الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم المطبوعة:...../2024

مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة -2-

موجهة لطلبة السنة ثالثة ،طور ليسانس، شعبة :مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الدكتورة: مريم باي
الرتبة:أستاذ محاضر أ

السنة الجامعية 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
فهرس المحتويات	1
مقدمة	3
محاضرة حول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولية	4
1. هدف التقارير المالية	5
2. الخصائص النوعية للمعلومات المالية	10
3. القوائم المالية والكيان المحاسبي المعد للتقرير	16
4. عناصر القوائم المالية	19
5. الاعتراف والغاء الاعتراف	24
6. القياس	26
7.العرض والافصاح	27
8. مفاهيم رأس المال والمحافظة على راس المال	30
محاضرة حول: الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر	32
1.هدف الاطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر	32
2.الكيان المحاسبي	33
3.مجال التطبيق	34
4.المبادئ والاتفاقيات المحاسبية	34
5. المعايير المحاسبية	35
6. الكشوف المالية	36
محاضرة حول: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها P.C.G.A قراءة للقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.	37
1. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	37
2. تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	40
محاضرة حول: التثبيتات المالية	43
1.الاسهم	43

2.السندات	
3.محاسبة التثبيتات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري	46
محاضرة حول: حساب الاهتلاكات، خسائر القيمة، فروق اعادة التقييم	50
1. حساب الاهتلاكات	50
2. قياس خسائر القيمة	54
3.حساب فروق اعادة التقييم	54
محاضرة حول : الاخطاء واعمال الغش	57
1.الاخطاء	57
2.أعمال الغش	58
3.مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاخطاء واعمال الغش	59
محاضرة حول : تسويات نهاية السنة	63
1.تسويات تتعلق بالاعباء والمنتوجات	63
2.تسويات تتعلق بالمخزونات	66
3.مخصصات الزبائن المشكوك فيهم والديون المعدومة	69
4.مؤونات الاعباء	71
5. حالات التقارب للحسابات	71
محاضرة حول عرض الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري	78
1.تعريف الكشوف المالية	78
2.هدف الكشوف المالية	79
3.الاعتبارات العامة لاعداد الكشوف المالية	80
4. هيكل ومحتوى الكشوف المالية	82
محاضرة حول : الاحداث مابعد تاريخ الاقفال	92
1.تعريف الاحداث مابعد تاريخ الاقفال	92
2.تسجيل وتقييم الاحداث مابعد تاريخ الاقفال	94
3.المعلومات الواجب اظهارها في الملحق	95
قائمة المراجع	96
الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر	97

مقدمة:

جاءت مطبوعة المحاسبة المالية المعمقة-2-متممة لمطبوعة المحاسبة المالية المعمقة-1-وتهدف إلى التعرف بشكل معمق على طرق تقييم ومعالجة محاسبة التثبيتات المالية وأعمال نهاية الدورة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.

وقد تضمنت تذكير بالاطار المفاهيمى للمحاسبة المالية الدولية لسنة 2018 والاطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر، وكذا المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، بالاضافة إلى محورين أساسيين هما :محاسبة التثبيتات المالية وأعمال نهاية الدورة، حيث تم التوسع في المحور الثاني الذي يغطي الشهر المحاسبي الثالث عشر ويشمل أربع مراحل أساسية انطلاقا من احتساب الاهتلاكات، خسائر القيمة وفروق إعادة التقييم كمرحلة أولى، ثم اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش المحاسبي، الجرد وتسويات نهاية الدورة كمرحل ثانية، اعداد الكشوف المالية والاحداث اللاحقة لتاريخ الاغلاق وتسجيل كتابات غلق الدورة المنتهية كمرحلة ثالثة، فتح الدورة اللاحقة كمرحلة رابعة وأخيرة.

محاضرة حول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولية

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية[1] في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق.

في شهر مارس 2018 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المنقح، حيث تم اجراء تعديلات على تعريف الأصول والالتزامات وادراج دليل للقياس وإلغاء الاعتراف والعرض والإفصاح وهذه التعديلات سارية المفعول اعتبارا من 2020/1/1.

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبة التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

بالإضافة لما سبق، فإن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي

[1] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي اعدت على أساسها.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فإنه يطلب من إدارة الكيان المحاسبي استخدام اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الاطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس المعايير المحاسبة الدولية.

1. مكونات الاطار المفاهيمي الاعداد وعروض القوائم المالية

يتكون الاطار المفاهيم المعدل عام 2018 من فصول أو أجزاء ثمانية وهي:

1.1. الفصل الأول: هدف التقارير المالية

إن هدف التقارير المالية للأعراض العامة هو توفير المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد الكيان المحاسبي.

كما أن مستخدمين الرئيسيين (الأساسيين) للتقارير المالية هم المستثمرون الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الاخرين. وهم الذين توجه لهم التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن قد نجد أطراف أخرى، مثل الجهات التنظيمية والمنافسين وغيرهم تستفيد من تلك التقارير، إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.

ويقوم مستخدمو المعلومات بالإستفادة من التقارير المالية لاتخاذ قرارات حول:

- شراء أو بيع أو الاحتفاظ بالأدوات المالية (سواء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين).
- تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان.

– ممارسة حقوق التصويت أو التأثير على التصرفات الادارة والمتعلقة باستخدام موارد الكيان المحاسبي.

ولاتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم ما يلي:

- صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للكيان المحاسبي.
- تقييم وصاية الادارة اي تقييم كفاءة وفعالية ادارة الكيان المحاسبي في القيام بمسؤولياتهم عند استخدام موارد الكيان المحاسبي الحالية.
- معلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي المعدة للتقارير ومطلباتها والتغيرات في الموارد والاستخدامات.

ولتقييم صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للكيان المحاسبي والتقييم وصاية الادارة (تقييم كفاءة وفعالية ادارة الكيان المحاسبي) فان مستخدمي المعلومات المالية بحاجة الى ما يلي:

- معلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي ومعلومات حول الاستخدامات على الكيان المحاسبي والتي توفرها **قائمة المركز المالي.**
- معلومات حول التغيرات التي حدثت على تلك الموارد والاستخدامات، وتمثل تلك التغيرات الأداء المالي للكيان المحاسبي خلال فترة معينة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على معرفة وفهم العوائد التي حققتها الكيان المحاسبي من مواردها الاقتصادية مما يمكن من الحكم على وصاية الادارة اي كفاءتها وفعاليتها في ادارة موارد الكيان المحاسبي والتي توفرها **قائمة الدخل الشامل.**

- معلومات حول التغيرات الحاصلة على التدفقات النقدية، والتي توفرها **قائمة التدفقات النقدية.**

- معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي والاستخدامات (باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي التي تعرضها قائمة الدخل الشامل)، مثل اصدار أسهم او توزيعات ارباح نقدية او عينة للملاك والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت على موارد الكيان المحاسبي والاستخدامات عليها خلال الفترة المالية. ويوفر ذلك **قائمة التغيرات في حقوق الملكية.**

الأداء المالي الذي تعكسه محاسبة الاستحقاق

يبين الإطار المفاهيمي أن اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي يعكس آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي واستخداماتها في الفترات التي حصلت فيها تلك المعاملات والأحداث، حتى وإن حصلت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة في فترة مختلفة.

وهذا الأمر مهم لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي واستخداماتها والتغيرات في مواردها الاقتصادية واستخداماتها خلال فترة معينة تقدم أساسا أفضل لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للكيان المحاسبي مقارنة بالمعلومات الوحيدة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

- إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للكيان المحاسبي واستخداماتها يمكن ان تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للكيان المحاسبي. ويمكن ان تساعد المستخدمين على تقييم سيولة وملاءمة الكيان المحاسبي واحتياجاتها من التمويل الاضافي ومدى نجاحها في امكانية حصولها على ذلك التمويل، وهذه المعلومات تساعد مستخدمي المعلومات على تقييم الإدارة (كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة موارد الكيان

المحاسبي). وتساعد المعلومات حول الأولويات وترتيبات دفع الاستخدامات الحالية المستخدمين على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لديهم استخدامات على الكيان المحاسبي.

يبين الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأن التقارير المالية للأغراض العامة لا يمكن أن تزود مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجوها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر أخرى تتعلق الكيانات الاقتصادية.

-الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة

تساعد المعلومات عن التدفقات النقدية للكيان المحاسبي مستخدمي المعلومات المالية على تقييم قدرة الكيان المحاسبي على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل وتقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالكيان المحاسبي، وتبين تلك المعلومات كيفية حصول الكيان المحاسبي على النقد وكيفية انفاقها له من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وتقييم سيولتها أو ملاءمتها المالية.

أما أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم فتتمثل بالأتي:

1-**المستثمرون الحاليون والمحتملون:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الاتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرين معلومات أخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية، وأوضاع الصناعة والكيان المحاسبي.

2- **الموظفون:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

3- **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

4- **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

5- **المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

6- **الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

7-**الجمهور**: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في الكيان المحاسبي، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية: إدارة الكيان المحاسبي، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون والمحامون.

2,1.الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

يبين الاطار المفاهيمي خصائص المعلومات المالية الواجب توفرها حتى تكون تلك المعلومات أكثر فائدة لمستخدمي المعلومات لاتخاذ القرارات حول الكيان المحاسبي. تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية، بالإضافة إلى المعلومات المالية التي تقدم بطرق أخرى مثل وسائل ايضاحية حول توقعات واستراتيجيات لإدارة الكيان المحاسبي، وأنواع أخرى من المعلومات حول التوقعات المستقبلية.

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وإن تمثل بصدق ما تريد تمثيله، وتزيد وتعزز الفائدة من المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتقدم بالوقت المناسب وقابلة للفهم.

يقسم الاطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين المجموعة الأولى هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة

والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1.2.1.الخصائص النوعية الأساسية: تشمل الخاصيتان التاليتان:

– **الملائمة :** المعلومات المالية الملائمة هي المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين إذا كانت تتضمن قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلامها.

حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

تعتبر المعلومات المالية ملاءمة وقادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما.

يكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للكيان المحاسبي في الفترات القادمة وبقدرة الكيان المحاسبي في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها). وبالتالي يوجد تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ

التي تم استخدامها في الفترات السابقة. لذا يهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة الكيان المحاسبي على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها. وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءًا على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة. وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم الكيان المحاسبي وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

– **التمثيل الصادق:** تعرض وتمثل التقارير المالية للأغراض العامة الظواهر الاقتصادية بالأرقام والكلمات (معلومات وصفية) ويجب ان تكون المعلومات المالية ليس فقط ملائمة وإنما تمثل وتعرض بصدق الظواهر والأحداث التي تريد التعبير عنها، والتمثيل الصادق يقصد به أن المعلومات المالية تمثل وتعبر عن جوهر الظواهر والأحداث الاقتصادية بدلا من الشكل القانوني لها فقط.

حتى تكون المعلومات المالية ذات تمثيل صادق يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في الكيان المحاسبي والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة، محايدة

وخالية من الأخطاء. ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

ويقصد بخاصية الكمال: أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

أما خاصية الحياد: أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يدعم ويعزز صفة الحياد للمعلومات وبالتالي تدعم التمثيل الصادق للمعلومات، حيث أن الحيطة والحذر وفق مجلس معايير المحاسبة الدولي هي عملية الحذر عند اتخاذ الأحكام في ظروف عدم التأكد. وبخصوص عدم التأكد في القياس يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن عملية القياس في ظل ظروف عدم التأكد لا تمنع أن تكون المعلومات مفيدة، وعلى أي حال في بعض الحالات فإن المعلومات الأكثر ملائمة قد تكون ذات مستوى مرتفع من عدم التأكد في القياس، لكن معظم المعلومات المفيدة تخضع لمستوى منخفض من عدم التأكد في القياس.

وتكون المعلومات المالية محايدة عندما لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب الكيان المحاسبي وتحيزا لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

في حين خاصية الخلو من الأخطاء: فيقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، وأن لا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة. فمثلا قد تستلم الكيان المحاسبي أصل غير متداول من خلال منحة حكومية، فإذا تم اثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلا فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم. ونجد أن هناك أصول موجودة لدى الكيان المحاسبي ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للكيان المحاسبي لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخليا والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي الحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معا.

2.1.2. الخصائص الداعمة والمعززة للخصائص النوعية للمعلومات:

تشمل أربع خصائص نذكرها فيما يلي:

– **القابلية للمقارنة:** يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس الكيان المحاسبي، أو مقارنة القوائم المالية للكيان المحاسبي مع القوائم المالية لمنشأة أخرة ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء الكيان المحاسبي ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.

لذا تقضتي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات. رغم أنه من الممكن تمثيل ظاهرة اقتصادية مفردة بصدق بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبة بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلص من قابلية المقارنة.

– **القابلية للتحقق:** تعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضا.

قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال المراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولا صادر أولا مثلا.

–**التوقيت المناسب:** تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لإتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في اجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

– **القابلية للفهم :** تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف ووصف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال الكيان المحاسبي ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والاحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما امكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة أو التمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة للذكر.

بالإضافة الى ماسبق يمكن إضافة **قيود التكلفة على التقارير المالية**، إن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة–المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

3.1. الفصل الثالث: القوائم المالية والكيان المحاسبي معد التقرير

إن هدف القوائم المالية هو تزويد مستخدمي القوائم بالمعلومات المالية حول أصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف الخاصة بالكيان المحاسبي حيث يتم تزويد تلك المعلومات من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي (قائمة الربح والخسارة

والدخل الشامل الأخر)، وأيضا من خلال القوائم الأخرى والايضاحات من خلال عرض والافصاح عما يلي:

- الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف المعترف بها، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عن الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات.
- الأصول والالتزامات التي لم يتم الاعتراف بها مثل الأصول والالتزامات المحتملة أو الطارئة، أي تلك التي لا ينطبق عليها شروط الاعتراف الواردة في الجزء الخامس من الإطار المفاهيمي المبين لاحقا، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عنها.
- التدفقات النقدية.
- المساهمات (الاستثمارات) المقدمة من المالكين والتوزيعات لهم.
- الطرق والافتراضات والأحكام المستخدمة في تقدير المبالغ المعروضة أو المفصح عنها، والتغيرات فيها.

ولإعداد التقارير المالية للكيان المحاسبي يجب مراعاة:

- **فترة التقرير:** يتم إعداد القوائم المالية لفترة مالية محددة من الزمن تسمى (فترة التقرير) حيث تقدم تلك القوائم معلومات حول الأصول والالتزامات بما في ذلك الأصول والالتزامات غير المعترف بها، وكذلك معلومات حول الدخل والمصاريف لفترة التقرير.

عند عرض القوائم المالية يتم عرض معلومات مقارنة لفترة مالية واحدة سابقة على الأصل، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات واتجاه بنود القوائم المالية.

- **فرضية الاستمرارية** يتم عادة اعداد القوائم المالية بافتراض بأن الكيان المحاسبي معد التقرير المالي مستمر إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي، ويتم عند إعداد وعرض القوائم المالية افتراض أنه لا يوجد نية أو حاجة في الدخول في عملية تصفية أو وقف نشاط الكيان المحاسبي.

وإذا كان هناك نية أو حاجة للتصفية أو وقف نشاط الكيان المحاسبي، فإن القوائم المالية سيتم اعدادها على أساس مختلف مثل أساس التصفية مثلا، وفي هذه الحال يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأساس المستخدم لإعدادها، علما بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتطلب الافصاح عن الظروف المهددة لفرضية الاستمرارية والمتوقع حدوثها خلال 12 شهر من تاريخ القوائم المالية.

- **الكيانات المحاسبية معدة التقرير** : هي الكيانات المحاسبية التي يطلب منها أو تختار اعداد القوائم المالية. وقد تكون منشأة منفردة (ليس لها شركات تابعة أو زميلة أو مشاريع مشتركة) أو جزء من منشأة أو قد تتضمن أكثر من منشاة، وليس بالضرورة أن تكون الكيانات المحاسبية معدة التقرير لها كيان قانوني. عند اعداد القوائم المالية للكيانات المحاسبية المعدة للتقرير يجب أن يراعي:

– إذا كان للكيان المحاسبي الأم (س) سيطرة على الكيان المحاسبي تابعة أخرى (ص) فإن الكيان المحاسبي معدة التقرير تشمل الكيان المحاسبي الأم ومنشآتها التابعة، وبالتالي تسمى القوائم المالية لمنشأة معدة التقرير بالقوائم المالية الموحدة، أما إذا تم إعداد القوائم المالية للكيان المحاسبي الأم فقط فإن القوائم المالية تسمى قوائم غير موحدة.

– –أما إذا كانت الكيانات المحاسبية معدة التقرير تضم منشئتان أو أكثر دون وجود علاقة بينهم (الأم والتابعة)، فإن القوائم المالية للكيان المحاسبي معد التقرير تسمى القوائم المالية المجمعة. فعلى سبيل المثال إذا كان المالك (المستثمر) فرد يملك الشركات (أ) و(ب) و(ج)

ولا يوجد علاقة بين الشركات ولكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معا ففي هذه الحالة فإن القوائم المالية للشركات معا تسمى القوائم المالية المجمعة.

– يمكن عرض معلومات عن بعض أو كل الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل والمصاريف للكيان المحاسبي الأم في القوائم المالية الموحدة ضمن الإيضاحات.

–لا تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية غير الموحدة (المفصلة) كافية لتلبية حاجة المستخدمين الرئيسيين من المعلومات حول الشركة الأم. ومع ذلك يمكن أن يطلب من الكيان المحاسبي الأم بموجب تشريع مثلا أو أن تختار طوعا عرض قوائم غير موحدة (منفصلة) إلى جانب القوائم المالية الموحدة.

4.1.الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية :

تمثل عناصر القوائم المالية بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف.

- **الأصل:**

الأصل هو مورد اقتصادي حالي يسيطر عليه الكيان المحاسبي كنتيجة لأحداث مالية سابقة.

ويبين الإطار المفاهيمي ما يلي بخصوص ماهية المورد الاقتصادي وتعريف السيطرة:

- **المورد الاقتصادي:** هو **حق** من الممكن أو بمقدوره أن ينتج عنه منافع اقتصادية.
- **الحق:** الذي من الممكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية يأخذ أشكال عديدة، منها:

1-حقوق يقابلها التزامات على أطراف أخرى: مثل حق الكيان المحاسبي باستلام نقدية من منشأة أخرى كالذمم المدينة، أو حقوق باستلام سلع أو خدمات مثل مبالغ مدفوعة مقدمة للمورد، أو حقوق لتبادل أصول أو أدوات مالية مع طرف أخر مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلا اليورو... الدولار بسعر محدد، فإذا ارتفع سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد سترتفع أي تصبح لها قيمة موجبة ويحقق العقد أرباح تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة موجبة" ضمن الأصول أو حقوق الانتفاع من استخدامات على أطراف أخرى سينتج عنها استلام مورد اقتصادي نقدية أو أي أصل أخر عند توفر أحداث مستقبلية غير مؤكدة مثل الأصول المحتملة.

2-حقوق لا تمثل التزامات على أطراف أخرى:مثل حقوق استخدام ناتجة عن استئجار أصول من شركات أخرى (رسملة عقد الايجار بموجب معيار IFRS 16)، حيث يعتبر حساب "حقوق اسختدام الأصول المستأجرة" ضمن أصول المستأجرة، وكذلك استخدام الملكية الفكرية.

3- احتمالية الحصول على منافع اقتصادية من الأصل : يبين الإطار المفاهيمي بأنه ليس بالضرورة أن يكون من المؤكد أو حتى من المرجح بأن يولد الحق منافع اقتصادية، وإنما يكفي أن تكون تلك الحقوق موجودة ويوجد إمكانية للكيان المحاسبي للحصول على تلك الحقوق دون الكيانات المحاسبية الأخرى كما ذكرنا سابقا.

كما قد يستوفي الحق تعريف المورد الاقتصادي ويعتبر أصلا حتى لو كانت احتمالية توليد منافع اقتصادية منه منخفضة. حيث تؤثر احتمالية تحقيق منافع اقتصادية للكيان المحاسبي على كيفية معالجة الأصل سواء بالاعتراف به أو الإفصاح عنه فقط بإيضاحات البيانات المالية.

- **وجود السيطرة على المورد الاقتصادي:** تسيطر الكيانات المحاسبية على المورد الاقتصادي إذا كان لديها إمكانية حالية مباشرة لاستخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه. وتتضمن السيطرة قدرة الكيان المحاسبي على منع الأطراف (الكيانات) الأخرى من توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه.

- **الالتزام:**

الالتزام هو تعهد حالي على الكيان المحاسبي لتحويل (نقل) مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة. ويبين الاطار المفاهيمي أن الالتزام:

- هو واجب أو مسؤولية ليس للكيان المحاسبي القدرة العملية على تجنبها، والالتزام يكون دائما مستحقًا لطرف آخر سواء كان شخص طبيعي أو منشأة أخرى أو مجموعة أشخاص أو مجموعة كيانات أو المجتمع ككل. وليس من الضرورة أن يكون ذلك الطرف معروفا أو محددا بعينه.
- قد ينشأ الالتزام عن عقد أو قانون أو ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، أو قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياستها المعلنة وتسمى عندها الالتزامات الاستنتاجية.
- **يتطلب الالتزام نقل أو تحويل مورد اقتصادي:** يتضمن تعريف الالتزام انه يتطلب نقل مورد اقتصادي للغير، ولتحقيق ذلك فإن الالتزام يجب أن يكون قادر أو يمكنه أن يتطلب تحويل مورد اقتصادي لطرف آخر، وليس بالضرورة أن تكون تلك الإمكانية مؤكدة أو حتى مرجحة الحدوث، لكن يكفي فقط أن يكون الالتزام موجودا وأن يتوفر على ما يشير إلى أنه يتطلب نقل مورد اقتصادي للغير، ويمكن أن يستوفي الالتزام التعريف السابق حتى لو كانت احتمالية تحويل أو نقل الورد الاقتصادي منخفضة، وعليه هناك التزامات يعترف بها بالقوائم المالية وأخرى يجب الإفصاح عنها فقط وبالتالي فهي موجودة.

ومن الأمثلة على هذه الالتزامات ما يلي:

-التزام بدفع نقدية، مثل ذمم دائنة أو مصاريف مستحقة الدفع وغيرها.

-التزامات لتسليم بضاعة أو تقديم خدمات، مثل إيرادات مقبوضة مقدما.

-التزامات لتبادل موارد اقتصادية من طرف أخر وكون شروطها غير إيجابية للكيان المحاسبي بتاريخ إعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلا اليورو/ الدولار بسعر محدد فإذا انخفض سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد ستنخفض أي تصبح له قيمة سالبة ويحقق العقد خسارة تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة" ضمن الالتزامات.

-**الالتزام الحالي نتيجة حدث سابق:** ينشأ الالتزام الحالي كنتيجة لأحداث سابقة إذا حصلت الكيانات المحاسبية على المنافع الاقتصادية، مثل شراء بضاعة أو الحصول على خدمات، مما ينتج عنه اضطرار الكيان المحاسبي إلى نقل مورد اقتصادي (دفع نقدية مثلا) للغير، بحيث لم يكن على الكيان المحاسبي نقله لولا ذلك (أي لولا حصول الكيان المحاسبي على منافع أو اتخاذها إجراء نتج عنه نشوء التزام لنقل مورد اقتصادي للغير).

- حقوق الملكية:

حقوق الملكية هي الحصة المتبقية في أصول الكيان المحاسبي بعد طرح كافة الالتزامات ويطلق عليها صافي الأصول. أي أن:**حقوق الملكية = الأصول – الالتزامات**

ان حقوق الملكية هي الاستخدامات على الكيان المحاسبي والتي لا تمثل التزامات، وتنشأ حقوق الملكية أما بموجب عقد أو تشريع أو أية وسيلة أخرى، ففي شركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والاحتياطات التي تمثل تسويات

الحفاظ على رأس المال والتي يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها.

يتم تكوين الاحتياطات أحيانا بناءا على تشريع او قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنيه حماية إضافية من آثار الخسائر، كما أن هناك احتياطات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الاحتياطات. إن وجود وحجم هذه الاحتياطات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الاحتياطات يعتبر حجزا للأرباح وليس مصروفات.

-الدخل:

الدخل هوالزيادة في الأصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الايراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وربح حق الامتياز والايجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

المصروفات :

المصروفات هي النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي إلى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين (لا تعتبر توزيعات الأرباح ضمن مصروفات).

تعتبر بنود الدخل والمصروفات من عناصر القوائم المالية التي تعبر عن وتقيس أداء الكيان المحاسبي، ولا تقل أهمية المعلومات حول بنود الدخل والمصاريف عن أهمية المعلومات حول الأصول والالتزامات.

5.1. الفصل الخامس: الاعتراف وإلغاء الاعتراف الاعتراف:

سيتم تناولهما كما يلي:

1.5.1. الاعتراف:

الاعتراف هو عملية تسجيل وادراج بند ما من خلال ملغ نقدي في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي (الدخل الشامل) للبنود التي تستوفي تعريف أحد عناصر البيانات المالية والتي تشمل الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وتسمى القيمة التي يعترف بها لأي أصل أو التزام أو حق ملكية بالقيمة المسجلة (المدرجة) ، ويتم عرض بنود القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة وقابلة للمقارنة.

يعتبر الاعتراف مناسبا إذا كان يؤدي إلى تقديم معلومات ملاءمة حول بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، وإن يمثل الاعتراف بصدق تلك البنود، لأن الهدف هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الاخرين.

تتضمن شروط الاعتراف في القوائم المالية ما يلي:

- يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي (تحقق) تعريف الأصل، الالتزام، وحق الملكية في قائمة المركز المالي. وأيضا يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الدخل والمصروف في قائمة الأداء المالي (قائمة الدخل الشامل). وعلى أي حال ليس كافة البنود التي تستوفي شروط الاعتراف يعترف بها.

- أن يؤدي الاعتراف إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات تتصف بخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق.

ومن منظور الإطار المفاهيمي فإن عدم الاعتراف ببند من بنود القوائم المالية انطبقت عليه شروط الاعتراف يجعل قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي، أقل اكتمال وقد يؤدي ذلك إلى استبعاد معلومات مالية مفيدة من القوائم المالية.

ومن جانب أخر قد يؤدي الاعتراف ببعض بنود القوائم المالية التي تستوفي شروط الاعتراف إلى عدم تقديم معلومات أي تتصف ب(الملائمة والتمثيل الصادق) لمستخدمي المعلومات. ومن الأمثلة على ان عملية الاعتراف قد لا تؤدي دائما إلى تقديم معلومات **ملائمة** ما يلي:

- وجود حالة عدم التأكد من الأصل او الالتزام.
- احتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر أو الوارد متدنية.

وحتى إذا توفرت خاصية الملاءمة عند الاعتراف بأحد بنود القوائم المالية، فإن الاعتراف بتلك البنود يجب أن يحقق التمثيل الصادق والتي قد لا تتأثر بما لي:

- عدم التأكد في عملية القياس.
- عدم الاتساق في الاعتراف (عدم المطابقة)
- متطلبات العرض والافصاح.

تتأثر عملية الاعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الاعتراف بالأصل والالتزام إذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الاعتراف ستكون على الأرجح تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.

2.5.1. الغاء الاعتراف:

الغاء الاعتراف هي عملية استبعاد كل أو جزء من الأصل أو الالتزام المعترف به من قائمة المركز الملي. ويتم ذلك عادة عندما لم يعد يستوفي البند المعترف به تعريف الأصل او الالتزام وكما يلي:

- الغاء الاعتراف بالأصل يتم عندما يفقد الكيان المحاسبي السيطرة على كل أو جزء من الأصل المعترف به.
- الغاء الاعتراف بالالتزام يتم عندما لم يعد على الكيان المحاسبي التزام حالي لكل او جزء من الالتزامات المعترف به.

6.1. الفصل السادس: القياس

يتم القياس وفق أحد أسس القياس الآتية:

1.6.1.أساس التكلفة التاريخية:

توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئيا) من سعر المعاملة او حدث أخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه. والتكلفة التاريخية للأصول تنخفض إذا حدث تدني في قيمتها، أما التكلفة التاريخية للالتزامات تزداد إذا أصبحت محملة بالأعباء ومن طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والالتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المطفأة (راجع معيار IFRS9)

2.6.1. أساس القيمة الجارية:

القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس.

يتضمن أساس القيمة الجارية ما يلي:

- **القيمة العادلة:** هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لنقل (تسديد) التزام في عملية اعتيادية بين المشاركين بالسوق بتاريخ القياس. وتعكس القيمة العادلة التوقعات الحالية للمشاركين بالسوق حول مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية، ويمكن الحصول على القيمة العادلة مباشرة من سوق نشط وفي حالات أخرى يتم تحديد العادلة باستخدام أساليب قياس أخرى، مثل الأساليب المعتمدة على التدفقات النقدية المتوقعة.

- **القيمة من الاستعمال وقيمة الاستيفاء:** حيث أن القيمة من الاستعمال هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الاقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه. وقيمة الاستيفاء هي القيمة الحالية للنقد والموارد الاقتصادية الأخرى والمتوقع أن يلتزم الكيان المحاسبي بها للوفاء بالالتزام.

- **التكلفة الجارية:**التكلفة الجارية هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملاء الشراء) للحصول على أصل مكافئ بتاريخ القياس. والتكلفة الجارية للالتزام هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على التزام مكافئ مطروحا منها تكاليف العملية (مصاريف وعمولات الحصول على الالتزام) بتاريخ القياس.

7.1. الفصل السابع: العرض والافصاح:

يمكن النظر الى العرض والافصاح من ناحيتين كما يلي:

1.7.1. العرض والافصاح كوسيلة لتوصيل المعلومات:

يقوم الكيان المحاسبي معد التقرير بتوصيل المعلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية.

يؤدي التوصيل الفعال للمعلومات من خلال القوائم المالية إلى جعل تلك المعلومات أكثر ملائمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للأصول والالتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف. كما يؤدي ذلك إلى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية. ويتطلب التوصيل الفعال للمعلومات في القوائم المالية ما يلي:

- التركيز على أهداف ومبادئ العرض والافصاح بدلا من التركيز على القواعد
- تصنيف المعلومات بطريقة تجمع العناصر المتشابهة وتفصل بين العناصر المختلفة.
- تجميع المعلومات بطريقة لا يتم حجبها إما بالتفاصيل غير الضرورية أو بالتجميع المفرط.

ويتم الأخذ بالاعتبار محدد التكلفة عند اتخاذ قرار حول العرض والافصاح للمعلومات، كما أنه من المهم الأخذ بالاعتبار فيما إذا كانت الفوائد المقدمة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تقديم معلومات معينة أو الكشف عنها من المحتمل أن تبرر تكاليف تقديم تلك المعلومات واستخدامها.

2.7.1.أهداف ومبادئ العرض والافصاح:

لتسهيل التوصيل الفعال للمعلومات في القوائم المالية، وعند تطوير متطلبات العرض والافصاح في المعايير، يلزم وجود توازن بين:

- إعطاء الكيانات المرونة في تقديم المعلومات الملاءمة التي تمثل بشكل صادق أصول الكيان المحاسبي والتزاماتها وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصروفات.
- الحاجة إلى المعلومات التي تتصف بقابلية المقارنة من فترة لفترة أخرى لنفس الكيان المحاسبي، وبين الكيان المحاسبي والمنشآت الأخرى.

يتطلب العرض والافصاح الشروط التالية:

- **التصنيف:** التصنيف هو فرز الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والافصاح. تتضمن هذه الخصائص– على سبيل المثال لا الحصر– طبيعة العنصر ودوره (او وظيفته) في أنشطة الأعمال التي تقوم بها الكيان المحاسبي وكيفية قياسها. يمكن أن يؤدي تصنيف (الأصول أو الالتزامات او حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات) غير المتشابهة او المختلفة وتجميعها معا إلى إخفاء المعلومات الملاءمة والحد من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد لا يوفر تمثيلا صادقا لما يجب تمثيله.

- **المقاصة:** تحدث المقاصة عندما يعترف الكيان المحاسبي ويقيس أصل والتزام بشكل منفصل كحسابات مستقلة ولكن يتم عرض صافي رصيد الحاسبين من خلال طرح القيمة الأصغر من الأكبر في قائمة المركز المالي، وتؤدي المقاصة إلى تصنيف البنود غير المتشابهة معا لذلك فهو غير مناسب (علما بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يمنع المقاصة بين أصل والتزام وايراد ومصروف).

- **تصنيف حقوق الملكية** : لتوفير معلومات مفيدة، يكون من الضروري تصنيف بنود حقوق الملكية بشكل منفصل إذا كانت مكوناتها لها صفات مختلفة. أو كانت ناشئة عن متطلبات قانونية مثل الاحتياطي الاجباري للشركات.

- **تصنيف الدخل والمصروفات:** تصنف مكونات الإيرادات والمصروفات بشكل منفصل إذا كانت لهذه المكونات خصائص مختلفة ويتم تحديدها بشكل منفصل. سيكون من المناسب تصنيف هذه المكونات بشكل منفصل إذا كان ذلك سيؤدي إلى تعزيز فائدة المعلومات المالية الناتجة عنها. ويتم عرض بنود الدخل والمصروفات في "قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر" والتي تسمى "قائمة الدخل الشامل".

قائمة الدخل الشامل= الربح والخسارة للفترة+ بنود الدخل الشامل الأخر

- **قائمة الربح او الخسارة:** تعتبر قائمة الربح او الخسارة المصدر الأساسي للمعلومات حول أداء الكيان المحاسبي المالي للفترة المالية أي فترة التقرير. يمكن عرض الربح والخسارة في قائمة مستقلة للربح والخسارة (قائمة الدخل). ومن حيث المبدأ تصنف بنود الدخل والمصروفات ويتم تضمينها ضمن قائمة الربح والخسارة. وتتضمن هذه القائمة مجاميع فرعية واجمالية للربح والخسارة.

- **الدخل الشامل الآخر:** في بعض الحالات الاستثنائية يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية استثناء بعض بنود الدخل والمصاريف الناتجة عن التغير في القيمة الجارية لأصل أو التزام أي ناتجة عن أرباح أو خسائر التقييم من قائمة الربح والخسارة والاعتراف بها كبنود دخل شامل آخر (وتظهر كبند ضمن حقوق الملكية). وذلك لتقديم معلومات أكثر ملائمة او ذات تمثيل صادق أكثر ومن الأمثلة على ذلك فائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بموجب معاير المحاسبة الدولي رقم (16) حيث يعترف بفروقات التقييم لتلك الأصول ضمن حقوق الملكية مباشرة وضمن الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل.

8.1. الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم الكيانات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في الكيان المحاسبي. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للكيان المحاسبي المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال.

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال		
من حيث	**المفهوم المالي**	**المفهوم المادي**
1-اكتساب الربح	يكتسب الربح إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم خلال الفترة.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للكيان المحاسبي في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين او مساهمات منهم أثناء الفترة.
2-أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحالي).
3-أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحا مباشرة (مكتسب حيازة) وعند اتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات الكيان المحاسبي وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.
4-رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

محاضرة حول: الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، والتي عرفت حسب المادة الثالثة من القانون المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، على أنها "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"

ويعرف الاطار التصوري للمحاسبة المالية حسب المادة السابعة من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م على أنه "دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار وتأويل". والملاحظ أن نص هذه المادة جاء مبهما وغير واضح، يتحدث عن إعداد وتأويل المعايير المحاسبة، في حين أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر وكذا إطاره التصوري يحدد عن طريق التنظيم وجاء في شكل مواد ضمن القانون 11/07 المؤرخ في نوفمبر 2007م، لذا جاء المرسوم التنفيدي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008م، ليحدد كيفية تطبيق أحكامه لا سيما ما يتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وقد تضمن هذا الأخير ستة عناصر أساسية سنتطرق لها فيما يأتي:

1-هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

حسب المادتين الثانية والثالثة من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى:

1- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

2- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.

3- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

4- يساعد على تطوير المعايير وتحضير الكشوف المالية.

5- يساعد مستعملي المعلومة المالية على تفسير المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المحددة وفق المعايير المحاسبة.

6- يساعد على إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير.

2-الكيان المحاسبي

حدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر مفهوم الكيان المحاسبي على أنه "وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها".

ما يلاحظ هو أن التعريف يميل إلى تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي، كما يعتبر الكيان مستقلا ومتميزا عن الشخص أو أشخاص المساهمين في رؤوس أموالهم الخاصة، ولا تأخذ كشوفه المالية في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.

كما عرفت الرقابة على الكيان بأنها "سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات هذه النشاطات". ويعتبر كيان يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية:

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.
- السلطة على أكثر من خمسين بالمئة من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان أخر.
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

3-مجال التطبيق

حسب المادة الرابعة من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، فإن الكيانات الآتية ملزمة بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من تطبيق المحاسبة المالية الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين.

4- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

لقد نصت المادة السادسة من القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007م، على المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، كما جاء شرحها بالتفصيل من خلال المادة السادسة إلى المادة التاسعة عشر على التوالي من المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، وهي المبادئ المتعارف عليها قديما كاستمرارية الاستغلال، الدورية، وحدة الكيان المحاسبي، وحدة العملة، استقلالية الدورات، الحيطة والحذر، قابلية المقارنة، ديمومة الطرق المحاسبية المستعملة، مبدأ التكلفة التاريخية، عدم إجراء مقاصة بالإضافة إلى ثلاث مبادئ جديدة وهي:

- محاسبة الالتزام أو التعهد: حيث نصت المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية التي ترتبط بها"، أي أن تسجيل العمليات والأحداث

المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة لها لكي تظهر في الكشوف المالية للدورات التي وقعت فيها.

- مبدأ الأهمية النسبية: حيث نصت المادة (11) من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان". وتتوقف أهمية المعلومة إذا كان عدم وجودها أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي الكشوف المالية، وهذا ما يتطلب تطبيق مبدأي التجميع أو الفصل بين العناصر حيث:

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو تقدم منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تنص المادة (18) من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني". أي أن تسجيل أي عنصر من عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات يكون بتحقق شرطين أساسين وهما أن يكون من المحتمل أن تعود من العنصر أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان، وللعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

5- المعايير المحاسبية

المعايير المحاسبية هي"الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية"، وتتمثل المعايير المحاسبية في:

- معايير متعلقة بالأصول.
- معايير متعلقة بالخصوم.

- معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة.
- معايير ذات الصفة الخاصة.

6- الكشوف المالية

الكشوف المالية هي"مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات". وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، ملحق.

وللإشارة فإنه تم التعريف بالكشوف المالية وذكر المعايير المحاسبية ليتم التفصيل فيها وعرضها بصفة مستقلة خارج الإطار التصوري من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008م، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في العدد (19) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25 مارس 2009م.

محاضرة حول: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها P.C.G.A قراءة للقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

1-المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لاسيما المواد 6-10-12-13-15-16-17-18 على مجموع المبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، والتي نوجزها فيما يأتي:

1-1- محاسبة التعهد أو الالتزام Comptabilité d'engagement : تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، أي تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة لها لكي تظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.

1-2- استمرارية الاستغلال أو النشاط la continuité d'exploitation: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم، على افتراض أن المؤسسة مواصلة لنشاطها أي أنها لا ترغب وليس لها النية في التوقف على النشاط، ولا يمارس عليها أي ضغط يجبرها على التوقف عن نشاطها وبالتالي فإنها تقيم عناصر أصولها وخصومها حسب قواعد التقييم المعتادة، أما في حالة التوقف أو عدم الاستمرار فإن تقسيم عناصر الأصول والخصوم يكون بقيمة التصفية التي تختلف عن قيمتها في حالة الاستمرار وبالتالي أثرها سيكون مباشرة على النتيجة.

1-3- الدورية La périodicité: تمتد السنة المالية أو الدورة المحاسبية على مدار 12 شهر التي تغطي السنة المدنية، حيث تنطلق في N/01/01 وتغلق بتاريخ إقفال هو N/12/31.

1-4- استقلالية الدورات Indépendance des exercices: نتيجة كل دورة تكون مستقلة عن الدورات السابقة أو الدورة الآتية، وهذا من خلال تحمل كل دورة لمصاريفها أو أعبائها وعدم تسبيق أو استباق تسجيل النواتج.

1-5- قابلية الفهم: أن تكون المعلومة المالية بسيطة وسهلة الفهم من قبل كل المستعملين.

1-6- الدلالة أو الأهمية النسبية L'importance relative: يجب أن تضم القوائم المالية معلومات ذات دلالة، وتتوقف أهمية المعلومة إذا كان عدم وجوده أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية.

1-7- المصداقية: La fiabilité: يجب أن تكون المعلومة المالية صادقة خالية من الأخطاء لزيادة ثقة مستعمليها على القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة (Image fidèle de l'ETP).

1-8- قابلية المقارنة: Comparabilité: يجب أن تكون المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة في المؤسسة ذاتها عبر الزمن أو مقارنة مؤسسة مع مؤسسات القطاع داخل الوطن أو خارجه.

1-9- التكلفة التاريخية: ينص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فيما يخص النظام المحاسبي المالي الجزء(المادة 112-1 على أنه: "ترتكز طريقة تقسيم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تحوي على ذلك التقييم بالاستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز، القيمة المحينة".

1-10- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: أي أن تسجيل أي عنصر من عناصر القوائم المالية يكون بتحقيق شرطين أساسيين وهما: المنفعة (الميزة) الاقتصادية للأصل، وقابلية للعنصر للتقييم بطريقة صادقة.

1-11- وحدة العملة: تسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

1-12- عدم إجراء مقاصة أو اللامقاصة: Non-compensation: المقاصة هي اختصار أو اختزال عنصر من الأصول مقابل عنصر من الخصوم بالنسبة لحسابات الميزانية أو اختصار/اختزال عنصر من الأعباء مقابل عنصر من النواتج بالنسبة لحسابات التسيير، وهذا غير مسموح به وفقا للنظام المحاسبي والمالي لأنه قد يكون هناك عدم توافق بين العناصر المختصرة/المختزلة من حيث الأهمية والدلالة (هناك مقاصة مسموح بها وهي التي تتم على أسس قانونية أو تعاقدية).

1-13- الحيطة والحذر La Prudence: حيث لا يتم الإقرار بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة والإقرار بالأعباء إذا كانت محتملة دون الإفراط في الحذر والاحتياط لكي لا تفقد المعلومة المالية مصداقيتها.

1-14- ثبات أو ديمومة الطرق المحاسبية المستعملة La permanence des méthodes: إن ثبات الطرق المحاسبية ضروري لإعطاء معلومات نوعية قابلة للمقارنة عبر الزمن.

كانت هذه مجموع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي ضمت المبادئ القديمة إضافة إلى مبادئ جديدة كمبدأ محاسبة الالتزام، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني وكذا مبدأ الدلالة أو الأهمية النسبية.

2-تنظيم مهنة المحاسبية:

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام القواعد التالية:

- المحاسبة بجب أو ينبغي أن يحترم فيها مجموع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

- ينبغي أن تخضع عناصر الأصول والخصوم إلى الجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، حيث أن أي تسجيل محاسبي يتطلب تحريك حسابين على الأقل، حساب مدين وآخر دائن، كما يشترط تساوي المبالغ الدائنة على المبالغ المدينة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، كما يجب تحديد أو الإشارة إلى مصدر كل تسجيل محاسبي.

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة بشكل يضمن المصداقية.

- دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة.

- كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ) ودفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان (مؤسسة). (ملاحظة: أن الكيانات الصغيرة في حالة مسك دفاتر مساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة).

- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول والخصوم، المنتجات والأعباء.

– يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة.

– تنقل في دفتر الجرد الميزانية وجدول حسابات النتائج للكيان خلال فترة زمنية معينة.

– كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عشرة (10) سنوات على الأقل.

– يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش.

– تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة بسيطة تتضمن الايرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

– تتضمن القوائم أو الكشوف المحاسبية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق.

– يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يحدث في الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

– تضبط الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين الماليين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الاقفال.

– يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة.

– يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية، وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية المستعملة، وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى.

– كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا.

– يمكن أن يلجأ الكيان إلى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.

– ترتكز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية والتي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية.

– لا يتم تغير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات التي تضمها القوائم المالية.

– ترتكز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية والتي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موضوعية.

– لا يتم تغير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات التي تضمها القوائم المالية.

محاضرة حول: التثبيتات المالية

التثبيتات المالية هي الأوراق المالية وتقسم عادة الى الأسهم والسندات بالإضافة الى الخيارات والمشتقات المالية. لذا سنعرفها من الناحية المالية ثم محاسبتها في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.

1. الأسهم:

يعرف القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 40 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 السهم على أنه: "مستند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأس مالها".

و بالتالي فالسهم عبارة عن ورقة مالية قابلة للتداول وتعبر عن حق ملكية في رأس مال المؤسسة، وتشكل مجموعة أسهم المؤسسة رأسمالها الاجتماعي و يتم إصدار هذه الأوراق المالية عند تأسيس الشركة، ثم عند زيادة رأس مالها.

يمكن تصنيف الأسهم حسب عدة معايير، وباعتماد معيار الحقوق التي تخولها الأسهم لأصحابها تصنف الأسهم إلى أسهم عادية وأسهم ممتازة.

1.1. الأسهم العادية:

تأتي الأسهم العادية في مقدمة الأوراق المالية التي تتداول في أسواق رأس المال، إذ تمثل هذه الأخيرة الملكية الأصلية في المؤسسة و هي تعد مصدر التمويل الأول للمؤسسات الجديدة كما أنها تشكل المصدر الأساسي للمؤسسات القائمة لاسيما شركات المساهمة. و لأجل التعرف على هذا النوع من الأسهم سنتطرق إلى تعريف السهم العادي ثم استعراض

أهم الأنواع التي يمكن أن يتخذها إضافة إلى مزايا و عيوب اعتماد الأسهم العادية كمصدر للتمويل.

يعرف القانون الجزائري الأسهم العادية في مادته 715 مكرر 42 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 بأنها: "الأسهم التي تمثل اكتتابات وفاء لجزء من رأس مال شركة تجارية"، و بالتالي فإن "السهم العادي مستند ملكية له قيمة اسمية و قيمة دفترية و قيمة سوقية، تتمثل القيمة الاسمية في القيمة المدونة على قسيمة السهم، وعادة ما يكون منصوصا عليها في عقد التأسيس، أما القيمة الدفترية فتتمثل في قيمة حقوق الملكية التي تتضمن الأسهم العادية، الأسهم الممتازة الاحتياطات، الأرباح المحتجزة و علاوة الإصدار مقسومة على عدد الأسهم العادية المصدرة، و أخيرا تتمثل القيمة السوقية في القيمة التي يباع بها السهم في سوق رأس المال و قد تكون القيمة السوقية أكثر أو أقل من القيمة الدفترية.

إضافة إلى هذه القيم هناك القيمة التصفوية التي تمثل حاصل قسمة صافي التصفية (بعد تسديد كامل ديون المؤسسة بما فيها الأسهم الممتازة) على عدد الأسهم العادية.

2.1. الأسهم الممتازة:

تعد الأسهم الممتازة وسيلة هامة للتمويل بالنظر إلى الخصائص التي تتصف بها، و للأسهم الممتازة أنواع عديدة تمنح كل منها ميزات مختلفة للمؤسسة التي تلجأ إلى إصدارها، كما أن لهذه الأسهم بمختلف أنواعها بعض العيوب إذا ما تمت مقارنتها بمصادر أخرى للتمويل.

السهم الممتاز عبارة عن ورقة مالية يعتبر بدوره مستند ملكية له قيمة اسمية و قيمة دفترية و قيمة سوقية إضافة إلى القيمة التصفوية، و تتمثل القيمة الدفترية للسهم الممتاز في القيمة الاسمية و علاوة الإصدار للسهم الممتاز كما تظهر في دفاتر المؤسسة مقسومة على عدد الأسهم الممتازة، و هي تختلف بذلك عن طريقة حساب القيمة الدفترية للأسهم العادية

بحيث لا تدخل الاحتياطات و الأرباح المحتجزة في حساب القيمة الدفترية للأسهم الممتازة و ذلك كون أنه ليس لحملة هذه الأسهم نصيب في هذه المبالغ التي قد تظهر في ميزانية المؤسسة، و لحملة هذا النوع من الأسهم حق الأولوية على حملة الأسهم العادية في الحصول على نصيبهم من الأرباح التي حققتها المؤسسة و قررت الإدارة توزيعها، و يتحدد نصيبهم من الأرباح الموزعة بنسبة ثابتة من القيمة الاسمية للسهم، كما أن لأصحاب هذه الأسهم الأولوية في الحصول على حقهم من أموال التصفية.

2. السندات:

يمثل السند "حق مديونية في الأجل الطويل، يتم إصداره من طرف الدولة أو المؤسسات العامة و الخاصة و يمنح لحامله الحق في الفوائد، و التي تعرف بالكبون و كذا الحق في استرجاع رأس المال المستثمر بعد مدة تتراوح بين 8 إلى 15 سنة في السوق المالية الأوروبية، و بين 20 إلى 40 سنة في السوق المالي للولايات المتحدة الأمريكية"

ويتضح من خلال هذا التعريف أن السند هو عبارة عن ورقة مالية ذات دخل ثابت، غير أنه ظهرت حديثا سندات ذات دخل متغير، كما أنه يعبر عن قرض طويل الأجل يتم إصداره من طرف الدولة أو المؤسسات العامة والخاصة.

كما يمكن تعريف السند على أنه "عقد أو اتفاق بين المؤسسة (المقترض) و المستثمر (المقرض) و بمقتضي هذا الاتفاق يقرض الطرف الثاني مبلغا معينا للطرف الأول الذي يتعهد بدوره برد أصل المبلغ مع فوائد متفق عليها في تواريخ محددة" و قد يكون السند لحامله و بذلك يعد ورقة مالية قابلة للتداول بالبيع أو الشراء أو التنازل، و قد يكون السند مسجلا باسم المستثمر، و يحقق هذا النوع من السندات الحماية لصاحبه ضد السرقة أو التلف إلا أنه غير قابل للتداول كما هو الحال بالنسبة للنوع الأول.

3. محاسبة التثبيتات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري:

التثبيت المالي هو دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، وسند (أسهم وسندات) أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة، وتصنف إلى أربعة أنواع هي:

-**سندات المساهمة:** الأسهم أو حقوق الملكية في الفروع، المؤسسات الزميلة، والمؤسسات المشتركة. ح/26.

-**سندات التجهيزات لنشاط الحافظة:** هي سندات بغرض الاستثمار على المدى الطويل وتحقيق أرباح رأسمالية (محفظة أسهم، محفظة سندات، محفظة مختلطة. ح/273.

-**سندات تجهيز أخرى:** هي سندات بغرض الاستثمار على المدى الطويل وتحقيق أرباح رأسمالية دون تكوين محافظة مالية، وتنقسم إلى:

- الأسهم: تمثل حق الملكية. ح/271.
- السندات: تمثل سند دين. ح/272.

-**سندات التوظيف:** سندات بغرض الاستثمار على المدى القصير. ح/501، ح/509.

1.3. تسجيل التثبيتات المالية لأول مرة:

عند تاريخ دخول التثبيتات المالية تسجل محاسبا بتكلفة شرائها، وهي القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تتضمن أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء بين:

تسجيل التثبيتات المالية بتكلفة الشراء إذا تم شراؤها بمقابل (العملة العادة).

تسجل التثبيتات المالية بقيمتها البيعة إذا تم الحصول عليها دون مقابل (القيمة العادلة).

تسجل التثبيتات المالية بقيمتها البيعية إذا تم الحصول عليها عن طريق التبادل أو تقديمها كحصة مشاركة في مؤسسة معينة.

ملاحظة: مصاريف شراء السندات والتي تتمثل في حقوق التحويل، الأتعاب، العمولات، مصاريف العقود المتعلقة بإجراءات الشراء تدمج ضمن تكلفة شراء السندات وهذا حسب المعالجة المرجعية وفق النظام المحاسبي المالي، لكن توجد معالجة بديلة تتمثل في تسجيلها كأعباء، لذا يجب ذكر الطريقة المحاسبية المطبقة.

2.3. التقييم البعدي للتثبيتات المالية:

تنص المادة 14 من القانون 11/07 على: "تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل..." وبالتالي عند غلق كل دورة محاسبة تقوم المؤسسة بتحديد قيمة هذه التثبيتات المالية عند الجرد وتقارنها مع القيمة المحاسبة الصافية وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإنه:

إذا كانت قيمة الجرد ≤ القيمة المحاسبية: مكسب محتمل لا يسجل محاسبيا

إذا كانت قيمة الجرد ≥ القيمة المحاسبية: خسارة محتملة يسجل التدني(التدهور) على أن قيمة الجرد للتثبيتات المالية هي المبلغ الأكبر بين القيمة العادية (البيعية) وقيمة المنفعة للتثبيتات المالية.

ويتم تسجيل التدني كما يلي:

686		خسائر القيمة للتثبيتات المالية		
	296	خسائر القيمة على المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		

	297	خسائر القيمة على السندات الأخرى المثبتة		
	59	خسائر القيمة على الأصول المالية الجارية		

ملاحظة: يتم استرجاع التدني عن طريق القيد التالي:

296		خسائر القيمة على المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
297		خسائر القيمة على السندات الأخرى المثبتة		
59		خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية		
	786	استرجاع خسائر القيمة للتثبيتات المالية		

3.3. إيرادات التثبيتات المالية:

تتكون من نوعين هما:

-الأرباح: إيرادات سندات الملكية (أسهم وحصص اجتماعية مملوكة)

-الفوائد: إيرادات سندات الدين

-التسجيل المحاسبي للأرباح:

يتم تسجيل الأرباح تاريخ أخذ قرار الجمعية العامة للمؤسسة توزيع الأرباح.

26		الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع		
	761	منتوجات المساهمات		
276		الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة		
	762	عائدات الأصول المالية أسهم قصيرة الأجل		
	763	عائدات الحسابات الدائنة		

-التسجيل المحاسبي للفوائد:

حيث يجب ربط العوائد إلى الدورة التي تخصها (مبدأ استقلالية الدورات)

508		قيم التوظيف المنقولة الأخرى		
	768	منتوجات مالية أخرى والحسابات الدائنة الأخرى		

في نهاية الدورة إذا لم يتم تسديد الفوائد، يتم تعديل الناتج المالي من أجل إظهار الفوائد المكتسبة خلال الدورة فقط بتسجيلها كنواتج تستلم في الحساب ح/468، أما إذا تم دفع كل الفوائد في بداية الدورة فيتم التعديل عن طريق الحساب ح/487 نواتج المقيدة سلفا أو المنتوجات المعاينة سلفا.

محاضرة حول : حساب الاهتلاكات، خسائر القيمة وفروق إعادة التقييم

1-حساب الاهتلاكات:

اهتلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصول، ولحساب وتسجيل اهتلاك أصل معين لابد من توفر العناصر التالية:

- المبلغ القابل للاهتلاك= القيمة الأصلية (قيمة الحصول على الأصل) – القيمة الباقية (القيمة الباقية حسب IFRS هي المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة نفعية الأصل أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه).

- مدة المنفعة (مدة الاستعمال، العمر الانتاجي للأصل) Durée d'artilité: حسب IFRS هي مدة الاستعمال المحددة من طرف المؤسسة أو عدد وحدات الإنتاج التي تنوي المؤسسة الحصول عليها نتيجة استعمالها لهذا الأصل.

- طريقة الاهتلاك: وهناك 4 طرق للاهتلاك ونذكر منها:

* الاهتلاك الخطي أو الثابت: يؤدي إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

* الطريقة التناقصية: تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.

القسط المتناقص= المبلغ القابل للاهتلاك X معدل القسط المتناقص.

معدل القسط المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت X المعامل الجبائي.

حيث: المعامل الجبائي = 1.5 ← من 3 إلى 4 سنوات

2 ← من 5 إلى 6 سنوات

2.5 ← العمر يفوق 6 سنوات

ملاحظة: إذا كان حاصل قسمة القيمة المحاسبية الصافية على عدد السنوات الباقية أكبر من قسط الاهتلاك المحسوب نتوقف عن تطبيق الطريقة التناقصية ونقسم القيمة المحاسبية المتبقية على السنوات الباقية بالتساوي.

* الطريقة التزايدية: تؤدي إلى عبء متزايد وتباين على المدة النفعية للأصل.

$$\text{القسط المتزايد} = \text{القيمة الأصلية } X \frac{\text{العمر المنقضي}}{\frac{1+N^2}{2}}$$

حيث N = العمر الإنتاجي

ملاحظة: نتوقف عن تطبيق الطريقةالتزايدية إذا كانت نتيجة العملية التالية أقل أو تساوي البسط

* طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المتوقع من الأصل

قسط وحدات الانتاج = (القيمة الأصلية – القيمة الباقية) X

عدد للوحدات المنتجة الفعلية

عدد الوحدات المنتجة المقدرة الإجمالي

ملاحظات:

1- عند نهاية مدة النفعية للأصل نميز ثلاث حالات:

- خروج الأصل من الدورة الاستغلالية والتخلص منه يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

281	21	اهتلاك التثبيتات العينية التثبيتات العينية	مجموع الاهتلاكات	التكلفة التارخية

- خروج الأصل من الدورة الاستغلالية والاحتفاظ به في المخزن يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

281	21	اهتلاك التثبيتات العينية التثبيتات العينية	مجموع الاهتلاكات-1	التكلفة التارخية-1

- إعادة تقييم الأصل والاستمرار في استغلاله يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

21	105	التثبيتات العينية فارق اعادة تقييم التثبيتات العينية	القيمة العادلة	القيمة العادلة

2-التنازل عن التثبيتات العينية أو خروج التثبيتات العينية من ذمة المؤسسة: يمكن أن يكون خروج بعض عناصر التثبيتات العينية اختياري أو إجباري [(تنازل، هبة،

مصادرة، هدم، سرقة)] ومهما يكن سبب الخروج يجب أن يكون موضع تسجيل محاسبي وتحديد نتيجته وذلك كالآتي:

- اتمام قسط اهتلاك سنة التنازل:

681		مخصصات الاهتلاك، مؤونات خسائر القيمة للاصول غير الجارية		
	281	اهتلاك التثبيتات العينية.		

- تسجيل ربح أو خسارة التنازل واخراج التثبيت العيني:

*تسجيل ربح التنازل

5		النقديات	سعر التنازل	
281		اهتلاك التثبيتات العينية	الاهتلاك	
		التثبيتات العينية	المتراكم	
	21	فائض القيمة الناتج عن		التكلفة التارخية
	752	التنازل عن أصول مثبتة غير مالية		ربح التنازل

*تسجيل خسارة التنازل

5		النقديات	سعر التنازل	
281		اهتلاك التثبيتات العينية	الاهتلاك	
652		ناقص القيمة الناتج عن	المتراكم	خسارة التنازل
		التنازل عن أصول مثبتة غير		
	21	مالية		التكلفة التارخية
		التثبيتات العينية		

2- قياس خسائر القيمة: قبل القيام بعملية إعادة التقييم على كل مؤسسة أن تقوم في نهاية الدورة المالية بإثبات أي تدهور حاصل في قيمة أصولها وذلك على أساس الخطوات التالية:

- تقديم مؤشرات داخلية وخارجية إضافية لتدهور قيم أصولها [(تدهور طبيعي للأصل، توقف عن الاستعمال) (هبوط قيمة الأصل في السوق، تقادم تكنولوجي أو تغير قانوني)].

- قيام المؤسسة باختبارات سنوية حول تدهور قيمة الأصول.

- تحديد قيمة منفعة الأصل عن طريق تحديد التدفقات الخزينة ومعدل التحديث.

- تحديد الوحدات المنتجة لسيولة الخزينة (Unités génératrices de trésorerie) وهي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصل التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة المتأتية من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وهذا لتحديد قيمة منفعة الأصل بالنسبة للأصول التي لا تتولد عنها سيولة خزينة بشكل مباشر.

- حساب القيمة القابلة للتحصيل هي المبلغ الأكبر بين المبلغين: مبلغ القيمة العادلة الصافية (ثمن البيع الصافي) من مصاريف التنازل عن الأصل ومبلغ قيمة منفعة الأصل وهي القيمة الحالية لتدفقات الخزينة المستقبلية الداخلة المنتظرة من استخدامها والتدفقات الخارجة المتنازل عنها أو التخلص منه في نهاية مدة منفعته.

أما الخسارة في قيمة الأصل فهي الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للتحصيل ليكون التسجيل كما يلي:

681		المخصصات والاهتلاكات والمؤونات	xxxx	
		وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		xxxx
	291	خسائر القيمة على تثبيتات عينية		

أما في حالة الاسترجاع فيكون القيد التالي:

291		خسائر القيمة على تثبيتات عينية	xxxx	
	781	استرجاعات الاستهلاك عن خسائر		xxxx
		القيمة والمؤونات والأصول غير الجارية		

ملاحظة:

– في حالة عدم وجود سعر بيع صافي (القيمة العادلة) فإن القيمة القابلة للتحصيل تقدر على أساس القيمة النفعية أو قيمة منفعة الأصل.

– في حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة مباشرة فإن القيمة النفعية للأصل تحدد على أساس الوحدات المنتجة لسيولة الخزينة U G T.

3– حساب فروق إعادة التقييم:

تقيم الأصول العينية لأول مرة بالتكلفة التاريخية، كما تقيم فيما بعد بطريقتين هما التكلفة وإعادة التقييم.

- **طريقة التكلفة:**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل وفق هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التارخية – مجموع الاهتلاكات – خسائر القيمة.

- **طريقة إعادة التقييم:**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيمة المستقبلية.

يشترط في تطبيق طريقة إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصداقية، كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة إلى أخرى بصفة منتظمة على جميع الأصول الثابتة العينية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، وكلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل، ويتم إظهار الأصول المعاد تقييمها في الميزانية بالقيمة العادلة لتلغي بذلك القيمة الأصلية ومجموع الاهتلاكات ويسجل الفارق الموجب (السالب) دائن (مدين) في الحساب 105: فارق إعادة تقييم التثبيتات.

21 281		التثبيتات العينية اهتلاكات التثبيتات العينية	القيمة العادلة £الاهتلاكات المتراكمة	
	21 105	التثبيتات العينية فارق إعادة تقييم التثبيتات فرق اعادة تقييم موجب		القيمة الأصلية الفارق
21 281 105		التثبيتات العينية اهتلاكات التثبيتات العينية	القيمة العادلة £الاهتلاكات المتراكمة	
	21	فارق إعادة تقييم التثبيتات التثبيتات العينية فرق اعادة تقييم سالب		الفارق القيمة الأصلية

محاضرة حول: الأخطاء وأعمال الغش

جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (200) أن التدقيق يهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد وتعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش من بين الأمور المثيرة للجدل في أدبيات التدقيق لذا سنتطرق إلى مفهوم الخطأ، الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها.

1. الأخطاء: أشار المعيار الدولي 240 إلى أن الخطأ يعني تحريفات غبر مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معاجلتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعلقة بالقياس والاعتراف أو التصنيف، العرض والإفصاح.

كما عرفه نفس المعيار على أنه: تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب عمدا أو بناء على تصميم مسبق.

ونميز نوعين هما:

1.1. أخطاء السهو: وهي الأخطاء التي تقع سهوا والتي يتم اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية من طرف مصلحة محاسبة المؤسسة أو مصلحة التدقيق الداخلي وذلك عن طريق مقاربة الحسابات، تحليل ومراجعة الحسابات ونذكر منها:

- تسجيل عملية باليومية وترحيل دون آخر لدفتر الأستاذ، أو ترحيل بصورة معاكسة.
- عدم ترحيل بعض العمليات أو عدم ترحيل المجموع الصحيح إلى الحساب المعني.
- تسجيل مبالغ خاطئة، أو تسجيل تسويات قبل حدوثها (الخلط بين العملاء) ويتبين من ذلك أن بعض الأخطاء سوف تظهر بصفة تلقائية عن طريق نظرية القيد المزدوج وتحليل الفروق بين أرصفة الحسابات والميزان قبل الجرد وبعده.

فغالبا ما يرشدنا الفرق إلى مصدر الخطأ، فإذا كان الفرق يقبل القسمة على 09 فعندئذ يكون الخطأ إما كتابة مبلغ بطريقة عكسية (2175-2157) أو وضع العلامة العشرية بطريقة غير صحيحة.

2.1. أخطاء الارتكاب: هي الأخطاء التي يرتكبها المحاسب ليس سهوا أو نسيانا وإنما بسبب عدم تأهيله وعدم اتقانه حكمة في المبادئ والتقنيات المحاسبة: وهي أخطاء يصعب اكتشافها كما تتطلب فحص دقيقة، ونذكر منها:

- الخطأ في تصنيف الأعباء (الاستغلال، خارج الاستغلال، رأسمالية...)
- الخطأ في تصنيف العمليات: شراء، إيجار...
- إهمال تسجيل بعض العمليات: إغفال تسجيل بضاعة لم تستلم...
- الخطأ في عمليات التقييم: حساب الاهتلاكات، الأوعية الضريبية، القوائم، تقييم المخزونات.
- إدراج مبالغ وهمية عن طريقة الخطأ أو حذف مبالغ صحيحة.

والجدير بالذكر أن إدارة المؤسسة مسؤولة عن كشف الأخطاء وتصحيحها وعرض القوائم المالية بصورة صحيحة، وليس من وظيفة المدقق (الخارجي) إعداد القوائم المالية بل يجب أن تعرض عليها بصورة صحيحة. أما إذا اكتشف المدقق أي خطأ عند قيامه بعملية تدقيق حسابات المؤسسة، فعادة ما يقوم بجمع الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم كشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف كبير لكل قيد تصحيح. ويقدم إلى المحاسب المسؤول عن الخطأ لتفاديه مستقبلا.

2. أعمال الغش: أشار المعيار الدولي رقم 240 إلى أن الغش يعني "فعلا مقصودا" من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين وأطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة او غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية. وتتضمن الأعمال التالية:

- التلاعب والتزوير أو تعديل السجلات والمستندات.
- اختلاس الأصول وطمس أثر المعاملات الخاصة بها من السجلات.
- تسجيل معاملات وهمية.
- تعمد سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

وللغش أنواع متعددة نذكرها في ما يأتي:

1.2. غش واحتيال العاملين الموظفين: وهو مجموع الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة السرقات ولإظهارها في صورة صحيحة، وهذا النوع يمكن الحد منه من خلال قيام الإدارة بتقوية نظام الرقابة الداخلية بعد قيام المدقق بتقسيمها وتحديد نقاط الضعف بها.

2.2. غش واحتيال الإدارة: ويتم هذا النوع من قبل الإدارة العليا وهو أخطر أنواع الغش لأنه يحدث حتى في وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويتم عن طريق التلاعب بالحسابات لتحقيق ربح صوري وإظهار أداء جيد للمؤسسة وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية (مساهمين، مقرضين، مستثمرين)، تهدف الإدارة من وراء ذلك إلى:

- تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية لغرض إغراء المستثمرين لشراء أسهم هذه الشركة.
- تخفيض الأرباح لغرض الاستيلاء على الشركة وثراء أسهمها بأقل الأسعار أو تكوين احتياطات سرية، التهرب من الضرائب.
- دعم المركز المالي للمؤسسة بهدف الحصول على قروض، أو بيعها بقيمة مرتفعة.

3. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش:

من المعلوم أن حاجة مستخدمي التقارير هي التي تعطي مهمة تدقيق الحسابات أهميتها، وهي التي تحدد قيمتها عن طريق ما تضيفه من ثقة إلى نفوس المستخدمين، لذا فإن تطور حاجات مستخدمي التقارير انعكست على وظيفة التدقيق وأهدافها، لقد كان

اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش هو الهدف الاساسي للتدقيق في مراحله الأولى فقد كان المدقق مسؤولا عن ذلك من خلال تدقيق كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وقد كان ذلك ممكنا نظرا لصغر حجم المؤسسات وقلة عملياتها وبساطتها، لكن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة ومحدودية مسؤولية المساهمين كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية مهمة التدقيق كونها أداة الرقابة المهنة التي تطمئن المساهمين على مدى شرعية وصدق الحسابات أين أصبح ابداء الرأي حوله صدق وشرعية الحسابات الهدف المباشر للتدقيق وليس اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش حيث بدأ المدقق يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحول التدقيق من الشمولية إلى تدقيق اختياري يقوم على فحص عينة من الحسابات والعمليات يفترض أنها تمثل مجموع الحسابات أحسن تمثيل لذا فقد نتج جدل كبير حول مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش، وقد أجريت عدة دراسات حول ذلك غير أنها خلصت إلى أنه ينبغي على المدققين أن:

- يكتشفوا كل حالات الغش الهامة.
- ينفذوا عملية التدقيق بأسلوب يؤذي إلى اكتشاف كل حالات الخطأ والغش.
- يتحملوا مسؤوليات أكبر لاكتشاف الخطأ والغش نظرا لأن مستخدمي التقارير يتوقعون منهم استكشاف كل حالات الخطأ والغش أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

وتوجد دوافع متعددة لتحميل المدقق مسؤولية أكبر من اكتشاف الأخطاء والغش نذكر منها:

- تحميل المدقق لمسؤولية أكبر يمكن الجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حال فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
- تحميل المدقق لهذه المسؤولية يزيد من الثقة في التقارير المالية للمؤسسات الخاضعة لعمليات التدقيق والمصادقة عليها من طرفه.

في الأخير ينبغي على المدقق اتباع أسلوب الشك المهني مدركا احتمال وجود الأخطاء أو أعمال الغش، وحالة الشك لابد من تقصي الحقيقة، وعند إثبات الخطأ أو الغش ومدى أثره على صحة القوائم المالية عليه إما إبلاغ الأطراف المعنية (الإدارة، مستخدمي القوائم المالية، تقارير المراجعة، الجهات الرسمية) أو الانسحاب عن عملية التدقيق في حال عدم قيام المؤسسة بإجراء التعديلات المطلوبة منها والمتعلقة بالخطأ والغش أو تورط الإدارة في أعمال الغش والذي يؤثر بشكل كبير على مصداقية قوائمها المالية.

- **تصحيح الأخطاء المحاسبية:** عندما يقع خطأ في اليومية فإنه نستعمل طريقتان لتصحيحه:

1- طريقة القيد العكسي: وتعني إجراء قيد عكسي للقيد الخاطئ في مرحلة أولى ثم إجراء القيد الصحيح في مرحلة ثانية.

2- طريقة المتمم إلى الصفر: ويعني المتمم إلى الصفر ذلك المبلغ الذي إذا أضيف إلى المبلغ الخاطئ كان الناتج صفر، فمثلا المتمم إلى الصفر من العدد 120 هو 1880 مصحوبا بالإشارة (-) توضع فوق العدد الصحيح 1 من اليسار، بحيث عندما يحدث الخطأ نعيد كتابة القيد الخاطئ مرة أخرى ولكن بقيمة المتمم إلى صفر فيحصل أن تلقي المبالغ بعضها، وفي مرحلة أخرى نجري نفس القيد مرة أخرى ولكن بالمبلغ الصحيح.

مثال: قبلت المؤسسة (x) شيكا من الزبون (A) بقيمة 343 دج لكن المحاسب سجل القيد التالي:

512		الحسابات البنكية	334	
	411	الزبائن		334
		شيك من الزبون (A)		

ولتصحيح هدا الخطأ لدينا طريقتين:

- طريقة القيد العكسي:

411		الزبائن	334	
	512	الحسابات البنكية		334
512		الخسارة البنكية	343	
	411	الزبائن		343
		تسجيل القيد الصحيح		

- طريقة المتمم إلى الصفر:

512		الحسابات البنكية	1666-	
	411	الزبائن		1666-
		الغاء تسجيل المحاسب		
512		الحسابات البنكية	343	
	411	الزبائن		343
		تسجيل القيد الصحيح		

<u>ملاحظة:</u>

بإجراء مقارنة بسيطة نجد أن طريقة القيد العكسي تؤدي إلى تضخيم المبالغ بينما تؤدي طريقة المتمم إلى الصفر إلى تفسير ما قامت به المؤسسة ولا تضخم المبالغ.

محاضرة حول تسويات نهاية السنة

تمتد الدورة المحاسبة من N/01/01 إلى N/12/31، لذا ينص مبدأ استقلالية الدورات على أن تكون كل نتيجة للسنة المالية مستقلة عن نتيجة السنة المالية التي سبقتها أو تليها، ولتحديد ذلك ينبغي أن تقيد فيها المعاملات والأحداث الخاصة بها دون إدراج ما ساواها

1. تسوية تتعلق بالأعباء والمنتوجات:

نميز حالتين أعباء ومنتوجات الدورة الحالية والمستقبلية

1.1. أعباء ومنتجات تخص الدورة الحالية (الجارية):

نذكر منها عل سبيل المثال لا الحصر:

- الأعباء المستحقة: هناك أعباء يتم استهلاكها خلال السنة المالية الجارية ولا يمكن وصول فواتيرها عند نهاية السنة، ولكن يجب تسجيلها في السنة المالية الجارية التي وقع فيها الحدث المنشئ للكتابة أو التسجيل المحاسبي. ومن أمثلة عن ذلك:
- استهلاك الغاز والكهرباء للثلاثي الرابع، استهلاك الماء.
- الهاتف (6eme bimester) الإيجار (الثلاثي الرابع أو لشهر ديسمبر)، الضرائب والرسوم، فوائد القروض... الخ.

مثال: في الـ N/12/31 أحصت المؤسسة الأعباء التالية:

- استهلاك الكهرباء والغاز للثلاثي الرابع: 35000 دج

607		المشتريات غير المخزنة	35000	
	408	موردون: فواتير لم تستلم		35000
		استهلاك الكهرباء والغاز للثلاثي الرابع		

- فوائد القروض 6800 دج

661		أعباء الفوائد	6800	
	168	فوائد مستحقة		6800
		فوائد القروض		

- المنتجات المنتظرة:

يجب تسجيل المنتجات عند تحققها في نهاية الدورة حتى وإن لم يتم تحصلها.

مثال:

في نهاية الدورة N لم تتم إعداد فاتورة بضاعة تم تسليمها للزبون، حيث أن مبلغها خارج الرسم هو 200000 دج.

418		المنتوجات التي لم تعد فواتيرها	200000	
	700	بعد فوائد مبيعات بضاعة		200000
		فوائد القروض		

2.1. أعباء ومنتوجات تخص الدورة المستقبلة:

نذكر منها عل سبيل المثال لا الحصر:

– الأعباء المسجلة مسبقا: خلال الدورة الحالية قد تقوم المؤسسة بتسديد أعباء جزء منها أو كلها يخص الدورة أو الدورات اللاحقة. وبالتالي في نهاية الدورة الحالية عليها ان تقوم بالتسوية التالية لفص أعباء الدورة الحالية عن الدورة أو الدورات اللاحقة:

486		الأعباء المسجلة سلفا	xxxx	
	6xx	المصروف المعني		xxxx
		تحويل اعباء الدورات المستقبلية		

مثال: في N/04/01 قامت المؤسسة بتمديد تأمين السيارات يغطي سنة كاملة، بشيك بنكي بمبلغ 6000دج، وقد سجل المحاسب القيد التالي:

616		مصاريف التامينات	6000	
	512	الحسابت الجارية البنكية		6000
		تسجيل شيك التامينات		

$4500 = \frac{9}{12} \times 6000$ ،(N) 9 أشهر

6000 ---> 12 دج

$1500 = \frac{3}{12} \times$ ،(N+1) 3 أشهر

نلاحظ من التسجيل المحاسبي أن:

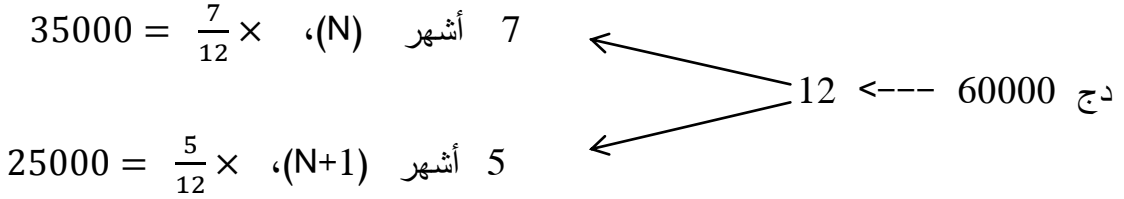
وعليه يجب في 31 ديسمبر من السنة الحالية تسجيل التسوية التالية:

486		الأعباء المسجلة سلفا	1500	
	616	مصاريف التأمينات		1500
		تحويل أعباء الدورة (N+1)		

- المنتوجات المقيدة سلفا: هناك بعض المنتوجات التي تسجل في الدورة الحالية لكن جزء منها أو كلها يخص الدورة أو الدورات اللاحقة.

مثال: في N/06/01 قامت المؤسسة (N) بتأجير مخزن لها إلى الغير بإيجار بسيط لمدة سنة بمبلغ 5000 دج /للشهر، يسدد المبلغ كله عند امضاء عقد الايجار بشيك بنكي. وقد سجل المحاسب القيد التالي:

512		الحسابات البنكية الجارية	60000	
	706	تقديم خدمات أحرى		6000
		تسجيل الشيك البنكي		



نلاحظ من التسجيل المحاسبي أن:

وعليه يجب في 31 ديسمبر من السنة الحالية تسجيل التسوية التالية:

706		تقديم الخدمات الاخرى	25000	
	616	منتوجات مقيدة سلفا		25000
		تحويل منتوجات الدورة (N+1)		

2. تسويات تتعلق بالمخزونات

ونميز الحالات التالية:

1.2. الفواتير: قد يحدث أن تستلم المؤسسة المخزونات غير مرفقة بفواتيرها ويتأخر استلامها في نهاية السنة، لذا على المؤسسة تسجيل التسوية التالية:

38		مشتريات	xxxx	
	408	الموردون: فواتير لم تسلم		xxxx
		تسوية الحساب 38		

2.2. المخزون لدى الغير: قد يحدث أن تستلم المؤسسة فاتورة المخزونات غير أنه يتأخر استلام المخزونات في نهاية السنة لذا على المؤسسة تسجيل التسوية التالية:

37		مخزون لدى الغير	xxxx	
	38	مشتريات		xxxx
		تسوية الحساب 38		

3.2. تسويات الجرد: في نهاية السنة وعند إجراء الجرد المادي للمخزونات يمكن أن نحصل على فروقات مبررة وفروقات غير مبررة والفروقات المبررة الناتجة عن أخطاء السهو تعالج بتمرير الكتابات الناقصة أما الفروقات غير المبررة فنميز حالتين:

الفروق الموجبة: الجرد المادي ≤ الرصيد المحاسبي

3		حسابات المخزونات	xxxx	
	757	منتوجات استثنائية على عمليات التسيير		xxxx
		تسجيل فروق الجرد الموجبة		

الفروق السالبة: الجرد المادي ≥ الرصيد المحاسبي

657	3	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري حسابات المخزونات تسجيل فروق الجرد الموجبة	xxxx	xxxx

4.2. الحسومات المتحصل عليها أو الممنوحة:

- **الحسم المتحصل عليه:** قد تحصل المؤسسة على وعد بالحسم من موردها لكن في نهاية السنة لم تحصل على فاتورة الحسم، لذا تقوم بالتسوية التالية:

409	609	الموردون المدينون، التسبيقات على الحساب 3R المحصل عليها والحسابات الدائنة الأخرى. التخفيضات،التنزيلات،الحسومات المتحصل عليها تسجيل الحسم المتحصل عليه	xxxx	xxxx

- **الحسم الممنوح:** قد تمنح المؤسسة بدورها وعد لزبونها بالحسم لكن في نهاية السنة لم تقم له فاتورة الحسم، لذا تقوم المؤسسة بالتسوية التالية:

709	609	التخصصات،التنزيلات،الحسومات الممنوحة الزبائن الدائنون، التسبيقات على الحساب 3R المحصل عليها والحسابات الدائنة الأخرى. تسجيل الحسومات الممنوحة	xxxx	xxxx

3. مخصصات الزبائن المشكوك فيهم والديون المعدومة:

في نهاية الدورة وعند الجرد، قد تظهر على بعض حسابات الذمم أخطار وخسائر محتملة، يمكن تقديرها وتسجيلها في الحساب 49: خسائر الهمة عن حسابات الغير في مقابل الحساب 685 : حصص الاهتلاكات، مخصصات وخسائر القيمة للأحوال الجارية وذلك بجعله مدينا.

كما يوصي النظام المحاسبي المالي الجزائري بفتح الحساب د/416: الزبائن المشكوك فيهم قبل تكوين الخسارة.

مثال: في N/12/31 ، شكلت المؤسسة بحساب الزبائن المشكوك فيهم ما قيمة 60000دج، كما تتوقع تحصيل 40% منه فقط.

416		الزبائن المشكوك فيهم	60000	
	411	الزبائن		60000
685		حصص اهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات	36000	
	4916	خسائر القيمة في حساب الزبائن 60000 × 60% = 36000		36000
		تشكيل خسارة القيمة بنسبة 60%		

كما يجب على المؤسسة تتبع وضعية الزبائن خلال السنوات اللاحقة ومراجعة المخصصات ونميز 3 حالات:

أ- المخصص المسجل غير كاف: هناك زيادة في الخطر وتسجل بنفس الطريقة السابقة.

ب- المخصص المسجل أكبر من الخسارة، وبالتالي هناك استرجاع للمخصص.

مثال: في N+1/12/31 وضعية الزبائن تحسنت، وتتوقع المؤسسة تحصيل 50% من الديون المشكوك فيها لسنة N.

(N) 60000 --> 36000 (40%)

(N+1) 60000 --> 30000 (50%) استرجاع 6000 دج

4916	785	خسائر القيمة في حساب الزبائن استرجاع خسائر القيمة والمخصصات للأصول الجارية استرجاع جزئي لخسارة القيمة	6000	6000

ج- استعمال المخصص: في حالة تحقق الخطر والخسارة، وبالتالي الاستعمال النهائي للمخصص.

مثال: في N+2/03/05 الزبون المشكوك فيه بقيمة 60000 دج (سنة N) والذي كونت له مخصص ب 30000 دج سدد بشك بنكي مبلغ 40000 دج، واعتبر الباقي دين معدوم.

512	416	الحسابات الجارية البنكية الزبائن المشكوك فيهم تسجيل الشيك البنكي	40000	40000
654	416	خسارة الذمم غير قابلة للتحصيل الزبائن المشكوك فيهم	20000	20000

		تسجيل الديون المعدومة		
4916	785	خسائر القيمة في حساب الزبائن استرجاع خسائر القيمة والمخصصات للأصول الجارية استرجاع المخصص المتعلق بالديون المشكوك فيها.	30000	30000

4. مؤونات الأعباء:

تسمح مؤونات الأعباء بالأخذ بعين الاعتبار للأعباء التي ستسجل في السنوات اللاحقة، لكنها تتشكل عبر عدة سنوات.

مثلا: منحة التقاعد: N/12/31 قدرت المؤسسة منحة التقاعد لعمالها ب 2000000 دج، والتي سترتفع في (N+1) إلى 2500000، أما سنة (N+2) فقدرتها ب 1800000.

- التسجيل المحاسبي في N/12/31

681	153	المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية المؤونات لمعاشات والالتزامات المماثلة تكوين مؤونة المعاشات	2000000	2000000

- التسجيل المحاسبي في (N+1)/12/31

681		المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	500000	
	153	المؤونات لمعاشات والالتزامات المماثلة		500000
		زيادة في مؤونة المعاشات		

- التسجيل المحاسبي في (2N+)/12/31

153		المؤونات لمعاشات والالتزامات المماثلة	700000	
	781	زيادة في مؤونة المعاشات		700000
		المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		
		استرجاع مؤونة المعاشات		

5. حالات التقارب للحسابات:

تقوم المؤسسات في الـ31 ديسمبر من السنة بإعداد حالات التقارب ونميز نوعين:

- حالة التقارب للحسابات التي ليس لها رصيد مادي: حيث يتم فيها شرح رصيد الحسابات التي تظهر بميزان المراجعة قبل الجرد وبعده.

- حالة التقارب للحسابات التي لها رصيد مادي: حيث يتم فيها مقاربة الرصيد المحاسبي الى المادي والوصول الى نفس الرصيد بعد الجرد. ومثال ذلك حالة التقارب للحساب البنكي التي نوضحها في مايلي:

مثال : في 31.12.2023 ظهر حساب القرض الشعبي الجزائري في دفاتر المؤسسة(س) بالشكل التالي:

الحساب 512:بنوك الحسابات الجارية

تاريخ التسجيل	بيان العملية	مدين	دائن
	الرصيد القديم 01.12.2023	80000	
03.12.2023	شيك رقم 8500 لأمر المورد عيسى		18000
06.12.2023	شيك رقم 8501 لأمر سونلغاز		12000
07.12.2023	شيك رقم 2705 من طرف الزبون الطاهر	45000	
10.12.2023	تحويل مبلغ من الصندوق الى البنك	30000	
15.12.2023	شيك رقم 8502 لأمر المورد أحمد		25000
17.12.2023	شيك رقم 8503 لأمر مصلحة الضرائب		15000
18.12.2023	شيك رقم 8504 لأمر ديوان الترقية العقارية		6000
24.12.2023	شيك رقم 6500 من طرف الزبون أحمد	850000	
25.12.2023	شيك رقم 8505 لتمويل الصندوق		22000
27.12.2023	شيك رقم 8506 لأمر مؤسسة الشهاب		16000
29.12.2023	شيك رقم 8507 لأمر الموظف سامي		1600
31.12.2023	شيك رقم 1857 من مؤسسة السعادة	140000	
	مجموع الحركات	**1145000**	**115600**
	الرصيد الجديد 31.12.2023		**1029400**

ومن جهة أخرى أرسل القرض الشعبي الجزائري كشف حساب المؤسسة(س) بالشكل التالي:

كشف حساب المؤسسة (س) 2023/12/01-2023/12/31:

تاريخ العملية	بيان العملية	مدين	دائن
	الرصيد القديم 01.12.2023		80000
02.12.2023	شيك رقم 8500 لأمر المورد عيسى	18000	
05.12.2023	شيك رقم 8501 لأمر سونلغاز	12000	
08.12.2023	شيك رقم 2705 من طرف الزبون الطاهر		45000
08.12.2023	شيك رقم 6000 من طرف الزبون علي		60000
08.12.2023	شيك رقم 89010 من طرف الزبون سليم		30000
09.12.2023	تحويل مبلغ من الصندوق الى البنك		30000
15.12.2023	فوائد دائنة		3000
15.12.2023	شيك رقم 8504 لأمر ديوان الترقية العقارية	6000	
17.12.2023	عمولات بنكية	2300	
17.12.2023	شيك رقم 6500 من طرف الزبون أحمد		850000
23.12.2023	شيك رقم 8505 لتمويل الصندوق	22000	
24.12.2023	شيك رقم 8506 لأمر مؤسسة الشهاب	16000	
26.12.2023	شيك رقم 8507 لأمر الموظف سامي	1600	
31.12.2023	مصاريف مالية	7700	
	مجموع الحركات	**85600**	**109800**
	الرصيد الجديد 31.12.2023	**1012400**	

المطلوب: إعداد جدول التقارب البنكي وتسجيل عمليات التسوية اللازمة

جدول التقارب البنكي بتاريخ 31.12.2023

تاريخ العملية	بيان العملية	لدي المؤسسة		لدى البنك	
		مدين	دائن	مدين	دائن
	الرصيد في 31.12.2023	**1029400**			**1012400**
08.12.2023	شيك رقم 6000 من طرف الزبون علي	60000			
08.12.2023	شيك رقم 89010 من طرف الزبون سليم	30000			
15.12.2023	فوائد دائنة	3000			
15.12.2023	شيك رقم 8502 لأمر المورد أحمد			25000	
17.12.2023	شيك رقم 8503 لأمر مصلحة الضرائب			15000	
17.12.2023	عمولات بنكية		2300		
31.12.2023	مصاريف مالية		7700		
31.12.2023	شيك رقم 1857 من مؤسسة السعادة			140000	
		1122400	**10000**	**40000**	**1152400**
	الرصيد الجديد في 31.12.2023	**1112400**			**1112400**

و بناء على معطيات هذا الجدول ، يسجل المحاسب بدفاتر الشركة(س) القيود التالية:

يومية البنك بتاريخ 31.12.2023

		2023/12/31		
60000	60000	بنوك الحسابات الجارية		512
		الزبائن علي	411	60000
		تسوية التقارب البنكي شهر ديسمبر 2023		
		2023/12/31		
30000	30000	بنوك الحسابات الجارية		512
		الزبائن سليم	411	30000
		تتسوية التقارب البنكي شهر ديسمبر 2023		
		2023/12/31		
3000	3000	بنوك الحسابات الجارية		512
		المنتوجات المالية الاخرى	768	3000
		تسوية التقارب البنكي شهر ديسمبر 2023		
		2023/12/31		
2300	2300	الاعباء المالية الاخرى		668
		بنوك الحسابات الجارية	512	2300
		ت تسوية التقارب البنكي شهر ديسمبر 2023		
		2023/12/31		
	6470,59	الاعباء المالية الاخرى		627
	1229,41	الضريبة على القيمة المضافة		4456
7700		بنوك الحسابات الجارية	512	
		تسوية التقارب البنكي شهر ديسمبر 2023		

محاضرة حول عرض الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

إن البيانات المالية هي مجموعة كاملة ومتكاملة غير منفصلة من الوثائق المالية والمحاسبية تعكس جوانب مختلفة من الأحداث والعمليات التي قام بها الكيان خلال السنة المالية في شكل عناصر مجمعة ومرتبة في تصنيفات تبعا لخصائصها الاقتصادية، تسمح بتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير الوضعية المالية للكيان عند تاريخ غلق الحسابات. كما أن جودتها تتمثل فيما تتوفر عليه معلوماتها من خصائص نوعية أساسية وثانوية تزيد من منفعتها لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتعبر بصدق وموثوقية عن حقيقة أداء الكيانات المحاسبية.

إن تعبير البيانات، القوائم والوضعية المالية في الأصل ترجمة عن اللغة الفرنسية لـ (Etats Financiers) أو عن اللغة الانجليزية (Financials Statements)، وفي الجزائر يتم إعتماد تعبير الكشوف المالية كمرادف تم استخدامه في مجمل التعريفات المعتمدة في القوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي الذي أقره القانون11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م.

1-تعريف الكشوف المالية

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية البيانات المالية، ضمن الفقرة السابعة لمعيار المحاسبة الدولي الأول: عرض البيانات المالية، بأنها "تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المؤسسة بإعداد تقارير مالية تكون مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة من المعلومات" (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، ص أ 521). والملاحظ من خلال هذا التعريف أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عرفها من

خلال الهدف منها، وهو تلبية احتياجات أبسط مستخدمي البيانات المالية، لذا يطلق عليها كذلك مصطلح "البيانات المالية ذات الأغراض العامة"، كما لم يحدد لا شكلها ولا محتواها.

كما عرفها التنظيم الجزائري، ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008م، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بأنها "مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل: ميزانية، حساب النتائج، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة، ملحق"

والملاحظ أن هذا التعريف حدد البيانات المالية في شكل جداول وحصر عددها في خمسة كشوف، كما حدد الهدف منها وهو تزويد مستعمل هذه الكشوف بمعلومات حول الوضعية المالية للكيان، الأداء والتغير في الوضعية المالية له، لذا فإن عناصر الكشوف المالية تشكل مجموعة كاملة ومتكاملة، غير منفصلة ومتداخلة فيما بينها تعكس جوانب مختلفة من الأحداث والمعاملات التي قام بها الكيان خلال السنة المالية.

مما سبق يتبين أن الكشوف المالية هي مجموعة كاملة ومتكاملة غير منفصلة من الوثائق المالية والمحاسبة تعكس جوانب مختلفة من الأحداث والعمليات التي قام بها الكيان خلال السنة المالية في شكل عناصر مجمعة ومرتبة في تصنيفات تبعا لخصائصها الاقتصادية، تسمح بتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير الوضعية المالية للكيان عند تاريخ غلق الحسابات.

2-أهداف الكشوف المالية

يتفق التنظيم الجزائري مع مجلس المحاسبة الدولية على أن هدف البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان التي تفيد شريحة عريضة من مستخدمي البيانات المالية عند اتخاذهم لقراراتهم الاقتصادية.

وبالإضافة إلى هدفها الرئيسي تهدف البيانات المالية إلى تبيان نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها

3-الاعتبارات العامة لإعداد الكشوف المالية

حتى تحقق الكشوف المالية الهدف من إعدادها لابد من مراعاة مجموعة من الاعتبارات العامة نوجزها فيما يأتي :

- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو النظام المحاسبي والمالي السائد في البلاد.
- فرضية استمرارية الكيان: عند إعداد الكشوف المالية يجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على البقاء والاستمرار كما يجب على الكيان إعداد الكشوف المالية على أساس أن الكيان مستمر، وليس هناك نية لدى الإدارة لتصفية الكيان أو التوقف عن النشاط.
- أساس الاستحقاق المحاسبي: يجب على الكيان إعداد بياناته المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.
- المادية والتجميع: يجب على الكيان عرض كل فئة مادية من البنود المماثلة بشكل منفصل، كما ينبغي عليها عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل مفصل ما لم تكن غير مادية.
- عدم إجراء مقاصة: على الكيان عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف ما لم تقتضيه أو تجيزه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو شروط وقوانين النظام المحاسبي والمالي السائد في البلاد.
- تكرار إعداد التقارير: يعرض الكيان مجموعة كاملة من الكشوف المالية سنويا على أقل تقدير (بما في ذلك المعلومات المقارنة). وعندما يغير الكيان نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة به ويعرض الكشوف المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة فإنه يفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها الكشوف المالية عن السبب وراء استخدام

فترة تزيد أو تقل عن السنة وحقيقة أن المبالغ المعروضة في الكشوف المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

- المعلومات المقارنة: باستثناء ما تقتضيه أو تجيزه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو شروط وقوانين النظام المحاسبي السائد في البلاد، يجب على الكيان أن يفصح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الكشوف المالية للفترة الحالية، ويدرج الكيان معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم الكشوف المالية للفترة الحالية.
- اتساق العرض: يحتفظ الكيان بعرض وتصنيف البنود في الكشوف المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها، ولا يقوم بالتغيير إلا إذا كان الغرض هو تحسين الكشوف المالية.

بالإضافة إلى الاعتبارات العامة السابقة الذكر، يجب على الكيان أن يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم –بطريقة دقيقة– تبيان المعلومات الآتية :

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للبيانات المالية.
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها، والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان و هي:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

4-هيكل ومحتوى الكشوف المالية

تشمل الكشوف المالية وفق المادة (25) من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري ما يأتي :

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

كما تشمل المجموعة الكاملة من الكشوف المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض البيانات المالية على ما يأتي :

- بيان المركز المالي في نهاية الفترة.
- بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل لآخر الفترة.
- بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة.
- بيان التدفقات النقدية للفترة.
- الملاحظات: وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.
- بيان المركز المالي في بداية فترة المقارنة الأولى عندما تطبق المؤسسة سياسة محاسبة بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية.

كما يجيز نفس المعيار للكيانات استخدام عناوين للبيانات المالية تختلف عن تلك المستخدمة فيه، لذا يتوافق إلى حد كبير النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض البيانات المالية.

4-1- الميزانية

يعرف التنظيم الجزائري الميزانية على أنها "الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات" .

وتصنّف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وفق ما يبينه الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

4-2-حساب النتائج

يعرف التنظيم الجزائري حساب النتائج بأنه "بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/المكسب أو الخسارة. وهناك طريقتان لإعداد جدول حساب النتائج يمكن توضيحهما من خلال الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. وبطبيعة الحال فإن الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة، إلا أن القانون أو المشرع الجزائري يفرض استعمال جدول النتائج حسب الطبيعة، ويبقى استعمال النموذج الثاني اختياري، وينبغي عند استعماله إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، التدهورات.....الخ.

4-3-جدول سيولة الخزينة

إن الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها.. ونميز هنا ثلاثة مصادر رئيسية للتدفقات:

- تدفقات الأنشطة العملياتية: وهي المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيسي الذي أنشأت من أجله المؤسسة، وكذلك المقبوضات والمدفوعات الأخرى غير المرتبطة بنشاطات الاستثمار ونشاطات التمويل. ويتم عرضها بطريقتين :

- الطريقة المباشرة: وهي الطريقة الموصى بها، وتتمثل في تقديم مباشر للمقبوضات والمدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة، وفائدتها بالنسبة للمستعمل أنها تقدم معلومة جديدة إضافية غير موجودة في جدول الميزانية ولا في جدول النتائج، وعيبها أنها تتطلب برمجة مالية ومتابعة دقيقة لأنه لا يمكن الحصول على هذه المعلومات من نظام المعلومات المحاسبي ولا يمكن استخراجها من جدول الميزانية وجدول النتائج، وهذا ما جعل المؤسسات تفضل الطريقة غير المباشرة.
- الطريقة غير المباشرة: تستخرج التدفقات المرتبطة بنشاطات العمليات حسب هذه الطريقة بالاعتماد على جدول الميزانية وجدول النتائج أين تصحح النتيجة المالية الصافية مع الأخذ في الحسبان:
  - آثار المعاملات دون التأثير على الخزينة (اهتلاكات، مخصصات...).
  - التسويات (ضرائب مؤجلة).
  - التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار والتمويل.
- تدفقات أنشطة الاستثمار: وهي التدفقات المالية الناتجة عن عمليات سحب أموال عند الشراء أو تحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل.
- تدفقات أنشطة التمويل: وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.

وهناك نموذجان لجدول سيولة الخزينة يمكن توضيحهما من خلال الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

4-4-جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- أثر تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي تم تسجيلها مباشرة في الأموال الخاصة.
- عمليات الرسملة (زيادة، انخفاض... في رأس المال).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ولم يخصص مجلس معايير المحاسبة الدولية لهذا الجدول معيارا خاصا به، لذا فإنه يحكمه معيار المحاسبة الدولي الأول :عرض البيانات المالية، والذي أدخلت مجموعة من التعديلات على محتواه بعد سنة 1996م، غير أن النظام المحاسبي المالي الجزائري فرض على المؤسسات الجزائرية نموذج الجدول قبل تعديل 1996م، والذي يجب أن يظهر المعلومات والعناصر الموضحة في الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

4-5-ملحق الكشوف المالية

يعرف التنظيم الجزائري ملحق الكشوف المالية على أنه "إحدى الوثائق التي تتألف منها الكشوف المالية، ويشتمل على معلومات أو شروح أو تعاليق ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعملي الكشوف المالية على أساس إعدادها والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة والوثائق الأخرى التي تتألف منها الكشوف المالية، ويتم تنظيم عرضه بكيفية نظامية" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، ص81).

ويشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تكتسي طابعا هاما ومفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، وتخص النقاط التالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية، حيث يجب توضيح المطابقة للمعايير وكذا تفسير وتبرير المخالفة لها.
- المعلومات المكملة الضرورية لفهم الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم.
- المعلومات ذات الطابع العام والتي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها وهما الطابع الملائم للإعلام وأهميته النسبية. وبالتالي فإن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد رصيد الحسابات الختامية للمؤسسة (س) في 12/31/ن كالآتي:

ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة (س)

البيان	الرصد	
	مدين	دائن
الحساب 101: رأس المال الصادر		500000
الحساب 20: التثبيتات المعنوية	300000	
الحساب 280: اهتلاك التثبيتات المعنوية		60000
الحساب 215: المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج	200000	
الحساب 2815: اهتلاك المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج		120000
الحساب 218: التثبيتات المادية الاخرى	50000	
الحساب 2818: اهتلاك التثبيتات المادية الاخرى		15000
الحساب 30: المخزونات من البضائع	300000	
الحساب 401: موردو المخزونات و الخدمات		200000
الحساب 512: بنوك حسابات جارية	185000	
الحساب 60: مشتريات مستهلكة	200000	
الحساب 61: خدمات خارجية	25000	
الحساب 62:خدمات خارجية أخرى	5000	
الحساب 63: أعباء المستخدمين	187500	
الحساب 64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	7200	
الحساب 66: الأعباء المالية	16000	
الحساب 68: حصص الاهتلاكات و المخصصات وخسائر القيمة	65000	
الحساب 700: مبيعات بضاعة		535000
الحساب 704: مبيعات الاشغال		20000
الحساب 76: منتوجات مالية		5700
الحساب 77: نواتج استثنائية		85000

المطلوب: علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 25%.

- اعداد جدول حساب النتائج وجدول الميزانية.
- التسجيل المحاسبي لإغلاق حسابات المؤسسة (س) في 12/31/ن.
- التسجيل المحاسبي لفتح حسابات المؤسسة (س) الدورة (ن+1).

الحل:

اعداد جدول حساب النتائج:

جدول حساب النتائج 12/31/ن

البيان	الدورة ن	الدورة ن-1	ملاحظة
مبيعات بضاعة	535000		
مبيعات الاشغال	20000		
انتاج الدورة	555000		
مشتريات مستهلكة	200000		
خدمات خارجية	25000		
خدمات خارجية أخرى	5000		
استهلاك الدورة	230000		
القيمة المضافة لااستغلال	325000		
أعباء المستخدمين	187500		
الضرائب والرسوم المدفوعات المماثله	7200		
الفائض الخام للاستغلال	130300		
حصص الاهتلاكات والمحصصات وخسائر القيمة	65000		
نتيجة الاستغلال	65300		
منتوجات مالية	5700		
أعباء مالية	16000		
النتيجة المالية	-10300		
النتيجة العادية قبل الضريبة	55000		
الضريبة على أرباح الشركات 25	13750		
النتيجة العادية بعد الضريبة	41250		
النواتج الاستثنائية	85000		
الأعباء الاستثنائية	0		
النتيجة الاستثنائية	85000		
النتيجة الصافية	126250		

اعداد جدول الميزانية: جدول الميزانية-أصول- 12/31/ن

الأصول					
البيان	المبلغ الإجمالي	مبلغ الاهتلاكات وخسائر القيمة والمحصصات	المبلغ الصافي	ن-1	ملاحظه
الأصول غير الجارية					
التثبيتات المعنوية	300000	60000	240000		
التثبيتات العينية			0		
المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج	200000	120000	80000		
التثبيتات المادية الاخرى	50000	15000	35000		
مجموع الأصول غير الجارية	550000	195000	355000		
الأصول الجارية			0		
المخزونات من البضائع	300000		300000		
بنوك حسابات جارية	185000		185000		
مجموع الأصول الجارية	485000		485000		
مجموع الأصول	1035000	195000	840000		

جدول الميزانية-خصوم- 12/31/ن

الخصوم			
البيان	المبلغ	ن-1	ملاحظة
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	500000		
النتيجة	126250		
مجموع الأموال الخاصة	626250		
الخصوم غير الجارية			
مجموع الخصوم غير الجارية	0		
الخصوم الجارية			
موردو المخزونات و الخدمات	200000		
الضريبه على ارباح الشركات	13750		
مجموع الأصول الجارية	213750		
مجموع الأصول	840000		

الكتابات المحاسبية لغلق الدورة ن:

ن/31/12

69		الحساب 69: الضريبة علارباح الشركات	13750	
	445	لضريبة علارباح الشركات		13750
		تسجيل الضريبة على أرباح الشركات		
		ن/31/12		
700		الحساب 700: مبيعات بضاعة	535000	
704		الحساب 704: مبيعات الاشغال	20000	
76		الحساب 76: منتوجات مالية	5700	
77		الحساب 77: نواتج استثنائية	85000	
	60	الحساب 60: مشتريات مستهلكة		200000
	60	الحساب 61: خدمات خارجية		25000
	60	الحساب 62:خدمات خارجية أخرى		5000
	60	الحساب 63: أعباء المستخدمين		187500
	60	الحساب 64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة		7200
	66	الحساب 66: الأعباء المالية		16000
	68	الحساب 68: حصص الاهتلاكات و المخصصات و خسائر القيمة		65000
	69	الحساب 69: الضريبة علارباح الشركات		13750
	12	الحساب 12 : نتيجة الدورة الصافية		126250
		غلق حسابات النتائج		
		ن/31/12		
101		الحساب 101: رأس المال الصادر	500000	
280		الحساب 280: اهتلاك التثبيتات المعنوية 25%	60000	
1815		الحساب 2815: اهتلاك المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج	120000	
2818		الحساب 2818: اهتلاك التثبيتات المادية الاخرى	15000	
401		الحساب 401: موردو المخزونات و الخدمات	200000	
445		الحساب 445: الضريبة على أرباح الشركات	13750	

12		الحساب 12 نتيجة الدورة	126250	
	20	الحساب 20: التثبيتات المعنوية		300000
	215	الحساب 215: المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج		200000
	218	الحساب 218: التثبيتات المادية الاخرى		50000
	30	الحساب 30: المخزونات من البضائع		300000
	512	الحساب 512: بنوك حسابات جارية		185000
		غلق حسابات الميزانية		

الكتابات المحاسبية لفتح الدورة (ن+1)

		ن+1/1/1		
20		الحساب 20: التثبيتات المعنوية	300000	
215		الحساب 215: المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج	200000	
218		الحساب 218: التثبيتات المادية الاخرى	50000	
30		الحساب 30: المخزونات من البضائع	300000	
512		الحساب 512: بنوك حسابات جارية	185000	
	101	الحساب 101: رأس المال الصادر		500000
	280	الحساب 280: اهتلاك التثبيتات المعنوية 25%		60000
	1815	الحساب 2815: اهتلاك المنشآت التقنية، معدات و أدوات الانتاج		120000
	2818	الحساب 2818: اهتلاك التثبيتات المادية الاخرى		15000
	401	الحساب 401: موردو المخزونات و الخدمات		200000
	445	الحساب 445: الضريبة على أرباح الشركات		13750
	12	الحساب 12 نتيجة الدورة		126250
		فتح الدورة ن+1		

محاضرة حول الأحداث ما بعد تاريخ الاقفال

1. الأحداث مابعد تاريخ الاقفال:

هي أحداث سلبية وإيجابية وقعت ما بين تاريخ اقفال الحسابات الختامية للسنة المنتهية وتاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية. ونميز بين نوعين من هذه الأحداث:

- أحداث جاءت لتؤكد وضعيات موجودة عند تاريخ الاقفال. معدلة لما سبق تسجيله.
- أحداث تدل على وجود وضعيات جديدة جاءت بعد هذا التاريخ غير معدلة لما سبق تسجيله.

تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية :

يختلف تاريخ نشر القوائم المالية باختلاف طرق تسيير المؤسسات والتشريعات المعمولة بها. قد تكون المؤسسة مجبرة على تسليم قوائمها المالية بعد نشرها الى المساهمين للموافقة عليها.

يكون تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية هو تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية لأول مرة وليس تاريخ موافقة المساهمين عليها .

مثال 1 مأخوذ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 10

انهت مؤسسة قوائمها المالية للدورة المنتهية (ن-1) في (03/28/ن) اجتمع مجلس الادارة لفحص القوائم المالية ووافق على نشرها يوم 03/18/ن. صرحت المؤسسة بنتيجتها ومعلومات مالية اخرى يوم 03/19/ن. وضعت القوائم المالية تحت تصرف المساهمين والغير يوم 04/01/ن. وافقت الجمعية السنوية للمساهمين على القوائم المالية يوم 05/15/ن والتي تم ايداعها لدى السلطات المعنية يوم05/17/ن.

المطلوب: ماهو تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية لهذه المؤسسة حسب المعيار IAS10

تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية هو يوم03/18/ن اي تاريخ موافقة مجلس الادارة على نشرها.

وقد تكون مجبرة على تقديم قوائمها المالية الى مجلس مراقبة (Conseil de surveillance) يتكون من أعضاء غير المشاركين في التسيير واتخاد القرارات فقط . يكون تاريخ الموافقة على النشر في هذه الحالة هو تاريخ موافقة ادارة المؤسسة على تقديمها الى ذلك المجلس.

مثال 2 مأخوذ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 10

وافقت ادارة مؤسسة يوم 03/18/ن على تقديم القوائم المالية الى مجلس المراقبة.

وافق المجلس المذكور على القوائم المالية يوم 03/26/ن

وضعت القوائم المالية تحت تصرف المساهمين والغير يوم04/01/ن.

حصلت الجمعية السنوية للمساهمين يوم 05/15/ن. وتم ايداعها لدى السلطات المعنية يوم 05/17/ن.

المطلوب: ما هو تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية حسب المعيار IAS10؟

تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية هو تاريخ موافقة الادارة على تقديمها لمجلس المراقبة للمؤسسة يوم 03/18/ن.

كما قد تكون المؤسسة قد صرحت ببعض المؤشرات مثل النتيجة ورقم الأعمال قبل تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية، تعتبر الأحداث التي وقعت بين التصريح وتاريخ الموافقة على النشر أحداث ما بعد الاقفال.

2. تسجيل وتقييم الأحداث بعد تاريخ الاقفال

أحداث جاءت لتأكيد وضعيات موجودة معدلة لما سلق تسجيله، مثل:

- قرار محكمة جاء بعد تاريخ الاقفال يؤكد وجود التزام حالي للمؤسسة على هذه الاخيرة تسجيله.
- معلومة جديدة حول أصل جاءت تؤكد تدهور قيمته بتاريخ الاقفال او جاءت لتعدل خسارة قيمة الاصل التي سبق تسجيلها.
- تحديد بعد تاريخ الاقفال. تكلفة أصل اشتري او ايرادات أصل بيع قبل تاريخ الاقفال
- تحديد بعد تاريخ الاقفال. مبلغ الالتزام المؤسسة تجاه مستخدميها بتاريخ الاقفال عائد الاحداث سابقة
- اكتشاف، بعد تاريخ الاقفال. غش وتزوير او اكتشاف اخطاء دلالة على عدم صحة القوائم المالية

على المحاسب القيام بالتعديل اي تسجيل ما يجب تسجيله وذلك لكل الحالات من الحالات السابقة

احداث تدل على ظهور وضعيات جديدة جاءت بعد تاريخ الاقفال غير معدلة لما سبق تسجيله مثل:

- تجمع معتبر لمؤسسات (Regroupement d’entreprises important) او انفصال (انسحاب) شركة بنت مهمة.
- الاعلان عن مخطط التخلي عن نشاط
- الحصول على التنازل على اصول معتبرة او استيلاء السلطات العمومية على اصول مهمة.
- تهديم وحدات انتاج مهمة عائدة لحريق مهم بعد تاريخ الاقفال.
- الاعلان عن اعادة هيكلة مهمة.

- تغيير في نسب الضرائب والقوانين الجبائية.
- التزام او خصوم محتملة مهمة
- بداية نزاع مهم ناتج عن احداث ما بعد الاقفال.

تلك احداث لا ينتج عنها اي تسجيل او تعديل لكن لابد من ذكرها في الملحق الان غيابها يؤثر سلبا على مستعمل القوائم المالية، اذ لا يمكنه اتخاذ القرارات المناسبة.

ملاحظة:

يحضر على المؤسسة حسب المعيار IAS10، اعداد القوائم المالية على اساس الاستمرارية في النشاط اذا كانت الادارة قد قررت التوقف عن النشاط. او كانت مجبرة عل ذلك.

3. المعلومات الواجب اظهارها في الملحق

على المؤسسة ذكر في الملحق

- تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية والهيئة التي اعطت الموافقة
- امكانية الملاك او اخرين في ادخال تغيير على القوائم المالية بعد نشرها
- الاحداث ما بعد تاريخ الاقفال (طبيعتها واثارها المالية) او ذكر عدم امكانية تقدير هذه الاثار اذا كان غيابها يؤثر سلبا على مستعمل القوائم المالية.

قائمة المراجع:

الكتب:

1-مجلس المعايير المحاسبية الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ، إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2012.

2-محمد بوتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، pages bleues، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

3-محمد أبو نصار، جمعة حميدات،معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، جامعة الأردن، الأردن، 2022.

القوانين والمراسيم:

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، الصادر في 25 نوفمبر2007 (القانون رقم07-11).

2-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27 ،الصادر 28 في ماي 2008 (المرسوم رقم 156/08).

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 ،الصادر في 25 مارس 2009 (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008).

الملحق رقم (01): نماذج الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي والمالي في الجزائر

نموذج ميزانية- الأصول-

ميزانية السنة المالية المقفلة في :.....					
الأصل	**ملاحظة**	**N إجمالي**	**N إهتلاك رصيد**	**N صافي**	**N-1 صافي**
أصول غير جارية:					
فارق بين الاقتناء- المنتوج الإيجابي او السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما يشابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص28

نموذج ميزانية–الخصوم–

ميزانية السنة المالية المقفلة في :.....			
الخصوم	ملاحظة	N	N–1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات– احتياطات مدمجة(1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة(1)			
نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع(1)			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية 3			
مجموع عام للخصوم			
(1) لاتستعمل إلا لتقديم الكشوف المجمعة			

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص29

نموذج حساب النتائج حسب الطبيعة

حساب النتائج حسب الطبيعة	الفترة من .....إلى.....		
رقم الأعمال	ملاحظة	N	N−1
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
القيمة المضافة للاستغلال (1- 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنها حصة ذو الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			
(1) لاتستعمل إلا لتقديم الكشوف المجمعة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، ص30

نموذج حساب النتائج حسب الوظيفة

حساب النتائج حسب الوظيفة	الفترة من .....إلى		
	ملاحظة	N	N−1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			
(1) لاتستعمل إلا لتقديم الكشوف المجمعة			

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص31

نموذج جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة

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

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009، ص35

نموذج جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة

جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير مباشرة)	الفترة من .....إلى		
	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة الماليةN−1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
– الاهتلاكات والأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين والديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل(ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة.			
(1) لاتستعمل إلا لتقديم الكشوف المجمعة			

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، ص36

نموذج جدول تغير الأموال الخاصة

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

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، ص37