وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة

العنـــوان

الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) ومدى توافقه مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS1)

دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج ـ جيجل ـ

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة:

محمد هشام حمداوي

كمال نغار

إشراف الأستاذة:

د. فهيمة حاجي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: فريد زعرات	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذة: فهيمة حاجي	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ: عبد الرزاق لعريوي	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة

العنـــوان

الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) ومدى توافقه مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS1)

دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج ـ جيجل ـ

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة:

محمد هشام حمداوي

كمال نغار

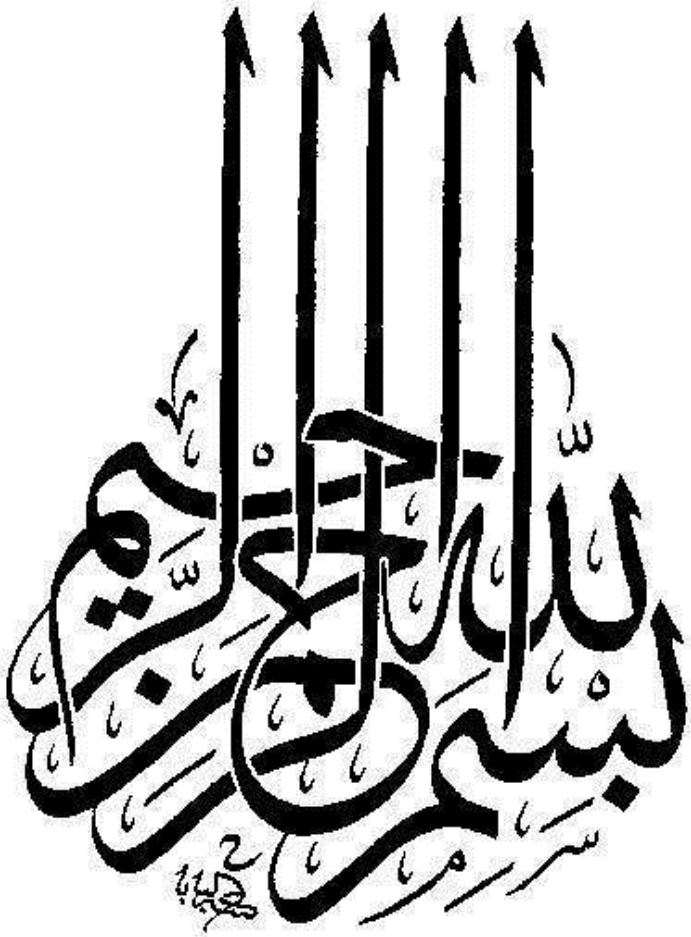
إشراف الأستاذة:

د. فهيمة حاجي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: فريد زعرات	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذة: فهيمة حاجي	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ: عبد الرزاق لعريوي	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020



شكر و عرفان

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين.

الحمد لله الذي لا توفيق إلا بحكمه، فمنا الجد والكد ومنه التيسير والنجاح، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين محمد ابن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتقدم بالامتنان والعرفان الجميل والشكر الجزيل لمن ربونا صغارا ورسموا خطواتنا كبار الوالدين الكريمين.

والشكر موصول، إلى من أسدى إلينا معروفا في إتمام عملنا، فإنه "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"، وأخص بالشكر الجزيل الأستاذة المشرفة "حاجي فهيمة" لما بدلته معنا من وقت وجهد والتي كانت لنا سندا وعونا بنصائحها وتوجيهاتها، كما نتقدم بالشكر الى "أحسن سلولة" مسؤول في شركة التربص على معلوماته التي ساعدتنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

فنسأل الله أن يجازيهم على ما قدموا وبذلوا، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين، وصلى الله على أشرف الأنبياء والمرسلين.

الإهداء

نهدي ثمرة جهدنا وعملنا إلى:

من قال في شئنهما الله عز و جل

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا﴾

والدينا الكريمين أطال الله في عمرهم وأمداهما الصحة والعافية

وإلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وعرفان	I
الإهداء	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	VIII
قائمة المختصرات	IX
المقدمة العامة	أ-خ
الفصل الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم01	**9-34**
تمهيد	**9**
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي المالي	**10**
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	10
المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي	13
المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في عمليات الإفصاح ومعيقاته	15
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمى للقوائم المالية	**16**
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها	16
المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية وعناصرها الأساسية	19
المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية	21
المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم01	**23**
المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	23
المطلب الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم01	27
المطلب الثالث: مقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم01 من حيث: التعريف الهدف الأسس والفروض التي يقوم عليها	30
خلاصة الفصل الأول	**34**
الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01	**36-57**

تمهيد	**36**
المبحث الأول: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**37**
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي في الميزانية وجدول حسابات النتائج	37
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة	40
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية	42
المبحث الثاني: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01	**44**
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	44
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغير في حقوق الملكية	48
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية	49
المبحث الثالث: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01	**50**
المطلب الأول: بيان مدى توافق أسس الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS_1)	51
المطلب الثاني: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الميزانية (قائمة المركز المالي) وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS_1)	52
المطلب الثالث: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة) مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01(IAS_1)	55
المطلب الرابع: بيان مدى توافق الإفصاح في الكشوف المالية مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01	55
خلاصة الفصل الثاني	**57**
الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01	**59-92**
تمهيد	**59**
المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج	60
المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة الإفريقية للزجاج	60
المطلب الثاني: الإمكانيات البشرية للشركة الإفريقية للزجاج وهيكلها التنظيمي	63

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي	**69**
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي لقائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي	70
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي لجدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي	76
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي	79
المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي في جدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي	81
المبحث الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنصوص عليه في المعيار المحاسبي رقم01	87
المطلب الأول: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة المركز المالي للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01	87
المطلب الثاني: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة الدخل للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01	88
المطلب الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01	89
المطلب الرابع: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في جدول تغيرات حقوق الملكية وملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01	90
خلاصة الفصل الثالث	**92**
الخاتمة العامة	**94**
قائمة المراجع	**98**
الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	جدول توزيع العمال حسب الكفاءات	64
(3-2)	قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ أصول ـ	70
(3-3)	قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ خصوم ـ	73
(3-4)	جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ حسب الطبيعة ـ	76
(3-5)	جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019	79
(3-6)	جدول تغيرات الأموال الخاصة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019	82
(3-7)	تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية للشركة سنة 2019	84
(3-8)	جدول التغيرات في الإهتلاكات سنة2019	84
(3-9)	جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية سنة2019	85
(3-10)	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) سنة2019	85
(3-11)	جدول المؤونات سنة2019	86
(3-12)	جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية سنة 2019	86

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(3-1)	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	65

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ خصوم ـ
02	قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ خصوم ـ
03	جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019
04	جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019
05	جدول تغيرات الأموال الخاصة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019
06	تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية للشركة سنة 2019
07	جدول التغيرات في الإهتلاكات سنة2019
08	جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية سنة2019
09	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) سنة2019
10	جدول المؤونات سنة2019
11	جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية سنة 2019

قائمة المختصرات

الرمز	المدلول بالغة الأجنبية	المدلول بالغة العربية
FASB	Financial Accounting Standars Boord	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRS	International Financial Reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International Accounting Standars	معايير المحاسبة الدولية
SCF	System comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
IASC	International Accounting Standars Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقــدمــة العامـــــة

1. تمهيد:

إن تطور ونضج الفكر المحاسبي كان إستجابة للتغيرات التي عرفتها البيئة الإقتصاية العالمية، حيث أن التطورات التي شهدها العالم خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، على غرار إتساع نشاط التجارة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات كشف عن معضلة كبيرة كانت تعاني منها المحاسبة، ألا وهي الإختلاف الكبير للممارسات المحاسبية بين الدول، الأمر الذي أربك المستثمر الدولي، وجعل المعلومة المحاسبية تفقد أهم خصائصها وهي الملاءمة والقابلية للمقارنة، مما شكل ضغطا كبيرا على مهنة المحاسبة للتقليل من هذه الإختلافات بهدف توفير نوع من التناسق يسمح بالاستثمار الدولي، ولقد نتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لإعداد القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان، كما تهدف لتجاوز الإختلافات لقواعد وأسس المعالجات المحاسبية، ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

نظرا لأهمية القوائم المالية كان لابد من توفر ثلاث أهداف أساسية عند إعدادها وهي: الإستجابة لحاجات مستخدميها، توفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي، وتوحيد القواعد المحاسبية بما في ذلك أساليب القياس والإفصاح والمعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية مما يسمح بإجراء المقارنة، وفي هذا الصدد حظي موضوع الإفصاح بإهتمام واسع النطاق من قبل الباحثين والممارسين.

على الرغم من قدم الاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي إلا أن الاهتمام به مازال قائما بل وأخذ في الزيادة، وذلك للعديد من الأسباب منها إتساع نطاقه باستمرار نتيجة التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية والتي تولد العديد من المشكلات المحاسبية، والتي تحتاج معايير محاسبية تساعد الوحدات المحاسبية في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها، فضلا عن إرتباط الافصاح بالتقارير والقوائم المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم إتباعها للوصول إلى معظم عناصر هده التقارير بالإضافة الى أهمية الإفصاح في زيادة إستعاب مستخدمي القوائم والتقارير المالية للمعلومات المدرجة وتلك القوائم والتقارير، حيث لم يعد ينظر إلى الإفصاح على أنه مسألة تقديم وتوصيل ونشر بيانات مالية في شكل قوائم مالية، بل أصبح في ظل البيئة المعاصرة يساعد مستخدمي هذه البيانات والمعلومات في ترشيد القرارات وتعزيز الكفاءة والفعالية من أجل تطوير الاقتصاد القومي.

في ظل سعي الجزائر إلى مواكبة الاقتصاد العالمي، ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها إقتصاد السوق حاولت القيام بإصلاحات إقتصادية مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعتماد النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية التي من شأنها ضمان الفهم والقراءة الموحدة العالميين للقوائم المالية، عن طريق توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية، وبشكل

يساعد مختلف المستعملين على إتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إنطلاقا من أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لمختلف المستعملين، وضرورة إظهار التقارير المالية للمعلومات الضرورية، التي قد تؤثر على متخذي القرار، كان من أهم ما يطالب به النظام المحاسبي المالي هو تحقيقه لمعلومة محاسبية ذات جودة عالية أو على الأقل التحسين في نوعية المعلومات المحاسبية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي.

2. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فإن إشكالية البحث يمكن صياغتها ضمن التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS_1) لاسيما في الشركة الإفريقية للزجاج ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يتم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟
2. ما مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وماهي متطلباته حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01"عرض القوائم المالية"؟
3. هل هناك توافق بين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ومحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01(IAS_1)"عرض القوائم المالية" ؟
4. هل تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج عند إفصاحها المحاسبي في كشوفها المالية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذا بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم1" عرض القوائم المالية"؟

3. فرضيات الدراسة:

وكإجابة أولية عن الإشكالية المطروحة نضع ثلاث فرضيات رئيسية لهذه الدراسة يمكن إثبات صحتها أو نفيها والمتمثلة في:

- ✓ **الفرضية الأولى:**" يتوافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تماما مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 عرض القوائم المالية".
- ✓ **الفرضية الثانية:** " تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج عند إفصاحها المحاسبي في كشوفها المالية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذا بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 عرض القوائم المالية".

4.أهداف الدراسة:

تكمن الأهداف المرجوة من الدراسة في:

- ✓ الإحاطة بالجوانب الأساسية للإفصاح المحاسبي؛

- ✓ التعرف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية؛
- ✓ التعرف على أوجه التشابه والإختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي رقم01(IAS_1)، و كيفية عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)؛
- ✓ بيان مدى توافق القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

5. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ الدور الفعال الذي يؤديه الإفصاح المحاسبي في توفير بيانات ومعلومات محاسبية تساعد متخذ القرار؛
- ✓ إبراز المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وذلك وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ أهمية التوافق بين عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 بغرض تجاوز الاختلافات في قواعد وأسس المعالجات المحاسبية، ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

6.منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في عرض الجوانب النظرية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وتم استخدام المنهج التحليلي عند دراسة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01، لا سيما عند تحليل جداول الكشوف المالية للشركة محل الدراسة.

7.أسباب إختيار الموضوع:

أ/أسباب ذاتية:

- ✓ الرغبة الشخصية في الإستفادة من موضوع البحث مستقبلا؛
- ✓ إرتباط الموضوع بتخصص محاسبة وجباية معمقة؛
- ✓ توفير مادة علمية نظرية وتطبيقية حول موضوع الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية في قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01(IAS1).

ب/أسباب موضوعية:

- ✓ كون موضوع الإفصاح يدخل ضمن المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية الحالية؛
- ✓ الرغبة في معرفة دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عرض القوائم المالية المفصح عنها؛

- ✓ محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تقوم بالإفصاح في قوائمها المالية وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية "الشركة الإفريقية للزجاج".

8. تحديد الإطار الزماني والمكاني:

- ✓ **الحدود الزمانية:** أجريت هذه الدراسة على القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة2019؛
- ✓ **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة إقتصادية ناشطة على مستوى ولاية جيجل ألا وهي "الشركة الإفريقية للزجاج".

9.الدراسات السابقة: من بين الدراسات التي تم الإطلاع عليها والقريبة من موضوع بحثنا نذكر ما يلي:

دراسة بن قطيب علي ودلال حطاب(2019) بعنوان: أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم01 والنظام المحاسبي المالي– مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة.

يهدف البحث الى تحديد مستوى إعداد وعرض القوائم المالية، من خلال دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية، وقد أوضحت النتائج أن التقيد بما جاء به هذا المعيار من إرشادات تخص كيفية اعداد وعرض القوائم المالية من شأنه أن يعزز من جودتها وثقتها من خلال مستخدميها وجاء النظام المحاسبي المالي في الجزائر بتوضيحات مهمة في هذا المجال وإن كانت تتميز بالنقص في بعض الحالات. ويمثل هذا البحث إضافة الى الكتابات الموجودة عن كيفية إعداد وعرض القوائم المالية من خلال تسليط الضوء على ممارسة ما جاء في هذا الخصوص في النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **دراسة بعاشى خالد وعطاوي إلهام(2021) بعنوان: مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS_1)، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية.**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح التي جاء بها المعيار المحاسبي الدوليIAS1 في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أصدر النظام المحاسبي المالي العديد من القرارات التي تنص على وجوب الإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدميها، مما أكسب القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المصداقية والموثوقية، وجعلها ملائمة وكافية في نظر مستخدميها.

- ✓ **دراسة أحلام قداري وفاطيمة هزوات(2020/2019) بعنوان: تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) ومدى توافقه مع النظام المحاسبي المالي(SCF)، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر.**

تهدف هذه الدراسة الى تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) ومدى توافقه مع النظام المحاسبي المالي(SCF) من خلال إجراء دراسة تطبيقية على شركة أن–س–ا رويبة.

ولقد تناولت الدراسة في الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بجودة الإفصاح المحاسبي بالإضافة الى متطلبات جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) والنظام المحاسبي المالي(SCF) أم الجانب التطبيقي من الدراسة تناول مدى توافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لشركة أن–س–أروبية مع متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) والنظام المحاسبي المالي(SCF) ولقد اعتمدنا في هذه الدراسة أساسا على المنهج الوصفي التحليلي توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة محل الدراسة تتوافق تماما مع متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) والنظام المحاسبي المالي(SCF).

- ✓ **قيسوم حنان(2016/2015) بعنوان: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف01 – فرحات عباس – سطيف، الجزائر.**

هدفت الرسالة الى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية–دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف–، وذلك من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول مدى تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية. وتظهر أهمية هذه الإشكالية نتيجة للدعوات المتزايدة لتوحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وتبني معايير التقارير المالية الدولية التي تحظى بالقبول العام، لتكون المرشد فيIAS/IFRS تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في شكل قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية. وعلى هذا الأساس، ركزت دراستنا على قياس جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالإعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية ونماذج الإستحقاق. تشير النتائج المتوصل اليها الى أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط، بالإضافة الى أنه هناك تأييد كبير من طرف المستجوبين على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية. كما خلصت الدراسة الى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية، وعلاقة ضعيفة جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الرباح؛ بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الإختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها.

- ✓ **بلعيد وردة(2020/2019) بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.**

تهدف هذه الدراسة الى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية، بعد عشر سنوات من التطبيق على أرض الواقع، من خلال دراسة مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بقواعد القياس، التقييم والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، حيث توصلت الدراسة الى إلتزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وعدم التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية، كما أن هناك التزام بالإفصاح بالقوائم المالية عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية، القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسلك المحاسبة واعداد القوائم المالية، وبالإفصاح عن المعلومات الإضافية التي تساعد على فهم أفضل للقوائم المالية، والمعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم. كما توصلت الدراسة الى ان التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يحقق جودة المعلومات المحاسبية وإن الممارسة المحاسبية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس.

10.خطة الدراسة:

تبعا للأهداف المتوخاة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات المتبناة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي وذلك كما يلي:

تم تخصيص الفصل الأول لعرض أساسيات حول الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، والنظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم01، من خلال ثلاث مباحث تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية الإفصاح المحاسبي، وتم تخصيص المبحث الثاني إلى الإطار المفاهيمى للقوائم المالية، كما تم عرض في المبحث الثالث الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم01.

أما في الفصل الثاني تم دراسة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ومدى توافقه مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01، مقسما الى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول منه الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01، وناقشنا في المبحث الأخير مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

و في الفصل الثالث الذي يمثل دراسة ميدانية حول الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01، تم التطرق في المبحث الأول منه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة من خلال عرض نشأتها، مجال نشاطها وأهدافها وهيكلها التنظيمي، وتم تخصيص المبحث الثاني منه إلى دراسة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، وناقشنا في المبحث الثالث منه مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

الفصل الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، والنظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم01.

تمهيد.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

خلاصة الفصل.

تمهيد

يعتبر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة رئيسية وهامة في مجال المحاسبة، وضروري لجميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية المنشورة في صلب القوائم المالية، والإيضاحات المتممة لها، كما أن الإفصاح المحاسبي هدفه الأساسي هو توفير المعلومات الملائمة و المفيدة لجميع الأطراف الذين لديهم علاقة بالمؤسسة قصد مساعدتهم على إتخاذ قرارات رشيدة، وتخفف من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لاتخاذ القرارات، لذلك نجد لجنة المعايير المحاسبية خصصت له معايير تتعلق به لاسيما المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية ، وذلك بهدف تقديم إرشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، هذا على الصعيد الدولي، أما على الصعيد الوطني نجد النظام المحاسبي المالي قد نص على كيفية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، و ونكتفي في هذا الفصل بتوضيح العناصر التالية:

- المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.
- المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.
- المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 1

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية، لذلك توجب أن يعبر الإفصاح المحاسبي بصدق عن المحتوى المعلوماتي للأحداث والمعلومات المالية.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

في هذا المطلب سنحاول تقديم تعاريف للإفصاح المحاسبي، كما سنتطرق لأهميته و أهم أهدافه فيما يلي:

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

توجد عدة تعاريف لإفصاح المحاسبي نذكر منها:

- يعرف الإفصاح لغة بأنه: " الكشف عن الشيء"، أما محاسبيا فيقصد به:" أن تظهر التقارير المالية للمنشأة جميع المعلومات والحقائق المالية وذلك بإتباع سياسة الوضوح والشفافية، لمساعدة متخذي القرارات وأصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، كما تم تعريفه أيضا بأنه تقديم المعلومات والبيانات الى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في ان واحد".[1]
- كما يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي أنه: "تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة و التي يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ الواعي لتلك المعلومات.[2]
- وعرفه محمد المعتز المجتبي بأنه: "إعلام مالي موجه تطلع به إدارة المنشأة بغرض توفير معلومات تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمنشأة، كما يعني أن يتم عرض هذه المعلومات بصورة سهلة ومفهومة في القوائم المالية والتقارير والإيضاحات والقوائم الملحقة دون لبس أو تضليل بما يساعد مستخدمي هذه القوائم في الوقوف على حقيقة المركز المالي ونتائج أعمال المنشآت".[3]
- ويرى طارق عبد العال حماد أن الإفصاح المحاسبي يعني:" إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع".[4]

---

[1] جعفر عثمان، الشريف عبد العزيز، **مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، مجلد 17، العدد1، السعودية، 2016، ص110

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص33.

[3] محمد معتز المجتبي إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار، مجلة علمية**، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنلوجيا، المجلد6،العدد 16، 2015، ص130 .

[4] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص422 .

ومن خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم وإظهار المعلومات المالية للمنشأة في شكل قوائم مالية تبين الوضعية المالية للمنشأة، وتسهل عملية اتخاذ القرار بالنسبة للأطراف المهتمة.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي

يؤدي الإفصاح المحاسبي دورا فعالا في توفير بيانات ومعلومات محاسبية تساعد متخذ القرار، وبذلك فإن أهمية الإفصاح المحاسبي تنبع من خلال الآتي:

- ✓ تساعد المعلومات المحاسبية المساهمين في بيان مدى نجاح الأداء في إدارة الأموال إدارة إقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- ✓ تساعد المعلومات المنبثقة من التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الإستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية؛
- ✓ الإعتماد على المعلومات المحاسبية في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية؛
- ✓ تساعد المعلومات المحاسبية في إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات الازمة حتى تمكنهم من إتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم؛
- ✓ تساعد معلومات قائمة الدخل على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادت ونجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة، بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال
- ✓ تقديم المعلومات الهامة ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل الضرائب؛
- ✓ خدمة وإمداد المستخدمين للتقارير المالية بالمعلومات المقارنة، وذلك بهدف تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحيق الدخل؛
- ✓ الإعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية في إعداد التنبؤات المالية حتى يمكن إستخدامها في إعداد الخطط المستقبلية؛
- ✓ تقديم معلومات واضحة على العمليات والأحداث المالية والتي تساعد في تحسين وظيفة التنبؤ، كما تساعد القوائم المالية في إعداد التقارير الخاصة بالأنشطة للوحدة الاقتصادية ذات الأثر على المجتمع والتي يمكن أن تقبل القياس أو التحديد أو الوصف، والتي تشكل أهمية بالنسبة لدور الوحدة الاقتصادية في خدمة البيئة المجتمعية التي تتواجد فيها.[1]

إن المعلومات المحاسبية المنشورة عموما والمتعلقة بربحية المنشأة على وجه الخصوص تعتبر أحد المتغيرات المحددة لسلوك أسعار الأسهم في السوق.

الفرع الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي ومقوماته

[1] محمد معتز المجتبي ابراهيم، دور الشفافية والإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، **مرجع سابق**، ص ص130،131.

إن الهدف الأساسي والعام للإفصاح المحاسبي هو التعبير بوضوح عن القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالات المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال:

- ✓ التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات؛[1]
- ✓ يهدف الإفصاح المحاسبي إلى توفير معلومات مهمة وتقديمها للمستخدمين و المستثمرين بهدف إعلامهم بكل المعلومات التي من المحتمل أن يحتاجها المستخدم حتى يمكن تبنيها من خلال الاتجاهات التي بينها في:

- الاتجاه التقليدي في الإفصاح المحاسبي يقوم بالاهتمام بالمستثمر الذي يكون على علم محدود بكيفية استخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تسهيل المعلومات المنشورة حيث تكون مفهومة وموضحة للمستخدم محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية، والبعد عن توفير المعلومات التي توضح درجة كبيرة من عدم التأكد، وفي ذلك كله توفر حماية لهذا المستخدم من التعامل غير المنصف في سوق رأس المال؛
- الاتجاه المعاصر في الإفصاح المحاسبي يشير إلى إيصال المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف من الإفصاح فإن حدود الإفصاح لم يعد مقتصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية التي تتلائم مع قدرة المستخدم العادي بل يكبر نطاق الإفصاح المحاسبي ليجمع كافة المعلومات الملائمة التي بحاجة إلى درجة كبيرة من المعرفة، والخبرة في استخدامها وفهمها، ويكون عليها درجة كبيرة من إعتماد كل من المستثمرين الواعين، والمحللين الماليين في إتخاذ قراراتهم.[2]

وبناء على نشرة مجلس معايير المحاسبة الأمريكية رقم (FASB59) بعنوان "الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال" فقد أوضحت النشرة أهداف الإفصاح على النحو التالي:

- ✓ وصف البنود المعترف بها والتزويد بالمقاييس المتعلقة بهذه البنود غير تلك المقاييس الواردة في القوائم المالية؛
- ✓ وصف البنود غير المعترف بها والتزود بمقياس مفيد لهذه البنود لمساعدة المستثمرون والدائنون في تقييم المخاطر و احتمالية حصول كل من البنود المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ✓ التزود بالمعلومات الهامة والتي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء مقارنات بين الفترات المالية المتعاقبة؛
- ✓ التزويد بالمعلومات حول النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية؛
- ✓ مساعدة المستثمرين في تقييم العائد من استثماراتهم.[3]

---

[1] جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية للإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، ا0لملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6و7ماي 2012، ص7.

[2] محمد مشرف حماد السويداوي، **الحاكمية المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء،عمان،2015،ص28-29.

[3] محمد معتز المجتبي إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، **مرجع سابق**، ص ص 131-132.

و يقوم الإفصاح المحاسبي في المعلومات المحاسبية على:

- عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش و التضليل؛
- سرد المعلومات التي يجب التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة في شكل يفيد مستخدميها وتوفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات؛
- تقديم معلومات على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية؛
- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على إستثماراتهم.[1]

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

إن تطور الفكر المحاسبي يظهر إتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي، والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخدوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم، ويحاولون باستمرار تدليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين ولهذا لابد من الأخذ بعين الإعتبار الهدف في إعداد البيانات المحاسبية و الفئة المستفيدة منها لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

الفرع الأول: الإفصاح الكامل

يتطلب الإفصاح الكامل التعبير عن الأحداث الإقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فلإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد الى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم[2].

الفرع الثاني: الإفصاح العادل

يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية فالقوائم المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمر أي عدم حذف أي معلومة ذات منفعة، ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة مستخدمي القوائم المالية الخارجية متماثلة ومتساوية يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت.[3]

الفرع الثالث: الإفصاح الكافي

يعني ضرورة الإفصاح عن حد أدنى من المعلومات والبيانات المحاسبية الواجب إظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة، ويعتبر هذا النوع من الإفصاح المحاسبي الأكثر استخداما بين الكتاب والمهتمين بالشأن

---

[1] كمال الدين الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص9.

[2] حنان قيسوم، **قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة فرحات عباس، سطيف، المجلد25، العدد03، 2019، ص418.

[3] بن زاف لبنى، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018، ص ص 48-49.

المحاسبي، والذي يعتمد أساسا على توفير المعلومات والبيانات الكافية والملائمة التي تتفق مع حاجات المستفيدين والمستخدمين لها، والتي تساعدهم في ترشيد قراراتهم الإستثمارية الملائمة وفي الأوقات التي يرونها مناسبة لتلك الحاجات الضرورية[1].

الفرع الرابع: الإفصاح الملائم

وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ ليس من المهم الإفصاح فقط عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارت المستثمرين والدائنين، وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.[2]

الفرع الخامس: الإفصاح الوقائي

ويقصد به أن يتم الإفصاح عن التقارير المالية بصورة مبسطة ومفهومة، ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي على وجه الخصوص إلى حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.[3]

الفرع السادس: الإفصاح المعرفي أو التثقيفي

وهو يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، ويقوم ذلك النوع على عديد من الاعتبارات وهي:

- ✓ عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية، وامتداده لهدف تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مثل الاستثمار والتمويل؛
- ✓ إمكانية استعانة المستثمر الفردي ذو القدرة المحدودة على تفسير المعلومات المالية؛
- ✓ من الأهمية توجيه بمكان المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية نحو مساعدة المستثمرين على تقدير المتغيرات التي تعتمد على قياس درجة المخاطر النسبية.[4]

الفرع السابع: الإفصاح القانوني أو الإجباري

يمثل هذا النوع من الإفصاح ما تقدمه المؤسسة من معلومات وبيانات وفقا لبعض المعايير المحاسبية المحلية أو الدولية، أو التي تقدم بناء على قرارات ولوائح قانونية أو إدارية معينة يتم بموجبها الإلتزام التام، وعادة ما تكون هناك عواقب قانونية أو إدارية ملزمة في مخالفتها، وبذلك يأتي الالتزام القانوني والشكل القانوني لهذا النوع من الإفصاح نتيجة لصدور قانون أو تعليمات ملزمة بتقديم نوع وكمية المعلومات والبيانات المحاسبية في أوقات تحدد في الغالب ولا يمكن تجاهلها، تأخذ شكل متطلبات قانونية ملزمة.[5]

---

[1] أحمد حابية، **العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة المدبر، جامعة الجزائر03، المجلد07، العدد02، الجزائر، 2020، ص45.

[2] جعفر عثمان، الشريف عبد العزيز، **مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية مرجع سابق**، ص110.

[3] موسى شرفية، **الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013- 2014، ص 93.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، مرجع سابق**، ص 33-34.

[5] احمد حابية، ، **العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق ص 46.

الفرع الثامن: الإفصاح الاختياري أو الإضافي

يعد هذا الإفصاح محاولة جادة من قبل المؤسسة لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية وحتى لا يلجأ إلى مصادر أخرى قد تكون مضللة.[1]

المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في عملية الإفصاح ومعيقاته

الفرع الأول: الأساليب المستخدمة في عملية الإفصاح

توجد العديد من الأساليب التي يمكن إستخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف إستخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن إعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش، وحتى تكون عملية الإفصاح تتمتع بدرجة عالية من القبول والإتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، وتجدر الإشارة إلى أنه الإفصاح المحاسبي لا يقتصر على عرض عناصر القوائم المالية الأساسية فقط، بل ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها بالأساليب التالية :

أولا: إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين وإستخلاص المعلومات؛

ثانيا: الملاحظات الهامشية

يتم إستخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أوإضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية والتي يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية، يجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية ووصفية، وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن المعلومات مثل:

_ الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛

_الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة؛

_الإفصاح عن الحقوق والإلتزامات؛

_الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة.[2]

ثالثا: الجداول الملحقة

[1] جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية للإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مرجع سابق**، ص10.

[2] محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، أيتراك للنشر، مصر، 2005، ص ص 583-584.

يتم إستخدام الجداول الملحقة بالنظر إلى أهمية بعض العناصر في القوائم المالية من حيث الكم والكيف عن بقية العناصر الأخرى، و هذا بهدف عرض المزيد من المعلومات التفصيلية عن بعض الأصول و الخصوم كطرق إهتلاك الأصول الثابتة وإعداد قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار؛

رابعا: الشرح بين قوسين

نستخدم أسلوب الشرح بين قوسين في القوائم المالية لتوضيح أو إزالة غموض بعض الأرقام الواردة فيها، والتي يصعب فهمها أو حسابها أو تحديد سبب ظهورها كبيان المبدأ المستخدم في تقييم المخزون في نهاية الفترة، كما يجب ألا تكون هذه الإيضاحات طويلة حتى لا تحول الاهتمام عن البيانات الرئيسية الملخصة في القوائم.[1]

الفرع الثاني: معيقات الإفصاح المحاسبي

يتم الوصول للمستوى الأمثل من الإفصاح عندما يتم تحديد احتياجات مستخدمي البيانات المالية بشكل دقيق، ويرافقه القدرة والرغبة لدى الإدارة في نشر مثل هذه المعلومات، وهناك العديد من المعيقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل ونذكر منها:

- ✓ تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي قد يضر بمصلحتها؛
- ✓ يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الإتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المترتبة على المنشأة؛
- ✓ عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية على فهم وإستعمال الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها؛
- ✓ وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات الازمة بتكلفة أقل من قيام إدارة المنشأة بنشرها في التقارير الدورية؛
- ✓ عدم إلمام المنشأة بالإحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات. [2]

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية والتي من خلالها يمكن لتلك الأطراف معرفة المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، من خلال هذا المبحث سنحاول إعطاء نظرة مبسطة عن القوائم المالية من خلال التطرق إلى مفهوم القوائم المالية وخصائصها النوعية بالإضافة إلى عناصرها الأساسية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها

---

[1] قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2015، ص 70،

[2] حسين علي خاشرمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة**، مجلة النجاح للأبحاث، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد 17، العدد1، الأردن، 2003، ص98.

تعتبر القوائم المالية حلقة الوصل بين المؤسسة والأطراف المهتمة بأنشطتها بحيث تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية ونظرا لتعدد وجهات النظر للقوائم المالية ندكر بعض التعريفات كما يلي:

عرف أحمد محمد نور القوائم المالية على أنها:" المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المشروع وتلخص القوائم المالية عمليات المشروع عن فترة زمنية محددة عادة شهر او سنة وتظهر القوائم المالية المركز المالي للمشروع في وقت إعدادها، كما توضح نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي".[1]

كما يرى مؤيد راضي وغسان فلاح أن:" القوائم المالية تشكل في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول قوائم مالية أساسية، والثاني قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين".[2]

وهناك تعريف آخر للقوائم المالية حيث تعرف بأنها:" تقدم معلومات عن المركز المالي للمنشأة و الأداء المالي والتدفقات النقدية، وذلك من خلال تقديم معلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والدخل والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية".[3]

من خلال هذه التعريفات نستنتج أن القوائم المالية هي عبارة عن وسيلة ربط بين المؤسسة والأطراف المستفيدة حيث يتم الإفصاح في القوائم المالية عن كل المعلومات للتي تفيد المستخدمين بصدق ودون أي غموض وذلك باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات المالية.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

الهدف العام للقوائم هو تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات فالقوائم المالية يجب أن تقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين، وكذلك الدائنين والمستخدمين الاخرين لاتخاذ القرارات المحتملة للاستثمارات والإقراض و القرارات المماثلة، وهذه المعلومات يجب أن تكون مفهومة بواسطة الأشخاص الذين لديهم فهم معقول للأنشطة الاقتصادية ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بعناية كافية، ومن أهم الأهداف أيضا نذكر ما يلي:

---

[1] أحمد نور محمد، شحاتة السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة لمالية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص21.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص28.

[3] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص52.

- ✓ من الضروري أن توفر القوائم المالية المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات و التوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة و الفوائد وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية؛
- ✓ ينبغي أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم إلتزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المشروع.[1]

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية

لقد نص الإطار الذي أعدته معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعرض أهمها كما يلي:

أولا: القابلية للفهم

المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي المعلومات سهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الدين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات، فالمعلومة المالية تسمح لمستخدميها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطها وحساباتها.[2]

ثانيا: الملائمة

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها، ويمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة التالي، وهي تلك المعلومات التي توافق أو تطابق احتياجات متخذ القرار.[3]

ثالثا: الدقة (المصداقية)

المعلومات المالية تعطي صورة عادلة (حقيقية) عندما تصور ظاهرة اقتصادية بطريقة شاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية، أي المعلومات المالية التي تعكس بدقة ظاهرة اقتصادية تصور جوهر المعاملات الاقتصادية أو الحدث أو الظروف الكامنة التي لا تتطابق دائما مع شكلها القانوني، ومن أجل أن يكون عرض مثالي عادل، فإن التمثيل الاقتصادي المقدم في القوائم المالية يجب أن يمتلك ثلاثة خصائص، وهي تكون شلملة أو كاملة، محايدة، خالية من الأخطاء الجوهرية.[4]

رابعا: القابلية للمقارنة

---

[1] أحمد نور، شحاتة السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة لمالية، مرجع سابق**، ص ص42،41.

[2] بلعور سليمان، **دوافع واثار الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى إقتصادية، المجلد04، العدد السادس، 2014، ص208.

[3] أحمد قايد نور الدين، هلالي إسلام، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد4، العدد1، 2019، ص247.

[4] سعيدي عبد الحليم، محاولة **تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 58.

ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالإعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الإعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة. [1]

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية وعناصرها الأساسية

نتطرق في هذا المطلب إلى الأنواع المختلفة للقوائم المالية، وكذا مكوناتها كما يلي:

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية

هناك خمس أنواع من القوائم المالية وهي:

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

وتعرف أيضا بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول)، وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية.[2]

ثانيا: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

كما تسمى أيضا قائمة العمليات أو قائمة الأرباح والخسائر، وهي تستخدم لتقييم وحدة إقتصادية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول على هذا الإيراد، وتكتسب قائمة الدخل أهميتها بسبب أنها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[3]

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية

هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للنشأة خلال فترة مالية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصداره للمعيار الدولي رقم (7) وتنقسم الأنشطة في قائمة الدفقات النقدية إلى ثلاث أنشطة هي: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.[4]

رابعا: قائمة حقوق الملكية

تعكس التغيرات في حقوق الملكية سواء تلك الناشئة من المعاملات مع الملاك أو الناتجة من ترحيل نتيجة النشاط من قائمة الدخل إلى حقوق الملكية...إلخ.[5]

خامسا: الملاحق

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص274.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية، مرجع سابق**، ص37.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص123.

[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية، مرجع سابق**، ص49.

[5] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، مرجع سابق**، ص61.

وتتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية، إضاقة لا فصاحات عن المطلوبات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.[1]

الفرع الثاني: العناصر الأساسية للقوائم المالية

لقد عرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة العناصر الخاصة بالقوائم المالية كمايلي:

أولا: الأصول

تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر لها منافع إقتصادية مستقبلية، وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية.[2]

ثانيا: الالتزامات

وهي إلتزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع إقتصادية.[3]

ثالثا: الحقوق

هي القيمة المتبقية من أصول المشروع بعد طرح الالتزامات وبالنسبة للمشروع الاقتصادي فإن الحقوق تظهر حقوق الملكية؛

رابعا: الاستثمارات بواسطة الملاك

هي الزيادة في صافي الأصول لمشروع معين والناتجة من تحويل أشياء ذات قيمة من أطراف أخرى للحصول على أو زيادة حقوق الملكية و الأصول هي الأكثر شيوعا والتي تقدم من الملاك كاستثمارات ومع ذلك فيمكن تحويل الالتزامات على المشروع إلى حقوق ملكية؛

خامسا: التوزيعات على الملاك

النقص في صافي الأصول لمشروع معين والناتج عن تحويل الأصول، تقديم خدمات أو إنشاء إلتزام على الشركة للملاك، والتوزيعات للملاك تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية؛

سادسا: الدخل الشامل

التغير في الملكية (صافي الأصول) للمشروع خلال فترة معينة من العمليات أو الأحداث الأخرى، وتتضمن كافة التغيرات في الملكية خلال الفترة ماعدا تلك الناتجة من الإستثمارات بواسطة الملاك والتوزيعات على الملاك.[4]

سابعا: الإيرادات

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، مطبوعة جامعية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 47.

[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مدكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012،ص 39.

[3] نفس المرجع، ص 42.

[4] كمال الدين الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، عمان، 2007، ص43.

هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلية للأصول أو زيادة لها في شكل إنخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة، أي خارج ما يحدث من زيادة في حصص المشاركين في الأموال الخاصة؛

ثامنا: المصروفات

هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجة أو إستنفاذ (تدهور، إهتلاك، نقص) للأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة[1].

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

يمكن تحديد الفئات الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية بحسب احتياجاتهم للمعلومات وهذه الفئات هي:

الفرع الأول: المستخدمون الداخليون

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المنشأة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعة، فالمديرون يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المنشأة وتقيم أداء المسؤولين وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم وهم: المدير المالي، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المنشأة، وعلى هؤلاء المسؤولين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:

- ✓ هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟
- ✓ ماهي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات النشأة ؟
- ✓ هل بإمكان المنشأة تحمل زيادة رواتب العاملين ؟
- ✓ أي خط إنتاج هو الأكثر ربحية ؟
- ✓ ما هو حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات ؟

للإجابة عن تلك الأسئلة و عن أسئلة عديدة أخرى تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب، بالإضافة إلى معلومات تقدم في شكل قوائم. [2]

الفرع الثاني: المستخدمون الخارجيون

يوجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية ويمكن تقسيمهم إلى نوعين هما: فئات لها مصالح مالية مباشرة، وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة.

أولا: الفئات ذات المصالح المالية المباشرة

وتتمثل هذه الفئات في:

---

[1] سعيدة رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2014/2013، ص34

[2] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص32

أ ـ المستثمرون الحاليون والمرتقبون

إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لإستثماراتهم والعائد المتحقق منها، فالمستثمرون يهتمون بالمعلومات الازمة لإتخاذ قرارات بشأن الإبقاء أو بيع إستثماراتهم في المؤسسة، وبالتالي فهم يركزون على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح ومعدلات النمو ومدى قدرة المؤسسة على الإستمرار والمنافسة في السوق؛

ب ـ المقرضون الحاليون والمرتقبون

مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.[1]

ج ـ العمال و النقابات

تعتبر فئة العمال أكثر حرصا على إستمرارية الشركة، لحرصها على دخلها المتمثل في الأجور، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على جزء من الأرباح، وأكثر من ذلك فإن تطور تشريعات العمل في الكثير من الدول والتي تسمح للنقابات بحضور مجالس إدارة الشركة أو العضوية فيها، تجعل هذا الطرف من بين المهتمين و المستخدمين لهذه القوائم المالية.[2]

الفرع الثاني: الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة

وتتمثل هذه الفئات في:[3]

أولا: الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة مثل:

ـ دائرة ضريبة الدخل التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المنشأة (قائمة المركز المالي أو الميزانية و قائمة الدخل) لإستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة.

ـ دائرة ضريبة المبيعات.

ـ دائرة الإحصاءات العامة، فهي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمراعاتها في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية.

ثانيا: السلطات القضائية

فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في الأمور التفليسية و المنازعات القضائية.

ثالثا: المحللون الماليون والوسطاء الماليون

فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم المالية لغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الإستشارات لإتخاد قرارات إستثمارية.

رابعا: المستهلكون أو العملاء

---

[1] قيسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، مرجع سابق**، ص51.

[2] بالعراس صلاح الدين، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2015-2016، ص88.

[3] رضوان حلوة **النظرية** حنان، **مدخل المحاسبية**، مرجع سابق، ص34.

حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة.

خامسا: المخططون الإقتصاديون

فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 1

يمكن إعتبار النظام المحاسبي المالي كإطار مرجعي يعتمده الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر من خلال تحديده لكيفيات إعداد القوائم المالية، وذلك بعد إلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني واستبداله بالنظام المحاسبي المالي في الفاتح من جانفي2010.

بناء على ذلك نعرض في هذا المبحث كل من مفهوم النظام المحاسبي المالي، مجال تطبيقه و أهدافه، وكذا مبادئ وفرضيات هذا النظام.

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف النظام المحاسبي المالي من الناحية الاقتصادية ومن الناحية القانونية، وأهميته.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

أ- **من الناحية الاقتصادية:** تنص المادة الثالثة من القانون رقم07 ــ 11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي أن "المحاسبة المالية نظام يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته في نهاية السنة المالية".[1]

ب- من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو" مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها".[2]

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تظهر أهمية المحاسبة المالية على مستويين كما يلي:

أ- **على مستوى المؤسسة**

تظهر أهمية المحاسبة المالية في المؤسسة في أنه يمكن إعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة، كما يتولى قسم المحاسبة نقل

[1] المادة(03)، **القانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007، ص03.

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، جامعة الشلف، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد05، العدد السادس، 2009، ص290 .

المعلومات بعد تصنيفها وتلخيصها من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة، كما تعتبر الدفاتر المحاسبية أداة إثبات أمام المحاكم و إدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع،

ب-على مستوى الاقتصاد الوطني

تعتبر المحاسبة من أهم مصادر تموين المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط ومتابعة عملية تنفيذها. [1]

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهدافه

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى توضيح أهم أهدافه.

أولا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يقصد بمجال التطبيق الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي والتي حددها القانون 07 ــ11 كالتالي:

ــ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

ــ التعاونيات؛

ــ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

ــ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

ــ يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[2]

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

من أهداف النظام المحاسبي المالي ما يلي:

أ- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛

ب-تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات في الدول الأجنبية بإعتبار أن نظام (IFRS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛

ت-تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل إختلاف الطرق المحاسبية؛

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

---

[1] ياسمينة عمامرة، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، الجزائر، 2019، ص22

[2] المادة (5.4)، القانون 11.07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 25 نوفمبر2007، الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد74، 2007، ص03.

ج- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

ح- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛

خ- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛

د- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات؛

ذ- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛

ر- المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الاليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير ؛

ز- تسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

س- المساعدة في فهم أحسن لإتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.[1]

الفرع الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي وفرضياته

إن الفهم الصحيح للمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية تتطلب علم ومعرفة وفهم للمبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما وسنتطرق إلى كل منهما في هذا المطلب فيما يلي:

أولا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تقوم المحاسبة على مجموعة من المبادئ نشأة نتيجة الحاجة لها وحازت عبر مراحل مختلفة من التطبيق العملي على صفة القبول العام، إذ تحكم هذه المبادئ المحاسبية خطوات وإجراءات التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة تلبية لاحتياجات مختلف الفئات المستعملة للمعلومة المحاسبية. وفيما يلي ذكر أهمها:

أ-مبدأ الاستمرار

يفترض هذا المبدأ أن للمشروع حياة طويلة غير محددة، وأن إعداد الميزانية في لحظة معينة أو في نهاية مدة معينة لتصوير المركز الحقيقي للمشروع، تعد على أساس الاستمرار في العمل والإنتاج ويترتب على ذلك عدم تقويم جميع الأصول و الخصوم في تلك الفترة؛

ب- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

أي استخدام نفس إجراءات المحاسبة من سنة إلى أخرى، مع إستخدام نفس المفاهيم و الإجراءات وطرق القياس لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.[2]

وتنص المادة رقم 05 من المرسوم التنفيذي 08 ــ 156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 ــ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، على أن الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ و

[1] كتوش عاشور، ، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مرجع سابق، ص292.293.

[2] سيد عطا الله السيد، **التدريب المحاسبي والمالي**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص29.

الاتفاقيات و القواعد وتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد التي تلبي والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية.

ج- مبدأ الحيطة والحذر

تنص المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي 08 ــ 156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 ــ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي شكوك موجودة في المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

د- مبدأ الوحدة

من خلال هذا المبدأ لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث التي لها علاقة بنشاط الشركة أو وحدتها القانونية، وهذا بهدف التمييز بين شخصية الشركة وشخصية ملاكها، كما يهدف إلى تحديد مسؤولية الشركة اتجاه الأطراف المتعاقدة معها.[1]

هـ- مبدأ القيد المزدوج

تسهيلا لعمليات الرقابة والمراجعة يقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين دائن ومدين، بشرط أن تتساوى في كل عملية المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة.

وتنص المادة رقم 16 من القانون رقم 07 ــ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى القيد المزدوج ،ويمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.[2]

و- مبدأ التكلفة التاريخية

تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها؛

ي- مبدأ استقلالية الدورات

يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة الأخرى[3]. وفي السياق نفسه، تنص المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08 ــ 156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 ــ 11المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها و السنة

---

[1] مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص147.

[2] ياسمينة عمامرة، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص25.

[3] بلعور سليمان، **دوافع واثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مرجع سابق، ص209.

التي تليها ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، إضافة إلى المادة رقم 13 من نفس المرسوم التنفيذي 08 ــ 156 وهو أيضا يتناول مبدأ الاستقلالية.

ثانيا: فرضيات النظام المحاسبي المالي

وتتمثل في فرضيتين هما:[1]

أ- محاسبة الدورة

وهو أن يتم تسجيل مختلف المبادلات والأحداث على أساس الاستحقاق، بمعنى لحظة وقوع هذه المعاملات أو الأحداث وليس عند دخول التدفقات النقدية المرتبطة بها، وهي معروفة في القوائم المالية للدورات التي تتعلق بها.

ب- استمرارية الاستغلال

عند إعداد الوثائق المحاسبية يفترض أن المؤسسة ستواصل نشاطها، ذلك أنه في حالة عدم استمرارية الاستغلال لا يمكننا تصور طرق كالإهتلاك مثلا: الذي يقود إلى توزيع تكلفة الاستثمار على عدد دورات محاسبية، نفس الشيء بالنسبة للأعباء النشطة كالتكاليف الواجب توزيعها مثلا، ذلك أن عدم اليقين بشأن استمرارية الاستغلال لابد من تبريره، و القاعدة التي على أساسها توقف النشاط يجب تحديدها.

المطلب الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم1

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم01 والهدف منه ونطاق تطبيقه وكذلك الأسس التي يقوم عليها.

الفرع الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 و الهدف منه

يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم01 إرشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، ويضمن بالتالي قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة لفترات سابقة وتلك البيانات الخاصة بمنشآت أخرى، كما يقدم المتطلبات العامة لعرض البيانات المالية و الإرشادات حول هيكلها و المتطلبات الدنيا لمحتواها، ويحدد أيضا مكونات البيانات المالية التي تعتبر في مجملها مجموعة كاملة من البيانات المالية.[2]

يشترك المعيار المحاسبي الدولي رقم01 مع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى من حيث الأهمية، حيث تتمثل أهمية هذه المعايير في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالملائمة و الموثوقية وتساعد في إتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين، والمعايير الضرورية للأسباب التالية:

- توفير خاصية المقارنة للبيانات والمعلومات؛
- المساعدة على فهم المعلومات وذلك لأن غالبية مستخدمي التقارير والقوائم المالية لديهم قدرات محدودة في فهم المعلومات المحاسبية؛

[1] بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص14.

[2] جعفر خوجة عبد الصمد، محمودي أم الخير، **أثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في إعداد قوائم مالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**، مدكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018، ص32

- توفير الدعم المنطقي للممارسات المحاسبية، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الإلتقاء بين الممارسين حتى وإن كانوا يعملون في وحدات إقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة،
- توفير الدعم المعرفي لمتخذ القرار العالمي، فللمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جلب الإستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لابد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الإستثمار فيها في مختلف البلدان؛
- توحيد الأسس بين الشركات العالمية؛
- تحقيق التوافق المحاسبي العالمي. [1]

من خلال تقديمنا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 نخلص أنه يهدف إلى:

- توضيح أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة؛
- لضمان إمكانية مقارنة البيانات المالية مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للأغراض العامة؛
- تحديد الحد الأدنى من المتطلبات لمكونات ومحتوى البيانات المالية.

الفرع الثاني: نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1

يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض تلبية احتياجات مستخدميها (الغرض العام)، ويطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح، حتى التي لا تستهدف الربح يمكن أن تطبق هذا المعيار مع إجراء تعديلات على بعض مسميات بنود القوائم المالية مع ملاحظة أن المعيار الدولي رقم01 لا ينطبق على البيانات المالية المرحلية والمختصرة.[2]

الفرع الثالث: أسس المعيار المحاسبي الدولي رقم01

من خلال هذا الفرع سنحاول التطرق إلى أهم أسس المعيار المحاسبي الدولي رقم01 وتتمثل هذه الأسس فيما يلي[3]:

أولا: مجموع القوائم المالية

تشتمل المجموعة الكاملة للبيانات المالية (القوائم) المالية على ما يلي:

- بيان (قائمة) المركز المالي في نهاية الفترة؛
- بيان الدخل الشامل للفترة؛
- بيان التغيرات في حقوق الملكية؛

[1] بلعيد وردة، ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2020/2019، ص، ص 96،97.

[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and workbook,** John wiley & sons, Inc, second Edition, Hoboken, New JERSEY, 2008, p 13.

[3] بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص، ص 74،75.

- بيان التدفقات النقدية؛
- الملاحظات بالملاحق، وتشكل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من المعلومات التوضيحية.

ثانيا: أساس الإستحقاق وثبات الطرق

يجب إعداد القوائم المالية على أساس الإستحقاق، أي الإعتراف بآثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث بغض النظر عن إستلام أو دفع النقدية، كما يجب عرض البنود المختلفة في القوائم المالية (بتفاصيلها) بنفس الطرق بين فترة محاسبية أخرى تسهيلا لعملية المقارنة.

ثالثا: خدمة غرض المقارنة

تفصح المنشأة عن معلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم إعداد تقارير بها في البيانات المالية للفترة الحالية، باستثناء سماح المعايير الدولية لعرض البيانات المالية أو طلبها خلاف ذلك، وتضم المنشأة المعلومات المقارنة للمعلومات الوصفية والسردية عندما يكون ذلك متصلا بفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

وعند قيام المنشأة بتغيير عرض أو تصنيف البنود في بياناتها المالية، ينبغي عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية، علما أنه ينبغي أن تحدد بوضوح البيانات المالية وتميزها عن غيرها من المعلومات في الوثيقة المنشورة نفسها.

رابعا: فرض الإستمرار ومبدأ عدم المقاصة

عند إعداد البيانات المالية تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط كمنشأة مستمرة وتعد المنشأة البيانات المالية على أساس الإستمرارية إلا إذا قصدت الإدارة تصفية المنشأة أو وقف النشاط أو في حال عدم امتلاكها لبديل واقعي إلا القيام بذلك، وعند إدراك الإدارة ـ أثناء قيامها بالتقييم ـ للشكوك الجوهرية المتعلقة بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشك كبير حول قدرة المنشأة على الإستمرار، فيجب أن تفصح المنشأة عن هذه الشكوك.

إن عملية إجراء المقاصة بين بنود الأصول والخصوم أو بين بنود الدخل والمصروفات غير مسموح بها إلا إذا ورد ذلك ضمن معايير المحاسبة الدولية، حيث يجب أن تظهر مختلف البنود بشكل مستقل، مع الإشارة إلى أن عملية طرح المخصصات (كطرح مخصص الديون المشكوك فيها من حساب المدينين) من الموجودات (المدينون) لا تعتبر مقاصة.

المطلب الثالث: مقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم1 من حيث: التعريف و الهدف، والأسس والفروض التي يقوم عليها

في هذا المطلب سنحاول المقاربة بين النظام المحاسبي المالي من حيث التعريف والهدف ومن حيث الأسس و الفروض التي يقوم عليها.

الفرع الأول: المقاربة من حيث التعريف و الهدف

إذا ما تأملنا في تعريف النظام المحاسبي المالي حسب ما جاء في المادة الثالثة من القانون رقم07 ــ 11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي أنه نظام يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته في نهاية السنة المالية، يمكن القول أنه نظام له مدخلات تتمثل في المعطيات القاعدية العددية متمثلة في التدفقات الاقتصادية التي تحدث على مستوى المؤسسة، حيث تتم معالجتها محاسبيا بتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وفق قواعد معينة، لتنتج في الأخير مخرجات تتمثل في الكشوف(القوائم) المالية التي يسعى النظام المحاسبي المالي أن تكون هذه المخرجات:

- تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعيتها في نهاية السنة.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي.

وبالمقاربة نجد محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1" عرض القوائم المالية" ينصب على مخرجات هذا النظام المتمثلة في " القوائم المالية"، و يرسم الإطار العام، ويوضح مسؤولية عرض القوائم المالية، ويقدم الإرشادات حول شكلها أو هيكلها، و يشير إلى أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية . أما معايير الاعتراف والقياس والإفصاح عن بعض العمليات فإنه قد تم تناولها في معايير وشروحات أخرى.[1]

كما يهدف هذا المعيار إلى توضيح أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.[2]

لذلك نجد أن النظام المحاسبي المالي ومن أجل تحقيق أهدافه لاسيما المتعلقة بمخرجاته "عرض القوائم المالية" يحاول العمل بالإرشادات التي قدمها المعيار المحاسبي الدولي رقم1 فيما يخص شكل وهيكل هذه القوائم وكذا الحد الأدنى التي يجب أن يتوفر عليها محتوى هذه المعايير، حتى تكون تتناسب مع كل الكيانات الأجنبية، ويسودها طابع التوحيد المحاسبي الدولي.

---

[1] مصطفى عقاري، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1"عرض القوائم المالية، مجلة أبحات اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، 2007، ص12.

[2] Collection Gestion، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، Pages Bleues Internationales، الجزائر، سبتمبر2008، ص16.

الفرع الثاني: المقاربة من حيث الأسس والفروض التي يقوم عليها

في هذا الفرع سنحاول المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم01 من حيث الأسس والفروض التي يقوم عليها كل منهما:

أولا: المقاربة من حيث مبدأ الإستمرارية

حسب نص المادة 07 من المرسوم 156/08 تعد الكشوف المالية على أساس إستمرارية الإستغلال بإفتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل، إلا إذا طرأت أحدات أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب تصفية أو توقف عن النشاط في المستقبل، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك تكون مبررة والأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق، وبالمقاربة مع المعيار المحاسبي رقم01 فإنه يتم إعداد التقارير المالية على إفتراض أن المؤسسة مستمرة وسوف تستمر في نشاطها في المستقبل المنظور وليس لها نية ولا حاجة في تصفية عملياتها أو تقليص نطاقها بشكل كبير، وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الحاجة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس الذي تم بموجبه إعداد التقارير المالية من قبل المؤسسة وسبب عدم إعتبار المؤسسة مستمرة.[1]

ثانيا: المقاربة من حيث مبدأ المقاصة

نص النظام المحاسبي المالي في المادة 15 من القانون11/07 أنه لايمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا عنصر من الأعباء ولا عنصر من المنتجات الا إذا تمت المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف، وبالمقاربة مع المعيار الدولي رقم01 فإن عملية إجراء المقاصة بين بنود الأصول والخصوم أو بين بنود الدخل والمصروفات غير مسموح بها إلا إذا ورد ذلك ضمن معايير المحاسبة الدولية، حيث يجب أن تظهر مختلف البنود بشكل مستقل، مع الإشارة إلى أن عملية طرح المخصصات من الموجودات لا تعتبر مقاصة.

ثالثا: المقاربة من حيث مبدأ المقارنة و مبدأ الثبات

يقتضي إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ويبرر الإستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم وذلك حسب ما أشارت إليه المادة15 من المرسوم التنفيذى156/08، وبالمقاربة مع المعيار الدولي رقم01 فإنه حتى تكون المعلومة المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي التقارير المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة(بأثر رجعي) للإلتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية.[2]

[1] سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02 ، العدد 03، 2018، ص264.

[2] نفس المرجع، ص262.

رابعا: المقاربة من حيث مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني

حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني وهذا ما نصت عليه المادة18 من المرسوم التنفيدي156/08، وبالمقاربة مع المعيار الدولي رقم01 فإن هذا المبدأ يعرف بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.[1]

خامسا: المقاربة من حيث مجموع القوائم المالية

لقد نص النظام المحاسبي المالي على مجموعة من القوائم المالية التي يجب عرضها من طرف كل مؤسسة، وتتمثل هذه القوائم في:

- الميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق الكشوف المالية.

وبالمقاربة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01 فإن القوائم المالية التي نص عليها تتمثل في:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- الإيضاحات والجداول الملحقة.

من خلال هذه المقاربة نجد أن النظام المحاسبي المالي ملتزم إلى حد بعيد بما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم01 من حيث مجموع القوائم المالية وكذلك الأسس والمبادئ والفروض، أما بالنسبة للإختلافات الناتجة فتكمن في التسميات والمصطلحات، ويعود السبب إلى الإختلاف في المرجعية لأن النظام المحاسبي المالي ذو مرجعية فرنكفونية أما المعايير المحاسبية IAS/IFRS فذات مرجعية أنجلوسكسونية.

[1] ضيف الله محمد الهادي وآخرون، قياس وتقييم بنود القوائم المالية"دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS)"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الثاني، العدد الأول، 2018، ص187.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر القوائم المالية من أهم أدوات الإفصاح المحاسبي، فهي تظهر كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الأطراف الخارجية للشركة التي تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية اتجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية، بشرط تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية، وقد قدم المعيار المحاسبي الدولي رقم01 إرشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، فهو يطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح.

بناء على ما تقدم، فإن عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية تتطلب عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق تسمح بترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية مركزة على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم لها تحليلها وفهمها بسهولة، ومع إعتبار المعلومة المحاسبية وسيلة للتسيير يتطلب أن تتميز بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة إلى الملائمة والموثوقية والتجاوب مع مختلف إحتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها الثقة عند إعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات إتخاذ القرارات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

و بالإضافة إلى ذلك، عند إجراءنا مقاربة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 1"عرض القوائم المالية من حيث التعريف والهدف ومن حيث الأسس و الفروض التي يقوم عليها، يمكن القول أن مطلب الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي له عدة مظاهر تدل على إلزامية العمل به لتحقيق مصداقية القوائم المالية، كما يمثل خطوة نوعية في مجال إعداد القوائم المالية من جهة، وتطور الفكر المحاسبي في الجزائر من جهة ثانية، فالنظام المحاسبي المالي ملتزم إلى حد بعيد بما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم01 من حيث مجموع القوائم المالية وكذلك الأسس والمبادئ والفروض، أما بالنسبة للإختلافات الناتجة فتكمن في التسميات والمصطلحات، ويعود السبب إلى الإختلاف في المرجعية لأن النظام المحاسبي المالي ذو مرجعية فرنكفونية أما المعايير المحاسبية IAS/IFRS فذات مرجعية أنجلوسكسونية.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

تمهيد.

المبحث الأول: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

المبحث الثالث: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي لرقم01.

خلاصة الفصل.

تمهيد

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح المحاسبي، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة، وتأكيدا من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المحاسبية ومن أهم هذه المعايير، المعيار (IAS_1) المتعلق بعرض القوائم المالية.

لقد بادرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي، وذلك بإصدار النظام المحاسبي المالي"SCF" بهدف مسايرة المجتمع الدولي في مجال المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بجانب الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية، وقد حاولت تكييف نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، حيث يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 من بين أهم هذه المعايير لذلك نسعي من خلال هذا الفصل توضيح العناصر التالية:

- المبحث الأول: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حسب محتوى المعيار المحاسبي رقم1.
- المبحث الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

المبحث الأول: دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

قبل التطرق إلى مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في كل من: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وملحق الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، تجدر الإشارة أن هذا الأخير أكد على وجوب توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم المالية–التي تم شرحها في الفصل الأول– وهي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

المطلب الأول: مستوى الإفصاح المحاسبي في الميزانية وجدول حسابات النتائج

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها في كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: مستوى الإفصاح المحاسبي في قائمة الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي"SCF"

طبقا للنظام المحاسبي المالي تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم والتي بدورها يتم الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية سواء بالنسبة للأصول أو الخصوم.[1]

أولا: محتوى قائمة الميزانية وفق SCF

أ/ الأصول: تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحدات ماضية والموجهة إلى أن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية.[2] و هي تضم :

- ✓ التثبيتات المعنوية؛
- ✓ التثبيتات العينية؛
- ✓ الإهتلاكات؛
- ✓ المساهمات؛
- ✓ الأصول المالية؛
- ✓ المخزونات؛
- ✓ أصول الضرائب(مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- ✓ خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.[3]

[1] انظر الفقرة (220–1) **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008** ، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص23.

[2] انظر المادة 20، من **المرسوم التنفيدي 08–156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، المؤرخ في 20 جمادي الأول عام1429هـ الموافق ل26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد27،2008، ص13.

[3] انظر الفقرة (220–1) **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص23.

ب/ الخصوم: تتكون من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.[1] وهي تضم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الأخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات متبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.[2]

ثانيا: معايير تصنيف الأصول والخصوم إلي جارية وغير جارية (متداولة وغير متداولة)

لقد أكد النظام المحاسبي المالي SCF في الفقرة(220-1) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أنه يجب الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية سواء بالنسبة للأصول أو الخصوم، وفيما يلي توضيح كل منهما:

أ/ الأصول الجارية: هي الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال اثنا عشر شهرا؛

ب/ الأصول الغير جارية: هي الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة ومستمرة، وتتمثل في الأصول التي يتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال اثنا عشرا شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.[3]

اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس معايير تصنيف الأصول والخصوم التي نص عليها المعيار المحاسبي رقم 01.

ج/ الخصوم الجارية: هي الخصوم التي يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الاثنا عشر شهر الموالية لتاريخ الإقفال؛

د/ الخصوم الغير جارية: هي خصوم ذات المدى الطويل التي تنتج عنها فوائد، حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ الإقفال للسنة المالية إذا كان استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشرا شهرا، وأن الكيان ينوي إعادة تمويل الإلتزام على المدى الطويل، وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة الجدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.[4]

---

[1] المادة 22، من **المرسوم التنفيدي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، مرجع سابق، ص13.

1انظر الفقرة (220-1)، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص23.

[3]انظر المادة 21، من **المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، مرجع سابق، ص13.

[4]المادة 22، من **المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، مرجع سابق، ص13.

الفرع الثاني: مستوى الإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج المعد وفقSCF

طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري فجدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).[1]

أولا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول حسابات النتائج المعد وفق SCF

يتكون جدول حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما: المنتوجات(الإيرادات) والأعباء(المصاريف)، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي.[2]

أ/ المنتوجات(الإيرادات): تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم، كما تمتل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

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

كما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يتوجب إظهارها في جدول حسابات النتائج وهي:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- ✓ منتجات الأنشطة العادية؛
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- ✓ أعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر الغير العادية (منتجات واعباء)؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة لكل سهم بالنسبة لشركات المساهمة؛
- ✓ المعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتيجة،او في الملحق المكمل له؛

[1] الفقرة(230-1) **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص24.

[2] المادة 25، من **المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، مرجع سابق ص13.

- ✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية.[1]

ثانيا: طرق عرض جدول حسابات النتائج وفق SCF

كما حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض جدول حسابات النتائج، ويجب ملاءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما:[2]

أ/ جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها متل حصص الإهتلاكات، مشتريات البضاعة، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية من أجل حساب النتيجة النهائية.

ب/ جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة: يقوم على مقارنة تحليلية للمنشأة بحيث ترتب الأعباء على عاتق الوظيفة التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، من أجل إعداد هذا فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب الطبيعة متل حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع.

وتختلف هذه الطريقة الثانية عن الأولى في كيفية حساب النتيجة التشغيلية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، والنتيجة الجارية قبل الضرائب.

المطلب الثاني: مستوى الإفصاح المحاسبي في جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة كجزء من القوائم المالية، حيث يهتم مستخدمو القوائم المالية بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها الشركة في توليد نقدية موجبة، وكذلك مدى قدرة التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في تغطية توزيعات الأرباح النقدية ومدى تبات واستقرار هذه التوزيعات خلال الفترات المتتالية، كما يعد جدول تغير رؤوس الأموال آخر جدول أساسي من الجداول الختامية المنصوص عليها، ويمتلك خاصية تميزه عن باقي القوائم في كونه يهتم بدراسة عنصر واحد فقط هو حقوق الملكية.

الفرع الأول: مستوى الإفصاح في جدول سيولة الخزينة وفق SCF

طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري فإن جدول سيولة الخزينة هو جدول يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها، والغرض الرئيسي منها هو توفير المعلومات الملاءمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة، خلال الفترة، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنيين، وغيرهم في تحليلهم للتدفقات النقدية.[3]

أولا: أهداف جدول سيولة الخزينة

من بين أهداف جدول سيولة الخزينة هناك هدف رئيسي ويتمثل في:

- ✓ إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية؛

[1] الفقرة(230-2)، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص25.

[2] المادة 26 من **المرسوم التنفيدي 08-156 المتضمن تطبيق احكام القانون 11/07**، مرجع سابق، ص14.

[3] انظر الفقرة(240-2) **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص26.

- ✓ إعطاء صورة صادقة عن دخول وخروج الموجودات المالية الحاصلة أثناء الدورة المحاسبية والمعلومات التي تخص استخداماتها.[1]

ثانيا: تبويب جدول سيولة الخزينة

ويقسم هذا الجدول إلى ثلاثة أقسام وهي:[2]

أ/ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (العملياتية): وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمارات ولا بالتمويل.

ب/ التدفقات المالية التي توادها أنشطة الاستثمار: وهي التدفقات التي تشمل عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل أموال ناتجة عن بيع أصول طويلة الأجل.

ج/ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: وهي تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، وتقدم كل على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

كما يوجد طريقتين يتم من خلالهما تقديم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية (التشغيلية) وهما:

- ✓ **الطريقة المباشرة:** وتتمثل في:
  - تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف؛
  - تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة؛
- ✓ **الطريقة غير المباشرة:** وتتمثل في:
  - تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
  - آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛
  - التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
  - التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.[3]

الفرع الثاني: مستوى الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة وفقSCF

طبقا للنظام المحاسبي المالي كما توضحه الفقرة (250-1) من القرار المؤرخ في 26 جويلية2008 كما يلي فإن جدول تغير الأموال الخاصة يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

أولا: المعلومات الواجب تقديمها في جدول تغير الأموال الخاصة

تتمثل المعلومات الواجب تقديمها في جدول تغير الأموال الخاصة فيما يلي:

---

[1] انظر الفقرة (240-1) **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص26.

[2] أنظر الفقرة(240-2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص26.

[3] أنظر الفقرة (240-3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص26.

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.[1]

ثانيا: مزايا جدول تغير الأموال الخاصة

تتمثل مزايا جدول تغير الأموال الخاصة فيما يلي:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة، في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.[2]

المطلب الثالث: مستوى الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية وفقSCF

طبقا للنظام المحاسبي المالي تتضمن الملاحق شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والسياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية، كما تتضمن أيضا جداول ملحقة لشرح الأعباء والنواتج الخاصة بالقوائم المالية، وفيما يلي عرضها:

الفرع الأول: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية

يشتمل الملحق على المعلومات حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة والآتي ذكرها:

- ✓ مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛
- ✓ بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية؛
- ✓ الإشارة الى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- ✓ تفسيرات لعدم ادراج الحسابات في المحاسبة او عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛
- ✓ التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات جبائية؛
- ✓ تفسيرات حول وضع تغير الطريقة او التنظيم موضع التنفيذ.[3]

الفرع الثاني: مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

---

[1] انظر الفقرة (250-1)، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سابق، ص26.

[2] بلعيد وردة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق**، ص198.

[3] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص38.

يشتمل الملحق على مكملات الإعلام الآتية والمتعلقة بالنتيجة وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة:

- بيان الأصل المثبت مبينا بالنسبة الى كل باب للمخزونات، المدخولات والتحويلات من فصل الى فصل؛
- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحسابات المستعملة، والمخصصات والاستئنافات التي تمت خلال السنة المالية؛
- ذكر ما يتعلق بالالتزامات المستخدمة في مجال القرض الإيجاري، طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ؛
- توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛
- بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة لكل مؤونة وتطورها؛
- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المندرجة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج التثبيتات والمخزونات من السلع التي صنعتها المؤسسة؛
- طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛
- طبيعة وموضوع كل احتياط من الإحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.[1]

الفرع الثالث: المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها

يشتمل الملحق على المعلومات الآتية التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرتها:

- فيما يتعلق بالكيانات الحائزة على نسبة تفوق 20% او التي تمارس المؤسسة نفوذا ملحوظا عليها يجب أن تبين إسم الكيان ومقره ومبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة؛
- بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية التي تخص الكيان الأم، الفروع التابعة لها، الكيانات المشاركة للمجمع والأطراف الأخرى المرتبطة بها؛
- المعلومات ذات الطابع الهام التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها ووضعيتها المالية ونتيجة المجموع الذي تتالف منه الكيانات المندرجة ضمن الإدماج بشكل صحيح.[2]

الفرع الرابع: المعلومات ذات الطابع العام أو التي توضح بعض العمليات الخاصة

يشتمل الملحق على معلومات توضح بعض المعلومات الخاصة والمتمثلة في:

- مبلغ توزيع الحصص المقترحة، ومبلغ الحصص ذات الامتياز غير المدرجة في الحسابات؛
- بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل او القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب؛

[1] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص39.

[2] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص39.

- متوسط عدد المستخدمين الموظفين اثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة)؛
- تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي؛
- معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة؛
- مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ اعداد الكشوف المالية ولم تكن موضوع مؤونة؛
- حوادث حصلت بعد اقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال؛
- مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما.[1]

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حسب محتوى المعيار المحاسبي رقم01

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وبالرجوع الي المعيار المحاسبي رقم(1) نجد أنه بين لنا كيفية الإفصاح عن القوائم المالية كما حدد أيضا القوائم المالية ذات الغرض العام وهي:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة التغير في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- ملحق الكشوف المالية.

ويشترط المعيار المحاسبي الدولي 1 توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في هذه القوائم المالية، أي تتمتع بـ: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل حسبIAS_1

تعتبر قائمة المركز المالي مرآة تعكس الوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة، كما توجد عدة تسميات لقائمة الدخل، ففي الولايات المتحدة يستخدم تعبير قائمة الدخل وفي بريطانيا يستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر، وتعتبر هذه القائمة أحد الحسابات المفتوحة للسجلات وذلك لتحقيق التوازن المحاسبي.

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي في قائمة المركز المالي حسبIAS_1

طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم1 فإن قائمة المركز المالي عبارة عن ملخص تاريخي لكل من الأصول او المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تحصل عليها المنشأة، او الحقوق التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية كنتيجة لبعض العمليات الماضية والحاضرة والتي تطلب تسوية في المستقبل عن طريق إستخدام أصول او تقديم خدمات.[2]

أولا: محتوى قائمة المركز المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01

[1] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص40.

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004، ص215.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم1 فإن قائمة المركز المالي يجب أن تحتوي على المعلومات التالية:

أ/ الأصول: هي المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها منشأة معينة أو تحصل عليها نتيجة كمعاملات أو أحداث سابقة وحتى يوصف البند بالأصل يجب أن تتوفر الخصائص التالية:

- ✓ 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 أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع؛
- ✓ أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.[1]

ب/الالتزامات: هي تضحيات محتملة في المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لشركة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة.[2]

ج/ حقوق الملكية: وهو الحق المتبقي على أصول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها، وفي منشآت الأعمال تكون حقوق الملكية هي حصة الملاك في المنشأة وتنشأ حقوق الملكية من علاقات الملكية وهي أساس توزيعات الأرباح على المساهمين، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك والدخل الصافي، وتقل بواسطة التوزيعات على الملاك.[3]

وباختصار فحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 فإن المعلومات التي يتم عرضها في صلب الميزانية هي:

- الأصول الثابتة؛
- الأصول الملموسة؛
- الأصول الغير ملموسة؛
- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- المخزون؛
- العملاء والمدينون المتنوعون؛
- النقدية وما في حكمها؛
- الموردون والدائنون المتنوعون؛
- الأصول والالتزامات المتداولة؛
- المخصصات؛
- الالتزامات غير المتداولة والتي يدفع عنها فائدة؛
- حقوق الأقلية؛

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص115.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص198.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص116.

- رأس المال المصدر والاحتياطات.[1]

ثانيا: معايير تصنيف الأصول والخصوم الى جارية وغير جارية

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 01 على أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية، ويصنف الأصل على أنه متداول عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستعمال أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة، أو يتوقع ان يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية، أو عند نقد ما أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على استعماله، وتصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي بطبيعتها طويلة الأجل، أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة عندما يتوقع تسديدها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو عندما تكون ناشئة عن أغراض المتاجرة، أو عندما تستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية، ولا يكون للمؤسسة حق غير مشروط لتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا من إعداد الميزانية، وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.[2]

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي في قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01 فإن قائمة الدخل تعرف بأنها كشف أو قائمة توضح الإيرادات والمصروفات كافة من النشاط الرئيسي للمنشأة، وكذلك جميع الأرباح والخسائر الغير عادية من الأنشطة الأخرى خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.[3]

أولا: مزايا قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01

تحقق قائمة الدخل العديد من المزايا أهمها:

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات المستمرة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية الهامة؛
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص111.

[2] بعاشي خالد، عطاوي إلهام، **مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS_1**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد02، العدد02، 2020، ص59.

[3] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ واساسيات علم المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص128.

- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها و احتساب بعض النسب الربحية.[1]

ثانيا: محتوى بنود قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01

تتكون قائمة الدخل من عنصرين أساسين هما:

أ/ الدخل أو الايراد: إن مفهوم الدخل يعني الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ويكون ذلك إما على شكل تدفقات إلى الداخل أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات مما يؤدي الى زيادة حقوق الملاك وإن هذه الزيادة لا تدخل من ضمنها مساهمة أصحاب المشروع في أي موجودات، وبذلك قد يكون الدخل على شكل إيراد أو مكاسب وتمتل الإيرادات الزيادة الاجمالية في حقوق الملاك والناتجة عن الأنشطة التي يكون هدفها تحقيق الدخل، اما المكاسب فتمتل البنود الأخرى وقد تنشأ أو لا تنشأ في سباق نشاطات المنشأة العادية، وتمتل المكاسب زيادة المنافع الاقتصادية؛

ب/ المصروفات: وتعني المصروفات المنافع الاقتصادية المستنفدة خلال دورة تحقيق الايراد، وتكون هذه المنافع إما على شكل تدفقات للخارج أو استنفاد للأصول أو أن ينشأ عنها إلتزامات تكون نتيجتها إنخفاض في حقوق الملكية، غير المرتبطة بالمالكين، وبذلك فإن مفهوم المصروفات واسع ويشمل الخسائر الناتجة عن بعض العمليات غير المرتبطة بالنشاط العادي للمشروع كالخسارة الناتجة عن بيع بعض الموجودات غير المتداولة أو الفوائد المدينة الخاصة بالحصول على القروض وغيرها.[2]

ثالثا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01:

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم01 والخاص بعرض البيانات المالية أن قائمة الدخل يجب أن تحتوي على المعلومات التالية وذلك كحد أدنى:

- الإيراد؛
- نتيجة الأنشطة التشغيلية؛
- تكلفة التمويل؛
- نصيب المشروع من أي أرباح أو خسائر في شركات زميلة، أو أي مشاريع مشتركة(حسب طريقة حقوق الملكية)؛
- الضريبة؛
- حصة الأقلية؛
- صافي ربح أو خسارة الفترة.[3]

رابعا: طرق عرض قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01:

[1] سعيدة رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص ص34،33.

[2] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013 ، ص ص78 79.

[3] وليد عبد القادر، حسام الدين، **المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص79.

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم01 على المنشأة أن تعرض تحليلا للمصروفات المثبتة ضمن الربح أو الخسارة بإستخدام تصنيف المستند إما إلى طبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المنشأة، أيهما يوفر معلومات يمكن الإعتماد عليها وأكثر ملائمة:

أ/ طريقة طبيعة المصروف: حيث تجمع المنشأة المصروفات ضمن الربح أو الخسارة وفقا لطبيعتها(على سبيل المثال: الإستهلاك، مشتريات المواد الخام، تكاليف النقل، منافع الموظفين، تكاليف الإعلان)، ولا تعيد تخصيصها بين الوظائف داخل المنشأة، وقد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق نظرا لعدم ضرورة تخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية؛

ب/ طريقة وظيفة المصروف: أو" تكلفة المبيعات"، والتي تصنف المصروفات وفقا لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات أو على سبيل المثال: تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. وكحد أدنى تفصح المنشأة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريق –بشكل منفصل– عن المصروفات الأخرى، ويمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين من تصنيف المصروفات بحسب طبيعتها، إلى أن تخصيص التكاليف على الوظائف قد يتطلب إجراء تخصيصات عشوائية وينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي.[1]

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية حسب IAS_1

لم يفصل المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في قائمة التدفقات النقدية بل فصل فيها المعيار المحاسبي الدولي IAS_7 والذي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، كما أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم01 الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في حقوق الملكية.

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي عن قائمة التدفقات النقدية حسبIAS_1

تعتبر قائمة التدفقات النقدية أساسا لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد وما في حكم النقد والإحتياجات لإستخدام هذه التدفقات النقدية، ويحيل المعيار IAS01 إلى المعيار الدولي IAS07 بخصوص عرض هذه القائمة ومتطلباتها.[2]

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي في قائمة التغير في حقوق الملكية حسب IAS_1

طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم01 فإنها قائمة تتضمن كل التغيرات في حقوق الملكية، أو التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين.[3] وفيما يلي أهم مزاياها والمعلومات التي يجب أن تتضمنها:

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار المحاسبي الدولي رقم01** "**عرض القوائم المالية**" مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، على الموقع الإلكتروني http://site.iugaza.edu.ps، تاريخ الإطلاع 2021/05/15 على الساعة: 10:55، ص16.

[2] بركم زهير، محاضرة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص79.

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، IFRS IAS** ، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة، الشارقة، الأردن، 2008، ص97.

أولا: مزايا قائمة التغير في حقوق الملكية

تتحقق قائمة التغير في حقوق الملكية المزايا التالية:

- ✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- ✓ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- ✓ التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.[1]

ثانيا: المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتضمن هذه القائمة ما يلي:

- ✓ صافي ربح أو خسارة الفترة؛
- ✓ بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير IAS في قائمة التغير في حقوق الملكية؛
- ✓ إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية؛
- ✓ أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية؛
- ✓ العمليات الرأسمالية مع المالكين ورصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة؛
- ✓ تقسيم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من جملة الأسهم بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات. [2]

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية، وبعدم وجودها تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

الفرع الأول: أهداف ملحق القوائم المالية: تتمثل أهم الأهداف في ما يلي:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب الميزانية أو حسابات النتائج، قائمتي تغيرات الأموال الخاصة وتدفقات الخزينة؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في القوائم المالية الأساسية، إلا أن نشرها يعتبر ضروريا لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتوياتها. [3]

الفرع الثاني: أساليب عرض الملاحظات في ملحق الكشوف المالية: وتتمثل هذه الأساليب في:

---

[1] خالد جمال الجعارات، نفس المرجع، ص126.

[2] محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص116.

[3] سعيدة حريش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ الدولي**، مرجع سابق، ص39.

- التفسيرات بين أقواس؛
- الملاحظات الهاشمية؛
- الجداول الإضافية؛
- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة؛
- حسابات التقييم مثل حساب الأصل غير المتداول ومجمع إهتلاكه كحساب مقابل؛
- السياسات المحاسبية حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد التي تمت المعالجات المحاسبية والتي أعدت كذلك على أساسها القوائم المالية. [1]

الفرع الثالث: طبيعة المعلومات التي تعرض في ملحق الكشوف المالية

يجب أن تكون طبيعة المعلومات التي تعرض في ملحق الكشوف المالية تضم: [2]

- معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية؛
- معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية؛
- معلومات إضافية لم ترد أي عناصر تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة، وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم01 ترتيبا محدد لعرض الإيضاحات على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية مقارنتها للمؤسسات المختلفة، وذلك حسب الترتيب التالي:
- عبارة تفيد بامتثال المؤسسة كمعايير الإبلاغ المالي؛
- معلومات موضحة ومؤيدة للعناصر المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه العناصر في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية؛
- إفصاحات أخرى مثل: الافصاحات المتعلقة بالالتزامات الطارئة بموجب IAS37 والتعهدات التي قدمتها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية.

المبحث الثالث: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفقSCF مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيارIAS_1

نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مدى توافق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) والمعيار المحاسبي الدوليIAS_1 ، وذلك من خلال توضيح مدى التوافق بينهما من حيث:

- الأسس التي يقوم عليها الإفصاح المحاسبي؛
- الإفصاح المحاسبي في قائمة الميزانية(قائمة المركز المالي)؛
- الإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)؛
- الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة)؛

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص143.

[2] سعيدة حريش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ الدولي**، مرجع سابق، ص40.

- الإفصاح المحاسبي في قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)؛
- الإفصاح المحاسبي في قائمة ملحق الكشوف المالية.

المطلب الأول: بيان مدى توافق أسس الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم1 (IAS_1)

سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبيIAS_1 من حيث الهدف، النطاق، قواعد التقييم واعتبارات عرض القوائم المالية.

أولا: مدى التوافق من حيث الهدف

يتوافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بشكل كامل مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي، حيث يهدف الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS_1 إلى" توضيح أساس عرض البيانات المالية ذات العرض العام بغرض ضمان إجراء المقارنة سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة عن فترات مالية مختلفة، أو مقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى، كما يوضح مسؤولية عرض القوائم المالية ويقدم الإرشادات حول شكلها أو هيكلها، ويشير إلى أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية".[1] وبصورة عامة يهدف هذ المعيار أن تكون المعلومات المفصح عنها عند عرض القوائم المالية تتوافر على الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في هذه القوائم المالية، أي تتمتع ب: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة. ونلاحظ أن هذه الأهداف هي نفسها التي يسعى إليها الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال تحديد هذا الأخير بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية وتبيان المعلومات الآتية بطرق دقيقة مثل: تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية، طبيعة القوائم المالية، حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها، وإبراز كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان، عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة، إسم الشركة الأم، وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الإقتضاء، معدل عدد المستخدمين خلال الفترة".[2] كما يحرص النظام المحاسبي المالي أن تكون المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية تتوافر على الخصائص النوعية المذكورة سابقا.

ثانيا: مدى التوافق من حيث نطاق التطبيق

نص النظام المحاسبي المالي في القانون11/07 الصادر في الجريدة الرسمية المؤرخة في25 نوفمبر 2007 على كل مؤسسة تهدف إلى تحقيق الربح وتستخدم النظام المحاسبي المالي يجب أن تقوم بإعداد وعرض قوائمها المالية سنويا. وهو بذلك يتوافق بشكل كبير مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 الذي يطبق

[1] عقاري مصطفي، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية**، ص12.

[2] دلال حطاب، على بن قطيب، **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد04، العدد01، 2019، ص11.

على كل المؤسسات عند إعدادها وعرضها لقوائمها المالية، كما يطبق أيضا على المؤسسات التي تهدف الى تحقيق الربح، ولا يطبق على التقارير المالية الأولية.[1]

ثالثا: مدى التوافق من حيث قواعد التقييم واعتبارات عرض القوائم المالية

يلزم المعيار المحاسبي رقم01 المؤسسات باتباع قواعد التقييم والمتمثلة في التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة، والقيمة العادلة، وهي نفس القواعد والاعتبارات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث نص على إتباع قواعد التقييم المتمثلة في التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقق، كما فرض النظام المحاسبي المالي في المرسوم التنفيدي08-156 المؤرخ في26 ماي 2008 إعتبارات لعرض القوائم المالية وتتمثل في الإستمرارية، الإستحقاق، المعلومات المقارنة، المقاصة، الأهمية النسبية، والعرض العادل. ومن هنا يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي من حيث قواعد التقييم واعتبارات عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق بشكل كبير مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم1.

المطلب الثاني: بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة الميزانية(قائمة المركز المالي) وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01(IAS_1)

في هذا المطلب سنحاول دراسة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

الفرع الأول: دراسة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الميزانية(قائمة المركز المالي)

ندرس مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي وفي قائمة المركز المالي حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم1 من حيث محتوى البنود، ومعايير تصنيف الأصول والخصوم إلى جارية وغير جارية، ويتم توضيحها فيمايلي:

أولا: مدى التوافق من حيث محتوى قائمة الميزانية(قائمة المركز المالي)

إلتزم النظام المحاسبي المالي بتحديد عناصر الميزانية المتمثلة في جانبين، جانب الأصول والمتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة إلى أن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية، وجانب الخصوم المتمثل أساسا في الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وعرضها بصفة مفصلة كفئات مستقلة في صلب الميزانية، وهوما يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، حيث حدد هذا الأخير العناصر التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي(الميزانية) بثلاث عناصر هي: الأصول والتي تعبر عن المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها منشأة معينة أو تحصل عليها نتيجة كمعاملات أو أحداث سابقة ، وكذا عنصر الإلتزامات المتمثل في تضحيات محتملة في المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لشركة معينة

[1] أحلام قادري، فاطيمة هزوات، **تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS01) ومدى توافقه مع النظام المحاسبي المالي(SCF)**، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،2020/2019، ص69.

بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة ، و أخيرا حقوق الملكية أي الحق المتبقي على أصول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها، أو حصة الملاك في المنشأة، وهي أساس توزيعات الأرباح على المساهمين، كما أوجب عرض هذه العناصر بصفة مفصلة كفئات مستقلة في صلب الميزانية. ومن ثم فإن النظام المحاسبي المالي التزم بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم01 في الإفصاح عن المعلومات الضرورية.[1] فهو يتوافق معه إلى حد كبير في محتوى قائمة الميزانية، وإن كان الاختلاف فهو طفيف يكمن في التسميات والمصطلحات المحاسبية.

ثانيا: مدى التوافق من حيث معايير تصنيف الأصول والخصوم إلى جارية وغير جارية في الميزانية (قائمة المركز المالي)

أكد النظام المحاسبي الماليSCF في الفقرة(220-1) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أنه يجب في صلب الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والتي تخص المعاملات لمدة قصيرة والعناصر الغير جارية والتي تخص المدى الطويل سواء بالنسبة للأصول أو الخصوم الأمر الذي يتوافق تماما مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الذي يوجب أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية، حيث يصنف الأصل على أنه متداول عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستعمال أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة، أو يتوقع ان يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية، أو عند نقد ما أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على استعماله، وتصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي بطبيعتها طويلة الأجل، أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة عندما يتوقع تسديدها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو عندما تكون ناشئة عن أغراض المتاجرة، أو عندما تستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية، ولا يكون للمؤسسة حق غير مشروط لتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا من إعداد الميزانية، وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

كما يتوافق الإفصاح المحاسبي للموجودات المالية والمطلوبات المالية في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع محتوى المعيار المحاسبي المالي رقم 1. إذ يلزم هذا الأخير المؤسسة على ضرورة الإفصاح عن تواريخ الاستحقاق لكل من الموجودات المالية والمطلوبات المالية، وكذلك الإفصاح عن القروض الطويلة الأجل الواجب سدادها وكذلك ارتباطات الرأسمالية الخاصة بعقود الإيجار والإفصاح عن تواريخ استحقاق الموجودات المالية من ذمم تجارية وذمم مدينة أخرى وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وبذلك يكون قد التزم هذا الأخير بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم01 في الإفصاح عن المعلومات الضرورية.[2]

الفرع الثاني: دراسة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل)

[1] بعاشي خالد، عطاوي إلهام، **مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01**، مرجع سابق، ص64.

[2] بعاشي خالد، عطاوي إلهام، **مرجع سابق**، ص64.

ندرس مدى توافق الإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي وفي قائمة الدخل حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 من حيث محتوى البنود، وطرق إعداد هذه القائمة ويتم توضيحها فيمايلي:

أولا: مدى التوافق من حيث محتوى جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل)

إلتزم النظام المحاسبي المالي بتحديد عناصر جدول حسابات النتائج المتمثلة في عنصرين، عنصر المنتوجات والمتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم، وعنصر الأعباء والمتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، وهو ما يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01، حيث حدد هذا الأخير العناصر التي يجب عرضها في قائمة الدخل بعنصرين هما: عنصر الدخل أو الإيراد والذي يعني الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ويكون ذلك إما على شكل تدفقات إلى الداخل أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات مما يؤدي إلى زيادة حقوق الملاك وأن هذه الزيادة لايكون من ضمنها مساهمة أصحاب المشروع في أي من الموجودات، وكذا عنصر المصروفات وتعني المنافع الاقتصادية المستنفدة خلال دورة تحقيق الإيراد، وتكون هذه المنافع إما على شكل تدفقات من الخارج أو إستنفاذ للأصول أو أن ينشأ عنها إلتزامات تكون نتيجتها إنخفاض في حقوق الملكية الغير مرتبطة بالمالكين. ومنه فإن النظام المحاسبي المالي قد إلتزم بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم01 في الإفصاح عن المعلومات الضرورية، وبذلك يمكننا القول أنه متوافق معه بشكل كبير في الإفصاح عن عناصر جدول حسابات النتائج.

ثانيا: مدى التوافق من حيث طرق عرض جدول حسابات النتائج

حدد النظام المحاسبي المالي في المادة 26 من المرسوم التنفيدي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون11/07 طريقتين لعرض جدول حسابات النتائج، الطريقة الأولى تتمثل في عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة التي تقوم على أساس تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية ومن أجل حساب النتيجة النهائية، اما الطريقة الثانية فهي طريقة عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة وبموجب هذه الطريقة يتم القيام بمقارنة تحليلية للمنشأة بحيث ترتب الأعباء على عاتق الوظيفة التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ويكمن الإختلاف بين الطريقتين في كيفية حساب النتيجة التشغيلية حيث يجب على كل مؤسسة تقديم جدول حسابات النتائج بالطريقة التي تتلائم مع مقتضياتها، وهذا ما يتوافق تماما مع ما نص عليه المعيار المحاسبي رقم01 حيث قدم هذا الأخير طريقتين لعرض جدول حسابات النتائج هما: طريقة طبيعة المصروف حيث تجمع المنشأة المصروفات ضمن الربح أو الخسارة وفقا لطبيعتها ولا تعيد تخصيصها بين الوظائف داخل المنشأة، أما الطريقة الثانية فهي طريقة وظيفة المصروف والتي تصنف المصروفات وفقا لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات، وكحد أدنى تفصح المنشأة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة-بشكل منفصل- عن المصروفات الأخرى.

المطلب الثالث: بيان مدى توافق الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية) مع متطلبات الإفصاح الخاصة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة التغير في حقوق الملكية(جدول تغير الأموال الخاصة) حسب النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01:

نص النظام المحاسبي المالي في الفقرة(250-1) من القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 من خلال توضيحه للمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة والمتمثلة في: النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال، المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء، عمليات الرسملة، وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية، وهو ما يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01، حيث "أوجب المعيار المحاسبي الدولي في الفقرة96 على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية(جدول تغير الأموال الخاصة) كعنصر منفصل عن القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين اخر الفترة وبداية الفترة إضافة الى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، كما اشترط أن تتضمن على كل عنصر من الدخل ومن المصاريف على الفترة التي لها علاقة مباشرة بحقوق الملكية ومجموعهما والربح والخسارة عن الفترة مبيننا بشكل منفصل مجموع المبالغ المخصصة للملاك في الشركة، كما نص على ضرورة توضيح أثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء"،[1] وبهذا يكون النظام المحاسبي المالي قد التزم بما أوصى به المعيار المحاسبي الدولي رقم01، وإن كان الإختلاف فهو طفيف يكمن في التسميات والمصطلحات المحاسبية.

المطلب الرابع: بيان مدى توافق الإفصاح في الكشوف المالية مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم01

نص النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على المعلومات التي يجب عرضها في ملحق الكشوف المالية وتتمثل هذه المعلومات في: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية، مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية، المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعلومات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها، المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة، وهذا ما يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01 حيث حدد هذا المعيار المعلومات التي يجب عرضها في ملحق الكشوف المالية وتتمثل أهم هذه المعلومات في: معلمات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية، معلومات محددة لشرط بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية، عبارة تفيد بامتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي، معلومات موضحة ومؤيدة للعناصر المعروضة في

[1] بعاشي خالد، عطاوي الهام، **مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01**، مرجع سابق، ص66.

صلب القوائم المالية، إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات الطارئة بموجبIAS37، والتعهدات التي قدمتها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية.

خلاصة

نستخلص مما سبق أن للإفصاح أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فهو يساعد المستثمرين والمستخدمين كافة على إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة ودقيقة دون أن نهمل دور كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم01 والنظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية، حيث نجد أن النظام المحاسبي المالي الجديد ساهم بشكل كبير في زيارة مستوى الإفصاح المحاسبي وفي توفير معلومات ذات قيمة وموثوقية عالية وذلك بمواكبته لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي رقم01، ومن خلال عرض وتحليل البيانات التي نص عليها كل من المعيار المحاسبي رقم01 والنظام المحاسبي المالي توصلنا الى أن قواعد الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي تتماشي مع متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي رقم01، كما أن المعلومات الموجودة في البيانات المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية إحتياجات مستخدميها وذات قيمة وموثوقية عالية نظرا لعرضها وفق قواعد الإفصاح التي جاء بها المعيار المحاسبي الدول رقم01.

وبعبارة أخرى يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1عرض القوائم المالية من حيث الأسس التي يقوم عليها الإفصاح المحاسبي، وكذا محتوى البنود، وطرق إعداد القوائم المالية المتمثلة في: قائمة الميزانية(قائمة المركز المالي)، جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)، قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة)، قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)، وملحق الكشوف المالية، رغم ذلك هناك اختلافات في المصطلحات والتسميات، كما أن النظام المحاسبي المالي يستند علاوة على المعيار المحاسبي الدولي رقم1 إلى معايير محاسبة دولية أخرى تخص الافصاح المحاسبي في القوائم المالية مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 المتعلق بجدول تدفقات الخزينة.

ومع ذلك فمن الضروري تحديث النظام المحاسبي المالي من فترة الى أخرى لكي يتماشى مع التغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

تمهيد.

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في لقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنصوص عليه في المعيار المحاسبي رقم01.

خلاصة الفصل.

تمهيد

بعد استفائنا للجانب النظري من البحث والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لكل من الإفصاح المحاسبي و القوائم المالية و النظام المحاسبي المالي ومقارنته مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية نحاول من خلالها إسقاط ما تم تناوله في الدراسة النظرية على الواقع العملي، حيث سنحاول في هذا الفصل عرض القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج ودراسة مدى توافقها والتزامها بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي لقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

تعتبر الشركة الإفريقية للزجاج من الشركات الرائدة في صناعة مختلف أنواع الزجاج وقد نشأة نظرا إلى زيادة الحاجة لهذه المادة الموجهة للاستهلاك الواسع، وقد دفعت التطورات الاقتصادية الجديدة بالشركة نحو تنويع مجالات نشاطها والتركيز على رغبات الزبون كأسلوب لمواجهة تحديات البيئة التنافسية ومن ثم تعزيز مركزها التنافسي على مستوى السوق، من خلال هذا المبحث سيتم تقديم إطار نظري للشركة الإفريقية للزجاج، من خلال إبراز مراحل تطورها ونشأتها وعرض مختلف أهدافها المسطرة مع إعطاء شرح مفصل عن الهيكل التنظيمي للشركة.

المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة الإفريقية للزجاج

نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة الشرمة محل الدراسة وكذا تطورها، وذلك فيما يلي:

الفرع لأول: نشأة الشركة الإفريقية للزجاج

أنشأت الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER سنة 1982 بالمنطقة المسماة أولاد صالح بالطاهير ولاية جيجل، هي شركة اقتصادية عمومية ذات أسهم (EPE-SPA) نشأت بصفتها الحالية وتسميتها المعروفة سنة 1997 ENAVA برأس مال قدره 5.000.000.00دج.

في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي الذي سوى تطبيقه سنة 1996، وقبل ذلك عبارة عن مركب صناعي تابع للتسيير المركزي بالمديرية العامة للمؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة التي يوجد مقرها الاجتماعي بوهران، تعد الشركة فرع تابع لمجمع ENAVA أو الشركة الوطنية للزجاج و المواد الكاشطة، وهي مجمع تابع للشركة القابضة كيمياء صيدلة، ويتشكل من:

_ الشركة الجزائرية للزجاج ALVER بوهران: وهي فرع مختص في صناعة الزجاج المقعر.

-الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER جيجل: وهي فرع مختص في صناعة الزجاج المطبوع، زجاج السيارات، الزجاج الأمني، سيليكات الصودا.

- الشركة الجديدة للزجاج NOVER الشلف: وهي فرع مختص في صناعة الأواني الزجاجية المنزلية، وقارورات الأدوية والمشروبات.

-شركة الزجاج والمرايا SOMIVER بومرداس: وهي فرع مختص في صناعة زجاج المخابر والمرايا.[1]

الفرع الثاني: مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور الشركة زمنيا في ثلاث مراحل هي[2]:

أولا: المرحلة الأولى: مرحلة النشأة 1982-1987:

[1] مقابلة مع السيد: أحسن سلولة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم2021/05/26، الساعة 10:30.
[2] نفس المرجع.

في إطار دراسة قام بها مكتب إنجليزي مختص (PELKINGTON) في عقد السبعينات وبناء على استنتاجه، أبرم عقد إنجاز بين الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SING) والشركة الفرنسية (TECHNIP) سنة 1982 وذلك لإنجاز وحدة زجاج السيارات الأمامي 20.000 ط/س من زجاج البناء الشفاف و 44000 وحدة من زجاج السيارات الأمامي تم إنجاز المشروع بين سنتي 1982-1986 وقد عرف بعض التأخر لأسباب تقنية ومالية، وقد انطلق عمليا في الإنتاج في 01 أوت 1987، خلال مدة الإنجاز تواكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الإنجاز وهي:

- شركة SNIC: 82-84 انجاز.
- شركة EDIC: 84-86 متابعة الأشغال.
- شركة ENAVA: استلمت المشروع في ماي 1986 الاستغلال؛

ثانيا: المرحلة الثانية: مرحلة التوسع 1987-1996:

بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط ووفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة آنذاك تم تسطير برنامج توسيع الوحدات إلى وحدات جديدة تشمل انجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع متعددة من الزجاج بمختلف استعمالاتها وأنواعها، وتمثلت هذه المشاريع في انجاز:

أ-وحدة جديدة للزجاج الأمني: انطلقت في الإنتاج سنة 1992 و أنجزت من طرف شركة فلندية تدعى **TAMGLASS**، **و** تقوم بإنتاج كل من المنتوجات التالية: زجاج سيارات أمامي، جانبي وخلفي، زجاج مصفف -FEUILLETE- زجاج مقاوم -TREMPE- زجاج مصقع -BLINDE-، وكانت الطاقة النظرية للإنتاج في هذه الوحدة:

- بلغت بالنسبة لزجاج السيارات (زجاج أمامي، خلفي، جانبي) 2000.00 وحدة سنويا.
- بلغت بالنسبة لزجاج مصفف 80.000 م/س

و يتنوع الزجاج الأمني بسبب خاصته الأمنية في الاستخدامات التالية:

- الزجاج الأمني الخاص بالسيارات، الشاحنات وألات الأشغال العمومية.
- الزجاج الأمني المصفف -FEUILLETE- الخاص بحماية الأفراد والممتلكات في البنوك، الوكالات التأمينية، المتاحف، السجون... إلخ.
- الزجاج الأمني المقاوم للحرارة والصدمات- TREMPE- وتستعمل في قطاع البناء، الصناعات الكهرومنزلية...إلخ.

كما تنتج هذه الوحدة **الزجاج المصفف -FEUILLETE- والزجاج المقاوم -TREMPE** تستخدمه كل من: شركات البناء مثل: ECM سيدي موسى، ACUOR الجزائر...الخ.

ب/ وحدة جديدة للزجاج السائل: وتضم هذه الوحدات ثلاث خطوط لإنتاج الزجاج المطبوع، الآجور الزجاجي والأكواب، أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة BASSE SAMBRE البلجيكية، وانطلق خط انتاج الزجاج

المطبوع سنة 1994 في حين انطلق مشروع الآجور الزجاجي في نهاية نفس السنة، ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج 1996 لأسباب تجارية بحتة مرتبطة بعدم استبعاد السوق للكمية المعروضة وتكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات واكتمال المشروع، ولمواجهة إشكالية استغلال هذان الخطان لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سلكيات الصودا التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات، وتبلغ الطاقة النظرية للإنتاج في هذه الوحدة:

- الزجاج المطبوع 15000 طن/سنويا.
- سلكيات الصودا 12000 طن/سنويا.

ج- وحدة إنتاج ومعالجة المواد الأولية: إضافة إلى الورشة تم إنجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السيليس، اندولومي...إلخ، ونشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة بالمادة الأولية لوحدة الزجاج السائل، أنجزه هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSE SAMBRE وانطلقت سنة 1994. وتبلغ طاقة الإنتاج النظري في هذه الوحدة:

- رمل سيليس 30.000 طن/س.
- معالجة الدلومي.
- معالجة الفلدسباط.
- معالجة الكالكير.

إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت و انطلقت في الإنتاج كما هو مبين أعلاه، هناك مشاريع أخرى تغيرت وتوقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية العامة باعتبار تمويل إنجازها مصدره خزينة الدولة فإن عملية التمويل توقفت مع مطلع سنة 1994،

ثالثا: المرحلة الثالثة: مرحلة الاستقلال الذاتي ابتداء من سنة 1997:

أخذت الشركة الإفريقية للزجاج استقلالها عن الشركة الأم في جانفي 1997، حيث أصبح لديها ذمة مالية وشخصية معنوية، و أصبحت تهدف إلى:

- تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني من مواد الزجاج في قطاع البناء، قطاع تركيب وصناعة السيارات، قطاع الصناعة الكهرو منزلية.
- السهر على إعطاء الوجه الحضاري للشركة من خلال استعمال تقنيات حديثة تتلاءم مع متغيرات العصر.
- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها في منافسة السوق العالمية.
- تحسين وتطوير منتجات الشركة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

نقدم في هذا المطلب أهمية الشركة محل الدراسة، وكذا أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال مايلي:

الفرع الأول: أهمية الشركة الإفريقية للزجاج

تلعب صناعة الزجاج الدور الفعال في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية و تجارية منها كقطاع البناء، صناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية

الأمر الذي يبرز أهمية الشركة بصفة عامة، وصناعة الزجاج بصفة خاصة، فالشركة محل الدراسة تلعب دورا اجتماعيا واقتصاديا هاما لمالها من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية والصناعية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي.

كما لها نفسا الأهمية، في المجال الصناعي حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تدخل كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى.

تشكيلة منتجات الشركة الإفريقية للزجاج، تبرز أهمية الشركة في المجال الاقتصادي الوطني وذلك باعتبارها الممول الرئيسي لعدة شركات أخرى ذات أهمية بالغة مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (رويبة)،المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة)،شركات التنظيف(هنكل).

الفرع الثاني: أهداف الشركة الإفريقية للزجاج

تهدف الشركة الإفريقية للزجاج إلى تحقيق ما يلي :

_ تنمية صناعة الزجاج في الجزائر؛

_ تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني في مواد الزجاج في قطاع البناء؛

_ قطاع صناعة وتركيب السيارات، قطاع الصناعة الكهرو منزلية؛

_مواكبة التطور التكنولوجي؛

_العمل على تصدير المنتوجات وإدخالها في السوق الدولية؛

_تحسين رأس مال الشركة؛

_ وضع سياسة تجارية فعالة الاقتحام في السوق الوطني والدولي على حد سواء؛

_ المساهمة في ترقية السوق الوطني؛

_ تدعيم منتوج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن. دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية.[1]

المطلب الثاني: الإمكانيات البشرية للشركة الإفريقية للزجاج، و هيكلها التنظيمي العام

نعرض في هذا المطلب الإمكانيات البشرية التي تزخر بها الشركة محل الدراسة ، ثم نوضح هيكلها التنظيمي فيما يلي:

الفرع الأول: الإمكانيات البشرية للشركة الإفريقية للزجاج

[1] مقابلة مع السيد: أحسن سلولة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم 2021/05/26، الساعة 10:30.

تشغل الشركة الإفريقية للزجاج حوالي 307 يد عاملة موزعة بين إطارات حاملي الشهادات الجامعية، عمال مؤهلين من تقنيين سامين، وكذا عمال التنفيذ ، ويوضح الجدول(3-1) توزيع العمال حسب الكفاءات كما يلي:

جدول رقم(3-1): جدول توزيع العمال حسب الكفاءات

إطارات	48
عمال مؤهلين	59
عمال التنفيذ	200
المجموع	307

المصدر: مديرية الموارد البشرية للشركة الإفريقية للزجاج

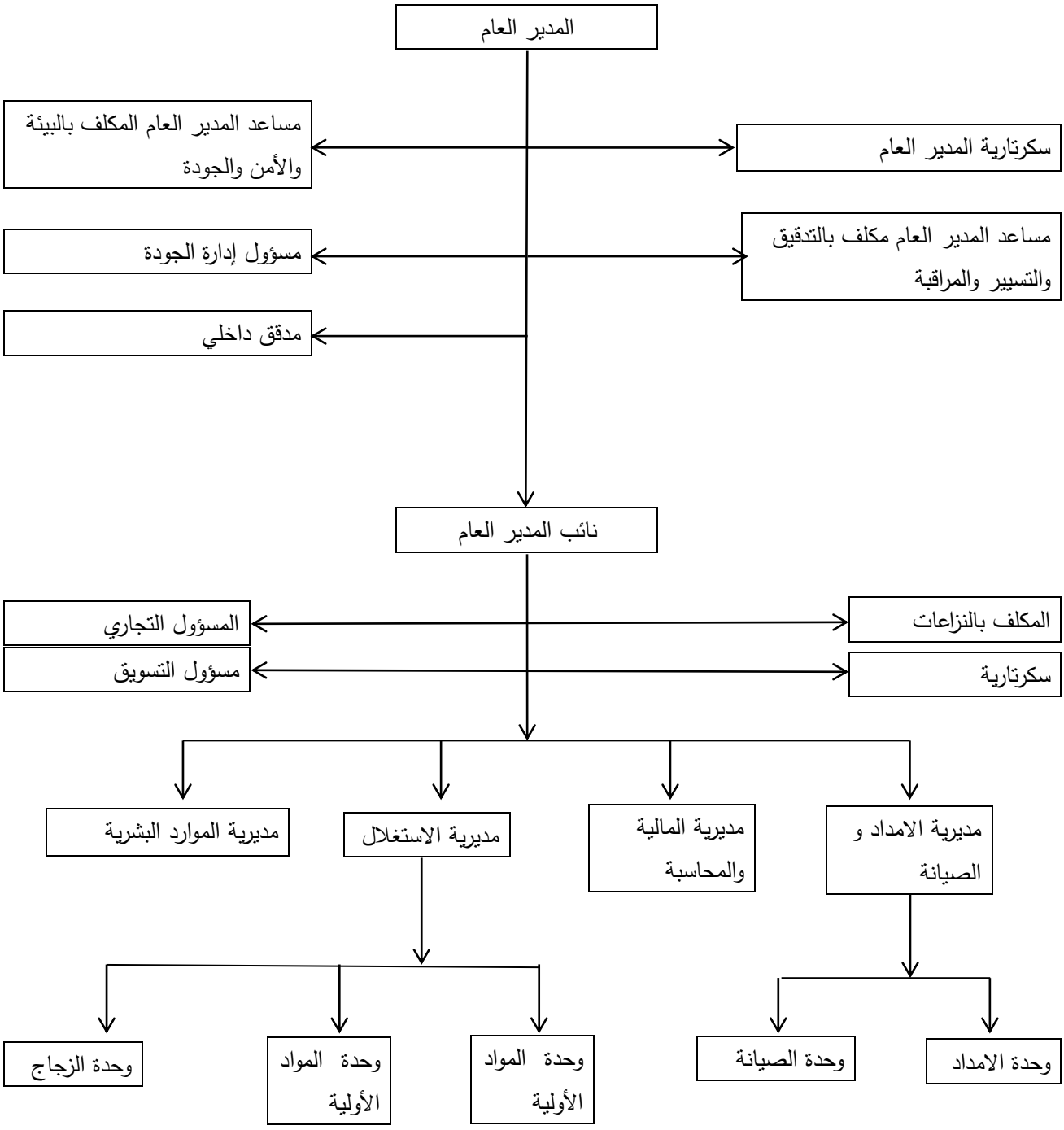
نلاحظ من خلال الجدول رقم(1-3) أن أكبر فئة العمال في الشركة الإفريقية للزجاج هي فئة عمال التنفيذ، ثم تليها فئة العمال المؤهلين، وأخيرا فئة الإطارات.

الفرع الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية:

إذا نظرنا إلى الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج نجده هيكل مصفوفي، وذلك راجع إلى تعدد المشاريع ودور كل وحدة ومصلحة في تنفيد المشاريع، وذلك تحت إشراف المدير العام للوحدة، إذ أن الوحدة مقسمة إلى عدد المديريات وهي : مديرية التجارة، مديرية الإمداد والصيانة، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الاستغلال ومديرية الموارد البشرية.

و الشكل (3-1) يوضح الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج:

الشكل(3-1): الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج



المصدر: وثائق مقدمة من إدارة المؤسسة محل التربص

من خلال الشكل(3-1) يتضح أن الشركة الإفريقية لها هيكل تنظيمي يضم:

أولا: المدير العام:

هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا وتتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب.
- تمثيل الشركة في المحافل والمناسبات الدولية.
- إصدار القرارات و الأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة.
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالشركة.
- تطبيق استراتيجية الشركة وسياساتها.

إلى جانب ذلك، فالمدير العام له سكرتيريا ، ومساعدين ومسؤولين تتوزع مهامهم كالتالي:

أ- **السكرتارية:** هي المسؤولة عن ضمان خدمات إدارة المديرية، وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمدير العام.
- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف.
- تحرير المراسلات.
- استقبال وارسال الفاكس.
- استقبال وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

ب-مساعد المدير العام مكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة: تشارك وتساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال داخل المؤسسة، تتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحداتفي طرق التسيير والتنظيم.
- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديريات.
- الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى.
- القيام بعمليات المراقبة عند طلب من الإدارة العامة.
- إنجاز مختلف التقارير.
- تحضير مخططات المالية.
- إنجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية.
- تسطير السياسات العامة للشركة مع المدير العام.

ت-مساعد المدير العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة: تهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج والنمو، وتتمثل مهامها في:

- تطبيق سياسة الجودة بالشركة.

- تسهيل عمل مختلف الأقسام من خلال تقديم المعلومات التقنية الخاصة ببرنامج تأهيل الشركة للحصول على شهادة ISO.
- تطبيق مقاييس المطابقة الدولية لمنتجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43.
- إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة.

وتشرف على المكاتب التالية:

- البحث والتطوير.
- التخطيط والمشاريع.
- الأمن الصناعي.
- التحاليل والمراقبة.
- المقاييس والدراسات التقنية.

ث-مسؤول إدارة الجودة: هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة و النوعية، يتولى المهام التالية:

- ايجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة.
- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة.
- العلم بجميع التغيرات وتطبيقها في مجال ضمان الجودة.
- برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في اطار مخطط الجودة.
- السهر على الإجراءات المتعلقة بالشهادة والتجديد الدوري.

ج- **مدقق داخلي:** هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار، يتولى المهام التالية:

- مراقبة وتطبيق طرق وقواعد التسيير.
- تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة.
- إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية.
- تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

ح- **نائب المدير العام:** هو المسؤول عن تسيير شؤون الشركة بالتنسيق مع المدير العام، يتولى المهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين.
- العمل بالتنسيق مع جميع المديريات.
- السهر على ضمان الانضباط العام داخل الشركة.
- إصدار القرارات المتعلقة بمصالح الشركة.

خ-المكلف بالمنازعات: هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات، يتولى المهام التالية:

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة.
- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات.

- تكوين مختلف المنازعات و تحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة.
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية.
- تكوين ملفات خاصة بديون المؤسسة من أجل استرجاعها مثل :إرسال إعذارات.

د-مسؤول التجاري: وهو يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق و يضع الاستراتيجية الخاصة بهما وذلك مع باقي المديريات، كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين و الزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الإتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

ذ-مسؤول التسويق: هذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة والأسعار الجودة طرق التوزيع وهنا يقوم برفع تقارير في ذلك إلى المديرية العامة، كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعرض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات الشركة وكسب زبائن جدد، ويقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المشابهة والزبائن.

ثانيا: مديرية الإمداد والصيانة: مشكلة من قسم الإسناد و المشتريات وقسم الصيانة:

أ- **بالنسبة للقسم الأول:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية و ضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.

ب-**بالنسبة للقسم الثاني:** فهو ينقسم إلى فرعين هما : فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية وهذان الفرعان يتداخلان لإصلاح الإعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات و العتاد، إضافة إلى تسيير المخزونات، قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة.

ثالثا: مديرية المالية والمحاسبة: تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية و أيضا مراقبة التسيير وتتمثل مهامها في:

- الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة.
- توفير اللوازم المالية والإدارية كالورق.
- الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها.
- تسيير مختلف مداخيل الشركة وتكاليف الإنتاج.

وتشرف مديرية المالية والمحاسبة على:

- ✓ مصلحة المالية والمحاسبة؛
- ✓ مصلحة المحاسبة التحليلية.

رابعا: مديرية الاستغلال: وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي[1]:

[1] مقابلة مع السيد:أحسن سلولة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم2021/05/26، الساعة 10:30.

أ-وحدة الزجاج السائل: وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين خواص بطاقة نظرية سنوية تقدر بـ: 15000 طن، حيث تنتج من منتوج سيليكات الصودا الصلب بطاقة إنتاج 12000 طن سنويا، ون منتوج سيليكات الصودا السائل بطاقة إنتاج 12000 طن سنويا؛

ب-وحدة الزجاج الأمني: تتشكل من فرعين:

- ✓ **فرع الزجاج المورق:** بطاقة إنتاج 80.000 م^2 سنويا و 45000 وحدة من الزجاج الأمامي للسيارات.
- ✓ **فرع الزجاج المنقوع:** بطاقة إنتاج 80.000 م^2 سنويا و 200.000 وحدة من زجاج السيارات الجانبي و الخلفي؛

ج-وحدة معالجة وإنتاج المواد الأولية: وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل والتصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالكالكير، الفلدسباط، والدولومي...إلخ، بطاقة إنتاج 60.000 طن سنويا من مختلف المواد؛

خامسا: مديرية الموارد البشرية: تهتم بإنجاز سياسة الشركة بخصوص شؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهامها في:

-الإشراف على تطبيق سياسة الشركة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور، تسيير المستخدمين؛

-متابعة وتسيير كل ماله صلة بالجانب البشري والمهني للشركة هذه الجوانب تتمثل أساسا في تسيير المستخدمين وتسيير وضعيتهم المهنية من التوظيف الترقية إلى التسريح من جهة ومن جهة أخرى إعداد الأجور وتصنيف مناصب العمل وفقا الاتفاقية الداخلية والتشريعيات المعمول بها؛

- إعداد مخططات التكوين الضرورية وصيانة المقر والحفاظ محيطه.

وتتشكل مديرية الموارد البشرية بالشركة الإفريقية للزجاج من:

- رئيس مصلحة الموارد البشرية.
- مسؤول الإدارة والمستخدمين.
- مسير المستخدمين.
- مسؤول الأجور والخدمات الاجتماعية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

تمثل القوائم المالية للمؤسسة مخرجات نظام المحاسبة المالية حيث تعتبر الصورة التي تعكس أهم العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية، حيث تتميز كل قائمة بجملة من المعلومات التي تمكن مستخدميها من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. كما تتضمن كل القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج بوضوح المعلومات الآتية

بطرق دقيقة: اسم الشركة، الإسم التجاري، ، طبيعة القوائم المالية، العملة التي تقدم بها، نلاحظ أنه يوجد نقص في المعلومات التي تسمح بتحديد هوية الكيان مثل: عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني للشركة...إلخ.

وسنركز في هذا المبحث على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي من حيث شكلها ومضمونها وتوفرها على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توضح على متنها وكيفية ترتيب بنودها، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي لقائمة الميزانية للشركة محل الدراسة في ظل النظام المحاسبي المالي

تعد قائمة الميزانية أحد المكونات الهامة للتقارير المحاسبية التي تلتزم بها المؤسسة والتي تلعب دورا هاما في عكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، والتي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول في هذا العنصر دراسة الإفصاح المحاسبي في قائمة ميزانية الشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي، وذلك انطلاقا من تحليلنا لجدول ميزانية الشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ، وفيما يلي عرضها:

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي لأصول ميزانية الشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

نعرض في هذا العنصر أهم المعلومات التي تم الإفصاح عنها في بنود قائمة أصول الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج والخاصة بدورة 2019، حيث يوضح الجدول(3-2) قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019-أصول كما يلي:

الجدول رقم (3-2): قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ أصول ـ

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء ـ المنتوج الإيجابي أو السلبي		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات معنوية		18444966.51	3679869.17	14765097.34	14946587.12
تثبيتات عينية		7633606706.82	4999983750.28	2633622956.54	1848731637.79
أراض		753526000.00	0.00	753526000.00	753526000.00
مباني		837909036.02	432345578.20	405563457.82	404444054.76
تثبيتات عينية أخرى		5224747858.79	4576638172.08	657109686.71	690761583.03
تثبيتات ممنوح امتيازها		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات يجري إنجازها		817423812.01	0.00	817423812.01	815175956.16

تثبيتات مالية		5811815.27	0.00	5811815.27	5811815.27
سندات موضوعة		0.00	0.00	0.00	0.00
موضع معادلة		0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات أخرى					
وحسابات دائنة					
ملحقة بها		0.00	0.00	0.00	0.00
سندات أخرى مثبتة		5811815.27	0.00	5811815.27	5811815.27
قروض وأصول مالية					
أخرى غير جارية		0.00	0.00	0.00	0.00
ضرائب مؤجلة على					
الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري		7657863488.60	5003663619.45	2654199869.15	2684665996.34
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات		198626133.67	15393163.30	183232970.37	1855285901.21
قيد التنفيذ					
حسابات دائنة		281145331.73	7815980.56	273329351.17	284292224.82
واستخدامات مماثلة					
الزبائن		84687396.60	7815980.56	76871416.04	75616580.21
المدينون الاخرون		5666647.22	0.00	5666647.22	6619358.04
الضرائب وما شابهها		1900791287.91	0.00	190791287.91	202056986.57
حسابات دائنة أخرى		0.00	0.00	0.00	0.00
و استخدامات مماثلة					
الموجودات وما		8017536.88	0.00	8017536.88	7555319.51
شابهها					
الأموال الموظفة		0.00	0.00	0.00	0.00
والأصول المالية					
الجارية الأخرى					
الخزينة		8017536.88	0.00	8017536.88	7555319.51
مجموع الأصول الجارية		487789002.28	23209143.36	464579858.42	477134145.54

المجموع العام للأصول		8145652490.88	5026872763.31	3118779727.57	3161800141.88

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم01 (قائمة الميزانية المالية للشركة حل الدراسة لسنة 2019)

نلاحظ من خلال الجدول(3-2) أن شكل ومضمون أصول الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج قد أعدا وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي من حيث:

أولا: التزام الشركة محل الدراسة عند الإفصاح عن أصول ميزانيتها بالحد الأدنى من البنود المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي:

من خلال عرض جدول أصول الميزانية للشركة نلاحظ أنه تم فصل الأصول إلى جارية وغير جارية حيث تضم الأصول الغير الجارية البنود التالية:

- ✓ فارق بين الاقتناء؛
- ✓ تثبيتات معنوية ؛
- ✓ تثبيتات عينية والمتمثلة في الأراضي و المباني ؛
- ✓ تثبيتات عينية أخرى؛
- ✓ تثبيتات ممنوح امتيازها؛
- ✓ تثبيتات جار إنجازها؛
- ✓ تثبيتات مالية وتضم سندات موضوعة موضع معادلة، مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها، سندات أخرى مثبتة، قروض غير جارية وضرائب مؤجلة عن الأصل.

أما بالنسبة للأصول الجارية فقد تضمنت كل من:

- ✓ مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ؛
- ✓ حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة؛
- ✓ الزبائن؛
- ✓ المدينون الأخرون؛
- ✓ الضرائب وما شابهها؛
- ✓ حسابات دائنة أخرى وإستخدامات مماثلة؛
- ✓ الموجودات وما شابهها؛
- ✓ الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى؛
- ✓ الخزينة.

وبذلك تكون الشركة الإفريقية للزجاج في إفصاحها عن أصول الميزانية قد التزمت بالحد الأدنى من البنود المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي كما التزمت بمعايير تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية.

ثانيا: توفر المعلومات المفصح عنها في قائمة أصول ميزانية الشركة الإفريقية للزجاج على خاصية المقارنة:

من خلال إفصاح الشركة لجانب الأصول في الميزانية نلاحظ أنه تم الإفصاح عنها في جدول يضم دورتين على التوالي دورة 2018 تحتوي على الأرصدة فقط ودورة 2019 التي تضم القيم الاجمالية والقيم الصافية مع تخصيص عمود خاص بالاهتلاكات وعمود خاص بالملاحظات، وبالتالي يمكننا المقارنة بين مجموع الأصول لسنتي 2018 و2019 حيث ظهر مجموع الأصول لسنة 2019 بقيمة 3118779727،57 دج مقابل 3161800141،88 دج لسنة 2018، حيث لاحظنا انخفاض في القيمة الصافية للأصول تقدر ب43020414،3 دج، وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي في خاصية القابلية للمقارنة والتي توفر إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة أو لفترات سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع قوائم مالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، وبالتالي يمكن لمستخدمي المعلومات المالية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاد القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي.

ثالثا: قابلية المعلومات المفصح عنها في أصول الشركة الافريقية للفهم

تتطلب خاصية القابلية للفهم أن يكون لدى مستخدمو المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بدل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية، ومنه نلاحظ أنها قابلة للفهم من طرف المستخدمين اللذين تتوفر فيهم شروط القابلية للفهم المذكورة.

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي لخصوم ميزانية الشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

نقدم في هذا الفرع أهم المعلومات التي تم الإفصاح عنها في بنود قائمة خصوم الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج والخاصة بدورة 2019، حيث يوضح الجدول(3-3) قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة2019 -خصوم - كما يلي:

الجدول رقم(3-3): قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ خصوم ـ

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		1046440000.00	1046440000.00
رأس مال غير مستعان به		0.00	0.00
علاوات واحتياطات ـ احتياطات مدمجة (1)		0.00	0.00
فوارق إعادة التقييم		0.00	0.00
فارق المعادلة (1)		0.00	0.00
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع(1))		-109582361.48	-98084669.33
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد		87913527.42	186065306.45
حصة الشركة المدمجة(1)		0.00	0.00

حصة ذوي الأقلية(1)		0.00	0.00
المجموع1		1024771165.94	1134420637.12
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		1384247489.18	1180657917.62
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		0.00	0.00
ديون أخرى غير جارية		0.00	0.00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		14994605.11	18121725.60
مجموع الخصوم غير الجارية(2)		1399242094.29	1198779643.22
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		333073048.88	493341760.58
ضرائب		20342.00	2293393.33
ديون أخرى		249567909.60	234572493.95
خزينة سلبية		112105166.86	98392213.68
مجموع الخصوم الجارية(3)		694766467.34	828599861.54
مجموع عام للخصوم		3118779727.57	3161800141.88

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم02 (ميزانية الشركة محل الدراسة لسنة2019)

نلاحظ من خلال الجدول(3-3) أن شكل ومضمون خصوم الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج هو كذلك أعد وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي من حيث:

أولا: التزام الشركة محل الدراسة عند الإفصاح عن خصوم ميزانيتها بالحد الأدنى من البنود المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي:

لقد تم تقسيم خصوم الشركة إلى ثلاث عناصر أساسية وهي: الأموال الخاصة، الخصوم الجارية، والخصوم غير الجارية، وكل عنصر يتضمن الحد الأدنى من البنود التي ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بالإفصاح عنها عند إعداد قائمة الميزانية، حيث تتضمن الأموال الخاصة ما يلي:

- ✓ رأس المال الصادر؛
- ✓ رأس المال المستعان به؛
- ✓ علاوات واحتياطات؛
- ✓ فوارق إعادة التقييم؛
- ✓ فارق المعادلة(1)؛
- ✓ النتيجة الصافية؛

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة الأخرى (الترحيل من جديد)؛
- ✓ حصة الشركة المدمجة.

أما الخصوم غير الجارية فتتضمن:

- ✓ القروض والديون المالية؛
- ✓ ضرائب مؤجلة ومرصود لها؛
- ✓ ديون أخرى غير جارية؛
- ✓ مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا؛

وتضم الخصوم الجارية ما يلي:

- ✓ موردون وحسابات ملحقة؛
- ✓ ضرائب؛
- ✓ ديون أخرى؛
- ✓ خزينة سلبية.

ومن ثم نستنتج أن الشركة الإفريقية للزجاج في إفصاحها عن خصوم الميزانية التزمت بالحد الأدنى من البنود المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي، كما التزمت بمعايير تصنيف الخصوم إلى جارية وغير جارية.

ثانيا: توفر المعلومات المفصح عنها في قائمة خصوم الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج على خاصية القابلية للمقارنة:

من خلال إفصاح الشركة لجانب الخصوم في الميزانية نلاحظ أنه تم الإفصاح عنها في جدول يضم دورتين على التوالي دورة 2018 وتحتوي على الأرصدة فقط، ودورة 2019 التي الأرصدة بالإضافة إلى عمود خاص بالملاحظات وبالتالي يمكننا بين مجموع الخصوم لسنة 2019 و2018، حيث ظهر مجموع الخصوم لسنة 2019 بقيمة 3118779727.57دج، مقابل 3161800141.88دج لسنة 2018، حيث نلاحظ أن هناك انخفاض في مجموع الخصوم لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018 بقيمة 43020414.3دج، وهذا منص عليه النظام المحاسبي المالي في خاصية القابلية للمقارنة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من إجراء مقارنات بين المعلومات المالية لفترات زمنية مختلفة وبين مؤسسات مختلفة.

ثالثا: قابلية المعلومات المفصح عنها في خصوم الشركة للفهم:

يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بإعداد قوائم مالية واضحة وقابلة للفهم من طرف المستخدمين، وهذا ما التزمت به الشركة في إفصاحها لخصوم الميزانية، حيث تم عرض الخصوم بطريقة مفصلة مقسمة إلى خصوم جارية وغير جارية وفقا لمعايير تقسيم الخصوم المنصوص عليها وهذا ما يجعلها قابلة للفهم من قبل المستخدمين الذين لديهم علم كاف بالأنشطة الاقتصادية والتجارية وبالمحاسبة.

وتجدر الإشارة في الأخير أن مجموع الخصوم في ميزانية الشركة محل الدراسة لسنة 2019 مساو لأصول ميزانيتها لنفس السنة، وهذا ما يسمح لنا بالقول أن الشركة الإفريقية للزجاج تتبنى مبدأ القيد المزدوج في تسجيلاتها المحاسبية الذي ألزمه النظام المحاسبي المالي عند ممارسة مهنة المحاسبة، وهو ما يضفي نوع من المصداقية والموضوعية على المعلومات المفصح عنها في قائمة الميزانية(أصول–خصوم).

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي:

يكتسي الإفصاح المحاسبي في جدول حساب النتائج أهميته كونه يوفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار، وتوقيت، ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول في هذا العنصر دراسة الإفصاح المحاسبي لهذه القائمة، وذلك انطلاقا من تحليلنا لجدول حساب النتائج للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 حسب الطبيعة، لأن الشركة محل الدراسة تقوم بإعداد جدول حساب النتائج حسب الطبيعة فقط، وتستغني عن إعداد جدول حساب النتائج حسب الوظيفة[1].

والجدول (3–4) يوضح جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج ـ حسب الطبيعة:

الجدول رقم(3–4): جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 ـ حسب الطبيعة ـ

	ملاحظة	N	N–1
رقم الأعمال		195303357.58	231407743.68
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		1179917.45	5929732.79
الإنتاج المثبت		3455882.80	0.00
إعانات الإستغلال		0.00	0.00
1 ـ إنتاج السنة المالية		199933157.83	237337476.47
المشتريات المستهلكة		-109689505.53	-123143718.69
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		-34455629.07	-33715107.52
2 ـ إستهلاك السنة المالية		-144146034.60	-156858826.21
3 ـ القيمة المضافة للإستغلال (1–2)		55787123.23	80478560.26
أعباء المستخدمين		-116305836.01	-115877535.20
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-3238837.45	-2872999.49
4 ـ الفائض الإجمالي من الإستغلال		-63757550.23	-38271884.43
المنتجات العملياتية الأخرى		401092.74	8105.04
الأعباء العملياتية الأخرى		-3623445.03	-2466925.45
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات		-42592458.96	-64045085.95

[1] مقابلة مع السيد أحسن سلولة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ، يوم 2021/04/12، الساعة 11:30.

استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		0.00	6965969.00
5 ـ النتيجة العملياتية		-109572361.48	-97809821.79
المنتجات المالية		0.00	0.00
الأعباء المالية		0.00	-274847.54
6 ـ النتيجة المالية		0.00	-247847.54
7 ـ النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		-109572361.48	-98084669.33
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-10000.00	0.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		0.00	0.00
مجموع منتجات الأنشطة العادية		200334250.57	244311550.51
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-309916612.05	-342396219.84
8 ـ النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-109582361.48	-98084669.33
العناصر غير العادية ـ المنتوجات (يطلب بيانها)		0.00	0.00
العناصر غير العادية ـ الأعباء (يطلب بيانها)		0.00	0.00
9 ـ النتيجة غير العادية		0.00	0.00
10 ـ النتيجة الصافية للسنة المالية		-109382361.48	-98084669.33

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم03 (جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للشركة لسنة2019)

نلاحظ من خلال الجدول(3-3) أن شكل ومضمون جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للشركة الإفريقية للزجاج تم إعداده وفق النموذج الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي من حيث:

أولا: المعلومات المفصح عنها في محتوى بنود جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

من خلال الجدول (3-4) نلاحظ أنه تم الإفصاح في جدول حسابات النتائج للشركة-حسب الطبيعة- وفق متطلبات عرض القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يتألف من مجموعتين: الأولى تتمثل في الإيراد (منتوجات) الدورة، أما الثانية فهي تمثل أعباء (استهلاكات) الدورة، كما نلاحظ أن الشركة اعتمدت طريقة الإفصاح في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية:

- ✓ الهامش الإجمالي.
- ✓ القيمة المضافة.
- ✓ الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

ثانيا: توفر جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج بالحد الأدنى للبنود المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي:

ينقسم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة الموضح في الجدول(3-3) إلى مجموعتين، مجموعة تضم الإيرادات ومجموعة تضم الأعباء وتتمثل أهم بنودها فيما يلي:

أ ـ الإيراد: وتتمثل في الإيرادات المحققة من الأنشطة العادية للشركة.

- ✓ المبيعات.
- ✓ المنتجات الملحقة.
- ✓ إنتاج مخزون.
- ✓ منتجات عملياتية أخرى.
- ✓ استرجاع خسائر القيمة والمؤونات.
- ✓ المنتوجات المالية.

ب ـ الأعباء: وتتمثل في الأعباء المحتملة من الأنشطة العادية خلال الدورة وهي:

- ✓ مشتريات مستهلكة.
- ✓ الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.
- ✓ أعباء عملياتية أخرى.
- ✓ مخصصات للإهتلاكات و المؤونات وعناصر القيمة.

ثالثا: توفر المعلومات المفصح عنها في جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج على خاصية المقارنة:

من خلال الجدول(3-3) يتبن أن إفصاح الشركة لجدول حسابات النتائج تم إعداده حسب الطبيعة، ويضم دورتين متتاليتين، دورة 2018 و2019 وهذا ما يجعله قابل للمقارنة بين الإيرادات والأعباء لفترات زمنية مختلفة، حيث نلاحظ أن مجموع الإيرادات لسنة 2019 يقدر بمبلغ 2003344250.57دج أما في سنة 2018 فقدر ب 244311550.51دج، أما بالنسبة للأعباء فقدرت سنة 2019 بمبلغ (309916612.05) دج وقدر ب (342396219.84) دج بالنسبة لسنة 2018، ومن خلال هذه المقارنة لاحظنا أن قيمة الإيرادات و الأعباء انخفضت سنة 2019 مقارنة بسنة 2018، كما لاحظنا عدم تحقق أي إيرادات أو أعباء من الأنشطة الغير عادية.

رابعا: قابلية المعلومات المفصح عنها في جدول حسابات النتائج للفهم:

نلاحظ أن الشركة الإفريقية للزجاج أفصحت في جدول حسابات النتائج-حسب الطبيعة- عن الحسابات الوسيطة والتسيير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في: إنتاج السنة المالية، إستهلاك السنة المالية، القيمة المضافة للإستغلال، فائض إجمالي عن الإستغلال، النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب(وتنتج عن جمع النتيجة المالية مع النتيجة العملياتية)، نتيجة الأنشطة العادية(ويتم الحصول عليها بطرح مجموع أعباء الأنشطة العادية من مجموع منتجات الأنشطة عادية أو من خلال طرح

الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية من النتيجة العادية قبل الضرائب)، نتيجة الأنشطة الغير عادية، النتيجة الصافية للسنة المالية، وهذا ما جعلها قابلة للفهم من قبل المستخدمين الذين لهم رغبة وفهم كافيين بالأنشطة التجارية، الاقتصادية وبالمحاسبة.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي لجدول سيولة الخزينة في الشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج والتعليق عليه.

جدول رقم(3-5): جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		0.00	0.00
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		221405670.33	262387019.57
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		-208340292.64	-227490699.33
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-65182.00	-274847054
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-10000.00	0.00
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية		12693195.69	34621472.70
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)		12693159.69	34621472.70
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		0.00	0.00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-7618197.74	-86459445.90
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		0.00	0.00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		0.00	0.00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		0.00	0.00
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		-7618197.74	-86459445.90
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		0.00	0.00
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		0.00	0.00
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		0.00	0.00
التحصيلات المتأتية من القروض		1000000.00	1852700.00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		-19325733.76	-1220852.24
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		-18325733.76	1736147.76
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		0.00	0.00

تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		-13250735.81	-34531825.44
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		-84586894.17	-50055068.73
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		-97837629.98	-84586894.17
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		-13250735.81	-34531825.44
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		-109582661.48	-98084669.33

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم04 (جدول سيولة الخزينة للشركة لسنة 2019)

نلاحظ من خلال الجدول(3-5) أن شكل ومضمون جدول سيولة الخزينة للشركة لسنة 2019 للشركة الإفريقية للزجاج أعد وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي من حيث:

أولا: توفر جدول سيولة الخزينة على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توضح على متنها وكيفية ترتيب بنودها:

من خلال عرض جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019 نلاحظ أن هذه القائمة أعدت وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث تم إعدادها وفق الطريقة المباشرة، إذ قدمت الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال قصد إبراز تدفق نقدي صافي وتقريب هذا التدفق إلى النتيجة قبل الضريبية، وقد قسمت هذه التدفقات حسب مصدره (أنشطتها) إلى:

أ- **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية:** وتتضمن ما يلي:

- ✓ التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن؛
- ✓ المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين؛
- ✓ الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة؛
- ✓ الضرائب عن النتائج المدفوعة؛
- ✓ تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية؛

نلاحظ أن هذه التدفقات بالاستثمار وليس بالتمويل.

ب-**تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:** وتتضمن كل من:

- ✓ المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية؛
- ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية؛
- ✓ المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية؛
- ✓ التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية؛
- ✓ الفوائد التي يتم تحصيلها عن التوظيفات المالية؛
- ✓ الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.

كما هو مبين في الجدول فإن هذه الشركة لم يتولد لديها أي تدفق نقدي في معظم هذه الأنشطة خلال سنة 2019.

ت-**تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:** وتتضمن مايلي:

- ✓ التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم؛
- ✓ الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها؛
- ✓ التحصيلات المتأتية من القروض؛
- ✓ تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة.

حيث تجمع مبالغ الأموال الثلاث للحصول على تغير أموال الخزينة للفترة، أما بالنسبة لمبلغ المقاربة مع النتيجة المحاسبية فيكون ذلك بطرح النتيجة المحققة خلال السنة من تغير أموال الخزينة ، الذي بدوره يتمثل من خلال جمع أموال الخزينة و معادلاتها خلال افتتاح السنة المالية و أموال الخزينة ومعادلاتها خلال إقفال السنة المالية.

ثانيا: توفر المعلومات المفصح عنها في جدول سيولة الخزينة للشركة الإفريقية للزجاج على القابلية للمقارنة:

نلاحظ من خلال الجدول (3-5) أن الشركة الإفريقية للزجاج التزمت في عرضها لقائمة جدول سيولة الخزينة بتوفير خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المفصح عنها في هذه القائمة والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من إجراء مقارنات بين المعلومات المالية لفترات زمنية مختلفة وبين مؤسسات مختلفة. حيث نلاحظ قيم تتعلق بالفترة 2018 وقيم تتعلق بالفترة 2019، حيث بلغت قيمة **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من** الأنشطة العملياتية 12693159.69دج سنة 2019 أما بالنسبة لسنة 2018 فبلغت 34621472.70دج، في حين أن قيمة صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار قد بلغت سنة 2019 مبلغ 7618197.74- دج، أما سنة2018 فبلغت 86459445.90- دج، أما بالنسبة لصافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل فبلغت 18325733.76- دج سنة 2019، مقارنة بسنة 2018 التي كانت بمبلغ 1736147.76دج، وبهذا تكون المعلومات المعروضة في جدول سيولة الخزينة قابلة للمقارنة بين مختلف الفترات الزمنية وقابلة للمقارنة مع مؤسسات أخرى حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي لجدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المطلب إلى الإفصاح المحاسبي لجدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي لسنة 2019، وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي في جدول تغيرات الأموال الخاصة للشركة الإفريقية للزجاج في ظل النظام المحاسبي المالي

يعرض الجدول رقم (3-6) قائمة تغيرات الأموال الخاصة للشركة، ويتم دراسة الإفصاح المحاسبي في هذه القائمة من حيث توفرها على الحد الأدنى من البنود التي يجب أن توضح على متنها وكيفية ترتيب بنودها:

الجدول رقم (3-6): جدول تغيرات الأموال الخاصة للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2019

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2017 (N-2)		1046440000.00				189239237.36
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						-3173930.91
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						-98084669.33
الرصيد في 31 ديسمبر 2018 (N-1)		1046440000.00				87980637.12
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						-67109.70
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						-109582361.48
الرصيد في 31 ديسمبر 2019 (N)		1046440000.00				-21668834.06

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم05 (جدول تغيرات الأموال الخاصة للشركة سنة 2019)

نلاحظ من خلال الجدول(3-6) أن المعلومات المفصح عنها في محتوى بنود جدول تغيرات الأموال الخاصة أعدت وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث تضمنت كل الحركات المتصلة برؤوس الأموال والمتمثلة في:

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.
- ✓ تغيرات الطريقة المحاسبية.
- ✓ تصحيح الأخطاء الهامة.
- ✓ الأرباح والخسائر الغير مدرجة في حسابات النتيجة والمسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة.
- ✓ إعادة تقييم التثبيتات.
- ✓ الحصص المدفوعة.
- ✓ الزيادة في رأس المال.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الشركة لا تمتلك كل هذه النتائج.

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية

للملحق أهمية كبيرة مثله مثل أي قائمة أخرى حيث يوضح ويظهر معلومات تفصيلية ذات أهمية لم يتم إدراجها في القوائم المالية الأخرى، كالعناصر التي تتطلب معالجة محاسبية خاصة وتلك العناصر التي توجد عدة خيارات لقياسها والمعلومات التي تخص الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية، لقد نص النظام المحاسبي المالي على إلزامية تضمن الملاحق لأربعة عناصر أساسية وكل عنصر منها يتضمن مجموعة من العناصر وتتمثل هذه العناصر الأربعة في:

- ✓ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية.
- ✓ المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، وتغير الأموال الخاصة.
- ✓ المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات و المؤسسة الأم.
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة.

وهذا ما التزمت به المؤسسة في إعدادها لملحق الكشوف المالية، كما التزمت أيضا بعرض ملحق الكشوف في عدد من الجداول التي تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية وهذا حسب ما نص عليه النظام المحاسبي في الفقرة (260 ـ 1) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها وتتمثل هذه الجداول في:

- ✓ جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
- ✓ جدول الإهتلاكات.
- ✓ جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية.

- ✓ جدول المؤونات.
- ✓ جدول المساهمات.
- ✓ جدول استحقاق الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

وقد إلتزمت الشركة بعرض هذه الجداول كما يلي:

الجدول رقم (3-7): تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية للشركة سنة 2019

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية		18444966.51	0.00	0.00	18444966.51
التثبيتات العينية		0.00	0.00	0.00	0.00
أراضي		753526000.00	0.00	0.00	753526000.00
مباني		833332673.22	4576362.80	0.00	837909036.02
منشآت		4788106468.30	1722520.00	0.00	4789828988.30
التثبيتات العينية الأخرى		433591540.49	1327330.00	0.00	434918870.49
الإمتيازات في الأصول الثابتة		0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات		0.00	0.00	0.00	0.00
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		5811815.27	0.00	0.00	5811815.27
المجموع		6832813463.79	7626212.80	0.00	6840439676.59

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم06 (جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية للشركة سنة 2019)

الجدول رقم (3-8): جدول التغيرات في الإهتلاكات سنة2019

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في نهاية السنة المالية
الشهرة		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات معنوية		3498379.39	181489.78	0.00	3679869.17
تثبيتات عينية		0.00	0.00	0.00	0.00
مباني		428888618.46	3456959.74	0.00	432345578.20
التثبيتات العينية الأخرى		4530936425.76	36701746.32	0.00	4567638172.08
الإمتيازات في الأصول الثابتة		0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات		0.00	0.00	0.00	0.00

الأصول المالية الأخرى الغير جارية		0.00	0.00	0.00	0.00
المجموع		4963323423.61	40340195.84	0.00	5003663619.45

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم07 (جدول التغير في الإهتلاكات للشركة سنة 2019)

الجدول رقم (3-9): جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية سنة2019.

الأقسام والفصول	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
الشهرة		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات معنوية		0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات عينية		0.00	0.00	0.00	0.00
مباني		0.00	0.00	0.00	0.00
التثبيتات العينية الأخرى		0.00	0.00	0.00	0.00
الإمتيازات في الأصول الثابتة		0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات		0.00	0.00	0.00	0.00
الأصول المالية الأخرى الغير جارية		0.00	0.00	0.00	0.00
المجموع		0.00	0.00	0.00	0.00

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم08 (جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية لسنة 2019)

الجدول رقم (3-10): جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) سنة2019.

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

لا أحد

الكيان ب								

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم09 (جدول المساهمات لسنة 2019)

الجدول رقم (3-11): جدول المؤونات سنة2019.

الفصول و الأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة		12392727.39	2252263.12	0.00	14644990.51
مؤونات الضرائب		0.00	0.00	0.00	0.00
مؤونات للنزاعات		5728998.21	0.00	5379383.61	349614.60
المجموع		**18121725.60**	**2252263.12**	**5379383.61**	**14994605.11**
مؤونات خصوم مالية جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة		0.00	0.00	0.00	0.00
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين		0.00	0.00	0.00	0.00
مؤونات الضرائب		0.00	0.00	0.00	0.00
المجموع		**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم10 (جدول المؤونات لسنة 2019)

الجدول رقم (3-12): جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية سنة 2019

الفصول و الأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض		0.00	0.00	0.00	0.00
الزبائن		50074876.08	23057563.78	11554956.74	84687396.60
الضرائب		190791287.91	0.00	0.00	190791287.91
المدينون الآخرون		3214630.99	2452016.23	0.00	5666647.22
المجموع		**244080794.98**	**25509580.01**	**11554956.74**	**281145331.73**

الديون					
الإقتراضات		**279270452.84**	**1104977036.34**	**0.00**	**1384247489.18**
ديون أخرى		**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
الموردون		**30845.21.43**	**111652020.96**	**190576006.49**	**333073048.88**
الضرائب		**20342.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
الدائنون الآخرون		**21903134.21**	**149285545.32**	**78379230.07**	**249567909.60**
المجموع		**332038950.48**	**1365914602.62**	**268955236.56**	**1966908789.66**

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الملحق رقم11 (جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية لسنة 2019)

نلاحظ أن الشركة الإفريقية للزجاج قامت بتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والتي لم تستطع إدراجها فيها في ستة جداول وهي: جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية، جدول التغيرات في الإهتلاكات، جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية، جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)، جدول المؤونات، جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

المبحث الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنصوص عليه في المعيار المحاسبي رقم01.

تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام كمدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم لذلك يجب أن تعد وفق معايير دولية ذات جودة عالية تتوافر فيها الخصائص النوعية للمعلومة المالية ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من الإلتزام بمعايير العرض والإفصاح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASP) لإنتاج بيانات مالية قابلة للمقارنة مع بيانات مالية للمؤسسة نفسها للفترات السابقة والبيانات المالية لمؤسسات أخرى، وسنحاول في هذا المبحث توضيح مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المعدة من طرف الشركة مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المطلب الأول: مدى توافق الإفصاح المحاسبي لقائمة المركز المالي للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن قائمة المركز المالي هي أول قائمة يتم إعدادها من طرف المؤسسة وهي عبارة عن بيان يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في لحظة زمنية معينة كما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم01 تصنيف الأصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة كفئات مستقلة في صلب قائمة المركز المالي، كما نص المعيار المحاسبي الدولي أيضا على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي وهي:

- ✓ الأصول الثابتة.
- ✓ الأصول الغير الملموسة.
- ✓ الأصول المالية.
- ✓ الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- ✓ المخزون.
- ✓ العملاء والمدينون المتنوعون.
- ✓ النقدية وما في حكمها.
- ✓ الموردون والدائنون المتنوعون.
- ✓ الأصول والالتزامات المتداولة.
- ✓ المخصصات.
- ✓ الالتزامات غير المتداولة والتي يدفع عنها فائدة.
- ✓ حقوق الأقلية.
- ✓ رأس المال المصدر والإحتياطات.

وقد قامت الشركة الإفريقية للزجاج بالإفصاح عن هذه القائمة في جدولين، جدول خاص بجانب الأصول وتقسم فيه إلى أصول جارية وأصول غير جارية، وجانب خاص بالخصوم وقسمت أيضا إلى خصوم جارية وغير جارية، وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، كما نلاحظ أن الشركة الإفريقية للزجاج قامت بالإفصاح في قائمة المركز المالي لسنة 2019 عن الحد الأدنى من المعلومات التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية).

كما أن هذه القائمة تتكيف مع المبادئ المحاسبية التي نص عليها هذا المعيار، كمبدأ القيد المزدوج (تساوي الأصول والخصوم)، ومبدأ عدم المقاصة بين مبلغ أي بند من بنود الأصول والخصوم الظاهرة في الميزانية.

مما تقدم نلاحظ أن قائمة المركز المالي للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتلاءم بشكل كبير مع أهم البنود التي يحتويها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المطلب الثاني: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في قائمة الدخل للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فإن قائمة الدخل تعرض نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية محددة، وتحتوي على عناصر أساسية متمثلة في الدخل والمصروفات، المكاسب، الخسائر، حيث يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب طبيعتها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، إهتلاكات) أو حسب

وظيفتها (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية)، كما أن قائمة الدخل لا تأخذ بالحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ونظرا لأهمية قائمة الدخل في مساعدة المستخدمين على التنبؤ ومعرفة الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 على الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في صلب هذه القائمة وتتمثل أهم هذه البنود في:

- ✓ الإيراد.
- ✓ الدخل الأخر.
- ✓ التغيرات في مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل.
- ✓ المواد الخام والمستهلكات المستخدمة.
- ✓ مصروف منافع الموظفين.
- ✓ مصروف الاستهلاك والإطفاء.
- ✓ المصروفات الأخرى.
- ✓ الربح قبل الضريبة.

من خلال عرضنا لقائمة الدخل المعدة من طرف الشركة الإفريقية للزجاج وفق النظام المحاسبي نلاحظ أنها تتوافق بشكل كبير مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم حيث قامت الشركة بعرض نتائج أعمالها في أخر السنة المالية (قائمة الدخل سنة 2019)، وهذا ما لاحظناه ضمن بنود النتيجة الصافية والتي تمثلت في خسارة (عجز) في سنة 2019 بقيمة (109582361.48)دج، ويمكننا القول أن الشركة الإفريقية للزجاج قد التزمت بالحد الأدنى للبنود التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 وهذا ما يؤثر بشكل إيجابي على المؤسسة من خلال التعاملات الأجنبية.

المطلب الثالث: مدى توافق الإفصاح المحاسبي لقائمة التدفقات النقدية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية حيث تعرف بأنها تمثيل صحيح للعلاقة بين المردودية والمخاطرة وفهم الحركات المالية و التدفقات النقدية للمؤسسة تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها (تشعيل، استثمار، تمويل)، حيث توصي لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد هذه القائمة والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية لما لها من أهمية في توسيع دائرة تحليل الوضعية المالية لدى متخذي القرار.

حسب المعيار المحاسبي رقم 01 الذي اكتفى بتوفر هذه القائمة على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توضح على متنها ،وأن تكون المعلومات المفصح عنها قابلة للمقارنة بين سنة وأخرى وبين منشأة

وأخرى، ترك طرق عرض هذه القائمة للمعيار المحاسبي الدولي رقم7، لكن كون موضوع دراستنا يقتصر على المعيار المحاسبي الدولي رقم1 نكتفي بدراسة التوافق من حيث توفر المعلومات على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توضح على متنها ، و الخصائص النوعية لاسيما خاصية القابلية للمقارنة.

نلاحظ أن الشركة الإفريقية للزجاج قامت بإعداد قائمة التدفقات النقدية لسنة 2019 تحتوي على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توضح على متنها وهي: التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الإستثمارية، والتدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية، كذا قابلية المقارنة نظرا لعرضها لسنتين متتاليتين 2018-2019، ومن ثم فطريقة إفصاح الشركة في قائمة التدفقات النقدية تتكيف مع طريقة الإفصاح وفق محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المطلب الرابع :مدى توافق الإفصاح المحاسبي في جدول تغيرات حقوق الملكية و ملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

سنحاول في هذا المطلب بيان مدى توافق الإفصاح المحاسبي في جدول تغيرات حقوق الملكية وملحق الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

الفرع الأول: مدى توافق الإفصاح المحاسبي لجدول تغيرات حقوق الملكية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي رقم 01.

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المؤسسات بنشر المعلومات المتعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة و منفصلة عن القوائم المالية الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط المؤسسة خلال الدورة، حيث نص المعيار الدولي رقم01 على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية وهي:

- ✓ صافي ربح أو خسارة الفترة.
- ✓ بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير IAS في صلب قائمة التغير في حقوق الملكية.
- ✓ إجمالي الدخل والمصاريف للفترة المالية.
- ✓ أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية.
- ✓ العمليات الرأس مالية مع المالكين ورصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة.
- ✓ تقسيم محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي و الاحتياطات.

نلاحظ من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية للشركة الإفريقية للزجاج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أنها تتناسب لحد بعيد مع ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 01.

الفرع الثاني: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في ملحق الكشوف المالية للشركة الإفريقية للزجاج مع المعيار المحاسبي رقم 01

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ملحق الكشوف المالية على أنها جزء من القوائم المالية السنوية والتي تهدف إلى تكملة المعلومات الواردة في هذه القوائم والتعليق عليها، حيث تحتوي هذه الملحقات على كافة الشروحات الضرورية بطريقة أكثر تفصيل و الازمة للمزيد من الفهم للوثائق الملخصة والمعروضة وتعتبر الإيضاحات التي قدمتها الشركة الإفريقية للزجاج والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) موافقة نوعا ما لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، حيث التزمت بما نص عليه هذا المعيار من العناصر التي يجب الإفصاح عنها في ملحقات الكشوف المالية و المتمثلة في:

- ✓ عرض معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.
- ✓ الإفصاح عن الاجتهادات الشخصية.
- ✓ الإفصاح عن المصادر الرئيسية للتقدير الغير دقيق كالإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بالمستقبل.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها التقارير المالية الدولية والتي لا تكون معروضة في مكان أخر من القوائم المالية.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مختلف المستخدمين من تقييم أهداف المؤسسة و أساليبها لإدارة رأس المال.
- ✓ تقديم معلومات إضافية لا يتم إظهارها في القوائم المالية ولكنها تكون ضرورية لتوفير عرض عادل للمعلومات.
- ✓ البنود الطارئة والالتزامات والإفصاحات المالية الأخرى.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي الذي نهدف من خلاله إلى عرض وتقديم القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج، ودراسة مدى توافق هذه القوائم مع النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم01، اتضح لنا أن الشركة إعتمدت في عملية الإفصاح المحاسبي لقوائمها المالية على النظام المحاسبي المالي (scf) الذي يتوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي رقم01 من حيث طرق إعداد وعرض القوائم المالية، هذا التوافق مكن المؤسسة من عرض قوائمها المالية بمستوى كاف من الإفصاح وتقديم معلومة مفهومة وقابلة للمقارنة.

كما لاحظنا أن الشركة الإفريقية للزجاج قامت بإعداد وعرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وقائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة، وذلك على إعتبار أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 وكذا النظام المحاسبي المالي لم يلزما المؤسسات بإتباع طريقة معينة بل تركا المجال مفتوحا للإختيار، حيث أن كل مؤسسة تعتمد الطريقة الأكثر ملائمة لها من أجل إعطاء معلومات تساعد المستخدمين على إتخاذ القرارات المختلفة.

وتجدر الإشارة أن النظام المحاسبي المالي يعتمد عند الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية علاوة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على معايير محاسبية دولية أخرى مثل: المعيار المحاسبي الدولي رقم7 الذي يفصل في طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة.

الخـاتــمة العـــــامة

يعتبر الإفصاح المحاسبي من الممارسات المحاسبة التي تأثرت بالتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الاقتصادية التي جاءت نتيجة تنامي وتطور حجم الأنشطة الاقتصادية، وبإعتبار الإفصاح المحاسبي أداة إتصال حيث بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية، ونتيجة لذلك حرصت المجاميع المهنية ومنها لجنة معايير المحاسبة الدولية على تضمين جميع المعايير الصادرة عنها قواعد خاصة تحدد حدود وشروط الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها والإلتزام بها في القوائم المالية بهدف توفير نوع من القبول الدولي لتلك القوائم المالية، خاصة منها المعيار المحاسبي الدولي رقم01 الذي يهتم بتحديد طرق وأساليب عرض القوائم المالية.

وفي هذا الإطار، ومع توجه الجزائر نحو الانفتاح الاقتصادي وانتهاج اقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية وقادرة على جدب الاستثمار الأجنبي، فالمخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يساير هذه التحولات والمتطلبات التي يتطلبها اقتصاد السوق، وذلك بعدما أصبحت المعلومات المالية والمحاسبية أداة هامة في اتخاد القرارات لعدة أطراف داخل المؤسسة وخارجها وعلى رأسهم المستثمرون والدائنون، وهو ما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي المستمد بشكل كبير من معايير المحاسبة الدولية. وقد ركزت هذه الدراسة على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1" عرض القوائم المالية".

❖ **النتائج:**

من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى نتائج تتعلق بالبحث بصفة عامة، ونتائج تتعلق بإختبار صحة، أو رفض فرضيات الدراسة نذكرها في ما يلي:

أولا/ نتئج البحث:

1- الإفصاح المحاسبي وسيلة لتوصيل المعلومات المحاسبية للمستخدمين لاتخاد القرارات المناسبة؛
2- تكمن فعالية إعداد وعرض القوائم المالية في مدى ملائمة ومصداقية المعلومات والبيانات المالية ومحاسبيا يفصح عنها بحيث تستطيع تقديم الصورة الصادقة عن الوضع المالي للمؤسسة؛
3- يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم01 (IAS1) الشروط العامة لعرض القوائم المالية والإفصاح والتفسيرات المتعلقة بها والحد الأدنى من متطلبات كل قائمة مالية؛
4- يحدد النظام المحاسبي المالي المتطلبات اللازمة للإفصاح المحاسبي الكامل وذلك من خلال عرض واعداد قوائم مالية تتضمن الحد الأدنى من المعلومات وذلك وفق نماذج نمطية نص عليها، وتتمثل هذه القوائم المالية في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة الى الملاحق التي تحدد جميع الأسس المحاسبية والطرق التي تم على أساسها إعداد هذه القوائم؛

5- إن الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية من شانه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة والتداول من دولة الى دولة أخرى، ومن تم يكون الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من طرف مستخدميها؛

6- النظام المحاسبي المالي(SCF) مستمد من معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، مبادئ محاسبية، قواعد التسجيل والتقييم وعرض القوائم المالية وطرق إعدادها.

ثانيا/ نتائج إختبار الفرضيات:

1- يعتمد النظام المحاسبي المالي بشكل كبير على المعيار المحاسبي رقم01 في طرق إعداد وعرض القوائم المالية، إلا أنه يوجد إختلاف في بعض المصطلحات وهذا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي، أما شكلها ومحتواها فقد حدد النظام المحاسبي المالي نماذج لعرض القوائم المالية بهدف تسهيل عملية المقارنة، لكن حسب معيار المحاسبة الدولي رقم01 فإن القوائم المالية ليس لها شكل معين فقط يجب أن تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية. **وهذا ماينفي صحة الفرضية الأولى** التي مفادها: " يتوافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تماما مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 عرض القوائم المالية".

2- تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج بقواعد إعداد وعرض القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم01 مثل إعداد وعرض خمس قوائم مالية هي: قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة، والملاحق، واحتواء هذه الأخيرة على الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها المنصوص عليها في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم1، **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية** والتي مفادها: " تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج عند إفصاحها المحاسبي في كشوفها المالية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذا بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم01 عرض القوائم المالية".

❖ **الإقتراحات:**

- ✓ تحسين نوعية التعليم، وكذا التدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي؛
- ✓ تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تكييف نظمها المحاسبية ومع ما تلزمه المعايير المحاسبية خصوصا ما يتعلق بطرق الإفصاح وتقديم القوائم المالية؛
- ✓ ضرورة إعطاء إهتمام كبير للإفصاح في القوائم المالية لما له من فوائد كثيرة سواءا داخل المؤسسة أو خارجها؛

- ✓ تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية والإصدارات الأخيرة؛
- ✓ من الضروري تشكيل لجان مهنية متخصصة في دراسة ومتابعة القوانين الخاصة بمتطلبات الإفصاح والعمل على تطويرها بما يلاءم المؤسسات التي لا تلتزم بالإفصاح والإفصاح عن معلومات محاسبية غير صحيحة؛
- ✓ العمل على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال القيام بدورات تدريبية وعقد ندوات وملتقيات بتحسين عمليات التطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر يتطلب ضرورة تكيفها مع الواقع الجزائري والإستفادة من الخبرات والتجارب الدولية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

❖ **آفاق الدراسة:**

- ✓ أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي(SCF) بالتطورات في معايير المحاسبة الدولية؛

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية.

قائـمـــــة المــراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

1- الكتب:

01- أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004.

02- أحمد نور محمد، شحاتة السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة لمالية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

03- أمين السيد أحمد لطفي، **القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2008.

04- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007.

05- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.

06- بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر

07- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008.

08- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، IFRS IAS** ، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة، الشارقة، الأردن، 2008.

09- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005.

10- سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ واساسيات علم المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2008.

11- سيد عطا الله السيد، **التدريب المحاسبي والمالي**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2013.

12- طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

13- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2008.

14- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004.

15- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة** ، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر،2003/2002.

16- كمال الدين الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، عمان، 2007.

17- كمال الدين الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.

18- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2006.

19- مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، أيتراك للنشر، مصر، 2005.

20- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.

21- ياسمينة عمامرة، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، الجزائر، 2019.

2- المقالات

22- أحمد حابية، **العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة المدبر، جامعة الجزائر03، المجلد07، العدد02، الجزائر، 2020.

23- أحمد قايد نور الدين، هلالي إسلام، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد4، العدد1، 2019.

24- جعفر عثمان، الشريف عبد العزيز، **مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، مجلد 17، العدد1، السعودية، 2016.

25- حسين علي خاشرمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة**، مجلة النجاح للأبحاث، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد

26- حنان قيسوم، **قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة فرحات عباس، سطيف، المجلد25، العدد03، 2019.

27- خالد بعاشي، عطاوي إلهام، **مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS_1**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد02، العدد02، 2020.

28- خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، مطبوعة جامعية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

29- دلال حطاب، على بن قطيب، **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد04، العدد01، 2019.

30- سليمان بلعور، **دوافع واثار الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى إقتصادية، المجلد04، العدد السادس، 2014.

31- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، جامعة الشلف، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد05، العدد السادس، 2009.

32- محمد السعيد سعيداني، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع المعاير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02 ، العدد 03، 2018، ص264

33- محمد الهادي ضيف الله وآخرون، قياس وتقييم بنود القوائم المالية"دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF) بالمعاير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS)"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الثاني، العدد الأول، 2018، ص187

34- محمد معتز المجتبي إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار**، مجلة علمية، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنلوجيا، المجلد6،العدد 16، 2015.

35- مصطفي عقاري، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، عرض القوائم المالية**، مجلة أبحات إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد الأول، 2007.

3- المذكرات

36- أحلام قادري، فاطيمة هزوات، **تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS01) ومدى توافقه مع النظام المحاسبي المالي(SCF)**، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،2020/2019.

37- جعفر خوجة عبد الصمد، محمودي أم الخير، **أثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في إعداد قوائم مالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**، مدكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2019/2018

38- حنان قسوم، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2015.

39- خليصة مجيلي، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018/2017.

40- سعيدة رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2014/2013.

41- صلاح الدين بالعراس، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2015-2016.

42- عبد الحليم سعيدي، محاولة **تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة

43- عثمان زياد عاشور، **مدى إلتزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفق للمعيار المحاسبي الدولي رقم01**، مدكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

44- لبنى بن زاف، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018.

45- محمد سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مدكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012.

46- محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.

47- محمد مشرف حماد السويداوي، **الحاكمية المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء ،عمان،2015.

48- موسى شرفية، **الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013- 2014.

49- وردة بلعيد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2020/2019.

4-الملتقيات

50- محمد رمزي جودي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية للإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7ماي 2012.

5-النصوص القانونية

51- **القانون11.07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007، ص03.

52- **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008** ، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009،

53- **المرسوم التنفيدي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، المؤرخ في 20 جمادي الأول عام1429هـ الموافق ل26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد2008،27

6-محاضرات

54 – زهير بركم، **محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي

7-مراجع أخرى

55- Collection Gestion، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، Pages Bleues Internationales، الجزائر، سبتمبر 2008، ص16.

ثانيا: مراجع بالغة الأجنبية

56- Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and workbook,** John wiley & sons, Inc, second Edition, Hoboken, New JERSEY, 2008, p 13.

ثالثا: مواقع إلكترونية

57- http://site.iugaza.edu.ps

الـمـــــلاحــق

الملحق رقم 01: قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج – جيجل- لسنة 2019 –أصول-

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

BILAN ACTIF EXERCICE 2019

U=DA

A C T I F	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 N e t
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0.00	0.00	0.00	0.00
Immobilisations incorporelles		**18 444 966.51**	**3 679 869.17**	**14 765 097.34**	**14 946 587.12**
Immobilisations corporelles		**7 633 606 706.82**	**4 999 983 750.28**	**2 633 622 956.54**	**1 848 731 637.79**
Terrains		753 526 000.00	0.00	753 526 000.00	753 526 000.00
Bâtiments		837 909 036.02	432 345 578.20	405 563 457.82	404 444 054.76
Autres Immobilisations corporelles		5 224 747 858.79	4 567 638 172.08	657 109 686.71	690 761 583.03
Immobilisations en concession		0.00	0.00	0.00	0.00
Immobilisations en cours		817 423 812.01	0.00	817 423 812.01	815 175 956.16
Immobilisations financières		**5 811 815.27**	**0.00**	**5 811 815.27**	**5 811 815.27**
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres participations et créances rattachées		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres titres immobilisés		0.00	0.00	0.00	0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		5 811 815.27	0.00	5 811 815.27	5 811 815.27
Impôts différès actif		0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL ACTIF NON COURANT		**7 657 863 488.60**	**5 003 663 619.45**	**2 654 199 869.15**	**2 684 665 996.34**
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		198 626 133.67	15 393 163.30	183 232 970.37	185 285 901.21
Créances et emplois assimilés		**281 145 331.73**	**7 815 980.56**	**273 329 351.17**	**284 292 924.82**
Clients		84 687 396.60	7 815 980.56	76 871 416.04	75 616 580.21
Autres débiteurs		5 666 647.22	0.00	5 666 647.22	6 619 358.04
Impôts		190 791 287.91	0.00	190 791 287.91	202 056 986.57
Autres actifs courants		0.00	0.00	0.00	0.00
Disponibilités et assimilés		**8 017 536.88**	**0.00**	**8 017 536.88**	**7 555 319.51**
Placements et autres actifs financiers courants		0.00	0.00	0.00	0.00
Trésorerie		8 017 536.88	0.00	8 017 536.88	7 555 319.51
TOTAL ACTIF COURANT		**487 789 002.28**	**23 209 143.86**	**464 579 858.42**	**477 134 145.54**
TOTAL GENERAL ACTIF		**8 145 652 490.88**	**5 026 872 763.31**	**3 118 779 727.57**	**3 161 800 141.88**

الملحق رقم 02: قائمة الميزانية للشركة الإفريقية للزجاج – جيجل– لسنة 2019 –خصوم–

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

BILAN PASSIF EXERCICE 2019

U=DA

PASSIF	Note	NNet	N-1N e t
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		1 046 440 000.00	1 046 440 000.00
Capital non appelé		0.00	0.00
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))		0.00	0.00
Ecart de réévaluation		0.00	0.00
Ecart d'équivalence (1)		0.00	0.00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		**-109 582 361.48**	**-98 084 669.33**
Autres capitaux propres - Report à nouveau		87 913 527.42	186 065 306.45
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation		0.00	0.00
Part de la société consolidante (1)		0.00	0.00
Part des minoritaires (1)		0.00	0.00
TOTAL I		**1 024 771 165.94**	**1 134 420 637.12**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 384 247 489.18	1 180 657 917.62
Impôts (différés et provisionnés)		0.00	0.00
Autres dettes non courantes		0.00	0.00
Provisions et produits constatés d'avance		14 994 605.11	18 121 725.60
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 399 242 094.29**	**1 198 779 643.22**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		333 073 048.88	493 341 760.58
Impôts		20 342.00	2 293 393.33
Autres dettes		249 567 909.60	234 572 493.95
Trésorerie Passif		112 105 166.86	98 392 213.68
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**694 766 467.34**	**828 599 861.54**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3 118 779 727.57**	**3 161 800 141.88**

الملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج للشركة الإفريقية للزجاج – جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

COMPTE DE RESULTAT EXERCICE 2019

U=DA

LIBELLES	Note	N Net	N-1 N e t
Chiffre d'affaire		195 303 357.58	231 407 743.68
Variation stocks produits finis et en-cours		1 173 917.45	5 929 732.79
Production immobilisée		3 455 882.80	0.00
Subventions d'exploitation		0.00	0.00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**199 933 157.83**	**237 337 476.47**
Achats consommés		-109 689 505.53	-123 143 718.69
Services extérieurs et autres consommations		-34 456 529.07	-33 715 107.52
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-144 146 034.60**	**-156 858 826.21**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**55 787 123.23**	**80 478 650.26**
Charges de personnel		-116 305 836.01	-115 877 535.20
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 238 837.45	-2 872 999.49
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-63 757 550.23**	**-38 271 884.43**
Autres produits opérationnels		401 092.74	8 105.04
Autres charges opérationnelles		-3 623 445.03	-2 466 925.45
Dotations aux amortissements et aux provisions		-42 592 458.96	-64 045 085.95
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0.00	6 965 969.00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**-109 572 361.48**	**-97 809 821.79**
Produits financiers		0.00	0.00
Charges financières		0.00	-274 847.54
VI - RESULTAT FINANCIER		0.00	-274 847.54
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V - VI)		**-109 572 361.48**	**-98 084 669.33**
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		-10 000.00	0.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0.00	0.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**200 334 250.57**	**244 311 550.51**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-309 916 612.05**	**-342 396 219.84**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-109 582 361.48**	**-98 084 669.33**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0.00	0.00
Eléménts extraordinaires (charges) (à préciser)		0.00	0.00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0.00**	**0.00**
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-109 582 361.48**	**-98 084 669.33**

الملحق رقم 04: قائمة التدفقات النقدية للشركة الإفريقية للزجاج – جيجل– لسنة 2019

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE EXERCICE 2019

U=DA

LIBELLES	Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		0.00	0.00
Encaissements reçus des clients		221 408 670.33	262 387 019.57
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-208 640 292.64	-227 490 699.33
Intérêts et autres frais financiers payés		-65 182.00	-274 847.54
Impôts sur les résultats payés		-10 000.00	0.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		12 693 195.69	34 621 472.70
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0.00	0.00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**12 693 195.69**	**34 621 472.70**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		0.00	0.00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-7 618 197.74	-86 459 445.90
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0.00	0.00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		0.00	0.00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0.00	0.00
Intérêts encaissés sur placements financiers		0.00	0.00
Dividendes et quote-part de résultats reçus		0.00	0.00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**-7 618 197.74**	**-86 459 445.90**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		0.00	0.00
Encaissements suite à l'émission d'actions		0.00	0.00
Dividendes et autres distributions effectués		0.00	0.00
Encaissements provenant d'emprunts		1 000 000.00	18 527 000.00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-19 325 733.76	-1 220 852.24
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**-18 325 733.76**	**17 306 147.76**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		0.00	0.00
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-13 250 735.81**	**-34 531 825.44**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		**-84 586 894.17**	**-50 055 068.73**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		**-97 837 629.98**	**-84 586 894.17**
Variation de trésorerie de la période		**-13 250 735.81**	**-34 531 825.44**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-109 582 361.48**	**-98 084 669.33**

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES EXERCICE 2019

U=DA

LIBELLES	Note	Capital social 101+108+109	Prime d'émission103	Ecart d'évaluation104	Ecart de réévaluation105	Réserves et résultat 106/11/12
Solde au 31 décembre 2017		**1 046 440 000.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**189 239 237.36**
Changement de méthode comptable		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Correction d'erreurs significatives		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Réévaluation des immobilisations		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		0.00	0.00	0.00	0.00	-3 173 930.91
Dividendes payés		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Augmentation de capital		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Résultat net de l'exercice		0.00	0.00	0.00	0.00	-98 084 669.33
Solde au 31 décembre 2018		**1 046 440 000.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**87 980 637.12**
Changement de méthode comptable		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Correction d'erreurs significatives		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Réévaluation des immobilisations		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		0.00	0.00	0.00	0.00	-67 109.70
Dividendes payés		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Augmentation de capital		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Résultat net de l'exercice		0.00	0.00	0.00	0.00	-109 582 361.48
Solde au 31 Décembre 2019		**1 046 440 000.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**-21 668 834.06**

الملحق رقم 05: جدول تغير الأموال الخاصة للشركة الإفريقية للزجاج – جيجل – لسنة 2019

الملحق رقم 06: جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

U=DA

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANT EX.2019

Rubriques et postes	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles		18 444 966.51	0.00	0.00	18 444 966.51
Immobilisations corporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
- Terrains		753 526 000.00	0.00	0.00	753 526 000.00
- Batiments		833 332 673.22	4 576 362.80	0.00	837 909 036.02
- Installations		4 788 106 468.30	1 722 520.00	0.00	4 789 828 988.30
- Autres immobilisations corporelles		433 591 540.49	1 327 330.00	0.00	434 918 870.49
- Immobilisations en concessions		0.00	0.00	0.00	0.00
Participations		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres actifs financiers non courants		5 811 815.27	0.00	0.00	5 811 815.27
T O T A L		**6 832 813 463.79**	**7 626 212.80**	**0.00**	**6 840 439 676.59**

الملحق رقم 07: جدول التغيرات في الإهتلاكات للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

TABLEAUX DES VARIATIONS DES AMORTISSEMENTS EX.2019

U=DA

Rubriques et postes	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Diminutions éléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill		0.00	0.00	0.00	0.00
Immobilisations incorporelles		3 498 379.39	181 489.78	0.00	3 679 869.17
Immobilisations corporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
- Batiments		428 888 618.46	3 456 959.74	0.00	432 345 578.20
- Autres immobilisations corporelles		4 530 936 425.76	36 701 746.32	0.00	4 567 638 172.08
- Immobilisations en concessions		0.00	0.00	0.00	0.00
Participations		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres actifs financiers non courants		0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL		**4 963 323 423.61**	**40 340 195.84**	**0.00**	**5 003 663 619.45**

الملحق رقم 08: جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير جارية للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

TABLEAUX DES PERTES VALEURS SUR IMMOBILISATIONS ET AUTRES ACTIFS NON COURANT EX.2019

U=DA

Rubriques et postes	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Diminutions éléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill		0.00	0.00	0.00	0.00
Immobilisations incorporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
Immobilisations corporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
- Batiments		0.00	0.00	0.00	0.00
- Autres immobilisations corporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
- Immobilisations en concessions		0.00	0.00	0.00	0.00
Participations		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres actifs financiers non courants		0.00	0.00	0.00	0.00
T O T A L		**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

الملحق رقم 09: جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

TABLEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITEES ASSOCIEES) EX.2019

U=DA

Désignation des Filiales	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable titres détenus
FILIALES							
Entité A							
Entité B							
ENTITES ASSOCIEES							
Entité A							
Entité B							

NEANT

الملحق رقم 10: جدول المؤونات للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

TABLEAU DES PROVISIONS EX.2019

U=DA

Rubriques et postes	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprise sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires		12 392 727.39	2 252 263.12	0.00	14 644 990.51
Provisions pour impôts		0.00	0.00	0.00	0.00
Provisions pour litiges		5 728 998.21	0.00	5 379 383.61	349 614.60
TOTAL		**18 121 725.60**	**2 252 263.12**	**5 379 383.61**	**14 994 605.11**
PROVISIONS PASSIFS COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires		0.00	0.00	0.00	0.00
Autres provisions liées au personnel		0.00	0.00	0.00	0.00
Provisions pour impôts		0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL		**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

الملحق رقم 11: جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية للشركة الإفريقية للزجاج –جيجل– لسنة 2019

GROUPE ENAVA

SOCIETE AFRICAINE DU VERRE

ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES EX.2019

U=DA

Rubriques et postes	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A Plus de 5 ans	Total
CREANCES					
Prêts		0.00	0.00	0.00	0.00
Clients		50 074 876.08	23 057 563.78	11 554 956.74	84 687 396.60
Impôts		190 791 287.91	0.00	0.00	190 791 287.91
Autres débiteurs		3 214 630.99	2 452 016.23	0.00	5 666 647.22
TOTAL		**244 080 794.98**	**25 509 580.01**	**11 554 956.74**	**281 145 331.73**
DETTES					
Emprunts		279 270 452.84	1 104 977 036.34	0.00	1 384 247 489.18
Autres dettes		0.00	0.00	0.00	0.00
Fournisseurs		30 845 021.43	111 652 020.96	190 576 006.49	333 073 048.88
Impôts		20 342.00	0.00	0.00	20 342.00
Autres créditeurs		21 903 134.21	149 285 545.32	78 379 230.07	249 567 909.60
TOTAL		**332 038 950.48**	**1 365 914 602.62**	**268 955 236.56**	**1 966 908 789.66**

المـلـخـص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى توافق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01، ومحاولة الإحاطة بجميع متغيرات الدراسة، وإسقاطها على الشركة الإفريقية للزجاج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، في عدد القوائم المالية و المتمثلة في خمسة قوائم أساسية هي: قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة، و الملاحق، وكذا في المفاهيم الأساسية لهذه القوائم و خصائصها النوعية، حيث يقدم تعريف لكل قائمة وأهم عناصرها، وأن تكون ملائمة، قابلة للفهم، قابلة للمقارنة، وذات مصداقية، كما وضح النظام المحاسبي المالي طرق إعداد القوائم المالية و الأشكال النموذجية لعرضها.

وقد تبين من خلال الدراسة التطبيقية على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج أن هذه الأخيرة التزمت بقواعد وتعليمات إعداد القوائم المالية ونماذج عرضها حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وبذلك تكون قد التزمت بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم01.

Summary:

the aim of this study is to clarify the extent to which the accounting disclosure of the financial statements according to the financial accounting system is compatible with the requirements of disclosure in accordance with the international accounting standard No.01, and to try to take note of all the variables of the study and apply them to the African glass company.

The study concluded that the financial accounting system is in great agreement with the international accounting standard No.01, in the number of financial statements, which are represented in five basic lists: the budget list, the results accounts table, the cash flows list, the private funds change table, and the appendices, as well as in the basic concepts of these lists and their qualitative characteristics, whereby a definition is provided for each list and its most important elements is to be relevance, understandable, comparable and credible. The financial accounting system also clarified the methods of preparing the financial statements and the topical forms for their presentation.

It was found through the applied study at the level of the Africa glass company that the latter complied with rules and instruction for preparing the financial statements and the presentation models as stipulated in the financial accounting system, and thus it would be quantified with the data of international accounting standard No.01.

Key words: accounting disclosure, financial statements, system financial accounting, international accounting standard No.01.