الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

الموضـــــــــــــــوع

عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SUDOR"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:
بوعمر سارة
تونسي فريال

الأستاذ المشرف:
د/ الحاج عامر

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	بركات ربيعة	أستاذ محاضر-ب-	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	الحاج عامر	أستاذ محاضر –أ-	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	بن رحمون سليم	أستاذ محاضر –ب-	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2019 /2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

*ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي *

الحمد لله نحمده ونستعين به ونستغفره، والشكر له سبحانه وتعالى جل في علاه أن أعانني ويسر لي الدرب لأبلغ هذا المستوى، لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

* من لم يشكر الناس لم يشكر الله *

بكل امتنان وعرفان، أقدم أسمى معاني الشكر والتقدير والعرفان إلى كل من أعانني في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو حتى بكلمة طيبة،

إلى أستاذي الكريم المشرف الدكتور الحاج عامر الذي تابعني في انجاز هذا العمل باهتمام كبير وكل مسؤولية وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل بإرشاداته وتوجيهاته.

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

الاهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضي حولك الحمد بعد الرضا

اللهم صل وسلم وعلى سيدي ونور قلبي نور الإيمان وعاقبة الأبدان وشفائها وجلاء القلوب ونقائها وعلى صحبه وسلم

إلى حبيبي المصطفى صلى الله عليه وسلم

إلى المرأة التي ذكرت خصالها جف القلم ولم ينتهي الثناء عليها إلى المرأة التي تحملت الصعاب وعانت طوالا لأجل إسعادي إلى جعلت مني تاجا ذهبيا يعتلي أولوياتها، ففرحت لأفراحنا وحملت مآسينا للعمر الكل ولم تشتكي يوما ثقل أوزارنا. إلى أمي التي كانت دوما كالشمس لا يضاهي نورها أحد كانت تمدني بالدعاء وتدفعني قدما بوصاياها

أدعو لها أن يطيل الله في عمرها ويجعلني دائما مطيعة لها

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان ودرع أمان أحتمي به من نائبات الزمان إلى أبي الغالي

إلى أختي الغالية ليندة، وكذلك أخي عبد الحكيم، عمار، محمد ياسر

إلى جميع صديقاتي أذكر منهن: عواطف، شيماء، مريم، فريال، سارة

إلى زملائي وزملاتي دفعة 2020 ماستر محاسبة

بوعمر سارة

الاهداء

* قال عليه الصلاة والسلام " تهادوا تحابوا " *

ما أجمل أن نهدي أغلى ما لدينا إلى الأشخاص الذين أحاطونا بحبهم

وعطفهم علينا ورافقونا بدعمهم

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه ومرشدي في طريق النور إلى من منحني الإرادة إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت ويدا تعبت، وحق لك الحصاد...

أبي الحبيب حفظك الله وبارك في عمرك

إلى مدرسة الحب والوفاء والحنان إلى التي رفع الله من مقامها وجعلت الجنان تحت أقدامها إلى

ضياء قلبي ونور حياتي صاحبة الفضل التي مهما فعلت لا أوافيها حقها...

أمي الحبيبة حفظكي الله وبارك الله في عمركي

إلى بلسم روحي وحياتي إلى من أهم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي وأخواتي

اليازيد، ،عبد الغني، عادل، صالح، يوسف، سهيلة، صباح، حنان

إلى صديقاتي الأحباء من بينهم عواطف، سارة، مريم، شيماء

إلى كل زميلاتي وزملائي دفعة 2020 ماستر محاسبة وكل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة

إليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع

تونسي فريال

ملخص الدراسة:

تعالج هذه المذكرة موضوع عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، حيث تم التطرق في الجزء النظري إلى الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية، وللمقارنة بينهم قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة SUDOR وعرض قوائمها المالية.

أظهرت نتائج الدراسة أن عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير، وهذا ما توصلنا إليه من خلال دراسة القوائم المالية لمؤسسة SUDOR، حيث تم أنها تعتمد على النظام المحاسبي المالي في عرض محتوى قوائمها المالية وهي مطابقة مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يجعلها ذات مصداقية وكافية لتلبية احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية

*** معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية.**

Abstract:

This graduation not treats the display of the Financial Statments According to the Financial Accounting System and the international Accounting standards, In the theory part we dealt with the theiry frame of the Financial Statements According to the Financial, Accounting System and the International Accounting standards. And to compare between them we vé done a field study of SUDOR company and showed its Financial Statments.

The results of the study shows the Financial Statements According to the Financial Accouting System goes with the Internaional Acconting Standards so for, that's what we conclued througts this study from the study of Financial Statements of SUDOR company becouse the latter depends on the Financial Accounting System in its Financial Statements and it similar with the International Accounting Standards and it gives her an autheuticity to asility to fulfill the needs of the Financial Statements users.

Key words:

***Financial Statements – International Accounting Standards – The Financial Accounting System .**

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة	
شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	i
فهرس المحتويات	iii
فهرس الجداول	vi
فهرس الأشكال	vii
فهرس الملاحق	viii
قائمة الاختصارات	ix
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF	1-58
تمهيد	**2**
المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية	**3**
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها	**4**
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية وأهميتها	**8**
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	**11**
المطلب الرابع: مكونات القوائم المالية وقواعد إعدادها	**13**
المبحث الثاني: قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج	**15**
المطلب الأول: ماهية الميزانية	**15**
المطلب الثاني: عرض وتحليل الميزانية وفق SCF	**17**
المطلب الثالث: عموميات حول جدول حساب النتائج	**29**
المطلب الرابع: عرض وتحليل جدول حساب النتائج	**30**
المبحث الثالث: جدول سيولة الخزينة والتغير في الأموال الخاصة والملاحق	**39**
المطلب الأول: عرض وتحليل جدول سيولة الخزينة	**39**

المطلب الثاني: عرض وتحليل جدول تغيرات في أموال الخزينة	48
المطلب الثالث: عرض ملحق القوائم المالية	52
المطلب الرابع: العلاقة بين القوائم المالية	57
خلاصة الفصل	58
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية	59-95
تمهيد	60
المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي IAS1	61
المطلب الأول: ماهية معيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية"	61
المطلب الثاني: دراسة حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 1	63
المطلب الثالث: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	66
المطلب الرابع: الإفصاح وفق المعيار IAS1	71
المبحث الثاني: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	74
المطلب الأول: دراسة قائمة المركز المالي	74
المطلب الثاني: عرض قائمة المركز المالي	78
المطلب الثالث: دراسة قائمة الدخل	82
المطلب الرابع: محتوى عرض قائمة الدخل	86
المبحث الثالث: قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغيرات في الحقوق الملكية و الإيضاحات الملحقة	87
المطلب الأول: عرض قائمة التدفقات النقدية	87
المطلب الثاني: عرض قائمة التغيرات في الحقوق الملكية	91
المطلب الثالث: الإيضاحات الملحقة	93
خلاصة الفصل	95
الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SUDOR	96-117
تمهيد	97
المبحث الأول: تقديم مؤسسة SUDOR	98
المطلب الأول: التعريف مؤسسةSUDOR وطبيعة نشاطها	98
المطلب الثاني: عرض الحال العام للوضعية المحاسبية للمؤسسة	100
المبحث الثاني: عرض قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج	104
المطلب الأول: قائمة الميزانية	104
المطلب الثاني: قائمة حساب النتائج	109
المبحث الثالث: عرض جدول سيولة الخزينة وجدول تغير في الأموال الخاصة	112
المطلب الأول: جدول سيولة الخزينة	112

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: جدول التغير في الأموال الخاصة	**114**
خلاصة الفصل	**117**
الخاتمة	**11-122**
قائمة المراجع	**123-128**
الملاحق	**129**

فهـرس الجـداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	الخصائص النوعية للقوائم المالية	7
(2-1)	مستخدمو قوائم المالية	12
(3-1)	الميزانية حسب SCF " أصول "	28
(4-1)	الميزانية حسب SCF "خصوم "	29
(5-1)	حساب النتائج حسب الطبيعة	35
(6-1)	الانتقال من الأعباء حسب الطبيعة إلى الأعباء حسب الوظيفة	36
(7-1)	حساب النتائج حسب الوظيفة	38
(8-1)	سيولة الخزينة في الطريقة المباشرة	45
(9-1)	سيولة الخزينة في الطريقة غير المباشرة	47
(10-1)	تغير الخزينة في الأموال الخاصة	52
(11-1)	تطور التثبيتات وأصول مالية غي جارية	53
(12-1)	جدول الاهتلاك	54
(13-1)	جدول خسارة القيمة في التثبيتات وأصول أخرى غير جارية	54
(14-1)	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)	55
(15-1)	جدول المؤونات	56
(16-1)	كشف استحقاق الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	56
(1-3)	ميزان المراجعة لمؤسسة SUDOR	103
(2-3)	أصول ميزانية مؤسسة SUDOR	105
(3-3)	خصوم ميزانية مؤسسة SUDOR	108
(4-3)	حساب النتائج مؤسسة SUDOR	110
(5-3)	سيولة الخزينة مؤسسة SUDOR	113
(6-3)	تغير الأموال الخاصة لمؤسسة SUDOR	115

فهــرس الأشكـال

الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	**الخصائص النوعية للقوائم المالية**	**8**
(1-3)	**هيكل التنظيمي لمؤسسة SUDOR**	**99**

فهـرس الملاحـق

رقم الملحق	البيان
1	ميزان المراجعة لدورة 2018-2019
2	أصول الميزانية لدورة 2018-2019
3	خصوم الميزانية لدورة 2018-2019
4	جدول حساب النتائج لدورة 2018-2019
5	جدولة سيولة الخزينة لدورة 2018-2019
6	جدول تغيرات في أموال الخزينة لدورة 2018-2019

قائمة الاختصارات

الرمز	الترجمة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
SCF	**Système Comptable Financier**	**النظام المحاسبي المالي**
IAS	**Internationale Accounting Standard**	**المعايير المحاسبية الدولية**
RO	**Résulta Opérational**	**النتيجة العملياتية**
ICA	**Institute of Certified Accounting**	**المعهد المحاسبيين القانونيين**
AICPA	**American Institute of Certified Public Accountings**	**المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين**
ISO	**Internationale Standarization Organisation**	**منظمة العالمية للتقييس**
IFRS	**International Financial Reporting Standards**	**المعايير الدولية للتقرير المالي**
IASB	**Internationale Accounting Standards Board**	**مجلس معايير المحاسبية الدولية**
IFRI	**International Financial Reporting Interprétations**	**لجنة معايير التقارير المالية الدولية**

مقدمة

مقدمـــــــــــة

مع التطورات التي يشهدها الاقتصاد العالمي بصفة عامة ، و الاقتصاد الجزائري بصفة خاصة، ونظرا لإبرام الجزائر اتفاقيات شراكة مع الاتحاد الأوروبي و استعدادها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ،كان إلزاما عليها مواكبة هذه التطورات من خلال تعديل و تطوير نظامها المحاسبي و المالي ليتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية .

وكان لهذا الأمر الأثر البالغ على وظيفة تبادل المعلومات وكيفية الإفصاح عنها، ومن هنا انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من اجل توفير قاعدة واحدة و موحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان ،تمثلت في معايير المحاسبة الدولية ،التي تكون بمثابة مقياس للسلوك الاقتصادي بغية الحصول على اكبر قدر ممكن من الشفافية و المصداقية في إعداد و عرض القوائم المالية بالطريقة التي تكفل لهذه الجهات الحصول على المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرار.

و في هذا السياق قام المجلس الوطني بإعداد نظام محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والذي شرع في تطبيقه ابتداء من 1 جانفي 2010 والذي يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة فهو يعمل على تجاوز نقائص المخطط ومسايرة البيئة الدولية للمحاسبة و الإصلاحات و التحولات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق ،كما انه يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي بشكل عام ويعزز من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي . كما قدم النظام المحاسبي المالي قوائم مالية معبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة ،بغرض توفير معلومات محاسبية دقيقة و إعطاء صورة واضحة للوضعية المالية لها.

انطلاقا مما سبق، وفي ظل التغيير الذي سيمس النظام المحاسبي نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فان ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس هذا التغيير على عرض القوائم المالية. ومن خلال معالجة موضوع عرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

– وتماشيا مع كل ما ذكر يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية لدراستنا هذه كالآتي:

1–الإشكالية الرئيسية:

كيف يتم عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية؟

2– الأسئلة الفرعية:

– ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1) كيف يتم عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟
2) كيف يتم عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 ؟
3) ما مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية ومع النظام المحاسبي المالي؟

3– الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات السابقة سنعتمد على الفرضيات التالية:

- تعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في شكل فصول ومجاميع، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان، ويحدد بوضوح كل مكون من مكوناتها بصورة دقيقة.
- تعرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 من خلال الالتزام بمعايير العرض والإفصاح والاعتبارات العامة لعرضها.
- يتوافق إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة مع المعايير المحاسبية الدولية ومع النظام المحاسبي المالي.

4- أسباب اختيار الموضوع:

- لا شك أن الرغبة في انجاز عمل له أسباب معينة فاختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى:

- **أسباب ذاتية:** تتمثل في :

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع.
- الميول الشخصي لمجال المحاسبة و الرغبة الشديدة في هذا الميدان.
- ملائمة مع تخصص المحاسبة.

-أسباب موضوعية:

- محاولة إضافة مرجع جديد حول هذا الموضوع.
- الرغبة في دراسة كل ما يتعلق بالقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية ومعرفة أهم التغيرات التي طرأت على القوائم المالية.
- أهمية الموضوع في ظل الإصلاحات المحاسبية في الجزائر و تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية.
- تطبيق المعلومات النظرية الخاصة بالموضوع على الواقع.
- محاولة التعرف على مدى توافق القوائم المالية المعدة في المؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية IAS.

5- أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في تزامنها مع التغيير الحاصل في النظام المحاسبي الجزائري لتبينها و استنادها إلى المعايير المحاسبية الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي ،والذي جاء بتقريب النظام الجزائري على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة وفهم القوائم المالية ،وإعطاء أساليب حديثة لعرض هذه القوائم من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية .

6- أهداف الدراسة : تكمن أهداف الدراسة فيما يلي:

- التعرف على المعيار المحاسبي الدولي IAS1.
- المساهمة في إثراء المعارف النظرية على اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- تشخيص واقع تطبيق النظام المحاسبي بوحدة المؤسسة الاقتصادية .

- المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى المحيط العملي الميداني.
- معرفة مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي ومع معايير المحاسبية الدولية.

ولهذا أردنا التعرف في هذه الدراسة على كيفية عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS .

7- الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالب فان الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة تتمثل فيما يلي:

- **شناي عبد الكريم "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة للمطاحن الكبرى للجنوب بسكرة "**

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير بجامعة العقيد الحاج لخضر بباتنة لسنة 2009 تدور اشكاليتها حول "هل القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعقد على المعلومات التاريخية مازالت صالحة أم تجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير المحاسبية المعمول بها دوليا ؟

وخلاصة هذه الدراسة أن المعلومات التاريخية لا تساير الواقع الحالي وقد تجاوزها الزمن.

- **قروف محمد "تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة مؤسسة NAFTAL وحدة GPL– فرع أم البواقي**" مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر نظام LMD في علوم التسيير سنة 2015 . تتمثل الإشكالية في "إلى أي مدى ساهم النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين عملية تحليل القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى عرض القوائم المالية لمؤسسة NAFTAL وتحليلها قصد إبراز التغيرات التي أحدثتها تبني المعايير المحاسبية الدولية.

توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أنه مع تطبيق النظام المحاسبي لمالي يجد المحلل المالي نفسه أمان قوائم مالية تتميز بإعطاء الأسبقية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني الذي كان سائد حسب المخطط المحاسبي الوطني ،إضافة إلى تسهيل تقديم المعلومة بأقل وقت و جهد ممكنين و ذلك باعتمادها مباشرة على الميزانية المالية.

- **يحياوي عمر"تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدولية –دراسة ميدانية**"

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وجباية .قدمت في جامعة محمد بوضياف المسيلة سنة 2017.

تتمثل اشكاليتها في "كيف يتم تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي ؟

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق للقوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتعرف على مختلف الهيئات المحلية والإقليمية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية.

توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري ،المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم للقوائم المالية ، كما أن تطبيق المعايير المحاسبية يسمح للمؤسسات الجزائرية بالدخول إلى الأسواق المالية الدولية والتي من بين شروطها تطبيق المعايير الدولية .وينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة خاصة بالمؤسسات .

- **محمد البشير بن عمر "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS . دراسة حالة مؤسسة روايال مونديال كونين الوادي (2012-2013)**

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص تدقيق محاسبي قدمت في جامعة الشهيد حمد لخضر بالوادي سنة 2015.

تتمثل اشكاليتها في "ما مدى ملائمة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (2012-2013) .

هدفت هذه الدراسة إلى فهم النظام المحاسبي المالي و مدى ترابطه بالمعايير المحاسبية الدولية وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية .

توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي، وتهدف حسب الجريدة الرسمية إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية الأداء المالي، تغيرات الوضعية المالية.

8- المنهج المتبع:

استدعت طبيعة الدراسة أن يكون المنهج المستخدم وصفي تحليلي في الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة SUDOR، وهذا لتحقيق أحد دوافع الدراسة المتمثل في اخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي.

9- حدود الدراسة :

محل دراسة عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية تم في مؤسسة SUDOR في ولاية بسكرة.

10 - صعوبات الدراسة :

من بين الصعوبات التي صادفتنا في بداية إعداد هذا البحث هي:

- ضيق الوقت
- قلة المراجع

- قلة الدراسات السابقة خاصة فيما يتعلق بالموضوع مباشرة
- صعوبة الحصول على المعلومات، نتيجة للظروف الصحية

هذه الصعوبات وان كانت شاقة أحيانا، فقد كان لنا الدافع الأساسي لمواصلة البحث بل واعتبارها جزءا منا.

- خطة وهيكل البحث:

بغية تحقيق أهداف البحث، ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، وتسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها بالإضافة أفاق البحث في الموضوع. وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية على النتائج المتوصل إليها .

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF:

تضمن تمهيد للفصل، يليه بعد ذلك ثلاث مباحث، يشمل مبحث الأول مدخل للقوائم المالية تم التطرق فيه إلى مفهوم القوائم المالية وخصائصها، وأهدافها وأهميتها ومستخدميها، مكوناتها وقواعد إعدادها. المبحث الثاني يشمل قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، أهميتهما وأهدافهما، عناصرهما وعرضهما وتحليلهما. المبحث الثالث يشمل قائمة التدفقات النقدية وجدول التغير في رؤوس الأموال والملاحق تطرقنا فيه إلى مفهومهم وأهميتهم وأهدافهم وعناصرهم وعرضهم وتحليل كل قائمة منهم.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01 "عرض القوائم المالية"

تضمن كذلك كتمهيد للفصل ويليه بعد ذلك ثلاث مباحث، المبحث الأول المعيار المحاسبي الدولي رقم 1حيث تناولنا فيه ماهية المعيار، دراسة حول المعيار والاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، الإفصاح وفق المعيار IAS1. أما المبحث الثاني قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تطرقنا في إلى دراسة قائمتي المركز المالي وقائمة الدخل، وعرضهما. والمبحث الثالث قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية والإيضاحات حيث تناونا فيه عرض محتوى كل من القوائم السابقة.

الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SUDOR

يتضمن كتمهيد للفصل ويليه ثلاثة مباحث، المبحث الأول تقديم مؤسسة SUDOR حيث تطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة وطبيعة نشاطها، عرض حال عام للوضعية المحاسبية للمؤسسة أما المبحث الثاني تناولنا فيه عرض كل من قائمة الميزانية وجدول حساب الناتج، المبحث الثالث عرض قائمة جدول سيولة الخزينة و تغير في الأموال الخاصة.

الفصل الأول

الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيـد:

اعتمدت الجزائر في مطلع سنة 2010 نظام محاسبي مالي جديد، يواكب المقاييس الدولية ويمكن الأنظمة المالية من مواجهة تحديات العولمة في القطاع المالي، وذلك بإجراء إصلاحات جذرية على المخطط الوطني المحاسبي 1975 (PCN)، بجعله نظاما مرنا يستجيب للتحولات الاقتصادية الراهنة و التغييرات الحادثة من خلال تبني قواعد ومبادئ جديدة تتماشى مع هذه المتطلبات. والتي تسمح بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF وإلغاء المخطط الوطني المحاسبي PCN لعام 1975 .

و بالتالي كان إلزاما على المحاسبة من أن تتطور و تلبي الاحتياجات الجديدة للمنظمات والهيئات العمومية التابعة للدولة باعتبارها المستعملة الأساسية للمعلومة المحاسبية المتولدة من الأنشطة الاقتصادية و الأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية وعرضها لتلبية الاحتياجات المختلفة للمستخدمين، حيث أن تعدد الرغبات في المعلومات المطلوبة التي تتوقف على مجال القرار المراد اتخاذه، كان لابد من توفر أكثر من قائمة واحدة لتقديم معلومات إضافية تساهم في شرح وتفسير العلاقات التي تربط بين مختلف عناصر مكونات القوائم المالية من أجل التقييم لإصدار الأحكام أو اتخاذ القرارات.

انطلاقا مما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ مدخل للقوائم المالية.
- ✓ قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج.
- ✓ قائمة تغير في رأس المال وقائمة جدول سيولة الخزينة والملاحق.

المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم إلى قسمين:

قوائم مالية أساسية والتي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة، وأخرى مكملة تتمثل في ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية الأساسية .

وبناءا على هذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي: مفهوم القوائم المالية وخصائصها، أهميتها وأهدافها، مستخدموها وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها:

أولا: مفهوم القوائم المالية:

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بالقوائم المالية، وعليه سنحاول أن نورد بعض التعاريف التي توضح مفهوم القوائم المالية الذي أورده بعض الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة.

* القوائم المالية هي المصدر الأهم والرئيسي لتزويد المحلل المالي بالمعلومات والأرقام والبيانات المالية التي تعبر عن العمليات التي قامت بها الشركة خلال السنة المالية، وهي مرتبة حسب الهدف وهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للشركة من حيث المديونية والدائنية، وهناك قوائم تقيس النقد الصافي من حيث الإيرادات والمصروفات ، وأخرى تقيس التدفقات النقدية من تدفقات داخلة وخارجة. فبذلك تعد مهنة المحاسبة الجهة المسؤولة عن إعداد وإصدار القوائم المالية. ولكن دور المحلل هو استخدام تلك القوائم المالية وتحليلها وتفسيرها (أي كل رقم من تلك القوائم المالية).[1]

* تعرف القوائم المالية على أنها: "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية(الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...)[2] ".

[1] هيثم محمد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للنشر، عمان الأردن، 2009، ص191.

[2] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبة الدولية، اتحاد المصارف العربية 2000، ص 24.

* عرفها جون فرانسوا ديروبر وفرانسوا ميشان وهيرفي بيوتوا بأنها: "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية الغير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[1]

* فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد و التعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية:

– القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة.

والقوائم المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة ومدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

– المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

– التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

– تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان. وتقدم إجباريا بالوحدة الوطنية ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات. كما يجب أن توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص 22.

حيث يتم إظهار معلومات على القوائم المالية بطريقة دقيقة تتمثل فيما يلي: تسمية الشركة الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية، طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة) تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة، اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء، معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.[1]

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

إن ما تقدمه القوائم المالية بصفة عامة من معلومات، يجب أن تتوافر فيها مجموعة من الصفات أو الخصائص النوعية التي تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين ذوي الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال و الأنشطة الاقتصادية، وواضحة ومفيدة لكل المستخدمين. كما تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وحتى تصبح المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية مفيدة لجميع الأطراف لاتخاذ قراراتهم المناسبة، يتطلب احترام المبادئ والقواعد المحاسبية. هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع وتتمثل الخصائص الرئيسية على ما يلي:

الخصائص النوعية للقوائم المالية (جدول رقم -1-1)

القابلية للفهم والاستيعاب	الملائمة أو الدلالة	الموثوقية	القابلية للمقارنة والتماثل
* أن تكون جاهزة ومفهومة من طرف المستخدمين.[2] * أن لا تكون معقدة * أن تكون ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ومن السهل استيعابها[1]من	* يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والقرار المراد اتخاذه، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار	* يجب أن تكون المعلومات المحاسبية موثوقا فيها و يعتمد عليها. * يجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والحذف والتحيز (أي مرتبطة بحيادية	*يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بمنشأة معينة مع معلومات مماثلة لها في منشات أخرى أو

[1] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،المواد رقم 210-1، 210-2، 210-3، 210-4، 210-5، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس 2009، ص 22-23.

[2] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، عمان، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2002 ص 80.

قبل أغلبية المستخدمين	من القرار من المعلومة المحاسبية والتقليل من المعلومة المحاسبية والتقليل من البدائل المتاحة أمامه * للملائمة ثلاث خصائص هي 1- أن تتميز المعلومات بالقدرة التنبؤية وذلك لمساعدة متخذي القرار في تحسين احتمالاتهم في التوصيل إلى التنبؤ أي صادقة عن نتائج الأحداث.[2] 2- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية[3] 3- أن تأتي في الوقت المطلوب فيه الوصول إلى قرار. (الوقت المناسب) فأجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.[4]	المعلومات) وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث. * وعلى هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية : 1- التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق على العمليات والأحداث الأخرى 2- الحياد وعدم التحيز بمعنى أن تكون خالية من التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض اهتمامات جهة معينة من المستخدمين[5] 3- تغلب الجوهر فوق الشكل : بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليس بمجرد	لنفس المنشاة عن فترات سابقة * إن المقارنة بين المنشآت والتماثل في تطبيق الطرق عبر الزمن تزيد من القيمة المعلوماتية للمقارنات الخاصة بالفرص الاقتصادية المناسبة أو الأداء *وتعتمد أهمية المعلومات على قدرة المستخدم على إرجاعها إلى أساليب وطرق مميزة

[1] يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة مصدر 2006، ص101.

[2] J. F.des robert et autres, normes IFRS et PME DUNOD, Paris, France 2004 p 18.

[3] أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية العربية والمصرية، دار الجامعية، الإسكندرية 2003-2004 ص 39.

[4] رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حماد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2004 ص 32.

[5] الياس بدوي،دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير الدولية في معالجة أثر التضخم القوائم المالية، مذكرة ماجستير، بسكرة 2009-2010 ص 274.

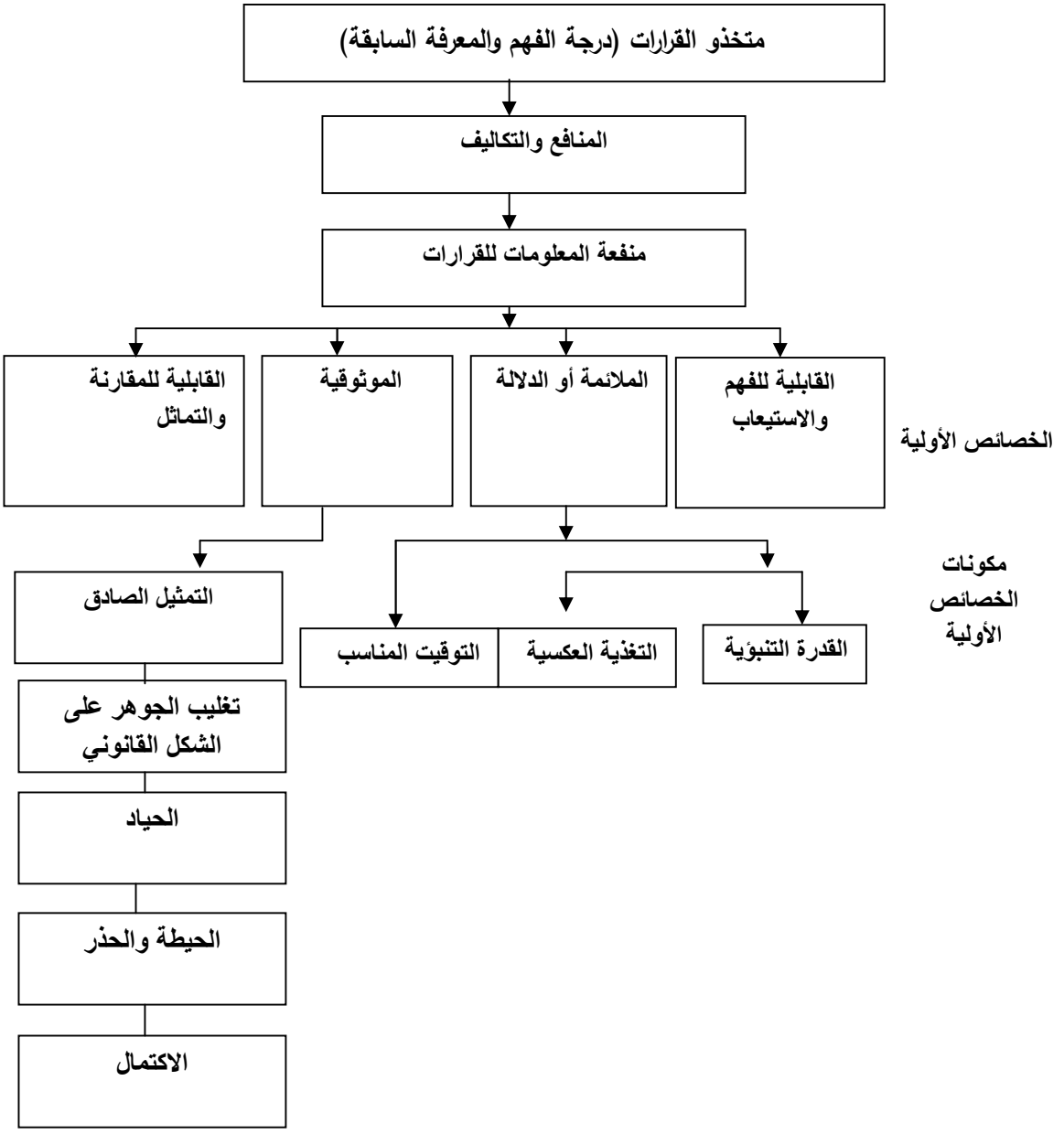
		شكلها القانوني أي تطابق نماذج العرض القانونية و تمثيل الواقع. 4- الحيطة والحذر: تعني هذه الخاصية التحلي بالحذر عند انجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد. إلا أن ممارسة الحذر يجب أن تكون بقدر معقول ودون مبالغة بحيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي غياب خاصية الموثوقية 5-الاكتمال(الشمولية): بمعنى أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة والمنفعة وحذف جزء منها قد يجعلها غير موثوقة وغير ملائمة[1]	

المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حماد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2004 ص 45.

كذلك نقوم بتوضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية من خلال هذا الشكل:

الشكل رقم1-1: الخصائص النوعية للقوائم المالية

[1] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 37



المصدر: سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية اتحاد المصارف العربية 2000، ص39.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية وأهميتها

أولا: أهداف القوائم المالية:

إن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الداخلية والخارجية عن الوحدة الاقتصادية، وبالتالي فان الهدف الأساسي للقوائم المالية هو مساعدة متخذي القرارات في التعرف على المركز

المالي، ومقدار الأرباح المحققة، والتوقعات المستقبلية للوحدة الاقتصادية. ومن ثم فان المديرين والمستثمرين، والعملاء والموردين، والعمال جميعهم ذو مصلحة مباشرة في هذه التقارير. وعادة ما تقوم كل شركة كبيرة بإعداد قوائم سنوية توزعها على الملاك، علاوة على تقديمها إلى بعض الأجهزة الحكومية المختصة.[1]

كما تهدف القوائم المالية إلى:[2]

- عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بكل فترة زمنية على حدى,
- تحديد أموال المنظمة سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل.
- تمثيل أصول وخصوم المنظمة بالوحدات النقدية المتداولة.
- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنظمة.
- تحديد المتغيرات التي حدثت في أصول وخصوم المنظمة والموازنة فيها.
- تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين: يعتبر الهدف الأساسي للقوائم المالية .
- تقديم معلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسين للمعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة.
- توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم وأخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء، تقييم المركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالقوانين واللوائح المنظمة.
- من الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم الماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية.

[1] عبد الرحمان توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، الجيزة- مصر، المناهج التدريبية المتكاملة، إعداد المادة العلمية، خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، عدد306، ص2-3

[2] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ص 22،23،24

- كما أن القوائم المالية تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية، لكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية للمستخدمين من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.[1]

ثانيا: أهمية القوائم المالية

إن القوائم المالية هي الأداة التي يتم عن طريقتها توضيح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة، وتحديد المركز المالي للوحدة في نهاية الفترة ومستخدمو بيانات القوائم المالية عديدين منهم: المساهم والمستثمر، مسؤولي الضرائب وغيرهم. ويقوم هؤلاء، بتحديد مرافقهم ومعاملاتهم مع الوحدة الاقتصادية على ضوء ما تبرز هذه البيانات عن واقع الوحدة الاقتصادية، ومن هنا تأتي أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي ليس فقط على صعيد الوحدة الاقتصادية التي تعود لها القوائم وإنما أيضا على صعيد الوحدات والكيانات الاقتصادية الأخرى.

وفعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها. وتعتمد صحة البيانات المالية على مدى صحة المبادئ المستخدمة في إعداد البيانات.[2]

* تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كالآتي :

✓ **أداة اتصال:** فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك، كذلك وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

✓ **تقييم الأداء:** تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة، ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذلك كيفية استخدام موارد المؤسسة.

✓ **وسيلة لاتخاذ القرار**: حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملين في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل

[1] رولاكاسرلايقية، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، (دراسة حالة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، بحث مقدم لنيل الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الجامعة العربية السورية، جامعة تشرين، 2008، ص49.

[2] محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 361.

الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية.[1]

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

تعتبر المعلومات المحاسبية منتوج نهائي للنظام المعلوماتي المحاسبي الذي يقوم بجمع البيانات الاقتصادية ومعالجتها بغرض إنتاج معلومات مفيدة ونافعة، إذ ترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجات معينة في ظل ظرف معين،كما ترتبط منفعة المعلومات من وجهة نظر المستعمل بمقدار ارتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع.

نظرا للحاجة المستمرة للمعلومات المحاسبية المعبر عنها من الأطراف المستعملة لها، والمتمثلة في:

المساهمون (الملاك): يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب هذه الفئة من المستخدمين معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشراء، أو الاحتفاظ، أو بيع الاستثمارات، كما تحتاج هذه أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح (التنبؤ بالأرباح التي ستوزع).[2]

وعليه فإن ملايين المساهمين ينتظرون القوائم المالية التي تصدرها شركاتهم المساهمة، فالقوائم المالية توفر معلومات للملاك عن مدى نجاح أعمالهم، كما أنها توضح المركز المالي لمنشآتهم في شكل موجز ومختصر.[3]

العاملون: الموظفون والمجموعات الممثلة لهم يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات، توفير المكفآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.[4]

المقرضون: هم فئة مقرضي المؤسسة من البنوك والمؤسسات المالية المختصة سواء من الذين قدموا قروض طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ويهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تجديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند تاريخ الاستحقاق.[5]

[1] الياس بدوي، مرجع سابق، ص 6

[2] هشام دغموم. إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IFRA/IAS) ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، جامعة دكتور يحي فارس.المدية.الجزائر .2009ص33.

[3] عبد الرحمان توفيق، مرجع سابق، ص 13

[4] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر،2009، ص185

[5] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، دار النشر الثقافة، الإسكندرية مصر، الطبعة الأولى 2008، ص43

العملاء(الزبائن): يعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها حيث أنهم يعدون من أصحاب المصلحة في المؤسسة ويهمهم نجاحها واستمرارها على الأقل لضمان استمرار إمدادهم بالسلع والخدمات، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها.[1]

الموردون والدائنون الآخرون: يتمثلون في الأطراف الدائنة للمؤسسة سواء كانوا موردين أو أطراف دائنة أخرى لها. حيث تسعى إلى طلب معلومات محاسبية تمكنهم من معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة من أجل الاطمئنان والمطالبة بتسوية الديون التي هي على عاتق المؤسسة.[2]

الجهات الحكومية: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.[3]

الجمهور: يدخل في هذه الفئة كل الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية للمؤسسة ما عدا التي سبق ذكرها وهم: الباحثون الهيئات العلمية، المحللون، الهيئات الإحصائية، العمال، المتعلقة بتطور المؤسسة وتنوع نشاطها.[4]

الإدارة: تمثل الإدارة وكيل عن الملاك في استخدام وإدارة مواردهم المستثمرة في المؤسسة، وعادة يسعى المديرون لتحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن لأن ذلك يعني استقرارهم الإداري والمادي.[5]

هناك ثمانية أصناف تستخدم البيانات المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات ويمكن تلخيصهم في الجدول التالي:

الجدول رقم 1-2: مستخدمو القوائم المالية:

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المساهمون	خطر وربحية
العاملون	الاستقرار والربحية
المقرضون	احتمال سداد المبالغ المفترضة والفوائد عند الاستحقاق

[1] دليلة دادة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر2013، ص 75.

[2] محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، مسعود صديقي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار الهدى للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى2014، ص.25

[3] الشريف جاب الله، سليم طرابلسي، القوائم وفق معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني، معايير المحاسبة الدولية، المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق المركز الجامعي سوق الأهراس، يومي25 26 مايو 2010 ص5.

[4] محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص25.

[5] دليلة دادة، مرجع سابق، ص74.

الموردون والدائنون الآخرون	احتمال سداد المبالغ عند الاستحقاق
العملاء	استمرارية النشاط
الجهات الحكومية	تخصيص واحترام والالتزام بالمعلومات
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة نماء ورافضية المؤسسات
الإدارة	تحقيق أعلى أداء اقتصادي

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، ص31.

المطلب الرابع: مكونات القوائم المالية وقواعد إعدادها

أولا: مكونات القوائم المالية

حسب ما حدته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على أنه كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية عدا الوحدات الصغيرة:[1] الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير لأموال الخاصة،ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة على الميزانية وحساب النتائج.

ثانيا : قواعد إعداد القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية وهي كالآتي:

على المؤسسة أن تتأكد من فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأساليب الكيفية لإعداد هذه القوائم في هذه الحالة:

- إن الفرضية المحاسبية للالتزامات متوفرة وأن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغيرات جاء بها المعيار.

- كل عنصر يظهر بمفرده وكل العناصر معتبرة تجمع.

[1] قانون رقم07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي(جريدة رسمية سنة 2007)، العدد 74، ص 5.

– لا يتم المقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا لزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك، يمكن القيام بالمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان معيار يلزم أو يسمح بذلك أو ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة وكل معلومات رقمية تعطى وتقارن بالدورة السابقة.

– كل قائمة مالية تحمل اسم المؤسسة، ذكر الوثيقة التي تخص المؤسسة لوحدها أم المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة وتقريب الأرقام.

– في حالة تغيير إعداد القوائم المالية، مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر. على المؤسسة ذكر أسباب تغير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتواة مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية[1].

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، متيجة للطباعة،2001،ص68.69.

المبحث الثاني: قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام يتولى سنويا إعداد كشوف مالية من بينها الميزانية، جدول حساب النتائج، التي تعد أحد أهم مصادر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

ومنه سنتناول في هذا المبحث ما يلي: مفهوم كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، أهميتهما وأهدافهما، عناصر القائمتين وتقييم بنودهما، وأخيرا عرض وتحليل القائمتين.

المطلب الأول: ماهية الميزانية

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم الميزانية، أهميتها وأهدافها.

أولا: مفهوم الميزانية :

هناك عدة تعاريف للميزانية العامة أهمها:

* تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والأموال الخاصة والخصوم مع ضرورة التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية(أو بشكل عام حسب درجة السيولة والاستحقاق).[1]

* توضح الميزانية العمومية المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد، وعادة ما تعد كل وحدة اقتصادية ميزانيتها في نهاية السنة المالية، وبعض الوحدات تعد ميزانيتها في نهاية كل شهر وتتكون الميزانية من قائمة تبين الأصول والتزامات الوحدة الاقتصادية وحقوق الملكية[2].

* الميزانية العمومية هي قائمة مالية تظهر أصول والتزامات و حقوق الملكية في لحظة من الزمن والشكل الأساسي للقائمة المالية كالتالي:[3]

الأصول= الالتزامات + الملكية

* تعرض الميزانية حسب الأصول المتداولة وغير المتداولة مع الأخذ بعين الاعتبار درجة السيولة وحسب الالتزامات المتداولة وغير المتداولة مع الأخذ بعين الاعتبار درجة الاستحقاق،[4] بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية والغير جارية.

---

[1] بومزايد إبراهيم، مرجع المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار الجزائرية للنشر، طبعة الأولى 2018،جزائر العاصمة،ص36

[2] عبد الرحمن توفيق ، مرجع سابق،ص16.

[3] نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية Financial acct ، دار الفكر للنشر، طبعة الأولى 1434،2013 عمان. الأردن، ص17.

[4] Paurent Bailly, comprendre le IFRS, MAXIMA ;P19.

* الميزانية تشمل على جانبين:الأول يشتمل على الأصول التي تمثل أوجه الاستثمار، سواء كانت أصولا ثابتة أو أصولا متداولة.والثاني يشتمل على مصادر الأصول، سوا كانت من أصحاب المشروع أو من غيرهم، والهدف من إعداد الميزانية هو تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد.[1]

* تعرف الميزانية على أنها كشف يحتوي على أسماء الحسابات وقيمها وبيان ما يمتلكه المشروع من موجودات، وما عليه من التزامات في تاريخ إعدادها، ويتم عادة إعدادها بصورة رسمية كل سنة مالية أو لفترات مالية أقل من سنة ميلادية كالقوائم المالية ربع السنوية والقوائم المالية نصف السنوية. وتعرف الأشياء التي يمتلكها المشروع باسم الأصول وتعرف الالتزامات التي على المشروع باسم الخصوم وحقوق الملكية laibilities andownens equity.[2]

* تعرف أيضا على أنها "قائمة توضح الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة، فتظهر موجودات المؤسسة (أصول) وما يستحق عليها من ديون ومتطلبات تجاه الغير(التزامات) وكذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك أو أصحاب المنشأة(حقوق الملكية) في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهم البعض، حيث تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية.

ويمكن النظر إلى الميزانية من وجهة نظر الاقتصادية، حيث تفهم الأصول على أنها استخدامات (الاستثمارات) والخصوم على أنها مصادر لتحويل تلك الاستخدامات. ومن وجهة نظر الإجرائية المحاسبية، فان الميزانية عبارة عن بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة أو الدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ محاسبية.[3]

* يمكن تعريف الميزانية على أنها "جدول له جانبان، يبين بصفة منفصلة عناصر الأصول في الجانب الأيمن وعناصر الأموال الخاصة والخصوم في الجانب الأيسر بتاريخ معين"، وهي بذلك عبارة عن قائمة تبين استخدامات الأموال في طرق وهي الأصول ومصدر تلك الأموال في طرق وهي الأموال الخاصة والالتزامات[4].

ثانيا: أهمية الميزانية

[1] عبد الناصر ابراهيم نور، ايهاب نظمي ابراهيم ، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر، طبعة الأولى 2011-1432،ط2 2014-1435 عمان ص55-56.

[2] محمد تيسير الرجبي، تحليل القوائم المالية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2014، طبعة أولى، القاهرة ،ص28.

[3] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دائر وائل، عمان، الأردن، طابعة 2، 2006،ص 297.

[4] بومزايد إبراهيم، مرجع سابق،ص42.

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزاماتها لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس بما يلي: حساب معدلات العائد، تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

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

ثالثا : أهداف الميزانية:[2]

تقدم قائمة الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

– قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات الخزينة.

– تقييم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية وتوزيع تدفقات الخزينة.

– قياس قدرة المؤسسة على احترام التزاماتها المالية في مواعيد الاستحقاق.

* كما تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط المؤسسة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصورا عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة لتلك المصادر الاقتصادية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل الميزانية وفق SCF

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

أولا: الأصول:

[1] دوناك كيسو، جيري ويجانت، تعريف أحمد حاد حجاج، سلطان المحمد السلطان، المحاسبية المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية 1999،ص224.

[2] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع صيدال- وحدة حراش- (2012-2013) مذكرة نيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير السنة الجامعية 2014-2015 ص 25.

– تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصولا جارية.[1]

– الأصل هو مصدر اقتصادي يقاس بموضوعية وينتج عن عملية مسبقة، والذي سيولد للشركة ربح اقتصادي في المستقبل.[2]

– هي موارد اقتصادية تمتلكها المنشأة أو خاضعة لسيطرتها، لذلك تستخدم المنشأة تلك الموارد في تنفيذ أنشطتها مثل الإنتاج أو الاستهلاك أو التبادل مع الغير.

ويجب أن تتوفر الخصائص الثلاثة حتى يوصف البند بأنه أصل.[3]

* يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

* أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.

* أن يكون الحدث الذي يوفر للمنشأة، الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

يبرز عرض الأصول في الميزانية التمييز بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية.

1) **الأصول غير الجارية:** هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة وتشمل الأصول التي يقتنيها المشروع للاستعانة بها على أداء خدماته وتسهيل القيام بعملياته وليس لإعادة بيعها. بمعنى أنها تمثل الأصول التي ينتظر الحصول منها على منافع اقتصادية مستقبلية لعدد من الدورات المحاسبية القادمة.[4]

* كما يمكن تعريف الأصول غير الجارية على أنها الأصول التي يتم اقتنائها من أجل تسيير أعمال المؤسسة والاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

- **القيم الثابتة المعنوية:** وتضم شهرة المحل براءة الاختراع، البرامج، قيم معنوية أخرى.
- **القيم الثابتة المادية:** وتتضمن الأراضي المباني، المعدات، قيم ثابتة أخرى.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08.156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11. المادتين 20-21 الجريدة الرسمية العدد27، ص13.

[2] نضال محمود الرمحي، مرجع سابق،ص16.

[3] طارق عبد العال ، حما مرجع سابق ،ص 115.

[4] بومزايد إبراهيم، مرجع سابق،ص44-45.

- **القيم الثابتة الجارية (قيد الإنجاز).**
- **الأصول المالية:** وتضم السندات الثابتة، سندات المساهمة والحقوق المماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة.
- **الضرائب المؤجلة أصول** [1].

أ- **التثبيتات غير المادية (المعنوية):** هي أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية و يقصد بها تلك التثبيتات غير الملموسة التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء(good Will)[2] ...الخ.

وتتكون الأصول المعنوية من: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، برمجيات المعلوماتية وما شبهها، الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات، فارق الاقتناء، التثبيتات المعنوية الأخرى.[3]

ويستثنى منها ولا يعتبر أصل ثابت معنوي للعناصر التالية: نفقات التأسيس، مصاريف التكوين، مصاريف الإشهار والترويج، مصاريف تحويل أماكن إنتاج أو إعادة التنظيم réorganisation dépenses de délocalisation et de فرق good Will المجني داخليا.

وعليه يمكن تمييز الأصول الثابتة المعنوية بجملة من الخصائص التالية:

- عنصر قابل للتشخيص: معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه انتقاله و تحويله إيجاره وتبديله ، كما يمكن أن يكون عقود تنشأ عنه حقوق والتزامات.
- مورد تحت الرقابة: تتحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن لها أن تمنع استفادة الغير منها.
- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة.[4]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الشركة الجزائرية بوداود الجزائر ، جزء1، 2008،ص 77.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ،ص 94.

[3] القرار المؤرخ في 23 رجب 142 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 ، مرجع سابق ،ص44.

[4] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية Pages bleus IAS/IFRS ص133.

– وعليه يمكن الحصول على الأصل المعنوي إما عن طريق الشراء حيث تتمثل تكلفة الشراء في سعر الشراء والتكاليف المباشرة المرتبطة بعملية الشراء[1]، أو عن طريق إنتاجه من طرف المؤسسة ويقيم بتكلفة الإنتاج، أو عن طريق الاندماج حيث يقيم بالقيمة العادلة[2]، أما إذا كان الأصل المعنوي مولد داخليا تسجل مصاريف البحث أعباء عند حدوثها، أما مصاريف التطوير تسجل ضمن التجهيزات المعنوية. كما يقيم الأصل المعنوي محل التبادل بالقيمة العادلة، وفي حالة عدم تحديدها يقيم بالقيمة المحاسبية الصافية.[3]

– أما فيما يخص التقييم اللاحق فتقيم التجهيزات المعنوية وفق طريقة التكلفة بالقيمة المحاسبية الصافية وحسب طريقة إعادة التقييم وفق القيمة العادلة.

– أما بخصوص طريقة حساب الاهتلاك فان المؤسسة تختار إما الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الوحدات المنتجة، وفي حالة صعوبة تحديد مدة الاهتلاك فان طريقة الاهتلاك الخطي هي المختارة.[4]

– وتسجل خسارة قيمة الأصول المعنوية في نهاية كل دورة عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة المحاسبية الصافية.[5]

ب– التثبيتات المادية(العينية): هي أصول ثابتة لها شكل مادي ملموس تشمل مجموعة وسائل تحصل عليها المؤسسة لاستخدامها في مزاولة نشاطها الإنتاجي أو التجاري أو الخدمي مثل أراضي، الآلات، معدات النقل.[6]

كما تعرف على أنها أصول يقتنيها المشروع بغرض المساعدة في القيام بالأعمال التجارية وليس بغرض البيع أو الإيجار فيها مثل: العقارات (الأراضي، المباني) والآلات، السيارات والأثاث.

وتتكون الأصول المادية من:الأراضي،عمليات ترتيب تهيئة الأراضي،البناءات،المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية التثبيتات العينة الأخرى.

– تقيم الأصول الثابتة المادية في حالة توفر شروط تسجيلها حسب النظام المحاسبي المالي الذي اختار التكاليف التاريخية كأساس للتقييم وهي مؤسسة على مفاهيم تكلفة الاقتناء وتكلفة الإنتاج. حيث تتمثل تكلفة الاقتناء في سعر الشراء والتكاليف

[1] هوام جمعة، مرجع سابق، ص68

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص135

[3] المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص10

[4] عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، السنة الجامعية، 2016-2017 ص33.

[5] هوام جمعة،مرجع سابق، ص71

[6]أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص108.

المباشرة والمرتبطة بعملية الشراء[1]، أما التثبيتات المنتجة من قبل النشأة فتسجل بتكلفة الإنتاج، والتثبيتات المقتناة بدون مقابل فتقيم بقيمتها البيعية، أما فيما يخص التقييم اللاحق فتقيم التثبيتات بطريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم.

طريقة التكلفة | **القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاكات – خسائر القيمة**

طريقة إعادة التقييم | **القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيمة المستقبلية**

– ويتم اهتلاك الأصول المادية وفق ثلاثة طرق للاهتلاك على المؤسسة اختيار إحداها وهي: طريقة الاهتلاك الخطي الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك بحسب عدد وحدات الإنتاج المقدر.[2]

– تسجل الخسارة في قيمة الأصول المادية عند نهاية كل دورة محاسبية وذلك بالمقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع قيمته الحالية(القيمة القابلة للاسترداد) فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيتها.

– أما عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية فتسجل ربح (فوائض قيمة) أو أقل من قيمتها المحاسبية الصافية تسجل خسارة (نواقص قيمة).

ج– التثبيتات في شكل امتياز: هي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له). ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي(مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز)، تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.[3]

وتشمل: الأراضي الممنوح امتيازها، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها، البناءات الممنوح امتيازها،المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها، حقوق مانح الامتياز.

د– التثبيتات الجاري إنجازها: هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لا زالت لم تكتمل بعد في انجازها، أي أنها في الواقع انجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات، فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي.

[1] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سابق، ص113-114

[2] أحمد حسين علي حسين، عوض لبيب فتح الله، قاصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل، الدار الجامعية 2003، جامعة الاسكندرية، دار النشر للثقافة، ص69

[3] عاشور كتوش، محاسبة العامة، مرجع سابق، ص102

وتتفرع إلى:التثبيتات العينية الجاري انجازها،التثبيتات المعنوية، اهتلاك فارق الاقتناء،اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى اهتلاك التثبيتات العينية،اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي،اهتلاك البناءات،اهتلاك المنشآت التقنية،اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى،اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.[1]

هـ- 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات: تسجل بتكلفة الاقتناء أو الاقتناء أو قيمة الإسهام. وفي حالة بيع سندات المساهمة، فان فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتجات أو كأعباء.

و- التثبيتات المالية: يقصد بها تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثني عشرة شهرا.

وتتكون من:السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة، السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)، السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة، القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل الودائع والكفالات المدفوعة، الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة، ما تبقى من عمليات الدفع الواجب القيام به من السندات المثبتة غير المسددة .

- ويتم تقييم سندات المساهمة عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك جميع المصاريف والرسوم المتعلقة بالعملية، عدا الحصص والفوائد المتوقع استلامها المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. أما التقييم اللاحق لها فيتم بالتكلفة المهتلكة والقيمة العادلة.[2] وتقيم الأصول المالية المعتبرة كجاهزة للبيع بالقيمة العادلة انطلاقا من تاريخ الالتزام. وعند القيام بالتنازل عن التثبيتات المالية، تدرج القيم الفائضة أو الناقصة كمنتجات أو أعباء استغلال.[3]

2- الأصول الجارية (المتداولة): هي الأصول التي يمتلكها المشروع بغرض الاتجار فيها أو تلك الناجمة عن عملية الاتجار. ومن أمثلتها البضاعة المدينون، أوراق القبض، والنقدية سواء بالخزينة أو البنوك. ويدخل ضمنها الأرصدة المدينة الأخرى مثل: سلف الموظفين الإيرادات المستحقة، المصروفات المدفوعة مقدما.[4]

---

[1] المرجع السابق، ص104

[2] عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار الهومة، الجزائر، طبعة الأولى، 2011،ص106

[3] المرجع السابق، ص 108

[4] جبريل كحالة، خالد الخطيب، رمضان محمد غنيم، وليد عبد القادر، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق Financial Accounting ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن 2012، ص340

– كما تعرف على أنها "أصول ليست لها صفة الدوام بالمؤسسة بسبب طبيعتها، وتشمل الأصول التي يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية. وهكذا فان الأصل يبوب على أنه متداول في الحالات التالية:

* عندما يكون من المتوقع تحقيق قيمته أو يكون محتفظا به لغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة.

* عندما يحتفظ به أساسا لغرض الإيجار أو لفترة قصيرة الأجل ويتوقع تحقق قيمته خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.

* إذا كان الأصل نقدا أو ما شابهه ولا توجد قيود على استخدامه لمدة 12 شهرا على الأقل.[1]

– وتشمل الأصول الجارية على ما يلي:

أ) المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: تتمثل في (المجموعة3)

تعرف على أنها الأصول الجارية المحتفظ بها من أجل النشاط العادي (لا تتعدى 12 شهرا أي دورة الاستغلال)، وهذا لأجل بيعها كبضائع أو أنها موارد أو لوازم تحتفظ بها المؤسسة قيد استغلالها في دورة الإنتاج لغرض تقديم سلع وخدمات وهي:[2]

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي.
- مخزونات الإنتاج قيد الانجاز تباع بعد الانتهاء من إنتاجها.
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشترى لتستهلك في العمليات الإنتاجية تستهلك في تقديم الخدمات.

فيما يستثنى ولا تعد مخزونات: البناءات قيد الانجاز، الوسائل المالية، الأصول البيولوجية العائد للنشاط الفلاحي، أصول منتجي الفلاحة.....الخ.

– وتقييم المخزونات في العادة يكون مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن وتقيم بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة التحويل.[3] ومرة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص108

[2] Conseil national de la comptabilité , ministère de finance « note méthodologique , les stock » ,2009, document internet disponible sur le site, http://www.com.dz.p3.

[3] Hubert de bruslerie, analyse financière : information financière diagnostic et évaluation,4 édition dunod paris, 2010 p64 .

عند جردها في نهاية الدورة وذلك بمقارنة القيمة الصافية القابلة للتحقق للمخزون المعني مع تكلفة إدخاله أيهما أقل.[1]

وتكون القيمة الصافية القابلة للتحقيق أصغر من تكلفة إدخال المخزون في الحالات التالية: مخزون معطوب، مخزون انخفض سعر بيعه في السوق، مخزون ارتفعت تكاليف إنجازه أو تكاليف بيعه. وفي هذه الحالة فإنه يتطلب تسجيل خسارة القيمة ضمن الأعباء في جدول حساب النتائج كل سلعة على حدا.

– وتتم ممارسة الجرد المادي وفق طريقة الجرد الدائم وطريقة الجرد الدوري.

ب) المدينون (حسابات الغير) تتمثل في (المجموعة 4):

يتمثل في الديون المستحقة للمنشأة من طرف الغير، ويضم الديون التجارية الناتجة عن بيع البضاعة على الحساب، أوراق القبض، وهي ديون مضمونة بأوراق تجارية، وديون الموظفين، والقروض المقدمة لأعضاء مجلس الإدارة والدفعات المقدمة للشركات التابعة. [2]

تقيم حقوق الأجل التي تكون بدون فوائد بمبلغ الفاتورة الأصلي، واستثناءا لما يكون الحق طويل الأجل وبمعدل محدد له أثر، فإنه يقيم بالقيمة التاريخية. وفي حالة احتمال عدم تحصيل المبالغ المستحقة، يتطلب هنا ملاحظة النقص الذي يمثل خسارة في الإيراد. بتشكيل مؤونة خسائر القيمة، التي تكون مساوية للقيمة المحاسبية مخفض منها القيمة المسترجعة.

ج– الحسابات المالية (الأدوات المالية) تتمثل في (المجموعة 5):

وتشمل القيم المنقولة للتوظيف، البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها، الأدوات المالية المنسقة، الصندوق.

تقيم هذه السندات بالقيمة العادلة، فإذا كانت هذه السندات مسجلة في البورصة، فإن القيمة العادلة تساوي القيمة السوقية.

ثانيا : رؤوس الأموال الخاصة : تمثل التمويل الذي يعتبر من حق أصحاب المنشأة وهو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها. فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية والغير جارية، وتضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية.

ثالثا: الخصوم Liabilities:

[1] Hervé stolowy, yuan Ding, Georges lanlais, comptabilité et analysé financieère : une perspetive globale,3édition , de boeck supérieur, paris ;2013.P74.

[2] محمد تيسير الرجبي، تحليل القوائم المالية، مرجع سابق ،ص 41.

– تمثل ديونا على المنشأة غير الملاك، وهي تعرف بعدة مسميات: الخصوم، الالتزامات ويتم تقسيمها إلى مجموعتين هما:الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة.[1]

– كما تعرف على أنها التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية.[2]

تنقسم الخصوم إلى:

- **الخصوم غير الجارية:** وهي التزامات مالية على الشركة ولكنها تستحق الدفع خلال مدة سنة أو أكثر، وهي ديون متوسطة وطويلة الأجل مثل: السندات والرهونات العقارية والقروض المباشرة.
  - ✓ المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا: وتتمثل فيما يلي: إعانات الاستثمار(التجهيز) والمؤونات.
  - ✓ الضرائب وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم، ومؤونات الضرائب.
  - ✓ الإقتراضات والديون تشمل السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل.
- **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال اثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، وتتضمن العناصر التالية:
  - ✓ الذمم الدائنة وتتكون من: الموردون، العاملون، الديون التجارية وأوراق الدفع والدفعات المقدمة من العملاء حصص الأرباح المستحقة، غرائب الدخل المستحقة، المبالغ الدفع عن عقود الإيجار الرأسمالية.
  - ✓ القروض قصيرة الأجل: هي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.
- **تقييم عناصر الخصوم**
  - ✓ مؤونة الأعباء والخسائر: تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، يجبر القانون التجاري الجزائري في مادته 718 المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار تكوين المؤونة،[3] وبعد توفر شروط تسجيلها فإنه في نهاية كل دورة لا بد من مراجعة المؤونات والتقييم يعدل حتى يعكس أفضل تقدير في هذا التاريخ.

[1] طلال الججاوي، ريان نعوم، مرجع سابق، ص134–136

[2] المرجع السابق، ص134 135

[3] المرسوم التنفيذي رقم 08–156، مرجع سابق، ص 14.

- ✓ القروض والديون المالية الأخرى: عند الحصول على القرض أو حدوث التزام مالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة الحقيقة للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكلفة المهتلكة.
- ✓ الأعباء والمنتوجات المالية: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالنسبة المالية التي ترتبت القواعد خلالها، أما العمليات التي يترتب عنها تأجيل الدفع سواء الممنوحة أو المتحصل عليها بشروط أقل من شروط السوق تدرج بقيمتها الحقيقية، بعد طرح المنتوج المالي أو التكاليف المالية المرتبطة لهذا التأجيل، والفرق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات مالية في حسابات البائع.[1]

– أما الأعباء والمنتوجات الناتجة عن العقود طويلة الأجل فتسجل عن طريق تحرير نتيجة المحاسبة بالتتابع وبمقياس انجاز العملية (التسجيل حسب طريقة التقدم) إذا تعذر ذلك فانه تسجل حسب طريقة الإتمام.

- ✓ الضرائب المؤجلة: تركز طريقة جدول حسابات النتائج للالتزام على فروق التوقيت التي تمثل الفروق بين النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية التي تنشأ في فترة واحدة، وتنعكس في فترة أو أكثر من فترة لاحقة، بينما ترتكز طريقة الميزانية للالتزام على الفروق المؤقتة التي تكون بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام المسجلة في الميزانية.[2]

5- العقود الايجارية: يعرف عقد الإيجار بأنه حق استعمال أصل مقابل تسديد أو مجموعة تسديدات، ويميز بين: عقد الإيجار التشغيلي (العادي) يتم فيه الاتفاق بين المؤجر والمستأجر على مبلغ معين خلال فترة الإيجار يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر وإيراد بالنسبة للمؤجر خلال الدورة، وعقد الإيجار التمويلي الذي يحول مخاطر ومنافع الأصل المؤجر إلى المستأجر بعد انتهاء مدة العقد، أو أن يكون للمستأجر حق خيار الشراء في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة، فالاستثمارات المتحصل عليها في إطار القروض الايجارية تسجل ضمن الأصول والخصوم (ديون مالية) بالقيمة

[1] مسعود درواسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر،29-30 نوفمبر 2011.ص5

[2] المرجع السابق، ص8

الأقل بين القيمة العادلة والقيمة المحينة للتسديدات المتفق عليها حسب العقد. والاهتلاك يسجل ضمن المصروفات إذا كان الاستثمار ملك للمؤسسة.[1]

االميزانية المالية حسب SCF "أصول" (جدول رقم1-3)

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	إجماليN	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					

[1] سالم صلال رامي الحسناوي، التأجير التمويلي وتطبيقات مختارة، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى2015م-1436ه عمان، ص 35

أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وماشبهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شبهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية لأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص28.

الميزانية المالية حسب SCF "خصوم" جدول رقم (1-4)

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	**ملاحظة**	**N**	**N-1**
رؤوس الأموال 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 الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود 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 الجارية(3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص29.

المطلب 03: عموميات حول جدول حساب النتائج

أولا: مفهوم جدول حساب النتائج

هناك عدة تعاريف أهمها:

* يعرف جدول حساب النتائج على أنه " جدول تلخيصي للأعباء والمنتوجات حققها الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والمنتوجات كما يسمح بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال.[1]

* هي قائمة مالية تظهر إيرادات ومصروفات الشركة ضمن فترة زمنية معينة، والهدف من إعداد القائمة هو بيان النجاح أو الفشل المالي للشركة ضمن فترة زمنية معينة، فعندما تفوق الإيرادات مصروفات الشركة فان الشركة تجني صافي ربح (صافي الدخل). وعندما تفوق المصروفات إيرادات الشركة تجني صافي الخسارة.[2]

* يظهر حساب النتيجة في شكل قائمة تلخص جميع المصاريف التي تكبدتها المؤسسة والنواتج (الإيرادات) التي حققتها خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، للوصول إلى النتيجة الصافية السنة المالية (ربح أو خسارة) فهو بذلك يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء.

* تسمى أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر، ويمكن تعريف هذه القائمة بأنها بيان يلخص إيرادات ومصاريف الشركة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسائر.[3]

ثانيا: أهمية جدول حساب النتائج

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن، وعليه فان أهمية هذه القائمة تنبع من:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية .
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.[4]

[1] المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق ص14.

[2] نضال محمود الرمحي، مرجع سابق ص14.

[3] أحمد نور ، المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبة الدولية، دار الجامعية، مصر2000، ص181.

[4] فايز زهدي الشلتوي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين2005، ص20.

– جدول حساب النتائج يعتبر كشف مهم بالنسبة لمالكي المشروع ودائنيه وبقية المهتمين بالمشروع أو فشلها يعتمد على قدرتها على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف، فعندما تتوفر أصول المشروع ويبدأ المشروع بعمله فان الإيرادات والمصاريف هي موارد التدفق النقدي للمشروع.[1]

ثالثا: أهداف جدول حساب النتائج

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:[2]

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الايرادية للمشروع.
- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الايرادية).
- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة.
- التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة لأهداف محددة وموضوعة مسبقا.
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشاة.
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشاة.

المطلب04: عرض وتحليل جدول حساب النتائج

أولا: مكونات جدول حساب النتائج:

يتكون جدول حساب النتائج من العناصر التالية:

[1] طلال الججاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية1، مناهج الجامعات العالمية ، دار جهينة طبعة الأولى 1427هـ–2007م عمان، ص248.

[2] محمد أبو نصار ، جعقة حميدات، مرجع سابق ص47.

✓ **المنتوجات:** حسب الإطار المفاهيمي "هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مدخلات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة، باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة"[1].

✓ **الأعباء:** تتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها الكيان خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك والاحتياطات وخسائر القيمة[2].

✓ **النتيجة الصافية للسنة المالية:** هي الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء للسنة المالية، وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات[3].

ثانيا: عرض وتحليل جدول حساب النتائج

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

– لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حساب النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب بمقتضيات التنظيم وهما:

A– جدول حساب النتائج حسب الطبيعة:

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (مشتريات بضائع...) وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال. ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالية:[4]

[1] عباس مهدي الشيراز، نظرية المحاسبة(1990)، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت ص224.

[2] محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العادلي، المحاسبة المالية، مجلد الثاني منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986 ص448.

[3] محمد فؤاد الهني، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر 2013 ص13.

[4] Elie Cohen, op. cite p 404

1) النتيجة العملياتية "RO" Résultat opération:

هي رصيد دورة الاستغلال ومصاريف الاستغلال وتحسب وفق العلاقة التالية:

النتيجة العماليتية = الفائض الإجمالي للاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى + استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات – الأعباء العملياتية الأخرى + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

– تمثل النتيجة العملياتية مؤشرا للربح الاقتصادي، فهي تقيس الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة.

– ومن أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هاته الطريقة، يمكن توضيح عناصر النتيجة العملياتية التالية:

* **إنتاج السنة المالية:** يمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة. ويتضمن كل من مبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، مبيعات الخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات والمنتجات الجاري انجازها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعانات الاستغلال.

* **استهلاك السنة المالية:** يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات خدمات خارجية، واستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطتها.

* **القيمة المضافة:** تعرف على أنها الفرق بين المدخلات المالية المباشرة (إنتاج السنة المالية) والمخرجات المالية المباشرة (استهلاك السنة المالية) ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:[1]

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

* **الفائض الإجمالي للاستغلال:** يمثل الفرق بين القيمة المضافة المنتجة من جهة، وأعباء العمال والضرائب والتسديدات المماثلة (ماعدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى.[2]

2) **النتيجة المالية:** تمثل الفرق بين الإيرادات المالية والمصاريف المالية.

3)النتيجة الجارية قبل الضرائب: يتم الحصول عليها انطلاقا من النتيجة العملياتية، وذلك بإضافة النتيجة المالية ويمثل النتيجة "العادية" المحققة على اثر الأنشطة الجارية للمؤسسة.

[1] مبارك لسلوس ، مرجع سابق، ص27 .

[2] Christian Hoarau, maitriser le Diagmostic Financier. Groupe revue fiduciaire, 2 édution Paris 2001 p83-84.

4) النتيجة الاستثنائية: (غير العادية): هي عبارة عن الفرق بين العناصر الغير عادية (النواتج) والعناصر الغير عادية (الأعباء).

5) النتيجة الصافية للسنة المالية: هي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.[1]

حساب النتائج حسب الطبيعة (جدول رقم1-5)

الفترة من..... إلى.....

اسم الحساب	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإهتلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2)			
أعباء مستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة			
4-الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهتلاكات والمؤونات			

[1] لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية، السنة الجامعية 2011-2012 ، ص 49.

استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- **النتيجة العملياتية**			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
1- النتيجة المالية			
2- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
3- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها) أعباء غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
4- النتيجة غير العادية			
5- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
6- النتيجة الصافية للمجموعة المدمج(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص30.

B- جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

يقوم على مقارنة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية. ومن أجل إعداد هذه القائمة فانه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى الأعباء حسب الوظيفة[1].

الانتقال من الأعباء حسب الطبيعة إلى الأعباء حسب الوظيفة (جدول رقم1-6)

عناصر الاستغلال	المبلغ	كلفة المبيعات (الإنتاج)	أعباء التوزيع (التسويق)	أعباء إدارية (الأداة)	أعباء أخرى عملياتية
مشتريات البضائع تغيرات المخزون * مشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى * تغيرات المخزون - مشتريات أخرى وأعباء خارجية - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة - أعباء المستخدمين المخصصات للإهتلاك والأرصدة أعباء الاستغلال الأخرى **المجموع**					

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق ص17

المصدر: لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة،2012، ص50.

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 تكتفي بتقديم كيفية حساب النتيجة العملياتية:

- **هامش الربح الإجمالي: يمثل هامش الربح رقم الأعمال – تكلفة المبيعات**

* رقم الأعمال = إيرادات المبيعات – (مردودات ومسموحات المبيعات + الخصم المسموح به) [1] .

– بالنسبة للمؤسسة التجارية = صافي المشتريات + المصاريف المدفوعة على المشتريات + بضاعة أول فترة – بضاعة آخر فترة.

– بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية = بضاعة أول مدة + صافي مشتريات المواد الخام + أجور صناعية مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة + مصاريف صناعية غير مباشرة – بضاعة آخر مدة. [2]

- **النتيجة العملياتية:** تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري(الأساسي) ويتم التوصل إليها كالآتي :[3]

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

* **التكاليف التجارية**: هي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة، مثل: مصاريف الإعلان والدعاية...

* **الأعباء الإدارية**: الأعباء التي أنفقتها المؤسسة عن أنشطتها الإدارية العامة وتشمل: مصاريف التأمين.[4]

حساب نتائج حسب الوظيفة (جدول رقم1-7)

البيان	الملاحظة	N	N-1

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

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

[3] http : // www. Acc4arab. Com /acc// archive / index .php/ t- 2227-hTmt (26/11/2011-11 :30)

[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص33.

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

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المجمعة

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009،ص 31.

المبحث الثالث: جدول سيولة الخزينة وقائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق

يعتبر جدول سيولة الخزينة وقائمة التغير في الأموال الخاصة من بين القوائم المالية الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة. إضافة إلى الملاحق التي تساعد على تفسير المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تسمح بتوفير الوقت في فهمها.

وبناء على هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى: عرض كل من جدول سيولة الخزينة وقائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق، والعلاقة بين هذه القوائم المالية الثلاث.

المطلب الأول: عرض وتحليل جدول سيولة الخزينة

في البداية سوف نتطرق إلى مفهوم جدول سيولة الخزينة، أهميته وأهدافه، مكوناته، طريقة إعداده وتحليله.

أولا: مفهوم جدول سيولة الخزينة :

– " قائمة مالية تظهر مصادر الأموال واستخداماتها للمشروع خلال فترة زمنية معينة ".[1]

– " يقصد بأنها القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة، أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.[2]

– " عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو بالنقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات بمعنى أنها تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة ومجموع المعاملات النقدية الخارجة.[3]

ثانيا: أهمية جدول سيولة الخزينة وأهدافه

1. أهمية جدول سيولة الخزينة

– تبرز أهمية هذه القائمة في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد توزيعات المساهمين والوفاء بالالتزامات ومن المنطق أنه إذا لم يتوفر القدر الكافي للنقدية لا تتمكن الوحدة من سداد أجور العاملين أو سداد الالتزامات المستحقة عليها أو سداد التوزيعات. توضح مصادر النقدية وكيفية استخدامها.[4]

---

[1] نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، مرجع سابق ص20.

[2] محمد عباس حجازي، قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي) دار النهضة، مصر، للطباعة والنشر والتوزيع، 1998 ص17.

[3] مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2013، ص 66.

[4] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم، الإفصاح المحاسبي، دار المعرفة الجامعية، مصر 1999

– يساهم جدول سيولة الخزينة من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال التوازن ما بين التدفقات الصادرة والواردة من أجل استمرارية المؤسسة.

– توفير معلومات محاسبية تساعد المستخدمين في تقييم التغيرات التي تحدث في صافي أصول المؤسسة وهيكلها المالي وتوقيت تحقق التدفقات النقدية بهدف توافقها مع الظروف.

– توفر القائمة بيانات عن التغيرات التي تحدث في المركز المالي للمؤسسة خلال الفترة المالية التي يصعب الحصول عليها من القوائم المالية الأخرى. [1]

2- أهداف جدول سيولة الخزينة

إن الهدف من إعداد جدول سيولة الخزينة هو تقديم معلومات مفيدة حول حركة الخزينة وكذا النقدية التي تمت خلال الدورة.

– تقديم معلومات تبين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقا نقدي داخلا أو خارجا.

– يعزز جدول سيولة الخزينة من القدرة على مقارنة تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت، لأنه، لأنه يستعيد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات و الأحداث.

– يعمل جدول سيولة الخزينة كمؤثر للمبالغ والتوقيتات و عنصر التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية وكذلك لو أن منشآت ذات نظام لتخطيط تدفقاتها النقدية للمستقبل، فإن جدول سيولة الخزينة يمكن استخدامها كأساس لتقييم دقة التخطيط الماضي لهذه التدفقات النقدية المستقبلية. [2]

ثالثا: عرض جدول سيولة الخزينة

I- محتويات جدول سيولة الخزينة

تحتوي على ثلاث مصادر وتتمثل في :

[1] Georges le gros, Mini Manuel de Finance d'entreprise, édition dunod Paris, 2010 p80

[2] أحمد طرطار ، شوقي الجباري ، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة المداخلة في الملتقى الوطني للمركز الجامعي ، سوق أهراس يومي 25 و 26 ماي 2010.

أ-**أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية:** يقصد بالأنشطة التشغيلية تلك الأنشطة التي تولد مداخيل للمؤسسة والتي لا تنمي للاستثمار والتمويل وتتشكل هذه التدفقات من النشاطات الأساسية للمؤسسة ، وتتمثل هذه التدفقات في فرق تحصيلات الاستغلال ونفقات الاستغلال و الذي يترجم نشاطات المؤسسة إلى تدفقات مالية موجبة وتدفقات مالية سالبة. وتتضمن العملياتية الآتية:

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

* المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة و الخدمات المقدمة للعملاء، وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق الدفع) وكذلك المدفوعات عن قواعد القروض وسداد الضرائب.[1]

ب- أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية: وتشمل التدفقات الناتجة عن سحب الأموال وتحصيلها عند شراء وبيع الأصول طويلة الأجل[2] وتتضمن التدفقات النقدية:

- المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.[3]

ج- أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية: وهي تدفقات الناتجة عن أنشطة ينتج عنها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.[4]

وتتضمن التدفقات التالية :

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.

---

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص 345.

[2] بومزايد إبراهيم ، المحاسبة المالية ، مرجع سابق ،ص.258

[3] Brunot Colmant et autre, Comptabilité Financie normes IAS/IFRS, Pearson education, Paris , France,2008,P45.

[4] القرار المؤرخ في 2009/3/25،المادة240، مرجع سابق، ص 26.

– المقبوضات النقدية من إصدار صكوك مديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.[1]

– تدفقات أموال متأتية من أسهم، قواعد وحصص تقدم كل على حدة وترتب بصورة دائمة من بنية مالية إلى أخرى في أنشطة عمليات الاستثمار والتمويل.[2]

II–إعداد جدول سيولة الخزينة:

يعد جدول سيولة الخزينة بطريقتين: المباشرة و الغير مباشرة ، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فإن النتيجة واحدة، ويكون الاختلاف فقط في طرق عرض المعلومات المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي، وتستخرج صافي تدفقات أموال الخزينة في هذا النشاط بشكل مختلف تحت كل من الطريقتين، بينما يكون الجزء الخاص بإيجاد تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية هو نفسه.[3]

– ويسمح النظام المحاسبي المالي بإتباع أي طريقة لكنه يشجع على إتباع الطريقة المباشرة.

وتوضح فيما يلي خطوات إعداد جدول سيولة الخزينة:

الخطوة الأولى: تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول فترة وآخره وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في الميزانيتين.[4]

الخطوة الثانية: تحدد صافي تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة التشغيلية، وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل حسابات النتائج الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي ، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين، ويتطلب كذلك بيانات عن عمليات منتقاة وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

[1] أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبية الدولية والعربية و المصرية، الدار الجامعية، مصر 2003، ص788.

[2] القرار المؤرخ بتاريخ 2009/3/25، المادة 240. 2،مرجع سابق، ص 28.

[3] مؤيد راضي خنقر ، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق،ص198.

[4] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 348.

1- الطريقة المباشرة: يطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائج حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويمكن الفرق بينهما هو صافي تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بذلك النشاط.[1]

- وتتضمن هذه الطريقة المباشرة تدفقات أموال الخزينة التالية:

1 -1 تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية:

✓ **التحصيلات المقبوضة من الزبائن:** لتحديد التحصيلات المقبوضة من المدنيين تحسب التغير الحاصل في رصيد المدنيين.

أ- في حالة التغير في رصيد المدنيين بالزيادة:

النقدية المحصلة من الزبائن=(مبيعات+TVA مسترجع)- الزيادة في رصيد المدنيين.

ب- في حالة التغير في رصيد المدنيين بالنقصان:

النقدية المحصلة من الزبائن=(مبيعات+TVA مسترجع)+ النقصان في رصيد المدنيين.

✓ **تحصيلات أخرى متعلقة بالأنشطة التشغيلية:** وتشمل حـ)74، إعانات الاستغلال،حـ/757 نواتج استثنائية عن عمليات التسيير،758 نواتج أخرى للتسيير الجاري.

✓ **المبالغ المدفوعة للموردين:** تحسب كالآتي:

- النقدية المدفوعة للموردين =المشتريات + النقصان في رصيد الموردين والحسابات المرتبطة بها - الزيادة في رصيد الموردين والحسابات المرتبطة بها.

ولأجل هذا لابد من تحديد قيمة المشتريات.

- المشتريات=رصيد حـ)×60 + الزيادة في رصيد المخزونات حـ)32،31،30 أو

- النقص في رصيد المخزونات حـ/32،31،30

- النقدية المدفوعة للعاملين والحسابات الأخرى عن الرواتب و الأجور

رصيد حـ)×× 63 + النقصان في رصيد حسابات الديون المعنية حـ)×42، حـ)×43 أو

[1] إسماعيل إسماعيل وآخرون ، المحاسبة المتوسطة(2)، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،2010 /2011، ص448.

– الزيادة في رصيد حسابات الديون المعنية حـ)×42، ×43

- النقدية المدفوعة لموردي الخدمات:

رصيد حـ)61،62 + النقصان في رصيد حساب الديون المعني حـ) ×401

– الزيادة في رصيد حساب الديون المعني حـ)×401

هكذا وبنفس الطريقة تحسب المبالغ المدفوعة لدائني المصاريف الأخرى.[1]

1-2 تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار:

ترتبط بالعمليات المتعلقة بالتثبيتات أي الأصول غير الجارية وتتضمن:

✓ **تدفقات نقدية داخلية** : تشمل: المقبوضات عن عملية بيع تثبيتات مادية و غير مادية، المقبوضات عن عملية بيع مالية، المقبوضات عن تحصيل افتراضات.

✓ **تدفقات خارجية** : تشمل: المدفوعات عن تثبيتات المادية وغير المادية، المدفوعات عن اقتناء تثبيتات مالية المدفوعات أخرى عن أصول طويلة الأجل.

1-3 تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:

ينتج هذا النوع من التدفقات عن الأنشطة التي تؤدي إلى تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض. والتي تكون عادة تتميز بالسهولة معرفتها وتحديد قيمتها وتتمن مايلي :

✓ **تدفقات نقدية داخلية** : وهي تتضمن من المقبوضات الناتجة عن ما يلي: تحصيلات عن إصدار أسهم الزيادة رأس المال، مقبوضات نقدية عن القروض.

✓ **تدفقات نقدية خارجة** : تتضمن مدفوعات نقدية ناتجة عن: الحصص وغيرها من التوزيعات المدفوعة للملاك التسديدات النقدية للقروض والديون المماثلة.

سيولة الخزينة في الطريقة المباشرة (جدول رقم1-8)

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1

[1] صافي فلوح وآخرون ، تحليل القوائم المالية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ،2009/2008،ص98.

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

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص35

2-الطريقة غير المباشرة: ويشار إليها لطريق التوفيق والتسويات، حيث تبدأ أيضا في نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات أموال مرتبطة بأنشطة التشغيل، غير أن الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على النتيجة الصافية بالنسبة للبنود التي أثرت على النتيجة ولكنها تؤثر على النقدية.[1]

سيولة الخزينة في الطريقة غير المباشرة (جدول رقم1-9)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
- الإهتلاكات والأرصدة			
- تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردين والديون الأخرى			
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال للخزينة المتأتية من عمليات التمويل			

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي +أغراض التقيين ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة ،الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 ،ص289.

الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي(المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص36

الخطوة الثالثة: تحديد تدفقات أموال الخزينة 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 تدفقات أموال الخزينة بين مختلف الأنشطة، وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها، حيث يجمع الرصيد إلى النقدية ويعادلها ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في آخر المدة.[1]

III. تحليل جدول التدفقات النقدية:

يتم التحليل من خلال نسب التدفقات النقدية التالية:

* **نسبة كفاية التدفق النقدي:** تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية لتغطية الالتزامات قصيرة الأجل. وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة كفاية التدفق النقدي = صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية / الخصوم المتداولة

[1] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سابق، ص23.

* **نسبة تغطية النقدية:** الهدف منها التعرف على مدى كفاية صافي التدفقات النقدية العملياتية في تغطية أنشطة الاستثمار والتمويل. وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة تغطية النقدية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية / إجمالي تدفقات النقدية الخارجة لأنشطة الاستثمار والتمويل

* **مؤشر النقدية التشغيلية:** تبين مدى نجاح المؤسسة في دعم أرباحها المتحققة عبر تدفقاتها النقدية العملياتية. وتحسب بالعلاقة التالية:

مؤشر النقدية التشغيلية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية / صافي الربح

* **مؤشر التدفقات النقدية الضرورية:** يبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها. وتحسب بالعلاقة التالية:[1]

مؤشر التدفقات النقدية الضرورية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية / إجمالي الديون

المطلب الثاني: عرض وتحليل جدول تغيرات الأموال الخاصة

– سنتطرق إلى مفهوم وأهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة، طريقة إعداد وتحليل هذه القائمة.

أولا: مفهوم جدول تغيرات الأموال الخاصة:

* " يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية"[2].

* تعرض فيه ملخص التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة معينة، وتنشأ الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المتحققة خلال الفترة وينشأ النقص منها من مسحوبات الملاك من الشركة والخسائر المتحققة خلال الفترة، استثمارات الملاك والمسحوبات تعتبر عمليات رأسمالية أي تخص رأس المال تحصل بين الشركة والملاك لذا لا تؤثر في كشف الدخل.[3]

[1] منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن 2005، ص 163-166.
[2] المرسوم التنفيذي 08-156، المادة 36، مرجع سابق، المادة 36، ص15
[3] طلال الحجاوي، ريان نعوم، مرجع سابق، ص 261

ثانيا: أهمية جول تغيرات الأموال الخاصة:

تتبع أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة من ربطها من حساب النتائج والميزانية فتوضح عن تغيير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر دورة مالية، وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر عن بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.[1]

ثالثا: عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة:

1) عناصر قائمة تغيرات الأموال الخاصة:[2]

لقد قدم النظام المحاسبي المالي العناصر المطلوب تقديمها في هذا البيان تتمثل في: النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

2) إعداد قائمة تغيرات أموال الخاصة:

من أجل إعداد قائمة تغيرات أموال الخاصة يجب التأكيد على نقطتين:

2-1) حسابات الأموال الخاصة:

تتكون من البنود التالية: رأسمال المؤسسة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

2-2) المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة:

أ- التغيرات في السياسات المحاسبية تصحيح الأخطاء:

وفقا للنظام المحاسبي المالي فان تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية، التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية، ولا يعتمد 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.

[1] فايز الشلتوني، مرجع سابق، ص 23

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، المادة رقم 250-1 مرجع سابق، ص 26-27

ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأثر التغييرات في السياسات المحاسبية.

ب- مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:

هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة، ولا يتم إظهارها في حساب النتائج.

ج- النتيجة الصافية: هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج، وتكون موجبة إذا كان الصافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة.

د- 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.

* **الحصص المدفوعة:** وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج.

* **الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج.**

3) تحليل تغيرات الأموال الخاصة:[1]

يتم تحليل من خلال النسب المالية التالية:

- نسبة النتيجة الصافية / رأس المال.

- نسبة التوزيعات والتغيرات في حقوق المساهمين / الأموال الخاصة.

- نسبة الأسهم، توزيع الأرباح وقياس القيم السوقية وتحسب من خلال:

* الأرباح الموزعة / قيمة السهم السوقية أو.

* الأرباح الموزعة / عدد الأسهم.

- نسبة توزيع الأرباح = الأرباح الموزعة / الأرباح الصافية .

- معامل سعر السهم إلى عائده أو مضاعف السعر للعائد = متوسط قيمة السهم السوقية / ربح السهم .

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث، الطبعة الأولى، دار زهرات للنشر والتوزيع، الأردن2013، ص 207-208 .

– نسبة سعر السوق مقارنة بالقيمة المحاسبية = قيمة السهم السوقية / القيمة الدفترية للسهم.

– معدل دورات الأسهم = عدد الأسهم التي تداولها خلال الدورة المحاسبية على عدد الأسهم المكتتب بها في نهاية الدورة المحاسبية.

جدول تغير في الأموال الخاصة (جدول رقم1–10)

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N–2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N–1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حساب النتائج						

الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص37.

المطلب الثالث: عرض ملحق القوائم المالية

سنتطرق في هادا المطلب إلى مفهوم ملحق القوائم المالية ومحتواها وكذلك إلى نماذج الملاحق

أولا: مفهوم ملحق القوائم المالية:

يمثل ملحق القوائم المالية كل المعلومات ذات الأهمية والتي تفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى وتكون مكملة لها.[1]

ثانيا: محتوى ملحق القوائم المالية:

من بين المعلومات التي يمكن عرضها ضمن الملحق على سبيل المثال ما يلي:

* القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.

* المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

* المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع، والمؤسسة 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.[2]

[1] محمد فؤاد هني، مرجع سابق ص137

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 38

– هناك معيارات أساسيات يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملاحق: الطابع الملائم للإعلام، أهمية النسبية.

ثالثا: نماذج عن الملاحق:

– فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية.

وهذه الجداول هي:[1]

تطور التثبيتات وأصول مالية غير جارية (جدول رقم1–11)

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة1– يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل

ملاحظة2– يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص: عنوان(تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم...)

ملاحظة3– يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، "إنشاءات"

ملاحظة4– يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات انفصال"، "عمليات الوضع خارج الخدمة"

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص41.

[1] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو، مرجع سابق، ص 41-43

جدول الإهتلاك(جدول رقم1-12)

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في نهاية السنة المالية
Good Will تثبيتات المعنوية تثبيتات العينية مساهمات أصول مالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة1- يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية

ملاحظة2- يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق و التي تخص: عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك...

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص42.

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية (جدول رقم1-13)

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good Will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية الأخرى غير الجارية					

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص42.

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) جدول رقم 1-14

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

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص42.

جدول المؤونات (جدول رقم1-15)

الفصول والأقسام	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:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009، ص43.

كشف استحقاق الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية(جدول رقم1-16)

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر كم عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الأخرى					
المجموع					
الديون الإقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب					

الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق 25 مارس2009،ص43.

المطلب الرابع: العلاقة بين القوائم المالية

– القوائم المالية تكمل بعضها آخر، فنلاحظ أن نتيجة قائمة الدخل(ربح أو خسارة) تنقل لتظهر في قائمة حقوق الملكية. ورصيد حقوق الملكية في نهاية المدة يظهر في قائمة الميزانية، وقائمة التدفق النقدي يبين أسباب التغير بالنقد خلال الفترة ورصيد النقد نهاية الفترة يتفق مع رصيد النقدية.[1]

– كما نجد الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من القوائم المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل. حيث أن ما يسجل في الملاحق لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للقوائم المالية.[2]

[1] طلال الججاوي، ريان نعوم، مرجع سابق، ص 264
[2] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 38

خلاصة الفصل الأول

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

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

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

الفصل الثاني

الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، في الوقت الحالي تعتبر المحاسبة أحد فروع الاقتصاد التطبيقي الذي يسعى إلى عرض المعلومة المحاسبية بغاية الشفافية والوضوح والبساطة لمستخدمي البيانات والمعلومات المالية.

وفيما يخص أبعادها في العالم نجدها أكثر حيوية لمن يرغب في القيام بأعمال واستثمارات خارج حدود وطنه، وذلك في إطار عالمية التبادل التجاري.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** المعيار الدولي رقم"1" عرض القوائم المالية".
- **المبحث الثاني:** قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.
- **المبحث الثالث:** قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول:المعيار المحاسبي الدولي رقم1 IAS "عرض القوائم المالية "

الغرض من هذا المعيار وصف أسس عرض القوائم المالية، ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى ولأن هذه القوائم ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرار لذلك يجب أن يتوافر فيها المصداقية و الملائمة والقابلية. ويتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير العرض والإفصاح، وتضمن الخطوط العريضة لهذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى:

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 "عرض القوائم المالية ".
- دراسة حول المعيار المحاسبي IAS1.
- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية .
- الإفصاح وفق المعيار IAS1 .

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 "عرض القوائم المالية"

من المعروف أن الإنسان يقوم بمقارنات دائمة مع الآخرين وبين الخيارات المتاحة له، فهو يقارن للتعرف على مدى تقدمه أو تأخره عن الآخرين من جهة وللتعرف على أفضل الخيارات المتاحة من جهة أخرى، وهو في هذا الإطار بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبني عليها مقارناته ومن بين هذه المعايير نجد المعيار المحاسبي الدولي IAS1.

أولا : التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS1 :

عموما فكرة إنشاء وا يجاد توافق في معايير المحاسبة الدولية بالمؤسسات الضخمة والمتعددة الجنسيات، قد نشأت رسميا في المؤتمر الدولي للمحاسبة الذي انعقد سنة 1904م في سانت لويس بأمريكا. الذي خصص للمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية لشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2004، ص 429-430.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

وفي أوت 1966 طرح لورد بينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبيين القانونين (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين (AICPA) و(ICAEW) ، ولقد أعلنت المعاهد الثلاث في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس معهد أمريكي للمحاسبة القانونية العمومية روبرت تروبلدا رئيسا لها، وقد دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات حلت في سنة 1977، وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة، وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة وسميت الآراء المذكورة فيها استنتاجات.

– وقد عقدت العديد من المؤتمرات المحاسبة الدولية في بدايات القرن 20 التي عملت على وضع المعايير على المستوى الدولي.[1]

ونظرا لاعتبار عرض القوائم المالية من الموضوعات التي اهتمت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية، أسفر ذلك عن قيام اللجنة بإلغاء ثلاثة معايير متعلقة بالإفصاح في المعيار رقم"1"، والمعيار رقم "5" والمعيار رقم "13" ليحل محلها المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" الذي صدر في عام 1997[2]، الذي أجريت عليه تعديلات ليحل محله معيار المحاسبة الدولية"عرض القوائم المالية "IAS1 والذي ينبغي تطبيقه عن الفترات المالية في 1 يناير 2005أو بعده[3].

ثانيا : مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم"1" "عرض القوائم المالية"

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته".[4]

ويرى البعض أن مصطلح معيار " قاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما، وتحديد مميزاته بدقة.[1]

---

[1] سالمي محمد الدستوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2008،2009، ص53

[2] سمير محمد الشاهد ، طارق عبد العال محمد ، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، اتحاد المصارف العربية، ص40.

[3] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية الحديثة، دار الجامعية الإسكندرية،2006،ص 169.

[4] سعيد يحي، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة ،13و14 ديسمبر 2011،ص7.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تعرف المنظمة العالمية للتقييس"ISO' المعيار على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين[2].

– **المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"**: يعرف على أنه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب[3].

كما عرف أنه" المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية مع توصيل المعلومات إلى مختلف المتعاملين"[4].

وعليه فإن المعيار المحاسبي هو قاعدة محاسبية يتم الاتفاق عليها من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداثالتي تؤثر على القوائم المالية، كما ً أنه يتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، لذلك فهو يتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى التغير في هذه العوامل[5].

المطلب الثاني: دراسة حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 1:

من خلال هذه الدراسة سنتناول هدف المعيار نطاقه بالإضافة إلى بعض التعريفات المتعلقة به

أولا : هدف المعيار IAS1[6]

---

[1] بورويسة سعاد، ً أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة 2009–2010 صفحة 27.

[2] صلاح حواس، التوجه الجديدي نحو معايير الإبلاغ المالي أطروحة دكتوراه قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007 2008، ص 54.

[3] تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبية وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، التحدي، جامعة سعاد دحلب، البليدة 13و 14 ديسمبر2011، ص9.

[4] سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير المراجعة الدولية، التحدي ، جامعة سعد دحلب، البليدة 13و1ديسمبر 2011، ص4.

[5] أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2008،ص28.

[6] أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، دار مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010، عمان-الأردن، ص32.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

يعتبر معيار عرض القوائم المالية من أهم المعايير كونه يهدف إلى تحديد معالم وحدود أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة للفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها المتمثلة في: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمتي التغيرات في حقوق الملكيةو الإيضاحات.

ثانيا : نطاق المعيار IAS1:

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.[1]

ومن خلال الإطلاع على حدود وتفصيلات تطبيق هذا المعيار تبين كالآتي:

* استخدم هذا المعيار مفاهيم ومصطلحات تنسجم مع المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام وإ ذا قامت المنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيقها الربح في القطاع الخاص أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية، والوصف الذي يستخدم للقوائم المالية نفسها.

* المنشآت التي لا يوجد بها حقوق ملكية(مثل بعض الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تعد أسهم رأسمالها حقوق ملكية(مثل بعض المنشآت التعاونية)قد يلز مها أن تكون عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القوائم المالية. [2]

* لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم 34 " التقارير المالية الدولية "، وبالرغم من ذلك تنطبق الفقرات 15–35 على مثل تلك القوائم المالية. ينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت بما في ذلك المنشآت التي تعوض القوائم المالية الموحدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي10 "القوائم المالية الموحدة" و تلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 27 "قوائم المالية المنفصلة"

* تطبيق المعيار يجعل القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بمختلف مواقعهم اتجاهها.

[1] طلال الججاوي ، ريان نعوم، المحاسبة المالية1، مناهج الجامعات العالمية، دار جهينة، الطبعة1،1427ه-2007م عمان، ص278

[2] مسعود صديقي ، محمد حسين بن مالك ، علاء بوقفة، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار الهدى للنشر، الجزائر، الطبعة1 2014 ص65.

ثالثا : المصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS1:

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعير بالمعاني المحددة لها:

- **القوائم المالية ذات الغرض العام (يشار إليها بالقوائم المالية):** هي تلك القوائم التي تلبي احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
- **غير عملي:** يعد تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل مسعى معقول للقيام بذلك.
- **المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS:** هذه المعايير والتفسيرات المصدرة من قبل مجلس معايير محاسبة دولية IASB و تتمثل: المعايير الدولية للتقرير المالي، المعايير المحاسبة الدولية، تفسيرات لجنة المعايير الدولية للتقرير المالي IFRI، تفسيرات لجنة الدولية السابقة SIC.
- الحذوفات الجوهرية للبنود أو سوء عرضها تعد ذات أهمية نسبية، إذ استطاعت أن تؤثر بشكل فردي أو جماعي على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة، وقد يكون بحجم البند أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم.
- **الإيضاحات:** تتضمن معلومات إضافية على تلك المعروضة في قائمة المركز المالي، وقائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، توضح الإيضاحات وصف سردي أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك القوائم والمعلومات حول البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.
- **الدخل الشامل الآخر:** يشمل البنود الدخل والمصروف التي لا تكون مثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقا لما هو مطلوب أو مسموح به بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى.
- **الملاك:** هو حملة أدوات مالية مصنفة عل أنها حقوق ملكية.
- **الربح أو الخسارة:** هو مجموع الدخل مطروح منه المصروفات باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.
- **تعديلات إعادة التصنيف:** هي المبالغ التي يعاد تصنيفها ضمن الربح، أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية، أو في الفترات السابقة.

- **مجموع الدخل الشامل:** هو التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.

المطلب الثالث: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

هناك العديد من السمات التي يجب توافرها لعرض القوائم المالية وفق المعيار"1" IAS.

1-العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يقتضي العرض العادل تعبيرا صادقا لآثار المعاملات و الأحداث والظروف الأخرى، وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف المبينة في الإطار. ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا.

يجب على المنشأة التي تتمثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم ببيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الامتثال في الملاحظات.

لا يتم تصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية. [1]

2-فرضية استمرارية المنشأة:

عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمر ة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة، إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، ويسمى عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة.

[1] طلال الجحاوي، ريان تقوم ، مرجع سابق ، ص 279.

عند تقييم ما إذا كان فرض الاستمرارية يعد مناسبا، تأخذ الإدارة في الحسبان كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل إثنا عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، ويعتمد مدى أخذ المعلومات في الاعتبار على الحقائق في كل حالة، فعندمايكون للمنشأة تاريخ عمليات مربح وا إمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية، فإنه يمكن الاستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مناسب بدول تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة أن تأخذ في الحسبان سلسلة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المنشأة مناسبة.

3-المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق:

يجب على المنشأة المستمرة إعداد بياناتها المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق.

بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناءا على وجود ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها والإيرادات الناتجة عنها (علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات)،على أن تطبيق هذا المفهوم لا يسمح بالتسجيل لبنود الميزانية وفقا له[1].

4- الأهمية النسبية والتجميع:

يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة -ذات أهمية نسبية- من البنود المتشابهة بشكل منفصل، ويجب على المنشأة أن تعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة، -بشكل منفصل- ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.

تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من العمليات أو الأحداث الأخرى التي تكون مجمعة في فئات وفقا لطبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة، تشكل بنودا مستقلة في القوائم المالية، و البند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية بشكل مفصل في تلك القوائم قد يبرر عرضه في الإيضاحات.

[1] جدار عاشور، ذبيح هشام، كيان تطبيق معيار محاسبي الدولي الأول ، عرض القوائم المالية، دراسة حالة مؤسسة الوطنية لأجهزة المراقبة سطيف، جامعة محمد بوضياف، مسيلة ص17-18.

يجب على المنشأة عند تطبيق هذا المعيار والمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، ومع الأخذ بالحسبان كافة الحقائق والظروف أن تتخذ قرارات عن كيفية تجميع المعلومات في القوائم المالية والتي تتضمن الإيضاحات ولا يجوز للمنشأة تقليل قابلية فهم قوائمها المالية بتشويش المعلومات الجوهرية بالمعلومات غير الجوهرية أو بتجميع البنود الجوهرية التي لها خصائص طبيعية ووظائف مختلفة[1].

تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي المعلومات المطلوب إدراجها في القوائم المالية والتي تتضمن الإيضاحات لا يلزم المنشأة أن توفر إفصاحا محددا مطلوبا بالموجب المعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت المعلومات الناتجة عن الإفصاح غير جوهرية.

هذا هو الحال حتى إذا احتوت المعايير الدولية للتقرير المالي على قائمة من المتطلبات المحددة أوضحتها كمتطلبات حد أدنى يجب على المنشأة، الأخذ في الحسبان ما إذا كان ينبغي تقديم افصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافي لتمكين مستخدمي القوائم المالية لفهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء للمالي للمنشأة.

5- المقاصة:

لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الدخل والمصروفات ما لم تكن مطلوبة أو مسموحا بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.

تقوم المنشأة بالتقرير –بشكل منفصل– عن الأصول والالتزامات، وعن الدخل والمصروفات، وباستثناء عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث فإن الإجراء المقاصة في قائمة(قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر[2].

أو في قائمة المركز المالي، ينتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وعلى تقرير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، لا يعد قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم

[1] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، مرجع سابق،ص45-46

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية مكتبة بودوار، الجزء1، الجزائر2008، ص35.

يتطلب المعيار الدولي المالي 15 "الإيرادات عن العقود مع العملاء" من المنشأة أن تقوم بقياس الإيرادات من العقود من العملاء بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات موعود بها على سبيل المثال يعكس مبلغ إيرادات المثبت أي خصومات تجارية وحسومات حجم تسمح به المنشأة في بيان نشاطها المعتاد تقوم المنشأة بمعاملات أخرى لا تولد إيرادات ولكنها ثانوية في الأنشطة الرئيسية المولدة للإيرادات، وتعرض المنشأة نتائج هذه المعاملات بصافي المقابلة أي دخل بالمصروفات المتعلقة به والناشئة عن المعاملة نفسها، عندما يعكس هذا العرض حجم المعاملة أو الحدث الآخر.

إضافة لما سبق فإنه يتم تقديم التقارير حول المكاسب و الخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة على سبيل المثال مكاسب وخسائر تبادل العملات الأجنبية، بالرغم من ذلك، تفرض المنشأة مثل هذه المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذ كانت ذات أهمية نسبية .[1]

6- دورية التقرير: [2]

يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) على الأقل سنويا.وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية عن فترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:

- ✓ بسبب استخدام فترة أطول أو أقصر.
- ✓ حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست بشكل كامل قابلة للمقارنة.

عادة تعد المنشأة قوائم مالية، بشكل ثابت عن فترة سنة واحدة بالرغم من ذلك، تفصل بعض المنشآت-لأسباب عملية- التقرير.

7- المعلومات المقارنة:

[1] المرجع السابق ،ص4.
[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر2005، ص 33.

يجب على المنشأة أن يتعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف ذلك، ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

كحد أدنى يجب على المنشأة أن تعرض قائمتين للمركز المالي، وقائمتين لربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (إذا تم عرضها) وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المتعلقة بها.

8- السياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.

يجب في حالة عدم وجود معيار محاسبة دولي وتفسير للجنة التفسيرات الدائمة أن تقوم الإدارة باستخدام تقديرها وحكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر أكثر المعلومات قاعدة لمستخدمين القوائم المالية للمنشأة، وعند القيام بهذا التقدير من جانب المنشأة، فإنها يجب أن تؤخذ في الحسبان الأمور التالية :

أ- المتطلبات والإرشادات في معايير المحاسبة الدولية التي تناول المواضيع المماثلة وذات الصلة.

ب- مفاهيم ومعايير الاعترافوالقياس للأصول والخصوم و الإيرادات والمصروفات الواردة في إطار لجنة معايير محاسبة الدولية.

ج-إصدارات الهيئات الأخرى لوضع المعايير والممارسات الصناعية المقبولة إلى الحد الذي يتفق مع البندين السابقين.

9- ثبات العرض:

يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها ما لم:

أ- يكون من الواضح بعد حدوث تغيير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضا أو تصنيف آخر سيكون أكثر مناسبة يعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي8.

ب- يتطلب معيار دولي للتقرير تغييرا في طريقة العرض.

قد يوحي وجود تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجوب عرضها بشكل مختلف ويجب على المنشأة أن تقوم بتغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو إذا كانت المنفعة من العرض والإفصاح البديل واضحة، وعندما تتم هذه التغييرات في العرض تقوم المنشأة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة، ويسمح للمنشآت بإجراء تغيير في العرض وذلك للخضوع لمتطلبات محلية مادام العرض المعدل يتمشى مع متطلبات هذا المعيار[1].

المطلب الرابع: الإفصاح وفق المعيار IAS1

يشترط المعيار عن الإفصاحات التالية:

1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية :[2]

يجب على المنشأة أن تفصح عن سياستها المحاسبية الهامة لتشمل:

أ- أساس أو أسس القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

ب- السياسات المحاسبية الأخرى والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

- يجب على المنشأة أن تفصح مع السياسات المحاسبية الهامة أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

1-مصادر عدم تأكد التقدير:

يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراض التي تضعها في المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسية الأخرى، في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية وفيما يتعلق بهذه الأصول والالتزامات، يجب أن تشمل الإيضاحات تفاصيل عما يلي :

أ طبيعتها.

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2008 ، ص30.
[2] طلال الجحاوي، ريان نعوم، مرجع سابق، ص281.

ب مبلغها الدفتري كما ففي نهاية فترة التقرير.

2-رأس المال:

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقديم أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة رأس المال.

3-الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية:

للأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تفصح (إلى المدى الذي لم يفصح عنه في مكان آخر) كما يلي:

أ- بيانات كمية مختصرة عن المبلغ المصنف على أنه حقوق ملكية.

ب- أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة التزامها بأن تعيد شراء أو أن تسترد الأدوات عندما تطالب بأن تفعل ذلك من قبل حاملي الأدوات، بما في ذلك أي تغيرات من الفترة السابقة.

ج-التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد، أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية.

د- معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي الخارج المتوقع عند الاسترداد، أو إعادة الشراء.

الإفصاحات الأخرى:[1]

أ- مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم.

ب- مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.

تفصح المنشأة عما يلي إذ لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

أ- مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل).

ب- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

[1] طلال الججاوي، ريان نعوم، مرجع سابق ،ص 282.

ج–اسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة.

د– المعلومات المتعلقة بطول مدتها، إذا كانت المنشأة محددة المدة.

تاريخ النفاذ:

تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في 7 كانون الثاني 2005 أو بعد ذلك التاريخ، ويفضل التطبيق المبكو وا ٍذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل 1 كانون الثاني 2005، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

المبحث الثاني: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل:

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية نتج عنه آثار عديدة ومتنوعة أثرت على البيانات المالية على طرق عرضها وتوصيلها للمستفيدين منها.

وسنعرض في هذا المبحث قائمة المركز المالي و قائمة الدخل من خلال تعريف القائمتين والمعلومات الدنيا الواجب توفرها الأهداف إضافة إلى محتوى كل منهما وعرضهما.

المطلب الأول: دراسة قائمة المركز المالي:

فيما يخص دراسة قائمة المركز المالي، سنتناول المفهوم، الأهداف والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في صلب هذه القائمة.

أولا: مفهوم قائمة المركز المالي:

* "إن قائمة المركز المالي هي تصوير المالي أو الحالة المالية للكيان وذلك في لحظة زمنية هي تاريخ إعداد القوائم المالية[1]".

* تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة تقرير يتم إعداده في لحظة زمنية معينة يبين ممتلكات المشروع أو أصوله (ثابتة و متداولة وغير ملموسة). وكذلك يبين الديون التي على المشروع في هذه اللحظة الزمنية (الالتزامات القصيرة والطويلة الأجل) وكذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك أو المساهمة.[2]

* تعرض الميزانية حسب الأصول المتداولة، وغير المتداولة مع الأخذ بعين الاعتبار درجة السيولة، وهناك اصطلاحات مختلفة تستخدم للدلالة على الميزانية منها قائمة المركز أو قائمة الوضع المالي.[3]

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت،1990، ص215.
[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية الاسكندرية،2005، ص 325.
[3] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، لبنان ،1996،ص 69.

* وفقا للمعيار الدولي رقم (01):تعد الميزانية العمومية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان المركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها. [1]

ثانيا: أهداف قائمة المركز المالي :[2]

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

- **السيولة** : تتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.
- **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المنشأة للديون الطويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لذلك الديون مثل: الفوائد وأقساط تلك الديون، وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية استنادا إلى معطيات التدفقات النقدية التاريخية للفترات المحاسبية السابقة.
- **المرونة المالية:** إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي، وذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي للمنشأة.
- كما تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطى كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

ثالثا: المعلومات الدنيا الواجب توفرها في صلب قائمة مركز المالي:[3]

[1] عزة الأزهر، عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي بجامعة البليدة 16و17و 18 نوفمبر 2009.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية/ الجوانب النظرية والعملية، دار وائل عمان 2008، ص30.
[3] جودي محمد رمزي، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى(IFRSI) مجلة أبحاث اقتصادية العدد 12، جامعة بسكرة، 2012، ص 82.

1-المعلومات التي يجب عرضها في صلب المركز المالي :

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

أ- الممتلكات والتجهيزات والمعدات ب- الموجودات غير الملموسة ج- الموجودات المالية د-الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية هـ- المخزون و- الذمم التجارية المدينة والذمم الأخرى ز-النقد و النقد المعادل ح- الذمم التجارية الدائنة و الذمم الدائنة الأخرى ط- المطلوبات والموجودات الضريبية حسب ما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم12 - ضرائب الدخل - المخصصات ك- المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة ل- حصة الأقلية م- رأس المال الصادر والاحتياطات.

* يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة.

* هذا المعيار لا يبين الترتيب أو الشكل الذي تقدم له البنود.

* إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية معروضة بشكل مستقل هو بناء على تقييم ما يلي :

أ- طبيعة وسيولة الموجودات وماديتها التي تؤدي في معظم الحالات لعرض مستقل للشهرة والموجودات الناجمة عن مصروفات التطوير والموجودات النقدية وغير النقدية و الموجودات المتداولة وغير المتداولة.

ب- عمل البنود ضمن المنشأة مؤديا على سبيل المثال إلى عرض مستقل للموجودات التشغيلية والمالية والمخزونات والذمم المدينة و الموجودات النقدية المعادلة.

ج- مبالغ وطبيعة وتوقيت المطلوبات مما يؤدي على سبيل المثال إلى عرض مستقل المطلوبات ومخصصات منتجة للفائدة وغير منتجة للفائدة مصنفة على أنها متداولة أو غير متداولة إذا كان ذلك مناسبا.

في بعض الأحيان تكون الموجودات والمطلوبات التي تختلف في طبيعتها أو عملها خاضعة لأسس قياس مختلفة فعلى سبيل المثال يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ أعيد تقييمها بموجب معيار المحاسبي الدولي IAS 16 ويوحي استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الموجودات أن طبيعتها أو عملها مختلف لذلك يجب عرضها كبنود مستقلة.

2-المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو الإيضاحات:[1]

يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة أو يجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسب حسب طبيعته، ويجب إفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركة التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات على متطلبات معايير المحاسبة الدولية وعلى حجم وطبيعة وعمل المبالغ ذات الصلة.

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:

1-بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم :

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
- مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة.
- الحقوق والأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود وعلى توزيع أرباح الأسهم.
- أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة بنفسها أو شركاتها الفرعية وشركاتها الزميلة.
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

2-وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكية.

3-مبلغ أرباح الأسهم الموزعة المقترحة أو المصرحة عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكل قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

4-مبلغ أية أرباح أسهم تفصيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

[1] سعاد بريك وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد القرارات المالية، مذكرة نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الوادي، 2012، ص 73.

* يجب على المنشأة التي هي بدون رأس المال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبينة حركات أثناء الفترة هي كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

المطلب الثاني: عرض قائمة المركز المالي:

سوف يتم عرض قائمة المركز المالي من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

أولا: محتوى وقياس بنود قائمة المركز المالي:

تتكون قائمة المركز المالي من العناصر التالية:

1- **الأصول:** هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية وهي تتكون من الأصول الثابتة والأصول المتداولة و الأصول المتنوعة الأخرى.[1]

ويجب أن تتوافر الخصائص الثلاثة السابقة حتى بوصف البند بأنه أصل:

- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.
- أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، و تمنع أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.
- أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.[2]

تقسم الأصول إلى قسمين:

أ- **الأصول المتداولة: (الموجودات المتداولة)Curent Assets:** هي النقد والأصول التي يمكن تحويلها إلى نقد خلال أقل من عام، وعلى هذا فهي تشمل: النقد، الحسابات المدينة (النقد الذي سيتم تحصيله من العملاء وغيرهم) المخزون أوراق مالية (أسهم وسندات) تملكها الشركة.

يجب على المنشأة أن تصنف أصل على أنه متداول عندما:

* تتوقع تحقق الأصل أو تنوي بيعه أو استخدامه من خلال دورة تشغيلها العادية.

[1] زروخي علاء الدين، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2017، ص30.
[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ،ص 181.

* تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي بغرض المتاجرة.

* تتوقع تحقق الأصل خلال مدة 12 شهرا بعد فترة التقرير.

* يكون الأصل نقدا أو معادلا للنقد ما لم يكن خاضعا لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة 12 شهرا على الأقل بعد فترة التقرير.

ب- الأصول المتداولة (الموجودات غير متداولة): هي الأشياء التي تملكها الشركة والتي لا يمكن تحويلها لنقد خلال فترة قصير(سنة) وتشمل الممتلكات الملموسة والغير ملموسة و التشغيلية والمالية التي بطبيعتها طويلة الأجل.[1]

- **القياس المحاسبي للأصول (الموجودات)**

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية ويمكن عرضها كما يلي:

أ- التكلفة التاريخية: هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه، وتعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس الأكثر استخداما لدى الوحدات الاقتصادية المختلفة عند إعداد قوائمها المالية.

ب- التكلفة الجارية: هي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر.

ج-القيمة المتحققة: هي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل.

د- القيمة الحالية : (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل.

* وتتجه الممارسة العملية إلى التركيز على مدخل التكلفة التاريخية التي يؤيدها الكثير من المحاسبين في العالم نظرا لمزايا هذا المدخل من حيث الموضوعية المتمثلة في وجود مستند مكتوب يؤيد العملية مثل: فاتورة شراء البضاعة أو لأي أصل آخر[2] .

2

[1] ميرزا عباس علي وجراهام، .هولت وما غنوس،2006، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المطابع المركزية، الأردن، ص17.
[2] محمد ياسين غادر، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة جمهورية مصر العربية، ص224.

2- **الإلتزامات:** هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشأة معنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية[1].

ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية الالتزام الحالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين:
  - لا يمكن تفادي الالتزام.
  - وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد و تنشأ الالتزامات الأخرى من تحويلات [2] غير تبادلية عن طريق الإعلان عن توزيعات الأرباح للمساهمين وتشتمل الالتزامات على:

أ- **الالتزامات المتداولة:** هي الالتزامات التي على الشركة تسديدها خلال عام من تاريخ قائمة المركز المالي وتشمل الديون قصيرة الأجل، حقوق الموردين التي يتم سدادها خلال الأشهر المقبلة، وأي مصروفات مستحقة قريبا.[3]

ويجب تصنيف الالتزام على أنه متداول في الحالات التالية:

- ✓ عندما يتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية العادية (خلال دورة الاستغلال).
- ✓ عندما يستحق التسوية خلال 12شهرا من تاريخ إعداد الميزانية.
- ✓ تحتفظ المنشأة بالالتزام بشكل رئيسي لغرض المتاجرة .

ب- الإلتزامات غير المتداولة: هي الالتزامات التي سوف تسددها الشركة على المدى البعيد مثل: الديون طويلة الأجل [4].

القياس المحاسبي للالتزامات:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص50.
[2] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية،2006 ، ص430.
[3] جربوع يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير محاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع طبعة 1، عمان، الأردن 2002 ص 60
[4] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الإسكندرية ، مصر،2006،ص195.

نص المعيار IAS1 بالاعتماد على"39" IAS، على قياس الالتزامات بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للمقابل المستلم كما نص المعيار نفسه على أنه بعد الاعتراف الأولي بالالتزام يجب على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بقياس الالتزامات بقيتها المطفأة [1].

التمييز بين (الأصل /الالتزام)المتداول و غير المتداول:

يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير متداولة على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، باستثناء عندما يوفر العرض المستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة، وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها.

أيا كانت طريقة العرض المطبقة فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المتوقع أن يسترد أو يسوي بعد أكثر من 12 شهرا لكل بند مستقل لأصل والتزام يجمع بين المبالغ المتوقع أن تسترد أو تسوى:

أ- خلال مدة لا تتجاوز 12 شهرا بعد فترة التقرير.

ب- خلال مدة تتجاوز 12 شهرا يعد فترة التقرير.[2]

3-**حقوق الملكية** : هي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الالتزامات، ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع المؤسسة فيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة فمثلا شركة المساهمة تتضمن حقوق الملكية رأس المال، الاحتياطات، الأرباح المحتجزة ويعطى هذا التصنيف معلومات ملائمة لمتخذي القرارات لترشيد عملية اتخاذ القرارات لديهم .[3]

حقوق الملكية= الأصول – الالتزامات

ثانيا : الشكل القانوني لقائمة المركز المالي :[4]

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، طبعة 1999،2000 م ،2007م، ص144.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 90-91 .
[3] زروخي علاء الدين، مرجع سابق، ص 31.
[4] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 187-223.

- لا تحدد معايير المحاسبة الدولية الحالية شكل الميزانية، إلا أن الشكل الذي تم الاستقرار عليه كتقليد وفي بعض الأحيان كنتيجة لممارسات صناعية محددة.

وتتضمن قائمة المركز المالي في عنوان الميزانية ثلاثة عناصر: المنشأة المعروض مركزها المالي،عنوان واسم القائمة، تاريخ القائمة.

وبصفة عامة هناك شكلان لعرض الميزانية هما:

أ- **شكل التقارير:** يتم في هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بعد سطر ومن الأعلى إلى الأسفل كما يلي:

الأصول	xxx دج
الخصوم	xxx دج
حقوق الملكية	xxx دج
	xxx دج

ب- **شكل الحساب:** في ظل هذا الشكل تظهر الميزانية في شكل يتبنى مفهوم التوازن بين جانبين الجانب الأيمن ويخصص للأصول والجانب الأيسر يخصص للخصوم وحقوق الملكية.

المطلب الثالث: دراسة قائمة الدخل

هناك مسميات متعددة لهذه القائمة إذ أن قائمة الدخل هي تعبير زائد في إلا لايات المتحدة الأمريكية وتعرض عادة في شكل تقرير مالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة. تتسم دراسة قائمة الدخل من خلال:

أولا : مفهوم قائمة الدخل:

* هي عبارة عن كشف أو تقرير يظهر نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وتستمد قائمة الدخل على مقابلة إيرادات المنشأة بالمصروفات والأعباء التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المؤسسة من ربح أو خسارة .[1]

* كما يعرف على أنه عبارة عن كشف يبين إيرادات ومصاريف المشروع خلال السنة المالية، وهو كشف مهم بالنسبة لمالكي المشروع ودائنيه وبقية المهتمين بالمشروع وتأتي أهميته من أن نجاح إدارة المشروع أو فشلها يعتمد على قدرتها

[1] مصطفى العقار، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي،2004، جامعة سطيف، ص120.

على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف، فعندما تتوفر أصول المشروع ويبدأ المشروع بعمله فإن الإيرادات والمصروفات هي موارد التدفق النقدي للمشروع .

* يتم إعداد قائمة الدخل عن فترة زمنية معينة (عادة سنة) أو ربع سنة بغرض تحديد نتيجة عمليات أو نشاط المشروع من صافي الربح أو صافي خسارة وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات التي تخص الفترة بالمصروفات التي تخص نفس الفترة.

* هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار التوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة لتدفقات النقدية في المستقبل وتساعد التنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل، المستثمرين على تقدير القيمة التقديرية للمنشأة كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم.

ثانيا: أهداف قائمة الدخل:[1]

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي بالمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعدهم في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإرادية للمشروع.
- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإرادية).
- توفير المعلومات الحقيقة والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة.
- التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعية مسبقا.
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

[1] محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 47.

ثالثا: المعلومات الدنيا الواجب توفرها في قائمة الدخل :[1]

1-المعلومات التي تعرض في قسم الربح أو الخسارة:

يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة.

أ- الإيراد مع عرض منفصل ما يلي :

- إيرادات الفوائد المحتسبة باستخدام الطريقة الفعلية، إيراد التأمين

أ-1) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفذة.

أ-2) مصروفات خدمات التأمين من العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17.

أ-3) دخل أو مصروفات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ب- تكاليف التمويل:

ب-1) خسائر الهبوط في القيمة.

ب-2) دخل ومصروفات التمويل، التأمين من العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17.

ب-3) دخل أو مصروفات التمويل من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ج- النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية:

ج-1) أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.

ج-2) أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في الدخل الشامل الآخر والمعاد تصنيفها إلى الربح أو خسارة تقاس بالقيمة العادلة.

د- مصروف الضريبة:

2) المعلومات التي تعرض في قسم الدخل الشامل الآخر:

[1] ميرزا، عباس علي، وجراهام جبي هولت، وماغنوس، 2006، مرجع سابق، ص20.

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر للفترة البنود المستقلة لمبالغ:

أ- بنود الدخل الشامل الآخر مصنفة بحسب طبيعتها ومجمعة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي الآخر ما يلي:

- بنود لن يعاد تصنيفها لاحقا إلى الربح أو الخسارة.
- بنود سوف يعاد تصنيفا لاحقا ضمن الربح أو الخسارة عندما تستوفى شروط محددة.

ب- الحصة في الدخل الشامل الآخر في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، وفصلها وفقا للمعايير الدولية إلى الحصة في البنود التي:

- لن يتم تصنيفها لاحقا إلى الربح أو الخسارة.
- سيتم تصنيفها لاحقا إلى الربح أو الخسارة عند استفاء شروط محددة.

- يجب على المنشأة أن تعرض بنودا إضافية وعناوين ومجاميع إضافية في القائمةالتي تعرض الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر عندما يكون مثل هذا العرض ملائما لفهم الأداء المالي للمنشأة.

- لا يجوز للمنشأة أن تعرض أي بنود للدخل أو المصروف على أنها بنود استثنائية في القائمة (قائمتي) التي تعرض الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو الإيضاحات.

- يجب على المنشأة أن تثبت جميع بنود الدخل والمصروفات في الفترة ضمن الربح أو الخسارة لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير المالي بخلاف ذلك.

- يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل المتعلق لكل بند للدخل الشامل الآخر بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إما في قائمة الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات.

- يجب على المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر.

3-المعلومات التي تعرض في قائمتي الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو الإيضاحات:

* يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل أو المصروف بشكل منفصل عندما تكون ذات أهمية نسبية.

* يجب على المنشأة أن تعرض تحليلا للمصروفات المثبتة ضمن الربح أو الخسارة باستخدام تصنيف مستند إلى إما طبيعتها أو وظيفتها داخل المنشأة أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة.

* يجب على المنشأة التي تصنف المصروفات بحسب وظيفتها أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء ومصروف منافع الموظفين.

المطلب الرابع: محتوى وعرض قائمة الدخل

أولا : محتوى قائمة الدخل:[1]

هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في قائمة الدخل وهي:

أ- **الإيرادات:** هي تدفقات داخلية أو زيادات أخرى في أصول نشأة معينة أو تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة .

ب- **المصروفات:** هي تدفقات خارجية أو أي استخدام للأصول أو التحميل بالالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة.

ج- **المكاسب** : هي زيادة في حقوق الملكية(صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمار ات الملاك.

د- **الخسائر:** هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك.

ثانيا : عرض قائمة الدخل :

تقيس قائمة الدخل الأداء المالي خلال فترة زمنية معينة، وتتبع نفس القواعد الأساسية المتصلة بالأسماء والعناوين مثلما هو الحال بالنسبة للميزانية وتتضمن: الاسم القانوني للمنشأة،اسم وعنوان القائمة وهو قائمة الدخل الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة المالية (عادة تقدم القائمة سنويا).

[1] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009/2008، ص 148

المبحث الثالث: قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة

تعتبر قائمة التدفقات النقدية والتي تسمى كذلك جدول سيولة الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى جدول تغيرات حقوق الملكية الذي يقدم معلومات تفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة، وقائمة الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية التي تمثل جزءا لا يتجزأ منها.

المطلب الأول: عرض قائمة التدفقات النقدية

سيتم مناقشة جدول التدفقات النقدية من خلال تعريفه وأهدافه والأنشطة التي يتضمنها.

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية:

– تعرف بأنها" إحدى القوائم المالية التي تقدم معلومات لا تقدمها قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل، حيث تقدم معلومات عن بند النقدية من حيث مصادر النقدية، أي من أين يتم الحصول على النقدية خلال العام، وما هي المصادر التي أنفقت فيها النقدية، ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال العام".[1]

– توضح قائمة التدفقات النقدية التغير في النقدية ما بين أول المدة وآخر المدة، أي بمعنى آخر لماذا زادت أو نقصت النقدية خلال الفترة المالية؟ . ويقصد بالنقدية هنا" النقدية وما في حكمها" حيث تشمل البنود التي تعامل النقدية كل الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي:

- يمكن تحويلها لمبلغ نقدي معروف.
- قريبة من تاريخ استحقاقها مع مخاطرة قليلة لتغير قيمتها.

وبصفة عامة، تعالج الاستثمارات ذات أجل الاستحقاق الأصلي لأقل من 3 أشهر معاملة النقدية بمقتضى هذا التعريف مثل أذون الخزينة " دين قصير الأجل على الحكومة ".

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية 2003، ص 22.

ثانيا : أهداف قائمة التدفقات النقدية:

* يعد الهدف الأول من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو تقديم معلومات مفيدة عند المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة، كما أن الهدف الثانوي يتمثل في تقديم معلومات على أنشطة المنشآت المختلفة سواء منها الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية خلال الفترة،وذلك بدوره يمكن من التعرف على المقدرة الكسبية للمنشأة.

* كما أن هناك عدة أهداف لقائمة التدفقات النقدية أهمها :

✓ توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمنشأة (شاملة السيولة والقدرة على التسديد) والقدرة في التأثير على مقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظرف والفرص.

✓ توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم و حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

✓ تعزز قائمة التدفقات النقدية من القدرة على مقارنة تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت، لأنه يستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات والأحداث (التي تؤدي إلى نتائج مختلفة).

✓ تعمل قائمة التدفقات النقدية كمؤثر للمبالغ والتوقيتات وعنصر التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية، وكذلك لو أن منشآت ذات نظام قائم لتخطيط تدفقاتها النقدية للمستقبل، فإن قائمة التدفقات يمكن استخدامها كأساس لتقييم دقة التخطيط الماضي لهذه التدفقات النقدية المستقبلية. [1]

ثالثا: محتويات قائمة التدفقات النقدية:

يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويوفر التصنيف وفق الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة، وفيما يلي نعرف كل تصنيف من التصنيفات :

1-**الأنشطة التشغيلية:** يقصد بالنشاط التشغيلي الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيراد المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من أنشطة الاستثمار أو التمويل، فتعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على

[1] أحمد طرطار، شوقي الجباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، مداخلة في الملتقى الوطني للمركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25و 26 ماي 2010.

توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية، تكفي لسدادقروضها و المحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.[1]

ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي :

- ✓ المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات والرسوم والعمولات، وغيرها من الإيرادات.
- ✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- ✓ المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عنها.
- ✓ المدفوعات النقدية كالضرائب أو أية ضرائب مستردة، إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.[2]

2-**الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها، وكذلك اقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها.أو هي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون وملكية (الأسهم والسندات) الشركات الأخرى. [3]

ومن أمثلة الأنشطة الاستثمارية ما يلي :

- ✓ المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق بتكاليف التطوير وتكاليف الأصول الثابتة التي يتم إنشاؤها بالموارد الذاتية.
- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في منشأة أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المدفوعات بشأن الأوراق المالية التي تعتبر في حكم النقدية أو تلك التي تحتفظ بها لأغراض من التعامل أو المتاجرة فيها).

---

[1] محمد ياسين غادر، مرجع سابق، ص 212.

[2] الشريف جاب الله، سليم الطرابلسي، القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الوطني بالمركز الجامعي، سوق أهراس يومي 25و26 ماي 2010.

[3] المجمع العربي للمحاسب القانونيين، مرجع سابق، ص 165.

✓ المقبوضات النقدية من تحصيل النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف التدفقات والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية التي تبوب ضمن أنشطة التشغيل.

✓ المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود اختيارية وعقود مقايضة، ما لم تكن هذه العقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المقبوضات التي تبوب على أنها أنشطة تمويلية، ونفس الشيء بالنسبة للمدفوعات النقدية لشراء هذه العقود.

✓ المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات بمنشآت أخرى، والحصص في الشركات المشتركة، وذلك بخلاف المقبوضات عن تلك السندات والتي تعتبر في حكم بنود النقدية التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.[1]

3-**الأنشطة التمويلية:** هي الأنشطة التي تنتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمؤسسة.[2]

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية مايلي :

✓ النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.

✓ المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.

✓ النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

✓ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.[3]

رابعا : إعداد جدول تدفقات الخزينة:[4]

يجب أن يتم إعداد جدول التدفقات النقدية بالشكل الذي يظهر التدفقات النقدية خلال الفترة، وعلى كل مؤسسة أن تعرض التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة بالأسلوب الأكثر من سنة لطبيعة العمليات التي تمارسها، وقد عرض المعيار طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشآت إختيار إحداهما وهما:

[1] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، كلية التجار جامعة الإسكندرية،2006، ص 156

[2] المجمع العربي للمحاسبي القانونيين، مرجع سابق ،ص50

[3] نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008، ص75.

[4] محمد ياسين غادر، مرجع سابق، ص22.

1-**الطريقة المباشرة:** تقوم هذهالطريقة على عرض الأنواع الر ئيسية لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية موزعة وفقا لأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية، ويكون الفرق بينهما هو صافي في التدفقات النقدية الخاص بنشاط التشغيل، الاستثمار، التمويل.

2-**الطريقة غير المباشرة:** ويطلق عليها أيضا اسم طريقة التوفيق أو طريقة التسويات وتبدأ بصافي الربح أو الخسارة من واقع قائمة الدخل حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل و كذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

ولكن يجب أن نعلم أن الطريقتين (المباشرة و غير المباشرة) سوف يتوصلان إلى نفس الرقم والاختلاف بين الطريقتين يقتصر على كيفية حساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.

المطلب الثاني: عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية

جدول تغيرات حقوق الملكية يعد قائمة ملكية لبقية القوائم المالية الأخرى.

أولا: تعريف قائمة تغيرات حقوق الملكية:

كشف حقوق الملكية "تعرض فيه ملخص التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة معينة، وتنشأ الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المتحققة خلال الفترة وينشأ النقص منها من مسحوبات من الشركة و الخسائر المتحققة خلال الفترة استثمارات الملاك والمسحوبات تعتبر عمليات رأسمالية أي تخص رأس المال بين الشركة والملاك لذا لا تؤثر في كشف الدخل. [1]

عرف جونفر نسوادي روبير (Jean-François des Robert) وفرنسوا ميشان(François Méchin) وهيرفي بيو تو (Hervé Puteaux) جدول تغيرات حقوق الملكية بأنه"جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها.

[1] طلال الحجاوي، ريان نعوم، مرجع سابق ،ص 261

كما تعرف على أنها قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي طرأ على رصيد الملكية خلال الفترة".[1]

*إن المعيار الدولي رقم "1" يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر مفصل في القوائم المالية.

ثانيا : أهداف قائمة تغيرات حقوق الملكية:

إن الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات حقوق الملكية .

- ✓ تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- ✓ تغير الأموال الخاصة بين تاريخ الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
- ✓تغيرات الأمو ال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين وهي تغيرات رأس المال الاجتماعي المحرر، زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار الأسهم، تحويل الالتزامات لأسهم.علاوة الإصدار، الإدماج والمساهمات.[2]

ثالثا: محتويات قائمة تغيرات حقوق الملكية :

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية عرفت جدول تغيرات الأموال الخاصة مركزة على حقوق المساهمين في الفقرة(86) من المعيار المحاسبي الدولي الأول(IAS1) بأنه يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمة تظهر ما يلي :

- ✓ صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- ✓ كل عنصر من عناصر (الإيرادات والمكاسب) أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف به حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق الملهمين وا إجمالي هذه العناصر.
- ✓ الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي الثامن (IAS8).[3]

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ،ص242-243

[3] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سابق ،ص55.

إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي: المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين،رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة،صافي موجوداتها أو ثرواتها خلال الفترة ..

المطلب الثالث: الإيضاحات الملحقة

أولا: تعريف الإيضاحات:

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب إدراجها ضمن قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.[1]

ثانيا: أهداف الإيضاحات:

حسب المعيار الدولي رقم (1) فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تقييم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية.
- ✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية.
- ✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم(1) ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم على عملية مقارنة القوائم المالية للمنشأة المختلفة وهذا الترتيب هو:

[1] المرجع السابق، ص60.

✓ عبارة تفيد بامتثال المنشأة للمعايير المحاسبة الدولية.

✓ عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبة المطبقة

✓ معلومات موضحة ومؤيدة للبنوك المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب التي عرضت فيه البنود في القائمة بنفس ترتيب القوائم المالية.

✓ إفصاحات أخرى مثل: الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.[1]

ثالثا : محتوى الإيضاحات الملحقة:

يجب أن تبين الإيضاحات الملحقة ما يلي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية(مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح أو يبرر).
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها، وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيرتها، طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.
- المعلومات ذات الصيغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة ودلك للحصول على الصورة الصادقة

يراعي عرض الإيضاحات بالترتيب.[2]

[1] وردة منصورية وآخرون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة الوادي،2011، ص50.

[2] أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سابق ،ص 35.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي رقم"1" "عرض القوائم المالية"، وكذا القوائم المالية التي تبناها هذا المعيار والمتمثلة في قائمة المركز المالي عبارة عن تصوير للحالة المالية للكيان في لحظة زمنية معينة، وقائمة الدخل التي تظهر نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة محددة، وقائمة التدفقات النقدية التي تقدم معلومات عن بند النقدية من حيث مصادره وهي بدورها تقدم معلومات لا تقدمها كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أما قائمة تغيرات حقوق الملكية تعرض فيها ملخص التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية والتي تعد جزء لا يتجزأ منها، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية.

الفصل الثالث

دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SUDOR

تمهيد

بعد الدراسة النظرية في الفصلين السابقين للكشوف المالية وتحديد وضعية المؤسسة، سوف نقوم في هذا الفصل بعرض الكشوف المالية لمؤسسة SUDOR في حدود ما سمحت به المعطيات المتحصل عليها من المؤسسة من خلال الدراسة الميدانية لها، ووقع اختيارنا على هذه المؤسسة نظرا لتوفرها على كشوف مالية يمكن استخدامها في هذه الدراسة .

وبعد جمع المعلومات التي تخدم هذا الموضوع من المؤسسة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- تقديم مؤسسة SUDOR.
- عرض الميزانية وجدول حساب النتائج لمؤسسة SUDOR.
- عرض قائمة التغير في رأس المال وجدول سيولة الخزينة والملاحق.

المبحث الأول: تقديم مؤسسةSUDOR :

تعتبر مؤسسة SUDOR إحدى الشركات الإنتاجية في ولاية بسكرة لذلك سنحاول التعرف على المؤسسة وعلى نشاطها الإنتاجي من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة SUDOR وطبيعة نشاطها:

1- تعريف مؤسسة SUDOR:

حسب القانون رقم 82-11 المؤرخ في 1998/08/11 والذي يتعلق بالاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني (المواد 1-2-3-4-5-8) وحسب العقد التأسيسي المؤرخ في 1982/03/24 و المعدل تم إنشاء الشركة العامة للبسكويت (شركة ذات مسؤولية محدودة) و العاملة للمواصفات التالية:

- **التسمية:** شركة ذات مسؤولية محدودة والمسمات أس جي بيس سودور "SARL SGB SUDOR".
- **مقرها:** منطقة التجهيز ات رقم 36 بسكرة.
- **رأسمالها: 000 000 30** دج، توزع بين الشركاء خمسة عشر ألف حصة لكل شريك.
- **المسير:** مسير واحد للشركة.
- **الموضوع:** إنتاج البسكويت.
- **مدتها:** 99 سنة.
- **عدد العمال:** 24 عامل.
- **المساحة الإجمالية:** 167.66 7م^2 والمستعملة 400.0066 1 م^2 .
- **قدرة التخزين:** (1362 م^2- 312 م^2).
- **قدرة الإنتاج في اليوم:**
  - * **فعالة (effective):** 250 كغ.
  - * **المثبتة: (Installèe):** 000 5 كغ.
- **المدير:** بن شريف سمير.
- **الشركاء:** بن شريف سمير، خير دين صليحة.

2- أهم التعديلات لمؤسسة SUDOR:

- في السابق جرت جرت عدة تغيرات وتعديلات في القانون الأساسي أهمها:

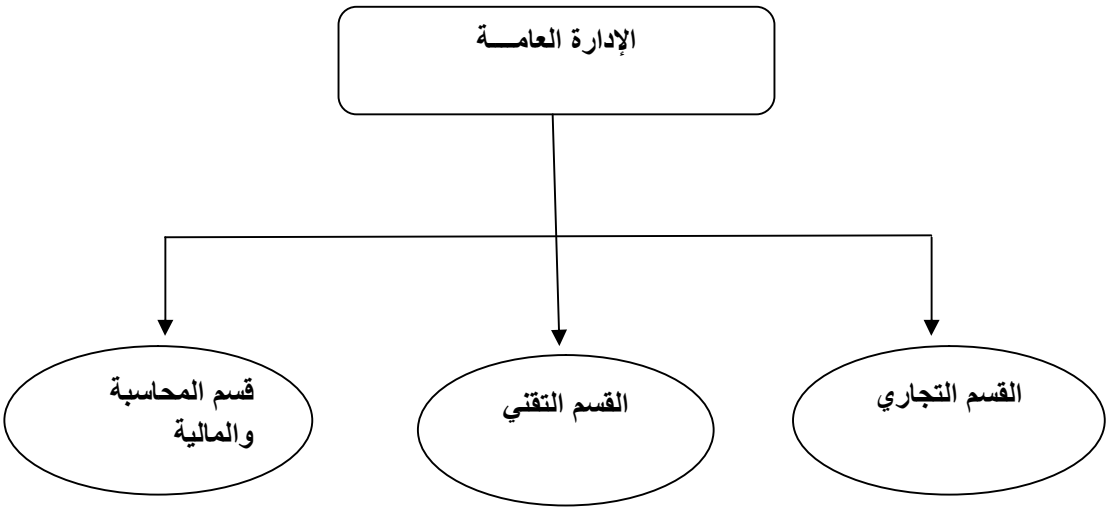
- ✓ **في 2004/02/25:** تم التعديل في رأس مال الشركة الذي كان 000 12 دج وأصبح 000 000 30دج.
- ✓ **في 2009/04/22:** تم التعديل في تسمية الشركة بالشركة العامة للبسكويت **أس.جي.بي توظيف سودور.**
- ✓ **في 2010/11/05 و2010/03/31:** تم تعديل نشاطاتها بالزيادة أي تم توسيعها بإضافة نشاطات جديدة.

- ✓ **2011/07/11:** تم تعديل القانون الأساسي وتم التغيير في المسير وحصص الشركاء أي تم إحالة الحصص 400 1 حصة لكلا شريك وتم تغيير المسير.
- ✓ **في 2017:** تم أيضا تعديل في التسمية والرجوع إلى التسمية القديمة الشركة العامة للبسكويت SGB وتم إلغاء بعض الأنشطة.

3-الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

لمؤسسةSUDOR هيكل تنظيمي بسيط لتسيير مختلف أعمالها التي تقوم بها والمتمثل في:

شكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



تعريف بكل قسم:

*** قسم الإدارة العامة:** تشمل الإدارة العامة كل الواجبات والوظائف التي تتعلق بالمؤسسة من حيث تمويلها، و وضع سياستها الرئيسية، توفير المعدات اللازمة والضرورية، رسم الشكل العام للتنظيم الذي ستعمل به المؤسسة، اختيار الرؤساء الرئيسيين، تقوم بالتنبأ والتنظيم و التنسيق و المراقبة.

* **قسم التجاري:** هو قسم يقوم بإعداد طلبيات الشراء، البيع، توزيع والفوترة، تفاعل مع الموردين، علاقات مع السائق ويحدد السعر.

* **قسم التقني:** يقوم بجميع الوظائف التي تهتم بالإنتاج، التصنيع، التمويل الداخلي والخارجي والتحويل.

***قسم المالية والمحاسبة:** يقوم بعدة مهام أهمها:

- ❖ تحضير الميزانية.

- ❖ إعداد جداول البيانية لحصيلة الأنشطة للمديرية.
- ❖ ضمان مراقبة ومحاسبة كل العمليات المالية.
- ❖ تسيير الحسابات البنكية والبريدية للمديرية.
- ❖ بحث عن مصادر الأموال وكيفية تسييرها.

المطلب الثاني: عرض حال عام للوضعية المحاسبية للمؤسسة:

من خلال ميزان المراجعة العام لمؤسسة SUDOR(الملحق رقم 1) يمكن تقديم الوضعية المحاسبية العامة للمؤسسة لدورة 2019.

الجدول رقم(3-1): ميزان المراجعة مؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

رقم الحساب	البيان	رصيد في بداية المدة		الرصيد خلال الدورة		رصيد في 2019/12/31	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال الاجتماعي	0.00	30 000 000	0.00	0.00		30 000 000
104	إعادة التقييم	0.00	0.00	0.00	427 846 430.23		427 846 430.23
106	احتياطات	0.00		0.00			
1101	تم ترحيله من عام 2016 وما قبله	0.00	2 223 961.74	2 223 961.74	0.00		0.00
1102	ترحيل من السنة المالية الجديدة 2017	4 277 606.45	0.00	0.00	4 277 606.45		0.00
12	نتيجة النشاط	0.00	3 695 661.62	3 695 661.62	0.00		0.00
164	قروض بالقرب من المنشآت	0.00	0.00	0.00	1 000 000		1 000 000
167	الديون على عقد الإيجار	0.00	24 707 598.80	0.00	0.00		24 707 598.80
208	الأصول الثابتة الأخرى المدرجة	524 419.76	0.00	234 304.98	0.00	758 724.74	
211	أراضي	2 213 169.77	0.00	427 846 430.23	0.00	430 059 600	
212	التخطيطات والتجهيزات	1 460 537.42	0.00	0.00	0.00	1 460 537.42	
213	أعمال البناء	4 106 648.77	0.00	0.00	0.00	4 106 648.77	
215	تقنيات التركيب	59 487 554.09	0.00	0.00	0.00	59 487 554.09	
218	الأصول الثابتة الملموسة	25 238 045.97	0.00	0.00	0.00	25 238 045.97	

	الأخرى						
275	الودائع والكفالة المدفوعة	295 922.98	0.00	0.00	295 922.98		
2812	اهتلاك التركيبات	0.00	0.00	1 174 944.08	1 174 944.08		
2813	اهتلاك الإنشاءات	0.00	0.00	362 042.05	362 042.05		
2815	اهتلاك التركيبات الفنية	0.00	0.00	18 202 484.70	18 202 484.70		
2818	اهتلاك الأصول الثابتة أخرى	0.00	0.00	3 144 213.19	3 144 213.19		
31	مواد الخام	21 749 808.08	3 219 740	0.00	24 969 548.08		0.00
321	مواد استهلاكية	153 411.50	0.00	0.00	153 411.50		
322	الوقود المستهلك المخزن	4 599 566.87	0.00	0.00	4 599 566.87		
3261	التعبئة والتغليف من الورق المقوى	7 760 012.07	2 832 621.40	0.00	770 297.62	9 822 335.85	
3262	عبوات بولين بروبيلين	20 227 585.33	2 497 505	0.00	2 856 755.85	19 868 334.48	
3263	الشريط	486 705.44	0.00	0.00	39 048.96	447 656.48	
3264	شريط الطباعة	45 360	44 800	0.00	28 000	62 160	
3265	ورق شمع المحايد	154 046.66	138 606	0.00	101 232.18	191 420.48	
37	مخزونات بالخارج	217 936.85	0.00	0.00	0.00	217 936.85	
381	مواد أولية ووقود مخزن	0.00	3 219 740	0.00	3 219 740		0.00
382	إمدادات المخزون الأخرى	0.00	5 513 532.40	0.00	5 5130 532.40		0.00
401	موردو السلع والخدمات	0.00	32 687 064.44	45 448 850.65	11 303 044.20		24 064 830.41
404	موردو الأصول الثابتة	0.00	132 732.60	132 732.60	0.00		0.00
408	موردو فواتير غير مستلمة	0.00	0.00	0.00	1 125 000		1 125 000
409	موردون مدينون: تسبيقات	42 069.64	0.00	0.00	4 948.29	37 121.35	
4096	تسبيقات على الخدمات	159 387.20	0.00	0.00	0.00	159 387.20	
411	الزبائن	17 259 668.85	15 379 395.19	0.00	23 062 792.97	9 576 271.07	

416	الزبائن المشكوك فيهم	1 108 441.15	0.00	0.00	0.00	1 108 441.15	
419	الدائنون السابقون	0.00	831 178.52	831 178.52	0.00		0.00
421	الموظفون الأجور المستحقة	0.00	1 557 747.75	2 461 740.79	4 741 640.12		3 837 674.08
425	الموظفون والسلف والودائع	0.00	0.00	771 715.16	389 715.16	382 000	
431	الضمان الاجتماعي	0.00	230 723.99	1 170 201.58	1 970 804.25		1 031 326.66
442	الدولة والضرائب والرسوم لا يتم استلامها	0.00	120 169.60	289 987	727 287.98		557 470.58
444	الضرائب على النتائج	0.00	327 196.07	0.00	5 000		332 196.07
445	الدولة الضرائب على رقم الأعمال	1 140 233.03	0.00	7 004 509.51	6 752 777.33	1 391 965.21	
447	الضرائب والرسوم والمدفوعات الأخرى	0.00	135 857	153 243	64 719		47 333
455	الشركاء الدفعات المقدمة الحالية	0.00	36 795 767.39	52 781.35	0.00		36 742 986.04
457	الشركاء والأرباح المستحقة الدفع	0.00	3 657 268.88	0.00	0.00		3 657 268.88
468	الخصوم المتراكمة المختلفة والناتج	0.00	2 544 115	0.00	0.00		2 544 115
470	حسابات انتقالية أو الودائع	4 951 453.94	0.00	65 341	0.00	5 016 794.94	
512	البنوك والحسابات الجارية	82 292.41	0.00	30 827 575.98	29 877 554.46	1 032 313.93	
519	سحب على المكشوف	0.00	1 986 309.48	8 417 781.77	6 431 472.29		0.00
530	صندوق التقاعد	2 209.35	0.00	4 515 000	4 214 508.87	302 700.48	
581	تحويل الأموال	0.00	0.00	5 558 500	5 558 500		0.00
601	مواد أولية	0.00	0.00	5 784 633.95	0.00	5 784 633.95	

60201	استهلاك التعبئة والتغليف	0.00	0.00	770 297.62	0.00	770 297.62	
60202	استهلاك الكل في PP	0.00	0.00	3 025 036.99	0.00	3 025 036.99	
607	مشتريات المواد الغير المخزنة	0.00	0.00	621 749.64	0.00	621 749.64	
608	تكاليف الشراء الإضافية	0.00	0.00	3 600	0.00	3 600	
615	صيانة والإصلاحات واليد	0.00	0.00	56 000	0.00	56 000	
616	أقساط التأمين	0.00	0.00	875 673.23	0.00	875 673.23	
622	أجور الوسطاء	0.00	0.00	173 906.50	0.00	173 906.50	
627	الخدمات المصرفية والخدمات المماثلة	0.00	0.00	93 027.73	0.00	93 027.73	
628	مساهمات محتفلة	0.00	0.00	27 800	0.00	27 800	
631	أجور الموظفين	0.00	0.00	6 398 971.92	0.00	6 398 971.92	
635	المساهمات في المنظمات الاجتماعية	0.00	0.00	1 430 475.59	0.00	1 430 475.59	
642	الضرائب والرسوم غير قابلة للاسترداد	0.00	0.00	64 719	0.00	64 719	
645	ضرائب والرسوم الأخرى	0.00	0.00	2 841.05	0.00	2 841.05	
656	الغرامات والجزاءات المدعومة	0.00	0.00	79 322.97	0.00	79 322.97	
661	فوائد والرسوم	0.00	0.00	342 135.86	0.00	342 135.86	
695	ضرائب على أساس الدخل	0.00	0.00	5 000	0.00	5 000	
701	مبيعات المنتجات النهائية	0.00	0.00	0.00	12 923 064.79		12 923 064.79
785	منتجات أخرى لإدارة الرقابة	0.00	0.00	0.00	123 804.92		123 804.92
المجموع العام		**177 744 093.58**	**177 744 093.58**	**581 540 843.31**	**581 540 843.31**	**595 532 043.86**	**595 532 043.86**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد ميزان المراجعة العام للدورة 2019 (ملحق رقم1).

المبحث الثاني: عرض الميزانية وجدول حساب النتائج لمؤسسة SUDOR

المطلب الأول: قائمة الميزانية

سنتطرق في هدا المطلب إلى محتوى الميزانية من جانب الأصول والخصوم.

أولا: أصول الميزانية

الجدول رقم(3-2): أصول ميزانية مؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

الأصول	2019/12/31			2018
	القيم الإجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيم الصافية	
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء				
التثبيتات غير المادية	**758 724.74**		**758 724.74**	**524 419.76**
التثبيتات المادية				
أراضي	430 059 600		430 059 600	2 213 169.77
مباني	5 567 186.19	1 536 986.13	4 030 200.06	4 030 200.06
تثبيتات مادية أخرى	84 725 600.06	21 346 697.89	63 378 902.17	63 378 902.17
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات جاري انجازها				
التثبيتات المالية				
الأوراق المالية المحتسبة بطريقة حقوق الملكية				
مساهمات أخرى وذمم مدينة أخرى				
الأوراق المالية الثابتة الأخرى				

القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	295 922.98		295 922.98	295 922.98
الأصول الضريبية المؤجلة				
مجموع الأصول غير المتداولة	**521 407 033.97**	**22 883 684.02**	**498 523 349.95**	**70 442 614.74**
الأصول المتداولة				
المخزون الجاري	35 362 822.51		35 362 822.51	55 394 432.80
المخزون الجاري انجازه				
الزبائن	10 684 712.22		10 684 712.22	18 368 110
المدينون الآخرون	5 595 303.49		5 595 303.49	5 152 910.78
الضرائب وما يماثلها	1 391 965.21		1 391 965.21	1 140 233.03
المستحقون الآخرون والوظائف مماثلة				
الموجودات وما يماثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية				
الخزينة	1 335 014.41		1 335 014.41	84 501.76
مجموع الأصول الجارية	**54 369 817.84**		**54 369 817.84**	**80 140 188.37**
المجموع العام للأصول	**575 776 851.61**	**22 883 684.02**	**552 893 167.79**	**150 582 803.11**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد أصول الميزانية للدورة 2019 (ملحق رقم2).

- تتطابق أصول الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

*تفسر العناصر المكونة لأصول الميزانية لسنة 2019:

1-**التثبيتات غير المادية**: ظهرت التثبيتات غير المادية بمبلغ **758 724.74** وتمثل رصيد حـ) 208 الأصول الثابتة الأخر ى غير المادية في 2019/12/31= 758 724.74

2- **الأراضي**: تقدر بمبلغ **4 300 596.00** وتمثل رصيد حـ) 211 الأراضي في 2019/12/31=

3- **المباني**: تقدر بمبلغ **5 567 186.19** والمتمثلة في رصيد حـ) 212 "التخطيطات والتجهيزات" = 537.42 460 1ورصيد حـ) 213 "أعمال البناء" = 648.77 106 4 في 2019/12/31

*أما بالنسبة لاهتلاك المباني والذي يقدر ب **1 536 986.13**فيتمثل في مجموع كل من: رصيد ح) 2812 "اهتلاك التركيبات" والمقدر 944.08 174 1ورصيد ح) 2813 " اهتلاك الإنشاءات" المقدر ب = 042.05 362.

* القيمة الصافية للمباني في 2019/12/31 والمقدرة ب في: **4 030 200.06** والمتمثلة بالفرق بين القيمة الإجمالية للمباني و مجموع الاهتلاكات.

4- **التثبيتات المادية الأخرى**: مبلغها الإجمالي **84 725 600.06** والمتمثل في مجموع كل من: رصيد حـ) 215 "تقنيات التركيب" 554.09 487 59ورصيد حـ) 218 " الأصول الثابتة الملموسة الأخرى" 045.97 238 25 في 2019./12/31

*أما بالنسبة لاهتلاك التثبيتات المادية الأخرى والمقدرة ب **21 346 697.89** فتتمثل في مجموع كل من:رصيد حـ) 2815 "اهتلاك تقنيات التركيب" 484.70 202 18ورصيد حـ) 2818 " اهتلاك الأصول الثابتة الملموسة الأخرى" 213.19 144 3 في 2019/12/31

* المبلغ الصافي للتثبيتات المادية الأخرى المقدرة ب**63 378 902.11** يتمثل في الفرق بين القيمة الإجمالية للتثبيتات المادية الأخرى ومجموع الاهتلاكات.

5-توظيفات وأصول مالية جارية: تقدر بمبلغ 922.98 295 والمتمثلة في: رصيد حـ) 275 "الودائع والكفالة المدفوعة" في2019/12/31 .

***** مجموع الأصول غير المتداولة = **521 407 033.97** يتمثل في مجموع كل من حـ) 211، 213، 215 ،218 275 (بالمبالغ الإجمالية) .

* مجموع الاهتلاكات **22 883 684.02** يتمثل في مجموع كل من حـ) 2812، 2813، 2815، 2818

* المبلغ الصافي للأصول غير المتداولة = **70 442 614.74**يتمثل في الفرق بين المبلغ الإجمالي للأصول غير المتداولة والاهتلاكات.

7-المخزون الجاري انجازه: المقدر بمبلغ **35 362 822.51**و المتكونة من مجاميع الأرصدة النهائية ل حـ) 321 "مواد استهلاكية" 411.50 153 و حـ) 322 "الوقود المستهلك المخزن" 566.87 599 4و حـ) 3261 "التعبئة والتغليف من الورق المقوى" 335.85 822 9و حـ) 3262 "عبوات بولي بروبيلين" 334.48 868 19 وحـ) 3263 " الشريط" 656.48 447 وحـ) 3264 " شريط الطباعة" 160.00 62و حـ) 3265 "ورق الشمع المحايد" 420.48 191و حـ) 37 "مخزونات بالخارج" 936.85 217

8-الزبائن: تقدر ب **10 684 712.22** وتتمثل في مجموع كل من: رصيد حـ) 411 "الزبائن" في (2019/12/31) 271.07 576 9و رصيد حـ) 416 "الزبائن المشكوك فيهم" في (2019/12/31) 441.15 108 1

-9المدينون الآخرون يقدر بمبلغ **5 595 303.49** ويتكون من مجاميع الأرصدة النهائية ل حـ) 409 "الموردون المدينون- التتسبيقات" الموردون المدينون- التتسبيقات" 121.35 37و حـ) 4096 "تسبيقات على الخدمات 387.20 159 و حـ) 425 "الموظفين والسلف والودائع" 000 382و حـ) 470 "حسابات انتقالية أو الودائع" 794.94 5 016

10- الضرائب وما يماثلها تتكون من الرصيد النهائي ل حـ) 445" الدولة الضرائب على رقم الأعمال" 965.21 391 1

11- الخزينة: تتمثل في مجموع كل من الأرصدة النهائية ل حـ)512 "البنوك والحسابات الجارية" 313.93 032 1 و حـ)530 "صندوق التقاعد" 700.48 302

*المجموع العام للأصول يتمثل في مجموع كل من الأصول المتداولة والغير متداولة.

*المبالغ الصافية لمجموع الأصول تتمثل في الفرق بين المجموع العام للأصول ومجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة والمؤونات.

الجدول رقم(3-3): خصوم ميزانية مؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

الخصوم	2019	2018
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	30 000 000	30 000 000
رأس مال غير مطلوب		
علاوات واحتياطات	429 953 690.61	465 243.47
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
نتيجة الصافية	-6 708 322.47	3 695 661.62
رؤوس أموال خاصة أخرى – ترحيل من جديد		
حصة الشركة المندمجة(1)		

حصة الأقلية(1)		
المجموع (1)	**453 245 368.27**	**32 107 260.38**
خصوم غير جارية		
القروض والديون المالية	25 707 598.80	24 707 598.80
الضرائب (مؤجلة ومرصودها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات		
المجموع (2)	**25 707 598.80**	**24 707 598.80**
خصوم جارية		
موردون وحسابات ملحقة	25 189 830.41	45 581 583.25
ضرائب	379 529.07	463 053.07
ديون أخرى	48 370 841.24	45 736 998.13
خزينة الخصوم		1 986 309.48
المجموع (3)	**73 940 200.72**	**93 767 943.93**
المجموع العام للخصوم	**552 893 167.79**	**150 582 803.11**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد خصوم الميزانية للدورة 2019 (الملحق 3).

- تتطابق خصوم الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومع المعايير المحاسبية الدولية.

* تفسر العناصر المكونة لخصوم الميزانية لسنة 2019:

1- رأس المال الصادر يمثل رأس المال الاجتماعي والمقدر ب= **30 000 000.00**

2-علاوة الإصدار والاحتياطات: تقدر ب**429 953 690.61** وتتمثل في مجموع الأرصدة النهائية ل حـ) 104 "إعادة التقييم" 427 846 430.23و حـ) 106 "الاحتياطات" 2 107 206.38

3-النتيجة الصافية: في 2019/12/31 مقدرة ب **6 708 322.34-** وتتمثل في الفرق بين المجموع العام للأصول والخصوم.

***** مجموع (1) = رأس المال الصادر + علاوات واحتياطات + النتيجة الصافية.

5-القروض والديون المالية: تقدر بمبلغ **25 707 598.80** وتتكون من الأرصدة النهائية ل حـ) 164 قروض بالقرب من المنشآت 1 000 000 وحـ) 167 الديون على عقد الإيجار 24 707 598.80

6-موردون وحسابات ملحقة: المقدرة بمبلغ **25 189 830.41** والمكونة من: رصيد حـ) 401 " موردو السلع والخدمات" في (2019/12/31) 830.41 064 24ورصيد حـ) 408 " موردو الفواتير غير المستلمة" في 2019/12/31 = 000 125 1

7الضر ائب: المقدرة بمبلغ **379 529.07** والمكونة من الأرصدة النهائية : حـ) 444 " الضرائب على النتائج" = 196.07 332 وحـ) 447" الضرائب والرسوم والمدفوعات الأخرى" = 333.00 47

8-ديون أخرى: تقدر بمبلغ **48 370 841.24** والمكونة من: رصيد حـ) 421 "الموظفين والأجور المستحقة" (2019/12/23) = 674.08 837 3ورصيد حـ) 431 " الضمان الاجتماعي" (2019/12/31) = 326.66 031 1 ورصيد حـ) 442 " الدولة والضرائب والرسوم سيتم استردادها"(2019/12/31) 470.58 557ورصيد حـ) 455"الشركاء، أي الدفعات المقدمة الحالية" (2019/12/31) = 986.04 742 36ورصيد حـ) 457 "الشركاء والأرباح المستحقة الدفع" (2019/12/31) = 268.88 657 3ورصيد حـ) 468 "الخصوم المتراكمة المختلفة والناتج" (2019/12/21) = 115.00 544 2

* المجموع العام للخصوم = المجموع (1) + المجموع (2) + المجموع (3)

المطلب الثاني: جدول حساب النتائج

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض محتوى جدول حساب النتائج.

الجدول رقم(3-4): جدول حساب نتائج لمؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

البيان	الملاحظة	2019/12/31	2018/12/31
رقم الأعمال		12 923 064.79	46 176 872.78
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1.إنتاج السنة المالية		**12 923 064.79**	**46 176 872.78**
المشتريات المستهلكة		-10 205 318.20	-28 211 221.47
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-1 226 407.46	-1 608 412.85
2.استهلاك السنة المالية		**-11 431 725.66**	**-29 819 634 32**
3.القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		**1 491 339.13**	**16 357 238.46**
أعباء العاملين		**-7 829 447.51**	-12 362 497.05
لضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		**-67 560.05**	**-261 307.91**
4.الفائض الخام للاستغلال		**-6 405 668.43**	**3 733 433.50**

المنتجات العملياتية الأخرى		123 804.92	364 588.13
الأعباء العملياتية الأخرى		-79 322.97	-243 182.88
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5.النتيجة العملياتية		**-6 361 186.48**	**3 854 838.75**
المنتوجات المالية			1 418.93
الأعباء المالية		-342 135.86	-864.06
6.النتيجة المالية		**-342 135.86**	**554.87**
7.النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6)		**-6 703 322.34**	**3 855 393.62**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		**-5 000**	**-159 732**
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**13 046 869.71**	**46 542 879.84**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**-19 755 192.05**	**-42 847 218.22**
8.نتيجة الأنشطة العادية		**-6 708 322.34**	**3 695 661.62**
عناصر غير عادية (منتجات)			
عناصر غير عادية (أعباء)			
9.النتيجة غير العادية			
10.صافي نتيجة السنة المالية		**-6 708 322.34**	**3 695 661.62**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد جدول حساب النتائج للدورة 2019 (الملحق4).

- يتطابق جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

***** تفسر العناصر المكونة لجدول حساب النتائج لسنة2019 :

1- رقم الأعمال: المقدر بمبلغ 12 923 064.79 والمتمثل في: رصيد حـ) 701 "مبيعات المنتجات النهائية" في 2019/12/31

* **إنتاج السنة المالية (1)** = رقم الأعمال + تغير مخزونات المصنعة والجاري تصنيعها + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

2-المشتريات المستهلكة: تقدر بـ**10 205 318.20** والمتكونة من: رصيد حـ) 601 "مواد أولية" في 2019/12/31 5 784 633.95ورصيد حـ) 60201 "استهلاك التعبئة والتغليف" في 2019/12/31 = 297.62 770 ورصيد حـ) 60202 "استهلاك الكل في PP" في 2019/12/31 = 036.99 025 3ورصيد حـ)607 "مشتريات المواد غير المخزنة" في 2019/12/31 = 749.64 621ورصيد حـ) 608 "تكاليف الشراء الإضافية" في 2019/12/31 = 3 600

3-الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى: تقدر بمبلغ **1 226 407.46** والمتكونة من: رصيد حـ) 615 "الصيانة والإصلاحات واليد" في 2019/12/31 = 000 56ورصيد حـ) 616 "أقساط التأمين" في 2019/12/31 = 673.23 875ورصيد حـ) 622 "أجور الوسطاء" في 2019/12/31 = 906.50 173ورصيد حـ) 627 "الخدمات المصرفية والخدمات المماثلة" في 2019/12/31 = 027.73 93ورصيد حـ) 628 "مساهمات مختلفة" في 2019/12/31 = 27.800

*****استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.

*****القيمة المضافة للاستغلال (1-2) = إنتاج السنة المالية (1) – استهلاك السنة المالية (2) .

7-أعباء العاملين: تقدر بمبلغ **7 829 447.51** والمتكونة من: رصيد حـ) 631 "أجور الموظفين" في 2019/12/31 = 971.92 398 6ورصيد حـ) 635 " المساهمات في المنظمات الاجتماعية" في 2019/12/31 1 430 475.59

8-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: تقدر بمبلغ **67 560.05** والمتمثلة في: رصيد حـ) 642 "الضرائب والرسوم غير قابلة للاسترداد" في 2019/12/31 =719 64 ورصيد حـ) 645 "الضرائب والرسوم الأخرى" (خارج الاستغلال) في 2019/12/31 = 2 841.052

*الفائض الخام للاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال + أعباء العاملين + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

10-المنتجات العملياتية الأخرى: المقدرة بمبلغ**123 804.92** والمتمثلة في:رصيد حـ) 758 "منتجات أخرى" في 2019/12/31 = 123 804.92

11-الأعباء العملياتية الأخرى: تقدر بمبلغ **79 322.97** والمتمثلة في: رصيد حـ) 656 "الغرامات والجزاءات المدعومة" في 2019/12/31 = 79 322.97

*****النتيجة العملياتية = الفائض الخام للاستغلال + الأعباء العملياتية الأخرى + المنتجات العملياتية الأخرى.

13-الأعباء المالية: تقدر بمبلغ**342 135.86** وتتمثل في: رصيد حـ) 661 "فوائد الرسوم" في 2019/12/31 = 342 135.86

*النتيجة المالية = المنتوجات المالية – الأعباء المالية.

*النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6) = النتيجة العملياتية – النتيجة المالية.

14-الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية: تقدر بمبلغ **5 000** وتتمثل في: رصيد ح) 695 "ضرائب على أساس الدخل" في 2019/12/31 = 5 000

15-مجموع منتجات الأنشطة العادية: تقدر بمبلغ**13 046 869.71** وتتمثل في: رصيد ح) 701 "مبيعات المنتجات النهائية" في 2019/12/31 =064.79 923 12 ورصيد ح) 785 "مبيعات أخرى لإدارة الرقابة" في 2019/12/31 = 123 804.92

***مجموع أعباء الأنشطة العادية:** تقدر بمبلغ **19 551 192.05** والمتمثلة في مجاميع رصيد كل من: ح) 601، ح) 60201، ح) 60202، ح) 607، ح) 608، ح) 615، ح) 616، ح) 622، ح) 627، ح) 628، ح) 631، ح) 635، ح) 642، ح) 645، ح) 656، ح) 661، ح) 695 في 2019/12/31

***نتيجة الأنشطة العادية = مجموع منتجات الأنشطة العادية + مجموع أعباء الأنشطة العادية.

المبحث الثالث: عرض جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

المطلب الأول: جدول سيولة الخزينة

سنتناول في هذا المطلب محتوى جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

الجدول رقم(3-5): جدول سيولة الخزينة لمؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

البيان	2019	2018
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من الزبائن	22 231 614.45	38 791 398.05
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين	-19 378 372.76	-32 321 712.01
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-435 163.59	-90 686.12
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-64 434.00
عمليات في انتظار التصنيف (47)	-65 341.00	-2 486 665.00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	2 352 737.10	3 827 891.92
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية	-79 322.97	119 813.99
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A)	**2 273 414.13**	**3 947 705.91**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية		
التحصيلات عن بيع تثبيتات مادية أو غير مادية		
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية		
التحصيلات عن اقتناء التثبيتات المالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		1 418.93
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج		

صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (B)		**1 418.93**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية		
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم		
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض	1 000 000	
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-36 592.00	-5 087 184.84
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (C)	**963 408.00**	**-5 087 184.84**
تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C)	**3 236 822.13**	**-1 138 060.00**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	-1 901 807.72	372 278.10
أموال الخزينة ومعادلاتها عند نهاية السنة المالية	1 335 014.41	-1 901 807.72
تغير أموال الخزينة	**3 236 822.13**	**-2 274 085.82**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**9 945 144.47**	**-5 969 747.44**
		1 136 025.82

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد جدول سيولة الخزينة للدورة 2019 (الملحق5).

- يتطابق جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

*تفسر العناصر المكونة من جدول سيولة الخزينة لسنة 2019:

1-التحصيلات المقبوضة من الزبائن: تحسب كما يلي: حـ) 701 "مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة" + الرسوم على القيمة المضافة TVA على المبيعات – التغير في رصيد حـ) 41 "الزبائن والحسابات الملحقة" + حـ) 758

2-المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين: تحسب كما يلي:

مجموع رصيد حـ)60 + TVA لحساب المشتريات المستهلكة حـ)60 + رصيد حـ)61 +رصيد حـ)62 + TVA على الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى (حـ)61، حـ)62 – التغير في حـ)401 + حـ)63 "أعباء المستخدمين– تغير في حـ)42 "المستخدمون والحسابات الملحقة" + حـ) 64 "الضرائب والرسوم ومدفوعاتها المماثلة" + حـ)65 "الأعباء العملياتية الأخرى – التغير في رصيد حـ)445 " الدولة. الرسوم على رقم الأعمال"

3-الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة: تقدر بمبلغ **435 163.59** والمكونة من: رصيد حـ) 627 "الخدمات المصرفية والخدمات المماثلة" في 2019/12/31 = 027.73 93ورصيد حـ) 661 "فوائد الرسوم" في 2019/12/31 = 342 135.86

4-تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية: تقدر بمبلغ **2 352 737.10** وتتمثل في مجموع كل من:

- التحصيلات المقبوضة من الزبائن 641.45 231 22
- المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين 372.76 378 19-
- الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة الأخرى 163.59 453-
- عمليات في انتظار التصنيف 341 65-

5- تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية: تتمثل في: رصيد حـ) 656 "الغرامات والجزاءات المدعومة" في 2019/12/31 79 322.97

***صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A)** = تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية – تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

* **التحصيلات المتأتية من القروض:** تقدر ب **000 000 1** وتتمثل في رصيد حـ) 164 "قروض بالقرب من المنشآت"

* تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة تتمثل في الفرق بين الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية (2019)و التغير في حـ)16

***صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (C)** تتمثل في الفرق بين التحصيلات المتأتية من القروض وتسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة

***تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C)** = صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A) + صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (B) + صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (C)

* **أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية =** رصيد حـ)519 " السحب على المكشوف" في(2019 /1/1)– رصيد حـ) 512 " البنوك والحسابات الجارية" في (2019/1/1) – رصيد حـ)53" صندوق التقاعد" في (2019/1/1)

***أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية** = تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C) – أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية .

* **تغير أموال الخزينة** = أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية + أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.

* **المقاربة مع النتيجة المحاسبية** = تغير أموال الخزينة للفترة + النتيجة الصافية (في جدول حساب النتائج)

المقاربة مع النتيجة المحاسبية.

المطلب الثاني: جدول تغير الأموال الخاصة

سنتناول فيه عرض محتوى جدول تغير الأموال الخاصة.

الجدول رقم(3-6): جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة SUDOR **الوحدة دج**

البيان	ملاحظة	رأس مال المؤسسة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 2017/12/31		30 000 000	-	-	-	2 107 260.38
*تغيير الطريقة المحاسبية	-				-	
*تصحيح الأخطاء الهامة	-				-	
*إعادة تقييم التثبيتات						
*الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-				-	
*الحصص المدفوعة	-				-	
*زيادة رأس المال						
*ترحيل من جديد	-				-	
*صافي نتيجة السنة المالية		-			2 053 644.71 3 695 661.62	
الرصيد في 2018/12/31		30 000 000			-1 642 016.91	2 107 260.38
*تغيير الطريقة المحاسبية						
*تصحيح الأخطاء الهامة					427 846 430.23	
*إعادة تقييم التثبيتات					-	
*الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج					-	
*الحصص المدفوعة					-	
*زيادة رأس المال					-	
*صافي نتيجة السنة المالي					-6 708 322.34	

الرصيد في 2019/12/31		**30 000 000**			**-2 429 858.04**	**2 107 260.38**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد ميزان المراجعة للدورة 2019 (الملحق 1)

- يتطابق جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي مع جدول التغير في حقوق الملكية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

* تفسر عناصر المكونة جدول تغير في الأموال الخاصة لسنة 2019:

1-رأس مال الشركة: يمثل حـ) 101 **= 30 000 000**

2-الاحتياطات والنتيجة: لسنة 2017/12/31 تتمثل في مجموع كل من: حـ) 106 "الاحتياطات" من ميزانية 2018 = 234.47 465 وحـ)11 "ترحيل من جديد" من ميزانية 2018 =644.71 053 2 -وحـ) 12 "النتيجة الصافية" من ميزانية 2018 = 661.62 695 3

3-الترحيل: يمثل حـ) 11 = 644.71 053 2-

*صافي النتيجة السنة المالية حـ)12 **=** 661.62 695 3

***** الرصيد في 2018/12/31 يمثل كل من: رصيد حـ) 11 + رصيد حـ) 12

5-إعادة تقييم التثبيتات: لسنة 2019 تتمثل في: حـ) 104 = 430.23 846 427

*****صافي النتيجة السنة المالية تمثل في حـ) 12 (سنة2019)

خلاصة الفصل

انطلاقا من ميزان المراجعة تم إعداد قوائم المالية لمؤسسة SUDOR حيث تم إعداد القوائم المالية وبوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية، وكذا المعلومات الخاصة بوضعية المؤسسة ونوع قوائمها المالية المتمثلة في: الميزانية جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير في الأموال الخاصة والمتطابقة على ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مضمونا وشكلا.

ومن هنا نستنتج الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية للعناصر الخارجية وذلك من أجل استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه القوائم.

الخاتمة

الخاتـــمة

يقوم موضوع عرض القوائم المالية على دراسة القوائم المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي، ولذلك فان نتائج الدراسة مرهونة بمحتويات القوائم المدروسة.

وفي هذا السياق فقد حاولنا تناول موضوع " عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية " من خلال معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيف يتم عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؟ . ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والتطبيقية. تناولنا في الدراسة النظرية فصلين وجمعت بين شقي الموضوع، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في حين خصصنا الفصل الثاني الإطار النظري للقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية. أما في الدراسة الميدانية فقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على القوائم المالية لمؤسسة SUDOR.

1- نتائج الدراسة:

علينا أن نميز نوعين من نتائج: النتائج النظرية المتوصل إليها من خلال البحث، والنتائج العملية الميدانية المتوصل إليها من خلال عرض القوائم المالية لمؤسسة SUDOR.

أ- النتائج النظرية:

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- ✓ إن تبني الجزائر نظام محاسبي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يهدف إلى اندماجها أكثر في الاقتصاد العالمي.
- ✓ القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تهدف إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (حسابات النتائج)، تغيرات الوضعية المالية (جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة).
- ✓ تتميز الميزانية بوجود عمودين أساسين، الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة المالية السابقة، وهو ما يسمح بالقيام بالمقارنة. وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، فهي تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم.
- ✓ يرتب جدول حسابات النتائج قيد التكاليف (الأعباء) حسب الطبيعة أو الوظيفة، كما يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، فهي معطيات تتعلق بالأداء.
- ✓ يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة النقدية وما يعادلها وكذلك معلومات حول استخدامها. وهو يقدم مدخلات ومخرجات السيولة الحاصلة أثاء السنة المالية باستخدام الطريقتين المباشرة والغير مباشرة.

- ✓ يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أطرت في كل فصل من الفصول التيس تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.
- ✓ تحتوي الملاحق على معلومات أساسية ذات دلالة، فهي تسمح بفهم معايير التقييم المستعلمة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية المستعملة لفهم وقراءة القوائم المالية وإمكانية المقارنة مع فترات السابقة.
- ✓ تتمثل القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 في " قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، التغير في حقوق الملكية والإيضاحات". وتتوافق هذه الأخيرة مع مخرجات النظام المحاسبي المالي شكلا ومضمونا.

ب- نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال إسقاط الدراسة الميدانية على مؤسسة SUDOR توصلنا إلى مجموعة من النقاط أهمها:

- ✓ من خلال عرض القوائم المالية لمؤسسة SUDOR نستنتج أنها تتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث الشكل والمحتوى حيث أن:

* الميزانية في جدول يضم دورتين، ورتبت الأصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق كما اعتمدت على مبدأ السنوية في التفرقة بين الأصول والخصوم الجارية والغير الجارية

* حسابات النتائج حسب الطبيعة وتضمن مختلف الأعباء والإيرادات

* جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة قسم إلى أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.

* قائمة التغيرات الأموال الخاصة والتي تضمنت كل المعلومات التي يجب إظهارها فيها

* أعدت مؤسسة SUDOR قوائمها المالية وفق المبادئ والفروض المحاسبية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

2- نتائج اختبار الفروض:

توصلنا من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى إلى النتائج التالية:

- ➢ **الفرضية1:** تعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في شكل فصول ومجاميع، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان، ويحدد بوضوح كل مكون من مكوناتها بصورة دقيقة، وبالتالي صحيحة، حيث يتضمن كل فصل من فصول الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة بيانيا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة، ويشتمل الملحق

على معلومات ذات صيغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها 6 أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية وتعرض إجباريا بالعملة الوطنية.

- **الفرضية2:** تعرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 من خلال الالتزام بمعايير العرض والإفصاح والاعتبارات العامة لعرضها. وبالتالي صحيحة، حيث تعرض قائمة المركز المالي الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها، وتعرض قائمة الدخل الإيرادات والمصروفات المحققة خلال السنة المالية. كما تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن بند النقدية من حيث مصادرها سواء كانت تشغيلية، استثمارية، تمويلية. كما يعرض كشف تغيرات حقوق الملكية الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثاء القيام بنشاطها. كما تعتبر قائمة الإيضاحات جزء لا يتجزأ من القوائم المالية الأخرى حيث تعرض معلومات في شكل سردي ووصفي ورقمي.
- **الفرضية3:** تنص على " يتوافق إعداد القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية محل الدراسة مع معايير المحاسبية الدولية ومع النظام المحاسبي المالي" صحيحة، لأن القوائم المالية لمؤسسة SUDOR تتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية كليا من حيث الشكل والإطار المفاهيمي ونسبيا من حيث قياس وتقييم عناصرها.

3- التوصيات:

بناءا على ما تقدم فانه تم التوصل إلى التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ ضرورة تواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتكييف النظام المالي معها.
- ✓ على المؤسسات تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية.
- ✓ ضمان التكوين المستمر للقائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر من محاسبين اكاديمين ومختلف القائمين على تنظيم المحاسبة.
- ✓ تشجيع البحث في مثل هذه المواضيع لمعرفة نقاط الاختلاف والقضاء عليها مما يساعد على ضمان توافق أكثر من قوائم المالية مع معايير المحاسبة الدولية.

4- آفاق الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تناولنا عرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. والذي يعتبر موضوعا في غاية الأهمية والذي يحتاج إلى إثراء والمزيد من البحث. وأهم المواضيع التي يمكن أن تكون كمواضيع جديدة أو كدراسات مستقبلية في هذا الصدد:

الخاتـــمة

* مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

* معايير المحاسبة الدولية في الجزائر بين النظرية والتطبيق.

* أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

* تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية (المزايا، العيوب، الآفاق).

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، دار النشر الثقافة، الاسكندرية، مصر الطبعة ، 2008.
2- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي+ أغراض التقيين ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006.
3- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية لشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004.
4- أحمد حسين علي حسين، عوض لبيب فتح الله، قاصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل، الدار الجامعية 2003، جامعة الاسكندرية، دار النشر للثقافة.
5- أحمد نور، المحاسبة المالية والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر 2000.
6- أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، مصر 2003.
7- إسماعيل إسماعيل وآخرون، المحاسبة المتوسطة 2، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011/2010.
8- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، دار مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010، عمان، الأردن.
9- أحمد بيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005.
10- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، طبعة 2000، 1999-2007.
11- بومزايد إبراهيم، مرجع المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار الجزائرية للنشر، طبعة الأولى، 2018، الجزائر العاصمة.
12- جبريل كحالة، خالد الخطيب، رمضان محمد غنيم، وليد عبد القادر، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق Financial Accounting، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2012.
13- جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان 1996.
14- جربوع يوسف محمود، حلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير محاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، طبعة 1، عمان، الأردن، 2002.
15- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
16- دوناك كيسو، جيري ويجانت، تعريف أحمد حاد الحجاج، سلطان المحمد سلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء 1، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 1999.
17- دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2007.
18- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حماد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2004.
19- رضوان حلون حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2006.
20- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2001.
21- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية اتحاد المصارف العربية 2000.
22- سالم صلال، رامي الحسناوي، التأجير التمويلي وتطبيقات مختارة، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2015م-1436ه، عمان.

23-شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الجزائرية بوداود، الجزء 2، الجزائر 2009.
24-شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء1، 2008.
25-شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث، الطبعة 1، دار زهرات للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
26-صافي فلوح وآخرون، تحليل القوائم المالية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009/2008.
27-طلال الججاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية1، مناهج الجامعات العالمية، دار جهينة، الطبعة 1، 1427ه-2007م عمان.
28-طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية الحديثة، دار الجامعية الباسكندرية، 2006.
29-طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرية حالية ومستقبلية، الدار الجامعية 2006.
30-عبد الرحمان توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، الجيزة، مصر، المناهج التدريبية المتكاملة، إعداد المادة العلمية، خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة، بميك، عدد306.
31-عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر، طبعة 1، 20011-1432 طبعة 2 2014-1435، عمان.
32-عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
33-عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار الهومة، الجزائر، طبعة 1 2011.
34-عباس المهدي الشيراز، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت 1990.
35-كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2006.
36-مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
37-محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002.
38-محمد حسان ين مالك، علاء بوقفة، مسعود صديقي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار الهدى للنشر الجزائر، الطبعة 1، 2014.
39-محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، 2001.
40-محمد تيسير الرجبي، تحليل القوائم المالية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2014، طبعة 1، القاهرة.
41-محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبة الدولية Page bleus IFRS/IAS.
42-محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العادلي، المحاسبة المالية مجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
43-محمد عباس حجازي، قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي) دار النهضة، للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1998.
44-مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2013.
45-منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
46-محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، جزء 2، طبعة 4، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
47-محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2003.

48-ميرزا عباس علي وجراهام، هولت وماغنوس أريل 2006، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المطابع المركزية، الأردن.
49-محمد ياسين غادر، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
50-مصطفى العقار، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، 2004، جامعة سطيف.
51-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل عمان،2008.
52-محمد المبروك أبو زيد المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.
53-نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر للنشر، طبعة الأولى، 1434-2013، عمان، الأردن.
54-هيثم محمد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للنشر، عمان، الأردن، 2009.
55-وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم الإفصاح المحاسبي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
56-يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، عمان، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، طبعة 1، 2002.
57-يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفق لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، 2006.

الرسائل والأطروحات:

58-الياس بدوي، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير الدولية في معالجة أثر التضخم القوائم المالية، مذكرة ماجستير، بسكرة 2009-2010.
59-بورويسة سعاد، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عنية من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة 2009-2010.
60-جدار عاشور، ذبيح هشام، كيان تطبيق معيار محاسبي الدولي الأول، عرض القوائم المالية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة المراقبة، سطيف، جامعة بوضياف، المسيلة.
61-حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.
62-دليلة دادة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر 2013.
63-رولاكاسر، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار،(دراسة حالة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الجامعة العربية السورية، جامعة تشرين 2008.
64-زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع صيدال- وحدة حراش- (2012-2013) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2014-2015.
65-زروخي علاء الدين، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.
66-عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2017/2016.

67-فايز الزهدي الشلتوي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2005.
68-لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الادارة المالية، السنة الجدامعية 2011-2012.
69-محمد فؤاد الهني ، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر 2013.
70-نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.
71-هشام دغموم، إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة الماجستير غير منشورة في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة دكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، 2009.

الملتقيات:

72-أحمد طرطار، شوقي الجباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة المداخلة في الملتقى الوطني للمركز الجامعيـ سوق الأهراس يومي 25و26 ماي.
73-الشريف جاب الله، سليم طرابلسي، القوائم وفق معايير المحاسبة الدولية الملتقى الوطني، معايير المحاسبة الدولية، المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق المركز الجامعي سوق الأهراس، يومي 25-26 مايو 2010.
74-تيفاوي العربي، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية، بحث مقدم في ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، التحدي، جامعة سعاد دحلب، البليدة 13-14 ديسمبر 2011.
75-سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعاد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر.
76-سعيد يحي، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعاد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر.
77-غزة الأزهر، عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي بجامعة بليدة 16 و17 نوفمبر 2009.

القوانين والمراسيم:

78-القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المواد رقم 1-210، 2-210، 3-210، 3-210، 4-210، 5-210، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009.
79-المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المادتين 20-21 الجريدة الرسمية العدد 27.
80-قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية سنة 2007) العدد 27.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

81- Brunot Colmant et autre, Comptabilité Financie normes IAS/IFRS, Pearson education, Paris France,2008.

82- Christian Hoarau, maitriser le diagmostic financier. Groupe revue fiduciaire, 2 édution Paris 2001.

83- –Conseil national de la Comptabilité , ministère de finance « note méthodologique , les stock » 2009, document internet disponible sur le site, http://www.com.dz.-

84- -J. F.des robert et autres, normes IFRS et PME DUNOD, Paris, France 2004.

85– –Hubert de bruslerie, analyse financière : information financière diagnostic et évaluation,4 édition dunod paris, 2010.

86– Hervé stolowy, yuan Ding, Georges lanlais, Comptabilité et analysé Financieère : une perspetive globale,3édition , de boeck supérieur, Paris ;2013.

87–Georges le gros, Mini Manuel de finance d'entreprise, édition dunod Paris, 2010 –

*الموقع:

88––http : // www. Acc4arab. Com /acc// archive / index .php/ t– 2227–hTmt (26/11/201111 :30)

الملاحق

الملحق 1: ميزان المراجعة

SARL SGB SUDOR BISKRA — **BALANCE GENERALE** — PAGE:1

ZONE D'EQUIPEMENT N° 36 — **-copie provisoire** — EDITION DU 12/09/2020 10:35

BISKRA — EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/2019 AU 31/12/2019		SOLDE AU 31/12/2019	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
1010000	Capital Social	0,00	30 000 000,00	0,00	0,00		30 000 000,00
1040000	Ecart d'évaluation	0,00	0,00	0,00	427 846 430,23		427 846 430,23
1060000	Réserves (Légales & Statutaire	0,00	465 243,47	0,00	1 642 016,91		2 107 260,38
1102016	Report à nouveau 2016 et antér	0,00	2 223 961,74	2 223 961,74	0,00		0,00
1102017	Report à nouveau exercice 2017	4 277 606,45	0,00	0,00	4 277 606,45		0,00
1200000	Résultat de l'exercice	0,00	3 695 661,62	3 695 661,62	0,00		0,00
1640000	Emprunts auprès des établissem	0,00	0,00	0,00	1 000 000,00		1 000 000,00
1670000	Dettes sur contrat de location	0,00	24 707 598,80	0,00	0,00		24 707 598,80
2080000	Autres immobilisations incorpo	524 419,76	0,00	234 304,98	0,00	758 724,74	
2110000	Terrains	2 213 169,77	0,00	427 846 430,23	0,00	430 059 600,00	
2120000	Agencements & aménagements	1 460 537,42	0,00	0,00	0,00	1 460 537,42	
2130000	Constructions	4 106 648,77	0,00	0,00	0,00	4 106 648,77	
2150000	Installations techniques, mat,	59 487 554,09	0,00	0,00	0,00	59 487 554,09	
2180000	Autres immobilisations corpore	25 238 045,97	0,00	0,00	0,00	25 238 045,97	
2750000	Dépôts et cautionnement versés	295 922,98	0,00	0,00	0,00	295 922,98	
2812000	Amort.agencements & Instal.	0,00	1 174 944,08	0,00	0,00		1 174 944,08
2813000	Amort.Constructions	0,00	362 042,05	0,00	0,00		362 042,05
2815000	Amort.Installations techniques	0,00	18 202 484,70	0,00	0,00		18 202 484,70
2818000	Amortissement autres immobilis	0,00	3 144 213,19	0,00	0,00		3 144 213,19
3100000	Matières premières et fournit.	21 749 808,08	0,00	3 219 740,00	24 969 548,08		0,00
3210000	Matières consommables	153 411,50	0,00	0,00	0,00	153 411,50	
3220000	Fture Consommable Stockée	4 599 566,87	0,00	0,00	0,00	4 599 566,87	
3261000	Emballage en Carton	7 760 012,07	0,00	2 832 621,40	770 297,62	9 822 335,85	
3262000	Emballage en Polypropylène	20 227 585,33	0,00	2 497 505,00	2 856 755,85	19 868 334,48	
3263000	Ruban Adhésif	486 705,44	0,00	0,00	39 048,96	447 656,48	
3264000	Ruban d'Impression	45 360,00	0,00	44 800,00	28 000,00	62 160,00	
3265000	PAPIER SULFERISE - NEUTRE	154 046,66	0,00	138 606,00	101 232,18	191 420,48	
3700000	Stocks à l'extérieur	217 936,85	0,00	0,00	0,00	217 936,85	
3810000	Mtières 1ères & Ftures Stockée	0,00	0,00	3 219 740,00	3 219 740,00		0,00
3870000	Autres approvisionnements stoc	0,00	0,00	5 513 532,40	5 513 532,40		0,00
4010000	Fournisseurs de biens et Servi	0,00	45 448 850,65	32 687 064,44	11 303 044,20		24 064 830,41
4040000	Fournisseurs d'immobilisations	0,00	132 732,60	132 732,60	0,00		0,00
4080000	Fournisseurs factures non parv	0,00	0,00	0,00	1 125 000,00		1 125 000,00
4090000	Fournisseurs débiteurs : avanc	42 069,64	0,00	0,00	4 948,29	37 121,35	
4096000	Avances sur Services	159 387,20	0,00	0,00	0,00	159 387,20	
4110000	Clients	17 259 668,85	0,00	15 379 395,19	23 062 792,97	9 576 271,07	
4160000	Clients douteux	1 108 441,15	0,00	0,00	0,00	1 108 441,15	
4190000	Clients créditeurs -avances re	0,00	831 178,52	831 178,52	0,00		0,00
	TOTAL A REPORTER	**171 567 904,85**	**130 388 911,42**	**500 497 274,12**	**507 759 994,14**	**567 651 077,25**	**533 734 803,84**

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/2019 AU 31/12/2019		SOLDE AU 31/12/2019	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**171 567 904,85**	**130 388 911,42**	**500 497 274,12**	**507 759 994,14**	**567 651 077,25**	**533 734 803,84**
4210000	Personnel, rémunérations dues	0,00	1 557 774,75	2 461 740,79	4 741 640,12		3 837 674,08
4250000	Personnel, avances et acomptes	0,00	0,00	771 715,16	389 715,16	382 000,00	
4310000	Sécurité sociale	0,00	230 723,99	1 170 201,58	1 970 804,25		1 031 326,66
4420000	Etat, impôts et taxes recouvra	0,00	120 169,60	289 987,00	727 287,98		557 470,58
4440000	Etat, impots sur les résultats	0,00	327 196,07	0,00	5 000,00		332 196,07
4450000	Etat, taxes sur le C.A	1 140 233,03	0,00	7 004 509,51	6 752 777,33	1 391 965,21	
4470000	Autres impots, taxes et versem	0,00	135 857,00	153 243,00	64 719,00		47 333,00
4550000	Associ,s-comptes courants	0,00	36 795 767,39	52 781,35	0,00		36 742 986,04
4570000	Associés, dividendes à payer	0,00	3 657 268,88	0,00	0,00		3 657 268,88
4580000	Divers charges à payer et prod	0,00	2 544 115,00	0,00	0,00		2 544 115,00
4700000	Comptes transitoires ou d'atte	4 951 453,94	0,00	65 341,00	0,00	5 016 794,94	
5120000	Banques comptes courants	82 292,41	0,00	30 827 575,98	29 877 554,46	1 032 313,93	
5190000	Concours bancaires courants	0,00	1 986 309,48	8 417 781,77	6 431 472,29		0,00
5300000	Caisse SIEGE	2 209,35	0,00	4 515 000,00	4 214 508,87	302 700,48	
5810000	Virements de fonds	0,00	0,00	5 558 500,00	5 558 500,00		0,00
6010000	Matières premières	0,00	0,00	5 784 633,95	0,00	5 784 633,95	
6020100	CONSOMMATION D'EMBALLAGE	0,00	0,00	770 297,62	0,00	770 297,62	
6020200	CONSOMMATION ALL EN PP	0,00	0,00	3 025 036,99	0,00	3 025 036,99	
6070000	Achats non stockés de matières	0,00	0,00	621 749,64	0,00	621 749,64	
6080000	Frais accessoires d'achat	0,00	0,00	3 600,00	0,00	3 600,00	
6150000	Entretien, réparations et main	0,00	0,00	56 000,00	0,00	56 000,00	
6160000	Primes d'assurances	0,00	0,00	875 673,23	0,00	875 673,23	
6220000	Rémunérations d'intermédiaires	0,00	0,00	173 906,50	0,00	173 906,50	
6270000	Services bancaires et assimil,	0,00	0,00	93 027,73	0,00	93 027,73	
6280000	Cotisations et divers	0,00	0,00	27 800,00	0,00	27 800,00	
6310000	Rémunération du personnel	0,00	0,00	6 398 971,92	0,00	6 398 971,92	
6350000	Cotisations aux organismes soc	0,00	0,00	1 430 475,59	0,00	1 430 475,59	
6420000	Impots et Taxes non Récup.	0,00	0,00	64 719,00	0,00	64 719,00	
6450000	Autres impots et taxes (hors i	0,00	0,00	2 841,05	0,00	2 841,05	
6560000	Amendes et pénalités, subventi	0,00	0,00	79 322,97	0,00	79 322,97	
6610000	Charges d'intérêts	0,00	0,00	342 135,86	0,00	342 135,86	
6950000	Impôts sur les bénéfices basés	0,00	0,00	5 000,00	0,00	5 000,00	
7010000	Ventes de produits finis	0,00	0,00	0,00	12 923 064,79		12 923 064,79
7580000	Autres produits de gestion cou	0,00	0,00	0,00	123 804,92		123 804,92
	TOTAL GENERAL	**177 744 093,58**	**177 744 093,58**	**581 540 843,31**	**581 540 843,31**	**595 532 043,86**	**595 532 043,86**

الملحق 2: أصول الميزانية

SARL SGB SUDOR BISKRA
ZONE D'EQUIPEMENT N° 36 BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099807024211450

EDITION_DU:12/09/2020 10:34
EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		758 724,74		758 724,74	524 419,76
Immobilisations corporelles					
Terrains		430 059 600,00		430 059 600,00	2 213 169,77
Bâtiments		5 567 186,19	1 536 986,13	4 030 200,06	4 030 200,06
Autres immobilisations corporelles		84 725 600,06	21 346 697,89	63 378 902,17	63 378 902,17
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		295 922,98		295 922,98	295 922,98
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**521 407 033,97**	22 883 684,02	**498 523 349,95**	**70 442 614,74**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		35 362 822,51		35 362 822,51	55 394 432,80
Créances et emplois assimilés					
Clients		10 684 712,22		10 684 712,22	18 368 110,00
Autres débiteurs		5 595 303,49		5 595 303,49	5 152 910,78
Impôts et assimilés		1 391 965,21		1 391 965,21	1 140 233,03
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 335 014,41		1 335 014,41	84 501,76
TOTAL ACTIF COURANT		**54 369 817,84**		**54 369 817,84**	**80 140 188,37**
TOTAL GENERAL ACTIF		**575 776 851,81**	22 883 684,02	**552 893 167,79**	**150 582 803,11**

الملحق 3: خصوم الميزانية

SARL SGB SUDOR BISKRA

ZONE D'EQUIPEMENT N° 36 BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099807024211450

EDITION_DU:12/09/2020 10:34

EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		30 000 000,00	30 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		429 953 690,61	465 243,47
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-6 708 322,34	3 695 661,62
Autres capitaux propores - Report à nouveau			-2 053 644,71
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**453 245 368,27**	**32 107 260,38**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		25 707 598,80	24 707 598,80
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**25 707 598,80**	**24 707 598,80**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		25 189 830,41	45 581 583,25
Impôts		379 529,07	463 053,07
Autres dettes		48 370 841,24	45 736 998,13
Trésorerie passif			1 986 309,48
TOTAL III		**73 940 200,72**	**93 767 943,93**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**552 893 167,79**	**150 582 803,11**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق 4: جدول حساب النتائج

SARL SGB SUDOR BISKRA
ZONE D'EQUIPEMENT N° 36 BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099807024211450

EDITION_DU:12/09/2020 10:34
EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		12 923 064,79	46 176 872,78
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**12 923 064,79**	**46 176 872,78**
Achats consommés		-10 205 318,20	-28 211 221,47
Services extérieurs et autres consommations		-1 226 407,46	-1 608 412,85
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-11 431 725,66**	**-29 819 634,32**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 491 339,13**	**16 357 238,46**
Charges de personnel		-7 829 447,51	-12 362 497,05
Impôts, taxes et versements assimilés		-67 560,05	-261 307,91
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-6 405 668,43**	**3 733 433,50**
Autres produits opérationnels		123 804,92	364 588,13
Autres charges opérationnelles		-79 322,97	-243 182,88
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-6 361 186,48**	**3 854 838,75**
Produits financiers			1 418,93
Charges financières		-342 135,86	-864,06
VI-RESULTAT FINANCIER		**-342 135,86**	**554,87**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-6 703 322,34**	**3 855 393,62**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-5 000,00	-159 732,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**13 046 869,71**	**46 542 879,84**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-19 755 192,05**	**-42 847 218,22**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-6 708 322,34**	**3 695 661,62**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-6 708 322,34**	**3 695 661,62**

الملحق 5: جدول سيولة الخزينة

SARL SGB SUDOR BISKRA
ZONE D'EQUIPEMENT N° 36 BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099807024211450

EDITION_DU:12/09/2020 10:34
EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		22 231 614,45	38 791 398,05
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-19 378 372,76	-32 321 712,01
Intérêts et autres frais financiers payés		-435 163,59	-90 686,12
Impôts sur les résultats payés			-64 443,00
Opérations en attente de classement (47) !!!!		**-65 341,00**	**-2 486 665,00**
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		2 352 737,10	3 827 891,92
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-79 322,97	119 813,99
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**2 273 414,13**	**3 947 705,91**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			1 418,93
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)			**1 418,93**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		1 000 000,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-36 592,00	-5 087 184,84
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**963 408,00**	**-5 087 184,84**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**3 236 822,13**	**-1 138 060,00**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**-1 901 807,72**	**372 278,10**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**1 335 014,41**	**-1 901 807,72**
Variation de la trésorerie de la période		**3 236 822,13**	**-2 274 085,82**
Rapprochement avec le résultat comptable		**9 945 144,47**	**-5 969 747,44**
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie			1 136 025,82

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider –Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير

LE DECANAT

عمادة الكلية

الرقم : 498/ ك.ق.ت.ت/2020

إلى السيد : مديرية مؤسسة SARL SGB SUDOR-بسكرة-

طلب المساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي ، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة :

1- سارة بوعمر

2-فريال تونسي

المسجلان بالسنة : **الثانية ماستر** تخصص: **محاسبة**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة بـــ : " **عرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" والمعيار المحاسبي الدولي " I A S "** "

تحت إشراف : أ/ **الحاج عامر**

و فـــي الأخيـــر تقبلـــوا منـــا فائـــق الاحتـــرام و التقديـــر

بسكرة في : 2020/09/06

تأشيـــرة المؤسســـة المستقبلـــة

ع/ عميـــد الكليـــة

نائب العميد المكلف بالدراسات
والمسائل المرتبطة بالطلبة
أ.جناق عبد الحق