الجمهـورية الجزائــرية الديمقــراطية الشعبيــة
وزارة التعليم العالـي والبحث العلمـي
جامعة محمد خيضر-بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضـــــــوع:

الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق معايير الدولية IAS/IFRS

دراسة حالة بمؤسسة اتصـــالات الجزائر

مشروع مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

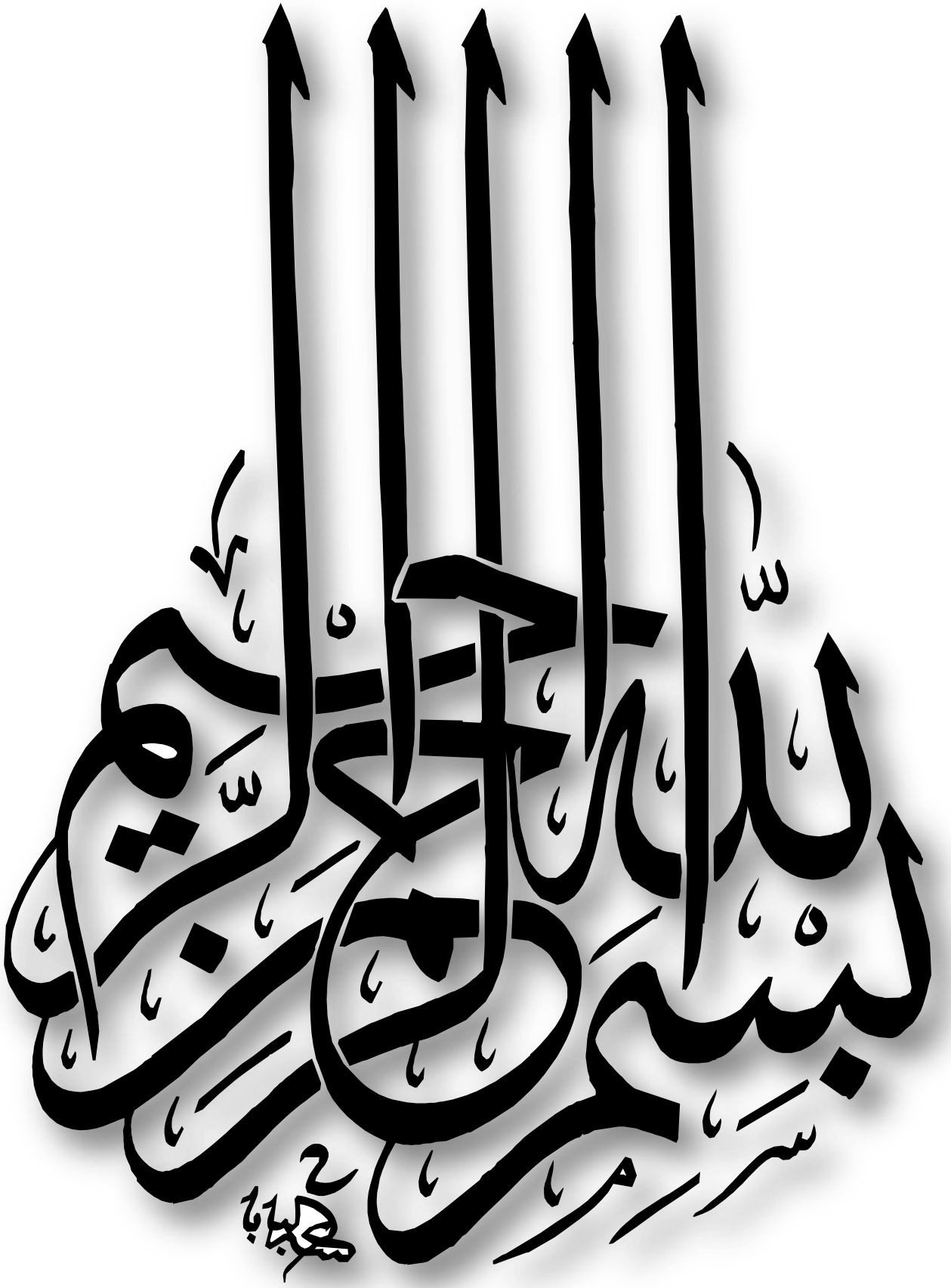
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:
سوداني زكرياء

تحت إشراف الأستاذ:
سعيدي عبد الحليم

رقم التسجيل	
تاريخ الإيداع	

السنة الجامعية:2018- 2019


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد :

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها.

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان قدوتي في التربية و الأخلاق إلى "أبي" .

إلى من شاركني تفاصيل الحياة و أمضيت معه أسعد الأوقات

إخوتي و أخواتي الأعزاء

إلى كل أصدقائي

و إلى جميع الأساتذة اللذين رافقوني في مشواري الدراسي و الجامعي.

شكر وتقـــــدير

إن أي نجاح مهما كان صغيراً او كبيراً لا يمكن لإنسان ان يحققه بمجهوده الفردي دون مساعدة الآخرين .

ولا يسعني في هذا الصدد إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لكل من ساعدني وأرشدني في سبيل انجاز هذا البحث المتواضع وأخص بالذكر أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور **سعيدي عبد الحليم** الذي لم يبخل عليّ بأية معلومة آو توجيه لإثراء هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر الكبير لكل أساتذتي الخيرين لما قدماه لي من معرفة خلال فترة الدراسة فلهم مني وافر التقدير والاحترام.

قائمة المصطلحات و الرموز

The significance	الرمز	الدلالة
Financial **A**ccounting **S**tandards Board	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
Système **C**omptable **F**inancier	**SCF**	النظام المحاسبي المالي
Institute **S**pecialist **M**anagement and **P**lanning	**ISGP**	المعهد المتخصص في التسيير والتخطيط
American **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	**AICPA**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
The **A**merican **A**ccounting **A**ssociation	**AAA**	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
International **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee	**IASC**	لجنة المعايير المحاسبة الدولية
International **A**ccounting **S**tandards Board	**IASB**	مجلس معايير محاسبة الدولية
International **F**inancial **R**eporting **I**nterpretations **C**ommittee	**IFRIC**	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية
International **A**ccounting **S**tandards	**IAS**	معيار المحاسبة الدولي
International **F**inancial **R**eporting **S**tandards	**IFRS**	معايير تقارير المحاسبة الدولية

ملخص البحث.

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم و أسس ومقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ثم استعراض مدى التزام مؤسسة اتصالات الجزائر بالإفصاح عن القوائم المالية الإلزامية والبنود والعناصر التي يتوجب أن تفصح عنها هذه القوائم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي الأول وكذلك تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشركات المدرجة في السوق المالي الجزائري من خلال استعراض لقوائم إحدى هذه الشركات.

وفى سبيل تحقيق أهداف البحث تمت دراسة القوائم المالية للمؤسسة اتصالات الجزائر وهى من كبرى الشركات المدرجة في سوق المال الجزائري

وقد انتهى البحث إلى أن مؤسسة اتصالات الجزائر في السوق المالي الجزائري غير ملتزمة بالإفصاح طبقا لمعيار المحاسبة الدولية وكذلك عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لهذه الشركات لتلبية احتياجات المستفيدين.

كلمات الافتتاحية:

القوائم المالية ، تحليل القوائم المالية ، الإفصاح المحاسبي ، معايير الإفصاح الدولية .

Abstract

This research aims to clarify the concept and the principles and elements of the disclosure of accounting information in accordance with international accounting standards, and then review the commitment of algerie telecome to disclose financial statements mandatory items and elements to be disclosed in these lists as a request for IAS I and also specify the information that is disclosed in reports of listed companies in the algerien market through a review of the lists of one of these companies

To achieve the objectives of the research was a study of financial statements of the algerie telecome, one of the largest companies listed on the algerie market.

The research found that companies listed on the algerien financial market is not bound to disclose in accordance with International Accounting Standard I and the inadequacy of the information that is disclosed in financial reports for these companies to meet the needs of beneficiaries.

Keywords :

Financial Statements ، Analysis the finanial statements ، disclosure accounting ، international accounting standards

فهـــــرس المحتــويــات

قائمة المحتويات	الصفحة
فهرس المحتويات	
فهرس الأشكال	
فهرس الجداول	
فهرس الملاحق	
مقدمة العامة	
الفصـــل الأول:دراسة نظرية للافصاح المحاسبي للقوائم المالية	
تمهيد	
المبحث الأول: الاطار النظري للقوائم المالية	02
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	02
1. تعريف القوائم المالية	02
2. الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية	04
3. الترتيبات الخاصة لإعداد القوائم المالية	04
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	05
1. خصائص النوعية للقوائم المالية	05
2. أهداف القوائم المالية	10
3. مستخدمو القوائم المالية	11
4. الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية	15
5. ترابط وتكامل القوائم المالية	15
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية	18
1. الميزانية	18
2. جدول حساب النتائج	24
3. جدول تدفقات الخزينة	34
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة	42
5. الملحق	46
المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	52

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	52
1. مفهوم الإفصاح	52
2. أنواع الإفصاح	54
3. مقومات الإفصاح وضوابطه	57
4. أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	60
5. العوامل المِؤثرة على الإفصاح المحاسبي	62
المطلب الثاني: اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لتحقيق متطلبات الإفصاح في القوائم المالية	66
1. اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة	67
2. لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي:	71
المطلب الثالث: مقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي	74
1. المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية	74
2. الأغراض التي تستخدم فيها المعومات المحاسبية	75
3. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها	76
4. أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	77
5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	77
المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي	78
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية	79
1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية	79
2. أهمية معايير المحاسبة الدولية	80
3. لجنة معايير المحاسبة الدولية ***IASC***	81
4. مجلس معايير المحاسبة الدولية ***IASB***	85
5. مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية	87
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب المعيار الدولي *IAS01*	88
1. السمات والتغيرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي	89
2. هدف المعيار	93
3. نطاق المعيار	93

4. الغرض من البيانات المالية	95
5. الإعتبارات العامة لإعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية	96
6. تحديد البيانات المالية	108
7. العرض والإفصاح	109
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب المعيار الدولي *IAS07*	110
1. نطاق المعيار	111
2. مضمون قائمة النفقات النقدية	112
3. الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اعداد قائمة التدفقات النقدية	113
المطلب الثالث: الافصاحات الأخرى المطلوبة	116
1. الإفصاح القطاعي *IAS14*	117
2. التقارير المالية المؤقتة *IAS34*	122
3. التقارير المالية عن الأطراف ذات العلاقةIAS24	126

الفصـــل الثاني: الدراسة الميدانية.	
تمهيد	
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر	
المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة (اتصالات الجزائر)	
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر	
المطلب الثالث: أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر	
المبحث الثاني: منهجية وتحليل نتائج الدراسة	
المطلب الأول: منهج و بيانات المتبعة في دراسة	
المطلب الثاني: تصميم الاستبيان	
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة	

فهرس الأشكـــال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الخصائص النوعية للقوائم المالية	09
02	العلاقة بين القوائم المالية	17
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر	138

فهـرس الـجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مستخدموا القوائم المالية واحتياجهم منها	14
02	محتوى ميزانية الأصول للسنة المالية	22
03	محتوى ميزانية الخصوم للسنة المالية	23
04	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	28
05	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	31
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	39
07	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	40
08	جدول التغير في الأموال الخاصة	45
09	تطور التثبيتات و أصول مالية غير الجارية	48
10	جدول الاهتلاكات	48
11	جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية	49
12	جدول المؤونات	49
13	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند اقفال السنة المالية	50

إن التغيرات السريعة في البيئة المحيطة بنا، قد فرضتها التطورات العلمية و التكنولوجية والاقتصادية و السياسية وغيرها. حيث أدت ثورة المعلومات وما تبعها من انتشار الحواسب والاستخدام الواسع لشبكة الانترنيت، إلى تقليص حجم العالم بالمعنى المجاز. وجعله أكثر قربا من أي وقت مضى بحيث تنعكس أثار الأحداث باى دولة فيه بشكل مباشر أو غير مباشر على معظم دول العالم. وبالتأكيد فان المحاسبة باعتبارها فرع من فروع المعرفة، لم تكن بمعزل عن التغيرات والتطورات السالفة الذكر، حيث أنها تعد واحدا من المجالات التي اخذ الاهتمام به يتزايد مع التطور الاجتماعي وما رافقه من تطورات أخرى، وهذا ما كان دافعا لأجل فهم ومعرفة هذه التغيرات لتطويعها والاستفادة منها بدلا من أن تكون عائقا أمام برامج وخطط الدول. ويعتبر الإفصاح من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالتطورات السابقة، وهذا ما يؤكده سعي العديد من الشركات في تغيير سياسات الإفصاح التي كانت تنتهجها لتأخذ بعد ذلك في اعتبارها متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

لقد وسعت هذه التغيرات من الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى الدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب استيفاء مجموعة من الضوابط في أسس و شكل و محتوى القوائم المالية المعروضة، وذلك لاعتبار أن الإفصاح يستخدم في المحاسبة لإظهار و تقديم المعلومات بالمميزات اللازمة والضرورية عن المؤسسة، لمختلف الأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية معها، فهوا إذن أحد أدوات الاتصال الرئيسية الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي. حيث قاد هذا البعد الدولي لأنشطة المؤسسات إلى العمل على محاولة التوافق والتوحيد المحاسبي على مستوى العالم، لأجل الحصول على مستويات متشائمة من الإفصاح من خلال توحيد طرق القياس المتبعة من دولة إلى أخرى.

والمؤسسات في العالم وخصوصا المؤسسة الجزائرية لم تكن من عن هذه الأحداث، من خلال التغيرات التي حصلت في الاقتصاد، وذلك بالانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق ، و كذا اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي والانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى الاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص في إطار ما يعرف بالخوصصة، مما سيساهم في زيادة فاعلية السوق المالي واتساعه، وتخطي المعاملات فيه المحالين المحلي والإقليمي إلى المحال الدولي. بحيث يترتب على ما سبق ذكره زيادة الأهمية النسبية للقوائم المالية المفصح بما من طرف المؤسسات، باعتبارها مصدرا أساسيا للمعلومات التي يستعين بما المستثمرين والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات، سواء في مجال الاستثمارات أم في محال المفاضلة بين طرق التمويل المختلفة.

وقاد كذلك هذا البعد الدولي إلى إشكالية جوهرية، تتمثل في مدى قدرة محاسبة المؤسسة على المستوى الوطني من خلال المعلومات التي توفرها، على مسايرة هذا البعد الدولي الجديد، ذلك أن النظام المحاسبي للمؤسسة وأسلوب الإفصاح عن المعلومات يختلف من دولة إلى أخرى، لأنه مكيف في كل دولة مع النظام الاقتصادي المتبع، اظافة إلى تحقيقه للأهداف المسطرة محليا.

كل هذه الأحداث كان لها تأثير على الجانب العملي للمؤسسة، في أساليب و كيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح و ملائم، لمساعدتهم في اتخاذ القرار، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، من خلال اتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، في عمليات التخطيط والرقابة واتخذ القرارات.

كما يجب أن تكون تلك المعلومات قابلة للمقارنة لاستعمالها في تقييم أداء المؤسسات، والوقوف على مركزها المالي لإجراء المقارنة بقدر كبير من الموضوعية.

أولا: الإشكالية

وعلى هذا الأساس فان القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، ويرجع ذلك إلى وجود عدة صعوبات من حيث التعاريف ودقة المصطلحات المحاسبية، إضافة إلى عدم إعداد قوائم مالية يستعملها المستثمر في اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه. و مشاكل أخرى كطرق تقييم الاستثمارات و المخزونات...الخ. التي طرحت أثناء التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية . و بالتالي فان استخدام معايير المحاسبة الدولية في عملية إعداد وتجهيز القوائم المالية أصبح مطلب أساسي وضرورة حتمية للمؤسسات، بهدف تلبية رغبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية على المستويين المحلي والدولي.

ومن جانب أخر أصبحت المؤسسات لا تقتصر في البحث عن الموارد المالية الجديدة على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق العالمية التي تشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة لذلك أدى ظهور احتياجات إضافية لدى المؤسسات في التمويل من القطاع الخاص بعد تحول مهمة الدولة في الكثير من البلدان من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه، فأصبح لزاما أمام المؤسسات الوطنية وخاصة منها الشركات المدرجة في بورصة الأوراق

المالية، استعمال معلومات صحيحة و موثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، ما يتيح لها فرصة تحقيق طموحات المتعاملين الاقتصاديين وجلب أ،ضار المستثمرين المحليين والأجانب

ومنه فان التساؤل الرئيسي في هذا الموضوع يتمثل فيما يلي:

إلى أي مدى يفي الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالقوائم المالية؟
- ماذا نعني بالإفصاح المحاسبي؟
- ما هي أسس ومقومات الإفصاح المحاسبي ومنهم المستخدمين الأساسيين للإفصاح؟
- ماذا نعني بمعايير التقارير المالية الدولية؟
- ما هي المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟

فرضيات الدراسة:

- الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن مجموع القواعد التي تحكم إعداد التقارير المالية وهي تحدد ما ينبغي اضهاره من المعلومات في هذه التقارير كما تحدد كيفي قياسها وعرضها,
- تساهم معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية .
- التزام مؤسسة اتصالات الجزائر بالإفصاح المحاسبي طبقا لمعيار المحاسبة الدولية IFRS/IAS.
- كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لتلبية احتياجات المستفيدين

ثانيا : أسباب اختيار الموضوع:

- الأهمية الكبيرة التي تحوزها القوائم المالية باعتبارها المرآة العاكسة لأداء المؤسسة.
- إعطاء نظرة عن معايير المحاسبة الدولية التي جاءت لتسهيل المعاملات.
- الرغبة في فهم معايير المحاسبة الدولية، والإفصاح المحاسبي ومدى أهميتهما.
- معرفة مدى ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 1 بالإفصاح المحاسبي.

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع إضافتا إلى ارتباطه الوثيق بتخصص المحاسبة الذي أنا ادرس فيه.
- التغيرات في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية، وذلك بالاتجاه نحوى الانفتاح الاقتصادي وما رافقه من تعديلات قانونية وتنظيمية.
- تطبيق الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد في إطار الإصلاحات المعمولة بها ، والذي اعد على مقاس المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: أهمية الدراسة

- يستمد البحث أهميته من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة وتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01.
- الدور الأساسي الذي يلعبه القياس المحاسبي لإعطاء معلومات محاسبية مالية صحيحة.
- يستمد البحث أيضا أهميته من دور الإفصاح المحاسبي لإعطاء مصداقية للقوائم المالية.
- إعطاء نظرة عن معايير المحاسبة الدولية التي جاءت لتسهيل المعاملات.
- الرغبة في فهم معايير المحاسبة الدولية، والإفصاح المحاسبي ومدى أهميتهما.
- معرفة مدى ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 1 بالإفصاح المحاسبي.

رابعا: أهداف الدراسة

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

- تحديد الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال إعتماد النظام المحاسبي المالي
- إبراز دور الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي .
- إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها.
- مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

خامسا: المنهج المتبع

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

أما في الجانب التطبيقي فسيتم إستعمال منهج دراسة حالة، وذلك باستغلال القوائم المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر ودراسة طرق إعداد القوائم المالية وكيفية الإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي بالاستعانة باستبيان مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

سادسا: هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية السابقة قسمنا بحثنا هذا الى فصلين، الفصل الأول نظري بعنوان دراسة نظرية للإفصاح المحاسبي للقوائم المالية يتحمور حول متغيرات البحث حيث خصصنا المبحث الأول للإطار النظري للقوائم المالية، والمبحث الثاني يخص كل ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، أما المبحث الأخير تناول معايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي،

أما الفصل الثاني فكان دراسة ميدانية حاولنا فيها إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك باختيارنا لمؤسسة اتصالات الجزائر

سابعا: الحدود المكانية والزمنية

1 – الإطار الزماني: يتمثل الإطار الزماني للدراسة إبتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2019/2018.

2– الإطار المكاني: سوف تكون الدراسة على مستوى مؤسسة اتصالات الجزائر لولاية بسكرة .

الـفـصل الاول

الفصـــل الأول: تحليل القوائم المالية وفق معايير الإفصاح الدولية

تمهيد:

يـــؤثر الاخـــتلاف الـــذي يميـــز الأنظمـــة المحاســـبية فـــي البلـــدان المختلفـــة علـــى فهـــم محتـــرف المعلومـــات فـــي القـــوائم الماليـــة، خصوصـــا بالنســـبة للمســـتثمرين علـــى المســـتوى الـــدولي (الشـــركات المتعـــددة الجنســـيات)، وهـــذا مـــا كـــان الســـبب الرئيســـي وراء الضـــغوط الدوليـــة لتوحيـــد الممارسات المحاسبية الدولية وذلك بتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية

إن الجزائـــر كواحـــدة مـــن الـــدول الداعيـــة لمســـيرة التطـــورات الاقتصـــادية، شـــرعت فـــي عمليـــة إصـــلاح المنظومـــة المحاســـبية بدايـــة مـــن التســـعينات بهـــدف تقريـــب الممارســـة المحاســـبية فـــي الجزائـــر إلـــى الممارســـة الدوليـــة، وذلـــك مـــن خـــلال تبنـــي النظـــام المحاســـبي المـــالي المســـتوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

وبتبنـــي الجزائـــر للنظـــام المحاســـبي المـــالي والشـــروع فـــي تطبيقـــه بدايـــة مـــن ســـنة 2010، أصـــبحت المؤسســـات المنطويـــة تحـــت مجـــال تطبيقـــه ملزمـــة بإعـــداد والإفصـــاح عـــن خمـــس قـــوائم ماليـــة خلافـــا لمـــا كـــان عليـــه فـــي المخطـــط المحاســـبي الـــوطني، وذلـــك وفقـــا لمبـــادئ وأســـس وخصـــائص جـــاء بهـــذا هـــذا النظـــام بهـــدف إضـــفاء المصـــداقية والشـــفافية علـــى المعلومـــة الماليـــة في القوائم المالية، وفي هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- الإطار النظري للقوائم المالية .
- الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.
- معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية.

تعتبـــر القـــوائم الماليـــة المنتـــوج النهـــائي لأي نظـــام محاســـبي، والتـــي تعكـــس إمتـــزاج مجموعـــة مـــن العناصـــر التـــي تمـــل المـــوارد الاقتصـــادية التـــي تملكهـــا المؤسســـة أو تســـيطر عليهـــا والتعبيـــر عنهـــا بقيمـــة نقديـــة، فالعمليـــة الإنتاجيـــة المحاســـبية لهـــذه القـــوائم تحكمهـــا مجموعـــة مـــن الإجـــراءات والمبـــادئ فـــي قيـــاس التغيـــرات التـــي تحـــدث خـــلال الفتـــرة والمتعـــارف عليهـــا فـــي المجـــال المحاســـبي علـــى أنهـــا ســـنة ماليـــة، وتمثـــل القـــوائم الماليـــة أداة إتصـــال بـــين المؤسســـة ومختلـــف المتعـــاملين معهـــا مـــن خـــلال الإفصـــاح عنهـــا بهـــدف إمـــدادهم بالمعلومـــات الضـــرورية قصد إستخدامها في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

1-تعريف القوائم المالية:

هنـــاك عـــدة تعـــاريف مختلفـــة للقـــوائم الماليـــة، لكنهـــا تشـــترك جميعـــا فـــي العناصـــر الأساســـية لهـــا وتختلـــف فقـــط مـــن حيـــث الألفـــاظ المســـتخدمة أو مـــن حيـــث التركيـــز علـــى عنصـــر معـــين دون الآخر.

- **تعريـــف 01:** مجموعـــة كاملـــة مـــن الوثـــائق المحاســـبية والماليـــة وغيـــر قابلـــة للفصـــل فيمـــا بينهـــا، وتســـمح بإعطـــاء صـــورة صـــادقة للوضـــعية الماليـــة، ولـــلأداء ولتغيـــر الوضـــعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[1]

[1] أمين السيد احمد لطفي ، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، الدار الجامعية ، الإسكندرية ؛ مصر، 2008 ، ، ص 77.

- **تعريـــف 02:** وعرفـت أيضـا أنهـا الوسـائل الأساسـية التوصـيل المعلومـات المحاسـبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية.[1]

- **تعريـــف 03:** ومـن جهـة أخـرى عرفـت القـوائم الماليـة بأنهـا" هـي عبـارة عـن المنـتج النهـائي للمحاسـبة، حيـث تتمثـل فـي تقـارير أو كشـوفات تلخـص قـدرا كبيـرا مـن البيانـات والمعلومـات لصـالح أطـراف عديـدة داخـل وخـارج المؤسسـة بقصـد إتخـاذ قـرارات معينة"[2].

- **تعريـــف 04:** بالنسـبة إلـى مجلـس معـايير المحاسـبة الـدولي (IASB)، فقـد وضـع المعيـار المحاسـبي الـدولي الأول المعـدل فـي عـام 1997 لعـرض القـوائم الماليـة، والـذي يبـين فيـه أن القـوائم الماليـة هـي عـرض مـالي هيكلـي للمركـز المـالي للمؤسسـة والعمليـات التـي تقـوم بهـا، والهـدف مـن القـوائم الماليـة ذات الأغـراض العامـة فـي تقـديم المعلومـات حـول المركـز المـالي للمؤسسـة وأدائهـا وتـدفقاتها النقديـة ممـا هـو نـافع لسلسـلة عريضـة مـن المسـتخدمين عنـد اتخـاذهم قـرارات اقتصـادية كمـا تبـين القـوائم المالية نتائج تولي الإدارة الأعمال الموكلة لها.[3]

- **التعريـــف 05:** عـرف مجلـس معـايير المحاسـبة الماليـة (FASE) فـي البيـان رقـم (05) للمفاهيم

---

[1] طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

[2] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان الأردن، ط2، 2010، ص: 481

[3] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص 146.

المحاســبية أن القــوائم الماليــة للوحــدة المحاســبية بأنهــا مجموعــة مترابطــة بشــكل أساســي مــع بعضــها الــبعض، ويــتم اشــتقاقها مــن نفــس البيانــات المعتمــدة، وأن إحــدات مجموعــة مترابطــة تمامــا مــن القــوائم الماليــة التــي تــزود بــالأنواع المختلفــة مــن المعلومــات حــول المركــز المــالي لهــو أمــر حيــوي لتنبيــة الأعــراض المتعــددة للتقريــر المــالي، فــالقوائم الماليــة تــربط مــع بعضــها، لأنهــا تعكــس مظــاهر مختلفــة التــنفس العمليــات أو الأحــداث الأخــرى المــؤثرة فــي الوحــدة المحاســبية، قــد القــوائم الماليــة الوســائل الأساســية التــي يمكــن مــن خلالهــا توصــيل المعلومــات الماليــة للأطــراف الخارجيــة وهــذه القــوائم تقــدم تاريخــا مســتمرا ومعبــرا بوحــدات نقديــة، فــالقوائم الماليــة هــي عبــارة عــن نظــام المعلومــات المحاســبية يــتم توصــيلها للأطــراف الخارجــة عــن المشروع.[1]

2. الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية:

تعتبــر التقــارير الماليــة المعــدة والمنشــورة مــن قبــل المؤسســات مــن أهــم مصــادر المعلومــات التــي يلجــأ إليهــا متخــذي القــرارات، وهــي عبــارة عــن الإطــار العــام والأوســع الــذي يضــم القــوائم الماليــة والمعلومــات غيــر الماليــة التــي لا يمكــن الإفصــاح عنهــا فــي القــوائم الماليــة، كمــا تحتــوي هــذه التقــارير علــى تقــارير مجلــس الإدارة، تقريــر المــدقق الخــارجي للحســابات بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية.[2]

3. الترتيبات الخاصة لإعداد القوائم المالية:

[1] نفس المرجع السابق، ص 146

[2] مؤيد راضى خنفر، **غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية**، دار الميسرة، عمان، الأردن، ط3، 2011، ص28 .

تضـــمن النظـــام المحاســـبي المـــالي عـــدة إجـــراءات وترتيبـــات تخـــص إعـــداد القـــوائم الماليـــة والتـــي تتمثـــل فيمـــا، يجـــب أن تعـــرض القـــوائم الماليـــة بصـــفة راقيـــة الوضـــعية الماليـــة والأداء الماليـــة للمؤسســـة لكـــل تغيـــر يطـــرأ علـــى حالتهـــا الماليـــة، ويجـــب أن تعكـــس هـــذه القـــوائم مجمـــل العمليات والأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.[1]

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

1- خصائص النوعية للقوائم المالية:

تتمثـــل الخصـــائص التوعيـــة للبيانـــات الماليـــة فـــي الصـــفات التـــي تجعـــل المعلومـــات الـــواردة بالبيانـــات الماليـــة مفيـــدة للمســـتخدمين ويمكـــن أن نميـــز بـــين أربعـــة خصـــائص نوعيـــة أساســـية وهي :

1. القابلية للفهم:

إن إحـــدى الخصـــائص الأساســـية للمعلومـــات الـــواردة بـــالقوائم الماليـــة هـــي قابليتهـــا للفهـــم المباشـــر مـــن مســـتخدمي تلـــك القـــوائم، لهـــذا الغـــرض فـــإن مـــن المفتـــرض أن يكـــون لـــدى المســـتخدمين مســـتوى معقـــول مـــن المعرفـــة فـــي الأعمـــال والنشـــاطات الاقتصـــادية والمحاســـبية وإن لـــديهم الرغبـــة فـــي دراســـة المعلومـــات بقـــدر معقـــول مـــن العنايـــة، وعليـــه فإنـــه يجـــب عـــدم اســـتبعادهم المعلومـــات المتعلقـــة بالمســـائل المعقـــدة التـــي يجـــب إدخالهـــا فـــي القـــوائم الماليـــة، إن

[1] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريد ة الرسمية للجمهورية الجزائرية** المؤرخة في 2007/11/25 ، المواد من 2 إلى 26

كانـت ملائمـة لحاجـات صـانعي القـرارات الاقتصـادية، بحجـة أنـه مـن الصـعب فهمهـا مـن قبـل بعض المستخدمين. "[1]

2. الملائمة:

يجـب أن تكـون المعلومـات ملائمـة لفائـدة صـناع القـرار وحاجـاتهم، وتمتلـك المعلومـات خاصـية الملائمـة عنـدما تـؤثر علـى القـرارات الإقتصـادية للمسـتخدمين بمسـاعدتهم فـي تقيـيم الأحـداث الماضـية والحاضـرة والمسـتقبلية، وتتـأثر ملائمـة المعلومـات بطبيعتهـا وبأهميتهـا النسـبية، ففـي بعـض الحـالات فـإن طبيعـة المعلومـات لوحـدها تعتبـر كافيـة لتحديـد ملاءمتهـا علـى سـبيل المثـال الإفصـاح علـى قطـاع جديـد تعمـل فيـه المنشـأة يـؤثر علـى المخـاطر والقـرص المتاحـة لهـا بغـض النظـر عـن الأهميـة النسـبية للنتـائج التـي أحرزهـا القطـاع فـي فتـرة وضـع التقريـر، كمـا أن المعلومـات يمكـن اعتبارهـا ذات أهميـة نسـبية إذا كـان حـذفها أو تحريفهـا يمكـن أن يـؤثر علـى القـرارات الإقتصـادية التـي يتخـذها الطـرف الثالـث مـن مسـتخدمي القـوائم الماليـة، اعتمـادا علـى تلـك القـوائم . كمـا تعتمـد الأهميـة النسـبية علـى حجـم البنـد أو الخطـأ المقـدر فـي ضـوء الظـروف الخاصـة للحـذف أو التحريـف، وبالتـالي مفهـوم الأهميـة النسـبية يزودنـا بنقطـة قطـع فاصـلة أكثـر مـن كونهـا خاصـية أساسـية للمعلومـات، فلابد من توافرها في المعلومات كى تتحلى هذه الأخيرة بالفاعلية وحتى تكون نافعة[2] .

---

[1] حنان خميس،**أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في إتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2012، ص 12.

[2] زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصصي محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2011 – 2010 ، ص 48

3. الموثوقية:

حتـــى تكـــون المعلومـــات مفيـــدة، يجـــب أن تكـــون موثوقـــة ويعتمـــد عليهـــا وتمتلـــك المعلومـــات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز.

و علـــى هـــذا الأســـاس لا يمكـــن أن تتمـــة مـــع المعلومـــات بالموثوقيـــة إلا إذا تـــوفرت فيهـــا الخصائص التالية:

- **التمثيـــل الصـــادق** : حتـــى تكـــون المعلومـــات موثوقـــة يجـــب أن تعبـــر بصـــدق عـــن العمليات و الأحداث الأخرى؛
- **تغليـــب الجـــوهر فـــوق الشـــكل القـــانوني** : بمعنـــى أن المعلومـــات الماليـــة يجـــب أن تعبـــر عن حقيقتها الإقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني؛
- **الحياد** : بمعنى أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز؛
- **الحيطـــة والحـــذر** : أي التحلـــي بالحـــذر عنـــد إنجـــاز القـــوائم الماليـــة خاصـــة فـــي وضـــع التقـــديرات المطلوبـــة فـــي ظـــل عـــدم التأكـــد ممـــا جنـــب مجهزيهـــا القيـــام بتضـــخيم الأصـــول أو التقليل من الالتزامات؛
- **الاكتمـــال (الشـــمولية)**: بمعنـــى أن تكـــون المعلومـــات الـــواردة بـــالقوائم الماليـــة كاملـــة ضـــمن حـــدود الأهميـــة النســـبية والتكلفـــة، فحـــذف المعلومـــات قـــد يجعلهـــا مضـــللة، وغيـــر موثوقة وغير ملائمة.[1]

4. القابلية للمقارنة:

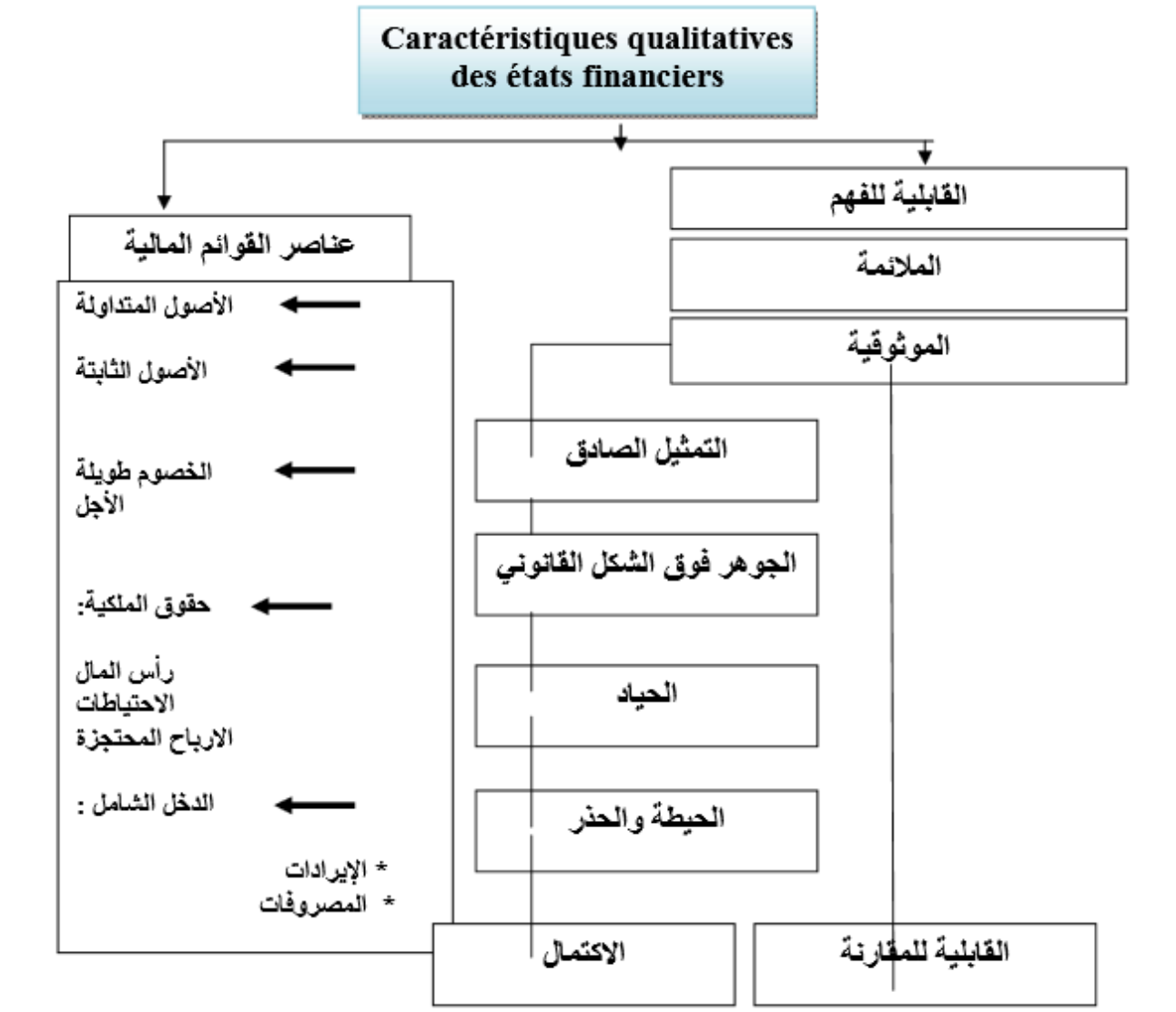
[1] المرجع السابق، ص 49

يجـــب أن يـــتمكن مســـتخدمي القـــوائم الماليـــة مـــن المقارنـــة للقـــوائم الماليـــة عبـــر الـــزمن، فمـــن أجـــل تحديـــد الاتجاهـــات فـــي المركـــز التجـــاري والأداء، كمـــا أن هـــذه الخاصـــية تســـمح بـــإعلام المســـتخدمين للقـــوائم الماليـــة بالسياســـات المحاســـبية المســـتخدمة وعـــن التغيـــرات التـــي حـــدثت، وبمـــا أن المســـتخدمين يرغبـــون فـــي مقارنـــة المركـــز المـــالي للمنشـــأة عبـــر الـــزمن، فإنـــه مـــن المهـــم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة[1].

كما يمكن تلخيص هذه الخصائص من خلال الشكل التالي:

[1] حنان خميس،**مرجع سبق ذكره** ، ص 12.

شكل رقم1: الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: حنان خميس، مرجع سبق ذكره ص 50

2-أهداف القوائم المالية

- تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية كما وردت في القائمة رقم (4)الصادرة عن مجلس « ACCOUNTING PRINCIPALES BOARD » المسمى ب "APB" المنبثق عن مجلس مبادئ المحاسبة المحاسبين القانونيين الأمريكيين ما يلي :
  - تقديم معلومات موثقة تتعلق بالموارد الاقتصادية الالتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق:

-القدرة على تقييم نقاط القوة و الضعف للمشروع.

-بيان مصادر التمويل والاستثمارات للمشروع.

- تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات.
- بيان أساس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.
- تقديم معلومات موثقة حول التغييرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة
- من الأنشطة المباشرة و من أجل تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة
- المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين...الخ
- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة[1]
- الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية. يجب أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمارات والإقراض والقرارات المشابهة

[1]مشري حسناء، اهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجيستير،جامعة فرحات عباس ،سطيف،2016، ص80

الرشـيدة، والمعلومـات هنـا يجـب أن تكـون مفهومـة للأشـخاص الـذين لـديهم معرفـة حـول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وعلى استعداد لدراسة هذه المعلومات باهتمام مناسب.

- لابـد أن تقـدم التقـارير الماليـة معلومـات حـول الأداء المـالي للمؤسسـة خـلال الفتـرة، حيـث يسـتخدم المسـتثمرون والمقرضـون المعلومـات التاريخيـة لتقـدير وتوقـع الأداء المسـتقبلي لهـا، ويـتم ذلـك مـن خـلال المعلومـات المتعلقـة بمقـاييس الأربـاح ومكوناتهـا. كـذلك تزويـد المعلومـات لتقـدير مـدى مسـئولية الإدارة عـن تـوفير وسـائل الحمايـة اللازمـة لحقوق الملاك
- وتزويـد المعلومـات المفيـدة للمـديرين والإدارة العليـا لاتخـاذ القـرارات التـي تهـم المـلاك، وكـذلك المعلومـات التفسـيرية والتوضـيحية المهمـة. و تختلـف القـوائم الماليـة مـن دولـة لأخـرى لأسـباب اقتصـادية وقانونيـة وسياسـية، وعوامـل أخـرى خاصـة بالبيئـة التـي أعـدت فيهـا هـذه التقـارير، وأيضـا تتـأثر القـوائم الماليـة بكميـة المعلومـات التـي تحتويهـا ونوعيتهـا ومـدى حاجـة المسـتفيدين منهـا إلـى المعلومـات الماليـة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.[1]

3-مستخدموا القوائم المالية:

- **المستثمرون** : يعد المستثمرون من أكثر الأطراف المرتبطة بالشركات وتقاريرها المالية، وتعد هذه الفئة أكثر تعرضا، للمخاطر وتحمل مما قد يترتب عليها من خسارة في حال فشل الشركة في تحقيق أهدافها كما أنهم أكثر الأطراف استفادة من العائد في حال نجاحها، لذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالشركة والتي قد تأخذ صيغة استثمارية أو صفة رقابية أو الاثنين معا لذلك

[1] مشري حسناء، مرجع سبق ذكره ، ص80

يمكن القول أن فئة المستثمرين يهمهم الحصول على:

1. معلومات على الأرباح الفعلية المحققة

2. الأرباح المحتسبة للسهم الواحد

3. القيمة السوقية للسهم الواحد ومعدلات نمو أسهم المنشئات المماثلة.

4. معلومات عن كفاءة إدارة الشركة في رسم سياستها التمويلية، ومن ثم مدى كفاءتها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة للشركة.

2-**الإدارة:**

تبدو حاجة الإدارة إلي المعلومات أكثر إلحاحا وأهمية من حاجات الأطراف، والسبب في ذلك يتمثل في نشاط الإدارة والمتمثل في التخطيط والرقابة ولتقييم وإعداد التقارير عن نتائج أنشطتها. إن مهمة التخطيط هي الجانب الأول في وظيفة الإدارة والشركة بصفة عامة.

كما يتمثل التخطيط في إعداد البرامج التي من شأنها أن تساهم في تحقيق أهداف الشركة من خلال الاستخدام الأمثل لها.على ضوء تلك الأهداف تقوم الشركة برسم خططها التي ترغب من خلالها في تحقيقها، ولن يتسنى ذلك إلا من خلال المعلومات المالية الموضحة لتلك الموارد بغية الوصول إلى تلك الأهداف .

أما مهمة الرقابة فتتعلق بمهمة التأكد من كفاءة و فاعلية التنفيذ للخطة التي سبق و ضعها للتحقيق أهداف الشركة،وتتعلق مهمة التقييم بالوصول إلى قرار حول مدى تحقيق الشركة لأهدافها ، كما تشمل تحديد مكانة الشركة في لحظة معينة من خلال مركزها المالي ومن خلال نوع نشاطها، ويكون التقييم على مستوى الشركة بمفردها مقارنة بالموازنة التقديرية أو مقارنة مع لسنوات السابقة أو مع الشركات المماثلة لها في النشاط.

3-**الدائنون والموردون:** يهتمون بالمعلومات المالية التي تمكنهم من تقدير مدى إمكانية الإقراض البيع بالأجل، والتأكد من توفير السيولة النقدية الكافية لدي طالبي القرض أو منح الائتمان، بحيث يستطيعون تسديد ما عليهم في تاريخ الاستحقاق

4- **الموظفـــــون:** يهـــتم الموظفـــون والمجموعـــات المماثلـــة لهـــم بالمعلومـــات المتعلقـــة باســـتقرار ربحيـــة المنشـــأة التـــي يعملـــون فيهـــا ، كمـــا يحتـــاجون إلـــى المعلومـــات لاســـتخدامها فـــي تعزي مطالبهم الخاصة بزيادة المرتبات أو الحصول على مزايا أخرى.

5- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع أو الشركة من عدمه، كما يهتمون بنوعية وجودة الخدمات المقدمة ومواعيد توفيرها.

6- **المنافسون:** يهتم المنافسون بصفة عامة بتلك المعلومات المتعلقة بنتائج المؤسسات التي يتنافسون معها ومراكزهم المالية لمقارنتها مع نتائجهم المالية ومركزهم المالي، ثم وضع إستراتيجية معينة تعطيهم وضعاً أفضل في السوق على حساب منافسيهم.

7- **الدولة ومؤسساتها المختلفة :** تهتم الدولة ومؤسساتها المختلفة بالمعلومات المالية لتحقيق أغراض الدولة، كتحديد السياسات الضريبية مدى تطابق المعلومات المالية مع القوانين النافذة في الدولة ، كما تحتاج الدولة المعلومات التي تستخدم كأساس لإحصاءات الدخل القومي، وإحصاءات مشابهة أخرى.

8- **الجمهور**

ويقصـــد بـــالجمهور الأشـــخاص الـــذين يقعـــون خـــارج نطـــاق الفئـــات الســـالفة الـــذكر والـــذين يعكســـون طموحـــات وتصـــورات الشـــعب بصـــفة عامـــة و تهـــتم هـــذه الفئـــة بالمعلومـــات الماليـــة و التقـــارير الماليـــة الأخـــرى حـــول نشـــاط المنشـــأة ونموهـــا واتجاههـــا وهـــل يصـــب فـــي مصـــلحة

المجتمـــع وتحقيـــق رفاهيتـــه،وأثر المنشـــآت علـــى البيئـــة والأضـــرار الناتجـــة عـــن مزاولـــة هـــذا النشاط والوسائل الكفيلة بتجنبها مستقبلا.[1]

جدول رقم01: مستخدموا القوائم المالية واحتياجهم منها

المستخدمون	احتياجات المستخدمين
***المستخدمون ذوي المصلحة الباشرة:** المساهمين(الحاليين والمستقبليين). الدائنين(قصيرة وطويلة الأجل). المديرين. العاملين. المستهلكين. الموردين. المنافسين. *** المستخدمون ذوي المصلحة غير الباشرة:** محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة. اتحادات العمال. الوكالات و الهيئات الحكومية. الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	**القياس الشامل للأداء:** أ- مقاييس مطلقة. ب- بالمقارنة مع الأهداف و المعايير. ج- بالمقارنة مع شركات أخرى. **(2)تقييم أداء الإدارة:** أ- الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد. ب- المسؤولية القانونية. **التوقعات المستقبلية:** أ-الأرباح. ب-التوزيعات و الفوائد. ج- الاستثمارات . د- التوظيف. **(4) الحكم على المركز المالي:** أ- تقييم اليسر المالي . ب- تقييم درجة السيولة. ج- تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد. **(5) تخصيص الموارد.** **(6) تقييم الديون وحقوق الملكية.** **(7) تقييم الالتزام باللوائح و القوانين.** **(8) تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة و الاقتصاد القومي.**

المصـــدر: كمـــال الـــدين مصـــطفى الـــدهراوي، **المحاســـبة المتوســـطة وفقـــا لمعـــايير المحاســـبة الماليـــة**، المكتـــب الجامعي الحديث، طبعة 2009، ص 16

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النضام المحاسبي الجديد**،الجزائر، سنة 2010، ص17,18

4. الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية:

1. محاسبة الاستحقاق «comtabilité d'engagement» :

(الفقـرة 22 مـن الإطـار المفـاهيمى) الأحـداث الناتجـة عـن التعاقـدات سـواء كانـت نـواتج أو أعبـاء والمتعلقـة بـالفترة المعنيـة، يـتم إثباتهـا بالـدفاتر المحاسـبية خـلال الفتـرة التـي نشـأت فيهـا حتـى ولـو أن التسـديد سـيتم فـي الفتـرة الاجتماعيـة اللاحقـة، يعنـي أنـه يـتم الاعتـراف بـأثر العمليـات والأحـداث الأخـرى عنـد حـدوثها، ولـيس عنـد اسـتلام أو دفـع النقديـة . فهـي تظهـر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها .

2. الاستمرارية في الاستغلال :

(الفقـرة 23 مـن الإطـار المفـاهيمي) القـوائم الماليـة تحضـر علـى أسـاس فرضـية أن عمليـة الاسـتغلال مسـتمرة، يعنـي أن المؤسسـة ستواصـل نشـاطها فـي المسـتقبل، باعتبـار أن التصـفية أو التوقـف عـن النشـاط يعتبـر حالـة اسـتثنائية، فـي الحالـة العكسـية لمـا يكـون هنـاك شـك فـي الاسـتمرار لا بـد مـن تقـديم المبـررات والـدلائل التـي حضـرت علـى أساسـها القـوائم ، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.[1]

5. ترابط وتكامل القوائم المالية :

مـن خـلال دراسـة القـوائم الماليـة الأساسـية يتبـين أن هنـاك تـرابط وتكامـل للعناصـر التـي تتكـون منهـا القـوائم الماليـة وهـذا التـرابط والتكامـل يـؤدي إلـى معلومـات ذات مصـداقية وتساعد مستخدميها في إتخاذ القرارات.

[1] الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق SCF** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح بسكرة، 2015/2014، ص 10

1. ترابط القوائم المالية

إن العلاقـــة بـــين جميـــع القـــوائم الماليـــة (الميزانيـــة، حســـاب النتيجـــة، قائمـــة تغيـــر رؤوس الأمـــوال، قائمـــة تـــدفقات الخزينـــة مبنيـــة علـــى أســـاس مبـــدأ التـــرابط مـــع بعضـــها الـــبعض بمعنـــى أن جميـــع تلـــك القـــوائم الماليـــة تخضـــع لـــنفس عملـــة القيـــاس، فـــإذا مـــا اعتمـــدت طريقـــة قيـــاس معينـــة فـــي قيـــاس عنصـــر مـــن عناصـــر حســـاب النتيجـــة فـــإن تـــأثير هـــذا القيـــاس يـــنعكس علـــى المؤسسة وتعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية.[1]

إن قائمـــة تـــدفقات الخزينـــة نفســـها تخضـــع لمبـــدأ التـــرابط فهـــذا يظهـــر عنـــد إعـــداد تلـــك القائمـــة علـــى أســـاس تطـــابق أرصـــدة الخزينـــة فـــي أول وأخـــر الســـنة الماليـــة فـــي كـــل مـــن ميزانيـــة قائمـــة تـــدفقات الخزينـــة، وذلـــك ســـواء أتـــم إعـــداد قائمـــة تـــدفقات الخزينـــة وفـــق الطريقـــة المباشـــرة أو وفـــق طريقة غير مباشرة .[2]

2. تكامل القوائم المالية:

إضـــافة إلـــى تـــرابط القـــوائم الماليـــة الأساســـية فيمـــا بينهـــا، فـــإن هـــذه القـــوائم هـــي أيضـــا مكملـــة لبعضـــها الماليـــة الـــبعض، فـــالقوائم الماليـــة الأساســـية تعكـــس معلومـــات مختلفـــة عـــن نفـــس الأحـــداث الاقتصـــادية والعمليـــات الماليـــة التـــي تخـــص المؤسســـة، لـــذلك لا يمكـــن لأي قائمـــة مـــن تلـــك القـــوائم بمفردهـــا أن تلبـــي كافـــة احتياجـــات مســـتخدمي التقـــارير الماليـــة، وهكـــذا، فمـــن الضـــروري الـــربط بـــين المعلومـــات الـــواردة فـــي قائمـــة معينـــة للمعلومـــات الـــواردة فـــي القـــوائم

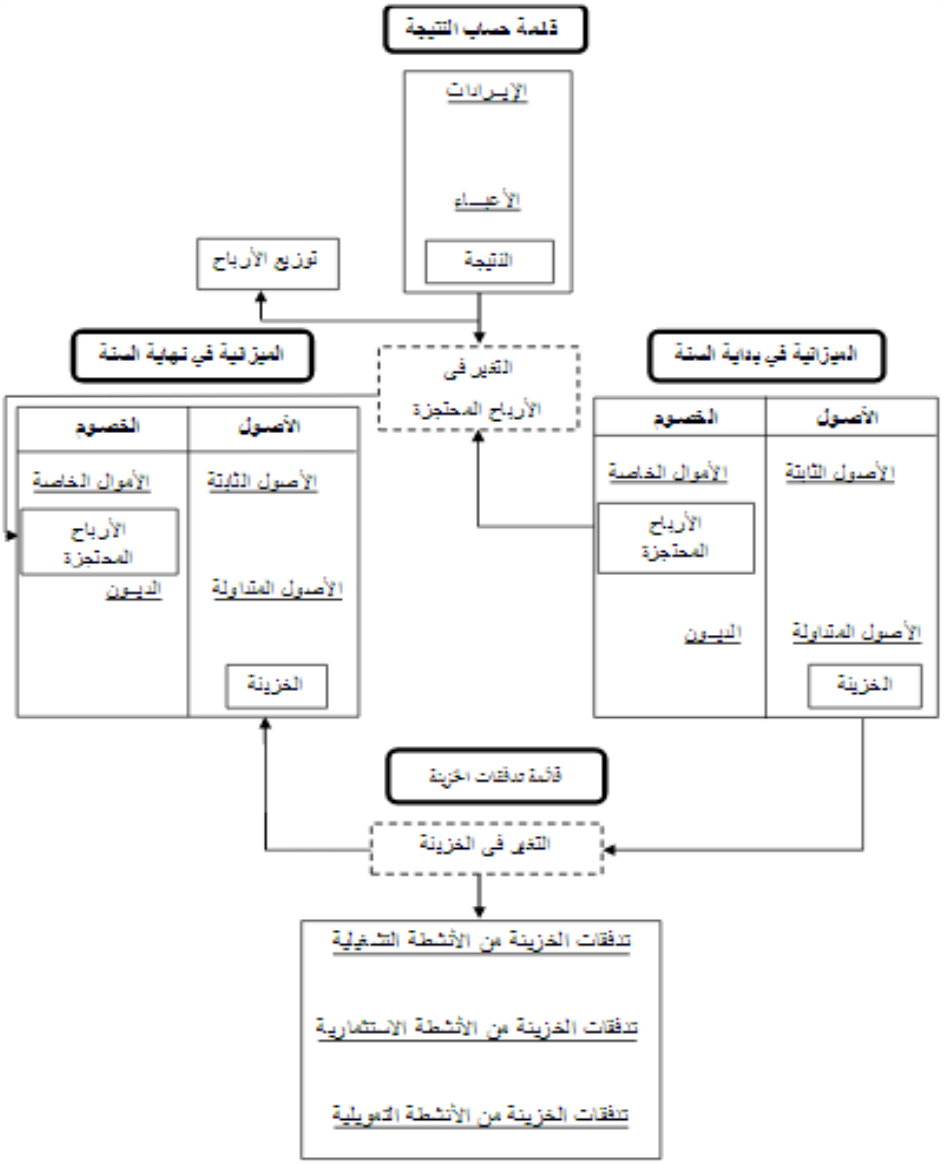
[1] حنان رضوان حلوة ؛ **تطور الفكر المحاسبي** ، مكتبة دار الثقافة، الأردن ، 1998، ص 248

[2] نفس المرجع السابق، ص 248

الماليــة الأخــرى، وفــي واقــع الأمــر فــإن مؤشــرات التحليــل المــالي لا يعتمــد فقــط علــى الــربط بــين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى .

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

الشكل رقم02 : العلاقة بين القوائم المالية.



المصـــدر: زيــن عبــد المالــك، **القيـــاس والإفصـــاح عـــن عناصـــر القـــوائم الماليـــة**، مــذكرة تخــرج لنيــل شــهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، ص44

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

أولا:مفهـــوم الميزانيـــة :الميزانيـة هـي تصـوير للوضـع المـالي أو الحالـة الماليـة للمؤسسـة وذلـك فـي لحظـة زمنيـة معينـة (تـاريخ إعـداد القائمـة)، وعليـه فـإن محتويـات الميزانيـة هـي عناصـر لحظيـة وتعـرف محاسـبيا بمصـطلح الأرصـدة تمييـزا لهـا عـن التيـارات أو التـدفقات والتـي تمثـل مكونـات القـوائم الماليـة الأخرى:"حسـابات النتـائج، قائمـة التـدفقات النقدية"وللميزانيـة جانبـان، ويسـمى الجانـب الأول بالخصـوم أو المطلوبـات وتنـدرج فيـه كافـة البنـود الخاصـة اتجـاه الآخـرين، والثـاني بالأصـول أو الموجـودات وتنـدرج فيـه كافـة البنـود الخاصـة بأصـول المؤسسة وحقوقها على الآخرين.

ثانيـــا أهميـــة الميزانيـــة: تكمـن أهميـة الميزانيـة مـن حيـث أنهـا تـوفر معلومـات عـن طبيعـة ومقـدار الاسـتثمارات فـي أصـول المؤسسـة، تبـرز التزامـات المؤسسـة لـدائنها وحـق المـلاك على صافي أصول المؤسسة.

ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير الأساس لما يلي:

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

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

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت، 1990، ص 215-216

ثالثا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية :

لقد فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي :

1 الأصول :التي تتمثل في :

-التثبيتات غير المادية.

-التثبيتات المادية.

-الاهتلاكات.

-المساهمات.

-الأصول المالي.

-أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة.)

-الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة في (أعباء مثبتة مسبقا)

-خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

2 الخصوم: والتي تتمثل فيما يلي :

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر و الاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.

- الموردون والدائنون الآخرون.

- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).[1]

- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية و بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 216

الملحق وهي:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات.
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة.
- مبالغ للدفع والاستلام.
- المؤسسة الأم.
- الفروع.
- المؤسسات المساهمة في المجتمع.
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين.....)
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا.
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية.
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.
- مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية مجموع) ، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد19، المادة رقم 1.220،ص23 24

شكل الميزانية المحاسبية:

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

الجدول رقم (02) : محتوى ميزانية الأصول للسنة المالية المقفلة 12/31/ N

الاصول	ملاحظة	اجماليN	اهتلاك الرصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء–المنتوج الايجابي او السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
اراضي					
مباني					
تثبيتات عينية اخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات اخرى مثبتة					
قروض واصول مالية اخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الاصل					
مجموع الاصل غير جاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى					
الخزينة					
مجموع الاصول الجارية					
المجموع العام للاصول					

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، الفصل السابع نماذج الكشوف المالية. ص 28 .

الجدول رقم(03) : محتوى ميزانية الخصوم للسنة المالية المقفلة 12/31/ N

الخصوم	ملاحظة	N	N−1
رؤوس الاموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع(1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير جارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم لجارية (3)			
المجموع العام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، الفصل السابع، ص29 .

2- عرض جدول حسابات النتائج

أولا: **مفهوم حسابات النتائج:** بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه(بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية "الربح أو الخسارة")[1]

ثانيا: أهمية حسابات النتائج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتمثل في أنها :

-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.

-تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.

-تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.[2]

ثالثا:المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حسابات النتائج:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كمايلي :

---

[1] محمد احمد العظمة، يوسف العوض العادلي، المحاسبة المالية، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر و التوزيع،الكويت، 1986،ص448.

[2] فايز زهدي الشتلوني،مدى دلالة القوائم المالية كأداة للافصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ، رسالة مقدمة للحصول على الماجيستير، فلسطين،2005،ص 20.

– **المنتجات** :تتمثل منتجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مدا خيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيم والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

– **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

– الهامش الإجمالي،

– القيمة المضافة الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

– منتجات الأنشطة العادية.

– المنتوجات المالية والأعباء المالية.

– أعباء المستخدمين.

– الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

– مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

– مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

– نتيجة الأنشطة العادية[1].

[1] فايز زهدي الشتلوني،مرجع سبق ذكره،ص21

– العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).

– النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع

– النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

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

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

رابعا: شكل جدول حسابات النتائج

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

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

*حسابات النتائج حسب الطبيعة.

*بحسابات النتائج حسب الوظيفة.[1]

[1]فايز زهدي الشتلوني،مرجع سبق ذكره،ص22

أولا:**حساب النتائج (حسب الطبيعة):**

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

-**النتيجة العملياتية :**

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

الجدول رقم (04) : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة :

البيان	N	1-N
المبيعات والمنتوجات الملحقة		70
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		72
الإنتاج المثبت		73
إعانات الاستغلال		74
1- إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة		60
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		61 و 62
2- استهلاك السنة المالية		
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين		63
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		64
4- إجمالي فائض الاستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى		75
الاعباء العملياتية الأخرى		65
المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		68
استرجاعات على خسارة القيمة والمؤونات		78
5- النتيجة العملياتية		
المنتوجات المالية		77
الأعباء المالية		66
6- النتيجة المالية		
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		692 و 693
مجموع منتجات الانشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		67
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية		

المصدر :عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار محمد مولاهم للنشر، الجزائر،2011،ص 81.

من أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هذه الطريقة ، نقوم بحساب كل من إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية،القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال، وفيما يلي توضيح لكل العناصر السابقة:

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

-**استهلاك السنة المالية** :يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية و استهلاكات أخرى .

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

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

-**النتيجة العملياتية** :ويتم التوصل إليها بعد أن يعدل الفائض الإجمالي عن الاستغلال بالمنتجات و الأعباء العملياتية الأخرى، وكذلك بمخصصات الاهتلاكات و المؤونات واسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.[1]

[1] فايز زهدي الشتلوني،مرجع سبق ذكره،ص24

-**النتيجة المالية:** ويتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية، ونقدم في

- **النتيجـــة الجاريـــة قبـــل الضـــرائب:** ويـتم الحصـول علـى النتيجـة الجاريـة قبـل الضـرائب انطلاقـا مـن النتيجـة العملياتيـة، وذلـك بإضـافة النتيجـة الماليـة، ويمثـل النتيجـة"العاديـة "المحققة على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة.

- **النتيجـــة الاســـتثنائية :** هـي الفـرق الصـافي للمنتجـات والأعبـاء الاسـتثنائية. ويـتم حسـابها مـن خـلال المنتجـات والأعبـاء الناجمـة عـن حـوادث أو معـاملات واضـحة التميـز عـن النشـاط العـادي للمؤسسـة وتمثـل طابعـا اسـتثنائيا، مثـل نـزع الملكيـة، الكارثـة الطبيعيـة وغيـر المتوقعة[1].

- **النتيجـــة الصـــافية للســـنة الماليـــة :**وتسـاوي الفـرق بـين مجمـوع المنتوجـات ومجمـوع الأعبـاء لتلـك السـنة الماليـة. ويـتم حسـاب النتيجـة انطلاقـا مـن النتيجـة الجاريـة قبـل الضـرائب، إذ تطـرح منهـا الضـرائب علـى الأربـاح والضـرائب المؤجلـة، وتضـاف إليهـا النتيجـة الاسـتثنائية. وتشـكل النتيجـة الصـافية القيـاس المحاسـبي للـربح المـوزع للمسـاهمين، وأن الجـزء مـن الأربـاح الموجه للاحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.

ثانيا:حسابات النتائج (حسب الوظائف):

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، و هذا ما يسمح لنا بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 86

الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع،....الخ) إلى الأعباء حسب الوظيفة، كما هو موضح في الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (05): حساب النتائج (حسب الوظائف):

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات اخرى عملياتية التكاليف التجارية الاعباء الادارية اعباء اخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 17.

منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص31.

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

-هامش الربح الإجمالي[1]:

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

هـــــامش الـــــربح الإجمـــــالي=رقم الأعمـــــال-تكلفـــــة المبيعـــــات

- ✓ **رقم الأعمال** :الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وقد تكون هذه المبيعات نقدية أو آجلة، كما أن المقصود بالمبيعات هنا هي صافي المبيعات بعد استبعاد مردودات البيع ومبالغ الخصم المسموح به.
- ✓ رقـــم الأعمـــال =إيـــرادات المبيعـــات-(مـــردودات و مســـموحات المبيعـــات +الخصـــم

-كلفـــة المبيعـــات:وهـــي تشـــكل الكلفـــة التـــي تتحملهـــا المؤسســـة فـــي ســـبيل تـــوفير البضـــاعة المباعـــة للزبـــائن أو الخـــدمات المقدمـــة للعمـــلاء وتحســـب هـــذه الكلفـــة فـــي المؤسســـة التجاريـــة مـــن خلال:

[1] مؤيد راضي خنفر، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،2006،ص31

كلفـــة المبيعات=صـــافي المشتريات+المصـــاريف المدفوعـــة علـــى المشتريات+بضـــاعة أول الفترة –بضاعة آخر الفترة

أمـــا فـــي المنشـــأة الصـــناعية فتحـــل كلفـــة البضـــاعة المصـــنعة محـــل المشـــتريات حيـــث تقـــوم المؤسسة بإنتاج السلعة وتصنيعها بدلا من شرائها.

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

النتيجة العملياتية[1]:

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

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

–**الأعباء الإدارية** :فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين و اهتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة.

العمليـــة = هـــامش الـــربح الإجمـــالي +المنتوجـــات العمليـــة الأخـــرى – التكـــاليف التجاريـــة –الأعباء الإدارية– الأعباء العملياتية الأخرى

[1] مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص 139.

3 عرض قوائم التدفقات النقدية :

***أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية[1]:**

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة الماليةFASB(المعيار95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 و الذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي :

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة.
- لصفقاتها الاستثمارية ولصفقاتها التمويلية.
- صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

-ثانيا:أهمية قائمة التدفقات النقدية:

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

وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة** ، مكتبة دار الثقافة، عمان، ص 39 .

معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات،ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية[1].

-ثالثا مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة المبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها، حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة وأرصدة النقدية وما في حكمها .

وفيما يلي تعريف لكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية[2].

***الأنشطة التشغيلية** :هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية وتنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة، ولذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وتتضمن التدفقات التالية :

-المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون و أوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي.

-المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع) ، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

---

[1] مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص139-140.

[2] دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص70

***الأنشطة الاستثمارية:** وهي عبارة عن الأنشطة التي تتعلق باقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية، وتتضمن التدفقات التالية :

-المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية وغير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل.[1]

- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.

- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

الأنشطة التمويلية :عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة. وتتضمن التدفقات التالية :

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.

- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.

- المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والمرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.

ومع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا فمثلا" السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي، أما فائدة القرض فتبوب على إنها نشاط تشغيلي في حين يتم تبويب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي".

- إعداد قائمة التدفقات النقدية:

قبل الحديث عن طرق الإعداد والخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة التدفقات النقدية، لا بد من الإشارة إلى المعلومات والبيانات اللازم توفرها لإعداد هذه القائمة، وهي: ميزانيتين مقارنتين، لحسابات النتائج للفترة المالية الحالية،ومعلومات إضافية معينة نستخرجها من الملحق.

[1] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص 30

وتعـــد قائمـــة التـــدفقات النقديـــة بطـــريقتين: "المباشـــرة وغيـــر المباشـــرة"، وســـواء اســـتخدمت الطريقـــة الأولـــى أو الثانيـــة فـــإن النتيجـــة واحـــدة، ويكـــون الاخـــتلاف فقـــط فـــي طريقـــة عـــرض المعلومـــات المحاســـبية ضـــمن النشـــاط التشـــغيلي، وتســـتخرج صـــافي التـــدفقات النقديـــة فـــي هـــذا النشـــاط بشـــكل مختلـــف تحـــت كـــل مـــن الطـــريقتين، بينمـــا يكـــون الجـــزء الخـــاص بإيجـــاد[1] التـــدفقات النقديـــة مـــن الأنشـــطة الاســـتثمارية والتمويليـــة هـــو نفســـه ويســـمح النظـــام المحاســـبي المـــالي بإتبـــاع أي طريقـــة ولكنـــه يشـــجع علـــى إتبـــاع الطريقـــة المباشـــرة، ونوضـــح فيمـــا يلـــي خطـــوات إعـــداد قائمة التدفقات النقدية :

***الخطوة الأولى** :تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة وآخرها، وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في الميزانيتين.

***الخطوة الثانية** :تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل حسابات النتائج الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين وكذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة. وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غيرالمباشرة.

1- الطريقة المباشرة :ويطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائج حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بذلك النشاط، ويتم الإفصاح إما من خلال :

- السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.

[1] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره،ص 31-32

– أوعن طريق تعديل المبيعات، تكلفة المبيعات، وكذلك باقي بنود حسابات النتائج بما يلي:

– التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين الزبائن والدائنين من العمليات التشغيلية.

– البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الاهتلاك، المؤونات، وخسائر القيمة.

–البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي مرتبط بالتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

2– الطريقة غير المباشرة :ويشار إليها بطريق التوفيق أو التسويات، حيث تبدأ بصافي نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة[1] تنطـــوي علـــى إجـــراء تعـــديلات أو تســـويات علـــى النتيجـــة الصـــافية بالنســـبة للبنـــود التـــي أثـــرت على النتيجة الصافية ولكنها لم تؤثر على النقدية،وتضم هذه البنود المباشرة.

– التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.

– البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب.

– خسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من مؤسسات زميلة أو حقوق أقلية.

– باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

***الخطوة الثالثة:** تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق الإفصاح عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات للبنود الرئيسية بطريقة منفصلة أي بإجمالي قيمتها ودون إجراء مقاصة بينهما.

***الخطوة الرابعة:** يتم هنا جمع صافي التدفقات النقدية بين مختلف الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية)، وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها. حيث يجمع الرصيد إلى النقدية وما يعادلها ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في آخر المدة.[2]

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة، عمان ، ص 120

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 121

الجدول رقم(06) : جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من .....إلى....

البيان	الملاحظة	السنة N	السنة 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 اموال الخزينة المتاتية من الانشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات اموال الخزينة المتاتية من انشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال خزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض آو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+جـ)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
اموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية			
تغير اموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر :الجريدة الرسمية،مرجع سبق ذكره ص35

الجدول رقم(07): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من ....الى...

بيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجل :			
-الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس ا المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لايستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر :الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره ، ص36.

أنواع أنشطة التدفقات المالية التي يجب الإفصاح عنها في جدول تدفقات الخزينة:

حسب النظام المحاسبي المالي فجدول سيولة الخزينة يقدّم مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها) وتتمثّل في:

– التدفقات الّتي تولّدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل.)

– التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.)

– التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصّة أو القروض).

– تدفقات الأموال المتأتية من فوائد وحصص أسهم،تقدّ م كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

وباعتبار أنّ المؤسسة تقوم بثلاث أنواع من النشاطات: نشاطات العمليات، نشاطات الاستثمار ونشاطات التمويل،تقوم بتصنيف تدفقات كل نشاط على حدا كنا يلي :

– تدفقات نشاطات العمليات :هي المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيسي الّذي أنشأت من أجله المؤسسة، وكذلك المقبوضات والمدفوعات الأخرى غير المرتبطة بنشاطات الاستثمار ونشاطات التمويل،إنّ تدفقات نشاطات العمليات تتطلب التفاصيل، عكس على ما هو عليه الحال بالنسبة لنشاطات الاستثمار ونشاطات التمويل،

4 قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

أولا : تعريف قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة1997 .

وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها "تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[1].

ثانيـــــــا : أهميـــــــة قائمـــــــة تغيـــــــرات الأمـــــــوال الخاصـــــــة:

تتبـــع أهميـــة قائمـــة تغيـــرات الأمـــوال الخاصـــة مـــن ربطهـــا لحســـابات النتـــائج والميزانيـــة، فتفصـــح عـــن التغيـــر النـــاجم عـــن حســـابات النتـــائج متمـــثلا فـــي صـــورة أربـــاح أو خســـائر الـــدورة الماليـــة ومـــا يـــنجم عنـــه مـــن تغيـــر فـــي الأربـــاح المحتجـــزة، كمـــا تقـــوم برصـــد التيـــارات التـــي تـــؤثر علـــى بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة[2].

***إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة:**

من أجل إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة يجب التأكيد على نقطتين أساسيتين هما:

– تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

– رأسمال المؤسسة[3].

–فارق إعادة التقييم.

---

[1] محمد بوتين، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار المتيجة للنشر، الجزائر، 2011، ص 86.

[2] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سابق، ص 33.

[3] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره، الجزائر،2010،ص87.

-الاحتياطات والنتيجة.

وتتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة و تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي:

1-التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة:

تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية .ووفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ، والأسس،والاتفاقيات، والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية. ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية، ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغيرات

الأموال الخاصة بأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

2-مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة(تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج.

3- النتيجة الصافية:

الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، الجزائر،2010،ص88-89.

المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة :وتشمل ما يلي:

- **زيادة رأس المال** :من خلال إصدار أسهم جديدة(وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال وقد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود علاوة إصدار).

- **الحصص المدفوعة** :وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات تظهر في حساب النتائج.[1]

- **المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة:**

حسب نص المعيار المحاسبي الدولي الأول "IAS01" المعدّل فإنّ الجدول خصّص لتغيرات الأموال الخاصّة الناتجة عن العمليات مع المساهمين(الملاّك) كتوزيع الأرباح و زيادة رأس المال... و أنّ إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة، عن النتيجة الشاملة، في هذا الجدول غير مسموح به.

و لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي :

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- العمليات الرسمية (الارتفاع، الانخفاض، التسديد.)....
- توزيع النتيجة و التخصصات المقررة خلال السنة المالية.[2]

[1] الجريدة الرسمية،مرجع سبق ذكره،ص 40.

[2] مؤيد رضوان خنفر، مرجع سبق ذكره،ص .200

الجدول رقم(08): جدول التغير في الأموال الخاصة.

	ملاحظة	راس مـــــال الشركة	عـــــلاوة الاصدار	فـــــارق التقييم	فـــرق اعـــادة التقييم	الاحتياطـــات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة ا المالية						
الرصيد في 31ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في **31** ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره** ، ص39.

5 عرض الملاحق.

أولا: تعريف الملاحق :تحتوي ملاحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهي تسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، وتقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. و تشتمل الملاحق على معلومات تتضمن النقاط التالية :

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

-مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم (الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة).

-المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أنتكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها.

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

و لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي :

-جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.

-جدول الاهتلاكات.

-جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.

-جدول المؤونات[1].

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 41.

-جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة.)

-بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

ثانيا : طريقة عرض الملاحق:

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

- بيان بالامتثال لمعايير المحاسبية الدولية.

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

-بيان يوضح أسس القياس و السياسات المحاسبية المطبقة ، و إفصاحات أخرى تشمل:

- البنود الطارئة والالتزامات و الإفصاحات المالية الأخرى.

ثالثا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في ملاحق الكشوفات المالية: [1]

و يشتمل الملحق على معلومات ذات أهمية بالغة يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية.

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول السيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها

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

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره،ص180.

و فعلا فان الملاحق يجب أن لا تشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية و نتيجتها[1]

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملاحق :

الجدول رقم (09) : تطور التثبيتات و أصول مالية غير الجارية .

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند اقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر: الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره** ، ص42.

الجدول رقم (10) : جدول الاهتلاكات .

الفصول و الأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في أخر السنة المالية
Good will ثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص44.

مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية، ص45.

الجدول رقم(11) : جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية

الفصول و الاقسام	ملاحظات	خسائر القيم المجمعة في بداية	ارتفاعات خسائر السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Goodwill تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات اصول مالية اخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره** ، ص42.

الجدول رقم(12): جدول المؤونات

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

المصدر:الجريدة الرسمية , ص 46.

الجدول رقم(13): كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند اقفال السنة المالية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و (أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر:الجريدة الرسمية,ص 47.

المبحث الثاني: الافصاح المحاسبي للقوائم المالية

لعبت المحاسبة دورا هاما في الحفاظ على أموال المستثمرين وأصول مشروعا من حيث أصبحت أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفوق نظام محاسبي يصمم بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع وأهدافه بحيث تكون مدخلاته العمليات الاقتصادية ومخرجاته المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردون والمؤسسات الحكومية، فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي خدمة المجتمع سواء المجتمع المالي الاستثماري

أو المجتمع ككل الذي ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف والتوجيه.

وبناءا عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرارات المتعددين في المجتمع بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

- **1.مفهوم الإفصاح**

1.1 الخلفية اللغوية للإفصاح:[1]

أ. الإفصاح لغة : هو الكشف والتبيان فيقال أفصح عن الشئ أي كشفه وبينه

ب. الإفصاح: يعني الظهور والوضوح فيقال أفصح الصبح إذا بدأ ضوءه يظهر.

ج. الفصاحة: البيان وخلو الكلام من التعقيد.

[1] حسني عبد الجليل، **دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات**، كلية التجارة وإدارة الأعمال–الأردن، 2000، ص09

د. فصيح: كلام فصيح أي بليغ ولسان فصيح أي طلق .

هـ. إفصح في منطقه: أفهم ما يقول أو يتكلم، وأفصح عن كذا لخصه وبينه.

يـرى الباحـث ركـز التعريـف اللغـوي الأول علـى البيـان والكشـف بـالتطبيق علـى توجـه البحـث يعنـي الإفصـاح البيـان والكشـف عـن المعلومـات، بينمـا أهـتم التعريـف الثـاني بالوضـوح والظهـور، وكـذلك أهـتم التعريـف الثالـث بتوضـيح أن الإفصـاح هـو خلـو البيـان مـن التعقيـد، فـي حـين بـين التعريـف الرابـع أن الإفصـاح يـرتبط بالبلاغـة وطلاقـة اللسـان، وأخيـرا اشـار التعريف الأخير للإفصاح إلى أهمية القابلية للفهم في المعلومات والتلخيص لها.

2.1 الخلفيـــة الاصـــطلاحية للافصـــاح: لقـد تعـددت وجهـات النظـر حـول مفهـوم الإفصـاح المحاسبي،

ويمكن ذكر بعض التعريفات له كالآتي:

- تعريـف 01: عمليـة إظهـار وتقـديم المعلومـات الضـرورية عـن الوحـدات الإقتصـادية، للأطـراف التـي لهـا مصـالح حاليـة أو مسـتقبلية بتلـك الوحـدات الإقتصـادية، وهـذا يعنـي أيضـا أن تعـرض المعلومـات بالبيانـات والتقـارير الماليـة بلغـة مفهومـة للقـارئ الـواعي دون لبس أو تضليل.[1]
- تعريـف02: يعـرف الإفصـاح أنـه الوضـوح وعـدم الإمـام فـي عـرض المعلومـات المحاسبية عند إعداد الحسابات والبيانات المالية والتقارير المالية.[2]

[1] محمد مبروك ابو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة و النشر، مصر 2005، ص255.

[2] لطيف زيود وأخرون، **دور الافصاح المحاسبي في سوق الأ,راق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات ةالبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007، ص179,

- تعريـــف 03: الإفصـــاح هـــو عمليـــة إظهـــار المعلومـــات الماليـــة، ســـواء كانـــت كميـــة أو وصـــفية فـــي البيانـــات الماليـــة أو فـــي الهـــوامش والملاحظـــات والجـــداول المكملـــة فـــي الوقـــت المناســـب، ممـــا يجعـــل البيانـــات الماليـــة غيـــر مضـــللة وملائمـــة لمســـتخدمي البيانـــات الماليـــة مـــن الأطـــراف الخارجيـــة، والتـــي لـــيس لهـــا ســـليلة الإطـــلاع علـــى الـــدفاتر والسجلات للشركات.[1]
- تعريـــف04: الإفصـــاح هـــو عمليـــة إطـــلاق جميـــع المعلومـــات ذات الصـــلة بالشـــركة والتـــي قد تؤثر على قرار الإستثمار".[2]
- تعريـــف 05: يقصـــد بالإفصـــاح أي الحقـــائق أو المعلومـــات تـــرد فـــي البيانـــات الماليـــة فـــي المـــذكرات التوضـــيحية الملحقـــة بهـــا، والتـــي تبـــين بشـــكل واضـــح وجلـــي الموقـــف المـــالي للوحدة الاقتصادية.[3]

ومـــن التعريفـــات الســـابقة يمكـــن تعريـــف الإفصـــاح المحاســـبي علـــى أنـــه "هـــو عمليـــة إظهـــار كـــل المعلومـــات الماليـــة الـــواردة فـــي البيانـــات الماليـــة لكافـــة الأطـــراف التـــي لهـــا علاقـــة بالمؤسسة بصورة واضحة وصادقة لأن ذلك يساعد في إتخاذ القرارات الإستثمارية".

2. أنواع الإفصاح المحاسبي: [4]

هناك عدة أنواع من الإفصاح المحاسبي، تتمثل هذه الأنواع:

---

[1] محمد مبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص480.

[2] إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص18.

[3] نفس المرجع السابق، ص 21.

[4] ابراهيم جابر السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص21.

أ. **الإفصـــــاح العـــــادل:** يهـــتم الإفصـــاح العـــادل بالرعايـــة المتوازنـــة لإحتياجـــات جميـــع الأطـــراف الماليـــة، إذ يتوجـــب إخـــراج البيانـــات الماليـــة والتقـــارير بالشـــكل الـــذي يضـــمن عـــدم تـــرجيح فئـــة معينـــة علـــى مصـــلحة الفئـــات الأخـــرى، مـــن خـــلال مراعـــاة مصـــالح جميـــع هـــذه الفئات بشكل متوازن.

ب. **الإفصـــــاح الكـــــافي:** يشـــمل تحديـــد الحـــد الأدنـــى الواجـــب تـــوفيره مـــن المعلومـــات المحاســـبية فـــي البيانـــات الماليـــة، ويمكـــن ملاحظـــة أن مفهـــوم الحـــد الأدنـــى غيـــر محـــدد بشـــكل دقيـــق، إذ يختلـــف حســـب الاحتياجـــات والمصـــالح بالدرجـــة الأولـــى، كونـــه يـــؤثر تـــأثيرا مباشـــرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ج. **الإفصـــــاح الملائـــــم:** هـــو الإفصـــاح الـــذي يراعـــي حاجـــة مســـتخدمي البيانـــات وظـــروف المؤسســـة وطبيعـــة نشـــاطها، إذ أنـــه لـــيس مـــن المهـــم فقـــط الإفصـــاح عـــن المعلومـــات الماليـــة، بـــل الأهـــم أن تكـــون ذات قيمـــة ومنفعـــة بالنســـبة لقـــرارات المســـتثمرين والـــدائنين وتتناســـب مـــع نشـــاط المؤسسة وظروفها.

د. **الإفصـــــاح التثقيفـــــي (الإعلامـــــي):** أي الإفصـــاح عـــن المعلومـــات المناســـبة لأغـــراض اتخـــاذ القـــرارات، مثـــل الإفصـــاح عـــن التنبـــؤات الماليـــة مـــن خـــلال الفصـــل بـــين العناصـــر العاديـــة وغيـــر العاديـــة فـــي البيانـــات الماليـــة، ونلاحـــظ أن هـــذا النـــوع مـــن الإفصـــاح مـــن شـــأنه الحـــد مـــن اللجـــوء إلـــى المصـــادر الداخليـــة للحصـــول علـــى المعلومـــات الإضـــافية بطـــرق غيـــر رســـمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

هـ. **الإفصـــــاح التـــــام** : هنـــاك إجمـــاع عـــام فـــي المحاســـبة حـــول ضـــرورة تـــوفير الإفصـــاح التام والصادق والمناسب

، ويتطلـــب الإفصـــاح التـــام أن تصـــمم وتعـــد البيانـــات الماليـــة الدوريـــة الموجهـــة إلـــى عامـــة المســـتخدمين بشـــكل يعكـــس بدقـــة الأحـــداث الاقتصـــادية التـــي أثـــرت علـــى المنشـــأة خـــلال الـــدورة، وأن تتضـــمن هـــذه البيانـــات الماليـــة معلومـــات كافيـــة لجعـــل هـــذه البيانـــات مفيـــدة وغيـــر مضـــللة للمســـتثمر العـــادي أو المتوســـط، وعـــدم حـــذف أو كتمـــان معلومـــات جوهريـــة أو ذات منفعـــة لهـــذا المستثمر العادي

و. **الإفصـــــاح التقليـــــدي (الوقـــــائي):** يهـــدف إلـــى حمايـــة المســـتثمر العـــادي ذي القـــدرة المحـــدودة علـــى اســـتخدام المعلومـــات الماليـــة. ويتطلـــب الإفصـــاح الوقـــائي الإفصـــاح عـــن النقـــاط التالية:

- السياسات المحاسبية.
- التغيير في السياسات المحاسبية.
- التغيير في التقديرات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في البيانات المالية.
- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة.
- الإفصاح عن الارتباطات المالية.
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة.

ز. **الإفصـــــاح الكامـــــل:** يعنـــي الإفصـــاح الكامـــل أن البيانـــات الماليـــة يجـــب أن تشـــمل كافـــة المعلومـــات الضـــرورية لمســـتخدمي البيانـــات. فـــإذا تبـــين أن عـــدم وجـــود معلومـــات معينـــة يـــؤدي إلـــى تضـــليل مســـتخدمي البيانـــات الماليـــة، فإنـــه يتعـــين تقـــديم هـــذه المعلومـــات. وعـــادة مـــا تقـــدم

المعلومـــات اللازمـــة للمســـتخدمين إمـــا فـــي صـــلب البيانـــات الماليـــة أو كمعلومـــات إضـــافية وملاحظـــات علـــى البيانـــات أو فـــي جـــداول ملحقـــة. ومـــن أمثلـــة المعلومـــات التـــي يفصـــح عنهاكملاحظـــات للبيانـــات الماليـــة، أهـــم السياســـات المحاســـبية المتبعـــة، خطـــط الحـــوافز للعـــاملين، القضـــايا المرفوعـــة علـــى الشـــركة والالتزامـــات العرضـــية والمحتملـــة، والجـــداول الملحقة مثل المعلومات عن أثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية.

3. مقومات الإفصاح المحاسبي و ظوابطه: [1]

أولا مقومات الافصاح المحاسبي:

يرتكـــز الإفصـــاح عـــن المعلومـــات المحاســـبية فـــي القـــوائم الماليـــة المنشـــورة علـــى المقومـــات الرئيسية التالية:

أ- المستهدف للمعلومات المحاسبية :

تتعـــدد الفئـــات المســـتخدمة للمعلومـــات المحاســـبية كمـــا تختلـــف طـــرق اســـتخدامها لهـــذه المعلومـــات فمنهـــا مـــن تســـتخدمها بصـــورة مباشـــرة ومنهـــا مـــن تســـتخدمها بصـــورة غيـــر مباشـــرة ومـــن الأمثلـــة علـــى مســـتخدمي المعلومـــات المحاســـبية المـــلاك الحـــاليون والمحتملـــون والـــدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون

الاجتماعية وغيرها.

[1] محمد الحوري حوري، **الافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماستر علوم اقتصادية ، جامعة حما لخظر، واد سوف،2015/2014، ص36.

ب- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية لعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة (In Formation Relevance) حيث تعتبر الأهمية النسبية Matérialité بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملائمة (Relevance) المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى .

ج- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

تتمثـــل الخطـــوة التاليـــة فـــي تحديـــد طبيعـــة ونـــوع المعلومـــات التـــي يجـــب الإفصـــاح عنهـــا وتتمثـــل المعلومـــات المحاســـبية التـــي يـــتم الإفصـــاح عنهـــا حاليـــا فـــي البيانـــات الماليـــة المحتـــواة في القوائم المالية التقليدية وهي:

قائمـــة المركـــز المـــالي وقائمـــة الـــدخل وقائمـــة الأربـــاح المحتجـــزة ثـــم قائمـــة التغيـــرات فـــي المركـــز المـــالي هـــذا إضـــافة إلـــى معلومـــات أساســـية أخـــرى تعتبـــر ضـــرورية لكـــن نظـــرا لتعـــذر الإفصـــاح عنهـــا فـــي صـــلب القـــوائم الماليـــة تعـــرض فـــي الملاحظـــات المرفقـــة بـــالقوائم الماليـــة التـــي تعتبـــر جـــزء لا يتجـــزأ مـــن تلـــك القـــوائم . لكـــن القـــوائم الماليـــة تعـــد فـــي واقـــع الأمـــر بموجـــب مجموعـــة مـــن الافتراضـــات و الأعـــراف والمبـــادئ التـــي تـــدخل فـــي نطـــاق المتعـــارف عليـــه بـــين المهنيـــين بالمبـــادئ أو الأصـــول المحاســـبية المتعـــارف عليهـــا لـــذا يترتـــب علـــى ذلـــك نشـــوء مجموعـــة مـــن القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .

ثانيا: ظوابط الإفصاح المحاسبي

لقـد اهـتم الفكـر المحاسـبي بـربط الأخـلاق بالمحاسـبة سـواء باعتبـار المـدخل الأخلاقـي لبنـاء النظريـة المحاسـبية ، أو فـي تبنـي المنظمـات المهنيـة المحاسـبية إصـدار مجموعـة مـن المواثيـق الأخلاقيـة لمهنـة المحاسـبة سـواء عنـد أعـداد القـوائم الماليـة أو الإفصـاح عنهـا ، و يعتمـد المـنهج الأخلاقـي علـى القـيم الأخلاقيـة ، و تـدور هـذه القـيم حـول مفـاهيم العدالـة و المسـاواة و الصـدق و الحـق و الحيـاد و غيـر ذلـك مـن المفـاهيم المرتبطـة بـالنواحي الأخلاقيـة ، و المرجـع التقليـدي للمـدخل الأخلاقـي فـي المحاسـبة يوجـد فـي كتابـات سـكون سـنة 1941 حيـث اسـتخدام ثـلاث مفـاهيم رئيسـية هـي الحـق و الصـدق و العدالـة وتعتمـد نظريتـه علـى الأفكار الآتية :

- ✓ يجب أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكل الأطراف المعنية
- ✓ يجـب أن تـوفر التقـارير المحاسـبية عرضـا حقيقيـا و دقيقـا و بـدون أي تضـليل للظواهر و الأحداث المختلفة .
- ✓ يجب أن تكون البيانات المحاسبية عادلة و غير منحازة و موضوعية
- ✓ يجـب أن تخضـع المبـادئ المحاسـبية لعمليـة إعـادة النظـر حتـى تكـون متسـقة مـع الظروف المتغيرة.
- ✓ يجب أن تطبق المبادئ المحاسبية بصورة متسقة بقدر الإمكان .

وقـــد اكتفـــى (YU) فيمـــا بعـــد بمعيـــاري العدالـــة وعـــدم التضـــليل بينمـــا صـــنف (PATILL0) العدالـــة علـــى بالمعيـــار الأساســـي الـــذي يجـــب أن يســـتخدم لتقـــديم المعـــايير الأخـــرى لأنـــه المعيـــار الوحيد الذي يتضمن اعتبارات أخلاقية.[1]

4. أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي:

أولا: أهمية الإفصاح المحاسبي:[2]

يعتبـــر الإفصـــاح وليـــد انفصـــال الملكيـــة عـــن الإدارة، أيـــن تعـــددت وتنوعـــت الأطـــراف التـــي مـــع مصـــالح حاليـــة ومســـتقبلية بهـــذه الكيانـــات والتـــي تكـــون بحاجـــة إلـــى معلومـــات تســـاعدها فـــي اتخـــاذ مختلـــف القـــرارات، بحيـــث مـــن غيـــر المتوقـــع أن يـــتم ذلـــك مـــن خـــلال الإطـــلاع المباشـــر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة

وعليـــه تكمـــن أهميـــة الإفصـــاح فـــي كونـــه يـــوفر مختلـــف المعلومـــات عـــن الكيـــان مـــا يقلـــل حالـــة الغمـــوض لـــدى المســـتخدمين بغـــرض المســـاعدة فـــي اتخـــاذ قـــرارات رشـــيدة؛ إذ يرجـــع السبب الرئيسي للإفصاح في:

- تقليـــل مخـــاطر ممـــولي رأس المـــال حتـــى يتمكنـــوا مـــن تقيـــيم العائـــد المتوقـــع لكـــل فـــرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص
- إعـــلام الأفـــراد والمجموعـــات والـــذين تـــؤثر نشـــاطات وعمليـــات الكيـــان علـــى حيـــاتهم ومســـتوى معيشـــتهم وذلـــك لتمكيـــنهم مـــن التـــأثير علـــى تصـــرفات الكيـــان إذا رغبـــوا فـــي ذلـــك بعـــد استعراض الإفصاح بالبيانات المالية.

[1] محمد الحوري حوري، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

[2] محمد المبروك ابو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص481.

ومـــن جانـــب آخـــر فـــإن الكيانـــات المســـجلة بالأســـواق الماليـــة تطمـــح إلـــى تحقيـــق العديـــد مـــن المزايـــا، منهـــا تنويـــع مصـــادر التمويـــل والتعريـــف والتـــرويج لنشـــاطاتها وزيـــادة حجـــم الطلـــب علـــى منتجاتهمـــا إن قبـــول تســـجيل الكيانـــات بالأســـواق الماليـــة مشـــروط فـــي الغائـــب بامتثـــال هـــذه الكيانـــات الشـــروط وضـــوابط مختلفـــة تتعلـــق بالممارســـات المحاســـبية خاصـــة فيمـــا يتعلـــق بالإفصـــاح المحاســـبي، تهـــدف فـــي عمومهـــا إلـــى حمايـــة المســـتمر مـــن خـــلال ضـــمان حصـــولها على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماراتهم.

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي:[1]

هنـــاك عـــدة أهـــداف للإفصـــاح المحاســـبي حيـــث قســـمت هـــذه الأهـــداف إلـــى إتجـــاهين كما يلي:

أ. الاتجاه التقليدي في الإفصاح:

هـــو الـــذي يهـــدف ويهـــتم بالمســـتثمر الـــذي لـــه درايـــة محـــدودة بإســـتخدام البيانـــات الماليـــة فيقضـــي بضـــرورة تبســـيط المعلومـــات المنشـــورة بحيـــث تكـــون مفهومـــة للمســـتثمر محـــدود المعرفـــة مـــع التركيـــز علـــى المعلومـــات التـــي تتصـــف بالموضـــوعية والبعـــد عـــن تقـــديم المعلومـــات التـــي تعكـــس درجـــة كبيـــرة مـــن عـــدم التأكـــد وفـــي ذلـــك كلـــه حمايـــة لهـــذا المســـتثمر مـــن التعامـــل غيـــر العـــادل فـــي سوق المال.

ب. الاتجاه المعاصر في الإفصاح:

[1] ناجي سمية، **متطلبات الافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016/2015، ص75

ويهـدف إلـى تقـديم المعلومـات الملائمـة لاتخـاذ القـرارات، وفـي ظـل هـذا الهـدف فـإن نطـاق الإفصـاح لـم يعـد قاصـرا علـى تقـديم المعلومـات الماليـة التـي تتمتـع بـأكبر قـدر مـن الموضـوعية والتـي تتناسـب مـع قـدرات المسـتثمر العـادي، بـل يتسـع نطـاق الإفصـاح ليشـمل المعلومـات الملائمـة التـي تحتـاج إلـى درجـة كبيـرة مـن الدرايـة والخبـرة فـي فهمهـا واسـتخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

5. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح بالقوائم المالية:

يمكـن القـول أن الإفصـاح عـن المعلومـات بـالقوائم الماليـة ليسـت عمليـة عشـوائية بـل توحيـد العديـد مـن العوامـل التـي تتـداخل فيمـا بينهـا لتخـرج بمحـددات مـن شـأنها أن تـأثر علـى عمليـة الإفصـاح فـي القـوائم والتقـارير الماليـة وتبـرز هـذه العوامـل مـن خـلال عوامـل البيئـة السـائدة فـي كـل دولـة مـن عوامـل اقتصـادية، سياسـية، ماليـة، ثقافيـة و درجـة مسـتوى التعلـيم بهـذه الدولـة، إضـافة إلـى اخـتلاف الشـركات فيمـا بينهـا مـن حيـث النشـاط والحجـم و مصـادر التمويـل، و خاصـة الشـكل القـانوني، وأخـرى تتعلـق بالمعلومـات الماليـة التـي يتعـين الإفصـاح عنها، و أخيرا هناك عوامل تتعلق بلدة الاقتصادية ذاتها و يتضح ذلك فيما بلى:

1، عوامل تتعلق بطبيعة واحتياجات المستخدمين من المعلومات:

لا شـك أن طبيعـة واحتياجـات المسـتخدمين بأنواعـه للقـوائم و التقـارير الماليـة تختلـف أولا فيمـا بيـنهم، ثـم ثانيـا تختلـف علـى المسـتوى الـدولي حسـب طبيعـة و توعيـة النظـام الاقتصـادي و السياسـي السـائد فـي كـل دولـة، حيـث تتـأثر درجـة الإفصـاح فـي التقـارير الماليـة بالمعلومـات التـي يـتم الإفصـاح عنهـا و مـدى تـوافر عـدد مـن الصـدقات للحكـم علـى كفاءتهـا و أهمهـا أن تكـون المعلومـات ملائمـة للقـرارات التـي سـيقوم باتخاذهـا أغلـب المسـتفيدين منهـا

و أن تكـــون هنـــاك ثقـــة فـــي هـــذه المعلومـــات علـــى الاســـتفادة منهـــا، بالإضـــافة لقابليتهـــا للتحقـــق و المقارنـــة و فـــي هـــذا الصـــدد أشـــارت لجنـــة معـــايير المحاســـبة الماليـــة كمـــا هـــو مبـــين إلـــى أن المعلومـــات الـــواردة فـــي التقـــارير الماليـــة ليســـت إلا أداة ترقـــق منفعتهـــا علـــى مـــدى الاســـتفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة.[1]

وتجـدر الإشـارة إلـى أن مجـال وعـدم الإفصـاح بـالقوائم الماليـة أخـذ فـي التوسـع فـي الآونـة الأخيـرة نتيجـة للتحـول السـريع نحـو عولمـة الأنشـطة التجاريـة و الاسـتثمارية، الـذي ألـزم الشـركات بزيـادة الإفصـاح و ترعيتـه، إذ أصـبحت هـذه الشـركات خاصـة منهـا الشـركات المسـاهمة مطالبـة بالإفصـاح، لـيس فقـط أمـام المسـتثمرين المقرضـين علـى امتـد ذالـك ليشـمل المسـتهلكين والمـوردين و العمـل و اتحـاداتهم و هـو مـا فـرض علـى الشـركات تقـديم معلومـات أكثر لخدمة أغراض كل هذه الفئات.

وبهـذا نسـتطيع القـول بـأن موضـوع الإفصـاح يصـادف العديـد مـن المشـاكل أمـام توسـع قائمـة مسـتخدمي القـوائم الماليـة وتبـاين الغـرض منهـا، إلـى جانـب عـدم وجـود إطـار نظـري موحد يحكم عملية توسيع قاعدة الإفصاح ومجاله

2. عوامل بيئية

تختلـف التقريـر الماليـة مـن دولـة أخـرى لأسـباب اقتصـادية و اجتماعيـة و سياسـية، و عوامـل أخـرى ناتجـة مـن حاجـة المسـتفيدين إلـى مزيـد مـن المعلومـات الإضـافية عـن التغيـرات البيئيـة و أثرهـا علـى المشـروع، بغـرض المقارنـة بـين الوحـدات الاقتصـادية مـع بعـض وتحديـد

[1] ناصر دادي عدون، معراج هواري، **دور الافصاح في تقاريير المالية في ظل المحاسبة الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اللأكادمية العربية المفتوحة، الدنمارك، ص 8.

المسـؤولية الاجتماعيـة لكـل منهـا ، ولـذلك توجـد معـايير الإفصـاح التـي تختلـف حسـب مـدخل التنظـيم المحاسـبي المتبقـي مـن طـرف كـل دولـة، فالدولـة التـي تتبنـى المـدخل القـانوني نجـد فـي أن خطـة المحاسـبية الوطنيـة هـي المصـدر المهـم للـوائح المحاسـبية وهـي عبـارة عـن مجلـس وطنـى بيگـرن تـابع للحكومـة، فعلـى سـبيل المثـال: فـي فرنسـا تحتـوي الخطـة الوطنيـة علـى ثـلاث أنـواع مـن المعـايير، معـايير إجرائيـة، معـايير للقيـاس ومعـايير للإفصـاح، حيـث تهـتم هـذه الأخيـرة بعمليـة وصـف و نشـر وعـرض المعلومـات و الأحـداث بـالقوائم و التقـارير المالية لكل الشركات.

أمـا الـدول التـي تتبنـى المـدخل الـذاتي فـإن المنظمـات و هيئـات تـداول الأوراق الماليـة تلعـب دورا مهمـا فـي تحديـد درجـة الإفصـاح فـي معاييرهـا، فعلـى مسـتوى الولايـات المتحـدة الأمريكيـة، تمثـل هيئـة تبـادل الأوراق الماليـة و هـي إحـدى الهيئـات الحكوميـة تـم نشـرها سـنة 1934، و ذلـك فـي أعقـاب تطبيـق قـانون تـداول الأوراق الماليـة و تنظـيم أسـواقها و الـذي صـدر عـام 1933، تلـزم الهيئـة شـركات المسـاهمة المسـجلة بالبورصـة و التـي لهـا حـق تـداول أسـهمها بهـا تقـديم نـوعين مـن التقـارير الدوريـة ، بغـرض التأكـد مـن مطابقتهـا للمبـادئ المحاسـبية، و همـا التقـارير السـنوية و التقـارير الربـع سـنوية، ثـم فرضـت لاحقـا بورصـة الولايـات المتحـدة الأمريكيـة عمليـة تطـوير المبـادئ المحاسـبية إلـى منظمـات مهنيـة و هـي (مجلـس معـايير المحاسـبة الماليـة والـذي يعتبـر منظمـة مسـتقلة تأسسـت عـام 1973 و تخـتص بدراسـة بحـث و رضـع المعـايير المحاسـبية المختصـة بعـرض وتقـديم التقـارير المالية.[1]

[1] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص588

3.عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:[1]

وهنـا نـذكر مجموعـة مـن العوامـل التـي تـرتبط بالوحـدة الاقتصـادية مثـل: حجـم المشـروع، عـدد المسـاهمين، صـافي الـربح ... إلـى غيـر ذلـك مـن العوامـل، وقـد تـؤثر علـى درجـة الإفصـاح في ظل قروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي :

- **حجـــم المشـــروع (مجمـــوع الأصـــول):** يحتـاج إعـداد المعلومـات المحاسـبية واسـتخراجها بشـكل دقيـق وبتوقيـت مناسـب و ملائـم للمسـتفيدين منهـا إلـى تكـاليف مباشـرة ناتجـة عـن إعـداد القـوائم والتقـارير الماليـة، وتكـاليف غيـر مباشـرة ناتجـة عـن كشـف جميـع المعلومـات عـن المشـروع للشـركات المنافسـة الأخـرى وناتجـة عـن عـدم وضـوح المعلومـات للمسـتثمرين. وقـد تبـين وجـود علاقـة موجبـة بـين حجـم أصـول المشـروع ودرجـة الإفصـاح فـي التقـارير الماليـة فـي عـدد مـن الدراسـات الميدانيـة وقـد يرجـع لـك إلـى أن تكلفـة المعلومـات تكـون غيـر ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

- **عـــدد المســـاهمين:** وتبـين وجـود علاقـة مزيـة أيضـا بـين عـدد المسـاهمين ودرجـة الإفصـاح علـى أسـاس أن زيـادة عـدد المسـاهمين أدي إلـى المزيـد مـن المعلومـات التـي يتعـين الإفصـاح عنهـا مـن جانـب المسـاهمين أو مـن ينـوب عـنهم مـن المحلـين المـاليين أو سماسـرة الأوراق المالية .

- **تســجيل الشــركة بســوق الأوراق الماليــة:** وقـد يكـون لهـذا العامـل أثـر مباشـر علـى زيـادة درجـة الإفصـاح حيـث تقـوم المؤسسـات المسـجلة سـوق الأوراق الماليـة التـي يـتم التعامـل فيهـا بالأسـهم أو السـندات التـي تصـدرها بمـلء عـدد مـن النمـاذج والانتقـادات مـن أهـداف الشـركة

[1] ناصر دادي عدون، معراج هواري، مرجع سبق ذكره، ص9

ونشـــاطها، ونتـــائج أعمالهـــا وبهـــذا تكـــون تحـــت ضـــغط لزيـــادة وتحســـين درجـــة الإصـــلاح فـــي التقارير المالية.

– **المراجـــــع الخـــــارجي:** ويـــؤثر المراجـــع الخـــارجي الـــذي يقـــوم بفحـــص حســـابات الشـــركة علـــى درجـــة الإفصـــاح مـــن خـــلال مـــا يلتـــزم بـــه مـــن مبـــادئ ومفـــاهيم محاســـبية مقبولـــة أو قواعـــد مهنيـــة يفرضـــها دســـتور المهنـــة التـــي ينتمـــي إليهـــا، هـــذا وتوجـــد عوامـــل أخـــرى قـــد تـــؤثر علـــى درجـــة الإفصـــاح، أهمهـــا صـــافي الـــربح، ورغبـــة إدارة المشـــروع فـــي الإفصـــاح عـــن المعلومـــات، وأجهـــزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة

المطلـــــب الثـــــاني: اللجـــان المشـــكلة مـــن طـــرف المجلـــس الـــوطني للمحاســـبة لتحقيق متطلبات الإفصاح في القوائم المالية.

أصـــبح المجلـــس الـــوطني للمحاســـبة، فـــي إطـــار عمليـــة التنســـيق وتطـــوير مهنـــة المحاســـبة لـــه صـــلاحية القيـــام بمجموعـــة مـــن المهـــام، كالمســـاهمة فـــي ترقيـــة المهـــن المحاســـبية وتطـــوير أنظمـــة وبـــرامج التكـــوين وكـــذا المهنيـــين، أيضـــا متابعـــة تطـــور المنـــاهج وتحســـين مســـتوى الـــنظم والأدوات المتعلقـــة بـــالتكوين فـــي مجـــال المحاســـبة والعنايـــة بهـــا ، ولا ســـيما بـــإجراء دراســـات فـــي مجـــال المحاســـبة وشـــتى الميـــادين المرتبطـــة بهـــا بطريقـــة مباشـــرة أو غيـــر مباشـــرة ونشـــر نتائجهـــا، كمـــا أن لـــه مهمـــة مســـاعدة هيئـــات التكـــوين فـــي المحاســـبة مـــن خـــلال تصـــور دعـــائم بيداغوجيـــة ومرجـــع أخـــرى متعلقـــة بهـــذا التكـــوين والمســـاهمة فـــي تنظـــيم ورشـــات تكوينيـــة حـــول القواعـــد المحاســـبية الجديـــدة، والقيـــام بالأبحـــاث المناســـبة التـــي تســـمح بإعـــداد الأدوات الجديـــدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

وفـــي ظـــل هـــذا الـــدور المنـــوط بـــه المجلـــس الـــوطني للمحاســـبة فيمـــا يتعلـــق بعمليـــة التنســـيق (التقيـيس) المحاسـبي منـذ أن تـم تبنـي تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي، وأوكلـت إليـه فـي هـذا الصدد مجموعة من المهام نذكر منها[1]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيـــق أو العمـــل علـــى تحقيـــق كـــل الدراســـات والتحاليـــل فـــي مجـــال تطـــوير واســـتعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات
- دراســـة جميـــع مشـــاريع النصـــوص القانونيـــة المرتبطـــة فيهـــا إبـــداء الآراء المرتبطـــة بالمحاسبة وتقديم التوصيات بشأنها.
- المســـاهمة فـــي تطـــوير أنظمـــة وبـــرامج التكـــوين وتحســـين فـــي مجـــال المحاســـبة وتحســـين المستوى.
- متابعـــة وضـــمان مراقبـــة النوعيـــة فيمـــا يتعلـــق بتطـــوير التقنيـــات المحاســـبية والمعـــايير الدولية للتدقيق
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

1. اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة:

تطبيقا لأحكام المادة رقم 5 من القانون20-02 المؤرخ في 26 رجب عام 1432 الموافق 29 يونيوسنة 2010، بأن تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص5,

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، (La Commission De Normalisation Des Pratiques Comptables Et Des Diligences Professionnelles.)
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية.

1.1 لجنـــة تقيـــيس المحاســـبية والعنايـــة المهنيـــة: شـكلت هـذه الجنـة بغيـة القيـام بالمهام التالية:

- ✓ وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية،
- ✓ تحضـــير مشـــاريع آراء حـــول الأحكـــام المحاســـبية الوطنيـــة المطبقـــة علـــى كـــل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلتزام القانوني لمسك المحاسبة.
- ✓ إنجـــاز كـــل الدراســـات والتحاليـــل الخاصـــة بتطـــوير واســـتعمال الأدوات والمســـارات المحاسبية؛
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- ✓ دراســـة مشـــاريع النصـــوص القانونيـــة المتعلقـــة بالمحاســـبة وابـــداء الآراء فيهـــا وتفقـــد التوصيات بشأنها؛
- ✓ ضـــمان تنســـيق وتلخـــيص الأبحـــاث النظريـــة والمنهجيـــة فـــي مختلـــف ميـــادين المحاسبة؛

[1] المرجع السابق، المادة 17-12، ص 6

- ✓ تحضـــير مشـــاريع الآراء المتعلقـــة بالمعـــايير المعـــدة مـــن المنظمـــات الدوليـــة المختصـــة فـــي التقيـــيس المحاســـبي وكـــذا تطبيقهـــا بالاتصـــال مـــع مختلـــف الهيئـــات المعنية.

2.1 لجنة الاعتماد: وهي تتولى المهام التالية:

- ✓ اعتماد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد،
- ✓ تحديـــد معـــايير وســـبل الالتحـــاق بمهنـــة الخبيـــر المحاســـبي ومحـــافظ الحســـابات والمحاسب المعتمد،
- ✓ ضمان تسيير طلبات الاعتماد،
- ✓ تحضير ملفات الاعتماد
- ✓ ضمان متابعة ونشر جدول جدول المهنيين المعتمدين

3.1 لجن التكوين: وتتولى المهام التالية:

- ✓ اعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين،
- ✓ دراسة ملفات المشاركة في التربصات
- ✓ ضمان المتابعة الدائمة للتربصات,
- ✓ توجيه المتربصين الى المكاتب المحاسبية المعتمدة.
- ✓ تسليم شهادات نهاية التربص،
- ✓ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية،
- ✓ التعـــاون مـــع الهيكـــل التكـــوين الأخـــرى والمعاهـــد المتخصصـــة فـــي مختلـــف مجـــالات المحاسبة،

- ✓ تنظـــيم ملتقيـــات وأيـــام دراســـية ومـــؤتمرات وورشـــات عمـــل فـــي مختلـــف ميـــادين المحاســـبة والتدقيق.

4.1 لجنة لانظباط والتحكيم: وتتولى المهام التالية:

- ✓ اعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانظباط والتحكيم والمصالحة.
- ✓ دراســـة الملفـــات المتعلقـــة بالحـــالات التأدبيـــة لكـــل مخالفـــة أو اخـــلال بالقواعـــد المهنيـــة والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم،
- ✓ ضـــمان دور أساســـي فـــي مجـــال الاستشـــار والوقايـــة والمصـــالحة والتحكـــيم خـــلال المنازعات بين المهنيين والزبائن
- ✓ ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5.1 لجنة مراقبة النوعية: : وتتولى المهام التالية:

- ✓ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛ .
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛ .
- ✓ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- ✓ . إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ✓ . إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ✓ :ضمان متابعة على احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات
- ✓ إعـــداد قائمـــة المـــراقبين المختـــارين مـــن بـــين المهنيـــين مـــن أجـــل ضـــمان مهـــام مراقبـــة النوعية،

- ✓ تنظـيم ملتقيـات حـول النوعيـة التقنيـة للأشـغال والأخلاقيـات والتصـرفات التـي يجـب علـى المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2. لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي: [1]

أمـا مـن ناحيـة وزارة الماليـة، وللاسـتفادة مـن خبـرة السـبعينات لوضـع الـدليل المحاسـبي الـوطني، ولتفـادي تكـرار نفـس الأخطـاء ، يصـبح مـن الضـروري إنشـاء هيئـة تنظيميـة تتكفـل بالمتابعة ووضع النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التنفيذ.

وباعتبارهـا الهيئـة المركزيـة التنفيذيـة العليـا المشـرفة علـى تجسـيد النظـام المحاسـبي المـالي فـي واقـع الأعمـال، قامـت وزارة الماليـة بمجهـودات لمرافقـة الأطـراف المعنيـة بتطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد، وذلـك عبـر أجهزتهـا المتمثلـة فـي المجلـس الـوطني للمحاسـبة مـن جهـة، واللجنـة المعينـة مـن طـرف السـيد وزيـر الماليـة المكلفـة بمتابعـة تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي ميـدانيا مـن الجهـة الأخـرى؛ كمـا أن هـذه الهيئـة تعمـل علـى تقـديم حلـول وتوصـيات للإشـكاليات والتسـاؤلات المطروحـة مـن طـرف المؤسسـات خـلال فتـرة رضـع النظـام الجديـد حيـز التنفيـذ وشـرح التفسـيرات والتقييمـات الدوليـة المتاحـة فـي هـذا المجـال. وفـي هـذا صـدد فقـد أصـدرت الـوزارة قـرار بإنشـاء لجنـة متابعـة تنفيـذ النظـام المحاسـبي المـالي في2009 / 01 / 01 والتي تضطلع بالمهام التالية:

- ✓ تنفيذ برنامج نظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تنفيذ برامج تدريبية المعايير المدسية الجيدة
- ✓ برامج التدريب في المحاسبية بالتعاون مع وزارتي التربية والتعليم؛

[1] جمال العشيشي، مرجع سبق ذكره ، ص16

- ✓ تطبيق نظام المحاسبي المالي.

ولتنفيذ مهامها، تمت هيكلة هذه اللجنة في أربع لجان فرعية كالتالي:

1.2 اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي:

كلفت اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي، برئاسة الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة بالسهر على إعداد النصوص في شكل تعليمات ومذكرات منهجية، تحدد كيفية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. كما كلفت أيضاء بالإشراف رفقة المختصين في الإعلام الآلي، بمتابعة إعداد هؤلاء البرامج الإعلام الآلي المتعلقة بمعالجة المعلومة المحاسبية والمالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر بتاريخ 08 أفريل 2009 والمتعلق بمسلك المحاسبية بواسطة الإعلام الآلي.

2. 2 اللجنة الفرعية للإعلام

ترأس اللجنة الفرعية للإعلام ممثل المركز الوطني للإحصاء، التي قام بإعداد استبيان تضمن أسئلة حول رفع تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تم توزيعه على عينة من المؤسسات مست مختلف القطاعات بما فيها الصناعية، التجارية، الخدماتية والمهنية.

3.2 اللجنة الفرعية للتكوين

عين على رأس هذه اللجنة الفرعية ممثل المعهد المتخصص في التسيير والتخطيط (ISGP)، واقتصر دورها على الاطلاع على وضعية تدريب المختصين في المحاسبة

بمـــن فـــيهم المهنيـــين والأجـــراء، ولـــم يكـــن دور هـــذه اللجنـــة الفرعيـــة فعـــالا فـــي مجـــال التكـــوين لعدم إشراقها ميدانية على ملتقيات ومؤتمرات ودورات التكوينه.

اكتفـــت هـــذه اللجنـــة بإحصـــاء نشـــاطات التكـــوين فـــي مجـــال النظـــام المحاســـبي المـــالي التـــي تقـــوم بهـــا الأطـــراف الأخـــرى، المعهـــد المتخصـــص فـــي التســـيير (ISG)، والمجـــالس الجهويـــة للمصـــف الـــوطني للخبـــراء المحاســـبين محـــافظي الحســـابات والمحاســـبين المعتمدين-

4.2 اللجنة الفرعية للجباية

يتمثـــل دور هـــذه اللجنـــة الفرعيـــة، التـــي عـــين علـــى راســـها ممثـــل المديريـــة العامـــة للضـــرائب، فـــي حصـــر المســـائل الجبائيـــة التـــي يجـــب تكييفهـــا لمســـايرة تطبيـــق النظـــام المحاســـبي المـــالي الجديـــد، واقتـــراح تعـــديلات علـــى قـــانون الضـــرائب لتتضـــمنها قـــوانين الماليـــة بهـــدف التوفيـــق مـــا بـــين التشـــريع الجبـــائي والتشـــريع المحاســـبي، واقتصـــر دور هـــذه اللجنـــة الفرعيـــة علـــى تـــدوين انشـــغالات ممثلـــي الأجهـــزة الأخـــرى لطرحهـــا أمـــام المديريـــة العامـــة للضـــرائب المكلفـــة بصـــياغة النصوص لتكييف النظام الجنائي مع النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: مقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:

يرتكـــز الإفصـــاح عـــن المعلومـــات المحاســـبية فـــي البيانـــات الماليـــة المنشـــورة علـــى المقومـــات الرئيسية التالية :[1]

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراضالتي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة،منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، صص371-380

- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات انتخابية
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

1. المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تعـــدد الفئـــات المســـتخدمة للمعلومـــات المحاســـبية، كمـــا تختلـــف طـــرق اســـتخدامها لهـــذه المعلومـــات، فمنهـــا مـــن تســـتخدميها بصـــورة مباشـــرة، ومنهـــا مـــن تســـتخدمها بصـــورة غيـــر مباشـــرة، ومـــن الأمثلـــة علـــى مســـتخدمي المعلومـــات المحاســـبية المـــلاك الحـــاليون والمحتملـــون، والـــدائنون، والمحللـــون المـــاليون، والموظفـــون، والجهـــات الحكوميـــة، ثـــم الهيئـــات التـــي تهـــتم بالشـــؤون الاجتماعيـــة وغيرهـــا. وقـــد قـــدم (Devine) أهميـــة تحديـــد الجهـــة المســـتخدمة للمعلومـــات المحاســـبية وذلـــك كـــركن أساســـي مـــن أركـــان تحديـــد إطـــار الإفصـــاح المناســـب بـــالقول: "إن أهميـــة تحديـــد الجهـــة التـــي ستســـتخدم المعلومـــات المحاســـبية تنبـــع مـــن حقيقـــة أساســـية فـــي أن الأغـــراض التـــي ستســـتخدم فيهـــا هـــذه المعلومـــات مـــن جهـــات مختلفـــة تكـــون أيضـــا مختلفـــة. لـــذا فـــان الحاجـــة لتحديـــد الجهـــة أو الفئـــة المســـتخدمة للمعلومـــات المحاســـبية تنبـــع مـــن حقيقـــة أساســـية فـــي أن الأغـــراض التـــي ستســـتخدم فيهـــا هـــذه المعلومـــات مـــن قبـــل جهـــات مختلفـــة تكـــون أيضـــا مختلفـــة. لـــذا فـــإن الحاجـــة لتحديـــد الجهـــة أو الفئـــة المســـتخدمة للمعلومـــات ســـبق الحاجـــة لتحديـــد الخـــواص الواجـــب توافرهـــا فـــي تلـــك المعلومـــات مـــن وجهـــة نظـــر تلـــك الجهـــة وذلـــك ســـواء مـــن حيـــث المحتـــوى شـــكل أو صـــورة العـــرض. ذلـــك لأن مـــدى ملائمـــة مجموعـــة مـــن الإيضـــاحات المتـــوافرة فـــي البيانـــات الماليـــة، ســـتتوقف فـــي جانـــب كبيـــر

منهـا علـى مـدى مـا تمتلكـه الجهـة المسـتخدمة لهـذه البيانـات مـن مهـارة وخيـرة فـي تفسـير تلـك الإيضاحات

2. الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

يجـب ربـط الغـرض الـذي تسـتخدم فيـه المعلومـات المحاسـبية بعنصـر أساسـي هـو مـا يعـرف بمعيـار أو خاصـية الملائمـة. وفـي هـذا الإطـار تلتقـي وجهتـا نظـر أهـم مجمعـين مهنيـين فـي الولايـات المتحـدة الأمريكيـة. وهمـا: المعهـد الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين (AICPA) والجمعيـة الأمريكيـة للمحاسـبين (AAA). فقـد عبـرت الثانيـة مـن وجهـة نظـره حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عام 1699على ما يلي:

" فـي حـين تعتبـر الأهميـة النسـبية بمثابـة المعيـار الكمـي الـذي يحـدد حجـم أو كميـة المعلومـات المحاسـبية واجبـة الإفصـاح، تعتبـر الملائمـة المعيـار النـوعي الـذي يحـدد طبيعـة أو نـوع المعلومـات المحاسـبية واجبـة الإفصـاح، لـذا تطلـب خاصـية الملائمـة وجـود صـلة وثيقـة بـين طريقـة إعـداد المعلومـات والإفصـاح عنهـا مـن وجهـة، والغـرض الرئيسـي لإسـتخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى"

وفـي تعريفـه لخاصـية ملائمـة المعلومـات يقـول (Shwyder)مـا نصـه: "تعتبـر معلومـة مـا ملائمـة لمسـتخدم معـين، إذا كـان مـن المتوقـع هـذا المسـتخدم الاسـتفادة مـن تلـك المعلومـة فـي غـرض معـين، فـرقم صـافي مـثلا يعتبـر معلومـة ملائمـة لقـارئ البيانـات الماليـة نظـرا لوجـود إحتمـال كبيـر فـي أن يسـتخدم هـذا القـارئ تلـك المعلومـة فـي غـرض مـا، بينمـا لا يعتبـر عـدد توافـذ المـدفأة التسـويقية معلومـة ملائمـة للقـارئ نفسـه نظـرا لضـعف احتمـال اسـتخدامها مـن قبله في أي غرض كان"

3. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثـــل الخطـــوة التاليـــة فـــي تحديـــد طبيعـــة ونـــوع المعلومـــات التـــي يجـــب الإفصـــاح عنهـــا ولعمـــل المعلومـــات المحاســـبية التـــي يـــتم الإفصـــاح عنهـــا حاليـــا فـــي البيانـــات الماليـــة المحـــواة فـــي القـــوائم الماليـــة التقليديـــة وفـــي قائمـــة المركـــز المـــالي وقائمـــة الـــدخل وقائمـــة الأربـــاح المحتجـــزة فـــي قائمـــة التغيـــرات فـــي المركـــز المـــالي هـــذا إضـــافة إلـــى معلومـــات أساســـية أخـــرى تعتبـــر ضـــرورية لكـــن نظـــرا لتعـــذر الإفصـــاح عنهـــا فـــي صـــلب البيانـــات الماليـــة تعـــرض فـــي الملاحظـــات المرفقـــة بالبيانـــات الماليـــة التـــي تعتبـــر جـــزءا لا يتجـــزأ مـــن تلـــك البيانـــات. لكـــن البيانـــات الماليـــة تعـــد فـــي واقـــع الأمـــر موجـــب مجموعـــة مـــن الإفتراضـــات والأعـــراف والمبـــادئ التـــي تـــدخل فـــي نطـــاق المتعـــارف عليـــه بـــين المهنيـــين بالبـــادئ أو الأصـــول المحاســـبية المتعـــارف عليهـــا لـــذا يترتـــب علـــى ذلـــك نشـــوء مجموعـــة مـــن القيـــود والمحـــددات علـــى كـــل نـــوع وكميـــة المعلومـــات التـــي تظهـــر في تلك البيانات.

4. أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن القـــدرة علـــى قـــراءة التقـــارير الماليـــة ومضـــمونها يتطلـــب قـــدرا كبيـــرا والخبـــرة وعليـــه يجـــب أن يراعـــي معـــدو البيانـــات الماليـــة عـــدم عـــرض المعلومـــات فـــي مكـــان يصـــعب الإهتـــداء إليـــه. ومـــدى قابليتهـــا للقـــراءة والفهـــم ومســـتخدمي البيانـــات الماليـــة ولـــذا يتطلـــب أيضـــا ترتيـــب و تنظـــيم المعلومـــات فيهـــا بصـــورة منطقيـــة تركـــز علـــى الأمـــور الجوهريـــة بحيـــث يمكـــن للمســـتخدم المســـتهدف فـــي صـــلب البيانـــات الماليـــة فـــي حـــين يـــتم الإفصـــاح عـــن المعلومـــات الأخـــرى خصوصـــا التفاصـــيل أمـــا فـــي الملاحظـــات أو الإيضـــاحات المرفقـــة بتلـــك البيانـــات أو فـــي

جـــداول أخـــرى مكملـــة تلحـــق بهـــا كمـــا يتطلـــب الأمـــر فـــي بعـــض الأحيـــان الإفصـــاح عـــن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:[1]

لكـــي تكـــون المعلومـــات ملائمـــة يجـــب أن تقـــدم فـــي الوقـــت المناســـب، ورغـــم أنـــه مـــن المعتـــاد إنتـــاج وعـــرض البيانـــات الماليـــة بعـــد إنتهـــاء الســـنة الماليـــة إلا أن إنتـــاج وعـــرض البيانـــات الماليـــة ربـــع ســـنوية يـــؤدي إلـــى درجـــة مـــن الملائمـــة نظـــرا لأن مســـتخدم تلـــك البيانـــات يســـتطيع أن يســـتفيد مـــن هـــذه المعلومـــات الربـــع الســـنوية للوصـــول إلـــى توقعـــات ســـريعة، وبالتـــالي يســـتطيع إتخـــاذ القـــرار فـــي الوقـــت المناســـب لتقـــديم المعلومـــات علـــى أســـاس ربـــع ســـنوية فمـــن الضـــروري فـــي الغالـــب إصـــدار البيانـــات الماليـــة قبـــل معرفـــة كـــل جوانـــب المعاملـــة أو الحـــدث، ممـــا يضـــر بخاصـــية إمكانيـــة الإعتمـــاد علـــى المعلومـــات المحاســـبية . ولتحقيـــق التـــوازن بـــين خاصـــيتي الملائمـــة وإمكانيـــة الإعتمـــاد، فالإعتبـــار الســـائد هـــو كيفيـــة الوفـــاء بصـــورة أفضل بإحتياجات المستخدمين لإتخاذ القرارات الإقتصادية .

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي

إن الاخـــتلاف الـــذي يميـــز الأنظمـــة المحاســـبية فـــي البلـــدان المختلفـــة لـــه تـــأثير علـــى قـــدرة فهـــم محتـــوى المعلومـــات فـــي القـــوائم الماليـــة، خصوصـــا بالنســـبة للمســـتثمرين علـــى المســـتوى الـــدولي و ذلـــك نتيجـــة نمـــو حركـــة الاســـتثمارات الماليـــة عبـــر الحـــدود، حيـــث كـــان الســـبب

[1] أحمد نور، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والافصاح**، ادار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، ص 44

الرئيســـي وراء الضـــغوط الدوليـــة لتوحيـــد الممارســـات الدوليـــة و ذلـــك بتبـــي مجموعـــة واحـــدة مـــن المعايير المحاسبية .

حيـــث أن التوافـــق المحاســـبي الـــدولي التـــي تســـعى إليـــه جهـــات عديـــدة مـــن منظمـــات وهيئـــات محاســـبية دوليـــة لأجـــل الوصـــول إلـــى توحيـــد محاســـبي دولـــي. ويـــأتي علـــى رأســـهم مجلـــس معـــايير المحاســـبة الـــدولي الـــذي ينـــتهج إســـتراتيجية خاصـــة بـــه علـــى المســـتوى الـــدولي، لأجـــل وضـــع معـــايير محاســـبية تلقـــى قبـــول عـــام مـــن اجـــل تنســـيق طـــرق و توحيـــد عمليـــة الإفصـــاح عـــن المعلومات في القوائم المالية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية.

1. مفهوم المعايير المحاسبة الدولية.

توجد العديد من التعاريف للمعايير المحاسبية الدولية منها:

- يمكـــن تعريـــف المعـــايير المحاســـبية بأنهـــا: " قواعـــد وإرشـــادات عامـــة، تـــؤدي إلـــى توجيـــه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات".[1]

مـــع الأخـــذ فـــي الحســـبان الاخـــتلاف بـــين المعـــايير المحاســـبية والإجـــراءات المحاســـبية، فالمعـــايير لهـــا صـــفة الإرشـــاد العـــام أو التوجيـــه، بينمـــا تتنـــاول الإجـــراءات المحاســـبية الصـــيغة التنفيذية لمعيار معين، أو مجموعة من المعايير في حالات تطبيقية محددة.

[1] حسين القاضي، مأمون القاضي، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 103.

فمـــن معـــايير التـــدقيق مـــثلا قيـــام المـــدقق بجمـــع وتقـــويم أدلـــة الإثبـــات، تمهيـــدا لإبـــداء رأيـــه فـــي القـــوائم الماليـــة محـــل التـــدقيق، ومـــن الإجـــراءات التنفيذيـــة لهـــذا المعيـــار إرســـال مصـــادقات ايجابية، أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون

كمـــا يمثـــل الإفصـــاح العـــادل أحـــد معـــايير حســـبية، والإجـــراء التنفيـــذي الموافـــق لـــه هـــو كتابـــة ملاحظـــات علـــى مـــتن الميزانيـــة، حـــول الـــدعاوى المرفوعـــة ضـــد الشـــركة، والتـــي لـــم صـــدر فيها حكم حتى الآن.

- تمثـــل المعـــايير المحاســـبية بمجموعـــة مـــن القواعـــد المحاســـبية تـــم الاتفـــاق عليهـــا كمرشـــد أساســـي لتحقيـــق التجـــانس المحاســـبي فـــي قيـــاس العمليـــات والأحـــداث التـــي تـــؤثر فـــي المركـــز المـــالي والـــدخل والتـــدفقات النقديـــة، وإيصـــال تلـــك المعلومـــات إلـــى الأطـــراف المستفيدة منها.[1]

إن المعـــايير لا يـــتم تصـــميمها لتقييـــد التطبيـــق بحـــدود صـــارمة، بـــل بـــالعكس أي أنهـــا تصـــمم لاســـتخدامها كارشـــادات لأغـــراض القيـــاس، والعـــرض العـــادل و والإفصـــاح الكافي.

2. أهمية المعايير المحاسبية:

حظـــي موضـــوع المعـــايير المحاســـبية باهتمـــام كبيـــر مـــن قبـــل مفكـــري المحاســـبة، فهنـــاك شـــبه اتفـــاق فيمـــا بيـــنهم علـــى أهميتهـــا وضـــرورة وجودهـــا، وفـــي هـــذا الصـــدد قـــدم البـــاحثون الكثيـــر مـــن

[1] أمين السيد ، أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، السكندرية** ، مصر، الدار الجامعية 2006، ص 319.

المبـــررات التـــي تؤكـــد علـــى أهميـــة المعـــايير المحاســـبية والتـــي يمكـــن حصـــرها فـــي النقـــاط التالية:[1]

1- تســـاهم المعـــايير المحاســـبية فـــي عمليـــة ضـــبط وتنظـــيم الممارســـة المحاســـبية، إذا يـــؤدي غيـــاب الممارســـة المحاســـبية إلـــى اللجـــوء إلـــى الاجتهـــاد الشخصـــي، ومـــا قـــد يصـــاحب ذلـــك مـــن عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.

2- وجـــود إطـــار موضـــوعي مـــن المعـــايير المحاســـبية تحكـــم القيـــاس والتوصـــيل، يضـــمن تحقيـــق التـــوازن بـــين المصـــالح المختلفـــة لفئـــات متعـــددة مـــن المســـتخدمين مـــن ناحيـــة والمصـــلحة العامة من ناحية أخرى .

3- إن الاعتمـــاد علـــى المعـــايير المحاســـبية لـــه أهميـــة كبيـــرة وضـــرورية فـــي ظـــل قصـــور النظريـــات الحاليـــة للمحاســـبة بشـــأن معالجـــة تعـــدد البـــدائل المحاســـبية علـــى مســـتوى المؤسســـة الاقتصادية .

4- إن وجـــود المعـــايير المحاســـبية تســـاعد المهنيـــين وحـــدد ردود أفعـــال فـــي ظـــروف معينـــة، وتعتبـــر كـــذلك دفـــاع عنـــد وجـــود تـــدخلات أو إشـــرافات مـــن أطـــرف خارجيـــة و بالتـــالي فـــإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سلمية
- اختلاف الأسس التي تحدد وتحدد العمليات والأحداث المحاسبية.
- صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين.

[1] **نفس المرجع** السابق، ص 46

3. لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC[1]

منـذ إنشـائها عرفـت لجنـة معـايير المحاسـبة الدوليـة كبيئـة خاصـة مسـتقلة تسـعى إلـى تحقيـق توافـق محاسـبي دولـي تمثـل مختلـف مسـتخدمي المعلومـات الماليـة، وتحضـى ببينيـة هيكليـة منظمـة وبـإجراءات صـارمة لإصـدار معاييرهـا المحاسـبية، وتشـير التطـورات التاريخيـة للجنـة أنهـا تفتقـد للسـلطة الملزمـة التـي تمكنهـا مـن تحقيـق أهـدافها، لـذلك انتهجـت إسـتراتجية مدروسـة للبحـث عـن الـدعم والتأييـد لـدى هيئـات أخـرى تمتـع بالسـلطة التـي تنقصـها فـي فـرض تطبيق ما تصدره من معايير.

1.3 تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية .

إن لجنـة المعـايير المحاسـبية الدوليـة فـي هيئـة خاصـة مسـتقلة تهـدف إلـى توحيـد للمبـادئ المحاسـبية المسـتخدمة مـن قبـل منظمـات الأعمـال ومنظمـات أخـرى، فـي التوصـيل المـالي حـول العـالم، ولقـد شـكلت هـذه اللجنـة فـي عـام 1973 إثـر إنفـاق المنظمـات محاسـبية الفائـدة فـي كـل مـن اسـتراليا وكنـدا، فرنسـا وألمانيـا، اليابـان والمكسـيك، هولنـدا، المملكـة المتحـدة، ايرلندة والولايات المتحدة الأمريكية.

وقـد اكتسـبت لجنـة معـايير المحاسـبية الدوليـة اعترافـا واسـع بأهليتهـا والتحـق بهـا عـدد كبيـر مـن الجمعيـات المهنيـة فـي معظـم دول العـالم سـواء أوربـا أو آسـيا أو غيرهـا ممـا أدى فـي عـام 1982 إلـى انضـمام كـل الهيئـات المحاسـبية المهنيـة التـي كانـت عضـوه فـي الإتحـاد الـدولي المحاسـبين (والـذي كـان يضـم مـائتي هيئـة مهنيـة حـول العـالم) إلـى لجنـة معـايير المحاسـبية

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 105

الدوليـــة حيـــث قامـــت بإصـــدار 41 معيـــارا محاســـبها دوليـــا، وتشـــمل لجنـــة المعـــايير المحاســـبية الدولية على هيئات التالية:

1. مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:

هـــو المجلـــس الـــذي يقـــع ويحســـن معـــايير المحاســـبة الماليـــة والتقـــارير للمنشـــأت، وتشـــمل مســـؤولياته اعتمـــاد مقترحـــات للمشـــروعات وطـــرق وأســـاليب إعـــداد المعـــايير، وتعيـــين لجـــان التوجـــه مقترحـــات المشـــروعات وطـــرق وأســـاليب إعـــداد المعـــايير، وتعيـــين لجـــان التوجـــه، إقـــرار مســـودة الإعـــلان ومعـــاير المحاســـبية الدوليـــة النهائيـــة، ويتكـــون المجلـــس مـــن ســـبع عشـــرة منظمـــة منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

2. المجموعة الاستشارية:

وتقـــدم هـــذه المجموعـــة المشـــورة للجنـــة معـــايير المحاســـبية الدوليـــة حـــول أجنـــدة المشـــرفات وأولياتهـــا والقضـــايا الفنيـــة ولـــيس لهـــذه المجموعـــة أيـــة مســـؤوليات فعليـــة عنـــد وضـــع المعـــايير، وتكون مجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبية الدولية.

3. المجلس الاستشاري:

يراجـــع هـــذا المجلـــس إســـتراتيجية وخطـــط مجلـــس اللجنـــة للتأكـــد مـــن مقابلـــة المجلـــس بالتزاماتـــه، ويقـــوم المجلـــس الاستشـــاري أيضـــا بالاشـــتراك فـــي إجـــراءات قبـــول أعمـــال لجنـــة معـــايير المحاسبية الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4. اللجنة الدائمة للترجمة:

وتتكـــون مـــن 12 عضـــوا مـــن دول مختلفـــة لكـــل مـــنهم حـــق التصـــويت وهـــي تتعامـــل علـــى أســـاس زمنـــي – مـــع القضـــايا المحاســـبية الممكـــن أن تواجههـــا لمعالجـــة مختلفـــة أو غيرهـــا مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة معايير المحاسبة الدولية لاعتمادها.

5. جماعة العمل الإستراتيجي:

تراجـــع هـــذه الجماعـــة إســـتراتيجية لجنـــة معـــايير المحاســـبية الدوليـــة للفتـــرة التـــي تلـــي الانتهـــاء مـــن العمـــل الجـــاري، ويقـــع تحـــت نظرهـــا مراجعـــة هيكـــل لجنـــة معـــايير المحاســـبية الدوليـــة، وإجـــراءات العمل، وعلاقاته مع واضعي معايير المحاسبية.

2.3 أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية

لقـــد كـــان الهـــدف مـــن تأســـيس لجنـــة معـــايير المحاســـبية الدوليـــة منـــذ نشـــأتها وحتـــى إعـــادة هيكلتهـــا محدد كالأتي:

- وضـــع وصـــياغة ونشـــر المعـــايير المحاســـبية التـــي لهـــا علاقـــة بالصـــالح العـــام، والتـــي يجـــب مراعاتهـــا عنـــد عـــرض البيانـــات الماليـــة، وكـــذلك تشـــجيع تـــوفير القبـــول لتلـــك المعايير على مستوى الدولي.
- العمـــل بشـــكل عـــام فـــي اتجـــاه تحســـين وتســـاق الأنظمـــة والمعـــايير المحاســـبية، وكـــذلك تحسين الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

ولدعم الهدفين السابقين اتفق الأعضاء على الإلتزام بالأتي:

1- التأكـــد مـــن البيانـــات الماليـــة المنشـــورة تتوافـــق مـــع معـــاير المحاســـبية الدوليـــة، وذلـــك فـــي جميـــع النـــواحي ذات الأهميـــة الماديـــة، وتفصـــح هـــذه البيانـــات عـــن الحقـــائق فيمـــا يتعلـــق بهـــذا التوافق-

2- إقنـــاع الحكومـــات، وكـــذلك الهيئـــات التـــي تخـــتص فيهـــا بوضـــع مثـــل هـــذه المعـــايير، بـــأن البيانـــات الماليـــة المنشـــورة يجـــب أن تطيـــق وتتماشـــى مـــع معـــايير المحاســـبية الدوليـــة فـــي جميـــع النواحي ذات الأهمية المادية

3- إقنـــاع الجهـــات المخولـــة بالرقابـــة والاشـــراف علـــى الأســـواق الماليـــة، وكـــذلك مجتمـــع الصـــناعة والأعمـــال فيهـــا- بـــأن البيانـــات الماليـــة المنشـــورة يجـــب أن تتفـــق مـــع معـــايير المحاســـبية الدوليـــة، وذلـــك فـــي جميـــع النـــواحي ذات الأهميـــة الماديـــة، وكـــذلك الإفصـــاح عـــن مدى هذا التوافق

4- التأكـــد مـــن المـــدققين فيهـــا يقتنعـــون ذاتيـــا بـــأن البيانـــات الماليـــة تتماشـــى مـــع معـــايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية

4. مجلس معايير محاسبة الدوليةIASB :[1]

نظـــرا للتطـــورات الاقتصـــادية التـــي بـــرزت علـــى الســـاحة المحاســـبية الدوليـــة، نتيجـــة ازديـــاد عـــدد الـــدول المطبقـــة لمعـــايير المحاســـبة الدوليـــة، تـــم إعـــادة هيكلـــة لجنـــة معـــايير المحاســـبية الدوليـــة، لزيادة توسيع نشاطها ولتكون قادرة على مواجهة الصعوبات التي تنتظرها فيما بعد.

1.4 اعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية: وتم ذلك الأتي :

[1] نفس المرجع السابق، ص 110

1.1.4 **مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية The IASC Fondation:** تتكون هذه المؤسسة من 19 عشر أمينا يقومون بالمهام التالية:

– تعيين أعضاء المؤسسة و بمن فيهم أولئك الذين يعملون بالارتباط مع واضعي المعايير المحليين، ووضع عقود الخدمية ومعايير الأداء

– تعيين أعضاء لجنة التفسيرات الدائمة ومجلس الاستشاري للمعايير

– المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ومدى فاعليته.

– القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبية الدولية، و تحديد أساس التمويل

– مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معاير المحاسبية، والدعاية لمجلس مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية الذي يقوم بتعزيز أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وضمان إبعاد أمناء من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبية.

– وضع و تعديل الإجراءات التشكيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات الدائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير .

– قبول التعديلات في ميثاق للمؤسسة IASC، بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، و نشر مذكرات العرض للتعليق عليها من الجمهور

2.1.4 مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB :

بعد هيكلة لجنة المعايير المحاسبي الدولية ISAC ظهر مكانها مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB ، والذي يهدف أساسا إلى تطوير و نشر معايير المحاسبية الدولية، وتعزيز ودعم استخدامها على النطاق العالمي. حيث قام هذا المجلس عام

2002 بإعـــادة تســـمية لجنـــة التفســـيرات SIC ، لتصـــبح لجنـــة تفســـيرات معـــايير المحاســـبة الدوليـــة لإعـــداد التقـــارير الماليـــة IFRIC التـــي تهـــدف إلـــى تفســـير وتوضـــيح المعـــايير المحاســـبية الدوليـــة القائمـــة، وحـــول المعـــايير الدوليـــة للتقريـــر المـــالي، كمـــا تســـاعد اللجنـــة IFRIC فـــي تحقيـــق التقـــارب بـــين المعـــايير المحاســـبية علـــى المســـتوى الـــدولي، مـــن خـــلال العمـــل مـــع مجموعات مماثلة يرعاها واضعي معايير المحاسبية المحليين بالدول.

3.1.4 المجلس الإستشاري:

يتكـــون المجلـــس الاستشـــاري مـــا يقـــارب 50 عضـــوا، وهـــو يشـــكل ملتقـــى للمنظمـــات والأفـــراد المهتمـــين بالتقـــارير الماليـــة الدوليـــة للمشـــاركة فـــي وضـــع المعـــايير، حيـــث يـــتم تعيـــين الأعضـــاء لمـــدة ثـــلاث ســـنوات قابلـــة للتجديـــد، كمـــا يعطـــي استشـــارته للمجلـــس الأمنـــاء بشـــأن الأمـــور الأخرى

4.1.4: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي:

يتكـــون مـــن 12 عضـــوا يعيـــنهم أعضـــاء المجلـــس معـــايير المحاســـبة الدوليـــة لمـــدة 3 ســـنوات قابلـــة للتجديـــد، حيـــث يعـــين الأمنـــاء أحـــد أعضـــاء المجلـــس الرئاســـة اللجنـــة الحـــديث عـــن المســـائل الفنيـــة المطروحـــة دون التصـــويت ويمكـــن لأمنـــاء كـــذلك تعيـــين ممثلـــين مـــن المؤسســـات الرقابيـــة كمـــراقبين لايحـــق لهـــم التصـــويت، لكـــن يحـــق لهـــم حضـــور الاجتماعـــات والحـــديث فيهـــا، إذن الـــدافع الأساســـي الـــذي أدى إلـــى انشـــاء مجلـــس معـــايير المحاســـبة الدوليـــة IASB، هـــو بغرض إصلاح لجنة معايير المحاسبية الدولية

5.مسار إعداد معايير المحاسبية الدولية:

تهـــتم عمليـــة إعـــداد المعـــايير المحاســـبية عـــادة بحـــل المشـــاكل التـــي يـــتم طرحهـــا مـــن قبـــل المجلـــس (IASB) أو أعضـــاء الهيئـــة، أو الهيئـــات التـــي تربطهـــا علاقـــات معهـــا، ويتبـــع عمليـــة إعداد المعايير المحاسبية للمسار التالي :

– تحديـد طبيعـة المشـكل الـذي يتطلـب إعـداد معيـار، ثـم يـتم تشـكيل فـوج عمـل يترأسـه عضـو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل .

– بعـــد أن يســـتعرض مختلـــف المســـائل المرتبطـــة بالشـــكل المطـــروح، يقـــوم فـــوج العمـــل باســـتعراض أهـــم الحلـــول التـــي تعتمـــدها هيئـــات التوحيـــد الوطنيـــة، ثـــم يقـــوم بإســـقاطها علـــى الإطار التصوري (IASC) .ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.

– بعـد تلقـي فـوج العمـل ردا علـى اقتراحاتـه مـن المجلـس، يقـوم بإعـداد ونشـر مشـروع أولـي (إعـلان معيـاري) للمعيـار المقتـرح، يتضـمن مختلـف الحلـول المقترحـة والتبريـرات المرفقـة لهـا، بعـد موافقـة المجلـس يـتم توزيـع المشـروع بشـكل واسـع لإثرائـه ثـم الحصـول علـى الـردود خـلال فترة ستة أشهر عادة.

– بعـد تلقـي الـردود، يقـوم فـوج العمـل بتحريـر الوثيقـة النهائيـة التـي تتضـمن إعـلان المبـادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة .

– بعـد مصـادقة المجلـس يقـوم فـوج العمـل بإعـداد مشـروع معيـار فـي شـكل مـذكرة إيضـاح يـتم نشـرها لإثرائهـا وتلقـي الـردود عليهـا خـلال فتـرة شـهر بعـد أن يكـون قـد صـادق(3/ 2) الأعضاء عليها المجلس بأغلبية ثلثي.

– بعـد تلقـي ودراسـة الـردود ومـا تتضـمنه مـن اقتراحـات، يقـوم فـوج العمـل باعـداد مشـروع مـالي للمعيـار، وبعـد عرضـه علـى المجلـس يعتمـد هـذا المعيـار إذا حظـي بموافقـة ثلاثـة أربـاع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب المعيار الدولي *IAS01*

يحـل هـذا المعيـار (معيـار المحاسـبية الـدولي الأول المعـادن فـي عـام 1997) محـل معيـار المحاسـبة الـدولي الأول " الإفصـاح عـن السياسـات المحاسـبية ومعيـار المحاسـبة الـدولي الخـامس "المعلومـات التـي يجـب الإفصـاح عنهـا فـي البيانـات الماليـة ومعيـار المحاسـبة الـدولي الثالـث عشـر تعـرض الموجـودات المتداولـة والمطلوبـات المتداولـة. بـدأ تطبيـق معيـار المحاسـبة الـدولي الأول (المعـدل فـي عـام 1997) علـى الفتـرات التـي تبـدأ فـي الأول مـن تمـوز (يوليـو) 1998 وبعـد هـذا التـاريخ، ذلـك أنـه نظـرا لأن المتطلبـات عمـل مـع المتطلبـات الـواردة فـي المعـايير القائمـة فـإن هـذا المعيـار يشـجع التطبيـق ليكـر ويقـوم هـذا المعيـار بتحـديث المتطلبـات التـي حـل محليـا بمـا يتفـق مـع إطـار لجنـة معـايير المحاسـبة الدوليـة الإعـداد وعـرض البيانـات الماليـة، عـلاوة علـى ذلـك فهـو مصـمم لتحسـين نوعيـة البيانات المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبية الدولية.[1]

1. السمات والتغيرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي (1):[2]

لقـد كـان الغـرض الأساسـي مجلـس معـايير المحاسـبة الدوليـة مـن تعـديل المعيـار المحاسـبي الـدولي (1) هـو إطالـة وتجميـع المعلومـات فـي البيانـات الماليـة بنـاء علـى الخصـائص

[1] 2019 ، 11,30 . https://www.aam-web.com/ar/magazine_versions/05/10

[2] أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية -معايير المحاسبة الدولية-** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الطبعة الأولى، 2015، ص 342.

المشـــتركة، ولـــذلك يعتبـــر المجلـــس أنـــه مـــن المفيـــد فصـــل التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة (صـــافي الأصـــول) الخاصـــة بمنشـــأة مـــا خـــلال الفتـــرة الناشـــئة مـــن المعـــاملات مـــع المـــالكين بصـــفتهم مالكين عن التغيرات الأخرى في الحقوق الملكية

ونتيجـــة لـــذلك، قـــرر المجلـــس عـــرض كافـــة تغيـــرات المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة فـــي بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة بشـــكل منفصـــل عـــن تغيـــرات غيـــر المـــالكي فـــي حقـــوق الملكيـــة، بالإضـــافة لـــذلك، كـــان غـــرض الأساســـي مـــن تعـــديل معيـــار المحاســـبة الـــدولي (1) تحســـين وإعادة ترتيب أجزاء المعيار لتصبح قراءته أكثر سهولة، وذلك لما يلي:

- عـــرض تغيـــرات المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة والـــدخل الشـــامل ولكنـــه لا يغيـــر الاعتـــراف أو القيـــام أو الإفصـــاح عـــن المعـــاملات المحـــددة والأحـــداث الأخـــرى التـــي تقتضـــيها لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- يتطلـــب المعيـــار مـــن المنشـــأة أن تعـــرض كافـــة تغيـــرت ملكـــين فـــي حقـــوق الملكيـــة فـــي بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة، إضـــافة إلـــى ذلـــك يخضـــع أن يـــتم عـــرض كافـــة تغيـــرات غيـــر المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة (أي الـــدخل الشـــامل) فـــي بيـــان دخـــل شـــامل واحـــد أو فـــي بيـــانين (بيـــان الـــدخل منفصـــل وبيـــان الـــدخل شـــامل)، ولا يســـمح أن يـــتم عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغيرات في حقوق الملكية.
- يتطلـــب المعيـــار مـــن المنشـــأة أن تعـــرض بيـــان المركـــز مـــالي ضـــمن مجموعـــة كاملـــة مـــن البيانـــات الماليـــة فـــي بدايـــة أول فتـــرة مقارنـــة عنـــدما تطبـــق المنشـــأة سياســـة محاســـبية بـــأثر رجعـــي أو تقـــوم بإعـــادة بيـــان بـــأثر رجعـــي، كمـــا هـــو محـــدد فـــي معيـــار المحاســـبة

الـــدولي رقـــم 5 السياســـات المحاســـبية، التغيـــرات فـــي التقـــديرات المحاســـبية والأخطـــاء، أو عندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف البنود في البيانات المالية "

- يتطلـــب المعيـــار مـــن المنشـــأة أن تفصـــح عـــن تعـــديلات إعـــادة التصـــنيف وضـــريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات المدخل الشامل الآخر.
- يتطلـــب هـــذا المعيـــار أن يـــتم عـــرض أربـــاح الأســـهم التـــي تـــم الاعتـــراف بهـــا علـــى أنهـــا الحصـــص الموزعـــة علـــى المـــالكين والمبـــالغ ذات العلاقـــة لكـــل ســـهم فـــي بيـــان التغيـــرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات

بالإضـــافة إلـــى مـــا تقـــدم لقـــد اســـتخدمت النســـخة الســـابقة لمعيـــار المحاســـبة الـــدولي (1) العنـــاوين "الميزانيـــة العموميـــة" و"بيـــان التـــدفق النقـــدي " بيـــانين اثنـــين ضـــمن مجموعـــة كاملـــة مـــن البيانـــات الماليـــة، بينمـــا يســـتخدم معيـــار المحاســـبية الـــدولي بيـــان المركـــز المـــالي" و"بيـــان التـــدفقات النقديـــة" لوصـــف تلـــك البيانـــات، وتعكـــس العنـــاوين الجديدة ودقيقة تلك البيانات، كما هو مبين في الإطار.

وعليـــه يتطلـــب المعيـــار (1) مـــن المنشـــأة أن تفصـــح عـــن معلومـــات المقارنـــة فيمـــا يتعلـــق بـــالفترة الســـابقة، أي أن تفصـــح بالحـــد الأدنـــى عـــن اثنـــين مـــن كـــل البيانـــات والملاحقـــات المتعلقـــة بها.

ويقـــدم المعيـــار متطلبـــا يخـــص إدراج بيـــان المركـــز المـــالي ضـــمن مجموعـــة كاملـــة مـــن البيانـــات الماليـــة مـــن البدايـــة فتـــرة المقارنـــة الأولـــى تعتـــاد كمـــا تطبـــق المنشـــأة سياســـة محاســـبية بـــأثر رجعـــي أو تقـــوم بإعـــادة بيـــان البنـــود فـــي بياناتهـــا الماليـــة بـــأثر رجعـــي أو عنـــدما تعيـــد

تصـنيف البنـود فـي بيانـات الماليـة والغـرض مـن ذلـك هـو تـوفير المعلومـات المفيـدة فـي تحليـل بيانات السنة المالية

فضـــلا علـــى مـــا تقـــدم لقـــد اقتضـــت النســـخة الســـابقة معيـــار المحاســـبة الـــدولي (1) عـــرض بيـــان الـــدخل الـــذي شـــمل بنـــود الـــدخل والمصـــروف المعتـــرف بهـــا فـــي الـــربح أو الخســـارة. كمـــا اقتضـــت عـــرض بنـــود الـــدخل والمصـــروف غيـــر المعتـــرف بهـــا فـــي الـــربح أو خســـارة مجتمعة مع تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية

وكـــذلك، عرفـــت بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة التـــي تشـــمل الـــربح أو الخســـارة ونـــود الـــدول والمصـــروف الأخـــرى وآثـــار التغيـــرات فـــي السياســـات المحاســـبية وتصـــحيح الأخطـــاء علـــى أنـــه "بيـــان الـــدول والمصـــروف المعتـــرف بهـــا، بينمـــا يقتضـــي معيـــار المحاســـبة الـــدولي المعدل (2011/ 12 / 31) ما يلي:

- يـــتم عـــرض كافـــة التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة الناشـــئة مـــن المعـــاملات مـــع المـــالكين بصـــفتهم مـــالكين أي تغيـــرات بالســـالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة بشـــكل منفصـــل عـــن تغيـــرات غيـــر المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة، ولا يســـمح للمنشـــأة أن تعـــرض مكونـــات الـــدخل الشـــامل (أي تغيـــرات غيـــر المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة فـــي بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكيـــة، والغـــرض مـــن ذلـــك هـــو تـــوفير معلومـــات أفضـــل مـــن خـــلال تجميـــع البنـــود ذات الخصائص المشتركة وقتل تلك التي تختلف في الخصائص عن
- يـــتم عـــرض الـــدخل والمصـــروف فـــي بيـــان واحـــد بـــان الـــدخل الشـــامل أو فـــي بيـــانين (بيـــان دخـــل منفصـــل وبيـــان الـــدخل الشـــامل) بشـــكل منفصـــل عـــن تغيـــرات المـــالكين فـــي حقـــوق الملكية

- يتم عرض مكونات الدخل الشامل الآخر في بيان المدخل الشامل؛
- يتم عرض إجمالي الدخل الشامل في البيانات المالية
- أن تفصـــح عـــن ضـــريبة الـــدخل المتعلقـــة بكـــل مكـــون مـــن مكونـــات الـــدخل الشـــامل الآخـــر، والغـــرض مـــن ذلـــك تزويـــد المســـنخاله عـــين يـــا معلومـــات الضـــريبية المتعلقـــة بهـــذه المكونـــات إذ غالبـــا مـــا تختلـــف أســـعار ضـــريبية المكونـــات هنـــد عـــن تلـــك التـــي تســـري على الريح أو الخسارة
- أن تفصـــح المنشـــأة عـــن تعـــديلات إعـــادة التصـــنيف المتعلقـــة بمكونـــات الـــدخل الشـــامل الآخـــرة | وتعـــرف تعـــديلات إعـــادة التصـــنيف علـــى أن المبـــالغ التـــي تمـــت إعـــادة تصـــنيفها إلـــى الـــربح أو الخســـارة فـــي الفتـــرة الحاليـــة والتـــي تـــم الاعتـــراف بهـــا مســـبقا فـــي الـــدخل الشـــامل الآخـــرة والغـــرض مـــن ذلـــك هـــو تـــوفير المعلومـــات للمســـتخدمين بغيـــة تقديم أثر إعادة التصنيف على الربح أو خسارة.

كمـــا أجـــازت النســـخة الســـابقة لمعيـــار المحاســـبة الـــدولي (1) الإفصـــاح عـــن مبلـــغ أربـــاح الأســـهم المعتـــرف بـــه كحصـــص موزعـــة علـــى أصـــحاب حقـــوق الملكيـــة (ويعرفـــون حاليـــا باســـم "المـــالكين) والمبلـــغ المتعلـــق بكـــل ســـهم فـــي بيـــان الـــداخل أو فـــي بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكية أو في الملاحظات.

بينمـــا يقتضـــي معيـــار المحاســـبة الـــدولي (1) أن يـــتم عـــرض أربـــاح الأســـهم المعتـــرف بهـــا كحصـــص موزعـــة علـــى المـــالكين والمبـــالغ المتعلقـــة بكـــل ســـهم فـــي بيـــان التغيـــرات فـــي حقـــوق الملكية أو في الملاحظات.

إلا أنـــه لا يجـــوز عـــرض تلـــك الإفصـــاحات فـــي بيـــان الـــدخل الشـــاملة والغـــرض مـــن ذلـــك ضـــمان عـــرض تغيـــرات المـــالكين فـــي حقـــوق الملكيـــة فـــي هـــذه الحالـــة، الحصـــص الموزعـــة علـــى المســـاهمين بشـــكل أربـــاح للأســـهم بشـــكل منفصـــل عـــن تغيـــرات غيـــر المـــالكين فـــي حقـــوق الملكية المعروضة في بيان الدخل)

2. هدف المعيار

يهـــدف المعيـــار إلـــى بيـــان الأســـاس لعـــرض البيانـــات الماليـــة ذات الغـــرض العـــام وذلـــك لضـــمان إمكانيـــة المقارنـــة مـــع البيانـــات الماليـــة الخاصـــة بالمنشـــأة للفتـــرات الســـابقة والبيانـــات الماليـــة للمنشـــآت الأخـــرى، يحـــدد هـــذا المعيـــار الاعتبـــارات الكليـــة العـــرض البيانـــات الماليـــة والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوي البيانات المالية.

3. نطاق المعيار :

- علـــى المنشـــأة تطبيـــق هـــذا المعيـــار فـــي عـــدد مـــن البيانـــات الماليـــة ذات الغـــرض العـــام المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- تحـــدد المعـــايير الدوليـــة الأخـــرى لإعـــداد التقـــارير الماليـــة متطلبـــات الاعتـــراف والقيـــاس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى .
- لا ينطبـــق هـــذا المعيـــار علـــى هيكـــل ومحتـــوى البيانـــات الماليـــة المرحليـــة المـــوجزة التـــي يـــتم إعـــدادها وفقـــا المعيـــار المحاســـبة الـــدولي 34 " التقـــارير الماليـــة المرحليـــة. إلا أن الفقـــرات 15-35 تنطبـــق علـــى هـــذه البيانـــات الماليـــة، وينطبـــق هـــذا المعيـــار بالتســـاوي علـــى كافـــة المنشـــآت بمـــا فـــي ذلـــك تلـــك التـــي تعـــرض بيانـــات ماليـــة موحـــدة كمـــا هـــو محـــدد مـــع المعيـــار الأول لإعـــداد التقـــارير الماليـــة 10 "البيانـــات الماليـــة الموحـــدة" أو

بيانـــات ماليـــة منفصـــلة، كمـــا هـــو محـــدد فـــي معيـــار المحاســـبية الـــدولي 28 "البيانـــات المالية المنفصلة".[1]

- يســـتخدم هـــذا المعيـــار مصـــطلحات تناســـب المنشـــآت الربحيـــة، بمـــا فـــي ذلـــك المنشـــآت التجـــارة فـــي القطـــاع العـــام؛ وإذا احتاجـــت المنشـــآت التـــي تنطـــوي علـــى أنشـــطة غيـــر ربحيـــة فـــي القطـــاع الخـــاص أو فـــي القطـــاع العـــام لتطبيـــق هـــذا المعيـــار فإنـــه تحتـــاج إلـــى تعـــديل الأوصـــاف المســـتخدمة لبنـــود ســـطر معينـــة فـــي البيانـــات الماليـــة والبيانـــات المالية نفسها.

- وعلـــى نحـــو مماثـــل، فـــإن المنشـــآت التـــي لا تملـــك حقـــوق ملكيـــة كمـــا هـــو محـــدد فـــي معيـــار المحاســـبة الـــدولي 32 " الأدوات الماليـــة: العـــرض (علـــى ســـبيل المثـــال، بعـــض الصـــناديق المشـــتركة) والمنشـــآت التـــي لا تكـــون أســـهم رأســـمالها عبـــارة عـــن حقـــوق ملكيـــة (علـــى ســـبيل المثـــال، بعـــض المنشـــآت التعاونيـــة) قـــد تحتـــاج إلـــى تعـــديل عـــرض البيانات المالية حصة الأعضاء أو أصحاب الوحدات.

4. الغرض من البيانات المالية

تمثـــل البيانـــات الماليـــة عرضـــا منظمـــا لمركـــز و أداء المؤسســـة المـــاليين؛ فهـــدف البيانـــات الماليـــة هـــو تـــوفير المعلومـــات حـــول المركـــز المـــالي و الآدء المـــالي والتـــدفقات النقديـــة المنشـــأة التـــي تفيـــد شـــريحة عريضـــة مـــن المســـتخدمين مـــن عنـــد اتخـــاذهم للقـــرارات الاقتصـــادية وتبـــين البيانـــات الماليـــة أيضـــا نتـــائج واجبـــات الإدارة فـــي عمليـــة تنظـــيم المـــوارد الموكلـــة إلـــيهم ولتحقيـــق هذا الغرض، توفر البيانات المالية المعلومات حول ما يخص المنشأة من حيث:

[1] نفس المرجع السابق، ص .345.

- الأصول
- الالتزامات
- حقوق الملكية
- الدخل والمصروفات، بما فيها المكاسب وخسائر. –
- مساهمات المالكين والتوزيعات عليهم بصفتهم مالكين.
- التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات، مستخرجة من البيانات المالية في التنبؤ بتدفقات المنشأة النقدية و المستقبلية وتحديدا توقيتها [1]

5. الاعتبارات العامة لإعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية

أ. الغرض العادل للبيانات المالية والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

يفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا، لذالك يقتضي العرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف المبنية في الإطار مع مراعاة ما يلي:

- يجب على المشروع الذي تتمثل بياناته المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يقوم بيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الامتثال في الملاحظات.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص347 .

- يجـب عـدم وصـف البيانـات أنهـا تمثـل المعـايير الدوليـة لإعـداد التقـارير الماليـة إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم .

وفـي جميـع الأحـوال الفعليـة يحقـق المشـروع عـرض عـادلا بالامتثـال مـن كافـة النـواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية الملائمة، ويتطلب العرض العادل :

- اختيـار وتطبيـق سياسـات محاسـبية بموجـب معيـار المحاسـبة الـدولي (8) الموسـوم: السياسـات المحاسـبية، التغيـرات فـي التقـديرات المحاسـبية والأخطـاء، وذلـك يتضـمن معيـار المحاسـبة الـدولي رقـم (8) الموسـوم: سلسـلة مـن الإرشـادات الرسـمية التـي تدرسـها الإدارة فـي غيـاب المعـايير الدوليـة لإعـداد التقـارير الماليـة والتـي تتعلـق بشـكل محدد على بند معين .
- تقـديم المعلومـات بمـا فـي ذلـك السياسـات المحاسـبية بطريقـة تـوفر معلومـات ملامـة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛
- تقـديم إفصـاحات إضـافية عنـدما تكـون المتطلبـات فـي معـايير المحاسـبة الدوليـة غيـر كافيـة لتمكـين المسـتخدمين مـن فهـم تـأثير عمليـات أو أحـداث وظـروف معينـة علـى المركز المالي والأداء المالي للمشروع.

ولـذلك لا يقـوم المشـروع بتصـحيح المعالجـات المحاسـبية غيـر المناسـبة سـواء بالإفصـاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.

وفـي الحـالات النـادرة جـدا ، أو عنـدما يكـون مـن الضـروري علـى الإدارة مخالفـة لتطلـب المعـايير الدوليـة التقـارير الماليـة أو عنـدما تتوصـل الإدارة إلـى أن الامتثـال إلـى أن متطلـب

معـين فـي معيـار أو تفسـير معـين يكـون مضـللا إلـى حـد بعيـد بحيـث تعـارض مـع هـدف البيانات المالية الموضح في الإطار.

ولـذلك إذا أرادت أن تبتعـد المشـروعات عـن تبنـي تلـك المتطلـب إذا كـان الإطـار التنظيمـي والصـلة يقتضـي، أو لا يحظـر خلافـا لـذلك، هـذا الابتعـاد، فانـه يجـب الإفصـاح عن الآتي :

- أن الإدارة توصـلت إلـى أن البيانـات الماليـة تعـرض بشـكل عـادل للمركـز المـالي للمشروع وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية .
- إنهـا امتثلـت فـي كافـة النـواحي معـايير التقـارير الماليـة الدوليـة الملائمـة، فيمـا عـدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل.
- عنـوان المعيـار الـدولي لإعـداد التقـارير الماليـة الـذي خـرج عـن المشـروع وطبيعـة هـذا الخـروج مـا فـي ذلـك المعطيـات التـي يتطلبهـا المعيـار الـدولي لإعـداد التقـارير الماليـة، والسـبب الـذي يجعـل هـذه المعالجـة مضـللة والتـي تتعـارض هـذه البيانـات الماليـة فـي الإطار ومعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها.
- لكـل فتـرة معروضـة الأثـر المـالي لهـذا الخـروج علـى كـل بنـد فـي البيانـات الماليـة التـي كان سيتم الإبلاغ عنها امتثالا للمتطلبات.

أمـا إذا ابتعـد المشـروع عـن تبنـي متطلـب معـين فـي المعـايير السـنوية لإعـداد التقـارير الماليـة فـي فتـرة سـابقة، وأثـر ذلـك الابتعـاد عـن المبـالغ المعتـرف بهـا فـي البيانـات الماليـة للفتـرة الحاليـة علـى سـبيل المثـال عنـدما يبتعـد المشـروع فـي فتـرة سـابقة عـن تبنـي متطلـب معـين فـي المعـايير الدوليـة لإعـداد التقـارير الماليـة لقيـاس الأصـول والالتزامـات ويـؤثر ذلـك

الابتعـــاد علـــى قيـــاس التغييـــرات فـــي الأصـــول والالتزامـــات المعتـــرف بهـــا فـــي البيانـــات الماليـــة للفترة الحالية، ذلك فإنه ينبغي أن تقدم الإفصاحات التالية:

- عنـــوان المعيـــار الـــدولي لإعـــداد التقـــارير الماليـــة الـــذي خـــرج منـــه المشـــروع وطبيعـــة هـــذا الخـــروج بمـــا فـــي ذلـــك المعالجـــة التـــي يتطلبهـــا المعيـــار الـــدولي لإعـــداد التقـــارير الماليـــة، والســـبب الـــذي يجعـــل هـــذه المعالجـــة مضـــللة وقـــد تتعـــارض هـــذه البيانـــات الماليـــة فـــي الإطـــار والمعاملـــة المتبنـــاة فـــي ظـــل الظـــروف والمعالجـــة التـــي ثـــم تبينهـــا لكـــل فتـــرة معروضة
- الأثـــر المـــالي لهـــذا الخـــروج علـــى كـــل بنـــد فـــي البيانـــات الماليـــة التـــي كـــان ســـيتم الإبـــلاغ عنها امتثالا للمتطلبات.

وفـــي أكثـــر الظـــروف نـــدرة التـــي وتتوصـــل فيهـــا الإدارة إلـــى أن الامتثـــال تطلـــب معـــين فـــي المعـــايير الدوليـــة لإعـــداد التقـــارير الماليـــة يكـــون مضـــللا لـــي حـــد بعيـــد بحيـــث يتعـــارض مـــع هـــدف البيانـــات الماليـــة الموضـــح فـــي الإطـــار، لكـــن الإطـــار التنظيمـــي ذو الصـــلة بمقـــر الابتعـــاد عـــن تبنـــي المتطلـــب، ينبغـــي علـــى المشـــروع، إلـــى أقصـــى حـــد ممكـــن، تخفـــيض جوانـــب المضـــللة الملحوظة في الامتثال عن طريق الإفصاح عن ما يلي:

- عنـــوان المعيـــار الـــدولي لإعـــداد التقـــارير الماليـــة، وطبيعـــة المطلـــب، والســـبب الـــذي دفـــع بـــالإدارة إلـــى اعتبـــار الامتثـــال لهـــذا المطلـــب مظلـــلا جـــدا فـــي الظـــروف التـــي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار؛
- ولكـــل فتـــرة معروضـــة، التعـــديلات علـــى كـــل نبـــد فـــي البيانـــات الماليـــة التـــي تعتبرهـــا الإدارة ضرورية التحقيق العرض العادل.

بنـــاء علـــى مـــا تقـــدم، ونظـــرا لتعـــارض بنـــد المعلومـــات مـــع هـــدف البيانـــات الماليـــة عنـــدما لا يمثـــل بصـــدق المعـــاملات والأحـــداث والظـــروف الأخـــرى التـــي يقصـــد بتمثيلهـــا أو يتوقـــع منـــه علـــى نحـــو معقـــول تمثيلهـــا ومـــن المحتمـــل بالتـــالي أن يـــؤثر علـــى القـــرارات الاقتصـــادية التـــي يتخـــذها مســـتخدمو البيانـــات الماليـــة، وفـــي تقيـــيم مـــا إذا كـــان الامتثـــال لمتطلـــب محايـــد فـــي المعيـــار الـــدولي لإعـــداد التقـــارير الماليـــة يكـــون مضـــللا جـــدا بحيـــث يتعـــارض مـــع هـــدف البيانات المالية المحدد في الإطار، يجب أن تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:

– سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة

– كيفية اختلاف ظروف المشروع عن ظروف غيره من المشروعات التي تمتثل للمطلب.

وأمـــا إذا امتثلـــت مشـــروعات أخـــرى فـــي ظـــروف مماثلـــة مـــع المطلـــب، فإنـــه يوجـــد افتـــراض قابـــل للـــدحض يفيـــد بـــأن امتثـــال المشـــروع مـــع المتطلـــب لا يكـــون مضـــللا جـــدا بحيـــث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار

ب. فرضية استمرارية المشروع:

عنـــد إعـــداد البيانـــات الماليـــة يجـــب علـــى الإدارة إجـــراء تقيـــيم لقـــدرة المشـــروع علـــى البقـــاء كمشـــروع مســـتمر، كمـــا يجـــب علـــى المشـــروع إعـــداد البيانـــات الماليـــة علـــى أســـاس أنـــه مســـتمر مـــا لـــم تكـــن هنـــاك نيـــة لـــدى الإدارة إمـــا لتصـــفية المشـــروع أو التوقـــف عـــن المتـــاجرة أو لـــيس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك

وعنـــدما تكـــون الإدارة علـــى علـــم أثنـــاء قيامهـــا بـــإجراء تقيميهـــا بحـــالات عـــدم تأكـــد ماديـــة مـــا تتعلـــق بأحـــداث أو ظـــروف قـــد تلقـــي شـــكوكا كبيـــرة فـــي قـــدرة المشـــروع علـــى البقـــاء مشـــروع مســـتمر ، فـــإن علـــى المشـــروع الإفصـــاح عـــن هـــذه الحـــالات مـــن عـــدم التأكـــد ، وعنـــدما لا يقـــوم

المشـــروع بإعـــداد البيانـــات الماليـــة علـــى أســـاس أنـــه مســـتمر فإنـــه يجـــب الإفصـــاح عـــن هـــذه الحقيقـــة معـــا وعلـــى أســـاس التـــي تـــم بموجبـــه إعـــداد البيانـــات الماليـــة مـــن قبـــل المشـــروع وســـبب عدم اختيار المشروع مشروع مستمر.

لـــذلك عنـــد تقيـــيم مـــا إذا كانـــت فرضـــية اســـتمرارية المشـــروع مناســـبة تأخـــذ الإدارة فـــي الاعتبـــار كافـــة المعلومـــات المتـــوفرة فـــي المســـتقبل المنظـــور والتـــي يجـــب أن تكـــون علـــى الأقـــل (12) اثنا عشر شهر من تاريخ إعداد التقارير المالية دون أن تكون مقتصرة على ذلك.

وتعتمـــد درجـــة الاعتبـــار علـــى الحقـــائق لكـــل حالـــة، فعنـــدما يكـــون للمشـــروع تـــاريخ مـــن عمليـــات مربحـــة وإمكانيـــة ســـريعة للوصـــول إلـــى المـــوارد الماليـــة فـــإن المشـــروع يمكـــن أن يســـتنتج بـــأن الأســـاس المحاســـبي للمشـــروع مســـتمر مناســـب بـــدون تحليـــل مفصـــل، وفـــي الحـــالات الأخـــرى قـــد تحتـــاج الإدارة إلـــى أن تأخـــذ فـــي الاعتبـــار سلســـلة واســـعة مـــن العوامـــل المحيطـــة بالربحيـــة الحاليـــة والمتوقعـــة وبـــرامج تســـديد الـــديون والمصـــادر المحتملـــة لاســـتبدال التمويـــل قبـــل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المشروع مناسبة .[1]

ج. قاعدة الاستحقاق المحاسبي:

يجـــب علـــى المشـــروع إعـــداد بياناتـــه الماليـــة فيمـــا عـــدا المعلومـــات الخاصـــة بالتـــدفق النقـــدي بموجـــب قاعـــدة الاســـتحقاق المحاســـبي، عنـــد اســـتخدام قاعـــدة الاســـتحقاق المحاســـبي، يقـــوم المشـــروع بـــالاعتراف بـــالبنود أصـــول، التزامـــات، حقـــوق ملكيـــة، إيـــراد و مشـــاريع (عناصـــر البيانات المالية عندما تلبي التعريفات ومعايير الاعتراف لتلك العناصر

د. المادية والتجميع:

[1] نفس المرجع السابق، ص 350 .

يجب على المشروع عرض كل بند عادي بشكل منفصل لكل بند مشابه، كما يجب على المشروع أيضا عرض البنود المختلفة في طبيعيتها أو وظيفتها بشكل منفصل، باستثناء ما هو غير مادي حيث قد تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تم هيكلتها وتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في بيانات المالية.

لذلك إذا كان أحد البنود ليس ماديا على إنفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في تلك البيانات أو في الإيضاحات، والبلاد التي هو ليس ماديا بشكل كاف يستلزم عرضا منفصلا في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلا في الإيضاحات، بالتالي لا يحتاج المشروع تلبية الإفصاح المحدد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذ كانت معلومات الناتجة عنه غير مادية.

هـ. التقاص:

يجب على المشروع عدم إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات أو الإيرادات والمصروفات إلا إذا كان مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حيث إن التقاص من قبل المشروع الذي يعد تقارير بشكل منفصل لكل من الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات سواء في بيان الدخل الشاملة أو بيان المركز المالي أو في بيان الدخل المنفصلة (إن عرض)، فيما عدا إذا كان التقاص يعكس جوهر العملية أو الحادث، ويقلل من قدرة المستخدمين على الآتي:

- فهم العمليات التي يتم القيام به

- تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع.

ومـع ذلـك فـإن تقـديم التقـارير حـول الأصـول مختومـا منهـا مخصصـات التقيـيم مثـال ذلـك مخصصـات التقـادم للمخـزون ومخصصـات الـديون المشـكوك فيهـا لحسـابات الـذمم المدينـة لا يعتبر مقاصة.

علـى سـبيل المثـال يعـرف معيـار المحاسـبية الدوليـة (18) الموسـوم: الإيـراد كلمـة إيـراد ويطلـب مـن المشـروع أن يـتم قياسـه حسـب القيمـة العائلـة المقابـل الـذي تـم اسـتلامه أو المسـتحق مـع الأخـذ فـي الاعتبـار مبلـغ أيـة خصـومات تجاريـة او تخفيضـات يسـمح بهـا المشروع.

ويقـوم المشـروع أثنـاء ممارسـته لأنشـطته العاديـة بعمليـات أخـرى لا تحقـق إيـراد، ولكنهـا عرضـية بالنسـبة للأنشـطة الرئيسـية التـي تحقـق الإيـراد، ويقـوم المشـروع بغـرض نتـائج العمليـات عنـدما يعكـس هـذا العـرض ماهيـة هـذه العمليـة أو الحـادث لا يخـص أي دخـل مـع المصارف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية

مثـال ذلـك: يقـوم المشـروع بعـرض الأربـاح وخسـائر مـن بيـع الأصـول غيـر المتداولـة بمـا فـي ذلـك الاسـتثمارات والأصـول التشـغيلية يخـص المبلـغ المسـجل للأصـل ومصـاريف البيـع المتعلقة به من عوائد البيع.

وعلـى ذلـك فـإن نفقـات المشـروع المتعلقـة بمخصـص معـين يـتم الإعتـراف بـه وفقـا لمعيـار المحاسـبي الـدولي (37) الموسـوم: المخصصـات، الأصـول المحتملـة ويـتم تسـديده بموجـب ترتيـب تعاقـدي مـع طـرف ثالـث علـى سـبيل المثـال إتفاقيـة ضـمان للمـورد مقابـل التسديد ذي العلاقة.

إضـــافة إلـــى مـــا تقـــدم قـــد يقـــوم المشـــروع بـــالعرض علـــى أســـاس صـــافي الأربـــاح والخســـائر النافـــذة مـــن مجموعـــة مـــن العمليـــات المتشـــابهة، مثـــال ذلـــك الأربـــاح والخســـائر مـــن الصـــرف الأجنبـــي أو الأربـــاح والخســـائر الداخليـــة مـــن الأدوات الماليـــة المحـــتفظ بحـــا لأغـــراض المتـــاجرة، بطريقة أخرى فإن المشروع يعرض الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت مادية

و. دورية إعداد التقرير:

يعـــرض للمشـــروع بمجموعـــة كاملـــة مـــن البيانـــات الماليـــة ســـنويا علـــى أقـــل تقـــدير بمـــا فـــي ذلـــك المعلومـــات المقارنـــة، وعنـــدما يغيـــر المشـــروع نهايـــة فتـــرة إعـــداد التقـــارير الخاصـــة بـــه ويعـــرض البيانـــات الماليـــة الفتـــرة تزيـــد أو تقـــل عـــن العـــام، فإنـــه يفصـــح، بالإضـــافة إلـــى الفتـــرة التي تغطيها البيانات المالية عن ما يلي:

- السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام
- حقيقـــة أن المبـــالغ المعروضـــة فـــي البيانـــات الماليـــة ليســـت مقارنـــة بشـــكل كامل

وبشـــكل عـــام، يعـــاد المشـــروع بيانـــات ماليـــة لفتـــرة عـــام واحـــد، ورغـــم ذلـــك ولأســـباب عمليـــة تفضـــل بعـــض المشـــروعات مـــثلا إعـــداد التقـــارير الفتـــرة 32 أســـبوعا. لا يتمتـــع هـــذا المعيـــار هـــذا الإجراء.

ز. المعلومات المقارنة

يفصـــح المشـــروع باســـتثناء عنـــدما تجيـــز أو تقضـــي معـــايير الدوليـــة لإعـــداد التقـــارير الماليـــة عكـــس ذلـــك، عـــن معلومـــات مقارنـــة تتعلـــق بـــالفترة الســـابقة لكافـــة المبـــالغ التـــي تـــم

الإبـــلاغ عنهـــا فـــي البيانـــات الماليـــة للفتـــرة الحاليـــة، ويـــدرج المشـــروع معلومـــات مقارنـــة للمعلومـــات التفصـــيلية والوصـــفية عنـــدما تكـــون ملائمـــة لفهـــم البيانـــات الماليـــة للفتـــرة الحاليـــة، كمـــا يعـــرض المشـــروع الـــذي يفصـــح عـــن المعلومـــات المقارنـــة، بالحـــد الأدنـــى، بيـــانين للمركـــز المالي و اثنين من كل بيان من البيانات المالية الأخرى والملاحظات المتعلقة بها.

وعنـــدما يطبـــق المشـــروع سياســـة محاســـبية بـــأثر رجعـــي أو يقـــوم بإعـــادة البنـــود فـــي بياناتهـــا الماليـــة بـــأثر رجعـــي أو عنـــدما يعـــاد تصـــنيف البنـــود فـــي بياناتهـــا الماليـــة، يعـــرض بالحـــد الأدنـــى، ثلاثـــة بيانـــات ماليـــة للمركـــز المـــالي واثنـــين مـــن كـــل بيـــان مـــن البيانـــات الأخـــرى والملاحظـــات المتعلقة، وعرض المشروع بيانات المركز المالية في :

- ✓ حماية الفترة الحالية؛
- ✓ نهاية الفترة السابقة (تغيير نفس بالمالية الفترة الحالية)
- ✓ بداية الفترة المقارنة الأولى

وفـــي بعـــض الحـــالات، تواصـــل المعلومـــات التفصـــيلية المتـــوفرة فـــي البيانـــات الماليـــة للفتـــرات الســـابقة ملاءمتهـــا للفتـــرة الحاليـــة –فمـــثلا– يعـــرض المشـــروع فـــي الفتـــرة الحاليـــة تفاصـــيل نـــزاع قضـــائي غيـــر مؤكـــد النتـــائج فـــي حمايـــة فتـــرة إعـــداد التقـــارير الســـابقة مباشـــرة، لـــم تـــتم تســـوية بعـــد، ويســـتفيد المســـتخدمون مـــن المعلومـــات التـــي تبـــين الشـــكوك للموجـــودة فـــي حمايـــة فتـــرة التقرير السابقة والمباشرة ومن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لتسوية الشكوك.

ولـــذلك عنـــد مـــا يغيـــر المشـــروع عـــرض أو إعـــادة تصـــنيف البنـــود فـــي بيانـــات الماليـــة، يقـــوم المشـــروع بإعـــادة تصـــنيف المبـــالغ المقارنـــة إلا إذا كانـــت إعـــادة التصـــنيف غيـــر عمليـــة، وعندما يقوم المشروع بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب أن يفصح:

- ✓ طيعة إعادة تصنيف؛
- ✓ مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه .
- ✓ سبب إعادة التصنيف.

أمـــا عنـــدما يكـــون إعـــادة تصـــنيف المبـــالغ المقارنـــة غيـــر عملـــي يجـــب علـــى المشـــروع الإفصاح :

- ✓ سبب عدم إعادة التصنيف
- ✓ طبيعة التغيرات التي كانت سيتم لو أن المبالغ قد تم إعادته تصنيفها.

وعمومـــا إن تعزيـــز قابليـــة مقارنـــة المعلومـــات بـــين الفتـــرات يســـاعد المســـتخدمين علـــى اتخـــاذ القـــرارات الاقتصـــادية، لا ســـيما مـــن خـــلال إتاحـــة تقيـــيم الاتجاهـــات فـــي المعلومـــات الماليـــة لأغـــراض التنبـــؤ، حيـــث قـــد توجـــد ظـــروف لا يكـــون فيهـــا إعـــادة تصـــنيف المعلومـــات المقارنة عملية لتحقيقي المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة.

علـــى ســـبيل المثـــال – قـــد لا يكـــون المشـــروع قـــد جمـــع البيانـــات الماليـــة فـــي الفتـــرة الفتـــرات الســـابقة بطريقـــة تســـمح بإعـــادة التصـــنيف، وقـــد لا يكـــون عمليـــا إعـــادة اســـتخراج المعلومـــات، كمـــا يتنـــاول معيـــار المحاســـبة الـــدولي (8) التســـويات المطلوبـــة للمعلومـــات المقارنـــة بعـــد حـــدوث تغيير في السياسات المحاسبية أو تصحيح الخطأ.

ح. اتساق (ثبات) العرض

يحـــتفظ المشـــروع يعـــرض وتصـــنيف البنـــود فـــي البيانـــات الماليـــة لفتـــرة مـــا إلـــى الفتـــرة التـــي تليهـــا باستثناء الحالات التالية:

- إذا كـــان مـــن الواضـــح، يعـــاد حـــدوث تغيـــر مهـــم فـــي طبيعـــة عمليـــات المشـــروع أو بعـــد مراجعـــة بياناتـــه الماليـــة، أن عرضـــا أو تصـــنيفا آخـــر يكـــون أكثـــر ملائمـــة مـــع الأخـــذ بعـــين الاعتبـــار معـــايير اختبـــار وتطبيـــق السياســـات المحاســـبية فـــي معيـــار المحاســـبة الدولي (8)
- أو يقضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغييرا في العرض-

علـــى ســـبيل المثـــال يفيـــد الامـــتلاك أو التصـــرف الهـــام، أو مراجعـــة عـــرض البيانـــات الماليـــة أن البيانـــات الماليـــة تحتـــاج إلـــى عرضـــها بطريقـــة مختلفـــة، لـــذا قـــد يغيـــر المشـــروع طريقـــة عـــرض بياناتـــه الماليـــة فقـــط إذا وفـــرت طريقـــة العـــرض الجديـــدة معلومـــات موثوقـــة وأكثـــر أهميـــة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية.

وبالتـــالي مـــن المـــرجح اســـتمرار الهيكـــل المعـــادل، بحيـــث لا يكـــون هنـــاك مـــا يعيـــق القـــدرة علـــى المقارنـــة، وعنـــد القيـــام بهـــذه التغيـــرات علـــى طريقـــة العـــرض، يقـــوم المشـــروع بإعـــادة تصنيف معلوماته المقارنة كما يلي:

- ✓ عنـــدما يقـــوم المشـــروع بإعـــادة تصـــنيف المبـــالغ المقارنـــة، يجـــب أن يفصـــح المشـــروع عـــن طبيعـــة ومبلـــغ وســـبب أي بنـــد أو درجـــة أي بنـــد تـــم إعـــادة تصنيفها؛
- ✓ عنـــدما تكـــون إعـــادة تصـــنيف المبـــالغ المقارنـــة غيـــر عمليـــة يجـــب علـــى المشـــروع الإفصـــاح عـــن مســـبب عـــدم إعـــادة التصـــنيف، وطبيعـــة التغيـــرات التـــي كانـــت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

6. تحديد البيانات المالية:

- يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة
- تنطبق معايير المحاسبية الدولية فقط على البيانات المالية وليس المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة بإستخدام معايير المحاسبة الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعا للمعايير.
- يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

أ. اسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.

ب. ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشاة الفردية أو مجموعة من المنشآت.

ج. تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب لإجراء البيانات المالية.

د. عملة التقرير

هـ. مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

يـــتم عـــادة تلبيـــة المتطلبـــات فـــي الفقـــرة 46 تقـــديم عنـــاوين للصـــفحات وعنـــاوين مختصـــرة للأعمـــدة فـــي كـــل صـــفحة مـــن صـــفحات البيانـــات الماليـــة، والاجتهـــاد مطلـــوب لتحديـــد أفضـــل وســـيلة لتقـــديم هـــذه المعلومـــات، فعلـــى ســـبيل المثـــال عنـــدما تقـــرأ البيانـــات الماليـــة إلكترونيـــا فقـــد لا تســـتخدم صـــفحات مســـتقلة، وتقـــدم البنـــود المـــذكورة أعـــلاه عندئـــذ عـــددا مـــن المـــرات بمـــا يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة.

كثيـــرا مـــا يـــتم تســـهيل فهـــم البيانـــات الماليـــة بتقـــديم المعلومـــات بـــالآلاف أو ملايـــين وحـــدات عملـــة التقريـــر، ويعتبـــر هـــذا مقبـــولا مـــادام يـــتم الإفصـــاح عـــن مســـتوى الدقـــة فـــي العـــرض ولا يـــتم فقدان المعلومات ذات الصلة. [1]

7. **العرض والإفصاح:** يشترط معيار المحاسبة الدولي الأول الإفصاحات التالية:

أ. الأحكـــام –بخـــلاف تلـــك المتضـــمنة تقـــديرات (أنظـــر ب أدنـــاه)– التـــي قامـــت الإدارة بإصـــدارها أثنـــاء تطبيـــق السياســـات المحاســـبية للكيـــان ذات التـــأثير الأعظـــم علـــى المبـــالغ المعتـــرف بهـــا فـــي البيانـــات الماليـــة (مـــثلا حكـــم الإدارة عنـــد تقريـــر مـــا إذا كانـــت البيانـــات الماليـــة للاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق).

ب. الافتراضـــات الرئيســـية المتعلقـــة بالمســـتقبل والمصـــادر الرئيســـية الأخـــرى لعـــدم التأكـــد التقـــديري فـــي تـــاريخ الميزانيـــة العموميـــة، والتـــي تنطـــوي علـــى مخـــاطرة أحـــداث تعـــديل مـــادي فـــي المبالغ المرحلة الأصول والالتزامات أثناء العام الحالي.

تم حذف الإفصاحات التالية المطلوبة في النسخة السابقة للمعيار:

[1] نفس المرجع السابق، ص 356.

أ. نتـــائج الأنشـــطة التشـــغيلية والبنـــود الإنشـــائية والبنـــود المصـــرية فـــي صـــلب قائمـــة الدخلـــة بحظر المعيار المعادل الإفصاح عن " البنود غير العادية في البيانات المالية

ب. عدد موظفي الكيان

يتضـــمن المعيـــار كـــل المتطلبـــات التـــي ســـبق إنشـــاؤها فـــي المعـــايير الأخـــرى فيمـــا ينتقـــل بعـــرض بنـــود س ري معينـــة فـــي صـــلب الميزانيـــة العموميـــة و قائمـــة الـــدخل (ويجـــري تعـــديلات ضرورية في تلك المعايير) والبنود السطرية هي:

أ. الأصول البيولوجية

ب.، الأصـــول والالتزامـــات المتصـــلة بالضـــريبة الســـارية والتزامـــات الضـــريبية المؤجلـــة و أصول الضريبة المؤجلة

ج. مبلغ واحد يتضمن مجموع:

- الريح أو الخسارة بعد خصم الضرائب للعمليات الموقوفة –
- والمكســـب أو الخســـارة بعـــد الضـــرائب المعتـــرف بهـــا عنـــد القيـــاس إلـــى القيمـــة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب المعيار الدولي *IAS07*

يحـــل هـــذا المعيـــار المعـــدل محـــل المعيـــار المحاســـبي الـــدولي الســـابع والخـــاص بإعـــداد قائمـــة التغيـــرات فـــي المركـــز المـــالي، المعتمـــد مـــن قبـــل المجلـــس فـــي تشـــرين أول (أكتـــوبر) عـــام 1977. لقـــد أصـــبح المعيـــار المعـــدل ســـاري المفعـــول علـــى البيانـــات الماليـــة التـــي تغطـــي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الأول (يناير) 1994 أو بعد ذلك التاريخ.

حيـث يهـدف هـذا المعيـار إلـى التـزام المؤسسـات بتقـديم معلومـات عـن التغيـرات التقنيـة فـي النقديـة والتقنيـة المعادلـة، وذلـك بإعـداد قائمـة التـدفقات النقديـة ، لأن القـرارات الاقتصـادية لمسـتخدمي المعلومـات تتطلـب تنميـة قـدرة المؤسسـة علـى توليـد النقديـة والنقديـة المعادلـة و كذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك العلاقات.[1]

1. نطاق المعيار

إن المعلومـات المتعلقـة بالتـدفقات النقديـة لهـا عـدة فوائـد فـي حالـة اسـتخدام هـذه القائمـة مـع القـوائم الماليـة الأخـرى، فانـه يمكـن الحصـول علـى معلومـات تمكـن المسـتخدمين مـن تقيـيم التغيـرات فـي مـالي موجـودات المؤسسـة وهيكلهـا التمـويلي وقـدرتها فـي التـأثير علـى المقـادير وتوقيـت الحصـول علـى التـدفقات النقديـة، وتسـتخدم المعلومـات المتعلقـة بالتـدفقات النقديـة التاريخيـة غالبـا كمؤشـر يسـاعد فـي التنبـؤ بمقـادير وتوقيـت التـدفقات المسـتقبلية وتحديـد عوامـل التأكـد المرتبطـة بهـا. كمـا أنهـا تعتبـر مفيـدة فـي مراجعـة وتقيـيم دقـة التقـديرات الماضـية للتـدفقات النقديـة المسـتقبلية. وتفيـد المعلومـات المتعلقـة بالتـدفقات النقديـة فـي قيـاس قـدرة المؤسسـة علـى توليـد النقديـة ومـا يعادلهـا وكـذلك مسـاعدة المسـتخدمين علـى بنـاء نمـاذج تمكـنهم مـن عمـل تقـديرات والمقارنـات فيمـا يتعلـق بـالقيم الحاليـة التـدفقات النقديـة لمختلـف المؤسسات.

إن قائمـة التـدفقات النقديـة يجـب اسـتعمالها مـع العناصـر الأخـرى للقـوائم الماليـة قائمـة حسـاب النتيجـة والميزانيـة وذلـك فـي حالـة الاسـتثمار فـي آلـة عـن طريـق قـرض ، فقائمـة حسـاب نتيجـة تسـجيل اسـتنفاذ اهـتلاك الآلـة عـن طريـق الاهتلاكـات (لا تتعلـق بخـروج تـدفقات

[1] سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ضل معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص 67 .

الخزينـــة)، وتســـجيل كـــذلك فوائـــد القرض(وهـــو يتعلـــق بتـــدفق خـــارج الخزينـــة و جـــدول تـــدفقات الخزينـــة)، يفيـــد تـــدفقات الخزينـــة الخارجيـــة والمتعلقـــة بهـــذا القـــرض مـــن خـــلال عمـــلات الفـــرق والفائـــدة المتعلقـــة بـــه. وفـــي الأخيـــر تســـجل فـــي الميزانيـــة حيـــازة هـــذه الالـــة فـــي الأصـــول والـــدين في الخصوم.

2. مضمون قائمة النفقات النقدية [1]

حســـب المعيـــار المحاســـبي الـــدولي (IAS07) فـــان قائمـــة التـــدفقات النقديـــة يجـــب أن تظهـــر حركـــة النقديـــة خـــلال فتـــرة معينـــة مبوبـــة ومصـــنف حســـب الأنشـــطة المتعلقـــة بهـــا، وهـــي تـــدفقات مـــن الأنشـــطة التشـــغيلية والاســـتثمارية والتمويليـــة وهـــذا يفيـــد فـــي تقـــديم المعلومـــات تفيـــد المســـتخدمين فـــي تقـــدير أثـــر تلـــك الأنشـــطة علـــى الوضـــع المـــالي للمؤسســـة, ويمكـــن اســـتخدام هـــذه المعلومـــات فـــي تقيـــيم العادلـــة بـــين تلـــك الأنشـــطة وســـوف تبـــين فيمـــا يلـــي أنـــواع هـــذه الأنشطة و مضامينها:

– الأنشـــطة التشـــغيلية : وهـــي عبـــارة عـــن الأنشـــطة الرئيســـية المولـــدة لإيـــرادات المؤسســـة التشغيلية

– الأنشـــطة الاســـتثمارية : وتتمثـــل فـــي الأنشـــطة المتعلقـــة بالحصـــول علـــى أو الـــتخلص مـــن الموجـــودات طويلـــة الأجـــل بالإضـــافة إلـــى الاســـتثمارات الأخـــرى التـــي تعتبـــر نقديـــة مســـتقبلية، وترجع اهمية عرض التدفقات لتوضيح إلى مدي تم تخصيص الصادر

توليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية

[1] خالد كمال الجعرات ، **معايير التقارير المالية 2007 ، IFRS/IAS** ؛ دار الاثراء للنشر والتوزيع، الأردن؛2008.، ص 132.

– الأنشـــطة التمويليـــة: و هـــي عبـــارة عـــن الأنشـــطة التـــي ينـــتج عنهـــا تغيـــرات فـــي حجـــم مكونـــات الأمـــوال الخاصـــة والقـــروض الخاصـــة بالمؤسســـة، وهـــي تفيـــد فـــي التنبـــؤ بـــالحقوق المتعلقة بالنفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمؤسسة

بقـــي فـــي هـــذا الصـــدد أن نوضـــح بعـــض المصـــطلحات المســـتعملة والمتعلقـــة بالنقديـــة و النقدية المعادلة فيما يلي :

– النقدية: ويقصد بالنقدية الخزينة و الودائع تحت الطب.

– التدفقات النقدية: وتتمثل في تدفقات الداخلية والخارجية من النقدية وما يعادلها

– النقديـــة ومـــا يعادلهـــا : يمكـــن اعتبـــار الاســـتثمارات كنقديـــة عادلـــة إذا كانـــت قابلـــة للتحويـــل إلـــى مقـــدار معلـــوم مـــن النقديـــة ، وأن لا تكـــون عرضـــة لمخـــاطر هامـــة مـــن حيـــث التغيـــر فـــي قيمتهـــا، ولـــذلك فـــان أي اســـتثمارات يمكـــن اعتبارهـــا نقديـــة معادلـــة فقـــط إذا كانـــت ذات أجـــال تســـتحق فـــي حـــدود ثلاثـــة أشـــهر أو أقـــل مـــن تـــاريخ الحصـــول عليهـــا ، وحســـب هـــذا التعريـــف فإنه يستثنى الاستثمارات في الأسهم إلا إذا كانت تمثل في جوهرها نقدية معادلة.

3. الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية:[1]

أ– يجـــب تصـــنيف التـــدفقات النقديـــة المتعلقـــة بـــالبنود غيـــر العاديـــة كتشـــغيلية أوالاســـتثمارية أو تمويلية حسب واقعها ويجب الإفصاح عنها بشكل منفرد.

[1] خالد جمال الجعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص 140.

ب- وبالنسبة لسعر الصرف المستخدم في ترجمة العمليات التي تحدث بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة يجب أن يكون السعر السائد في تاريخ نشوء عملية التدفق النقدي.

ج- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة الأجنبية بأسعار الصرف السائدة عند نشوء عملية التدفق النقدية.

د- وفيما يتعلق بالتدفقات النقدية للشركات الزميلة والعقود المشتركة عند استخدام أسلوب الملكية، فإن قائمة التدفقات النقدية يجب أن تتضمن فقط التدفقات النقدية بين المستثمر والجهة المستثمر فيها، باستخدام أسلوب التوحيد النسبي *Proportionate Consolidation*، ويجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية حصة المتعاقد في التدفقات النقدية للجهة المستثمر فيها.

هـ. وبالنسبة للتدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة باقتناء المنشآت التابعة والتخلص منها ووحدات الأعمال الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل – أي في قائمة تدفقات نقدية منفصلة – وتصنيفها كنشاطات استثمارية، مع افصاحات إضافية أخرى تتعلق بإجمالي قيمة الشراء أو البيع، وكذلك إجمالي التدفقات النقدية المستلمة أو المدفوعة بعد استبعاد النقدية والنقدية المعادلة التي تعتبر جزء من عملية الاقتناء أو التخلص.

و. يجب الإبلاغ عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية مجملة وفق الفئة الغالبة للنقدية المستلمة أو الفئة الغالبة للنقدية المدفوعة ما عدا الحالات التالية التي يمكن أن يتم التقرير عنها بالصافي:

– النقديـــة المســـتلمة والمدفوعـــة بالنيابـــة عـــن العمـــلاء (علـــى ســـبيل المثـــال: اســـتلام وإعـــادة دفـــع الودائـــع تحـــت الطلـــب بواســـطة البنـــوك، النقديـــة التـــي يـــتم تحصـــيلها بالنيابـــة عـــن صاحب الممتلكات مع دفعها له).

– النقديـــة المســـتلمة والمدفوعـــة للبنـــود التـــي تتميـــز بمعـــدل عـــال للـــدوران، وقـــيم كبيـــرة وتـــواريخ اســـتحقاق قصـــيرة الأجـــل عـــادة أقـــل مـــن ثلاثـــة أشـــهر (علـــى ســـبيل المثـــال: الأعبـــاء والحاصـــلات التـــي تخـــص العمـــلاء الـــذين يســـتخدمون بطاقـــات ائتمـــان، وشـــراء وبيـــع الاستثمارات).

- ✓ النقدية المستلمة والمدفوعة المتعلقة بالودائع ذات تاريخ الاستحقاق الثابت.
- ✓ النقدية المستلمة مقدما والقروض الممنوحة للعملاء والمدفوعات المرتبطة بها.

ز. يجـــب اســـتثناء العمليـــات الاســـتثمارية والتمويليـــة التـــي لا تتطلـــب اســـتخداما النقديـــة مـــن قائمـــة التـــدفقات النقديـــة، ولكـــن يجـــب الإفصـــاح عنهـــا بشـــكل منفـــرد فـــي مكـــان آخـــر فـــي القـــوائم المالية.

ح– يجـــب الإفصـــاح عـــن مكونـــات النقديـــة والنقديـــة المعادلـــة، ويجـــب إعـــداد تســـوية لقيمهـــا يـــتم إرفاقها مع الميزانية.

ط. وبالنســـبة للنقديـــة والنقديـــة المعادلـــة الموجـــودة فـــي المنشـــأة والتـــي لا تكـــون قابلـــة للاســـتخدام فيجب الإفصاح عنها مع تعليق المنشأة على ذلك.

ي– لا تعتبر تجزئة الأسهم وتوزيعات الأسهم كأرباح من النشاطات النقدية.

ك– يمكن تصنيف الفوائد والتوزيعات المستلمة والمدفوعة كتدفقات نقدية

تشـــغيلية أو اســـتثمارية أو تمويليـــة، ويجـــب مراعـــاة الاتســـاق فـــي تصـــنيفها مـــن فتـــرة الأخـــرى ، وأمـــا بالنســـبة للتـــدفقات النقديـــة المتعلقـــة بضـــرائب الـــدخل فعـــادة مـــا يـــتم تصـــنيفها كنشـــاطات تشـــغيلية إلا إذا كانـــت مرتبطـــة بنشـــاطات اســـتثمارية أو تمويليـــة. لا يـــتم الإفصـــاح عـــن المعلومـــات التـــي تتعلـــق بـــبعض النشـــاطات الاســـتثمارية والتمويليـــة غيـــر النقديـــة نظـــرا لأهميتهـــا في فهم المركز النقدي للمنشأة ، وهذه النشاطات مثل:

- ✓ ممارسة السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
- ✓ استئجار الأصول استئجار تمويليا.

م. أمـــا فيمـــا يتعلـــق بالمشـــتقات كـــالعقود المســـتقبلية والعقـــود الآجلـــة ، فيـــتم تصـــنيفها كنشـــاطات اســـتثمارية، إلا إذا كانـــت مقتنـــاة للمتـــاجرة فيـــتم تصـــنيفها كأنشـــطة تشـــغيلية، وإذا كانـــت لأغراض التمويل فيتم تصنيفها كنشاطات تمويلية.

ن. يـــتم الإفصـــاح عـــن التـــدفقات النقديـــة المتعلقـــة بـــالبنود غيـــر العاديـــة بشـــكل منفصـــل، وذلـــك حتـــى تكتمـــل الصـــورة لـــدى قـــارئي قائمـــة التـــدفقات النقديـــة عـــن كافـــة النشـــاطات النقديـــة فـــي المنشأة.

المطلب الثالث: الافصاحات الأخرى المطلوبة

حسب ما رأينا في العرض السابق للقوائم المالية الرئيسية والمتمثلة في الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيير في الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية والملحق. التي ألزمت بها المؤسسات التي تعتمد وتتبنى معايير IFRS/IAS ، وهناك معلومات أخرى شملتها معايير IAS / IFRS يتطلب عرضها من أصناف معينة من المؤسسات الناشطة ، وذلك حسب توزيعها الجغرافي، الأنشطة التي تمارسها أو العلاقات مع الأطراف التي تتعامل معها وذلك ما سنتطرق له في العرض التالي .

1. الإفصاح القطاعي *IAS14:*

تبـــرز الحاجـــة إلـــى معلومـــات تفصـــيلية عـــن قطاعـــات المنشـــأة وأقســـامها، ســـواء كـــان للمـــوظفين أو المســـتثمرين أو المـــوردين أو الـــدائنين أو المســـاهمين وبـــاقي أصـــحاب العلاقـــة وذلـــك للتزويـــد بمعلومـــات ماليـــة علـــى أســـس غيـــر إجماليـــة عـــن أقســـام أو أجـــزاء أو قطاعـــات المنشـــأة إذا كانـــت تتضـــمن عـــددا مـــن الوحـــدات الفرعيـــة التـــي تـــم إيجادهـــا بنـــاء علـــى نظـــام تقســـيم أو تصـــنيف معـــين يـــرتبط بأعمالهـــا ونشـــاطاتها ، حيـــث يعتبـــر فهـــم النشـــاطات المتعلقـــة بالقطـــاع ضـــروريا لفهـــم نشـــاطات المنشـــأة خاصـــة عنـــدما لا يكـــون أداء القطاعـــات بـــذات الدرجة من الفعالية والكفاءة[1]

1.1 الهدف من المعيار:

إن هـــدف هـــذا المعيـــار وضـــع مبـــادئ لتقـــديم التقـــارير حـــول المعلومـــات الماليـــة حســـب القطـــاع – معلومـــات حـــول مختلـــف أنـــواع المنتجـــات والخـــدمات التـــي تنتجهـــا المنشـــأة ومختلـــف المناطق الجغرافية التي تعمل بها – لمساعدة مستخدمي القوائم المالية فيما يلي:

أ. فهم أفضل للأداء السابق للمنشاة.

ب. تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المنشأة.

ج. تكوين أحكام حول المنشأة ككل مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 173.

تـــوفر العديـــد مـــن المنشـــآت مجموعـــات مـــن المنتجـــات والخـــدمات أو تعمـــل فـــي منـــاطق جغرافيـــة خاضـــعة لمعـــدلات ربحيـــة وفـــرص نمـــو وإمكانيـــات مســـتقبلية ومخـــاطر مختلفـــة، وتعتبـــر المعلومـــات الخاصـــة بمختلـــف أنـــواع منتجـــات المنشـــأة وعملياتهـــا فـــي مختلـــف المنـــاطق الجغرافيـــة – كثيـــرا مـــا تســـمى معلومـــات القطاعـــات – مناســـبة لتقيـــيم مخـــاطر وعوائـــد منشـــأة متشـــعبة الأنشـــطة أو متعـــددة الجنســـيات إلا أنهـــا قـــد لا تكـــون قابلـــة للتحديـــد مـــن خـــلال مجمـــل البيانـــات، وعلـــى ذلـــك تعتبـــر معلومـــات القطاعـــات ضـــرورية إلـــى حـــد كبيـــر لتلبيـــة احتياجـــات مستخدمي القوائم المالية.[1]

2.1 القطاعات التي يتم التقرير عنها:

إن الشـــكل الرئيســـي لتقـــديم التقريـــر القطاعيـــة يحكمـــه مصـــدر و طبيعـــة مخـــاطر و عوائـــد المؤسســـة، فـــإذا كانـــت تتـــأثر وبشـــكل رئيســـي بالفروقـــات بـــين المنتجـــات والخـــدمات التـــي تنتجهـــا فـــإن الشـــكل الرئيســـي للتقريـــر يكـــون علـــى أســـاس قطاعـــات العمـــل مـــع تقـــديم التقـــارير الثانويـــة جغرافيـــا. أمـــا إذا كانـــت مخـــاطر وعوائـــد المؤسســـة تتـــأثر بشـــكل رئيســـي بحقيقـــة أنهـــا تعمـــل فـــي بلـــدان مختلفـــة أو منـــاطق جغرافيـــة أخـــرى فـــإن الشـــكل الرئيســـي لتقـــديم التقـــارير يكـــون علـــى أســـاس القطاعـــات الجغرافيـــة مـــع تقـــديم التقـــارير الثانويـــة حـــول قطاعـــات العمـــل. والتـــالي فانـــه يجـــب علـــى إدارة المؤسســـة تحديـــد مـــا إذا كانـــت عوائـــد و مخـــاطر المؤسســـة أكثـــر تعلـــق بالمنتجـــات و الخـــدمات التـــي تنتجهـــا، أو بالمنـــاطق الجغرافيـــة التـــي تعمـــل بهـــا. وبنـــاءا عليـــه فإنهـــا تختـــار أي القطـــاعين يكـــون الرئيســـي فـــي التقريـــر و الأخـــر يكـــون ثانويـــا. كمـــا يمكـــن دمـــج

[1] www.tarekmansour.com/maktaba/mo7sba-morg3a ،2019/05 / 20 ، 11,50

قطـــاعي عمـــل أو أكثـــر وكـــذلك بالنســـبة للقطاعـــات الجغرافيـــة، حيـــث تعتبـــر هـــذه القطاعـــات متشـــابكة إذا كانـــت تظهـــر أداء مـــالي متشـــابه علـــى المـــدى الطويـــل ويحـــدد قطـــاع العمـــل أو القطاع الجغرافي على انه قطاع تقدم عنه التقارير إذا ما تحقق مايلي:

– إذا بلـــغ إيـــراده مـــن المبيعـــات لعمـــلاء خـــارجيين ومـــن عمليـــات مـــع قطاعـــات أخـــرى 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الخارجي والداخلي من كافة القطاعات؛

– إذا بلغـــت نتيجـــة القطـــاع ســـواء رجحـــا أو خســـارة 10% وأكثـــر مـــن النتيجـــة مجتمعـــة لكافـــة القطاعات؛

– إذا بلغت أصول القطاع 10% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات.

ويجـــب أن يكـــون إعـــداد المعلومـــات القطاعيـــة متوافـــق مـــع السياســـات والطـــرق المحاســـبة المعتمـــدة لإعـــداد وعـــرض القـــوائم الماليـــة للمؤسســـة، حيـــث تتعلـــق هـــذه المعلومـــات بـــإيرادات و نتيجـــة أعمـــال القطـــاع، والتكلفـــة التـــي تـــم تكبـــدها للحصـــول علـــى موجـــودات الفتـــرة إضـــافة إلـــى الظـــروف الطارئـــة، ومجمـــوع مصـــروفات الاهـــتلاك المرتبطـــة بأصـــول القطـــاع. و ابتـــداء مـــن 1جـــانفي 2009 يســـري تطبيـــق معيـــار أخـــر معـــدل للمعيـــار الحـــالي. وهـــو القطاعـــات التشـــغيلية (IFRS08) الـــذي تـــم إصـــداره فـــي 2006 – 11 – 30 والـــذي يغطـــي النقـــاط الأساســـية التالية:

- ✓ ينطبق فقط على الشركات المدرجة في الأسواق المالية ؛
- ✓ يتضـــمن إفصـــاحا عـــن أقســـام الشـــركة التـــي تقـــوم ببيـــع منتجاتهـــا بشـــكل حصـــري إلـــى القطاعات التشغيلية ؛

- ✓ يتطلـــب تحديـــد القطاعـــات التشـــغيلية و يلـــزم الشـــركات بالإفصـــاح عـــن معلومـــات ماليـــة عن القطاعات المختلفة؛
- ✓ يلـــزم الشـــركة بالإفصـــاح عـــن كيفيـــة تحديـــد القطاعـــات التشـــغيلية، المنتجـــات والخـــدمات المقدمـــة للقطاعـــات، وأوجـــه الاخـــتلاف فـــي طـــرق القيـــاس المســـتخدمة فـــي القطاعـــات مقارنـــة مـــع طـــرق القيـــاس التـــي تســـتخدمها الشـــركة فـــي القـــوائم الماليـــة مـــن فتـــرة إلـــى أخرى.[1]

3.1 العناصر الواجب الافصاح عنها:

تضـــمن المعيـــار IAS 14 دلـــيلا مفصـــلا عـــن بنـــود الإيـــرادات والمصـــروفات التـــي يجـــب أن يتضـــمنها الإيـــراد القطـــاعي أو المصـــروفات القطاعيـــة، ويتطلـــب الإفصـــاح عمـــا يلـــي بالنسبة لقطاع المنشأة الأساسي:

• إيـــرادات المبيعـــات (مـــع التفريـــق بـــين الإيـــرادات الخارجيـــة وتلـــك التـــي نتجـــت عـــن العمليـــات المتداخلة بين القطاعات) .

نتيجة الأعمال.

- الأصول.
- أساس تسعير العمليات المتداخلة بين القطاعات.
- الالتزامات.
- إضافات رأس المال.
- الاهتلاكات.

[1] سفير محمد، مرجع سبق ذكره، ص 72.

- المصاريف غير النقدية غير الاهتلاك.
- الدخل وفق أسلوب الملكية .

ويشـمل الإيـراد القطـاعي المبيعـات مـن قطـاع إلـى آخـر، واسـتنادا إلـى المعيـار IAS 14 يجـب قيـاس التحـويلات بـين القطاعـات علـى أسـاس السـعر المسـتخدم فعليـا التسـعير هـذه التحويلات.

أما بالنسبة للقطاعات الثانوية فيتم الإفصاح عما يلي:

- الإيراد
- الأصول.
- إضافات رأس المال.

وهناك قضايا إفصاح أخرى تطرق إليها المعيار وهي:

- يتطلب الإفصاح عن الإيرادات الخارجية للقطاع الذي لا يبدو قطاع إبلاغي

لأن معظـم مبيعاتـه هـي مبيعـات داخليـة مـع القطاعـات الأخـرى ولكـن لـم تبلـغ المبيعات الخارجية لأي منها نسبة 10% أو أكثر من الإيرادات الموحدة.

- هناك أيضا بعض متطلبات الإفصاح للتغيرات في السياسات المحاسبية

القطاعية.

- إذا كـان هنـاك تغيـر فـي كيفيـة تحديـد القطاعـات فيجـب إعـادة تصـوير المعلومـات الخاصـة بـالفترات الماضـية، وإذا لـم يكـن ذلـك عمليـا فيجـب الإفصـاح عـن بيانـات القطاع على الأسس الجديدة والقديمة لتحديد القطاعات في سنة التغيير .

- يتطلـــب أيضـــا الإفصـــاح عـــن أنـــواع المنتجـــات والخـــدمات المشـــمولة فـــي كـــل قطـــاع اعمـــال إبلاغـــي ومكونـــات كـــل قطـــاع إبلاغـــى جغرافـــي ســـواء كانـــت القطاعـــات أساســـية أو ثانوية.[1]

2. التقارير المالية المؤقتة *IAS34*:

اعتمـد هـذا المعيـار مـن قبـل لجنـة معـايير المحاسـبة الدوليـة وأصـبح نافـذ المفعـول ابتـداء مـن 1999/ 01 / 01 . ولـم يحـدد المعيـار بشـكل إلزامـي أي مؤسسـة لنشـر قـوائم ماليـة مرحليـة أو عـدد مـرات ذلـك، بـل تـرك الأمـر للحكومـات الوطنيـة والجهـات التـي تـنظم أسـواق الأوراق الماليـة والهيئـات المحاسـبية. حيـث تتمثـل القـوائم المرحليـة فـي القـوائم التـي يـتم إعـدادها لفتـرات أقـل مـن سـنة وتحتـوي علـى مجموعـة كاملـة أو مختصـرة مـن القـوائم الماليـة للمؤسسـة، وهـدف هـذه القـوائم هـو أمـداد مسـتخدمي القـوائم بالمزيـد مـن المعلومـات فـي أوقـات متقاربـة لاتخـاذ قـرارات الاسـتثمار والإقـراض. إضـافة إلـى معلومـات متعلقـة بالجوانـب العمليـة والموسـمية. وحسـب الفقـرة (06) مـن هـذا المعيـار ولأجـل مصـلحة التوقيـت المناسـب و اعتبـارات التكلفـة ولتجنـب تكـرار المعلومـات التـي صـدرت عـن المؤسسـة فـي القـوائم الماليـة، فإنـه يحـدد هـذا المعيـار الحـد الأدنـى مـن محتـوى التقريـر المـالي المرحلـي علـى أنـه يشـمل قـوائم ماليـة مختصـرة وإيضـاحات تفسـيرية، حيـث يعـين التقريـر المرحلـي بتقـديم تحـديث لأخـر مجموعـة مـن القـوائم الماليـة السـنوية، وتبعـا لـذلك فهـو يركـز علـى الأنشـطة والأحـداث والظـروف الجديـدة ولا يكـرر المعلومـات التـي جـرى الإفصـاح عنهـا سـابقا. وإذا قـررت أو التزمـت أي مؤسسـة بتقـديم قـوائم ماليـة مرحليـة، فيجـب أن تكـون هـذه الأخيـرة متماثلـة مـع

[1] خالد جمال جعرات ، **مرجع سبق ذكره**، ص 178.

متطلبـــات المعيـــار(IAS34). وفيمـــا يخـــص مكونـــات القـــوائم الماليـــة فيجـــب أن يتضـــمن كحـــد وقـــف الفقـــرة (08) مـــن (IAS34) ، الميزانيـــة المختصـــرة ، قائمـــة حســـاب النتيجـــة المختصـــرة ، عـــرض مختصـــر بـــين التغيـــرات فـــي الأمـــوال الخاصـــة أو ، بيـــان تـــدفق نقـــدي مختصـــر ، ملحق تفسيري وعلى المؤسسة.[1]

1.2 الهدف من المعيار:

إن الهـــدف مـــن هـــذا المعيـــار بيـــان الحـــد الأدنـــى مـــن محتـــوى التقريـــر المـــالي المرحلـــي وبيـــان مبـــادئ الاعتـــراف والقيـــاس فـــي البيانـــات الماليـــة الكاملـــة أو المختصـــرة لفتـــرة مرحليـــة. إن تقـــديم التقـــارير الماليـــة المرحليـــة الموثـــوق بهـــا وفـــي حيينهـــا يحســـن مـــن قـــدرة المســـتثمرين و الـــدائنين والجهـــات الأخـــرى علـــى إدراك قـــدرة المنشـــأة علـــى تحقيـــق الأربـــاح التـــدفقات النقديـــة ومركزها المالية وسيولتها.[2]

2.2 نطاق هذا المعيار:

1- لا يحـــدد هـــذا المعيـــار بشـــكل إلزامـــي المنشـــات التـــي يجـــب أن يطلـــب منهـــا نشـــر تقـــارير ماليـــة مرحليـــة، وعـــدد مـــرات ذلـــك ، أو فـــي أي وقـــت بعـــد نهايـــة الفتـــرة المرحليـــة، علـــى أن الحكومـــات و واضـــعو أنظمـــة الأوراق الماليـــة وأســـواق الأوراق الماليـــة والهيئـــات المحاســـبية كثيـــرا مـــا تطلـــب مـــن المنشـــآت التـــي يـــتم تـــداول أوراقهـــا الماليـــة الخاصـــة بالـــدين أو حقـــوق الملكيـــة فـــي ســـوق الأوراق الماليـــة نشـــر تقـــارير ماليـــة مرحليـــة، وينطبـــق هـــذا المعيـــار إذا طلـــب مـــن المنشـــأة أو هـــي اختـــار نشـــر تقريـــر مـــالي بموجـــب معـــايير المحاســـبة الـــدولي ،

[1] سفير محمد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] IAS34،Article(03)

وتشـــجع لجنـــة معـــايير المحاســـبة الدوليـــة المنشـــات المتداولـــة أســـهمها فـــي ســـوق الأوراق الماليـــة علـــى تقـــديم تقـــارير ماليـــة مرحليـــة تتفـــق مـــع مبـــادئ الاعتـــراف والقيـــاس والإفصـــاح المـــذكورة فـــي هـــذا المعيـــار، وبالتحديـــد تشـــجع اللجنـــة المنشـــآت المتداولـــة أســـهمها فـــي ســـوق الأوراق المالية على ما يلي :

أ- تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية.

ب – تقـــديم تقاريرهـــا الماليـــة المرحليـــة خـــلال فتـــرة لا تزيـــد عـــن 60 يومـــا مـــن نهايـــة الفترة المرحلية .

2- يـتم تقيـيم كـل تقريـر مـالي ، سـواء كـان سـنويا أو مرحليـا كمـا هـو فيمـا يتعلـق بمـدى امتثالـه لمعـــايير المحاســـبة الدوليـــة، وحقيقـــة أن المنشـــأة قـــد لا تكـــون قـــد قـــدمت تقـــارير ماليـــة مرحليـــة خـــلال ســـنة ماليـــة معينـــة أو أنهـــا قـــدمت تقـــارير ماليـــة مرحليـــة لا تمتثـــل لهـــذا المعيـــار لا يحـــول دون أن تكـــون البيانـــات الماليـــة الســـنوية للمنشـــأة ممتثلـــة لمعـــايير المحاســـبة الدوليـــة إذا كانت خلافا لذلك ممتثلة لها.

3- إذا وصـــف تقريـــر مـــالي مرحلـــي لمنشـــأة أنـــه ممتثـــل لمعـــايير المحاســـبة الدوليـــة فإنـــه يجـــب أن يمتثـــل لكافـــة متطلبـــات هـــذا المعيـــار، وتتطلـــب الفقـــرة 19 إفصـــاحات معينـــة بهـــذا الخصوص.[1]

3.2 الافصاحات المطلوبة في القوائم المؤقتة (المرحلية):

كحـــد ادن الإفصـــاح فـــي ملحـــق القـــوائم الماليـــة المرحليـــة عـــن أيـــة أحـــداث و معـــاملات تعتبـــر مهمة لفهم الفترة المرحلية الحالية منها:

[1]، IAS34 Article(03)

- بيـــان يفيـــد بـــان نفـــس السياســـات المحاســـبية وطـــرق الحســـاب يـــتم إتباعهـــا فـــي إعـــداد القـــوائم الماليـــة المرحليـــة بالمقارنـــة مـــع أحـــداث القـــوائم الماليـــة الســـنوية، وإذا كـــان هنـــاك تغير يجب وصفه و تبيين أثره؛
- ملاحظات تفسيرية بشان موسمية وتكرار العمليات المرحلية؛
- طبيعـــة و مبلـــغ العناصـــر التـــي تـــؤثر علـــى الموجـــودات والمطلوبـــات والعناصـــر الأخرى؛
- طبيعـــة ومقـــدار التغيـــرات فـــي تقـــديرات المبـــالغ الـــواردة فـــي القـــوائم الماليـــة الســـابقة ومـــا إذا كان لهذه التغيرات اثر على الفترة المرحلية الحالية؛
- إصدارات و إعادة شراء و تسديدات الأوراق المالية الخاصة بديون الملكية ؛
- الأحـــداث الماديـــة اللاحقـــة لنهايـــة الفتـــرة المرحليـــة التـــي لـــم يـــتم إظهارهـــا فـــي القـــوائم المالية المرحلية؛
- أثـــر التغيـــر فـــي تكـــوين المؤسســـة أثنـــاء الفتـــرة المرحليـــة بمـــا فـــي ذلـــك دمـــج المؤسســـة وامتلاك أو بيع شركات تابعة والاستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة؛
- التغير في المطلوبات أو الموجودات الطارئة منذ تاريخ أخر ميزانية .

وفيمـــا يتعلـــق بالمؤسســـات التـــي تقـــوم بإعـــداد القـــوائم الماليـــة الســـنوية الموحـــدة فيجـــب إعـــداد التقـــارير المرحليـــة موحـــدة كـــذلك، علـــى أســـاس أن القـــوائم الســـنوية للأحداث قد تمت على أساس موحد.

3. التقارير المالية عن الأطراف ذات العلاقة *IAS24* :

لـم تعـد المنشـآت تقتصـر علـى علاقاتهـا مـع المنشـآت الأخـرى علـى علاقـات المديونيـة والدائنيـة بـالبيع والشـراء، بـل أصـبحت هنـاك علاقـات أخـرى تـربط المنشـآت بعضـها مـع بعـض لتحقيـق مصـالح معينـة، منهـا التخفيـف مـن حـدة المنافسـة وتقويـة المركـز المـالي والإداري، وتحقيـق التكامـل الرأسـي والأفقـي، وممارسـة السـيطرة والتـأثير الهـام، إلـى غيـر ذلـك من العلاقات التي تصب في مصالح المنشآت.

إضـافة إلـى ذلـك فـإن هنـاك علاقـات قـد تكـون مقصـودة للوصـول إلـى مركـز مـالي قـوي ونتيجـة أعمـال ايجابيـة ولكنهـا كلهـا صـورية بحكـم الأطـراف التـي تمـت معهـا العمليـات التـي نشـأت فـي المنشـأة، فقـد تكـون هـذه العمليـات نشـأت مـع مـدراء للشـركة أو أقـارب لهـم أو منشآت تربطها بهذه المنشأة علاقة تبادل مصالح أو شركات زميلة أو تابعة وغير ذلك.

ولعـل هـذه العلاقـات لهـا مـن القواعـد المحاسـبية مـا لهـا لكـي تحكمهـا وتحـدد كيفيـة التعامـل المحاسـبي مـع العمليـات المتبادلـة بـين هـذه المنشـآت، إضـافة إلـى وجـوب الإفصـاح عـن حقيقـة العلاقـات بـين المنشـآت، لكـي يـتم اتخـاذ القـرارات مـن قبـل أصـحاب العلاقـة علـى ضـوء معلومـات واضـحة وشـفافة وموثوقـة. ولقـد جـاء المعيـار IAS 24 للتأكيـد علـى أن القـوائم الماليـة للمنشـآت ذات العلاقـة تحتـوي علـى الافصـاحات اللازمـة لجلـب الانتبـاه لإمكانيـة تـأثير المركـز مـالي والـربح والخسـارة بوجـود أطـراف ذات علاقـة وبعمليـات وأرصـدة قائمة لتلك الأطراف.[1]

[1] خالد جمال جعرات، مرجع سبق ذكره، ص 245.

حيـــث عـــرف هـــذا المعيـــار الأطـــراف ذات علاقـــة: " هـــي الأطـــراف التـــي يكـــون لطـــرف معـــين القـــدرة علـــى الســـيطرة علـــى طـــرف آخـــر أو ممارســـة تـــأثير هـــام أو ســـيطرة مشـــتركة عليـــه وذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية. "

ويعد الطرف ذو علاقة بالمنشأة في الحالات التالية :

- إذا كـــان الطـــرف يســـيطر بشـــكل مباشـــر أو غيـــر مباشـــر ، أو تحـــت ســـيطرة ، أو تحـــت سيطرة مشتركة للمنشأة.
- إذا كان له نصيب في المنشأة مما يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة .
- له سيطرة مشتركة على المنشأة .
- كان الطرف شركة شقيقة للمنشأة وفقا للمعيار 28
- كان الطرف مشروع مشترك والمنشأة شريك له وفق المعيار 31
- 6-كان الطرف عضوا أساسيا في الإدارة العليا في المنشأة أو شركتها الأم .
- إذا كان الطرف ذو العلاقة عضواً قريباً لعائلة شخص مشار غليه في البند 1 أو 6
- إذا كـــان الطـــرف ذو العلاقـــة منشـــأة تحـــت الســـيطرة أو الســـيطرة المشـــتركة أو التـــأثير الهـــام لأشـــخاص مـــن الفقـــرة 6 أو 7 بمـــا يملكونـــه مـــن قـــوة تصـــويت هامـــة بشـــكل مباشـــر أو غيـــر مباشر
- إذا كـــان الطـــرف ذو العلاقـــة نظامـــا مســـتقلا عـــن المنشـــأة لمزايـــا ومعاشـــات التقاعـــد لصـــالح العاملين في المنشآت أو أي منشأة لها علاقة بالمنشأة . [1]

[1] IAS 24، Article (06).

الافصاحات المطلوبة وفق هذا المعيار:

يعتبـــر الإفصـــاح هـــو محـــور المعيـــار IAS 24 حيـــث بوجـــود العلاقـــات التـــي تتحقـــق معهـــا العلاقة بين الأطراف كما تم التطرق إليها آنفا، فيجب معها الإفصاح عن الأمور التالية:

- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة: بغض النظر عن وجود

عمليـــات بـــين الشـــركة القابضـــة والشـــركة التابعـــة فيجـــب علـــى المنشـــأة الإفصـــاح عـــن اســـم شـــركتها القابضـــة، وإذا كانـــت مختلفـــة، فيـــتم الإفصـــاح عـــن المنشـــأة ذات الســـيطرة المحتملـــة عليهـــا، وإذا لـــم يـــتم إصـــدار قـــوائم ماليـــة ذات اســـتخدام عـــام بواســـطة الشـــركة القابضـــة أو المنشـــأة ذات الســـيطرة المحتملـــة عليهـــا فيـــتم الإفصـــاح عـــن اســـم ثـــاني شـــركة قابضـــة رئيســـية تقوم بذلك.

- تعويض الإدارة : يتم الإفصاح عن إجمالي التعويضات للموظفين الإداريين

الرئيسيين وكذلك عن المنافع التالية :

- ✓ منافع الموظفين قصيرة الأجل.
- ✓ منافع ما بعد الخدمة .
- ✓ أي منافع أخرى طويلة الأجل.
- ✓ منافع إنهاء الخدمات.
- ✓ منافع تعويض حقوق الملكية.

- العمليات بين الأطراف ذات العلاقة

إذا كانـــت هنـــاك معـــاملات بـــين الأطـــراف ذات العلاقـــة فيـــتم الإفصـــاح عـــن طبيعـــة العلاقـــة بـــين هـــذه الأطـــراف وكـــذلك معلومـــات عـــن العمليـــات والأرصـــدة القائمـــة الضـــرورية لفهـــم الأثـــر المحتمـــل لتلـــك العلاقـــة علـــى القـــوائم الماليـــة، ويـــتم الإفصـــاح عـــن ذلـــك بشـــكل منفصـــل لكل مجموعة من مجموعات الأطراف ذات العلاقة ويشمل ذلك ما يلي:

- ✓ قيمة العمليات.
- ✓ قيمة الأرصدة القائمة بما في ذلك الشروط والكفالات.
- ✓ مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها المرتبطة بالأرصدة القائمة.
- ✓ المصروف المعترف به خلال الفترة المتعلق بالديون المعدومة أو الديون

المشكوك في تحصيلها والمتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.

وفيمـــا يلـــي أمثلـــة علـــى أنـــواع العمليـــات التـــي يـــتم الإفصـــاح عنهـــا إذا كانـــت مـــع أطـــراف ذات علاقة :

- ✓ مشتريات ومبيعات البضائع.
- ✓ مشتريات ومبيعات الأصول والممتلكات.
- ✓ تقديم أو استلام الخدمات.
- ✓ الإيجارات.
- ✓ تحويلات خدمات البحث والتطوير.
- ✓ التحويلات بموجب اتفاقيات مرخصة.
- ✓ التحويلات بموجب ترتيبات تمويلية (بما في ذلك القروض وحقوق الملك

المرتبطة بالنقدية أو ما في حكمها).

- ✓ مخصصات الكفالات أو الضمانات.
- ✓ إطفاء الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو بواسطة المنشأة بالنيابة عن طرف

آخر.

ويجـــب الإفصـــاح عمـــا يفيـــد بوجـــود عمليـــات مـــع طـــرف ذي علاقـــة بشـــروط مماثلـــة لتلك التي تنشأ بموجب عملية تبادل حقيقية إذا كانت هذه الشروط قد تم إثباتها.[1]

[1] خالد جمال الجعرات، نفس المرجع السابق، ص 247

خلاصة الفصل:

بعـــد التعـــرض إلـــى القيـــاس المحاســـبي فـــي القـــوائم الماليـــة ،والتطـــرق إلـــى القـــوائم الماليـــة ومحتوياتهـــا نخلـــص إلـــى أن القـــوائم الماليـــة هـــي بمثابـــة المـــرآة العاكســـة لنشـــاط المؤسســـة فـــي فتـــرات معينـــة ،وهـــي تلبـــي احتياجـــات مســـتخدميها مـــن الفئـــات غيـــر المتجانســـة لاتخـــاذ القـــرارات الصـــائبة ، ليبـــرز هنـــا دور الإفصـــاح المحاســـبي فـــي الإضـــفاء علـــى القـــوائم الماليـــة مزيـــدا مـــن المصـــداقية و الموثوقيـــة التـــي علـــى المخرجـــات المحاســـبية حتـــى تحقـــق الأهـــداف المرجـــوة مـــن ورائهـــا، الأمـــر الـــذي يـــؤدي بالمؤسســـات إلـــى الإفصـــاح عـــن بياناتهـــا الماليـــة لبـــث الثقـــة فـــي نفـــوس المتعـــاملين الـــذين يشـــكلون مكانـــة المؤسســـة فـــي الأســـواق الأمـــر الـــذي أدى بالهيئـــات المختصـــة بالمحاســـبة إلـــى البحـــث عـــن نمـــاذج القيـــاس المناســـبة وطـــرق إفصـــاح ملائمـــة لتجنـــب الغموض و التعقيد.

الـفـصل الـثـانـي

الفصل الثالث : الدراسة الحالة اتصالات الجزائر

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى محاولة من الاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية القوائم المالية المعدة حسب معايير محاسبة دولية ، ولقد استخدمنا أسلوب اسبيان المقابلة، وذلك لاختبار الفرضيات الموضوع من خلال استمارة الاستبيان ، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر

بعدما تطرقنا في الفصل السابق لكل من القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية والإفصاح المحاسبي من الناحية النظرية، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط ما جاء في الجانب النظري على مؤسسة اتصالات الجزائر– مديرية بسكرة –.

و نظرا لأهمية هذا الموضوع سنقوم بدراسته من خلال التطرق إل القوائم المالية وكيفية الإفصاح عنها في مؤسسة اتصالات الجزائر – مديرية بسكرة–، من خلال مبحثين:

- ✓ **المبحث الأول:** تقديم عام لمؤسسة إتصالات الجزائر
- ✓ **المبحث الثاني:** منهجية وتحليل نتائج الدراسة

✓ **المبحث الأول:** تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر

المطلب الأول:تعريف بالمؤسسة محل الدراسة (اتصالات الجزائر)

1. نبذة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر:

وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد و المواصلات. و قد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000.

جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد و المواصلات و كرس الفصل بين نشاطي التنظيم و استغلال و تسيير الشبكات.

و تطبيقا لهذا المبدأ، تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا و ماليا و متعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة" بريد الجزائر"و ثانيهما بالاتصالات ممثلة في "**اتصالات الجزائر**".

و في إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001 بيع رخصة لإقامة و استغلال شبكة للهاتف النقال وأستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات VSAT و شبكة الربط المحلي في المناطق الريفية.

كما شمل فتح السوق كذلك الدارات الدولية في 2003 و الربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004. و بالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005، و ذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية و لقواعد المنافسة. و في نفس الوقت، تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

❖ **قانون 2000/03 وميلاد اتصالات الجزائر**

نص القرار 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذالك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، إذ وبعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات.

بعد أزيد من عاميين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال تبعت القرار 2000/03، أضحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003.

❖ **01 جانفي 2003 الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر:**

كان على اتصالات الجزائر و إطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته مند الاستقلال. لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم، فيه المنافسة شرسة البقاء فيها للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

2.الإطار القانوني لمؤسسة اتصالات الجزائر

اتصالات الجزائر، مؤسسة عمومية ذات أسهم برأس مال تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر.

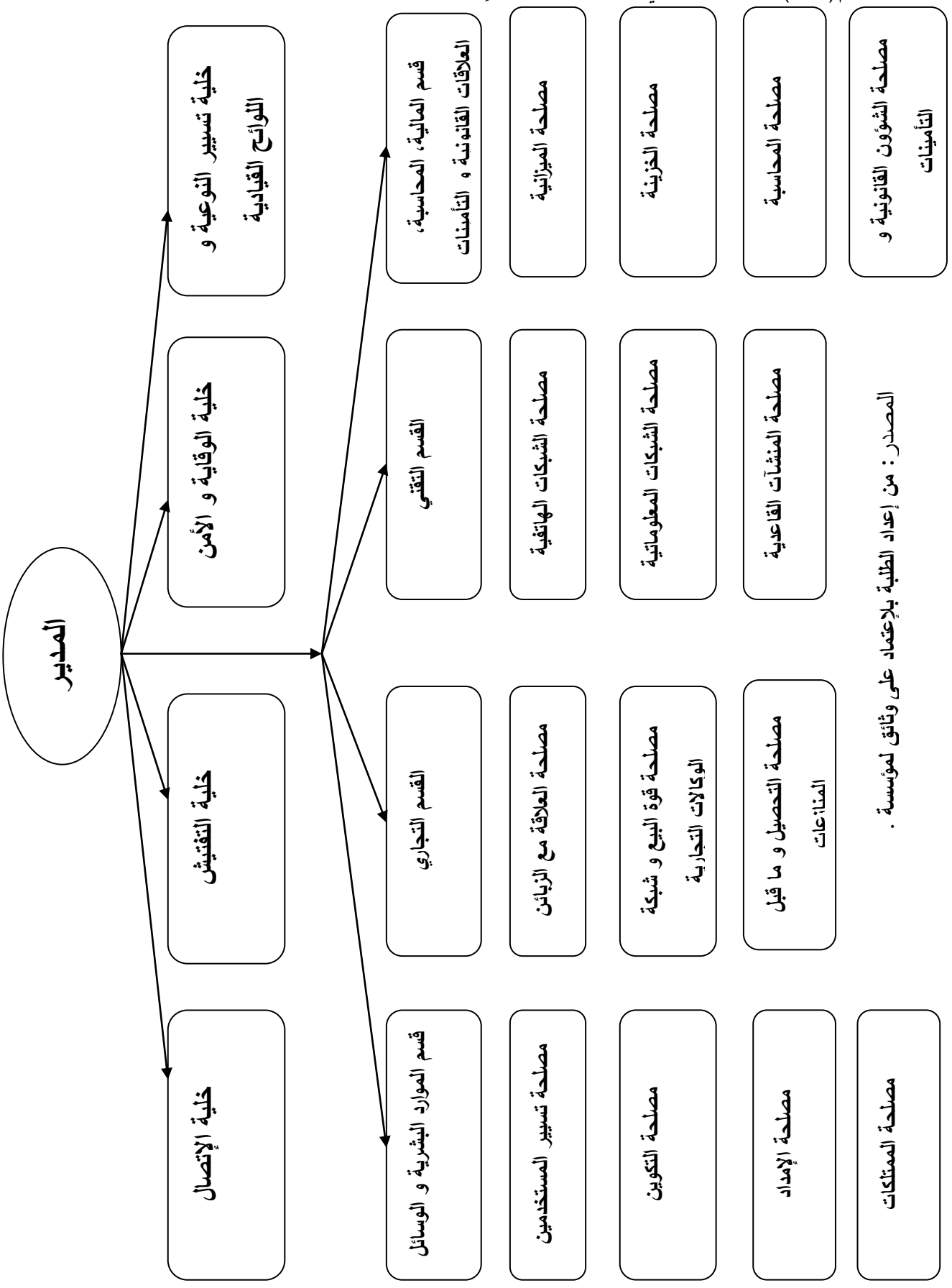
تأسست وفق قانون 2000/03 المؤرخ في 05 أغسطس أوت سنة 2000 المحدد للقواعد العامة للبريد والمواصلات ، فضلا عن قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE) بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية أطلق عليها اسم " **اتصالات الجزائر**". وفق هذا المرسوم الذي حدد نظام مؤسسة عمومية اقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم براسمال اجتماعي المقدر بـ **50.000.000.000**دينار جزائري والمسجلة في المركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم **02B 0018083**.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

بالإضافة إلى كونها متعامل المتعاملين والرائد في مجال الاتصالات في الجزائر، تعتبر اتصالات الجزائر من أكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة مناطق الوطن فهي تشمل كل شبر من هذه الجزائر، وذالك من خلال هيكلتها.

فاتصالات الجزائر تعتمد في هيكلتها على منطق الشمولية أي إيصال منتوجها إلى أبعد نقطة من هذه البلاد . فاتصالات الجزائر تسيرها مديرية عامة مقرها الجزائر العاصمة و12 مديرية جهوية : لكل من (الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، ورقلة، بشار، الشلف، باتنة، تيزي وزو، البليدة، تلمسان)، وتحتوي هذه المديريات الجهوية على مديريات ولائية أين تتواجد اتصالات الجزائر في 48 ولاية بمديريات ولائية إضافة إلى مديريتين إضافتين للعاصمة بمجموع 50 مديرية عبر التراب الوطني، من جهتها هذه المديريات الولائية تحتوي على وكالات تجارية "ومراكز هاتفية .

الشكل رقم(05)الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لإتصالات الجزائر – بسكرة



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق لمؤسسة .

نظرا لتربصنا في قسم المحاسبة، المالية، الميزانية، الشؤون القانونية و التأمينات سوف نقوم بإعطاء نظرة عن كل مصلحة.

- **مصلحة المحاسبة:**

تقوم مصلحة المحاسبة بتسجيل كل العمليات المالية و تحويلها الى محاسبة خلال السنة المالية (دورة النشاط). وتقوم بأعمال نهاية السنة من تسوية و جرد للوضعيات المالية خلال الدورة المحاسبية (ن)

- تسجيل العمليات المحاسبية و متابعتها كل شهر.
- تقييد العمليات في الدفاتر المحاسبية القانونية بصفة منتظمة.
- متابعة الحسابات المحاسبية و إعطاء أكثر توضيح مع الوثائق اللازمة.
- ترتيب التسجيلات المحاسبية كل شهر حسب اليوميات المدرجة.
- تستعين المصلحة في عملياتها المحاسبية ببرنامج محاسبي يعمل بشبكة متصلة مع مركز المحاسبة بالجزائر العاصمة (المديرية العامة)

- **مصلحة المالية:**

هي مصلحة تابعة الى قسم المحاسبة، المالية، الميزانية، العلاقات القانونية و التأمينات و يمكن تلخيص عمل هذه المصلحة في النقاط الآتية:

- عملية تسديد المستحقات و تتمثل هذه المستحقات في كل مصاريف المؤسسة و يتم التسديد بواسطة شيك أو شيك بنكي أو التحويل او نقدا حسب طبيعة و مبلغ السداد.
- متابعة حركة الحسابات البنكية و الحسابات الجارية و الصندوق للشركة و ذلك بتسجيل حركة هذه الحسابات يوميا في دفاتر خاصة، دفتر الحساب البنكي للمصاريف، دفتر الحساب البنكي

للإيرادات، دفتر الحساب الجاري للمصاريف، دفتر الصندوق و إنهاء الأرصدة في نهاية كل شهر بالنسبة لكل حساب.

- القيام بالمقاربات لكل من الحساب البنكي للمصاريف و الحساب البنكي للإيرادات و الحساب الجاري للمصاريف.

♦ **مصلحة الميزانية:**

تقوم مصلحة الميزانية بدراسة التقديرات للسنة المالية للمؤسسة بناءا على:

- متطلبات العام الماضي للمؤسسة.
- احتياجات كل مصلحة في المؤسسة حسب تجديدات و متطلبات العمل في كل من جانبي التثبيتات بكل أنواعها و التجهيزات بكل حساباتها.

ثم في كل شهر تقوم مصالح المؤسسة بإيداع طلب الموافقة على القيام بمشروع ما أو شراء..الخ، لدى مصلحة الميزانية ثم تدرس هذه الأخيرة قدرتها على تمويل هذا الطلب وفي حالة الموافقة تقوم المصلحة المعنية بالمشروع بإيداع الملف لدى المصلحة الميزانية لدراسته و معالجته، ثم تقوم مصلحة الميزانية بإدخال تلك المبالغ في التقديرات الشهرية التي ستقوم بطلبها.

♦ **مصلحة الشؤون القانونية والمنازعات و التأمين:**

تتكون هذه المصلحة من خليتين

أ- خلية الشؤون القانونية و المنازعات

ب- خلية التأمين

- <u>المهام المخولة لمصلحة الشؤون القانونية و المنازعات:</u>

- تتمثل المهمة الأولى لهذه الخلية هي الدفاع عن مصالح المؤسسة أمام الهيئات القضائية المختلفة (محكمة، مجلس، محكمة إدارية، محكمة عليا و مجلس الدولة) و غيرها

من بين المشاكل التي تتلقاها الشركة يوميا: اعتداءات الغير عن الكوابل الهاتفية العمدية منها و غير العمدية، فبمجرد إبلاغ الخلية بالاعتداء تقوم بالإجراءات اللازمة من إلزام المتسبب في الضرر (قطع كابل مثلا) بالتعويض عن الخسائر المادية التي ألحقت بالكوابل وديا أو باللجؤ إلى العدالة إن إقتضى الأمر ذلك.

- و من صلاحياتها أيضا المتابعة القضائية للزبائن الذين يرفضوا تسديد فواتيرهم الهاتفية بعد الإعذارات القانونية.

- كما تشرف حاليا على مراجعة كل الصفقات المبرمة بين إتصالات الجزائر و غيرها من المؤسسات أو المقاولات الأخرى و مراعات سلامتها من الناحية القانونية.

- المهام المخولة لمصلحة التأمين:

تبرم شركة اتصالات الجزائر عقود تأمين سنوية من أجل تأمين ممتلكاتها مع شركتين وطنيتين و هما:

- شركة التأمين **CAAT**
- شركة التأمين **SAA**

و من بين الممتلكات المؤمنة: الكوابل بأنواعه، أجهزة الإعلام الآلي، السيارات ...الخ، و يكون التأمين ضد الحريق و السرقة إن كان المتسبب فيها مجهولا، و ضد الكوارث الطبيعية.

مهام موظفين الوكالة التجارية :

1- المدير(ACTEL ‘ L)

- الحرص على السير الحسن للمؤسسة ورضا الزبائن .
- تطبيق الأوامر والوقوف على إتمامها بكل حزم .
- العمل بتنسيق التام مع مختلف الهيئات والمواقع المركزية و العملياتية .

- الحرص على إعداد الأفراد بكل الأدوات اللازمة لأداء مها مهم.

2- مشرف المكاتب الأمامية (Le superviseur front office) :

- الحرص على الإنتقال الحسن للمعلومات بين أفراد فريقه .
- تحفيز و تأطير الفريق للوصول إلى الأهداف المسطرة وزيادة المبيعات .
- احترام القانون التجاري في التعامل مع الزبائن والتزام بالثقة في تبادل المعلومات .
- الحرص على صعود المعلومات والتقارير للنشاطات المعتمدة إلى المدير .

3- مكتب الاستقبال وتوجيه :

- استقبال العملاء .
- إعلام الزبائن بالخدمات و المنتوجات الموجودة في اتصالات الجزائر (تخفيضات، عروض .....) .
- إكمال ملف الزبائن ووضعه في قاعدة البيانات الخاصة (أخذ وتسجيل أرقامهم الخاصة) .
- مرافق الزبائن على مستوي Actel .
- التكلف بانشغالات الزبون (معلومات، بيع ...) .
- الحرص على إلقاء خطاب تجاري مقنع وصادق .
- توضيح والإلمام بجميع عقود الزبائن المتاحة (TLP , 4G , LTE , ADSL ....) .

4- **الصندوق : (Caissier)**

تتمثل مهامه في :

- إنشاء سجل للتعاملات المالية المتعلقة بالمنتجات المبيعة من طرف ACTEL .

- صنع حوالات الإيداع .

- بيع بطاقات إعادة تعبئة ,4G LTE,ADSL.....

5- مكتب تقني تجاري :

- نصح الزبائن بالجانب التقني لمنتجات وعروض AT .

- الاعتناء بشكاوي الزبائن (تحليل المشكلة, تبليغ GAIA .

- ضمان التنسيق مع المراكز التقنية للتكفل بطلبات الزبائن فيما يخص بلاغات الإزعاج .

- إكمال ملف الزبائن في نظام المعلومات

6 – مصلحة المالية :

- ضمان حسن تبادل المعلومات بين أعضاء الفريق .

- تقييم حالة الصرف في المكاتب البريدية

- مراقبة سجل الخزينة وضمان إيداع الإيرادات اليومية في حساب المؤسسة .

- تحليل تطورات و المؤشرات المالية (قيمة الأعمال ، الجباية ، الديون .....)

7 – مصلحة المحاسبة والخزينة :

- متابعة حركة البيع والفواتير والحسابات الجارية للمؤسسة ، وذلك بتسجيل حركة هذه الحسابات يوميا في برنامج خاصة بها، وإنهاء الأرصدة في نهاية كل شهر بنسبة للحساب .

- مراقبة الإيداع والأخذ من المخزن .

- الحرص على معاينة صكوك الحساب .

المطلب الثالث : أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر

سطرت إدارة مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها مند البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها الشركة وهما **الجودة، الفعالية ونوعية الخدمات.**

بالإضافة إلى الأهداف السابقة، هناك أهداف أخرى، تتمثل في:

- مضاعفة عرض الخدمات الهاتفية .
- تسهيل الوصول إلى خدمات الاتصال لأكبر عدد ممكن من المستفدين و بالأخص المناطق الريفية.
- مضاعفة نوعية الخدمات المقدمة ضمن إطار جديد "منافسة لخدمة الاتصال"
- تطوير مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة و الصوت و الرسائل المكتوبة و المعطيات الرقمية.
- إنشاء استثمار و تسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة اتصالات.

المبحث الثاني: منهجية وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: بيانات ومنهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الطالب باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمشيا مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بالإفصاح في ضوء معايير محاسبة الدولية وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان مقابلة ، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

أولا: البيانات الثانوية :

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال معايير محاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

ثانيا: البيانات الأولية.

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استبيان المقابلة على عينة من مجتمع دراسي والتي تمثلت في مسؤولة مصلحة المحاسبة والمالية حيث تمثلت في مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها .

المطلب الثاني: تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة من قبل من يقرأها ولا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، بحيث تكون

هذه الأسئلة تتمحور حول موضوع الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، وقد استعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة والزملاء وحتى المشرفين على التكوين في مجال المحاسبة ، الذين وجهونا في كيفية إعداد الأسئلة، كما استعنا في إعداد الاستمارة ، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة استمارة الاستقصاء، وقدر وعي في إعدادها أن تكون :

- أن تكن بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بين بديلين (موافق، غير موافق).

أنظر الملحق رقم 01

المطلب الرابع: تحليل الدراسة

لاختبار فرضيات البحث نقوم فيما يلي بدراسة القوائم المالية المنشورة للمؤسسة اتصالات الجزائر عام 2019 ومقارنتها بما ورد في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالافصاح عن القوائم المالية . وذلك بتقديم الاستمارة لمسؤول مصلحة المحاسبة حيث تمت الإجابة على الأسئلة المرفقة باستمارة الاستبيان وقمنا بتحليلها على النحو التالي:

بالنسبة للبعد الأول: قائمة الميزانية ومدى تطبيق المؤسسة لبنود لمعيار المحاسبة الدولي رقم 01:

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	09	% 60
غير موافق	06	% 40
المجموع	**15**	**% 100**

من خلال الجدول أعلا تبين لنا أن المؤسسة لم تلتزم بكافة بنود المعيار الدولي رقم 01 المتعلق بالإفصاح المحاسبي لقائمة الميزانية، فقد تمت الإجابة على 09 عناصر بموافقة بأنها تلتزم بالإفصاح في حين لا تلتزم بباقي العناصر 06 من أصل 15 عنصر المدرجة في استمارة وهي كالآتي:

- لا تفصح المؤسسة عن القيمة السوقية للتثبيتات للأوراق المالية .
- لا تفصح الشركة عن معدلات الفائدة و شروط الدفع وكذلك آجال استحقاق القرض.
- لا تفصح المؤسسة عن طرق المتبعة في التقييم المحاسبي للقيمة القابلة لتحصيل للأصول
- تفصح المؤسسة عن التغير في السياسات المحاسبية نتيجة تغير الظروف أو عمليات و أحداث طارئة
- لا تفصح المؤسسة بشكل منفصل عن العناصر المتشابهة في ميزانيتها.
- لا تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن عمليات التقاص بين أصول وخصوم المؤسسة.

البعد الثاني: قائمة التدفقات النقدية ومدى تطبيق المؤسسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم 07 :

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	03	% 42,86
غير موافق	04	% 57,14
المجموع	**07**	**% 100**

تبين أيضا من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة لم تلتزم بكل الافصاحات المطلوبة وفق المعيار الدولي الأول حيت تم الإفصاح على نصف العناصر المطروحة في الاستمارة ولم تفصح عن النصف الآخر وهي كالآتي:

- لا تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية المتعلق بالبنود الغير العادية بشكل مفصل.
- لا تفصح المؤسسة عن الأموال المتأتية من فوائد وحصص الأسهم من سنة مالية إلى أخرى
- لا تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن تواريخ استحقاق القيم المتعلقة ببيع أو شراء التثبيتات

البعد الثالث: قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)مدى تطبيق المؤسسة لمعيار المحاسبة الدولي الأول

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	04	% 57.14
غير موافق	03	% 42.86
المجموع	**07**	**% 100**

من خلال الجدول الموضح أعلاه والذي يبرز مدى التزام المؤسسة بالافصاحات المطلوبة في قائمة جدول حسابات النتائج تبين كذلك أن المؤسسة التزمت بالإفصاح عن جزء من البيانات ولم تلتزم بجزء آخر من البيانات الواجب الإفصاح عنها في صلب قائمة جدول حسابات النتائج. وهي كالآتي:

- لا تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن التقاص بين الايردات والأعباء.
- لا تفصح المؤسسة عن الأعباء والمصروفات حسب وظائفها.
- لا تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم.

البعد الرابع: قائمة جدول تغيرات الأموال الخاصة ومدى تطبيق المؤسسة للمعيار المحاسبة الدولي رقم 01 :

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	06	%85.71
غير موافق	01	%14,42
المجموع	**07**	**% 100**

نستنتج من خلال الجدول أن المؤسسة لم تفصح عن عنصرين من العناصر المطروحة في الاستمارة لمعرفة مدى التزامها بتطبيق لمتطلبات الإفصاح التي تضمنها المعيار الدولي الأول، فيما التزمت بتطبيق 06 عناصر من مجموع 07 عناصر المطروحة في الاستمارة وهي كالآتي:

- لا تفصح المؤسسة عن المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

البعد الخامس: الملاحق ومدى تطبيق المؤسسة لمعيار المحاسبة الدولي رقم الأول:

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	05	% 83.33
غير موافق	01	% 16,64
المجموع	**06**	**% 100**

من خلال الجدول اتضح بأن المؤسسة المؤسسة لا تفصح عن كل متطلبات االمعيار الدولي الأول المتعلق بالملاحق، اذ تفصح المؤسسة على 03 عناصر من أصل 04 عناصر وهي:

- لا تفصح المؤسسة عن عن المعلومت التي تخص الكايانات المشتركة والفروع أو الشركة الأم

البعد السادس: الافصاحات القطاعية المطلوبة وفق المعيار المحاسبي الدولي 14

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	01	% 00
غير موافق	05	%100
المجموع	**06**	**% 100**

تلتزم مؤسسة اتصالات الجزائر بالإفصاح عن كل متطلبات المعيار الدولي 14 المتعلق بالافصاحات القطاعية، حيت تم الالتزام بالإفصاح عن كل العناصر المذكورة في الاستمارة.

البعد السابع: الافصاحات المطلوبة للتقارير المالية المِؤقتة حسب المعيار المحاسبي الدولي 34

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	00	%00
غير موافق	04	% 100
المجموع	**04**	**% 100**

تلتزم مؤسسة اتصالات الجزائر بجميع متطلبات المعيار الدولي 34 المتعلق بالتقارير المالية المؤقتة فمن أصل 04 عناصر تضمنتها الاستمارة تمت الموافقة على كل عناصر , وهو مايدل على أن المؤسسة تلتزم بجوهر هاذا المعيار

البعد الثامن: الإفصاح عن الأطراف ذو علاقة حسب المعيار المحاسبي 24

الإجابات	العدد	النسبة
موافق	03	% 75
غير موافق	01	% 25
المجموع	**04**	**% 100**

من خلال الجدول تبين أن المؤسسة تفصح عن متطلبات هذا المعيار المتعلق بالإفصاح عن الأطراف ذو علاقة، أين تمت الإجابة بالموافقة على 03 من أصل 04 عناصر اذ لم تلتزم المؤسسة بـ:

- لا تلتزم المؤسسة بالا فصاح عن طبيعة العلاقة بين الأطراف ذو العلاقة وأرصدة العمليات التي قاموا بها مع المؤسسة

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، حيث استخلصنا النقاط التالية:

- تم تطبيق النظام المحاسبي المالي scf في مؤسسة اتصالات الجزائر الذي لم يتبنى نصوص المعايير الدولية صراحة إلا أنه يتوافق نوعا ما معها من حيث الإطار التصوري.
- تلتزم المؤسسة بإعداد وعرض القوائم المالية المنصوص عليها في المعيار الدولي الأول وهي:
  - الميزانية
  - جدول حساب النتائج
  - جدول تدفقات الخزينة (طريقة المباشرة)
  - جدول تغيرات رأس المال ،
  - الملاحق
- تساهم البيانات المالية المفصح عنها في القوائم المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر المفصح عنها في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، كما تمكنها من تحليل مركزها المالي.
- التزمت مؤسسة اتصالات الجزائر ببعض الافصاحات المطلوبة في قوائمها المالية المنصوص عليها في المعايير المحاسبة الدولية كما أنها لم تلتزم بجزء هام من هذه النصوص والتي سنستعرضها بأكثر من التفصيل في نتائج الدراسة.

إن من بين عناصر نجاح المؤسسات واستمراريتها وجود التقنية المتقدمة والتمويل الجيد والتسويق الناجح والرصد الإحصائي الدقيق لأداء المؤسسات، من خلال القوائم المالية الدورية المفصح بها من طرف هذه الأخيرة، خاصة وأن الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة ومناسبة قد أصبحت ضرورة ملحة، لتحقيق أكبر قدر من المصداقية أمام مختلف المتعاملين مع المؤسسة الاقتصادية، والمساهمين فيها على حد سواء.

لقد أصبحت مهنة المحاسبة الآن تلعب دورا فاعلا في حماية المؤسسة، خصوصا في ظل العلاقة الوطيدة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها، المتمثلة في القوائم المالية. و نظرا لان المحاسبة وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، حيث نشأت وتطورت كمردود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية و القانونية السائدة على مدى العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى المعلومة المالية عن طريق الإفصاح عنها، للوفاء بمتطلبات مستخدميها. وبالتالي فان المتتبع للتطورات على الساحة الاقتصادية اليوم يجد أن هناك حرصا من الجهات المختصة، على أهمية مواكبة المحاسبة للتطورات العلمية والمهنية كوسيلة لحماية المؤسسة. والتي تسعى الجهات ذات العلاقة لتفعيل دور هذه المهنة لخدمة الاقتصاد الوطني، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضفي الأساس السليم والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية كما، حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية.

إن البعد الدولي للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، والسعي الدائم لتوفير الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، قاد كذلك إلى اتجاه دولي واضح لتبني (أو عولمة) المعايير المحاسبية الدولية، لتستخدم بصفة إلزامية بواسطة ألاف المؤسسات على المستوى الدولي، وذلك باعتبارها مصدرا أساسيا لضوابط التقرير المالي. حيث نجد أن الشركات الناشطة في نطاق الاتحاد الأوربي والمقيمة في البورصة أصبحت مطالبة باستخدام المعايير الدولية للمحاسبة وهذا كان ابتدءا من 2005.

وقد أدى هذا الاتجاه المتنامي لاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية، إلى توسيع عملية تبنيها. حيث أصبح الأمر لا يقتصر تبنيها على المؤسسات المقيدة بأسواق المال فحسب، بل إلى اتجاه العديد من حكومات الدول وأجهزتها إلى تنظم سياساتها المحاسبية وتبيني المعايير الدولية، لسد حاجة التنظيم المحلي والدولي بمختلف جوانب إعداد وعرض القوائم المالية.

وفي هذا الصدد وجب على الجزائر إتباع النهج الدولي في اعتماد معايير المحاسبة الدولية، المجسدة في اختيار المجلس الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي، الذي يتوافق في مضمونه إلى حد كبير مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية، خصوصا فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية الخمس، والخصائص الواجب تمتعها بما هذه المعلومات. وذلك بهدف إرساء لغة عالمية موحدة للاتصال تمكن من بلوغ مستوى الفهم العالمي المطلوب في عالم الأعمال، وتماشيا مع العولمة التي ألقت بظلالها على مختلف مجالات الحياة.

❖ نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: التي تنص على مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد تم إثباتها من خلال الدراسة النظرية، وهو أن الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن مجموع القواعد التي تحكم إعداد وعرض التقارير المالية وهي التي تحدد ما ينبغي اضهاره من المعلومات كما تحدد كيفية قياسها وعرضها.

- **بالنسبة للفرضية الثانية:** والتي تنص على مساهمة المعايير المحاسبة الدولية في موضوعية القوائم المالية، فقد تم إثباتها من خلال الدراسة النظرية فقد تساهم بشكل فعال في موضوعيتها.
- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** تم نفي الفرضية الثالثة التي تنص على التزام مؤسسة اتصالات الجزائر بالإفصاح المحاسبي طبقا لمعيار المحاسبة الدولية IFRS/IAS. وذلك من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة التي قمنا بها.

- **بالنسبة للفرضية الرابعة:** التي تنص على كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لتلبية احتياجات المستفيدين فقد تم نفيها كذلك ، ذلك أن عدم التزام مؤسسة اتصالات الجزائر المدرجة في السوق المالي الجزائري بالإفصاح طبقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولية أن تكون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لهذه الشركات غير كافية لتلبية احتياجات المستفيدين.

❖ نتائج الدراسة:

- القوائم المالية هي عبارة عن مخرجات نظام المعلومات الحاسبي أي النتيجة النهائية لنظام المحاسبة بحيث تعكس خلاصة المراحل المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص.
- توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء المقارنات مع السنة المالية السابقة بحيث يتضمن كل كشف مالي المبلغ المتعلق بالفصل المقابل به من السنة المالية السابقة.
- تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المحاسبية الأكثر أهمية، فهي تفيد الإدارة وجميع المستخدمين، كما أنها تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية عن الوحدة الاقتصادية، والتي تشمل: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملاحق.
- إن اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر ولإفصاح من خلالها يمثل مطلبا ضروريا، فهي تعمل على خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى، حيث يسمح الإفصاح المحاسبي بتخفيض درجة عدم التأكد بين المستثمرين.
- إن القوائم التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية بوضعها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، إلا أنها تحتاج إلى مزيد من الافصاحات والايضاحات المتممة لها تساعد على فهم أكثر لمحتوياتها.

- أوضح هذا البحث أن الالتزام بالمعايير الدولية في المحاسبة يؤدي إلى نتائج حقيقية في درجة الإفصاح المحاسبي

❖ **اقتراحات:**

- إلزام مؤسسة اتصالات الجزائر بتطبيق معايير الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية وذلك بتكييف نصوص القانون التجاري والجبائي مع مختلف التحديثات التي جاء بها الإطار ألمفاهيمي لمعايير الإفصاح
- الاستفادة من تجارب الدول الأوربية والعربي التي سبقتنا في تكييف البيئة الملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- يجب على مؤسسة اتصالات الجزائر أن تقضي على التخوف القائم من عملية الإفصاح المحاسبي بحجة سرية المعلومة المحاسبية أو المالية ،وتنظر إلى الإفصاح المحاسبي من المنظور الايجابي في كونه يدعم مكانة المؤسسة في السوق ويبعث الثقة في نفوس المتعاملين.
- يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها بتقديم بعض الامتيازات والعمل على دفع المؤسسات الغير مدرجة إلى دخول البورصة ،وتفعيل نشاطها وزيادة حجم التداول فيها والتوجه نحو بناء سوق نشط من شأنه المساهمة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفتح أبواب الاستثمار.
- تكثيف الدورات التدريبية من خلال التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية، لسد الثغرات والنقائص.

آفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع الإفصاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية لا يمكن احاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فان هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في مجال معايير المحاسبة الدولية والافصاح المحاسبي وتطبيقها في الدول المختلفة، فمن خلال بحثا في هاذا الموضوع توضح لنا عدة مواضيع يمكن التطرق إليها وهي:

- دور الإفصاح المحاسبي في دعم نضام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دور الإفصاح المحاسبي في تحليل المالي للقوائم المالية

قائمـــة المراجـــــــع

1. قائمة الكتب:

1) أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، السكندرية ، مصر، الدار الجامعية 2006.

أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر،

2) أحمد نور، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.

3) ابراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن .

4) أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية– ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الطبعة الأولى، 2015.

5) جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النضام المحاسبي الجديد،الجزائر، سنة 2010

6) حنان رضوان حلوة حماد، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير،دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن؛2006.

7) حسني عبد الجليل، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، كلية التجارة وإدارة الأعمال–الأردن، 2000

8) حسين القاضي، مأمون القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008،

9) دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007،

10) زرموت خالد، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصصي محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2011 –2010

11) طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر،2005.

12) عبد الستار الكبيسي ، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان الأردن، ط2، 2010

13) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت، 1990

14) عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار محمد مولاهم للنشر، الجزائر،2011

15) كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، طبعة 2009

16) لطيف زيود وأخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأ,راق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات ةالبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007،

17) محمد بوتين، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار المتيجة للنشر، الجزائر،2011.

18) محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة و النشر، مصر 2005

19) مؤيد راضى خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار الميسرة، عمان، الأردن، ط3، 2011.

20) محمد احمد العظمة، يوسف العوض العادلي، المحاسبة المالية، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر و التوزيع،الكويت، 1986.

21) ناصر دادي عدون، معراج هواري، دور الإفصاح في تقاريير المالية في ظل المحاسبة الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة اللأكادمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2010

22) وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007.

2.مذكرات ورسائل:

1) الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق SCF ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح بسكرة، 2015/2014

2) حنان خميس،أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2012

3) زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس

4) شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007

5) فايز زهدي الشتلوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ، رسالة مقدمة للحصول على الماجيستير، فلسطين،2005

6) محمد الحوري حوري، الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر علوم اقتصادية ، جامعة حما لخظر، واد سوف،2015/2014

7) مشري حسناء، أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير،جامعة فرحات عباس ،سطيف،2016

8) ناجي سمية، متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016/2015.

3.المنشورات والمراسيم:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر ،الصادرة بتاريخ 45مارس 2005 ، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

4.المواقع الالكترونية:

www.tarekmansour.com

https://www.aam- web.com

www.tarekmansour.com

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر-بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

استمارة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

هذه القائمة تعد جزءا من بحث لنيل شهادة ماستر في محاسبة: بعنوان: " **تحليل لقوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** " دراسة ميدانية باتصالات الجزائر.

لذا فان الآراء التي تقدمونها سوف تكون محل تقدير لما تمثله من إضافة قيمة تعكس الواقع الحقيقي، مما ينعكس إيجابا على هاذ البحث، إن جميع الآراء سوف تكون موضع سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أُؤكد استعدادي التام بتزويدكم بنتائج هذا البحث.،

شاكرا لكم تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الباحث: سوداني زكرياء

اختبار الفرضية الأولى يتم إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعيار الدولي رقم 01

رقم	بيان	موافق	غير موافق
البعد الأول: الافصاحات المطلوبة في الميزانية وفق المعيار الدولي الأول			
01	تفصح المؤسسة عن جميع عناصر الميزانية بدون استثناء من أصول غير جارية ، أصول جارية، رؤوس الأموال الخاصة، والخصوم الجارية والغير الجارية	x	
02	تقوم المؤسسة بالإفصاح بشكل مستقل عن الأرصدة الدائنة والمدينة حسب طبيعتها	x	
03	تقوم المؤسسة بالإفصاح بشكل مستقل حسب درجة سيولتها	x	
04	تفصح الشركة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها	x	
05	تفصح المؤسسة عن القيمة السوقية للتثبيتات للأوراق المالية		x
06	تفصح المؤسسة عن المعلومات الرئيسية الخاصة بالتثبيتات كطريقة الاهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي و القيمة الحالية لها	x	
07	تفصح الشركة عن معدلات الفائدة و شروط الدفع وكذلك آجال استحقاق القرض		x
08	تفصح المؤسسة عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي	x	
09	تفصح المؤسسة عن خسائر القيمة لأصول المؤسسة عند كل إقفال	x	
10	تفصح المؤسسة عن طرق المتبعة في التقييم المحاسبي للقيمة القابلة لتحصيل للأصول		x
11	تلتزم المؤسسة بمتطلبات بالإفصاح ضمن ميزانيتها في نهاية السنة بالمقارنة مع السنة الماضية	x	
12	تفصح المؤسسة عن التغير في السياسات المحاسبية نتيجة تغير الظروف أو عمليات و أحداث طارئة		x
13	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد المخزون	x	
14	تفصح المؤسسة بشكل منفصل عن العناصر المتشابهة في مزانيتها		x
15	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن عمليات التقاص بين أصول وخصوم المؤسسة		x
البعد الثاني: الافصاحات المطلوبة في قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار الدولي رقم 07			

16	تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية حسب تصنيفها (تشغيلية ، تمويلية، استثمارية) و بشكل منفرد ومفصل	x	
17	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن التدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة باقتناء المنشآت التابعة والتخلص منها ووحدات الأعمال الأخرى بشكل منفصل.	x	
18	تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية المتعلقة بالعمليات بالعملية الأجنبية بسعر الصرف السائد في تاريخ نشوء العملية	x	
19	تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية المتعلق بالبنود الغير العادية بشكل مفصل		x
20	تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية بين المؤسسة الأم و الوحدات بشكل مفصل	x	
22	تفصح المؤسسة عن الأموال المتأتية من فوائد وحصص الأسهم من سنة مالية إلى أخرى		x
23	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن تواريخ استحقاق القيم المتعلقة ببيع أو شراء التثبيتات		x
البعد الثالث : الافصاحات المطلوبة في قائمة جدول حساب النتائج وفق المعيار الدولي الأول			
24	تفصح المؤسسة عن الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها بشكل تفصيلي	x	
25	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن التقاص بين الايردات والأعباء		x
26	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن الإيرادات والمبيعات التشغيلية الأخرى	x	
27	تفصح المؤسسة عن الخسائر الناتجة عن عمليات المالية	x	
28	تفصح المؤسسة بكافة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الغير العادي	x	
29	تفصح المؤسسة عن الأعباء والمصروفات حسب وظائفها		x
30	تلتزم المؤسسة بالافصاح عن النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم		x
البعد الرابع :الافصاحات المطلوبة في قائمة تغير الأموال الخاصة وفق المعيار الدولي الأول			
31	تفصح المؤسسة عن التغيرات في حقوق المساهمين	x	

32	يتم تطبيق القيم الدفترية لكل حامل الأسهم وعلاوة الإصدار	x	
33	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن فارق التقييم و فرق إعادة التقييم .	x	
34	تفصح المؤسسة عن تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.	X	
35	تقوم المؤسسة بالإفصاح بصورة منفصلة عن رأس المال المصرح به والمصدر والقيمة الاسمية للسهم	x	
36	تفصح المؤسسة عن المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.		x
37	تفصح المؤسسة عن أي حركة تحدث لرأس المال خلال الدورة (زيادة ، إنقاص)	x	
البعد الخامس : الافصاحات المطلوبة في الملاحق وفق المعيار الدولي الأول			
38	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية	X	
39	تفصح المؤسسة عن عن المعلومت التي تخص الكايانات المشتركة والفروع أو الشركة الأم	X	
40	تصفح المؤسسة عن كل ما يخص تطور أصولها	X	
41	تفصح المؤسسة عن أسس القياس لعناصر القوائم المالية	x	
42	تفصح المؤسسة عن خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية		X
43	تلتزم المؤسسة بالافصاح عن طريقة الاهتلاك المطبقة في تثبيتاتها	X	
البعد السادس: الافصاحات القطاعية المطلوبة وفق المعيار المحاسبي الدولي 14			
44	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن إيرادات وأعباء القطاعية		X

45	تفصح المؤسسة عن التحويلات مابين القطاعات		X
46	تفصح المؤسسة عن أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع أعمال ومكونات كل قطاع سواءا أساسي أو ثانوي		X
47	تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح للتغيرات في السياسات المحاسبية القطاعية		x
البعد السابع : الافصاحات المطلوبة للتقارير المالية المِؤقتة حسب المعيار المحاسبي الدولي 34			
48	تفصح المؤسسة عن طبيعة ومبلغ العناصر التي تؤثر على الموجودات والعناصر الأخرى	x	
49	تفصح المؤسسة عن بيان السياسة المتبعة في إعداد القوائم المرحلية بالمقارنة مع أحداث السنوات السابقة	X	
50	تفصح عن الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية التي لم تظهر في القوائم المرحلية	X	
45	تفصح المؤسسة عن التغير في تكوين المؤسسة بما في ذلك دمج وامتلاك أو بيع مؤسسات التابعة	x	
البعد الثامن: الإفصاح عن الأطراف ذو علاقة حسب المعيار المحاسبي 24			
46	تقوم المؤسسة بالافصاحات عن الأطراف ذو علاقة ذو تأثير على المؤسسة	X	
47	تلتزم المؤسسة بالا فصاح عن طبيعة العلاقة بين الأطراف ذو العلاقة وأرصدة العمليات التي قاموا بها مع المؤسسة		X
48	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن الأرصدة الخاصة بالديون المشكوك فيها المعدومة الخاصة بالأطراف ذو علاقة	X	
49	يتم الإفصاح عن قيمة المصاريف والمشتريات والخدمات التي تلقاها الأطراف ذو علاقة مع المؤسسة	x	