصِيرًا»

صَدَقَ اللَّهُ العَظيم

سورةالإسراء- الآية - 80 -

الإهداء

الحمدللهالذيمنعلينابفضلهوأعاننا علىإتمامهذاالبحث،فسبحانهالقائل " اقْرَأْبِاسْمِرَبِّكَالَّذِيخَلَقَ "

صدقاللهالعظيم،والصلاةوالسلامعلىمنلانبييبعدهالذيقالفيحديثهالشريف " اطلبواالعلممنالمهدإلىاللحد ".

أهديثمرةهذاالجهدالذيتمبفضلاللهإلىمنقالفيهماربالبرية " وَاخْفِضْلَهُمَاجَنَاحَالذُّلِّمِنَالرَّحْمَةِوَقُلْرَبِّارْحَمْهُمَا كَمَارَبَّيَانِيصَغِيرًا "،إلىمنسهرتعلستربيتي،وجعلتالعلمنورايضيءدربي،إلىمنعانقدعائهانجاحي،يامن توصفينبنبعالحنانأميالغالية " مهارشي وريدة "، إلىمنرعانيمنذنعومةأظافريوتكبدمشاقالحياةلأصلإلىهذاالنجاحأبيالعزيز" مصطفى "

إلىأعزوأغلىماوهبنيالله،منقاسمونيرحمأميإخوتيالأعزاء: عماد ، سميرة ، منيرة ، بهجتي ولؤلؤة المنزل " وداد"

ربأخلمتلدهأمكزميليوخيرعونليفيالدراسةالغالي" غانمي حافظ الدين" ، وزوجته ، وابنته المشاغبة المرحة " ليان"، و عائلته

إلى كل أخوالي و أبناؤهم، أعمامي و أبناؤهم

إلىأصدقائيفيالجامعةومنتصدرواعرشقلبيبجدارة: خليل يوسف، فريحي محسن، رماضنة عصام، فاروق، نوح

أتمنى لهم النجاح و التوفيق إن شاء الله.

إلىكلزملائيوزميلاتيفيالدراسةو"قسمفحص محاسبيدفعة2017 ".

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أتم نعمته علينا و أعطانا القدرة لتتمة هذا العمل الذي ماكان له أن يكون لولا رحمته التي وسعت كل شيء، الحمد و الشكر لله الذي لا إلاه سواه يحيي و يميت و هو على كل شيء قدير.

لا يسعني و أنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر و أسمى عبارات التقدير و العرفان إلى أستاذي و مرشدي "سعيدي عبد الحليم" على قبول الإشراف على هذه المذكرة و على توجيهاته، و حرصه إلى غاية إنهاء المذكرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا و تحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، و إلى كل أستاذ تعلمت منه ولو حرفا.

أتقدم بالشكر إلى طاقم مكتبة الكلية، و إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

كما لا أنسى عمال مركب الملح – لوطاية – بسكرة.

و أخيرا أسدي كل عبارات الشكر و العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة

ملخص الدراسة

الملخص:

تهتم هذه المذكرة بدراسة موضوع إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة المنصوص عليها في SCF، مع إسقاط هذه الدراسة على الواقع في شكل دراسة تطبيقية لمركب الملح لوطاية .

وتهدف هذه الدراسة في جانبها النظري إلى التعريف بالقوائم المالية مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، وطريقة اعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة مع التطرق للمعيار رقم 07 وما يتضمنه.

ومن خلال الدراسة التطبيقية في مركب الملح لوطاية حاولنا إسقاط ما جاء في الجانب النظري على الواقع حيث وجدنا بأن المؤسسة تطبق الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية، أين تعذر علينا ايجاد المعلومات الكافية في قوائمها المالية المساعدة لإعداد قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة

كما سعينا إلى إيجاد توصيات واقتراحات فعالة للوصول إلى بيانات واضحة وموثوق منها تساهم في ترشيد القرارات.

Résumé:

Cette note est intéressée à étudier la question de la préparation et de présentation des flux de trésorerie selon la méthode indirecte selon la SCF, avec la projection de cette étude effectivement appliqué sous la forme d'une étude du composé sel Loutaya.

Cette étude vise à la partie théorique, à la définition des états financiers avec l'application du système de comptabilité financière, et la méthode de préparation et la présentation des flux de trésorerie de manière indirecte à la norme n ° 07 et ses implications discutées.

Grâce à l'étude appliquée dans le composé de sel El Outaya a essayé de laisser tomber ce qui est venu du côté théorique sur le terrain où nous avons constaté que l'institution met en œuvre la méthode directe pour la préparation de l'état des flux de trésorerie, où nous ne pouvons pas trouver suffisamment d'informations dans ses états financiers aident à préparer la méthode des flux de trésorerie est indirecte.

Comme nous cherchons à trouver des recommandations efficaces et des suggestions pour parvenir à des données claires et fiables contribuent à la rationalisation des décisions.

الفهرس

الصفحة	الـــفـــهـــرس
III	الإهداء
أ	الشكر و العرفان
V	الملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة المحتويات
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
19	تمهيد
20	**المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي**
20	1. ماهية النظام المحاسبي المالي
20	1.1 مفهوم النظام المحاسبي المالي
22	2.1 خصائص النظام المحاسبي المالي
22	3.1 مجال التطبيق النظام المحاسبي المالي
23	2. أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي
23	1.2 أهمية النظام المحاسبي المالي
25	2.2 أهداف النظام المحاسبي المالي
26	3. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية
26	1.3 أثر تطبيق النظام المحاسبيالمالي على عناصر قائمة المركز المالي
30	2.3 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)
33	3.3 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جدول تغيرات الأموال الخاصة
35	4. الفرضيات و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي
35	1.4 الفرضيات الأساسية في النظام المحاسبي المالي
37	2.4 المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي
38	**المبحث الثاني: القوائم المالية**
39	1. تقديمو عرض القوائم المالية
39	1.1 مفهوم القوائم المالية
39	2.1 تقديم القوائم المالية
41	2. أهداف القوائم المالية

3. خصائص القوائم المالية	42
4. أوجه الإختلاف بين القوائم المالية و التقارير المالية	43
المبحث الثالث: الاعتبارات العامة لإعداد وعرض القوائم المالية	45
1. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	45
1.1التمثيل الصادق و الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية	46
2.1فرضية الاستمرارية	47
3.1المحاسبة المستندة على اساس الاستحقاق	47
4.1الاتساق أو الثبات	48
5.1 الاهمية النسبية و مستوى التجميع	48
6.1 المقاصة	48
7.1 المعلومات المقارنة	48
2. الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	49
1.2 الاعتبارات العامة لعرض قائمة المركز المالي (الميزانية المالية)	49
2.2الاعتبارات العامة لعرضقائمة الدخل	52
3.2الاعتبارات العامة لعرضقائمة التغير في حقوق الملكية	53
4.2الاعتبارات العامة لعرض قائمة التدفق النقدي	54
5.2 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	55
خلاصة الفصل الأول	58
الفصل الثاني: قائمة التدفقات النقدية	
تمهيد	60
المبحث الأول: عموميات حول قائمة التدفقات النقدية	61
1. نشأة قائمة التدفقات النقدية	61
2. مفهوم قائمة التدفقات النقدية	63
3. أهمية قائمة التدفقات النقدية	64
4. أهداف قائمة التدفقات النقدية	66
المبحث الثاني: مضمون المعيار رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية "	67
1. فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية	68
2. النقدية و ما يعادلها	68
3. تصنيف قائمة التدفقات النقدية	69
1.3 التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	69
2.3 التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية أو الرأسمالية	70

3.3 التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	**70**
4. التقرير عن التدفقات النقدية	**71**
المبحث الثالث عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة	**74**
1. الافصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لبيان التدفقات النقدية	**74**
2. مصادر اعداد قائمة التدفقات النقدية	**75**
3. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة	**76**
4. عرض قائمة التدفقات النقدية الناتجة من انشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)	**78**
خلاصة الفصل الثاني	**81**
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مركب الملح لوطاية	
تمهيد	**83**
المبحث الأول: التعريف للمؤسسة موضوع الدراسة	**84**
1. التعريف بمركب الملح لوطاية	**84**
2. الهيكل التنظيمي لمركب الملح لوطاية	**86**
3. أهمية و أهداف مركب الملح – لوطاية –	**82**
المبحث الثاني: القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية لمركب الملح – لوطاية –	**89**
1. قائمة المركز المالي لمركب الملح – لوطاية –	**89**
2. قائمة الدخل لمركب الملح – لوطاية –	**92**
المبحث الثالث: إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة	**93**
خلاصة الفصل الثالث	**96**
الخاتمة العامة	**98**
قائمة المصادر والمراجع	**101**
فهرس الملاحق	
الفهرس	
الملاحق	

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	التقارير المالية كمخرجات للنظام المحاسبي و من هم الأطراف المستفيدة منها	21
02	الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية-	84

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	**قائمة المركز المتالي – جانب الأصول –**	**28**
02	**قائمة المركز المالي – جانب الخصوم –**	**29**
03	**قائمة الدخل –حسب الطبيعة –**	**31**
04	**قائمة الدخل –حسب الوظيفة –**	**32**
05	**قائمة التغير في الأموال الخاصة**	**34**
06	**قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة**	**77**
07	**قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة**	**80**
08	**قائمة المركز المالي لمركب الملح لوطاية – جانب الأصول –**	**90**
09	**قائمة المركز المالي لمركب الملح لوطاية – جانب الخصوم –**	**91**
10	**قائمة الدخل حسب الطبيعة لمركب الملح – لوطاية –**	**92**

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) _جانب الأصول_
02	قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية)_جانب الخصوم_
03	قائمة الدخل لمركب الملح (لوطاية)حسب الطبيعة
04	قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لمركب الملح (لوطاية)

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات:

مقدمة

الفصل الأول: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

1. ماهية النظام المحاسبي المالي.
2. أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي.
3. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية.
4. الفرضيات والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: القوائم المالية

1. تقديم و عرض القوائم المالية.
2. أهداف القوائم المالية.
3. خصائص القوائم المالية.
4. أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية

المبحث الثالث: الإعتبارات العامة لإعداد وعرض القوائم المالية.

1. إعداد القوائم المالية.
2. عرض القوائم المالية.
3. آلية استخدام السياسات أو الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية

الفصل الثاني: ماهية قائمة التدفقات النقدية

المبحث الأول: عموميات حول قائمة التدفقات النقدية

1. نشأة قائمة التدفقات النقدية
2. مفهوم قائمة التدفقات النقدية
3. أهمية قائمة التدفقات النقدية
4. أهداف قائمة التدفقات النقدية

المبحث الثاني: مضمون المعيار رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية"

1. فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية
2. النقدية و ما يعادلها
3. تصنيف قائمة التدفقات النقدية
4. التقرير عن التدفقات النقدية

المبحث الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة

1. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لبيان التدفقات النقدية
2. مصادر إعداد قائمة التدفقات النقدية
3. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة
4. . عرض قائمة التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل

الفصل الثالث: دراسة حالة مركب الملح (لوطاية)

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة.

1. التعريف بمركب الملح (لوطاية)
2. الهيكل التنظيمي لمركب الملح (لوطاية)

3. أهمية و أهداف مركب الملح (لوطاية)

المبحث الثاني: القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح (لوطاية).

1. . قائمة المركز المالي للمركب
2. قائمة الدخل حسب الطبيعة لمركب الملح (لوطاية) حسب الطبيعة

المبحث الثالث: كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة لمركب الملح – لوطاية –

الخاتمة

مقدمة عامة

مـــــقـــــدمـــــة

تعتبر المحاسبة ذاكرة أو مسجلة للأحداث الإقتصادية والمالية للمؤسسة, وتتمتع بصيغة مستقبلية، كما أنها أداة تسيير ورقابة تقديرية تحتل مكانة مميزة في تقنيات التسيير.

إن القوائم المالية تعتبر كمخرجات للنظام المحاسبي، فهي تعد وفق المبادئ المتعارف عليها مقبولة قبولا عاما لممارسي المحاسبة العامة، حيث تظهر في شكل تقرير سنوي يتم إصداره من إدارة المنشأة, والذي يحتوي على هذه القوائم إضافة إلى أي إفصاحات عن البنود الواردة فيها من معلومات تفصيلية عن الأصول غير المتداولة وغيرها.

كما ينظر إلى القوائم المالية كوحدة واحدة، فإن قائمة الدخل تكمل فيما يعرض فيها من معلومات عن أداء المنشأة ما يرد من معلومات في قائمة المركز المالي، واالقائمتين معا تكملان ما يعرض في قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في المركز المالي من معلومات، فالنظرة إلى القوائم المالية لا تتجزأ باعتبار أهميتها جميعا في عملية إتخاذ القرارات، كذلك تقتضي النظرة العادلة و المتفحصة ألا يكتفي بما ترد عن بند معين في قائمة واحدة، بل ما يعرض عن البند ذاته من متعلقات في القوائم الأخرى.

لقد تتفاوت الأهمية بين مختلف القوائم المالية، إلا أن قائمة التدفقات النقدية تعتبر رئيسية في الوقت الحالي إذ أنها تزود مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها وكذا احتياجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

وسنتناول في هذا البحث موضوع:

إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الغير مباشرة المنصوص عليها في SCF، دراسة حالة مركب الملح – لوطاية – بسكرة.

وذلك من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية التي مفادها:

كيف يتم إعداد وعرض فائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرةوفقاللنظام المحاسبي المالي؟

ووراء هذه الإشكالية تظهر بعض الأسئلة الفرعية مثل:

- فيما تتمثل القوائم المالية؟
- ماذا نقصد بالتدفق النقدي؟

- كيف تصنف قائمة التدفقات النقدية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على هذه الأسئلة، قمنا بوضع الفرضيات التالية:

1. تتمثل القوائم المالية في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية ، وجدول تغيرات الأموال الخاصة.
2. التدفق النقدي هوكل ما يسجل في حساب النقدية.
3. تصنف قائمة التدفقات النقدية في ظل النظام المحاسبي المالي على حسب الأنشطة التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لأسباب عدة منها:

- نظرا لأهمية الموضوع والتخصص الذي ندرس فيه،فيتوجب علينا معرفته و الإلمام به.
- معرفة مدى ارتباط قائمة التدفقات النقدية بالنظام المحاسبي المالي.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على طريقة إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة استنادا على المعيار رقم 07، و طريقة عرض القائمة على حسب ما هو منصوص في المعيار رقم 01.

أهمية الموضوع:

- إن لبحثنا هذا أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
- سيكون هذا الموضوع بمثابة نقطة انطلاق للطلبة الباحثين في فروع هذا الموضوع و تطوراته.

منهجية الدراسة:

كما هو معلوم فإن لكل دراسة أسلوبها ومنهجها الخاص الذي يمكنها من الإلمام للبحث من جميع النواحي، ولهذا الهدف سنعتمد مبدئيا في دراستنا على المناهج التالية:

1. المنهج الوصفي:

والذي سيستخدم في مختلف التعريفات والمفاهيم المتعلقة بالموضوع.

2. **منهج دراسة حالة**:والذي سنطبق فيه المعيار رقم 01 "عرض البيانات المالية" و رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية" على المؤسسة

الدراسات السابقة:

في حدود علمنا، تم تناول موضوع إعداد القوائم المالية مع اختلاف في دراسة الحالة وذلك في الرسائل التالية:

1. **بلحاج سليمة:إجراءات إعداد القوائم المالية في المؤسسة الصناعية (قائمة التدفقات النقدية)،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.**

حيث هدفت هذه الدراسة إلتسليط الضوء على قائمة التدفقات النقدية كقائمة مالية متداولة من طرف كل دول العالم، وإبراز أهميتها وكذا تبيان الغاية من إعدادها، ومدى أهميتها في توفير المعلومات المالية والدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في اتخاذ القرارات الصائبة.

- كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن طريقة إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي أداة مهمة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة مركزها وأدائها المالي وكذا سيولتها المالية، وقائمة التدفقات النقدية هي القائمة الوحيدة التي تعمل على الأساس النقدي.

2. **سلامي محمد الدينوري: قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير لقسم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، 2009.**

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية وطرح معلومات عن النظام المحاسبي المالي الجديد بالإضافة إلى التطرق كمحور دراسة الحالة إلى المعيار المحاسبي السابع قائمة التدفقات النقدية.

كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن قائمة التدفقات النقدية ليست بديلا لقائمة الدخل أو الميزانية إنما هي بمكملة لهما.

خطة البحث:

من أجل الإجابة عن الإشكال المطروح قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، نتناول فيها:

- الفصل الأول والذي سيدور حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث قسم إلى أربعة مباحث: سنخصص المبحث الأول النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني سيتناول القوائم المالية، وفي المبحث الثالث سنتطرق إلى الإعتبارات العامة لإعداد وعرضالقوائم المالية.
- أما فيما يخص الفصل الثاني، فسنتحدث فيه عنماهية قائمة التدفقات النقدية، والذي سيقسم أيضا إلى ثلاث مباحث، نتناول في المبحث الأول: عموميات حول قائمة التدفقات النقدية، والمبحث الثاني سنتطرق فيه مضمون المعيار رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية"، وفي المبحث الثالث سنرى عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة.
- أما الفصل الأخير والذي سيتضمن دراسة حالة مركب الملح – لوطاية – بسكرة والذي قسم هو أيضا إلى ثلاثة مباحث حيث خصصنا المبحث الأول للتعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة، والمبحث الثاني سنتناول فيه القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح – لوطاية –، وفي المبحث الثالث سنتطرق فيه إلى كيفية إعداد قائمة التدفقات النقديةلمركب الملح – لوطاية –

وأخيرا نقدم الخاتمة كحوصلة لهذه المذكرة وذلك من خلال النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- ✓ المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي
- ✓ المبحث الثاني: القوائم المالية
- ✓ المبحث الثالث: الإعتبارات العامة لإعداد و عرضالقوائم المالية

تمهيد:

من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يتمثل في النظام المحاسبي والمالي، الذي يختلف تماما عن المخطط الوطني المحاسبي نسخة 1975 من حيث تعريف الإطار التصوري، القواعد العامة، الخصوصية للتسجيل المحاسبي و التقييم، وكذا من خلال تقديم و عرض القوائم المالية و توحيد المعلومة المالية لمستخدميها. فهو يعمل على تجاوز نقائص المخطط السابق و مسايرة البيئة الدولية للمحاسبة، و الإصلاحات و التحولات الإقتصادية في الجزائر.

و المعايير المحاسبية الدولية و المعلومة المالية هي معايير موجهة أساسا للمؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية و تقدم معلومات نافعة للمستثمرين فيها، أما المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و غير المسعرة في الأسواق المالية، التي تختلف إمكانياتها و حاجتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة، فيمكنها تطبيق نظام محاسبي متوافق و مبسط مع المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية.

و قد قامت الجزائر في هذا الإطار بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بنصوص المعايير الدولية للمحاسبة و يتوافق معها، يحقق من جهة تطبيق المعايير و من جهة أخرى يحافظ على الخصوصيات الوطنية باتخاذ نظام محاسبي يعتمد على قائمة الحسابات.

وبناءا على ما تقدم ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

- المبحث الأول ونتطرق فيه للنظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني نتعرض فيهعلى القوائم المالية.
- والمبحث الثالث ندرس فيه الاعتبارات العامة لإعداد و عرض القوائم المالية.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الإقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات و التي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع مثيلتها الدولية.

ومن هنا يمكن تقسيم المبحث إلى أربعة مطالب: ماهية النظام المحاسبي المالي، أهميته و أهدافه، وكذا أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، و أخيرا الفرضيات والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي.

1. ماهية النظام المحاسبي المالي

1.1 مفهومالنظام المحاسبي المالي

لقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 /11المؤرخ في 25 /11/ 2007، وتلته مراسيم تنفيذية وقرارات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام، كالمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، و المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 و الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وكذا القرار المؤرخ في 2008/07/06 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.[1]

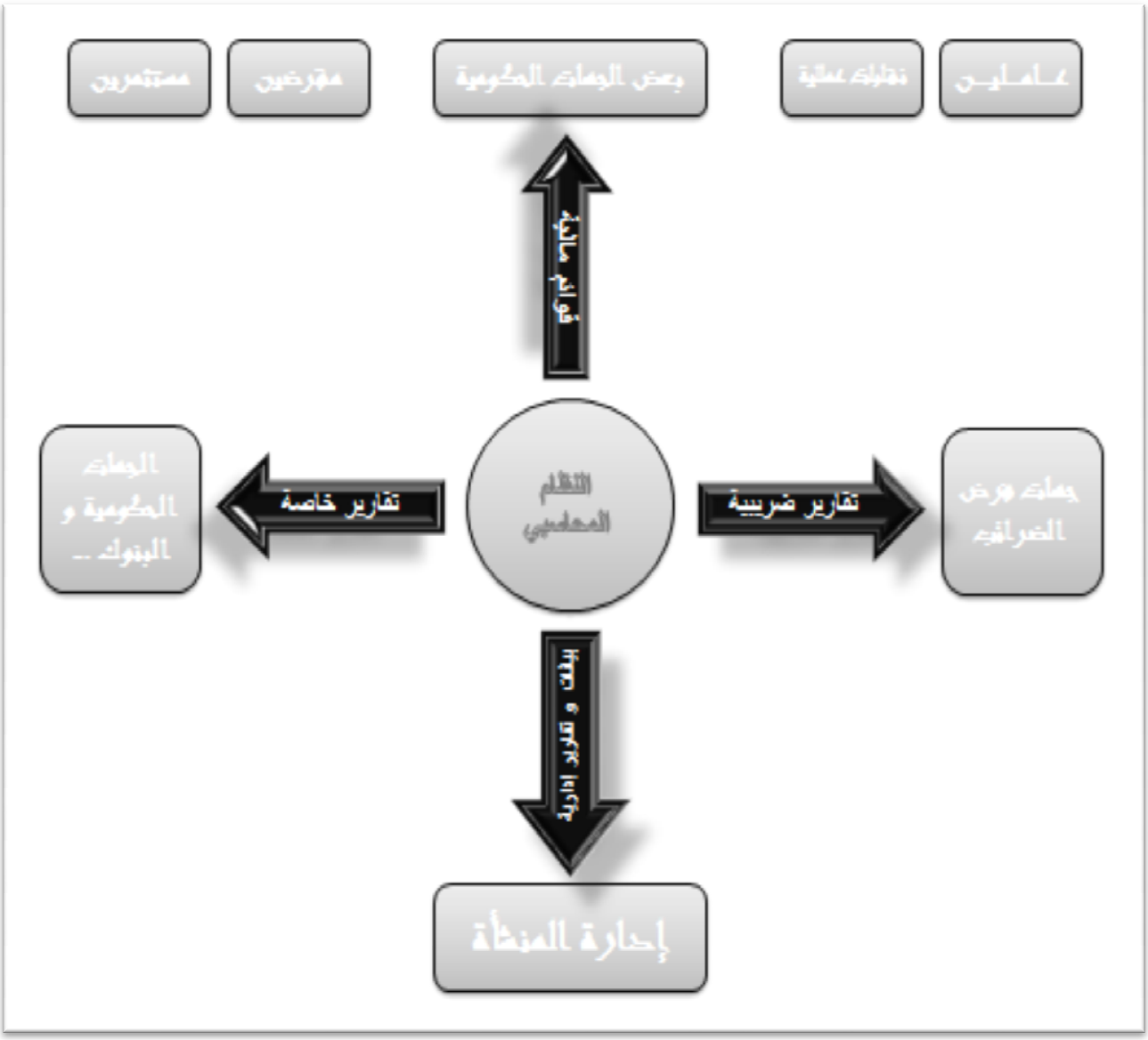
يعتبر النظام المالي المحاسبي إعادة صياغة للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي يندرج فيإطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر، كما يعتبر في الحقيقة تغيير في

[1]- كتوش عاشور: **المحاسبة العامة (أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي)**، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص20.

الثقافة المحاسبية الحالية التي تشكل المرجع العلمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة ومحاولة التقارب مع معايير دول المجموعة الأوروبية وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.[1]

ونوضح في الشكل التالي العلاقة بين النظام المحاسبي ومخرجاته من تقارير محاسبية والأطراف التي تستخدم هذه التقارير.

الشكل رقم (1): التقارير المالية كمخرجات للنظام المحاسبي ومن هم الأطراف المستفيدة منها



[1]– بن زيارمبارك ، وبن سالم عامر ، **النّظام المحاسبي المالي الدولي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر** ، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات التوافق ، التطبيق ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، ،ماي 2010 ,ص 85 .

المصدر: رضوان حلوةحنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية،دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2003، ص 33.

2.1خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربعاستحداثات جديدة: [1]

1- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ اكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.c2

2- توضح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوفات المالية.

3- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

4- إمكانية المؤسسات (الكيانات) الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

3.1مجال تطبيـق النظام المحاسبي المالي

لقد وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون 07 / 11 المؤرخ في: 15 ذي القعدة 1428، الموافق لـ: 25 نوفمبر 2007 والذي يبين أحكام تطبيق المرسوم التنفيذي رقم08 / 156 المؤرخ في : 20 جمادي الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ : 26 ماي 2008 م .

[1] كتوشعاشور: **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ و آليات سير الحسابات وفق SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص 20.

كما قرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السابق في 01 جانفي 2009 إلا أنه أجل إلى سنة 2010 بموجب القانون رقم :02/ 08 المؤرخ في: 21 رجب 1429 هـ الموافق لـ:24 جويلية 2008 م.

وبهذا أصبح القانون 07 / 11 المؤرخ في : 25 نوفمبر 2007 ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010، كما تم إلغاء كل الأمور المخالفة لهذا القانون،ولا سيما الأمر 75 – 35 المؤرّخ في: 17 ربيع الثاني 1395 الموافق لـ:29 أفريل 1975 م، وبهذا يكون مجال تطبيق النظام المحاسبي يشمل الفئات التالية:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أوتنظيمي.

كما أن مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي استثنى كل من:

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها، وعدد مستخدميها، ونشاطاتها الحد المعيّن أن تستعمل محاسبة مالية بسيطة.

2. أهميةوأهداف النظام المحاسبي المالي

1.2 أهمية النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق النظام المالي المحاسبي في الجزائر سوف تكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي لها علاقة نظرا للتغيرات التي تطرأ على المفاهيم والقواعد المطبّقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة،ذلك أن

[1] آيت محمد مراد،بحري سفيان:**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،(تحديات و أهداف)**،مداخلة مقدمة الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، ص 6.

تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تغيرات هامة في الممارسة المحاسبية من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مستمد من النموذج الأنجلوساكسوني.

وهو ما يجعلمن الضروري التكيف معها وتحضير البيئة الموافقة لها حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي والتحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير والمتعلّقة أساسا بمهنة المحاسبة و المؤسسات.[1]

ويمكن عرضأهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

1- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة .

2- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.

3- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي المالي للبلد الذي تعمل به التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.

4- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية حساب الإمتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

5- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلل من حالات التلاعبات.

6- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنّه يسمح بإجراء المقارنة.

7- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكّل أساس اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

8- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسّسة.

9- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

---

[1] عزوز علي ، متناوي محمد : **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع ن.م.م (ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول للنّظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية** ، المركز الجامعي ، الوادي 18/17 جانفي 2010

[2] بن بلعيث مدني : **إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)** ، مجلة الباحث ، العدد 1 ، مجلة تصدر عن كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية الجزائر ، 2002 ص 57 .

10- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.

11- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

12- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

13- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسّسة.

14- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسّسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبّق المعايير المحاسبية الدولية.

15- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.

16- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسّطة.

17- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

18- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

2.2 أهداف النظام المحاسبي المالي[1]

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

1- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

2- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية؛

3- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

4- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

5- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛

6- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛

[1] آيت محمد مراد،بحري سفيان:**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،** مرجع سبق ذكره، ص 7.

7- المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصاديةو المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير؛

8- يسمحبمراقبةالحساباتبكلضمانللمسيرينوالمساهمينالآخرينحولمصداقيتهاوشرعيتها وشفافيتها؛

9- يساعدفيفهمأحسنلاتخاذالقراراتوتسييرالمخاطرلكلالفاعلينفيالسوق؛

10- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

11- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية؛

12- يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية؛

13- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

14- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

3. أثرتطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

1.3 أثر تطبيق النظام المحاسبي على عناصر قائمة المركز المالي[1]

تتكون قائمة المركز الماليحسب معايير المحاسبة الدولية على خمس مجموعات:

أولا– في الأصول:

الأصول غير الجارية، الأصول الجارية.

ثانيا– في الخصوم:

الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.

1 عمر لشهب: **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، الإسكندرية، طبعة 01، 2014، ص185.

تعتمدقائمة المركز المالي حسب معايير المحاسبة الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف وهما المعيار الوظيفي ومعيار السيولة، فالمعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر القائمة حسب كونها تنتهي إلى حد الدورات المالية الآتية:

دورة الإستثمارالأصول غير الجارية.

دورة الإستغلال الأصول الجارية، الخصوم الجارية.

دورة التمويل الأصول الخصوم غير الجارية.

حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم قائمة المركز الماليفي شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار رقم (01) فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.

يتمالتصنيف في النظام المحاسبي المالي حسب الجاري وغير الجاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر، بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم غير الجارية فهي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر، وأيضا الخصوم الجارية هي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

في النظام المحاسبي المالي يتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثلا التثبيتات المتحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية.

الشكل القانوني لقائمة المركز المالي:

إن المعايير الدولية للمحاسبة لم تحدد شكل محدد لقائمة المركز المالي لكن هناك أشكال متعارف عليها وكثيرا ما تستخدم أما في الجزائر فقد حدد المشرع الجزائري شكلهذه القائمة (الميزانية)كالتالي:

الجدول رقم (01): قائمة المركز المالي جانب الأصول

ميزانية السنة المالية المقفلة:.....

الأصل	الملاحظات	الإجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتاتمعنوية					
تثبيتاتعينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وماشابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص28.

الجدول رقم (02): قائمة المركز المالي جانب الخصوم

ميزانية السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	الملاحظات	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير جارية مؤونات			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع عام للخصوم			

المصدر:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص29.

2.3 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)[1]

تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (قائمة الدخل حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (قائمة الدخل حسب الوظيفة) والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح المؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.

إن بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في حـ/ 12.

عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج.

تحسبالضريبة على الأرباح على أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين: المنظور التقليدي حسب الطبيعة كما هو عليه في المخطط الوطني المحاسبي مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباريا ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).

حسب النظام المحاسبي المالي فإن شكل جدول حسابات النتائج يقدم معطيات عن الدورة السابقة ويفرق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية كما يكون مرجعا لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي، بالإضافة إلى النتيجة التي تظهر في جدولحساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص إجتماعية وتكاليف إستثنائية.

الشكل القانوني لقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

[1] صلاح حواس: **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، ص221.

جدول رقم (03): قائمة الدخل حسب الطبيعة

البيان	الملاحظات	N	N-1
رقم الأعمال تغيرمخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الانتاج المثبت اعانات الاستغلال			
1انتاج السنة المالية			
االمشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى			
2استهلاك السنة المالية			
3 (2-1)القيمة المضافةللاستغلال			
اعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4الفائض الاجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الاخرى الاعباء العملياتية الاخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤونات إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات			
5النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الاعباء المالية			
6النتيجة المالية			
7 (6+5)النتيجة العاديةقبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتوجات الانشطة العادية			
مجموع اعباء الانشطة العادية			
8النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات العناصر غير العادية – الأعباء			
9 النتيجة غير العادية			
10 النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية،العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009،ص30.

جدول رقم (04): قائمة الدخلحسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتوجات عملياتية أخرى التكاليف التجارية الأعباء الادارية أعباء عملياتية أخرى الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
النتيجة العملياتية			
منتوجات مالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات)على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
عناصر غير عادية – منتوجات عناصر غير عادية – أعباء			
النتيجة غير العادية			
صافي نتيجةالسنة المالية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية،المرجع السابق، ص31.

3.3 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جدول تغيرات الأموال الخاصة[1]

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة. وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي (SCF) أن رؤوس الأموال الخاصة هي الفرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزءا من الأصول.

فحسب نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة يعني النتيجة الشاملة، وهذا الجدول غير مسموح به.

الشكل القانوني لقائمة التغير في الأموال الخاصة:

[1] محمد بوتين: **المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية** ، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 85.

الجدول رقم (5): قائمةالتغير في الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة						
	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
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:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص37.

4. الفرضيات والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي

1.4 الفرضيات الأساسية في النظام المحاسبي المالي:

تعرف الفروض عموما بأنها تمثل مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، ولكنها تكون أساسا لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، يصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج هذه الأخيرة، أما من الناحية المحاسبية فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية ولكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان ولا داعي لإثبات صحتها، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.[1]

تعتبر القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي وعليه فان الفرضيات الأساسية لإعدادها تتمثل في مبدئي محاسبة التعهد، واستمرارية الاستغلال.[2]

- **محاسبة الاستحقاق (الالتزام):**

هذا المبدأ يؤدي إلى تقسيم حياة الوحدة إلى دورات محاسبية، والفترة التي حددتها النصوص المحاسبية هي السنة، وفي كل عام يتم جرد الأصول والخصوم المحققة خلال الدورة المحاسبية، وبالمثل إذا كانت الأعباء والنواتج لا ترتبط بالسنة الماضية، تسجل قيود التسوية المحاسبية (للأعباء والنواتج المؤجلة، ومستحقات العملاء المكتسبة على الفواتير التي ستصدر، وديون الموردين المتعلقة بالفواتير غير المحصلة)، أي تأخذ الفترة في الاعتبار الأصول ليست فقط النقدية، ولكن أيضا المستحقات وغيرها من الأصول غير السائلة (التزامات إيجابية)، وتأخذ في اعتبار الخصوم ليست فقط رأس مال النقدي ولكن أيضا الديون (التزامات سلبية)، وحسب هذه الخيارات يتم قياس النتيجة من حيث الأعباء والنواتج وليس من حيث المقبوضات و المدفوعاتوعلى هذا الأساس، فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث حسب تاريخ حدوثها، وليس عندما يتم الدفع أو التحصيل، وبالتالي يتم تسجيلها حسب التكلفة

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص91..

التاريخية، ومنه يتم تبليغ المستخدمين عن العمليات المالية السابقة، وكذلك الالتزامات النقدية المستقبلية، وعلى الموارد التي تمثل التحصيلات المستقبلية، وبالتالي يتم توفير المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تشتمل على المعاملات الماضية التي انطوت على دفع واستلام النقدية بالإضافة إلى التعهدات بدفع النقدية في المستقبل والمبالغ التي تمثل النقدية التي سيتم استلامها في المستقبل، إذا على سبيل المثال، المؤسسة دفعت قسط التأمين مقدما لمدة تزيد على الدورة المحاسبية، سيتم طرح المبلغ المدفوع مقدما من عدد أقساط التأمين من خلال حساب الأصول من الميزانية(النفقات المدفوعة مسبقا).

- **استمرارية الاستغلال:**

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرارية المؤسسة، طبقا لهذا الفرض فان المؤسسة تعتبر وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية مستمرة في مجموعها وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر لتصفيتها أو تقليص نشاطها،وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

كون أن إعدادالقوائم المالية يكون على أساس أن المؤسسة سوف تستمر في القيام بأعمالها في المستقبل، لكن في واقع يكون عكس ذلك، لأنه يجب تحديد قيمة صافي الأصول التي من شانها أن تتغير بالقواعد والطرق المحاسبية، عند إعداد القوائم المالية، ويجب على الإدارة أن تقيم قدرة المؤسسة في مواصلة عملياتها، مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة في المستقبل المنظور،وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.

2.4 المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي:

تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة، فعندما يواجه المحاسبين مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ، وعليه يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي، وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وعملية تسجيل العمليات المالية و إعداد القوائم المالية.

أ. **الدورة المحاسبية:** عادة ماتكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية،وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

ب. **مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها،حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

ت. **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

ث. **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستديمين لهذه القوائم.[1]

ج. **مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية:** : أي أن نفس الطرق المطبقة في الدورة السابقة تطبق في الدورة المالية الحالية وإذا طرأ تغيير لابد أن يبرر في الملحق [2].

ح. **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة،[3]وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن

---

1 سفيان نقمازي، رحمة بلهادف: **واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمعايير الدولية، الجزائر، 2013

2 محمد بوتين" **ندوة في المحاسبة**" سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي فارس يحي بالمدية،2007

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص 4.

الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيركما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.[1]

خ. مبدأ عدم المقاصة

المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد،[2]أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.[3]

- **مبدأ الوحدة النقدية:**

أي تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية، وأن يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.[4]

المبحث الثاني: القوائم المالية

تمثل القوائم المالية جزء من عملية الإفصاح المالي، و تشمل المجموعة الكاملة منها عادة الميزانية و قائمة الدخل و قائمة التغير في المركز المالي، و الإيضاحات و القوائم الأخرى و المواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للقوائم الماليةتعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، و هي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المنشأة و حقوق ملكيتها.[5]

---

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 61-62.

2 سفيان نقمازي، رحمة بلهادف: **واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره.

[3] *الجريدة الرسمية، العدد الرابع والسبعون*، مرجع سبق ذكره، *(المادة: 15)*، ص 4.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، مرجع سبق ذكره، (المادة: 10)، ص 12.

[5] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007**، إثراء للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 93 .

وللتعرف على هذه القوائم المالية قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب: تقديم و عرض القوائم المالية، أهداف القوائم المالية، خصائصها، وأوجه الاختلاف بينها و بين التقارير المالية.

1. تقديم و عرض القوائم المالية

سنتناول في هذا المطلب مفهوم القوائم المالية ثم تقديمها.

1.1 مفهوم القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية و التي تصف العمليات المالية للمنشأة،و تتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال، و تلتزم المنشآت بإعداد أربعة أنواع من القوائم المالية الأساسية كمايلي:

- قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل
- قائمة الأرباح المحتجزة
- قائمة التدفقات النقدية.[1]

تعرفالقوائم المالية بأنها المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية على الوحدة الاقتصادية، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة، فهي ربما لا تزيد عن ثلاث أو أربع صفحات في الشركات الكبيرة، حيث تلخص العمليات المتعلقة بفترة معينة، والتي قد تكون شهرا أو سنة، وتوضح القوائم المالية المركز المالي للمنشأة الاقتصادية في تاريخ معين، وكذلك نتائج العمليات التي تحققت في الوحدة الاقتصادية.

ويمكن القول أن القوائم المالية هي مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها الشركات مرتبة في جداول، تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس منطقي وبصورة منسقة.[2]

2.1 تقديم القوائم المالية

[1] طارق عبد العال: **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار و منح الإئتمان**، الدار الجامعية للنشر، 2006 ص 63.

[2] عبد الرحمانتوفيق: **القوائم المالية و مخرجات العمل المحاسبي**، إعداد المادة العلمية خبراء المركز الخبرات المهنية للإدارة، 2014، ص2.

يتفق علماء المحاسبة على أن أربع قوائم مالية ذات غرض عام تلبي احتياجات المعلوماتية لمعظم المستخدمين الخارجيين، مع التركيز على احتياجات المستثمرين الحاليين و المرتقبين. و هذه القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة المالي هي:

1. **قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر)**:أو نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة تعتمد أساسا لتقييم الربحية و المقدرة الكسبية للمنشأة.[1]

وتعد هذه القائمة لاستخراج نتيجة نشاط المنشأة خلال الشهر الأول من تأسيسها أو خلال أية فترة زمنية، سنويا مثلا، تعتمد معادلة الربح (الخسارة)التالية:

الربح (الخسارة)= إيرادات الفترة – مصروفات الفترة

فإذا زادت الإيرادات عن المصروفات، كانت النتيجة ربحا، و بالعكس تكون النتيجة خسارة إذا زادت المصروفات عن الإيرادات

2. **قائمة حقوق الملكية (قائمة حقوق المساهمين)**: وتوضح رأس مال صاحب المشروع في بداية السنة والتغيرات التي طرأت عليه خلال السنة وكم أصبح في نهاية السنة.فقائمة حق الملكية تغطي فترة زمنية، تماما مثل قائمة الدخل، في حين أن قائمة المركز المالي (الميزانية) تظهر الوضع في لحظة و هي عادة آخر يوم من الفترة الزمنية.

تتأثر قائمة حق الملكية على النحو التالي:

*يزداد حق الملكية نتيجة زيادة رأسمال المالك، أي زيادة مبلغ الاستثمار، وكذلك نتيجة للربح المحقق خلال الفترة و كما تظهره قائمة الدخل.

* ينخفض حق الملكية نتيجة تخفيض رأسمال المالك، وكذلك بمقدار المسحوبات الشخصية خلال الفترة، كما ينخفض أيضا نتيجة الخسارة التي تتحملها المنشأة حسبما تظهرها قائمة الدخل.[2]

3. **قائمة المركز المالي (الميزانية)**:وهي قائمة توضح الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه المنشأة (أصول) و ما يستحق عليها من ديون و مطالبات تجاه الغير(التزامات) و كذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك أو أصحاب المنشأة (حق الملكية).

[1] رضوان حلوة حنان، ميسون قولي، و آخرون **: أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر ص 29.

[2] رضوان حلوةحنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2003، ص ص 88-89.

إن الشكل التقليدي لقائمة المركز المالي هو عرضها على شكل حرف (T) باللغة اللاتينية، حيث يتضمن الجانب الأيمن منه الأصول و التي يمكن تسميتها بموارد اقتصادية متاحة للمنشأة لمتابعة نشاطها. أما الجانب الأيسر فيظهر الإلتزامات و حق الملكية (المجموع يسمى الخصوم أو الحقوق) و التي يمكن تسميتها بمصادر التمويل.

وتقسم مصادر التمويل إلى مجموعتينمصادر التمويل من أطراف خارجية (الإلتزامات) ومصادر التمويل من ملاك المنشأة (حق الملكية)، و قد تسمى الأخيرة بمصادر التمويل الداخلية.[1]

4. **قائمة التدفقات النقدية:** وتوضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 12/31 من كل عام، بدءا من النقدية 1/1 ووصولا إلى النقدية 12/31، أي تصاعد في تقييم التدفقات النقدية.[2]

وتعد هذه القوائم المالية الأربع مجموعة مترابطة تقدم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وبذلك تلبي أهداف التقارير المالية.

2. أهداف القوائم المالية

تنبع أهمية وأهداف القوائم المالية من أنها تعتبر همزة وصل بين الشركة و مستخدمو القوائم المالية، ويمكن إبراز أهدافها في النقاط التالية:

- ✓ إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إنتاج و توصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليون و الخارجيون لأغراض اتخاذ قراراتهمالإقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المنشأة، وهم: مالك المشروع (مشروع فردي) أو الشركاء (شركة أشخاص) أو المساهمون (شركة مساهمة) وكذلك المقرضون و العاملون في المنشأة و نقاباتهم العمالية.[3]
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي، والأداء والتغييرات في المركز المالي للمنشأة، وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في وضع القرارات الاقتصادية.[4]

---

[1] رضوان حلوةحنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، المرجع نفسه، ص ص 89-90.

[2] رضوان حلوة حنان، ميسون قولي، و آخرون **: أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[3] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي: **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 51.

[4] مدحت فوزي عليان وادي: **أثر التضخم عن الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للوحدات الإقتصادية**، رسالة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص112.

- ✓ تهدف القوائم المالية ذات الاستخدام العام إلى التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي (نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمنشأة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغاية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المنشأة تتعلق بمايلي:
  - الأصول.
  - الإلتزامات.
  - حقوق الملكية.
  - الدخل و المصاريف، بما في ذلك المكاسب والخسائر.
  - التغيرات الأخرى في حقوق الملكية.
  - التدفقات النقدية.

وهذه المعلومات إضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات، تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبخاصة توقيتها ودرجة التأكد من تحققها[1]

3. خصائص القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وتتمثل في أربعة خصائص هي:القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

1. **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة.[2]
2. **الملاءمة:**إن الشيء المميز لهذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، و المعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، و ذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي و الحاضر و الأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، و بالنسبة للمعلومات فإنها قد توجد فرقا في القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية.[3]

[1] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص 96

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع،الأردن، الطبعة الأولى ،2008، ص 274

[3] طارق عبد العال حماد: **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الإئتمان**، مرجع سبق ذكره، ص ص 49-50.

3. **الموثوقية:** لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوق منها، ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.[1]

4. **القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغير في المركز المالي.[2]

4. أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية:[3]

إن التقارير والقوائم المالية ليس غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار، فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وكذا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، و تمدهم بمعلومات عن المكاسب و مكوناتها و كذلك الوضع المالي و أداء المؤسسة، حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي.

إن مخرجات المحاسبة المالية ليست مقتصرة فقط على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، فالتقارير المالية هي مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية ولكن كل الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية، فهي تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، ...الخ)، ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق

---

[1] طارق عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة، (الجزء الأول، عرض القوائم المالية)**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003 ، ص ص 79-80.

[2] طارق عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة، (الجزء الأول، عرض القوائم المالية)** ،المرجع سبق ذكره ص ص 77–88 .

5 سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**،رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص ص 5-6.

وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية، والسبب في ذلك كون أن القوائم المالية تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، فهي قد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ومنه نصل إلى أن التقارير المالية مفهوم اشمل من القوائم المالية.

إن التقارير المالية تعطي معلومات مفصَّلة عن أعمالا لشركة وأدائها إضافة إلى توقعات الأداء في المستقبل، ويبدأ التقرير عادة بكلمة لرئيس مجلس إدارة الشركة يلخِّص فيها أبرز ما تم إنجازه في السنة الماضية، ثم يورد بعد ذلك توقعات مستقبلية عامة للشركة في العام القادم، بخلاف القوائم المالية والتي لا تتعدى محتوياتها لغة الأرقام، فإن التقرير المالي يشتمل على فصول عدة تحوي نصوصاً مطولة وصوراً توضيحية تشرح أعمالا لشركة، وتهدف النصوص المكتوبة في التقرير فيجزء منها إلى شرح الأرقام التي تم ذكرها في القوائم المالية التي توضح مستوى أداء الشركة.

كما أن الأهداف التي تقدمها التقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فحسب بل تهدف إلى:

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين، لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم الرغبة في دراسةهذه المعلومات؛
- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت المتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض؛
- تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛
- تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل؛
- تقدم معلومات واضحة عن كيفية قيام إدارة المؤسسة لمسؤولياتها تجاه الملاك؛
- زيادة منفعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن ما يمكن الوصول إليه في النصوص المكتوبة في التقارير المالية ربما تختلف عن ما توحي به أرقام القوائم المالية، فعلى سبيل المثال قد تورد الشركة في تقريرها عن قوائمها المالية ما يتضمن تحقيقها لزيادة في الأرباح خلال العام المنصرم، وستكون هذه بلا شك أخباراً سارة عن الشركة، غير أن المستثمر قد يجد من خلال قراءته للنص العام في

التقرير المالي أو في بعض الحواشي الصغيرة في آخر التقرير بأن تلك الزيادة كانت بسبب أرباح غير تشغيلية مثل بيع أرض تملكها الشركة، أو أسهم شركة أخرى ساهمت الشركة في تأسيسها والذي قد لا يتكرر مرة أخرى في العام المقبل، لذا فإن إحدى فوائد قراءة التقرير المالي معرفة مدى توافق النص مع الأرقام المالية الواردة، والتثبت من أنهما يقدمان صورة واضحة متطابقة حول أداء الشركة وتوقعاتها المستقبلية، لذا فان التقرير المالي يشتمل عادة على الجوانب الآتية :

- مقدمة توضح الفلسفة العامة للشركة في إدارتها لنشاطها التجاري؛
- نظرة شاملة أو تقارير مفصلة حول كل جزء من عمليات الشركة؛
- لمحة عن الجوانب المالية للشركة، وتشمل صافي الدخل والمبيعات، وربح السهم، والقيمة السوقية للشركة؛
- قائمة المركز المالي التي تظهر أصول وخصوم الشركة وحقوق مساهميها في نهاية العام مقارنة بالعام السابق؛
- قائمة الدخل التي توضح ربحية الشركة شاملا ذلك الحديث عن عوائد ومصاريف العام المنصرم مقارنة بالأعوام السابقة؛
- قائمة التدفقات النقدية التي توضح التدفق النقدي من وإلى الشركة خلال العام مقارنة بالأعوام السابقة.

المبحث الثالث: الإعتبارات العامة لإعداد و عرض القوائم المالية

إن هدف القوائم المالية هو توفير معلوماتعن المركز المالي (الميزانية) و الأداء (قائمة الدخل) و التغيرات على المركز النقدي (قائمة التدفقات النقدية للكيان)، وهذه المعلومات ينبغي أن تكون مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين من أجل أغراض اتخاذ القرارات الإقتصادية. و توفير معلومات شفافة و مفيدة حول المشاركين في السوق و معاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة و كفء لذا خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار رقم 01 خاص بعرض القوائم المالية يحدد المفاهيم و اطار للإعداد وعرض هذه القوائم.

ولتوضيح ذلك قسمنا المبحث إلى ثلاثة مطالب: الاعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية، الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، وآلية استخدام السياسات و الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

1. الإعتبارات العامةلإعداد القوائم المالية

من القواعد التي يجب الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية ما يلي:

1.1 التمثيل الصادق والإلتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs.[1]

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة، و يتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات، و الأحداث الأخرى على حسابات المنشأة ذات العلاقة وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية و طرق الإعتراف بالأصول و الإلتزامات و الدخل و المصروفات و تعاريفها، و يفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية و إعداد القوائم المالية استنادا إلى هذه المعايير إضافة للإفصاحات الإضافية عند الضرورة أن تؤدي إلى قوائم مالية تحقق التمثيل العادل.

و يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRSsبالنص على ذلك الإلتزام صراحة و بدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية، و يجب عدم وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRSs إذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعاييرIFRSs.

ولا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن تلك السياسات المستخدمة أو الملاحظات أو التفسيرات، بل لابد من اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة لعكس تصحيح هذه السياسات من الناحية المحاسبية، إضافة إلى الإفصاح من كل ما يتعلق بهذه السياسات لإزالة أي غموض يمكن أن يِدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

و يشير المعيار IAS1 أنه في بعض الظروف النادرة، أن الإدارة قد تتوصل إلى أن الإلتزامبمعايير التقارير المالية الدوليةIFRSs يكون مضللا إلى حد بعيد، بحيث يكون متعارضا مع أهداف القوائم المالية المنصوص عليها في إطار إعداد و عرض القوائم المالية، و في هذه الحالة فيتطلب من المنشأة مايلي:

- عدم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.
- الإفصاح المفصل عن طبيعة و أسباب عدم تطبيق المعايير و الآثار الناجمة عن ذلك.

[2] خالد جمال الجعارات : معايير التقارير المالية الدولية 2007، مرجع سبق ذكره ، ص 98.

- بيان المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها و التي تمثل خروجا عن معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

و هذا يعتبر إقرارا واضحا من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإمكانية الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs، و في سبيل ذلك يجب تفعيل الإدارة لحكمها الشخصي بما يؤدي إلى تحقيق التمثيل الصادق و العرض العادل للمعلومات المالية الموثوقة و الصحيحة.

2.1 فرضية الإستمرارية:[1]

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يفترض بالمنشأة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمنشأة، و التي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدرة المنشأة على الإستمرارية، وبذلك فيجب على المنشأة تقييم مدى قدرتها على الإستمرار، و الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال الملاحظات، وكذلك عن الظروف و الأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الإستمرار، و إذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الإستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الإستمرارية، و في هذه الحالة يتطلب المعيارIAS1إدراج مجموعة من الإفصاحات تتعلق بالظروف التي أدت إلى عدم قدرة المنشأة على الإستمرار.

3.1المحاسبة المستندة إلى أساس الإستحقاق:[2]

ومن متطلبات المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الإستحقاق و الذي يعترف بالمصروفات و الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، و كذلك بالإيرادات و المكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم، و يتعلق أساس الإستحقاقبالإعتراف ببنود الميزانية و قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، الدخل و المصروفات) استنادا إلى طرق الإعتراف التي تضمنها الإطار، و بخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس ال"إستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

[1] خالد جمال الجعارات : معايير التقارير المالية الدولية 2007، المرجع نفسه، ص99.
[2] خالد جمال الجعارات : معايير التقارير المالية الدولية 2007، المرجع نفسه، ص100.

4.1الإتساق أو الثبات:

يعني الإتساق: الثبات في استخدام ذات الأسس و المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى،وقد يكون الإتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الإهتلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ، أو تقييم المخزون بأحد طرق تقييم المخزون التي تضمنها المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون، أما فيما يتعلق بالقوائم المالية فالإتساق يرتبط بالعرض و التصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية، و أسلوب إعدادها، وكذلك شكل و إعداد قائمة الدخل، و يجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض و التصنيف إلا إذا كان التغير:

- مبررا بتغير الظروف
- متطلبا جديدا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs
- يؤدي إلى معلومات أكثر دقة و موثوقية

و أهمية الإتساق تكمن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، و لذلك فإذا تم تغيير أسلوب العرض و التصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة.

5.1 الأهمية النسبية و مستوى التجميع:[1]

وتعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى، و يترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف إيرادية استنادا إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية، و يمكن تجميع البنود غير المماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية.

6.1 المقاصة:

و تعني المقاصة إظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصروفات، وهذا يؤدي إلى الغموض و عدم الوضوح و البعد عن الشفافية، و ينص المعيار IAS 1 على عدم جواز إجراء مقاصة بين بنود الأصول و الإلتزامات، أو بين بنود الدخل و المصروفات إلا إذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار من معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

7.1المعلومات المقارنة:

[1] خالد جمال الجعارات : معايير التقارير المالية الدولية 2007، المرجع نفسه، ص 101.

وتتعلق المعلومات المقارنة بالتزويد بمعلومات عن فترة أخرى، وذلك تطبيقا لخاصية قابلية المقارنة و التي تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، و يقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض الاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي و غير ذلك.ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس و المبادئ المحاسبية وفقا لمبدأ الثبات أو الإتساق، ومن أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المنشأة فيتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم المالية و الملاحظات، إلا إذا تطلب معيار آخر غير ذلك.

و يجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق و ثبات أسلوب العرض و التصنيف بحيث إذا تغيرت القيم المقارنة أو أعيد تصنيفها، فيتطلب إدراج إفصاحاتعمايلي:

- طبيعة عمليات إعادة التصنيف
- قيمة كل بند أو فئة معينة من البنود التي تمت إعادة تصنيفها
- أسباب إعادة التصنيف

و إذا كانت إعادة عرض المعلومات المقارنة غير عملية، فيجب الإفصاح عمايلي:

- أسباب عدم إعادة تصنيف البنود ذات العلاقة
- طبيعة التعديلات التي تتم فيما لو تم إعادة تصنيف القيم ذات العلاقة.

2 الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

1.2 الاعتبارات العامة لعرض قائمة المركز المالي

أولا– المعلومات التي يتم عرضها في صلب الميزانية[1]

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية منفصلة في صلب الميزانية كحد أدنى:

1. الأصول الثابتة (الممتلكات).

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص217.

2. الاستثمارات العقارية.

3. الأصول غير الملموسة.

4. الأصول المالية باستثناء المبالغ الموضحة تحت (5)، (8)، (9).

5. الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

6. الأصول البيولوجية.

7. المخزون.

8. العملاء والمدينون المتنوعون.

9. النقدية وما في حكمها.

10. الموردون والدائنون المتنوعون (الذمة التجارية الدائنة).

11. المخصصات.

12. الالتزامات المالية (المتضمنة المبالغ تحت (10)، (11))

13. الالتزامات والأصول الضريبية الحالية حسب ما يتطلب معيار المحاسبة الدولية 12 "ضرائب الدخل ".

14. الضرائب المؤجلة.

15. حقوق الأقلية المدرجة ضمن حقوق الملكية.

16. رأس المال المصدر والاحتياطيات الموزعة على حاملي حقوق الملكية من الشركاء.

ثانيا– المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:[1]

1. يجبعلى المنشآت أن تعرض في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة تصنيفات أخرى فرعية للبنود المعروضة مصنفة بشكل يتلاءم مع عمليات المنشآت .

[1] مأمون حمدان:**معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية**، دمشق، سوريا، 2009، ص17.

2. تتوقف درجة تفصيل البيانات في التصنيف الفرعي إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات على متطلبات معايير المحاسبة الدولية، وحجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة. وتختلف الإفصاحات حسب كل بند، فعلى سبيل المثال:

أ. يتم تبويب الأصول الملموسة حسب نوعياتها كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولية رقم (12) "الممتلكات والمصانع والمعدات ".

ب. يتم تحليل المدينون إلى مبالغ مستحقة على العملاء، ومبالغ مستحقة على الأعضاء الآخرين في المجموعة، ومبالغ مستحقة على أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماومبالغ مدينة أخرى.

ج. يتم تبويب المخزون تبويبا فرعيا طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (02)، إلى تبويبات مثل البضائع والمواد الأولية والمستلزمات وأعمال تحت التشغيل والإنتاج التام.

د. يتم تحويل المخصصات بحيث تعرض المخصصات الخاصة بتكاليف مزايا العاملين بشكل منفصل، ويتم تبويب المخصصات الأخرى بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.

هـ. يتم تحليل رأس المال والاحتياطات بحيث تعرض بشكل منفصل فئات رأس المال المدفوع واحتياطات بأنواعها.

ثالثا– يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة لها عن الآتي:[1]

1. فيما يتعلق بكل فئة من رأس المال المساهم.

أ. عدد الأسهم المصرح بها.

ب. عددالأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولم يتم دفعها بالكامل.

ج. القيمة الإسمية للسهم.

د. المطابقةلعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة.

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 220-221.

هـ. الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال.

و. الحصة التي تحفظ بها المنشأة ذاتها في أسهم رأسمالها أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

ز. الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمنة شروط الإصدار وقيمتها.

2. وصف طبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

"ويجب على المنشأة التي ليس لها رأسمال مساهم، مثل شركات الأشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك المعلومات المطلوبة، وإعدادها طبقا للفقرة السابقة مع توضيح التغيرات في كل فئة من فئات حصص الملكية لكل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية ".

2.2 الإعتبارات العامة لعرض قائمة الدخل

أولا– المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الدخل:[1]

يجب أن يشمل بيان الدغل الشامل كحد أدنى كافة بنود السطر التي تعرف المبالغ التالية للفترة:

أ. الإيرادات.
ب. تكاليف التمويل.
ج. الحصة من الأرباح والخسائر من الشركات الزميلة والعقود المشتركة التي تمت محاسبتها وفق طريقة الشراء
د. قيمة موحدة تتضمن الخسارة أو الربح بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها من التخلص من الأصول أو التخلص من المجموعات المكونة للعمليات غير المستمرة
هـ. مصروف الضريبة
و. الربح أو الخسارة المرتبطة بحقوق الأقلية
ز. الربح أو الخسارة المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم

[1] خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 122.

ح. تخفيضات المخزون للقيمة القابلة للتحقق، أو تخفيضات الممتلكات و المنشآت و المعدات للقيمة القابلة للاسترداد، إضافة إلى عكس هذه التخفيضات

ط. إعادة هيكلة نشاطات المنشأة و كذلك عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة

ي. نتائج التخلص من بنود الممتلكات و المنشآت و المعدات

ك. نتيجة التخلص من الاستثمارات

ل. العمليات غير المستمرة

م. التسويات القضائية

ن. عكس أي مخصصات أخرى

س. إجمالي الدخل الشامل.

ثانيا– المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات:[1]

1. عندماتكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعتها وقيمتها في شكل منفصل.

2. يجبعلى المنشأة أن تعرض تحليلا للمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة، أيهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة.

3. يتم إجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات تفصيليا من أجل تسليط الضوء على مجال من مكونات الأداء المالي الذي قد تختلف من حيث الثبات أو إمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها. ويتم تقديم هذه التحليلات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

3.2 الإعتبارات العامة لعرض قائمة التغير في حقوق الملكية

أولا– يجب على المشروع أن يعرض التغير في حقوق الملكية في صلب القائمة:[2]

1. صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.

[1] مأمون حمدان: **معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية**، المرجع سبق ذكره، ص22.

[2] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 225-226.

2. كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات أو الأرباح والخسائر, والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى ومجموع هذه البنود.
3. إجمالي الدخل ومصروف الفترة، (يحسب على أساس مجموعها)، ويظهر بشكل منفصل إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين وشركاء حقوق الأقلية.
4. الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب معالجات العلاقة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي.(بيان التغيرات في حقوق الملكية يشمل فقط هذه البنود ويعنون بيان الدخل والمصروف المعترف به).

ثانيا– يجب أن يتم أيضا عرض مايلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات:[1]

1. المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة.
2. رصيد الأرباح والخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة.
3. تحليل الحركة ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بند من بنود احتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل لحركة كل منها.
4. إن التغيير في حقوق الملكية في المنشأة فيما بين التاريخين لميزانيتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقا لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه في القوائم المالية.

4.2 الإعتبارات العامة لعرض قائمة التدفق النقدي[2]

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (07) المتطلبات اللازمة لعرض بيان التدفق النقدي والافصاحات المتعلقة به.

[1] مأمون حمدان: **معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية**، مرجع سبق ذكره، ص27 .

[2] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص 227.

وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية على أساس تقييم قدرة المشروع على توليد النقد ومعادلات النقد، واحتياجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

5.2 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

أولا– يجب أن تكون الإيضاحات المتممة:[1]

1. تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة.
2. تفصح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والتي لم يتم عرضها في صلب الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.
3. توفر بيانات إضافية وخاصة تلك التي لم يتم عرضها في صلب الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التغير في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية إلا أنها قد تكون لازمة الفهم، أي من هذه القوائم.

ثانيا– يجب تقديم الإيضاحات:[2]

حتى يمكن عرضها بأسلوب منتظم. كل بند في صلب الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان تغيرات حقوق الملكية والتدفقات النقدية مع أية معلومات ذات الصلة بها في الإيضاحات.

ثالثا– لكي يتسنى للمستخدم أن يتفهم القوائم المالية و يتمكن بمقارنتها بالمنشآت الأخرى فإنه عادة ما يتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالي:

1. نص بالامتثال بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
2. ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة.
3. المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة في كل قائمة مالية بترتيب كل بند في القوائم المالية، وبترتيب عرض كل قائمة.
4. الايضاحات الأخرى والتي تتضمن:

[1] مأمون حمدان: **معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية**، مرجع سبق ذكره، ص28.

[2] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص 227.

أ. الالتزامات الطارئة (معيار رقم 37) و الالتزامات التعاقدية غير المعترف بها.

ب. الافصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية.

رابعا- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية:[1]

1. يجب أن تفصح المنشأة على ملخص أهم السياسات المحاسبية المتبعة، بحيث توضح:

أ. أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

ب. السياسات المحاسبية الأخرى المتبعة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية.

2. تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

3. في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة تقوم الإدارة باتخاذ أحكام شخصية مختلفة – بخلاف تلك المتعلقة بالتقديرات- والتي من المن يكون لها تأثير جوهري على المبالغ التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال تمارس الإدارة الحكم الشخصي في تحديد:

أ. ما إذا كانت الأصول المالية هي الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

ب. متى يتم تحويل جميع المخاطر والمكاسب الأساسية لملكية الأصول المالية إلى مؤسسات أخرى.

ج. ما إذا كانت عملية مبيعات معينة هي في جوهرها ترتيبات تمويلية. وبالتالي فهي لا تنتج إيرادا.

د. ما إذا كان جوهر العلاقات بين المنشأة ومنشأة أخرى لأغراض خاصة يشير إلى أن المنشأة الأخرى ذات أغراض خاصة تسيطر عليها المنشأة.

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، مرجع سبق ذكره، ص 228.

3. آلية استخدام السياسات أو الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية:

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المنشأة؛ و تؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على النتيجة والأعمال و المركز المالي و التدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالمؤسسة، كما تؤدي عملية الاختيار إلى إعادة توزيع الثروة والمخاطر بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالمشروع، وللدلالة على ذلك فانه قد أمكن في بعض الحالات الافتراضية و الواقعية تحويل خسائر المنشاة إلى أرباح أو العكس عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو إتباع طرق بديلة.وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤول الأول عن التغييرات المحاسبية نظرا لوجود معايير وبدائل محاسبية مقبولة قبولا عاما لنفس الأحداث الاقتصادية، وهذا يعطي لإدارة المؤسسة مرونة كافية لتختار من بينها ما يناسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن القول أن المرونة المتاحة للإدارة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي ستجعلها تتحكم في نتيجة المؤسسة إلى حد كبير في ضوء أهدافها والخصائص التي تتمتع بها، ولكن ما يحد من قدرة الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية مدى وجود معايير محاسبية ودرجة من الالتزام بها، بالإضافة إلى مدى كفاءة الأسواق المالية ودرجة الوعي لدى المستثمرين.[1]

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص73.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، وإبراز أهم التحسينات التي جاء بها هذا النظام على مستوى القوائم و المعلومات المالية ، ولقد اتضح لنا جليا أن النظام المحاسبي المالي كان خطوة هامة للمؤسسات الاقتصادية انتهجتها الجزائر بهدف تحقيق نوع من التوافق المحاسبي حيث أنه أدخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، ونظم التقييم، بالإضافة إلى طبيعة إعداد القوائم المالية كما أنه عمل على تلبية مختلف إحتياجات المستثمرين سواءا المحليين أو الأجانب.

الفصل الثاني: قائمة التدفقات النقدية

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول قائمة التدفقات النقدية
- ✓ المبحث الثاني: مضمون المعيار رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية"
- ✓ المبحث الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة

1. قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) للسنة الجارية لتحديد الزيادة أو النقصان في النقدية للأنشطة التشغيلية خلال الفترة أي تحويل صافي ربح الفترة من أساس الاستحقاق إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.
2. بيانات عن عمليات منتقاة من دفتر الأستاذ العام للوصول إلى معلومات تفصيلية وتحديد كيفية توريد أو استخدام النقدية خلال الفترة.

3. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة

وتسمى هذه الطريقة بطريقة التسوية وبموجب هذه الطريقة فإن قائمة التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية تبدأ بصافي الدخل والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من قائمة الدخل، ثم يضاف إليه أو يخصم منه بنود الإيرادات والمصروفات غير المؤثرة على النقدية، وقائمة التدفقات النقدية وفق هذه الطريقة تركز على التغيرات في مكونات معظم الأصول والخصوم المتداولة مثل (التغيرات في المخزون، الموردين، حسابات القبض... الخ)، ولذلك فالعناصر غير النقدية التي تم طرحها لتحديد صافي الدخل يجب إضافتها لتحديد صافي التدفق النقدي وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات غير النقدية التي أضيفت لتحديد صافي الدخل يجب طرحها لتحديد صافي التدفق النقدي.[1]

و الجدول رقم (06):يوضحقائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة

[1] سعيدي عبد الحليم: مرجع سبق ذكره، ص 233.

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

المصدر:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص35.

4. عرض قائمة التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل:[1] (الطريقة غير المباشرة):

نظرا لأن بنود الإيرادات والمصروفات الموجودة في قائمة الدخل محددة على أساس الاستحقاق لذلك يتم تحديد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل طبقا لهذه الطريقة عن طريق تسوية أو تعديل صافي ربح أو خسارة الفترة بالبنود ذات الطبيعة غير النقدية الموجودة في قائمة الدخل،بحيث يكون محصلة تلك العمليات هو الوصول لصافي دخل مقاس على الأساس النقديثم يتم تعديل هذا الدخل بأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة الدفع بالمقبوضات والمدفوعات الناتجة من أنشطة الاستثمار أو التمويل.وبناء عليه يتم تعديل صافي ربح أو خسارة الفترة بالأمور التالية:

1. التغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وحسابات مدينو ودائنو الاستغلال.
2. البنود غير النقدية مثل الإهتلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وخسائر وأرباح العملات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الغير موزعة وحقوق الأقلية.
3. جميع البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلق بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التمويل.ويمكن استعمال الطريقة غير المباشرة لحساب التدفقات النقدية لنشاط أعمال التشغيل على مرحلتين على النحو التالي.صافي الربح أو الخسارة قبل ضريبة الدخل يتم تسويته أو تعديله على مرحلتين :

المرحلةالأولى:وهي تتعلق بتعديل صافي الربح أو الخسائر بالآتي:

- البنود ذات الطبيعة غير النقدية مثل:الإهتلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات غير الموزعة...الخ، حيث لا تعتبر هذه البنود تدفقات نقدية لأنها لا تتطلب تدفقات نقدية داخلة أو خارجة.
- المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن أنشطة الاستثمار أو التمويل مثل الفوائد التمويلية حيث أنها تخص النشاط التمويلي وليس التشغيلي،وكذلك أرباح أو خسائر بيع أصول ثابتة أو أرباح أو خسائر بيع استثمارات مالية لأنها تخص النشاط الاستثماري وذلك حتى لا يحدث ازدواج في حساب التدفقات النقدية وتكون محصلة المرحلة الأولى هو الوصول لصافي الربح قبل التغيرات في رأس المال العامل.

[1] سلامي محمد الدينوري: **قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، صص 85-86..

المرحلة الثانية:وهي تتعلق بتعديل صافي الربح أو الخسارة الذي تم الوصول إليه في المرحلة السابقة بالتسويات المتعلقة برأس المال العامل"بخلاف النقدية"أي بالتغيرات بين أرصدة الأصول والخصوم في أول مدة وآخر مدة .

و الجدول رقم (7): قائمة التدفقات النقدية (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 و الديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار			
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			
تغير أموال الخزينة للفترة			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

المصدر:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص36

خلاصة الفصل:

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي.

و لقد تطرق المعيار رقم 07 لقائمة التدفقات النقدية، حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، و يتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية و النقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق التدفقات النقدية.

وإن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لها عدة فوائد في حالة استخدام هذه القائمة مع القوائم المالية الأخرى، فانه يمكن الحصول على معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة وهيكلها التمويلي وقدرتها في التأثير على المقادير وتوقيت الحصول على التدفقات النقدية،

وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالبا كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها.

إن الأنظمة واللوائح تتطلب تقديم جدول تدفقات النقدية في إطار ثلاث فئات تمثل أنشطة المؤسسة وهي: تدفقات من الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية،

ولإعداد قائمة التدفقات النقدية تستخدم طريقتان وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والطريقة المباشرة هي المفضلة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية لأنها تفصح عن كل مصدر من المصادر النقدية وكيفية إنفاقها في الأنشطة التشغيلية.

وينتشر تطبيق الطريقة غير المباشرة في الحياة العملية، حيث أن 98% من الشركات تطبق هذه الطريقة، فهي أسهل في الإعدادات وتركز فقط على اختلاف "الدخل الإستحقاقي"، و"التدفق النقدي" المرتبط بها.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية في مركب الملح (لوطاية)

- ✓ **المبحث الأول:**التعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة.
- ✓ **المبحث الثاني:**القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح **(لوطاية)**.
- ✓ **المبحث الثالث:** كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة بالطريقة غير المباشرة.

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للدراسة الذي قمنا فيه بعرض المفاهيم النظرية حول القوائم المالية بصفة عامة، وقائمة التدفقات النقدية بصفة خاصة، وكذا النظام المحاسبي المالي. ارتأيناأن نطبقذلك بالصيغة العملية في مؤسسة ما لجعلها أكثر موضوعية.

وحتى نتمكن من إثراء دراستنا وجعلها ذات قيمة دعمناها بدراسة ميدانية لإسقاط المنظور النظري على المؤسسة محور الدراسة، و هي مركب الملح (لوطاية).

وبغرض الإلمام بالجانب التطبيقي تم تقسيم هذاالفصلإلىثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**:التعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة.
- **المبحث الثاني**:القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح (لوطاية).
- **المبحث الثالث**: كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة

سنتناول في هذا المبحث التعريف بمركب الملح (لوطاية)، الهيكل التنظيمي له، و كذا الأهداف المرجوة و أهميته.

1. التعريف بمركب الملح (لوطاية)

مركب الملح لوطاية هو وحدة انتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي أنشأت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 1983/07/16 و تم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ في 1990/06/04 و هي مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم برأسمال قدره 333.000.000 دج و أصبحت الآن برأسمال قدره 1600.000.000 دج . وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج و موزع جزائري للملح يتواجد مقره الإجتماعي ' المديرية العامة بقسنطينة'.

تحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على ست وحدات إنتاجية و أربع وحدات توزيع توجد على مستوى الوطنية وهي:

1. مركب الملح لوطاية لولاية بسكرة
2. وحدة المغير ولاية الوادي
3. وحدة قرقور العمري ولاية سطيف
4. وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان
5. وحدة بطيوة ولاية وهران
6. وحدة إنتاجية و التوزيع ولاد الزوائي
7. وحدة توزيع الجزائر العاصمة
8. وحدة توزيع بجاية
9. وحدة توزيع وهران
10. نقطة توزيع عنابة

و يعتبر مركب الملح لوطاية من أكبر وحدات المؤسسة ويتواجد عل 25 كم شمال بسكرة و يتربع على مساحة 13 هكتار، و قد أنشئ هذا المركب لاحتياجات المؤسسة الوطنية للصناعة البتروكيمياوية (ENIP) سكيكدة للملح الصناعي.

- بداية الأشغال للمركب في 1976
- نهاية الأشغال للمركب في 1983
- شركة الإنجاز DRAVO CONSTRUCTORI من الشركة الأم الأمريكية DRAVO CORPORATION
- الإنطلاق الفعلي للإنتاج في 1983 بتجهيزات و هياكل عصرية متطورة

أما عن أنواع الأملاح التي تنتج في المركب فهي:

1. أملاح غذائية
2. أملاح صناعية
3. أملاح خاصة

تتم عملية الإنتاج باستغلال ملح الشطوط (شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل هذه المادة الأولية إلى المركب تتم عملية الغسل، العصر، الطحن، التجفيف(إضافة اليود في حالة إنتاج الملح الغذائي) أخيرا التعليب في أجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة.

للعلم فإنه تم الإستغناء عن استرجاع مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 2005 و هذا راجع إلى التكلفة الكبيرة في إنتاجه و قد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي و الصناعي لكل الزبائن كما و نوعا.

ويشرف على نشاط المركب عدد من العمال يتوزعون في مختلف مصالح المركب و ذلك حسب التصنيف الآتي:

التصنيف	العدد	المعدل
الإطارات	12	15.38 %
أعوان التحكم	36	46.15 %
المنفذين	30	38.46 %
المجموع	78	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

2.الهيكل التنظيمي لمركب الملح (لوطاية)

يتكون هيكل المؤسسة من:

أ. **المدير**: هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال اتخاذ جميع القرارات و التنسيق بين جميع المصالح و الأقسم.

ب. **نائب المدير التقني**: هو المسؤول على مصلحة الإنتاج و الصيانة، عمليات البيع و الشراء، و ينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء الغياب.

ج. **الأمانة العامة**: هي عنصر اتصال بين الإدارة العامة و جميع المصالح و الأقسام حيث يتم استقبال المكالمات و تحويلها، استقبال البريد الوارد و الصادر، تنظيم ملفات كل قسم و تنظيم المواعيد.

د. **قسم الإنتاج و التقنية**: يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات و مراقبة المنتج، ومطابقته للمقاييس المعمل بها و المطلوبة من طرف الزبائن حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة و الإضافات الغذائية و الكيماويات و هناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.

هـ. **قسم الأمن**: يسهر على حماية أملاك المركب و يؤمنها مدة 24 ساعة خاصة على الأماكن المهمة كالمخازن، آلات الإنتاج، خزانات الوقود و تحديد الأخطار المتوقع حدوثها. وهو مجهز أمنيا بكاميرات مراقبة و أعوان مسلحين و خطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية و الدرك.

و. **المصلحة التجارية**:تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي و تأمين تنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجتها على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، و التي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن و عرض المنتجات من قبل الموزعين و الوكلاء المعتمدين، تجار الجملة و تجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع و المعارض.

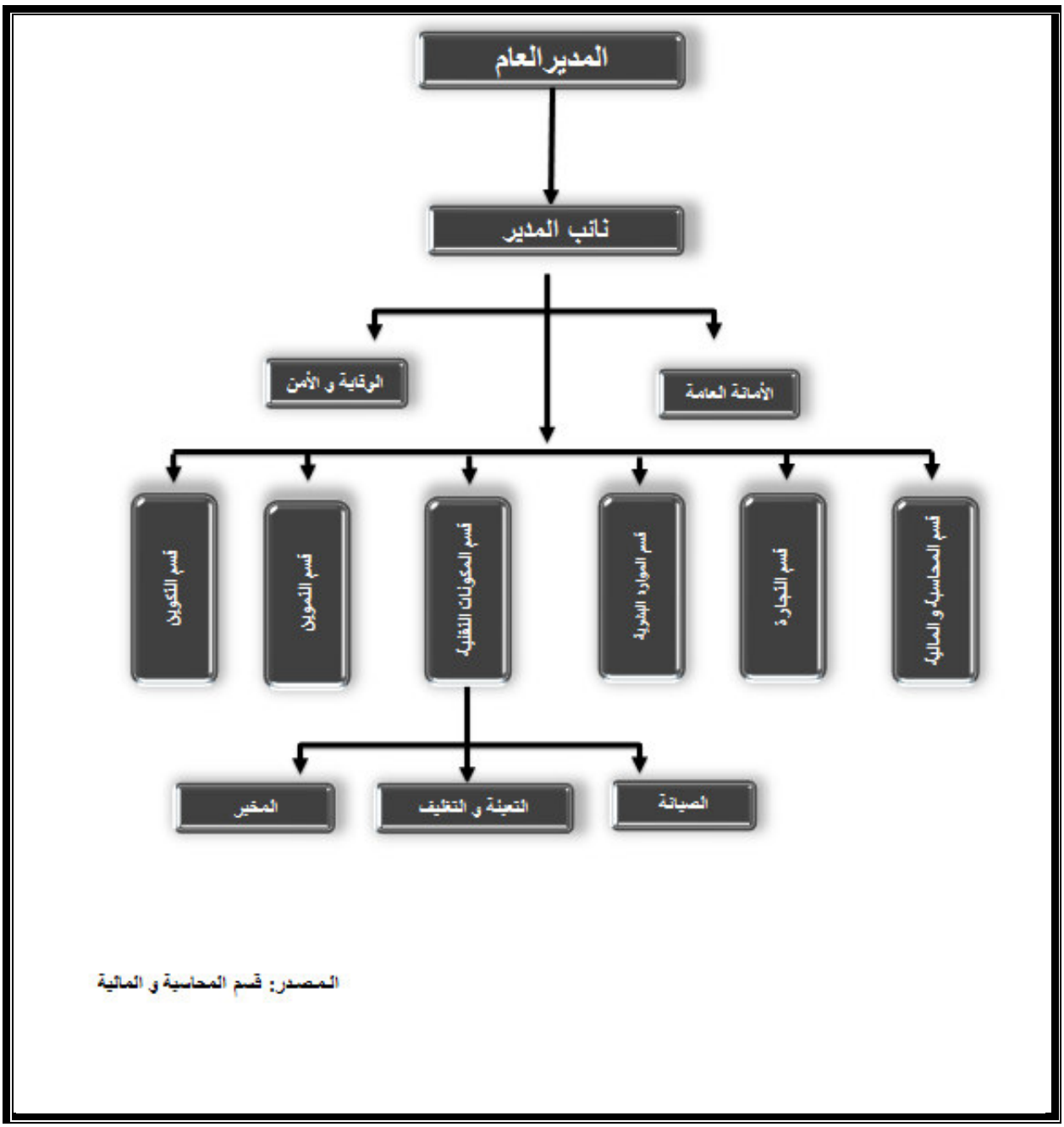
ز. **قسم الصيانة**: مهمته تأمين صيانة الآلات و البنى التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا و بأقل التكاليف،حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من انجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.

ح. **قسم المحاسبة و المالية**: يعتبر قسم المحاسبة و المالية العمود الفقري للمركب لأن من خلاله يتم التمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.

ط. **قسم الموارد البشرية**: تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل وحقوق التأمين.

وفيما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمركب الملح (لوطاية)



المصدر: قسم المحاسبة و المالية

3. أهمية و أهداف مركب الملح (لوطاية)

1.3. أهمية مركب الملح:

للمؤسسة أهمية و دور كبير في الإقتصاد الوطني من خلال ما تنتجه الوحدات التابعة لها و التي من بينها لوطاية و تكمن أهميته في:

- المساهمة في القضاء على التبعية الإقتصادية في مجال نشاطها.
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة للحصول على إيرادات إضافية للعمل الصعبة، و ذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها.
- المساهمة في تخفيض حدة البطالة خاصة بالمناطق المتواجدة بها.
- دور المؤسسة الفعال في التنمية الإقتصادية.
- العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة أجنبية محتملة.
- تلبية طلبات المستهلكين في إنتاج منتجات عالية الجودة و تابعة للمعايير الدولية.
- التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح، وتزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها.

2.3.أهداف مركب الملح:

يطمح مركب الملح لوطاية للزيادة أكثر في أنشطته و تنويع منتجاته و تطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة، و زيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص، و يمكن ذكر مايريد الوصول إليه هذا المركب في العناصر التالية:

- توسيع وحدة الأملاح الخاصة، وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام (راحة).
- إعادة هيكلة المصنع الكبير من خلال توفير آلات و أجهزة جديدة و عصرية.
- توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
- اقتحام الأسواق المحلية و تصدير منتجاتها لأسواق دولية.

المبحث الثاني: القوائم المالية المعتمدة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح (لوطاية).

.3أية بيانات ومعلومات أخرى يمكن الحصول عليها من خلا الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تتعلق بحركة النقدية خلال الفترة المالية

و سنقوم في هذا المبحث بعرض القوائم المالية المستخدمة كمصادر لإعداد قائمة التدفق النقدي لمركب الملح (لوطاية) و المتمثلة في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بحسب الطبيعة

1.قائمة المركز المالي للمركب

وتحتوي هذه القائمة على عناصر الأصول وعناصر الخصوم لفترتين ماليتين متلاحقتين (2014 و 2015) و التي قمنا بترجمتها إلى اللغة العربية اعتمادا على:

- الملحق رقم 01: قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) جانب الأصول
- الملحق رقم 02: قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) جانب الخصوم

و الجدول رقم (6): يوضح قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) جانب الأصول

	N	N	N	N-1
	الخام	اهتلاكات-أرصدة	2015	2014
فارق الشراء (ougoodwill)				
التثبيتات المعنوية	20.000.00		20.000.00	
	2 306 465 144.78	1 836 490 927.71	469 974 217.07	357 584 362.76
التثبيتات الجاري إنجازها	177 713 913.23		177 713 913.23	35 291 852.39
الثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	84 666.88		84 666.88	184 666.84
الضرائب المؤجلة على الأصول				
	8 231 353.59		8 231 353.59	7 505 523.73
مجموع الأصول غير الجارية	2 492 515 078.48	1 836 490 927.71	656 024 150.77	400 566 405.76
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	131 679 673.27	32 313 913.20	99 365 760.07	82 708 423.66
الزبائن	6 539 840.30	2 914 317.68	3 625 522.62	2 109 787.62
المدينون الأخرون	5 945 436.04		5 945 436.04	3 998 625.65
الضرائب	956 173.31		956 173.31	447 333.59
الأصول الأخرى الجارية				
توظيفات و أصول مالية جارية				
أموال الخزينة	19 403 037.24		19 403 037.24	13 953 485.61
مجموع الأصول الجارية	164 524 160.16	35 228 230.88	129 295 929.28	103 217 656.13
المجموع العام للأصول	2 657 039 238.64	1 871 719 158.59	785 320 080.05	503 784 061.89

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق رقم 01

الجدول رقم (7) يوضح قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) جانب الخصوم

خصوم	2015	2014
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	0.00	0.00
رأس المال غير المطلوب	0.00	0.00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	0.00	0.00
فارق إعادة التقييم	3 513 780.00	3 513 780.00
فارق المعادلة	0.00	0.00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	11 689 795.60	9 522 025.39
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	7 220 588.90	7 220 588.90
حصة الشركة المدمجة	0.00	0.00
حصة ذوي الأقلية	0.00	0.00
المجموع I	**7 982 986.70**	**5 845 216.49**
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية		
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	5 051 463.05	5 051 463.05
الديون الأخرى غير الجارية	719 363 406.10	445 537 683.83
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	18 177 346.00	18 237 524.00
مجموع الخصوم غير الجارية II	**742 592 215.15**	**458 826 670.88**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	23 835 600.43	20 263 308.99
الضرائب	200 000.00	158 450.00
الديون الأخرى	10 709 277.77	8 690 415.53
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III	**34 744 878.20**	**29 112 174.52**
المجموع العام للخصوم	**785 320 080.05**	**503 784 061.89**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق رقم 02

2. قائمة الدخل حسب الطبيعة لمركب الملح (لوطاية) حسب الطبيعة

تعد قائمة الدخل هي أيضا مصدر معلومات لإعداد قائمة التدفقات النقدية

البيان	2015	2014
المبيعات و المنتوجات الملحقة	130 668 823.49	164 551 382.50
المبيعات و المنتوجات الملحقة الداخلية	246 771 349.75	243 430 267.85
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-7 790 754.38	-2 817 378.17
الإنتاج المثبت	22 763 593.01	
إعانات الإستغلال		
1- إنتاج السنة المالية	**392 413 011.87**	**405 164 272.18**
المشتريات المستهلكة	105 227 578.58	111 017 594.38
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	29 745 374.02	36 328 066.34
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرىالداخلية	115 241 333.43	48 230 457.76
2- استهلاك السنة المالية	**250 214 286.03**	**195 576 118.48**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**142 198 725.84**	**209 588 153.70**
أعباء المستخدمين	89 896 235.98	70 575 507.42
أعباء المستخدمين الداخلية	3 239 554.73	
منتوجات المستخدمين	1 760 702.64	1 693 054.75
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	2 355 620.70	2 289 815.02
4- إجمالي فائض الإستغلال	**48 468 017.07**	**138 415 886.01**
المنتجات العملياتية الأخرى	1 572 516.11	932 221.32
الأعباء العملياتية الأخرى	925 501.29	5 083 173.72
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	38 151 066.15	28 264 939.79
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات		
5- النتيجة العملياتية	**10 963 965.74**	**105 999 993.82**
المنتوجات المالية		126 818.59
الأعباء المالية		1 178 517.81
6- النتيجة المالية		**-1 051 699.22**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**10 963 965.74**	**104 948 294.60**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	725 829.86	426 807.94
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**395 746 230.62**	**407 916 366.84**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**384 056 435.02**	**398 364 341.45**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**11 689 795.60**	**9 552 025.39**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية	**11 689 795.60**	**9 552 025.39**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم 03.

المبحث الثالث: إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة

رأينا في الجانب النظري بأن قائمة التدفقات النقديةتعد بأسلوبين هما الأسلوب المباشر و الأسلوب غير المباشرو سنسرد هنا الأسلوب غير المباشر و هو يجعل القائمة قابلة للفهم، وتعتمد على تحويل صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي ضمن بنود الأنشطة التشغيلية.

وهي عبارة عن تسوية حسابية بين صافي الدخل (أو الخسارة) الظاهر في قائمة الدخل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، وذلك لاستبعاد اثر العمليات غير النقدية المؤجلة أو المستحقة التي تتعلق بالنقد المحصل أو المدفوع في الفترة الماضية أو المستقبلية، بالإضافة إلى استبعاد اثر بنود الإيرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر المرتبطة بالتدفق النقدي الناتج عن أنشطة الاستثمار والتمويل.وفيما يلي أمثلة لبعض بنود هذه التسويات:

. التغيير في أرصدة المخزون والذمم المدينة والدائنة خلال الفترة المتعلقة بأنشطة التشغيل.

. البنود غير النقدية مثل الاستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة والأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن ترجمة العملات الأجنبية والأرباح المحققة وغير الموزعة الناتجة عن الاستثمارات في المنشآت الشقيقة والتابعة والحقوق الأقلية.

.كل البنود الأخرى المرتبطة بتدفقات نقدية ناتجة عن أنشطة استثمار أو تمويل.

الطريقة غير المباشرة:

صافي الدخل **(3,049,963,153)**

+ مصروف الاهتلاك**3,815,106,615**

+ المدينين أول الفترة(الزبائن= 2 109 787.62+ المدينون الاخرون=3 998 625.65)– المدينين آخر الفترة (الزبائن= 99 365 760.07+ المدينون الاخرون 5 945 436.04)

+ المخزون أول الفترة – المخزون آخر الفترة

+ الدائنين آخر الفترة (الموردون و الحسابات الملحقة = 23835 600.43+ الديون الاخرى = 709 277.77
10) – الدائنين أول الفترة (الموردون و الحسابات الملحقة = 20 263 308.99+ الديون الاخرى = 415.53
8 690)
+ مصروفات مدفوعة مقدماً أول الفترة – مصروفات مدفوعة مقدماً آخر الفترة
+ مصروفات مستحقة آخر الفترة – مصروفات مستحقة أول الفترة
+ خسائر بيع أصول ثابتة – مكاسب بيع أصول ثابتة 0
=صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**18 382 140.77**

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
متحصلات بيع أصول ثابتة	3298148.94	4 125 985.98
+ متحصلات بيع تثبيتات مالية	0	200000.00
– مدفوعات شراء أصول ثابتة	3 298 148.94	4 125 985.98
– مدفوعات شراء استثمارات		
=		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	-3298148.94	-4325985.89

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

إصدار أسهم+ إصدار سندات+ بيع أسهم خزانة+ الحصول على قروض– توزيعات الأرباح المدفوعة نقداً 9 634
440.20– سداد قروض
=صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية9634440.20-

ويفضل الكثير من معدي قائمة التدفقات النقدية استخدام الطريقة غير المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية نظراً لان طريقة إعدادها تعد اكثر سهولة و أقل كلفة من الطريقة المباشرة إضافة إلى أنها توضح آثار التغيرات النقدية على صافي الدخل (بعد تعديله بالحسابات غير النقدية) بصورة أوضح مما تقدمه الطريقة المباشرة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية في مركب الملح – لوطاية –، وخلصنا بأن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن إعداد قائمة التدفقات النقدية يكون عند توفر قائمة المركز المالي و قائمة الدخل بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة وهي مقسمة على أساس الأنشطة التشغيلية، التمويلية، والاستثمارية.

ومع العلم أن هذه القائمة تعد بطريقتين المباشرة وغير المباشرة إلا أن الطريقة المباشرة هي المفضلة لدى في المؤسسة موضوع الدراسة أين تعذر علينا الحصول على المعلومات الكافية لإعداد الطريقة الغير مباشرة بشكل منظم و تفصيلي .

واستنتجنا بأن قائمة التدفقات النقدية تختلف عن باقي القوائم المالية في أنها تعد على الأساس النقدي و ليس على أساس الاستحقاق الذي تقوم عليه قائمة المركز المالي وبيان الدخل.

الخاتمة العامة

الخاتمة

شهدت الجزائر ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها اقتصاد السوق عدة إصلاحات ميزها تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستثمرين و اعتماد النظام المحاسبي المالي وذلك حسب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و الذي يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، فهو يعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر والمعايير المحاسبية الدوليةوبدخوله حيز التطبيق في مؤسساتنا أصبحت هذه الأخيرة مطالبة بتقديم خمس قوائم مالية في نهاية كل فترة مالية من بينها قائمة التدفقات النقدية (على حسب المعيار الدولي رقم 07 المخصص بعرضها و إعدادها)و التي لا تقل أهميتها عن باقي الكشوف كونها تعطي النتيجة الحقيقية للمؤسسة وتساهم في ترشيد قرارات المستثمرين.

تعدالقوائم المالية وسيلة هامة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، لذا لابد من صحتها، شفافيتها، وموثوقيتها للحصول على معلومات مفيدة وذات مصداقية، حتى يتمكن مستخدمو هذهالقوائم من اتخاذ قراراتهم المناسبة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

وقد حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إعداد و عرض قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة المنصوص عليها في SCF، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في **كيفية إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة وفق النظام المحاسبي المالي؟**، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المناهج المشار إليها في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات المعتمدة، وبهذا تقسم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات والاقتراحات.

➢ نتائج البحث:

- إن النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة أمامية و مهمة في ميدان الاصلاح المحاسبي يعطي انطباعا دقيقا ومعلومات صادقة وصورة حية للمؤسسة تساعد على إضفاء الشفافية و الحد من الفضائح المالية و الاختلاسات و يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصائبة.
- تعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم الهامة و الرئيسية لا استغناء عنها ولا هي أقل أهمية عن باقي القوائم لابد من عرضها في نهاية الفترة المالية.
- تعد طريقة إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي أداة مهمة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة مركزها وأدائها المالي وكذا سيولتها المالية.

الخاتمة

- قائمة التدفقات النقدية هي القائمة الوحيدة التي تعمل على الأساس النقدي على خلاف الباقيات التي تعد على اساس الاستحقاق.

➢ التوصياتوالاقتراحات:

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- يجبعلى المشرع الجزائري أن يوفر محيط اقتصادي وقانوني يسمح بتطبيق النظام المحاسبي المالي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في ظروف عادية بدون مشاكل.
- عقد المزيد من المؤتمرات و الملتقيات التي توضح المفاهيم و تبسط شرح المعايير المحاسبية الدولية للاستفادة من تجارب الدول السباقة و تحسين وزيادة معلومات مستخدمي الكشوفات المالية.
- محاولة ربط البحث العلمي بالساحة المحاسبية العمليةوتأهيل الاطارات الخاصة بالجانب المحاسبي.

المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

I. الكتب و المجلات باللغة العربية:

1. حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2008.
2. خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية2007**، إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2008.
3. رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
4. رضوانحلوة حنان،نزارفليحالبلداوي:**مبادئالمحاسبةالمالية (الدورةالمحاسبية،منشآتخدمية،منشآتتجارية)**،إثراءللنشروالتوزيع،الأردن،2009.
5. صالح حواس :**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي**
6. طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)**، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، جامعة عين شمس، مصر، 2000.
7. عاشور كتوش: **المحاسبة العامة (أصول، ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
8. عمر لشهب: **تقييم تطبيق النظام المالي الجزائري**، طبعة1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
9. عبد الرحمان توفيق: القوائم المالية و مخرجات العمل المحاسبي، إعداد المادة العلمية خبراء المركز الخبرات المهنية للإدارة، 2014.
10. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته: **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
11. عزوز علي، متناوي محمد: **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع ن م م** ، المركز الجامعي الوادي،2010.
12. كمال الدين مصطفى الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
13. محمد مطر، موسى السويقي: تأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن.
14. محمد بوتين: **المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية**، دار متيجة للطباعة، 2010.

قائمة المصادر و المراجع

المجلات و التقارير:

1. بن بلعيث مدني :**إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)**، مجلة الباحث، العدد 1، مجلة تصدر عن كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية الجزائر ، 2002.

II. الرسائل الجامعية و المطبوعات:

1. بلحاج سليمة: **إجراءات إعداد القوائم المالية في المؤسسة الصناعية (قائمة التدفقات النقدية)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016
2. سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق ن م م**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
3. سلامي محمد الدينوري: **قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير لقسم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، 2009.
4. شناي عبد الكريم: تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستار في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.
5. عبد الناصر شحدة: النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية، مذكرة الماجيستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2008.
6. فريجات عبد الله: **قائمة التدفقات النقدية و الأداء المالي**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016

III. الملتقيات و البحوث:

1. آيت محمد مراد، بحري سفيان: **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،(تحديات و أهداف)**، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في ظل المعاييير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، مارس 2011.
2. بن زيار مبارك، بن سالم عامر: **النظام المحاسبي المالي الدولي، ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر**، جامعة الجزائر، ماي 2010.

قائمة المصادر و المراجع

3. رحمة بالهادف: واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي و علاقته بالمعايير الدولية، الجزائر، 2013.

IV. القوانين:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009،المتضمنة لمشروع النظام المحاسبي المالي ،11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007.
2. المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، الجزء أ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة لال أبو غزالة، الاردن.

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية) _جانب الأصول_
02	قائمة المركز المالي لمركب الملح (لوطاية)_جانب الخصوم_
03	قائمة الدخل لمركب الملح (لوطاية)حسب الطبيعة
04	قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لمركب الملح (لوطاية)