Wondershare PDFelement

المحاضرة رقم 02

المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية" Presentation of financial statements

يعمل المعيار المحاسبي 01 على تقديم الارشادات و التعليمات الضرورية لإعداد و عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، و بذلك فهو يعمل على ضمان توحيد طريقة عرض المعلومة المحاسبية ما يضمن اجراء المقارنات الزمنية لقوائم المنشاة، او الفضائية مع المنشآت الأخرى، كما ان هذا المعيار يبرز المتطلبات العامة حول هيكلة البنود و كيفية عرضها في القوائم المالية، ما يعمل على توحيد اللغة المحاسبية بفضل التناسق في تنظيم محتوى المعلومة المحاسبية.

1. **الهدف من المعيار:**

يهدف هدا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة، لضمان إمكانية المقارنة للقوائم المالية الحالية للمنشاة مع قوائمها المالية للسنوات السابقة، أو القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

من تجل تحقيق هدا الهدف يعمل المعيار المحاسبي رقم 1 **" عرض القوائم المالية"** على تقديم الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، و تقديم إيضاحات لهيكلها (تقسيمها إلى عناصر جارية و غير جارية) و الحد الأدنى المقبول للبنود المكونة لها، و كذا عدد القوائم المالية الواجب إعدادها خلال الدورة المحاسبية.

2. **نطاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 1 : " عرض القوائم المالية"**

يطبق هدا المعيار على كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة و المعروضة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

3. **نشر المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية"**

تم نشر هدا المعيار من طرف المكتب (المجلس) الدولي للمعايير المحاسبية الدولية سنة 1997 و بدأ العمل به سنة 1998 . و خلال السنوات اللاحقة سوف يتعرض الى كثير من التعديلات.

4. **هدف القوائم المالية:**

من خلال المعيار المحاسبي رقم 1 **" عرض القوائم المالية"** ، تهدف القوائم المالية إلى عرض المعلومات حول الوضعية المالية للمنشأة (مركزها المالي) ، و كذلك فعاليتها المالية و تدفقات الخزينة لديها، مما يسمح لأكبر قدر ممكن من المستفيدين أو المستعملين لقوائمها المالية من إمكانية الاستفادة و الاستعمال للمعلومات المقدمة و ذلك لأجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فالهدف الأساسي للمعيار المحاسبي 1 " عرض القوائم المالية" هو إعطاء الصورة الصادقة للمنشأة حول مكونات القوائم المالية و كذلك مصداقية التسجيلات المحاسبية

5. **الفروض و المبادئ المحاسبية وفق المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية" :**

Wondershare PDFelement

لقد ركز المعيار المحاسبي على الفرضيتين التاليتين:

أ/ الاستمرارية: عند إعداد القوائم المالية يجب مراعاة إبراز ملاحظة حول قدرة المنشاة على مواصلة نشاطها بدون أي نية للتوقف، و على هدا الأساس حين إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة في حالة كانت لها نية في عدم الاستمرار في النشاط أن تصرح بذلك في القوائم المالية، و اذا كانت هناك حالت عدم اليقين أو عدم التأكد فهي ملزمة بتقديم الدلائل و البراهين لعدم التأكد و ذلك حتى تتيح لمستعملي القوائم المالية إمكانية مراجعة قراراتهم الاستثمارية.

ب/ مبدأ الاستحقاق المحاسبي: يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية، و عليه فلا يكون الاعتراف بالبنود كأصول أو خصوم و التزامات و حقوق ملكية و إيرادات و مصاريف(عناصر القوائم المالية) إلا إذا استوفت شروط الاعتراف بهذه العناصر الواردة في المعايير المحاسبية الدولية.

ج/ الثبات في العرض: يجب تطبيق افتراض الثبات عند عرض و تبويب البنود في القوائم المحاسبية و كذلك طرق القياس و الإفصاح المعتمدة من فترة مالية إلى الفترة الموالية لها ما لم يحدث تغير ملموس في طبيعة نشاط المنشاة أو اعتماد طريقة عرض للقوائم المالية تكون أكثر مصداقية لعرضها .

د/ المقاصة: لا يجب إجراء عمليات المقاصة بين الأصول و الخصوم أو الالتزامات أو عناصر الإيرادات و التكاليف، ما لم يكن ذلك مطلوبا صراحة أو مسموح به وفق معيار محاسبي أخر(العرض المنفصل).

هـ/ الأهمية النسبية: يجب عرض كل بند محاسبي يتمتع بالأهمية النسبية (و تمثل الأهمية النسبية لدى مستعملي القوائم المالية ذلك التأثير الذي تحدثه معلومة ما حول مسار اتخاذ القرار) بشكل منفصل في القوائم المالية، أما البنود التي تقل أهمية أو لا تؤثر في عملية عرض المعلومة فانه يتم دمجها أو تجميعها في بنود مشتركة ، و بذلك لا يتطلب عرضها بطرقة منفصلة.

و/ مقارنة المعلومة: يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل معلومة في القوائم المالية ما لم يصرح معيار محاسبي أخر بغير ذلك، هذا الميدان يعني أن تقديم القوائم المالية يجب إبراز المعطيات المالية للمنشاة للفترة السابقة، كما أن احترام مبدأ الإفصاح يسمح بإجراء مقارنات بين مختلف المنشات التي تنتمي إلى نفس النشاط أو السوق.

ز/ عرض القوائم المالية: وفق المعيار المحاسبي فان كل منشاة مجبرة على عرض قوائمها المالية مرة واحدة على الأقل خلال دورة استغلالها (السنة).

6. **القوائم المالية المعتمدة وفق المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية" :**
   1. الميزانية (المركز المالي).
   2. جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل).

Wondershare PDFelement

3. جدول التغيرات في رؤوس الأموال (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).
4. جدول تغيرات (تدفقات) الخزينة.
5. الملاحق (الإيضاحات المتممة للقوائم المالية خاصة ما تعلق بالطرق المحاسبية المعتمدة من طرف المنشاة).

تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد و تقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط و التلخيص و الهيكلة، و هذه المعلومات يتم جمعها و تحليلها و تفسيرها و تلخيصها و هيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول و مجاميع. و يحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، و كذلك مدى التوازن بين:[1]

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد و نشر هذا الإعلام لاستعماله
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، و يتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، إجباريا بالوحدة الوطنية، و يمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.
- كل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرف بصورة واضحة و أن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة.
- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور.

➢ و تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني ، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية، و طبيعة العمليات المنجزة.
- اسم المؤسسة الأم و تسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

➢ توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن :

- كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

و في حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب و تغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

7. تقديم القوائم المالية و فق المعليير المحاسبية الدولية

1.7. الميزانية

[1] Association national des directeurs finaciers et de contrôle de gestion , **normes IAS IFRS**, edition organisation, 2005 ;P 35

Wondershare PDFelement

مفهوم الميزانية

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة و ذلك في لحظة زمنية معينة و تاريخ إعداد القائمة، و عليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية و تعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات و التي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية،[2] و للميزانية جانبان، و يسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات و تندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة و التزاماتها تجاه الآخرين، و الثاني بالأصول أو الموجودات، و تندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة و حقوقها على الآخرين.[3]

أهمية الميزانية

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، و التزامات المؤسسة لدائنيها و حق الملاك على صافي أصول المؤسسة، و من خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:

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

و بالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة و تقدير التدفقات النقدية في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية و تحديد مدى سيولة المؤسسة و مرونتها المالية .[4]

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية: فرض المعيار المحاسبي 01 عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية و هي :[5]

✓ **الأصول:**

- التثبيتات غير المادية .
- التثبيتات المادية.
- الاهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإيجابية و معادلات الخزينة الإيجابية.

✓ **الخصوم:**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (و في حالة مؤسسات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى.

---

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت، 1990، ص 215-ص 216.

[3] وليد ناجي الحيالي،**المحاسبة المتوسطة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 61. ww.aoacademy.org/library.html(09:30-2011/09/23)

[4] دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج و سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**،الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية،1999، ص 224.

[5] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 1.220، ص 23.

Wondershare PDFelement

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون و الدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تمييزا لضرائب المؤجلة).
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:[6]

- وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات .
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة .
- مبالغ للدفع و الاستلام .
- المؤسسة الأم.
- الفروع.
- المؤسسات المساهمة في المجتمع.
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين .....).
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال ، و من أجل كل فئة أسهم.
- عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة، غير محررة كليا.
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
- تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية.
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها و المؤسسات المشتركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
- حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

عرض الميزانية المحاسبية

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 01 ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن: الأصول، الخصوم، الخصوم و الأموال الخاصة. و يتم تنظيم الأصول و الخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية و عناصر غير جارية وفقا لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية، و يتم ترتيبها وفقا للبنية الهيكلية التالية:

الأصول : تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسات بفعل أحداث ماضية، و الموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصولا جارية.[7]

---

[6] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 3.220، ص 23، ص 24.

[7] -المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، المؤرخ في 20 جمادي الاولى عام 1429 ه الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 ،الجريدة الرسمية الجزائرية/العدد 27، المادتين رقم 20-21، ص 13.

Wondershare PDFelement

❖ **الأصول غير الجارية:** و هي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية، و تتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- **التثبيتات غير المادية:** و هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، و يقصد به تلك التثبيتات المعنوية (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 (goodwill)....إلخ.[8]
- **التثبيتات المادية:** و هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.[9] و تشمل كل من الأراضي، تهييئات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات و الأدوات الصناعية بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.
- **التثبيتات في شكل امتياز:** و هي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له) ، و يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة و طويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.[10]
- **التثبيتات الجاري إنجازها:** هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات، فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي.[11]
- **التثبيتات المالية:** و يقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثني عشر شهرا، و نميز بين:

➢ سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.

➢ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.

➢ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

➢ القروض و الديون التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تنوي أو لا تسعها القيام ببيعها في الآجل القصير:الديون لدى الزبائن، و غيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني شهرا و المقدمة لأطراف أخرى.

❖ **الأصول الجارية:**

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال و إنجازها في شكل

---

[8] عاشور كنوش، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**.ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 94.

[9] القرار العدد 19، مرجع سابق، المادة رقم 1.121، ص 8.

[10] عاشور كنوش، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، مرجع سابق، ص 102

[11] عاشور كنوش، **مرجع سبق ذكره**، ص 104.

Wondershare PDFelement

سيولة الخزينة، و الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود. و تتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي :[12]

- **المخزونات:** تمثل المخزونات أصولا:[13]
  - تمتلكها المؤسسة و تكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
  - هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع.
  - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- **الديون الدائنة و الاستخدامات المماثلة:** و هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، و في الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، و تتكون من المدينون و أوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة.....إلخ. و يجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة.[14]
- **الموجودات و ما يماثلها:** و هي تخص القيم القابلة للتوظيف و النقدية بالخزينة و الودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية و التي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها.[15]

الخصوم:

- **الخصوم:** و هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، و التي تتطلب عملية سدادها و تسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة و تمثل منافع اقتصادية[16]. و تنقسم الخصوم إلى

❖ **رؤوس الأموال الخاصة :** و هو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية، و تضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات و الاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد و نتيجة السنة المالية.

❖ **الخصوم غير الجارية:** و هي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا.[17]

- **المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا:** و تتمثل فيما يلي:[18]

إعانات الاستثمار (أو التجهيز): و هي الأموال المخصصة من طرف الدولة و الجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل.

---

[12] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 1.122، ص 11.
[13] القرار رقم 19، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 1.123، ص 12.
[14] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة،**تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي.** دارالمسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان،الاردن 2006 ص43
[15] Ali Tadzait, maitrise du système comptable finnacier , edition ACG,1 edition,alger,algerie,2009, p65.
[16] -عاشور كنوش، **مرجع سبق ذكره** ص 43.
[17] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 23، ص 13.
[18] Ali Tadzait, **OP-CIT**,p-p 70-71.

Wondershare PDFelement

- المؤونات: تتمثل مؤونات الأخطار و التكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر و خسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها و تحققها.
  - **الضرائب:** و تتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم و مؤونات الضرائب و الضرائب المؤجلة على الأصول هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة و المتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة و المتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
  - **الإقتراضات و الديون:** هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية و البنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية و الاستثمارية بصفة دائمة، و تساهم مع الاموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، و تشمل : السندات، القروض البنكية طويلة الاجل و أوراق الدفع طويلة الأجل.
- **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال و تتضمن العناصر التالية:[19]
  - **الذمم الدائنة:** و هو ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، و تتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة.
  - **القروض قصيرة الأجل:** و هي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

2.7. قائمة الدخل او جدول حساب النتائج:

و سوف نتطرق فيه هو الآخر لمفهوم حساب النتائج، أهميته، المعلومات الدنيا و أخيرا طريقي عرض هذه القائمة.

مفهوم حسابات النتائج

بجانب جدول حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات و رقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح و الخسائر، بيان المصروفات و الإيرادات.

ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراءة التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة،[20] و لقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)".[21]

أهمية حسابات النتائج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، و عليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من:[22]

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.

---

[19] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 22، ص 13.

[20] محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي،**المحاسبة المالية**،المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت، 1986، ص 448.

[21] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 1.230، ص 24.

[22] فايز زهدي الشلتوني،**مدى دلالة القوائم المالية كاداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**.رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2005، ص 20.

Wondershare PDFelement

- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

المعلومات التي يجب الإفصاح عليها في حسابات النتائج:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات و الأعباء، و لقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- **المنتوجات:** تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

و كما فرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج و هي:[23]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، و إما في الملحق المكمل لحسابات النتائج.[24]

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

3.7. مفهوم قائمة التدفقات النقدية :

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، أو مصادر و استخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية

---

[23] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق المادتين رقم 25-26، ص 33.
[24] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره** ، المادة رقم 2.230، ص 24.

Wondershare PDFelement

بقائمة مالية جديدة و هي قائمة التدفقات النقدية، و كذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 و الذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية،[25] و العرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات و المدفوعات النقدية، و ذلك لمساعدة المستثمرين و الدائنين و غيرهم في تحليلهم للنقدية، و تقرر هذه القائمة عما يلي:[26]

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

مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

- الأنشطة التشغيلية
- الأنشطة الاستثمارية
- الأنشطة التمويلية:

4.7. قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج و بين الميزانية، و لكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير و مصادره، و لقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997،[27] و قد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها: " تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية ".[28]

أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج و الميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية و ما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.[29]

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:[30]

- النتيجة الصافية للسنة المالية .
- تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .
- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة .
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض، التسديد ....) .

---

[25] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** .دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2. ، ص 195.

[26] دونالد كيسو جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**،الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 19. ، ص.ص 247-248.

[27] فايز زهدي الشلتوني، **مرجع سبق ذكره** ، ص 23.

[28] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 1.250 ، ص 26.

[29] أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الاداء و الاستثمار في البورصة**،مرجع سابق، ص 295.

[30] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 1.250، ص .ص 26-27 .

Wondershare PDFelement

- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية :

- رأسمال المؤسسة .
- علاوة الإصدار.
- فارق التقييم .
- فارق إعادة التقييم .
- الاحتياطات و النتيجة .

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

❖ **التغييرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء الهامة**

تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية، و وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تحص تغييرات المبادئ، و الأسس، و الاتفاقيات، و القواعد و الممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد و تقديم قوائمها المالية، و لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية.[31]

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

❖ **مكاسب و خسائر إعادة تقييم التثبيتات :**

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، و التي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، و لا يتم إظهارها في حسابات النتائج .[32]

❖ **النتيجة الصافية:**

الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج و تكون موجبة إذا كان صافي ربح و سالبة إذا كانت خسارة .

❖ **المعاملات مع الملاك و التحويلات بين حسابات الأموال الخاصة :** و تشمل ما يلي :[33]

- زيادة رأس المال: (من خلال إصدار أسهم جديدة) و قد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال و قد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود (علاوة إصدار) .
- الحصص المدفوعة : و تظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات و النتائج .
- الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج.

5.7. الملاحق

---

[31] القرار العدد 19، مرجع سابق، المادتين رقم 2.138- 3.138، ص 21 .

[32] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرة حالية و مستقبلية**. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 251.

[33] طارق عبد العال حماد،، **مرجع سبق ذكره**، ص 254

Wondershare PDFelement

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية، و يقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. و يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة و قائمة تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، و الفروع أو المؤسسة الأم و كذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

و تخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، و هي : اقتصادية، قانونية، جبائية و اجتماعية، و لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية (الملحق رقم 07)، و هذه الجداول هي :[34]

- جدول تطور التثبيتات و الأصول غير الجارية .
- جدول الاهتلاكات .
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية .
- جدول المؤونات .
- جدول المساهمات (فروع و وحدات مشتركة) .
- بيان استحقاقات الديون الدائنة و المدينة عند إقفال السنة المالية .

8. **تاريخ أول نشر للمعيار** المحاسبي رقم 1: كان ذلك في 18 ديسمبر 2003 (عملية التحضير منذ 1974ن و كانت نسخة سابقة تعود لسنة 1997 و هذه تعتبر النسخة المحسنة لنسخة 1997)، بداية التطبيق في 1 جانفي 2005، هناك نسخة جديدة تعود لسنة 2007 لكنه لم يتم اعتمادها بعد في البلدان الأوربية.

9. **الافصاحات المرفقة للقوائم المالية**

ان الافصاحات المقدمة من طرف المعيار المحاسبي رقم 01 " عرض البيانات المالية" يساعد مستعملي القوائم المالية على فهمها و توضيح المعلومات المدرجة في القوائم المالية و التي تلقى صعوبة في ايجادها او فهمها، و من خلال هذا المعيار فهو يعمل على ضمان الافصاحات التالية:

- تقديم معلومات حول الاسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المنشاة في اعدادا القوائم المالية.
- الإفصاح عن اية معلومات او بيانات تتطلبها معايير الابلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب القوائم المالية.

[34] القرار العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص 41-43

Wondershare
PDFelement

- الإفصاح عن اية بيانات او معلومات لم تظهر في قائمة الدخل والميزانية و قائمة التغير في رؤوس الأموال و قائمة التدفقات النقدية و التي ترى المنشاة ان نشرها ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية وفهم محتواها.
- تقديم معلومات إضافية او تفصيلية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- تقديم معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
- تقديم معلومات إضافية لم أي بنود تتعلق بتا في القوائم المالية مثل الالتزامات الاستثنائية.

اضافة الى افصاحات أخرى:

- بلد اقامة المنشاة و شكلها القانوني و بلد التأسيس.
- وصف لطبيعة عمل المنشاة وعملياتها الرئيسية.
- اسم الشركة القابضة وأسماء الشركات الفرعية

Wondershare
PDFelement