

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون-تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم  
التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

## مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة

رحماني مروى

تمرجانت مريم شيماء

تحت عنوان:

تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة شركة نفطال-تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضر-أ-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. لعروس لخضر

مشرفا ومقررا

(أستاذ محاضر-أ-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. بعلاش عصام

مناقشا

(أستاذ مساعد-ب-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. عزالدين نجيب

السنة الدراسية: 2024/2023

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ

## شكر وتقدير

أحمدك يا رب ان جعلتنا من أمة خير الانام وجعلت ديننا الإسلام الشكر للعليم الذي انعم علينا بالعلم ويسر سبيلنا وانار دربنا والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صل الله عليه وسلم

أما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى الأستاذ المشرف بعلاش عصام الذي لم يبخل علينا

بتوجيهاته ونصائحه القيمة والتي كانت مفيدة لنا لإنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم وقدم المساعدة والمشورة لإتمام هذا العمل.

نخص بالشكر موظفي مؤسسة نفضال-تيارت-على تعاونهم وتسهيلهم لجمع المعلومات الضرورية

مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا ان نشكر أساتذتنا الافاضل وجميع موظفين كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،

وأخيرا نتوجه بشكرنا الجزيل الشكر إلى زملائنا الطلبة، اللذين كانوا لنا سندا ورفقاء الدرب، ولهم الفضل في

جعل هذه الرحلة التعليمية مليئة بالتحديات واللحظات الجميلة

جزاكم الله خير جميعا خير الجزاء، ونتمنى لكم دوام التوفيق والنجاح.

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله الذي ما نجحت وما علوت ولا تفوقت إلا برضاه الحمد لله الذي ما اجتزت دريا ولا تخطيت جهدا إلا بفضلته وإليه ينسب الفضل والكمال والإكمال.

(وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات حملت في طياتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي اقطف ثمار تعبتي وارفع قبعتي بكل فخر،

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، ما كنت لأفعل هذا لولا فضل الله فالحمد لله على البدء وعلى

الختام...

أهدي هذا النجاح لنفسي أولا ثم إلى كل من سعى معي لإتمام هذه المسيرة، دمتم لي

سندا لا عمر له...

إلى نبراس أيامي ووهج حياتي إلى التي ظلت دعواتها تضم اسمي دائما إلى من أفنت عمرها في سبيل ان احقق طموحاتي قدوتي ومعلمتي الأولى التي منها تعرفت على القوة والثقة بالنفس لمن رضاها يخلق لي التوفيق (أمي) أطال الله عمرك بالصحة والعافية.

إلى من لا ينفصل اسمي عن اسمه ذلك الرجل العظيم، رجل علمني الحياة بأجمل شكل وبذل كل ما بوسعه ولم يبخل، مأمني الوحيد وفرحتي الدائمة (أبي) أدامك الله لنا.

الى ملهمي نجاحي صناع قوتي وصفوة ايامي وسلوة اوقاتي الى الشموع التي تنير لي الطريق

الى قرّة عيني(اخوتي) حفظهم الله.

إلى اللذين اخرجوا أجمل ما في داخلي وشجعوني دائما للوصول الى طموحاتي، من دعمني بلا حدود واعطاني بلا مقابل (أصدقائي وصديقاتي) انار الله دريكم.

لم تكن الرحلة قصيرة ولم تكن الأمور ميسرة، ولكن بعون الله وفصله فعلتها.

تمرجانت مريم شيماء

# الإهداء

أحمد الله عز وجل على توفيقه لإتمام هذا البحث.

الى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي

(والدي الحبيب) اطال الله في عمره.

الى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز (أمي الغالية)

طيب الله ثراها.

الى اختي سهام التي كان لها بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب والى بقية اخوتي

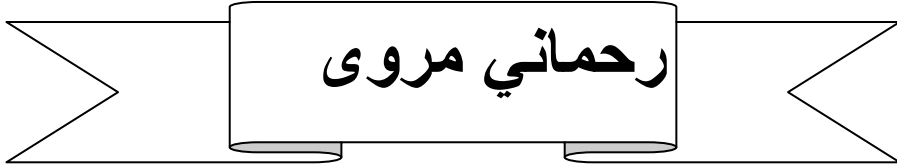
(سيف الدين، عبد الرحمان وسهيلة).

كما اهدي ثمرة جهدي الى استاذي الكريم الدكتور (بعلاش عصام) الذي كلما طلبت كمية من وقته

الثمين وفره لي بالرغم من مسؤولياته المتعددة.

الى صديقتي الغالية شيماء التي رافقتني طيلة فترة بحثنا.

الحمد لله على حسن الختام والتمام.

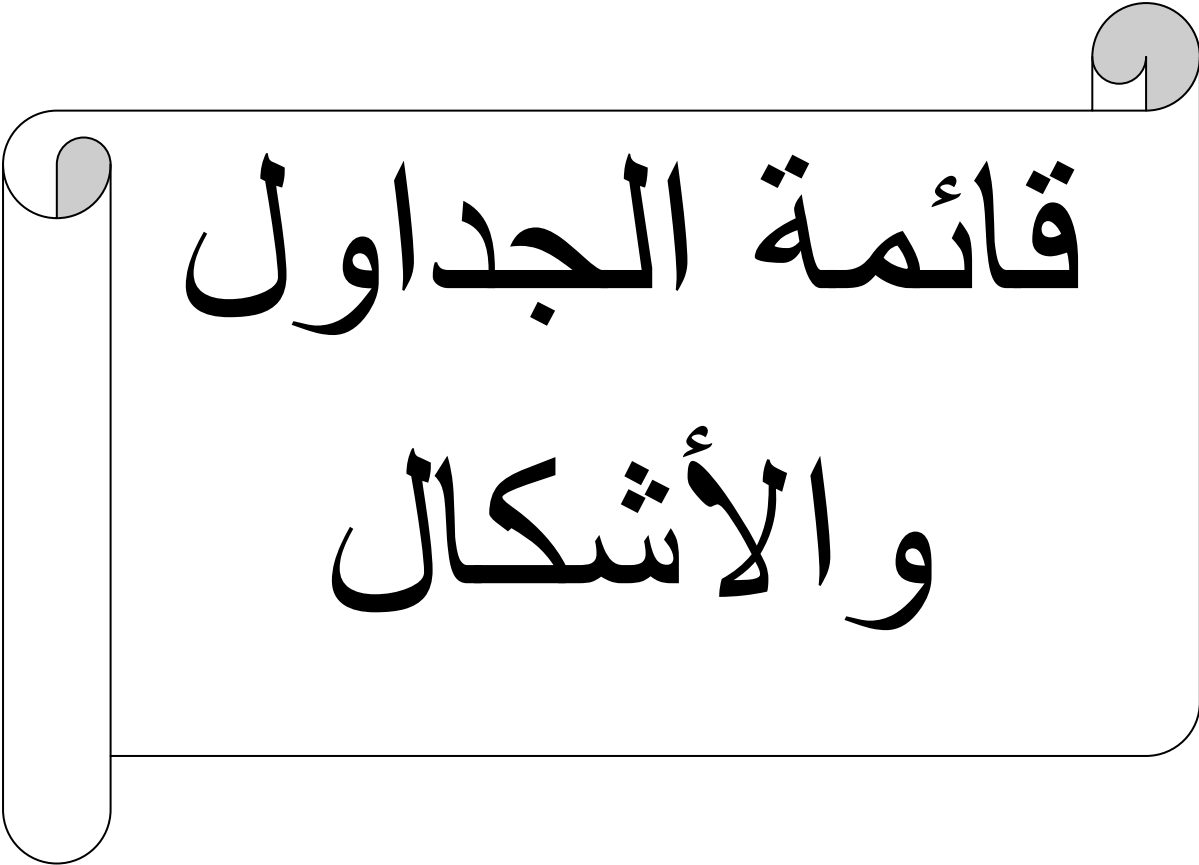


الصفحة	المحتويات
	شكر وعرافان
	إهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات
أ-و	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
3	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي
4	المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي وأهميته
7	المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي
8	المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية
9	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

10	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار معايير المحاسبة الدولية
15	المطلب الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية
16	المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (-IAS) (IFRS)
17	المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS07)
32	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS07 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS09)
40	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي حسب المعيار الدولي (IAS24)
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة نפטال-تيارت-
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال
45	المطلب الأول: تعريف مؤسسة نפטال
46	المطلب الثاني: تنظيمات وتقسيمات نפטال
47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة نפטال
50	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-
51	المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية
55	المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

58	المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة
61	المبحث الثالث: دراسة مدى توافق الإفصاح في القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-مع بنود معايير المحاسبة الدولية
62	المطلب الأول: مدى التزام ميزانية مؤسسة نפטال-تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)
64	المطلب الثاني: مدى التزام قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لمؤسسة نפטال-تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)
67	المطلب الثالث: مدى التزام قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) لمؤسسة نפטال-تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS07)
70	خلاصة الفصل
71	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص





قائمة الجداول  
والأشكال

أولاً: قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01-02)	جانب الأصول لميزانية مؤسسة نפטال-تيارت-2022	51
(02-02)	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة نפטال-تيارت-2022	53
(03-02)	حسابات النتائج لمؤسسة نפטال-تيارت-2022 (حسب الطبيعة)	56
(04-02)	تدفقات الخزينة لمؤسسة نפטال-تيارت-2022 (الطريقة المباشرة)	59
(05-02)	مدى التزام ميزانية مؤسسة نפטال-تيارت-بينود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)	62
(06-02)	مدى التزام قائمة الدخل لمؤسسة نפטال-تيارت-بينود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)	65
(07-02)	مدى التزام قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة نפטال-تيارت-بينود المعيار المحاسبي الدولي (IAS07)	67

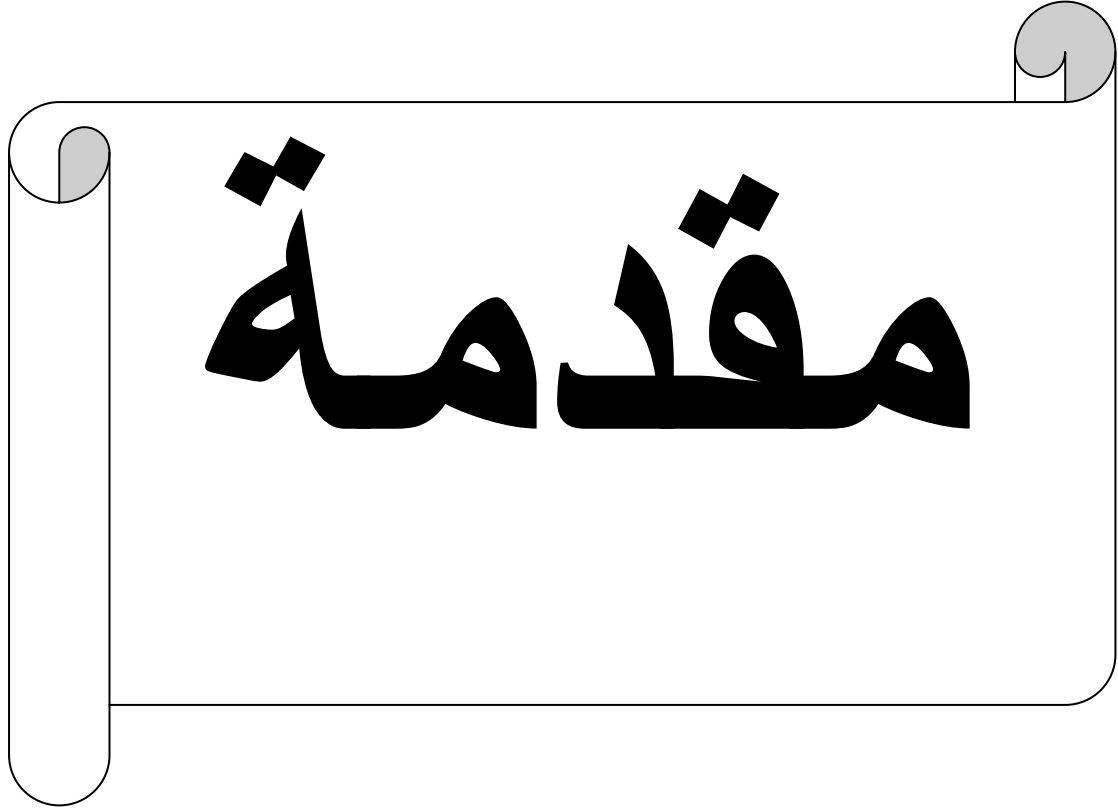
ثانيا: قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
14	هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB	(01-01)
48	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال-تيارت-	(01-02)



# قائمة الاختصارات

المداول	الاختصار
American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
International Accounting Standards	IAS
International Accounting Standards N01	IAS01
International Accounting Standards N07	IAS07
International Accounting Standards N24	IAS24
International Accounting Standards Board	IASB
International Accounting Standards Committe	IASC
International Federation Accountants Company	IFAC
International Financial Reporting Standards	IFRS
International Financial Reporting Standards N07	IFRS07
International Financial Reporting StandardsN09	IFRS09



### تمهيد:

لقد أصبحت المحاسبة كلغة اتصال بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين على المستوى الدولي، إلا أن اختلاف مبادئها وتطبيقاتها من دولة لأخرى أثر بشكل كبير على عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي، حيث حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هدف المحاسبة على أنه يقوم بتوفير معلومات تساهم بفائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إذ يعتبر الإفصاح المحاسبي أداة فعالة لدعم قرارات المستخدمين المتعلقة بمجال الاستثمار والتمويل ويعتبر أيضا وسيلة أساسية لتوصيل نتائج الأحداث الاقتصادية.

بما أن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي هما جزء أساسي من النظام المحاسبي لأي مؤسسة، فيجب أن يكونا ذا فائدة لمستخدميها. وبالاستناد على مبدأ الإفصاح الكامل كونه أحد المبادئ الأساسية الذي يتطلب أن تعد القوائم المالية بشكل دقيق لجميع الأنشطة والحقائق المالية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، حيث يشترط في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية أن تتصف بالجودة من أجل إعطاء تلك القوائم المصدقية والشفافية وتحقيق الأغراض المرجوة منها.

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة من خلال توفير معلومات محاسبية للمستخدمين ومدى تأثيرها على قرارات الإستثمار والتمويل إلا أنه في الأونة الأخيرة إهتمت العديد من الدول بإصدار معايير محاسبية لتنظيم سياساتها المحاسبية التي تتحكم بقواعد الإفصاح المحاسبي ومن أبرز وأهم المعايير التي تم إصدارها المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) "عرض القوائم المالية" الذي يعالج موضوع الإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية والذي يتضمن القوائم المالية التي يجب عرضها من قبل المؤسسات في نهاية كل دورة.

ونظرا لتوجه الجزائر نحو الاقتصاد الموجه نحو السوق والإنفتاح على العالم الخارجي والإصلاحات الاقتصادية التي تمت، فإنه من الضروري إعادة النظر في نظام المحاسبة الحالي، فالنظام الحالي لم يعد يلبي

## مقدمة

احتياجات المستثمرين الأجانب، خاصة فيما يتعلق بجودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية، وبالتالي ينبغي التفكير في اعتماد نظام محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

إشكالية البحث:

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

هل هناك توافق بين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لشركة نפטال-تيارت-ومتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية؟

ومن أجل تبسيط السؤال الرئيسي وتسهيل الإجابة عليه، يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

❖ هل يتم عرض القوائم المالية في مؤسسة نפטال وفق ما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية؟

❖ هل تحترم مؤسسة نפטال شروط الإفصاح وفق المعيار (IAS01)؟

❖ هل تحترم مؤسسة نפטال شروط الإفصاح وفق المعيار المحاسبي (IAS07)؟

فرضيات الدراسة

وكإجابة أولية عن الإشكالية المطروحة وغيرها من الأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات التالية:

❖ هناك توافق بين القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية حول الإفصاح المحاسبي.

❖ تقوم مؤسسة نפטال-تيارت-بعرض قوائمها وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01).

❖ تحترم مؤسسة نפטال-تيارت-شروط الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS07).

أهمية الدراسة:

❖ دراسة الإفصاح المحاسبي تحظى بأهمية كبيرة لعدة أسباب، بدءا من الفهم الدقيق للوضع المالي للمؤسسة وانتهاءا بالثقة التي يمكن ان تبني بين الأطراف المعنية بها. بشكل عام تعتبر جودة الإفصاح امرا بالغ



## مقدمة

الأهمية اذ يمكن ان يؤثر بشكل مباشر على تقييم الأداء المالي والمصداقية المالية للمؤسسة وتطبيق هذه الأهمية بشكل خاص عندما نتحدث عن جودة المعلومات في القوائم المالية.

❖ أهمية القوائم المالية تكمن في كونها تعد محصلة النشاط المحاسبي للمؤسسة، وتعتبر أداة اتصال حيوية بين النشاط المحاسبي ومختلف الأطراف المعنية. تضم القوائم المالية عدة عناصر من بينها الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة. وتلعب كل منهما دورا أساسيا في تقديم صورة شاملة عن وضع المؤسسة المالي ونشاطها الاقتصادي خلال فترة زمنية معينة.

❖ كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من المؤسسة التي ستجرى فيها الدراسة التطبيقية والمتمثلة في مؤسسة نפטال-تيارت-نظرا لكونها من أبرز المؤسسات ذات الطابع التجاري الرائدة في مجال توزيع وتسويق هذا المنتج(الغاز).

### أهداف الدراسة:

- ❖ تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ التعرف على متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ معرفة مدى التزام المؤسسات بإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية من خلال إجراء دراسة تطبيقية على شركة نפטال-تيارت-.

### أسباب اختيار الموضوع:

توجد عادة أسباب يرجع إليها اختيار موضوع الدراسة وتنقسم إلى:

#### ❖ الأسباب الذاتية:

- ✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- ✓ الرغبة في تنمية واثراء معلوماتنا فيما يخص المجال المحاسبي للاستفادة من ذلك في الحياة المهنية.

## مقدمة

### ❖ الأسباب الموضوعية:

✓ محاولة اقراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا لقللة الدراسات التي تناولت موضوع جودة الإفصاح المحاسبي في حدود علمنا.

✓ عدم الإفصاح الجيد للقوائم المالية في المؤسسات من خلال ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### حدود الدراسة (تحديد الإطار الزمني والمكاني والموضوعي للدراسة):

لكل دراسة حدود مكانية وزمانية وكذلك الشأن في دراستنا هذه وهو ما سنوضحه فيما يلي:

#### الإطار المكاني:

فيما يخص الإطار المكاني الذي أجريت فيه الدراسة ويتعلق الأمر بمؤسسة نفضال-تيارت-

#### الإطار الزمني:

لقد اقتصرنا هذه الدراسة على القوائم المالية لسنة 2022.

#### منهج الدراسة:

من خلال الإجابة على ما طرح من تساؤلات وبغية التأكد من الفرضيات وتحقيق الأهداف والوصول الى أهمية البحث فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك من خلال الجانب النظري للدراسة لمعرفة العناصر التي لها أهمية بموضوع الدراسة من خلال التعاريف ودراسة كيفية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

اما الجانب التطبيقي فقد استندنا على المنهج الاستقرائي من اجل تقريب موضوع الدراسة من الواقع عن طريق اعتماد دراسة حالة مؤسسة نفضال-تيارت- ومدى اعتمادها على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي (IAS01) والمعيار المحاسبي (IAS07).

### الدراسات السابقة للموضوع:

❖ دراسة بن زاف لبنى، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر-بسكرة-الجزائر، 2018-2019 بعنوان: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية. تعالج هذه المذكرة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، والذي استهدف اختبار فرضيات البحث من خلال التحليل الاحصائي للبيانات التي جمعت من خلال الاستبيانات الموزعة. حيث توصلت الدراسة الى ان الإفصاح المحاسبي يؤثر إيجابا على المعلومات المحاسبية بتوفير خصائص نوعية مثل الملائمة والموثوقية، وتعزيز الثقة لدى المستثمرين، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة زيادة الوعي المحاسبي وإلزام المؤسسات الاقتصادية بنشر كشوفها المالية بانتظام لتعزيز الثقة والشفافية لدى أصحاب المصالح وصناع القرار.

❖ مذكرة ماستر، جامعة جيجل، الجزائر، 2013-2014 بعنوان: جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي: يدرس هذا الموضوع جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي (SCF)، وذلك لمعالجة مدى جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، ولتحقيق هذه الدراسة تم اللجوء الى استبيان بغرض إقصاء وجهات نظر عينة الدراسة.

حيث توصلت الدراسة الى ان هناك قيود والتزام من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيضمن جودة المعلومات المحاسبية وتوفير مستوى كافي من الإفصاح المحاسبي مما يؤدي الى ضمان تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وجلب المستثمرين.

### هيكل الدراسة:

للاوصول الى دراسة علمية تلم بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا الى فصلين أساسيين: فصل نظري وفصل تطبيقي:

## مقدمة

---

- الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح، حيث احتوى الفصل الأول على ثلاث مباحث: خصص المبحث الأول لماهية الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الثاني فخصص للمعايير المحاسبية الدولية، والمبحث الثالث خصص لذكر متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS).

- الفصل الثاني: ويتم فيه عرض دراسة الحالة التي أجريت في مؤسسة نפטال-تيارت-من اجل إظهار مدى توافق الإفصاح في القوائم المالية مع بنود المعايير المحاسبية الدولية في ثلاث مباحث: المبحث الأول تناول تقديم لمؤسسة نפטال، والمبحث الثاني خصص لعرض القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-، وخصص المبحث الثالث لدراسة مدى توافق الإفصاح في القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-مع بنود المعايير المحاسبية الدولية.

## الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

**تمهيد:**

يرجع تطور الإفصاح المحاسبي إلى تطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل و تبويب الاحداث الاقتصادية و المعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورا كنظام للمعلومات المحاسبية ، وذلك من خلال قياس و تحليل و تقديم المعلومات الضرورية ، فالإفصاح الجيد يمكن تحقيقه من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية ، حيث قامت هذه الأخيرة بإصدار العديد من المعايير المحاسبة المرتبطة بالإفصاح المحاسبي والتي ساهمت في تعزيز جودة المعلومات المالية المحاسبية و ترشيد القرارات مما يساعد في كسب الثقة في المعلومات المالية التي تعرضها مختلف الشركات و الهيئات لدى مستعمليها ، وللتوضيح أكثر سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الاول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS).

## المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي:

في عالم سريع ومعقد العلاقات ومتطور الاحتياجات ومتشابك التأثيرات، فإن النظام المحاسبي عليه مهمة مسايرة هذه الحالات وأن يرقى بأساليب عمله إلى المستوى الذي يلبي فيه حاجة جميع الأطراف بدقة وشفافية، وهذا لا يكون إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي والذي يمكن النظر إليه كونه الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم الإفصاح المحاسبي، وأنواع الإفصاح المحاسبي وأهميته، وأساليبه:

## المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

للإفصاح المحاسبي عدة تعاريف نميز منها ما يلي:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسب، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها.<sup>2</sup>

وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه " الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - د. زبير عياش، خلف الله بن يوسف، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)، الطبعة: الأولى، سنة 2020، الاسكندرية مكتبة الوفاء، مصر، 2020، ص 63.

<sup>2</sup> - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار النشر الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 35.

<sup>3</sup> - لطيف زيود، حسان فيطيم، نغم أحمد فؤاد، مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين في الدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد الأول، سوريا، 2007، ص 179.

هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة<sup>1</sup>

حيث تهدف الكفاية إلى تحديد الحجم الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي لها وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها.

كما عرف على أنه عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1975 (AICPA) الإفصاح المحاسبي بأنه: عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعنى المصطلحات الواردة فيها.<sup>3</sup>

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي يركز على توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية، بهدف مساعدتهم على تحليل الأرقام المعروضة بهذه القوائم وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

### المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي وأهميته

1. أنواع الإفصاح المحاسبي: إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وما صاحبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح الشامل (بنسبة 100% إن أمكن) فلا ضرورة

<sup>1</sup>- نفس المرجع، ص 63.

<sup>2</sup>- نفس المرجع، ص 63

<sup>3</sup>- محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 02، الأردن، 2007، ص 260.



إخفاء بيانات ومعلومات عن مستخدمي التقارير والقوائم المالية وبصفة خاص أصحاب الحقوق الملكية والحكومية كمصلحة الضرائب فلم يعد إخفاء البيانات والمعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات

2. أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي:

**1.1 الإفصاح الكامل:** يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة.

**2.1 الإفصاح العادل:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات.

**3.1 الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشمل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

**4.1 الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي التقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.<sup>1</sup>

**5.1 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - د. زبير عياش، خلف الله بن يوسف، مرجع سابق، ص 63-64.

<sup>2</sup> - د. ماجد اسماعيل أبو الحمام، أثر تطبيق قواعد الحكومة على الإفصاح وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 49.

**6.1 الإفصاح الوقائي:** ويعني التقارير المالية يجب الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة للأصحاب الشأن ويهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

## 2. أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:<sup>2</sup>

يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية (البورصة) حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.

يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة للتحقيق مكاسب غير خاصة بها.

يساعد مستخدم المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها.

يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل.

يوفر معلومات شفافة أو مفيدة حول المتعاملين في سوق المال، ومعاملاتهم، يعد أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفاءة كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة للانضمام إلى هذه السوق.

<sup>1</sup>- رولا كاسر لائقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 56.

<sup>2</sup>- عثمان زياد العاشوري، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعيار الدولي رقم 1، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين 2008، ص 23-24.

## المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:

**1. إعداد القوائم المالية وترتيبها:** إن جزءا مهم من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتسهيل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

**2. الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.<sup>1</sup>

**3. استخدام المصطلحات والعرض بشكل صحيح:** إن وضوح المسميات للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى سهولة فهم القارئ لها، كما يجب عرض المعلومات بشكل صحيح وعدم دمجها مع غيرها وعدم حذفها مما يخل بمصداقيتها، ومن الأمثلة الشائعة للحذف إظهار الأصول الثابتة بصافي قيمتها الدفترية

**4. الإيضاحات لبعض الفقرات الواردة في القوائم المالية:** يتطلب الأمر في بعض الأحيان تفسير أو شرح إضافي عندما يكون من الضروري الربط بين الفقرات في نفس القائمة أو القوائم الأخرى أو عندما يتم شرح فقرة معينة في القوائم المالية والذي يتم غالبا عن طريق الملاحظات بين القوسين.

**5. القوائم والملاحق الإضافية:** إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم بتلك القوائم

<sup>1</sup> - محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص 584.

المالية، كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكتملة ومهمة للفهم. وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.<sup>1</sup>

6. **خانات المقارنة للقوائم المالية عن السنوات الماضية:** وذلك من خلال إضافة خانة أو ادراج عمود (أعمدة) في القوائم المالية تتضمن معلومات عن السنة السابقة فضلا عن السنة الحالية. وأن الأسلوب يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنات والاستفادة من ذلك في تقييم أداة المنشأة واتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

كما يمكن اعتبار كل من تقرير مجلس الإدارة والمراجع الخارجي من ضمن الأساليب وهما كما يلي<sup>3</sup>:

7. **تقرير مجلس الإدارة:** وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدوره يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

8. **تقرير المراجع الخارجي:** يعتبر وسيلة إفصاح ثانوية، بحيث يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

### المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

لقد فرضت التغيرات الاقتصادية الدولية على المتعاملين الاقتصاديين الدوليين على إيجاد قواعد محاسبية موحدة تخدم أهداف هؤلاء المتعاملين، لذلك سارعت الهيئات المحاسبية الدولية إلى إيجاد قواعد محاسبية موحدة، والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية، حيث تغطي هذه المعايير المحاسبية مختلف الجوانب المتعلقة بالقياس،

<sup>1</sup> - قاضي فاطيمة الزهراء، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجزائر 03، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2020، ص 37.

<sup>2</sup> - غازي عبد العزيز، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة كركوك للدراسات الانسانية، المجلد 02، العدد 02، العراق، 2007، ص 9.

<sup>3</sup> - زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2001 . 2012 ص 50.

العرض والإفصاح للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والحكومات، وهذا ما يسهل ويطور مسار العولمة الاقتصادية.

سننتقل من خلال هذا المبحث الى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، والهيئات المشرفة على اصدار هذه المعايير، بالإضافة الى خصائص المعايير المحاسبية الدولية

### المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية

#### 1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

للمعايير المحاسبية عدة تعاريف منها ما يلي:

تعرف المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.<sup>1</sup>

المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية، الوضعية والمحددة يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة<sup>2</sup>

تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرافقة للقوائم المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - حسين القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص10.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد. المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك دار النشر والتوزيع مصر، 2005، ص 58.

<sup>3</sup> مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر مجلة الباحث العدد الأول جامعة ورقلة، 2002 ص 53

كما تعبر المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة القواعد المحددة بشأن طريقة تسجيل، تبويب وتقديم المعلومة المالية، حيث تساعد هذه القواعد معدي القوائم المالية بالاستجابة لمتطلبات مختلف مستخدمي المعلومة المالية، خاصة الأطراف الخارجية، وذلك من خلال ضمان أن المعلومة المالية التي يتم إيصالها ملائمة وموثوقة.<sup>1</sup>

وكما يتبين من التعاريف السابقة فإن المعايير المحاسبية هي مجموعة من المبادئ والقواعد الصادرة عن هيئات رسمية غرضها تنظيم ومراقبة المحاسبة عن الاحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

### المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على اصدار المعايير المحاسبية الدولية:

لقد اسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين ونقابات ودائنين ومنظمات دولية وجمعيات حكومية واتحادات تجارية واجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات التي استهدفت لوضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق مثل هذه المعايير<sup>2</sup>

### 1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

وهي منظمة عالمية تهتم بمهنة المحاسبة تأسس سنة 1977 ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 25 مليون ونصف المليون محاسب يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تحسين تطور اقتصاد دولي قوي التي من خلاله يتم انشاء المعايير المهنية والتي تكون على مستوى عالي والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Karim mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, thèse de doctorat en sciences comptables, université de la manouba, Tunis, 2010, p12.

<sup>2</sup> <https://www.acc4arab.com/> (Consulté le 15 avril 2024 à 14h)

<sup>3</sup> - أبو نصار د محمد، وحميدات د جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية، مطابع الدستور التجارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص96.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- ❖ معايير دولية للتدقيق وخدمات التأكيد
- ❖ معايير دولية لقياس الرقابة والجودة
- ❖ قواعد دولية تهتم بأخلاقيات المهنة
- ❖ المعايير المؤهلة الدولية
- ❖ معايير محاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم هذا الاتحاد بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل مصر والبحرين والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس وينفذ عمل البرنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

- 1.1. لجنة التعليم: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة الى تقديم تعليم مهني مستمر لأعضاء المهنة على ان تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- 2.1. لجنة السلوك المهني: تضع مثل هذه المعايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات بموافقة مجلس الاتحاد.
- 3.1. لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الادارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

## 2. لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضو من 104 بلدان

يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.<sup>1</sup>

من بين الأهداف التي تسعى الهيئة لتحقيقها نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ اعداد ونشر للصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وكذلك ترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي.
- ❖ المساهمة في ارساء توافق للأنظمة المحاسبية والمعايير والاجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية.
- ❖ العمل على ان تحتوي القوائم المالية والوثائق الاخرى معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الاسواق المالية في العالم، ومختلف المستعملين الاخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- ❖ ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة.

### 3. مجلس معايير المحاسبة الدولية: IASB

تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ 01 أفريل 2001 كبديل للجنة معايير المحاسبة الدولية، ومنذ ذلك الوقت اصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية بدل من المعايير المحاسبية الدولية كما تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة

<sup>1</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 106-107

<sup>2</sup>مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص 131.



تحت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، كما تم اصدار اول معيار من نوع في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.<sup>1</sup>

### 1.3. اهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

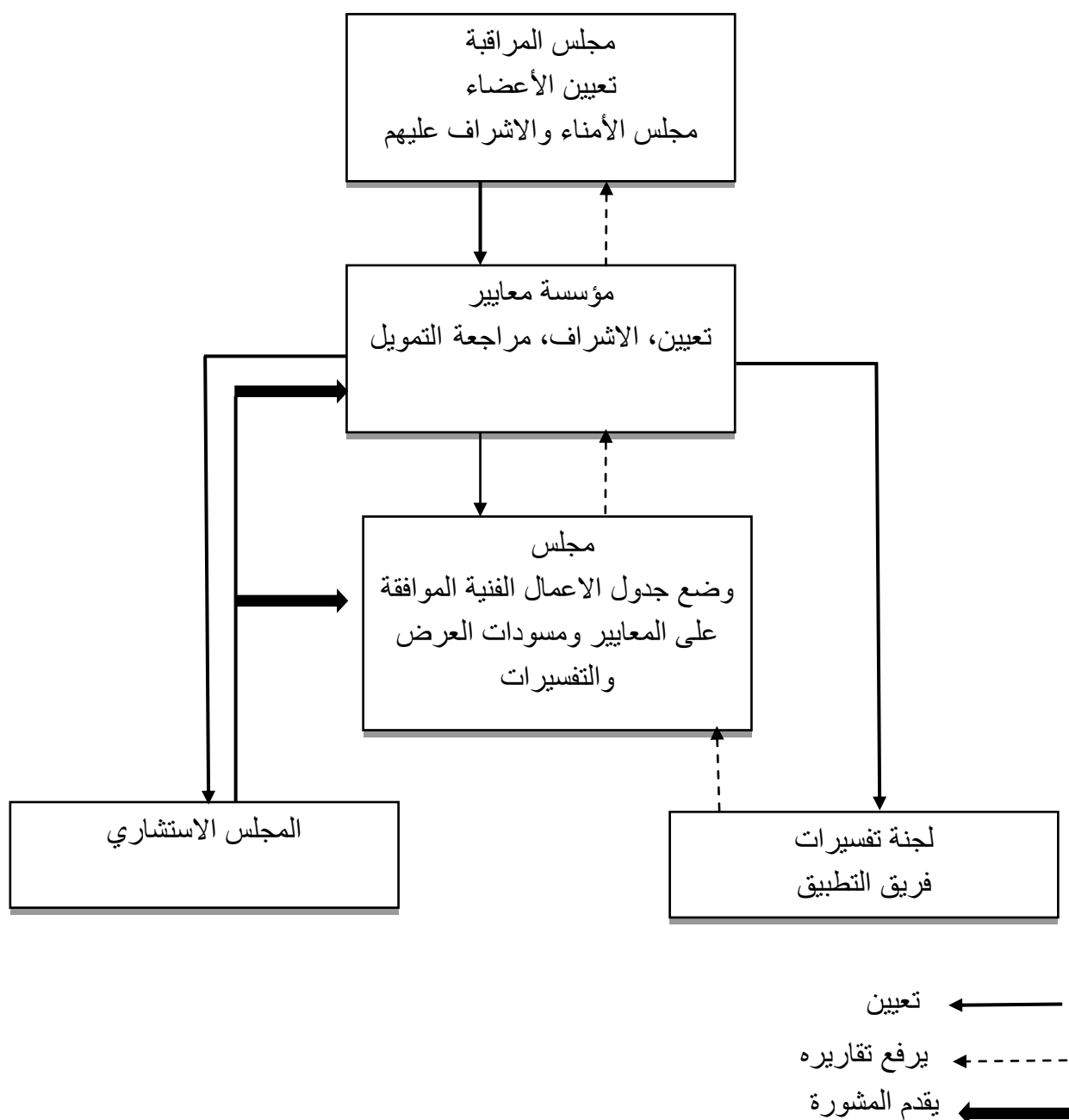
يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الى<sup>2</sup>

- ❖ اعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعي عند اعداد القوائم المالية وتشجيع العمل بموجبها على مستوى العالم.
- ❖ العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي، ويتبع المجلس الاستراتيجية التالية
- ❖ تشجيع الدول التي لا توجد لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية
- ❖ بشجيع الدول الاعضاء بمجلس معايير المحاسبة الدولية للمشاركة عندما تقترح دولتان او أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير التقارير المالية الدولية
- ❖ دعوة دول اخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتكيف مع معيار التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية
- ❖ مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية المماثلة، الغاء اي فروقات جوهرية
- ❖ السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها
- ❖ هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية

<sup>1</sup>. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ورقلة يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 2-5.

<sup>2</sup>. خالد جمال الجعارات مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2015، ص7.

الشكل رقم : ( 01-01 ) هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



**المصدر:** زبير عياش، خلف الله بن يوسف، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS-IFRS)، الطبعة الأولى، الإسكندرية مكتبة الوفاء، مصر 2020، ص31.

## المطلب الثالث: خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

للمعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الخصائص نذكر منها:<sup>1</sup>

1. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب ان تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من اهداف ومفاهيم وفرضوا مبادئ.
  2. الملائمة: باعتبار ان المعايير تعد من اهم ادوات التطبيق العلمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند اعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.
  3. المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب ان تكون مرنة، بحيث عملية اعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والاضافة.
  4. الواقعية : يجب ان تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الاعراف المحاسبية السائدة.
  5. المفهومية : يجب ان تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق اخذ رأي الجهات المستفيدة عند اعدادها.
  6. الحيادية: يجب ان لا يتم التحيز اتجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين. فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن اضافة الخصائص الاتية:<sup>2</sup>
- يجب عند اعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.
  - ان تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم

<sup>1</sup>. محمد حسن عمر، معايير المحاسبة الدولية والازمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2005، ص 35-36.

<sup>2</sup>. حامد داود الطلحة معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية أيام فبراير عمان، الأردن، 2000، ص 5-6.

- عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد يعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبي التي تم تطبيقها.
- يجب ان لا تأثر الضغوط السياسية او ضغوط جهة معينة على اعداد المعايير المحاسبية.
  - يجب ان تكون عملية اعداد المعايير المحاسبية عملية فنية وبيئية وان تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في اقل حدود ممكنة.
  - يجب ان تتصف المعايير المحاسبية بالحياد يقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الامكان عند اعداد المعايير المحاسبية.
  - يجب ان تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الانحياز نحو جهة معينة بمعنى ان تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.
  - يجب ان تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الاهداف الوطنية العامة دون ان تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول ان تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية.
  - واخيرا يجب ان تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى الا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية الا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في اعداد وعرض القوائم المالية.

### المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية: IAS / IFRS

لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، وبالطبع فإن جميع المعايير المحاسبية الدولية تحدد بعض الإفصاحات المطلوبة ويذكر الكثير منها مستوى البروز المطلوبة (مثل في صلب القائمة الأساسية وليس في إيضاح متم لها) ... ومن أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت الإفصاح المحاسبي ما يلي:

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS07):

وسنتناول من خلال هذا المطلب تقديم المعيارين المحاسبيين الدوليين كالتالي:

أولاً: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01):

وسنتطرق الى:

الفرع الأول: هدف المعيار

يصف هذا المعيار الأساس لعرض البيانات المالية للأغراض العامة، من أجل ضمان المقارنة مع كل من البيانات المالية التي تخص المنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ويبين كامل المتطلبات اللازمة لعرض البيانات المالية وإرشادات بشأنها، وكذلك بنيتها والمتطلبات الدنيا لمحتواها.

يحدد المعيار أساس عرض القوائم المالية ويشمل:<sup>1</sup>

❖ المبادئ الواجبة التطبيق من أجل نشر القوائم وفق المعايير الدولية، كاستمرارية النشاط الاستغلالي وأساس الاستحقاق وغيرها.

❖ قائمة الوثائق المشكلة للقوائم المالية.

الفرع الثاني: نطاق المعيار<sup>2</sup>

المتطلبات الواردة في المعيار 01 هي تلك المقصود أن تفي باحتياجات المستخدمين الذين يكونون في وضع لا يمكنهم من فرض متطلبات المعلومات التي يحتاجونها، ولا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية الملخصة

<sup>1</sup> - زهير بركم، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية علوم مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2018 - 2019. ص74.

- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية الموافقة معها، الدار الجامعية - الإسكندرية، مصر، 2008، ص51.

البيئية المعدة طبقاً ل معيار IAS34 وكذلك المتطلبات الإضافية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (الواردة في المعيار IAS30).

### 1. شروط إعداد القوائم المالية وفق المعيار (IAS01):

عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بالاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها:<sup>1</sup>

- ❖ القوائم المالية تضبط في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية
- ❖ كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معروف بصورة واضحة وان تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:
- ❖ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم التسجيل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.
- ❖ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية).
- ❖ تاريخ الاقفال.
- ❖ العملة المستعملة ومستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

- ❖ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط والدولة المتواجد فيها.
- ❖ الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- ❖ اسم الشركة الام وبالأخص اسم المجموعة بالوحدة.
- ❖ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة.
- ❖ القوائم المالية تمسك اجبارياً بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ الى ألف وحدة.

<sup>1</sup> -اليهم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر جامعة ام البواقي، 2014-2015، ص13

❖ القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من اجراء المقارنة مع الفترة السابقة، حيث ان كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة يحتوي على العمود خاص بمبالغ الفترة السابقة وهو الامر الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي.

## 2. متطلبات جودة الإفصاح المحاسبي الدولي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (IAS01):

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن وضعية نشاط المؤسسة وغيرها من الاحداث وذلك عن طريق تبويبها في مجموعة عامة حسب خصائصها ويطلق على هذه المجموعات العامة القوائم المالية. وبالرجوع الى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 نجد بانه حدد القوائم المالية ذات الغرض العام هي:

- ❖ قائمة المركز المالي (الميزانية).
- ❖ قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- ❖ قائمة التغير في حقوق الملكية.
- ❖ قائمة التدفقات النقدية.

### 1.2 قائمة المركز المالي (الميزانية)

تعتبر قائمة المركز المالي اول قائمة يتم اعدادها من طرف المؤسسة، اذ انه على اساسها يتم اعداد باقي القوائم المالية، وتركز هذه القائمة على توفير معلومات عن طبيعة الاستثمارات ومقدارها في اصول المؤسسة ومصادر تمويلها.

**1.1.2 تعريف قائمة المركز المالي (الميزانية):**

هي كشف او تقرير يعكس الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة غالبا ما تكون نهاية السنة، ليصور موقف المركز المالي وبيان ارصدها المختلفة، لذا فهي عبارة عن صورة فوتوغرافية مالية في لحظة زمنية محددة.<sup>1</sup>

**2.1.2. تصنيف وتبويب قائمة المركز المالي:**

يتم تصنيف وتبويب قائمة المركز المالي بحيث تجمع البنود المماثلة معا للوصول الى مجاميع الفرعية ذات مغزى، والمعيار الاكثر انتشارا لتبويب البنود في هذه القائمة هي درجة السيولة، اذ تقسم الاصول والخصوم الى بنود متداولة واخرى غير متداولة.

**أولاً: الاصول**

**1. تعريف الاصول:** وهي الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة والتي يمكن قياسها محاسبياً، وهي تعبر عن منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تمتلكها المؤسسة، وتسيطر عليها. وتكون معظم الاصول ملموسة بطبيعتها بمعنى لها كيان مادي ملموس كالأراضي، المباني، المعدات... الخ ومع ذلك فان هناك بعض الاصول، مثل حسابات المدينين وحقوق الاختراع تكون غير ملموسة، وتتسأ قيمة هذه الاصول غير ملموسة من حقوق قانونية للمؤسسة للحصول على مبالغ نقدية معينة من المدينين في المستقبل او استغلال اختراع معين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر الى علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 522.

<sup>2</sup> - وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011 ص 11.



**1.1. خصائص الأصول:** هناك ثلاث خصائص أساسية يجب توفرها في الأصل وهي:<sup>1</sup>

- ❖ تجسيد منافع مستقبلية تنطوي على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التدفقات النقدية الداخلة مستقبلاً.
- ❖ يمكن للمؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن استخدامها لهذا الأصل ولها القدرة على السيطرة عليه وتمنع الآخرين من الحصول عليه إلا من خلالها.
- ❖ أن الحدث أو العملية التي أعطت المؤسسة الحق في السيطرة أو الرقابة قد تمت بالفعل.

**2.1. أنواع الأصول:**

وتقسم الأصول داخل المؤسسة إلى ثلاث أقسام رئيسية وهي على النحو التالي:

**2.1.1. الأصول المتداولة current assets:**

يتطلب المعيار رقم (01) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ عندما تحتفظ المنشأة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقداً.
- ❖ عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.
- ❖ في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعمالها. ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحويلها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويد وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2010، ص 261.

<sup>2</sup> - جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 35.

**2.1.2. الأصول غير المتداولة Non-CURRENT Assets:**

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتناءها لتسيير أعمال المنشأة وللإستفادة من طاقتها الإنتاجية. ولا يمنع هذا المعيار استخدام أي توصيفات بديلة للأصول غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً، فنجد مثلاً أن دول الاتحاد الأوروبي يستخدمون مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن التاسع عشر حيث كانت الأصول تقسم إلى أصول ثابتة ومتنقلة.<sup>1</sup>

ثانياً: الخصوم (الالتزامات)

**1. تعريف الخصوم (الالتزامات)** وهي مطلوبات حالية تمثل حقوقاً للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة

تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلاً للتخلص من هذه الالتزامات، وتقسم الالتزامات إلى ما يلي:<sup>2</sup>

**1.3. الالتزامات المتداولة:** وهي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- ❖ يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة.
- ❖ تستحق خلال 12 شهراً بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- ❖ يتم تحملها لأغراض المتاجرة.
- ❖ لا يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً بعد تاريخ إعداد الميزانية.

**2.2. الالتزامات غير المتداولة:** هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- ❖ لا يتم سدادها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة.
- ❖ لا تستحق خلال 12 شهراً.

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، المرجع السابق، ص35

<sup>2</sup> - محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017 ص 108، 109.

- ❖ لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة .
- ❖ الالتزامات التي قد يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا.
- ❖ الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

3.2. الالتزامات الأخرى : وهي البنود التي تمثل حقوق على المنشأة ولكنها لا توافق تعريف الالتزامات السابقة الذكر .

#### 4.2. حقوق الملكية:

تمثل حقوق الملكية ( حقوق المساهمين) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة، وهي تبين

صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة، وتشمل العناصر التالية<sup>1</sup>:

- ❖ رأس مال الأسهم.
- ❖ الأرباح المحتجزة.
- ❖ الاحتياطي الاجباري.
- ❖ أسهم الخزينة.
- ❖ بعض بنود الدخل الإجمالي التي تظهر ضمن حقوق الملكية.
- ❖ الحقوق غير المسيطر عليها.

<sup>1</sup> -المرجع السابق، ص109.

ثانيا/ قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

### 1. الدخل

يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات، ويطلق عليه كذلك الإيرادات، ويشمل الدخل بذلك المكاسب.

### 2. المصروفات

أما المصروفات أو المصاريف فهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات الأمر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك، وتشمل المصروفات بذلك الخسائر<sup>1</sup>.

### 3. المكاسب

وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة<sup>2</sup>.

### 4. الخسائر

وتمثل النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص121.

<sup>2</sup> - الياس قصابي، بلال رحاحلية، عرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني لمعايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق اهراس، المنعقد يومي 25 و 26 ماي 2016 ص8.

## 5. المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل:

أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، أما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها فتتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

✓ الأيراد

✓ مصاريف التمويل

✓ نصيب من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية.

✓ مصروف الضريبة.

✓ مصروف واحد يتضمن كل من:

❖ ربح او خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب.

❖ الربح او الخسارة بعد خصم الضريبة والضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص

تكاليف البيع او عند التصرف في الأصول او المجموعة (مجموعات) التصرف المشككة للمجموعة الموقوفة.

✓ حصة الأقلية في الأرباح أو الخسائر.

✓ كل مكون الدخل الشامل الآخر (الذي هو عبارة عن دخل او مصروفات غير معترف بها في الربح او الخسارة في الفترات السابقة او الحالية كما هو مطلوب او يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم).

✓ النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها باتباع طريقة حقوق الملكية.

✓ إجمالي الدخل الشامل.

<sup>1</sup> -المرجع السابق، ص 8.

<sup>2</sup> -طارق عبد العال، التقارير المالية -أسس الاعداد والعرض والتحليل-، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص321.

## 6. طرق عرض المصروفات عند اعداد قائمة الدخل بموجب المعيار (IAS01):

يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب وظائفها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاستهلاكات)، أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية) .

في حالة استخدام المنشأة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية الى اهتلاك ورواتب وإيجار، إضافة إلى أنه يجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة، ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل، أي أن المعيار لم يوجب تحليل المصاريف في صلب قائمة بل يشجع على ذلك<sup>1</sup>.

## ثالثاً/ قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءاً من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

## رابعاً/ مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:<sup>2</sup>

- ❖ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها.
- ❖ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- ❖ التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

<sup>1</sup> -محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص52.

<sup>2</sup> -خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص126.

**1. بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ صافي ربح أو خسارة الفترة.
  - ✓ بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير IAS في قائمة التغير في حقوق الملكية.
  - ✓ إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أو بأعلاه.
  - ✓ أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وحسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي IAS08.
  - ✓ العمليات الرأسمالية مع المالكين ورصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة.
- تقسيم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال وراس المال الإضافي والاحتياطات.

**رابعاً/ قائمة التدفقات النقدية IAS07:**

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS07 قائمة التدفقات النقدية والتي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة الى عرض معلومات عن التغيرات التاريخية النقدية والنقدية العادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة الى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

**الفرع الأول: مزايا قائمة التدفقات النقدية:**

تحقق قائمة التدفقات النقدية ما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ معرفة المركز المالي لمنشأة.
- ❖ بيان مدى قدرة منشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.

<sup>1</sup> -محمد فيصل مايده، المرجع السابق، ص116.

<sup>2</sup> -المرجع السابق، ص117.

- ❖ بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- ❖ الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية.
- ❖ تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها.
- ❖ التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة.
- ❖ مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المشاة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.
- ❖ التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.

### الفرع الثاني/ بنود قائمة التدفقات النقدية:

يجب ان تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

**1. الأنشطة التشغيلية:** وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتشمل النشاطات التشغيلية ما يلي<sup>1</sup>:

- ❖ المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- ❖ المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى.
- ❖ المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات.
- ❖ المدفوعات النقدية للموظفين أو النيابة عنهم.
- ❖ المدفوعات النقدية للمصاريف.
- ❖ المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستوردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.
- ❖ المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للتجار بها.

<sup>1</sup> -جمعة حميدات، خبير المعايير لأعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص65.



2. الأنشطة الاستثمارية: وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة

للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة، وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية<sup>1</sup>:

- ❖ شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- ❖ المتحصلات النقدية في بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- ❖ المدفوعات والمقبوضات النقدية من جراء بيع الأسهم وسندات المنشآت الأخرى.
- ❖ المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير.
- ❖ المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض.

3. الأنشطة التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض

للمنشأة، وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول قروض أو إصدار أسهم. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي<sup>2</sup>:

- ❖ المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- ❖ المدفوعات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهنات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- ❖ المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- ❖ المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

<sup>1</sup> -المرجع السابق، ص 65-66.

<sup>2</sup> -محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 101.

الفرع الثالث/ طرق عرض قائمة التدفقات النقدية:<sup>1</sup>

يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار IAS07 لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة وغير المباشرة والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، اما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهم مشابه في كلتا الحالتين، وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام اما:

**أولاً/ الطريقة المباشرة:** والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار المحاسبي رقم 07 المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة عن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة الغير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول.

**ثانياً/ الطريقة غير المباشرة:** والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول المتداولة أو الاستثمارات المالية.

## ثانياً: الإفصاح المحاسبي وفق محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 (IAS07)

جاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS 07) قائمة التدفقات النقدية بعدة إفصاحات وألزم بتطبيقها وتتمثل بذه الإفصاحات فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص101.

<sup>2</sup> - عبد الناصر شحدة السيد أحمد، الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحلي الأوراق المالية في بورصة عمان، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 31-32. 2008 ص

- يجب تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية حسب الأنشطة المتولدة عنها، سواء كانت من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية كما هو مناسب، والإفصاح عنها بشكل منفصل لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم آثارها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمؤسسة.
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل من التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم وتصنيف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المتعلقة بالضرائب المدفوعة عن الدخل، وأن يتم تصنيفها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- إن العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخداماً للنقدية أو ما يعادلها يجب ألا تعرض ضمن جدول تدفقات الخزينة، وإنما يجب الإفصاح عنها في مكان آخر في القوائم المالية.
- يجب على المؤسسة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها، والإفصاح عن تأثير أي تغيير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها.
- يستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادلها، وذلك لأن هذه العمليات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمؤسسة وليس جزءاً من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.
- يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية هاما وذلك لأن هذه التدفقات تمثل مدى ما يدفع على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية.
- يجب الإفصاح عن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية بشكل منفصل لأنه يفيد في عملية التنبؤ بمقدار النقدية اللازمة في المستقبل للوفاء بمطالبات مقدمي رأس المال.
- يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية حسب عملة المشروع (العملة الوطنية) التي تنشر بموجبها بياناتها المالية وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي.
- يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالاستثمار بشكل ملائم.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS07 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS09):

سنتناول في هذا المطلب تقديم معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS09/IFRS07:

أولاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS07:

- يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:<sup>1</sup>

❖ الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.

❖ أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

❖ إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار IFRS07:

❖ معلومات عن أهمية الأدوات المالية

❖ معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها

**1. الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية:** يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستعملي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي ويشمل ذلك ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة، والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن، 2008، ص 635

<sup>2</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 821.

**1.1. الإفصاحات النوعية:** وهي الإفصاحات التي تتضمن معلومات غير كمية عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها فعلى المؤسسة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية ما يلي:

❖ التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

❖ الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

❖ التغيرات من الفترات السابقة.

**2.1. الإفصاحات الكمية:** وهي معلومات عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر، مستندة على معلومات داخلية تم تزويد الإدارة بها، وتتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من نوي العلاقات من المستويات العليا في إدارة المؤسسة (مجلس الإدارة).
- تركزت المخاطر سواء على أساس جغرافي أو على عملاء معينين أو في أسواق معينة، أو على أنواع معينة من السلع أو الأدوات المالية، ويرتبط ذلك بسياسة التنويع.

**3.1. إفصاحات أخرى مطلوبة:** سوف نوضح بعض الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي وردت إجمالاً في

الفروع التي سبق وأن تطرقنا لها كما يلي:<sup>1</sup>

**3.1.1. مخاطر السيولة:** هي المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على تدبير الأموال النقدية اللازمة للوفاء

بالالتزامات ويطلق عليها بمخاطر التمويل وتتطلب الفقرة 39 من معيار الإفصاح ما يلي:

. تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة.

. وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، وآخرون، مرجع سابق، ص 787-791

**3.1.2. مخاطر السوق:** هي المخاطر التي تكون فيها القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للإدارة المالية،

ستتغير بسبب التغيرات في الأسعار السوقية ويجب الإفصاح عما يلي:

. تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المؤسسة، كما في تاريخ القوائم

المالية مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية، ويعني تحليل الحساسية

تحليل مدى تأثير معدلات أسعار فائدة افتراضية مختلفة على محفظة الأوراق المالية. الأساليب والفرضيات

المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

. التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترة السابقة وأسباب هذه التغيرات.

**3.1.3. مخاطر الائتمان:** هي المخاطر التي تتعلق بعدم القدرة على الوفاء بقيمة الأداة المالية التي تمثل

الالتزام المالي في تاريخ استحقاقها ويجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

❖ الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المؤسسة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ

بعين الاعتبار أي ضمانات بحوزة المؤسسة.

❖ وصف للضمانات الموجودة بحوزة المؤسسة مقابل تلك الأدوات.

❖ الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

**3.1.4. مخاطر التدفقات النقدية:** وهي المخاطر المتعلقة بالتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بالأدوات

المالية نتيجة لعوامل مختلفة.

ثانياً: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 09 (IFRS09)

سنتطرق فيما يلي الى هدف المعيار ونطاق المعيار، ومتطلبات هذا المعيار:

**أولاً: هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الأصول المالية التي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة للمستخدمين البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.<sup>1</sup>

**ثانياً: نطاق المعيار**

يتم تطبيق هذا المعيار على جميع الأصول ضمن نطاق المعيار رقم (39): " الاعتراف والقياس".<sup>2</sup>

**ثالثاً: متطلبات المعيار**

سيتناول ما يلي:<sup>3</sup>

1. الاعتراف المبدئي بالأصول المالية: يتم الاعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرف في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم اثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.

2. التصنيف: يقسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09 كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

2.1 الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقاً عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة.

2.2 الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة، حيث يمكن تصنيف الأصول المالية ضمن هذه الفئة الى

. أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

. أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان عند الاقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقدى مع

الغير بناء على كل ما يلي:

<sup>1</sup> - زواتنية عبد القادر المعايير المحاسبية الدولية 2 (IAS-IFRS)، مطبوعة موجهة الى طابة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021-2022 ص 64-65.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 64.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص 64.

### 2.2.1. نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية: و يقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها

المتعلق بإدارة موجوداتها، و التي تتعلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية، و الذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسيين في المنشأة و ليس اعتمادا على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات، و لا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة ، و بالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي على مستوى المحفظة، لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية و محفظة استثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة .

### 3. خصائص التدفق النقدي التعاقدية للأصل المالي:<sup>1</sup> و يقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات

نقدية بتواريخ محددة أو قابلة لتحديد مثل السندات.

ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع وأصول مالية محتفظ بها

لتاريخ الاستحقاق والقروض والذمم الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الاستحقاق، لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية، على سبيل المثال قد تتبع المنشأة أصل مالي إذا:

- ❖ لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا انخفاض درجة ملائمة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى، أي انخفاض التصنيف الائتماني).
- ❖ قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الاستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.
- ❖ حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 65-66.



لكن إذا حدثت عمليات كثيرة من البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الاستثمارية يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية اتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

**3.1. إختبار نموذج الأعمال:** عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً للحصول على قيمتها الإسمية بتاريخ الاستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق بغرض الاستفادة من التغير في قيمتها العادلة.

**3.2. إختبار خصائص التدقيق النقدي:** عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدى لاستلام تدفقات نقدية محددة، أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

**3.3. القياس اللاحق للأصول المالية:** بعد الاعتراف الأولي يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة وفقاً لتصنيف الأصل المبدئي.

**4. الاعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند أعداد البيانات المالية:**

– الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار (39).

**5. الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:**

– يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعال، والاعتراف بأرباح وخسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو إنخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.

6. الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفروقات التقييم:<sup>1</sup>

- يجب قياس كافة الاستثمارات المالية في حقوق الملكية ( الأسهم مثلا) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح و الخسائر ( بيان الدخل ) باستثناء الاستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة (عند الاعتراف الأولي )، وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر، التي تعرض أيضا ضمن حقوق الملكية باسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة .

-أي أن المعيار يتيح للمنشأة الاختيار بإظهار فروقات تقييم الاستثمارات المالية في الأسهم (حقوق الملكية)، والتي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة ضمن حقوق الملكية، وكجزء من الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل ، وإذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها ،ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيم العادلة إلى حساب الأرباح و الخسائر عند إلغاء الاعتراف ، وعلى أن يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الاستثمارات في الارباح و الخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 18 : الإيراد.

7. إعادة التصنيف:<sup>2</sup>

-بالنسبة للاستثمارات المالية في أدوات الدين فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر إلى الأصول المالية بالتكلفة المطفأة والعكس إذا تغيرت أهداف حيازة المنشأة لتلك الأصول، أي عندما تغير المنشأة نموذج أعمالها لإدارة الأصول الثابتة.

كما يشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع أن تكون نادرة جدا، بحيث يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية، ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشأة وواضحة للأطراف الخارجية.

مثل قيام شركة خدمات مالية بإغلاق أعمال خدمات الرهن للأفراد، وقررت الشركة القيام بتسويق محفظة قروض الرهن الخاصة بها بشكل نشط لغرض بيعها.

<sup>1</sup> -نفس المرجع السابق 66-67.

<sup>2</sup> -نفس المرجع السابق، ص67

ولا يعتبر أي مما يلي تغيرات في نموذج الأعمال:

-تغير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغيرات هامة في أوضاع وظروف السوق).

-اختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية.

-نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشأة التي يكون لها نماذج أعمال مختلفة.

### 7.1. إعادة تصنيف الأصول المالية:<sup>1</sup>

-إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية من فئة أخرى، بحيث إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقا.

- إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، تحدد قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ويعترف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل والقيمة العادلة في حساب الأرباح والخسائر.

### المطلب الثالث: الإفصاح حسب المعيار الدولي رقم 24 (IAS24):<sup>2</sup>

-في ظل الانفتاح العالمي للأسواق وتوسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات وقيامها بإنشاء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، وهذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها و تحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة و موثوقة،ولهذا جاء المعيار (IAS 24) "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 67

<sup>2</sup> - الدكتور محمد بوسماحة أستاذ محاضر أ، مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر تخصص محاسبة وجباية معقمة، جامعة طاهري محمد-بشار-2019-2020 ص 64.

**1. معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة:** لتوضيح متى يمكن اعتبار الأطراف على علاقة ببعضها البعض وجب التعرف على المعايير المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، وبالتالي وجوب الالتزام بإفصاحات معينة من خلال قوائمها المالية، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيما يلي:<sup>1</sup>

- أن يكون علاقة مع المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر.
  - إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك والتي تكون فيه المؤسسة كمتعاقد (كما هو منصوص عليه في المعيار **IAS31** المتعلق بالمصالح في العقود المشتركة)
  - إذا كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمؤسسة أو مؤسستها الأم.
- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لمصلحة موظفي المؤسسة أو أي مؤسسة أخرى تكون على علاقة بالمؤسسة.

## 2. متطلبات الإفصاح وفق المعيار **IAS24**:

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي (**IAS24**) الإفصاح عما يلي:<sup>2</sup>

1. الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين هذه الأطراف أم لم يكن.
2. حتى يتمكن قارئ القوائم المالية من تكوين رأي حول تأثير علاقات الأطراف ذات العلاقة على معد التقارير فإن من المناسب الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة عند وجود تحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة أم لم يكن.
3. الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط والتوجيه والرقابة عن نشاطات المؤسسة.

<sup>1</sup> - د. محمد بوسماحة، نفس المرجع السابق، ص 64.

<sup>2</sup> - د. محمد بوسماحة، نفس المرجع السابق، ص 65.

4. في حالة عدم وجود معاملات بين الاطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات والمبلغ الارصدة المعلقة، وتفاصيل حول اي ضمانات مقدمة او مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الارصدة المعلقة، والمصاريف المعترف بها كديون معدوما مشكوك في تحصيلها المستحقة من الاطراف ذات العلاقة.

## خلاصة الفصل:

من خلال عرضنا لهذا الفصل، والذي كان يتمحور حول جودة وأهمية الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، فالإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، وإضافة الشفافية على المعلومة المحاسبية. ومما سبق نستنتج أن الهدف من إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي هو الوصول إلى أكبر قدر ممكن من المصداقية والشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية والهدف من إصدار تعليمات الإفصاح هو توفير معلومات ذات منفعة لمستخدمي التقارير المالية.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة نفضال-تيارت-

**تمهيد:**

بعدما تطرقنا للجانب النظري من البحث، والذي قدمنا من خلاله الخلفية النظرية لموضوع الدراسة لذا سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال القيام بدراسة حالة لمؤسسة نفضال-تيارت - وذلك بالاعتماد على دراسة مدى تطبيق هذه المؤسسة لشروط الإفصاح المحاسبي الذي جاء بها المعيارين المحاسبيين الدوليين IAS01- IAS07 وسنتطرق في هذا الفصل الى الإطار التطبيقي لدراسة الحالة من خلال المباحث التالية:

❖ المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفضال

❖ المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة نفضال-تيارت-

❖ المبحث الثالث: دراسة مدى توافق الإفصاح في القوائم المالية لمؤسسة نفضال-تيارت-مع بنود المعايير المحاسبية الدولية (IAS01- IAS07).



**المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال**

سننظر في هذا المبحث إلى تقديم مؤسسة نפטال وتنظيماتها وتقسيماتها وكذلك الهيكل التنظيمي لها.

**المطلب الأول: تعريف مؤسسة نפטال**

هي المؤسسة الجزائرية الرائدة في مجال توزيع وتسويق هذا المنتج وهي ذات طابع تجاري متفرعة عن مؤسسة الأم سوناطراك. بعد إعادة الهيكلة التي لحقت للعديد من المؤسسات العمومية وهذا وفقا للمرسوم 101/08 الصادر بتاريخ 1980/04/06 والذي ينص على إنشاء مؤسسة وطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية.

**ENTREPRISE DE RAFFINAGE DES PRODUITS PETROLIERS**

وبعد ذلك تم تعديل هذا المرسوم إلى مرسوم ثاني تحت الرقم 189/87 والصادر بتاريخ 1987/08/25. ERDP

وتعتبر نפטال شركة ذات لأسهم يقدر رأس مالها بـ 15650000000.00 دج ومقر إدارتها العامة يتواجد بشراكة العاصمة.

وتفرعت عبر التقسيم الجديد لوحدة الأم نפטال وتقوم هذه المنطقة بجلب الوقود من المصفاة الموجودة عبر المقاطعة الصناعية أرزيو.

وتقوم بنقل المواد عبر شتى وسائل النقل مثل الخواص مؤسسة النقل البري وعن طريق السكك الحديدية وهذه المواد متمثلة في البنزين العادي والممتاز والمازوت تخزينه في صهاريج كبيرة.

من هذه المناطق الوقود المقاطعة تيارت ولديها سبعة مراكز تخزين منها اثنان (02) داخل تراب الولاية وخمسة خارجها وتقوم هذه الأخيرة بدورها بتسليم هذا المخزون إلى مركز التسويق بوثيقة تسمى سند نقل المخزون.

كما تحتوي المقاطعة الوقود تيارت على مديرية وتتكون هذه الأخيرة من عدة دوائر منها الدائرة المالية والمحاسبة التي تقوم بمراقبة ميزانية المقاطعة من فواتر الماء والكهرباء واجور العمال وكذا فواتير الخواص الذين يقومون بنقل المواد البترولية من أرزيو إلى تيارت.

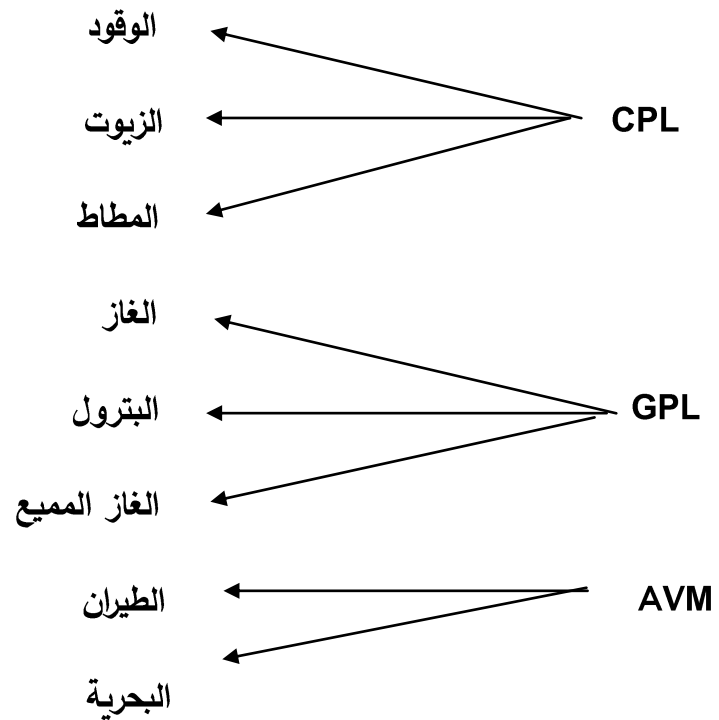
وكذا دائرة العمال والوسائل العامة التي تقوم بدورها بمتابعة الأحوال العمال من الأجور وعطل سنوية وكذا متابعة الدورات التكوينية للعمال مع الإشراف على متابعة المتربصين.

وكذا الدائرة التقنية التي تقوم بدورها بمتابعة الأعطاب الموجودة عبر مراكز التخزين وإصلاحها.

كما توجد اتفاقية مع وزارة الطاقة والمناجم ووزارة التشغيل والتكوين المهني (مقاطعة تيارت معنية باتفاقية حيث تقوم هذه الأخيرة بجلب المتربصين من مختلف مراكز التكوين المهني والتمهين الموجود عبر الولاية).

### المطلب الثاني: تنظيمات وتقسيمات نפטال:

لقد شهدت المؤسسة عدة تغيرات متتالية في سنة 1992 بعد زيادة الانتاج زاد توسعها ليصل الى 39 مقاطعة و9 وحدات مستقلة وفي سنة 1998 وموازة مع تحويلها الى شركة ذات أسهم تم تقسيمها في ثلاثة تقسيمات:



وفي سنة 2000 تم خلق مركز المعالجة المعلوماتية CTI من اجل الارتفاق بنפטال الى المعلومات

الحديثة.

ونفس السنة تتظم مديرية الشؤون الاجتماعية DASL واعيد التنظيم CLP/GPL والمناطق التابعة لها وتم استبدال القسامات ب فروع **BRANCHES** والمناطق بالمقاطعات **DISTRICT** . وهذا هو التنظيم الحالي.

### 1. وحدات نפטال:

**1.1. وحدات نפטال للتوزيع:** وهي وحدات مكلفة بتنفيذ ووضع سياسة المبيعات التموينات وتوزيع المواد البترولية وهي متواجدة بكل ولايات القطر الجزائري.

### 1.2. وحدات نפטال للموانئ:

وهي وحدات جهوية للخدمات مكلفة بكل عمليات العبور بالنسبة للمواد التي تستوردها من الخارج والمتواجدة ب: وهران، الجزائر، سكيكدة، وعنابة.

**1.3. وحدات نפטال للصيانة:** وهي وحدات جهوية للخدمات كذلك مكلفة بعمليات الصيانة وتجديد هياكل المؤسسة ومتواجدة ب: وهران، الجزائر، بشار، قسنطينة.

### 2. منتجات مؤسسة نפטال: تتمثل منتجات نפטال في:

- الوقود والزيوت والعجلات المطاطية:

. (CARBURANTS, LUBRIFIANTS, PNEUMATIQUES)

-غاز البترول المميع: (GAZ de PETROLE LIQUEFIE)

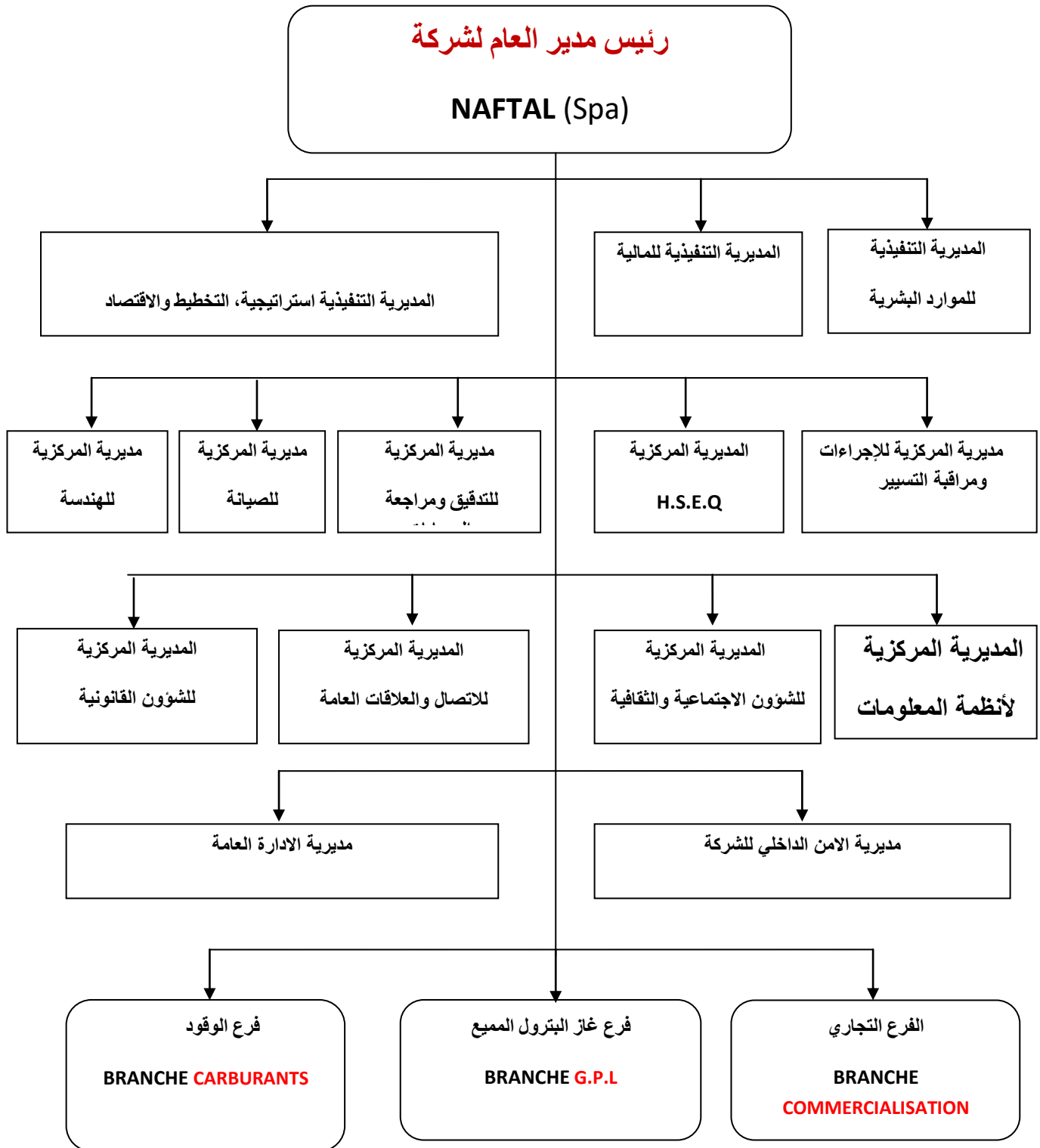
- (الزفت): BITUMES

- قسم البحرية والطيران: (AVIATION & MARIN)

-المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة نפטال

يتم فيما يلي عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال-تيارت- وشرحه:

الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال-تيارت-



الشكل (02-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال-تيارت-.

المصدر: مؤسسة نפטال-تيارت-

الفرع الثاني: شرح وتفصيل الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال-تيارت-وهو يتكون من:

1. المدير العام

2. مصالح المؤسسة:

❖ مصلحة الموارد البشرية: تتكف بتكوين الموظفين وتسيير كل الموارد البشرية.

❖ مصلحة تسيير الموظفين: كلما يتعلق تسيير الأجور العطل، العلاقات مع ضمان الاجتماعي.

❖ مصلحة الوسائل العامة: توفير كل الوسائل من كل الأنواع (مواد ولوازم) لتسهيل مهمة الموظف دائرة الوحدة.

❖ سكرتارية: تنظيم مواعيد المدير الرد على الهاتف وضبط المواعيد واستعمال الفاكس للإرسال المراسلات ومختلف الوثائق تسجيل الرسائل عند وصولها وكذلك عند البحث بواسطة سجل الصادر والوارد الإثبات أن الوثيقة وصلت وأرسلت ترتيب والتنظيم الوثائق.

استعمال منهجية مناسبة للحفظ والفهرس استعمال الحاسوب لكتابة رسائلها حفظ أسرار المدير اللباقة والبساطة في العمل واستعمال المجالات مع العمال.

❖ مسؤول الأمن الصناعي: مسؤول على كل حركات الأمن على مستوى وحدة نفضال أي أنه مسؤول على النشاط الأمن الصناعي.

❖ مصلحة معلومات التسيير: مصلحة معلوماتية دورها حصر المعلومات وتحليلها إرسال المعلومات للمديرية عامة كما له مسؤولية داخل الإدارة وهي تكليف بصيانة دائرة المالية والمحاسبة مكلفة بكل عمليات المحاسبة والمالية تتكون من ثلاثة مصالح:

❖ مصلحة الخزينة: تتكفل هذه المصلحة بمحاسبة التحليلية بالإضافة إلى تكلفة الوحدة وتكلفة المجموعة بالإضافة إلى النفقات والإيرادات.

❖ مصلحة ميزانية وتكلفة: معالجة جداول التسيير للمراكز والإدارة وإجراء المحاسبة التحليلية وإعداد الميزانية التقديرية للشركة (الوحدة).

- ❖ **مصلحة المحاسبة العامة:** إمساك المحاسبة العامة وكل التسجيلات المحاسبية وتحليلها وإعداد الميزانية والجداول الملحقة.
  - ❖ **دائرة التقنية والصيانة:** مكلفة بكل العمليات التقنية والصيانة على مستوى الوحدة ولها ثلاث مصالح:
  - ❖ **مصلحة الدراسات:** تقوم بدراسة أي مشروع يقدم للمؤسسة من ناحية الربح أو الخسارة وهو مكلف بكل المبيعات والمشتريات على مستوى المؤسسة.
  - ❖ **مصلحة صيانة:** الأجهزة الثابتة (مقر تعمير القارورات تيارت وتيسمبيلت).
  - ❖ **دائرة التوزيع:** مصلحة مكلفة بكل عمليات التسويق والاستغلال.
  - ❖ **مصلحة المبيعات:** تتكلف بكل المبيعات على مستوى الوحدة.
  - ❖ **مصلحة الاستغلال:** تتكلف باستغلال وكل ما يتعلق بالعتاد المتحرك والأجهزة الثابتة لتسهيل عملية التسويق.
  - ❖ **دائرة المستخدمين والوسائل العامة:** تسيير شؤون الموظفين.
- 3. هيكل التنظيمي للمؤسسة:** إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن التنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها منظمة ومرتبطة حسب الوظائف.
- المبحث الثاني عرض القوائم المالية لمؤسسة نفضال -تيارت-**

البيانات المالية تعتبر بمثابة ملخص للعمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة خلال الفترة والتي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، من خلال التعبير عن الأداء والوضع المالي والتدفقات المالية للمؤسسة، خاصة إذا كانت تتميز بالشفافية والمصداقية. وسنعرض ادناه البيانات المالية لشركة "نفطال" تيارت ومدى توفرها على المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية

تعد قائمة الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية التي تتبعها المؤسسة حيث تلعب دورا مهما والذي يعكس الصورة الحقيقية لوضع المؤسسة ويساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول في هذا المطلب عرض ميزانية مؤسسة نفضال تيارت، وتظهر ميزانية المؤسسة لسنة 2021-2022 كما يلي:

الجدول رقم (02-01): جانب الأصول لميزانية مؤسسة نفضال تيارت لسنة 2022

الأصول					
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	amort/pr OV	المبلغ الاجمالي	NO TE	
					الأصول غير الجارية
					ecart D'acquisition (goodwill
					الأصول غير الملموسة
245585117	213101 012	1259384 540	1472485 553		الأصول الملموسة
					الأصول الجارية
10045199	772199 9		7721999		الأصول المالية الثابتة
					ضرائب مختلفة
255630316	220823 012	1259384 540	1480207 552		مجموع الأصول غير الجارية

					الأصول الجارية
261996974	371355 523	2133	3721576 56		stocks et en cours
					خلق وظائف مماثلة
0.24	160417	1534490 5	1550532 2		الزيائن
449136	727522	535111	1262634		المدينون
23994594	514566 4		5145664		الضرائب وماشابه ذلك
					أصول جارية اخرى
					disponibilites et assimilés
					الاستثمارات والأصول الاخرى
13535153	916853 4		9168534		الخزينة
299975858	386557 663	1588215 0	4024398 13		مجموع الأصول الجارية
555606174	607218	1275266	1882647		المجموع الإجمالي الاصول



	275	690	366		
--	-----	-----	-----	--	--

**المصدر:** من اعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة خلال سنة 2022.

**الجدول رقم (02-02): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة نفضال تيارت لسنة 2022**

الخصوم			
العناوين	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	n-1
حقوق الملكية			
رأس المال			
الأقساط والاحتياطيات			
انحرافات إعادة التقييم			
النتيجة الصافية	133708217	179131288	-
حقوق ملكية أخرى			
مجموع حقوق الملكية 1	133708217	179131288	-
الخصوم غير الجارية			
الديون المرتبطة بالمشاركة			

			الضرائب (مختلفة ومخصصة)
			ديون أخرى غير جارية
1516518	1064000		الإيرادات المعترف بها
1516518	1064000		مجموع الخصوم غير ال جارية <sup>2</sup>
			الخصوم الجارية
160337071	46123826		الموردون والحساب المرفق
	767641		ضرائب (مختلفة ومخصصة)
572883874	693131825		ديون أخرى
			خزينة الخصوم
733220945	740024892		مجموع الخصوم غير الجارية <sup>3</sup>
555606174	607404675		المجموع الإجمالي للخصوم

**المصدر:** من اعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة خلال سنة 2022.

**التعليق:**

تعبر الميزانية عن الوضعية السنوية للمؤسسة وهي عبارة عن كشف مالي سنوي يعكس الوضعية المالية

لممتلكات المؤسسة، حيث تأتي في شكل جدول يتكون من جانبين وهما:

**الجانب الأول:** وهو جانب الأصول وترتب فيه عناصره حسب درجة السيولة ويظهر في الجانب العلوي الأصول أو الموجودات التي تحوز عليها المؤسسة لأكثر من سنة وغالبا ما تتمثل في الاستثمارات، بينما الجزء السفلي نجد فيه كل الموجودات التي تحوز عليها أو تدخل في نشاط المؤسسة وتكون أقل من سنة.

حيث نسجل الأصول بالمبالغ الاجمالية وأيضا المبالغ الصافية ومجموع استهلاكاتها ومؤونتها.

**الجانب الثاني:** وهو جانب الخصوم وترتب عناصره حسب درجة استحقاقها حيث نجد في الجانب العلوي الأموال الخاصة التي تمتلكها المؤسسة والتي لا تنقضي إلا في حالة إفلاس الشركة أو حلها مثل:

رأس مال الشركة والاحتياطات التي تحوز عليها والديون طويلة الأجل تتمثل في القروض التي حصلت عليها من طرف المؤسسات المالية وأخيرا الخصوم غير الجارية والتي يكون تاريخ استحقاقها قصير الأجل مثل: ديون الموردين والضرائب وتعرض هذه العناصر بمبالغتها الصافية، غالبا ما يكون عرض الميزانية يحتوي على تفاصيل أو معطيات لسنتين متتاليتين

#### **المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)**

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) لمؤسسة نفضال-تيارت-

كما يلي:

الجدول رقم(02-03): جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال-تيارت-لسنة 2022 (حسب الطبيعة)

تمرين n-1			تمرين n			n o t e	libelle	الحساب
مجموع	داخلي	خارجي	مجموع	داخلي	خارجي			
11275006816	5355852	11269650 963	12077845910	5867220	1207197868 9		من المبيعات والمنتجات ذات الصلة	70
725549.6	725549.736	0	779887.2	779887.2	0		تغييرا في المنتجات النهائية للأسهم	72
0	0	0	0	0	0		إنتاج ثابت	73
0	0	0	0	0	0		إعانة تشغيلية	74
11275732366	6081402.4	11269650 963	12078625798	6647108	1207197868 9		إنتاج السنة المالية	1
10222099986	4089447.2	10218010 538	11052023394	5621148	1104640224 6		عملية شراء للمستهلكين	60
614682351.2	37823536	57685881 5.2	583923258.4	26646061.6	557277196.8		الخدمات الخارجية	61/62
10836782337	41912983.2	10794869 354	11635946653	32267209.6	1160367944 2		الاستهلاك للسنة المالية	2
438950028	-35831581	47478160 9.6	442679144	-25620102	468299246.4		استكشاف القيمة المضافة	3
439741507.2	81845580.8	35789592	448945542.4	85012773.6	363932768.8		تكاليف الموظفين	63

		5.6					
124417606.4	711556	12370604 9.6	132303800.8	95692	132208108	ضريبة وضرائب	64
125209085.6	-118388718	- 6820366. 4	-138570199.2	-110728568	-27841630.4	الفائض التشغيلي الإجمالي	4
22964307.2	2338166.4	20626140	90782712	9855680	80927031.2	منتجات تشغيلية أخرى	75
32444538.4	216004.8	32228533 .6	48632118.4	8037069.6	40595048	مصروفات تشغيلية أخرى	65
62192034.4	10016907.2	52175126 .4	60607912	16048954.4	44558956.8	وفقا للأبهر	68
11230815.2	7620760.8	3610053. 6	13710503.2	9033663.2	4676840	مصروفات تشغيلية أخرى	78
185650536	-118662702	- 66987832 .8	143317013.6	-115925249	-27391764	النتائج التشغيلية	5
8046168.8	8046168.8	0	11733604.8	11733604.8	0	منتجات مالية	76
1526920.8	1526920.8	0	2124808	2124808	0	مصروفات مالية	66
6519247.2	6519247.2	0	9608796.8	9608796.8	0	النتيجة المالية	6
-179131288	-112143455	- 66987832 .8	-133708216.8	-106316452	-27391764	نتيجة عادية قبل الضرائب	7

						ضريبة مستحقة	695/698
						ضرائب مختلفة	692/693
-179131288	-112143455	.8	-133708216.8	-106316452	-27391764	نتائج الدراسة الاستقصائية	

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج للمؤسسة سنة 2022.

### التعليق:

هو عبارة عن جدول يخص فقط حسابات التسيير وهو يعرض فقط مجمل الاعمال التي قامت بها المؤسسة وتحصلت منها على إيرادات أو قامت بدفع الأعباء الخاصة بالنشاطات التي تقوم بها، وترتب فيه العناصر على حسب طبيعة المصروف أو على حسب وظيفته، الجانب العلوي يحتوي على النشاطات الخاصة بعملية البيع والشراء الأساسية التي تساهم في قيمة مضافة للمؤسسة ثم تليها مجمل الإيرادات والمصاريف المتعلقة بدورها العادية السنوية المتمثلة في نتائجها العملياتية والمالية وأخيرا تضاف اليها النتائج خارج الدورة لكي نتحصل على النتيجة الصافية السنوية.

### المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نفضال تيارت

سنحاول في هذا المطلب عرض جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نفضال-تيارت- كما يلي:

الجدول رقم (02-04): جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نفضال-تيارت-لسنة 2022 (الطريقة المباشرة)

الرقم	تعريف	n	تمرين n	تمرين n-1
A1	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		-2676967.2	3546652
0	تحويل الأموال (الوحدة) (الرصيد صفر)			
100001	النقدية المستلمة من العملاء		274912.8	1422400
100002	المبالغ المدفوعة للموردين		-469141814.4	-459984784
100003	الفوائد والرسوم المالية الأخرى المدفوعة		-372873.6	-356916
100004	ضرائب الدخل المدفوعة			
100005	دعوة للحصول على الأموال الصادرة			
100006	دعوة للحصول على الأموال المستلمة		805681047.2	800148273.6
100007	المبالغ المدفوعة للموظفين		-336138547.2	-334774556.8
100008	التحويلات الصادرة			
100009	التحويلات الواردة			
100010	الدولة، السلطات العامة، منظمات المدارس الداخلية		-2979692	-2907762.4
100011	مجموعة أخرى للحسابات			
100012	مدفوعات الحساب الأخرى			
100013	القيم النقدية			
100014	الحركة المالية بين الهياكل			
A2	التدفقات النقدية قبل البنود الاستثنائية			

			التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود الاستثنائية (تحدد فيما بعد)	200001
3546652	-2676967.2		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أ)	<b>TOTAL A</b>
-31022088.8	-1689650.4		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	<b>B1</b>
-106560	-285747.2		المدفوعات على حياة الأصول الملموسة اوغيرالملموسة	300000
-2995648.8	-1403902.4		ايصالات تحويل الأصول الملموسة او غير الملموسة	300001
			المدفوعات عند اقتناء الأصول المالية الثابتة	300002
			ايصالات التخلص من الأصول المالية الثابتة	300003
			الفوائد المحصلة على الاستثمارات المالية	300004
			الفوائد المحصلة على الاستثمارات المالية	300005
			توزيعات الأرباح وحصص النتائج المستلمة	300006
-3102208.8	-1689650.4		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	<b>TOTAL B</b>
			التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	<b>C1</b>
			المقبوضات بعد إصدار الاسهم	400001
			توزيع الأرباح وتوزيعات اخرى	400002
			المقبوضات من القروض	400004
			تسديد القروض او الديون المماثلة الاخرى	400005
			صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية (ج)	<b>TOTAL C</b>



			أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقدية ومكافئات النقدية(د)	500001
444443.2	-4366617.6		التغير في التدفق النقدي للفترة (أ+ب+ج+د)	T=A+B+C
13090708.8	13535152.8		النقدية وما يعادلها في بداية السنة المالية	E
13585552.8	9168534.4		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة المالية	F
444443.2	4366617.6		تغيير التدفق النقدي للفترة	V=F-E
	0		التسوية مع النتيجة المحاسبية	R=V-T

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة خلال سنة 2022.

#### التعليق:

هو جدول يمثل حركة الخزينة والعمليات التي قامت بها المؤسسة في تلك السنة ويكون بياناته لسنتين متتاليتين ، حيث يكون شكل هذا الجدول عبارة عن ثلاث مقاطع يتمثل في:

1-الأنشطة التشغيلية: تمثل مجمل المبالغ والعمليات التي قامت بها المؤسسة وتحصلت منها على مبالغ أو قامت بدفعها من حساب الخزينة والتي تتعلق بالعمليات والنشاطات الأساسية التي تعرف بها المؤسسة.

2-الأنشطة الاستثمارية: وهي الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الأصول طويلة الاجل وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن بنود النقدية المعادلة.

3-الأنشطة التمويلية: وهي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات راس المال وقروض المؤسسة.

المبحث الثالث: دراسة مدى توافق الإفصاح في القوائم المالية لمؤسسة نفضال-تيارت- مع بنود المعايير المحاسبية الدولية (IAS01-IAS07)

كما هو الحال مع القوائم المالية التي قدمناها في المبحث السابق، تعتبر هذه القوائم المالية مترابطة ومتكاملة وهي تعكس معلومات مختلفة عن نفس الظواهر الخاصة بالمؤسسة، والتي سنقارنها أدناه بالمعلومات الموجودة في القوائم المالية لمؤسسة نفضال-تيارت- ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS).

**المطلب الأول: مدى التزام ميزانية مؤسسة نفضال تيارت ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)**

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق الى مدى توافق قائمة المركز المالي (الميزانية) للمؤسسة مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) وهذا من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (02-05): جدول يوضح مدى التزام ميزانية مؤسسة نفضال -تيارت- ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)**

مؤسسة نفضال - تيارت -		قائمة المركز المالي (الميزانية)
لا تطبق	تطبق	أهم البنود التي يحتويها المعيار المحاسبي رقم (01)
	✓	❖ قائمة المركز المالي أول قائمة يتم اعدادها من طرف المؤسسة.
	✓	❖ حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية قائمة المركز المالي هي "عبارة عن بيان يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في لحظة زمنية معينة".
	✓	❖ المؤسسة ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع استعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الالتزامات) بعد أكثر من 12 شهر.
	✓	❖ يتطلب المعيار (IAS01) تصنيف الأصول والالتزامات (الخصوم) الى متداولة وغير متداولة كفاءات منفصلة في صلب الميزانية.
	✓	❖ التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية.
	✓	❖ القوائم المالية تضبط في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ اقبال

		السنة المالية، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية
✓	❖	كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معروف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة: التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم التسجيل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.
✓	❖	طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات ادماجية).
✓	❖	تاريخ الاقفال.
✓	❖	عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط والدولة المتواجد فيها.
✓	❖	الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة.
✓	❖	اسم الشركة الام وبالأخص اسم المجموعة بالوحدة.
✓	❖	القوائم المالية تمسك اجباريا بالعملة الوطنية ويمكن تقريب المبالغ الى ألف وحدة.

المصدر: من إعداد الطالبتين

تعليق:

توافق بنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) مع قائمة المركز المالي (الميزانية) لمؤسسة نפטال-تيارت- يعكس التزام المؤسسة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS01) لضمان الشفافية والموثوقية في تقاريرها المالية، فحيثما يتم توافق الميزانية مع متطلبات هذا المعيار يتمكن المستثمرون والمساهمون من فهم الوضع المالي للشركة بشكل أفضل واتخاذ قراراتهم بناء على معلومات دقيقة وموثوقة، حيث يعتمد المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) على مفهوم الإفصاح الكامل، الذي يتطلب من المؤسسات الإفصاح عن جميع المعلومات

الضرورية لفهم الوضع المالي والأداء المالي بشكل كامل و دقيق و بالتالي يمكن لمؤسسة نفضال ان تستفيد من اعتمادها هذا المعيار من خلال تحسين جودة و شمولية تقاريرها المالية و زيادة مصداقيتها أمام الأطراف المعنية وفي الأخير من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان قائمة المركز المالي لمؤسسة نفضال-تيارت- تتوافق بشكل كبير مع اهم البنود التي يحتويها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) و هذا مؤشر جيد لمؤسسة.

**المطلب الثاني: مدى التزام قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لمؤسسة نفضال -تيارت- ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)**

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق الى مدى توافق قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(02-06): جدول يوضح مدى التزام جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال -تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)

مؤسسة نفضال - تيارت -		قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
لا تطبق	تطبق	أهم البنود التي يحتويها المعيار المحاسبي رقم (01)
	✓	❖ تعرض قائمة الدخل أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة
	✓	❖ تحتوي قائمة الدخل على العناصر الأساسية والمتمثلة في: الدخل، المصروفات، المكاسب، الخسائر.
	✓	❖ يجب تصنيف المصاريف وتحليلها اما حسب وظائفها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات) أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية)
	✓	❖ قائمة الدخل لا تأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.
✓		❖ كل مكون الدخل الشامل الاخر (الذي هو عبارة عن دخل او مصروفات غير معترف بها في الربح او الخسارة في الفترات السابقة او الحالية كما هو مطلوب او يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية او معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم).
		❖ النصيب من الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة

		<p>والمشروعات المشتركة المحاسب عنها باتباع طريقة حقوق الملكية.</p>
--	--	--

**المصدر:** من اعداد الطالبتين

**التعليق:**

توافق قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) مع بنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) في مؤسسة نفضال-تيارت-يعد عنصرا أساسيا في تحقيق الشفافية والموثوقية في تقارير الأداء المالي، حيث أن الالتزام بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) يساهم في تحسين جودة ودقة قوائم الدخل، مما يعزز فهم الأداء المالي للمؤسسة ويساهم في اتخاذ القرارات بشكل افضل، حيث تتطلب بنود هذا المعيار تقديم معلومات شاملة حول الإيرادات و المصروفات والربح والخسارة خلال فترة محاسبية معينة، و بالتالي نلاحظ ان قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) في مؤسسة نفضال-تيارت-يتوافق مع هذه المتطلبات و ذلك من اجل توفير معلومات كافية و دقيقة للمستخدمين الداخليين و الخارجيين، و بالتالي يمكن القول ان توافق قائمة الدخل مع بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) في مؤسسة نفضال-تيارت-يعكس التزامها بهذا المعيار المحاسبي الدولي لتقديم تقارير مالية شفافة و موثوقة، و بالتالي من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قائمة الدخل لمؤسسة نفضال-تيارت-تتوافق بشكل كبير مع أهم البنود التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) و هذا يؤثر

بشكل إيجابي على المؤسسة من خلال التعاملات الأجنبية و يعزز ثقة الأطراف المعنية ويساهم في تحقيق أهدافها المالية و الاستراتيجية بنجاح.

**المطلب الثالث: مدى التزام قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) لمؤسسة نפטال -تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS07)**

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق الى مدى توافق قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) وهذا من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم(02-07): يوضح مدى التزام جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نפטال-تيارت-ببنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS07)**

مؤسسة نפטال - تيارت -		قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)
لا تطبق	تطبق	أهم البنود التي يحتويها المعيار المحاسبي رقم (07)
	✓	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية:</li> <li>❖ بالنسبة للأنشطة التشغيلية:</li> </ul>
	✓	✓ المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
	✓	✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات.
	✓	✓ المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإيجار بها.
		❖ بالنسبة للأنشطة الاستثمارية:
	✓	✓ المتحصلات النقدية في بيع الممتلكات والمعدات والآلات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الاجل الأخرى.
		✓ المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض.
		❖ بالنسبة للأنشطة التمويلية:

	<p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p>	<p>✓ المتحصلات النقدية من اصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.</p> <p>✓ المدفوعات النقدية من اصدار السندات والقروض واوراق الدفع والرهنانات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الاجل.</p> <p>✓ المدفوعات النقدية لتسديد القروض.</p> <p>❖ يوجد طريقتان مقبولتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.</p> <p>❖ الطريقة المباشرة يتم فيها الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة.</p> <p>❖ الطريقة الغير المباشرة يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية.</p>
--	---	--

**المصدر:** من اعداد الطالبتين.

**التعليق:**



توافق قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) مع بنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) في مؤسسة نפטال-تيارت-من خلال عرضها وفق الأنشطة التشغيلية للمقبوضات والمدفوعات النقدية والأنشطة الاستثمارية للتحصيلات والمقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض، أما بالنسبة للأنشطة التمويلية التي تتكون من التحصيلات النقدية المتعلقة بإصدار الأسهم والمدفوعات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع وكذلك المدفوعات النقدية لتسديد القروض حيث اعتمدت مؤسسة نפטال-تيارت-على الطريقة المباشرة في إعداد تدفقات الخزينة من خلال الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة نפטال-تيارت-تتوافق في بعض البنود التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم (07).

## خلاصة الفصل

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصل السابق من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً في إطار معرفة تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حيث قمنا بدراسة حالة مؤسسة نפטال -تيارت -حول مدى تطبيق المؤسسة لشروط الإفصاح المحاسبي في قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (حساب النتائج)، وجدول تدفقات الخزينة وفق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS07)، حيث تقوم المؤسسة بالإعداد و الإفصاح عن القوائم المالية وذلك بهدف تقديم معلومات ذات مصداقية وشفافية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، حيث لاحظنا أن هذه القوائم تتوافق بشكل كبير من حيث الشكل و المضمون بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS07) .

كما لاحظنا أيضاً وجود تناقضات في الممارسات المحاسبية للمؤسسة لأن المؤسسة أهملت الإفصاح عن بعض البنود، وأيضاً قامت بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة فقط وجدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة وأهملت الطريقة غير المباشرة وذلك بان المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) لم يفرض اتباع طريقة معينة من أجل إنتاج معلومات تفيد المستخدمين والمساهمين في اتخاذ قرارات مختلفة تساهم بكثرة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

الْخَاتِمَةُ

## الخاتمة:

يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي أحد الأسس الثابتة في المفهوم المحاسبي، إذ يعد وسيطا توصليا بين المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية التي تنتج ولضمان فعالية هذا الإفصاح يتعين التركيز على عوامل متعددة، مثل تحديد مواصفات المستخدم وغرض الإفصاح وطبيعة المعلومات المحاسبية المطلوبة، بالإضافة الى الاعتماد على أساليب الإفصاح المحاسبي مثل القوائم المالية الرئيسية والملحقة، مع ضرورة تقديمها في الوقت المناسب. ومن المهم أيضا توفير خصائص نوعية تعد مرجعا لتقييم جودة المعلومات المحاسبية، مثل السليمة، وقد لعبت المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، وبشكل خاص المعايير المتعلقة بالإفصاح دورا بارزا في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية، من خلال توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي لضمان توفير معلومات دالة وقابلة للفهم والاعتماد عليها من قبل مختلف فئات المستفيدين.

## أولا: اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى:** تقوم مؤسسة نفضال-تيارت-بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الدولي (SCF) الذي هو مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية التي نصت على أن هناك توافق بين القوائم المالية لمؤسسة نفضال-تيارت-وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية حول الإفصاح المحاسبي.

**الفرضية الثانية:** تقوم مؤسسة نفضال-تيارت-بتقديم كل من قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) والملاحق والايضاحات وفق ما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي (AS01) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية التي نصت على أنه تقوم المؤسسة بعرض قوائمها المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)، وذلك من خلال ما أوجبه المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) في عرض بنود قائمة الدخل والتي تمثلت في الإيرادات، مصاريف التمويل ومصروف الضريبة والربح والخسارة، وكذلك بالإضافة الى تطبيقها لبنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) في قائمة المركز المالي (الميزانية) من حيث الشكل والمضمون.

**الفرضية الثالثة:** تقوم مؤسسة نفضال-تيارت-بإعداد جدول التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الدالة على انه تحترم المؤسسة

شروط الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (07)، وذلك من خلال عرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

#### ثانياً: نتائج الدراسة

❖ تلتزم مؤسسة نפטال-تيارت-بمطلبات الإفصاح في قوائمها المالية من خلال عرضها لعناصر الميزانية وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، وقائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) بكل شفافية بعيداً عن أي تظليلات لكسب المستثمرين.

❖ اهتمام المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة نפטال-تيارت-) بإبراز النتيجة الصافية للسنة المالية.

❖ تبرز هذه المؤسسة قوائمها المالية بمعلومات تسهل لمستخدميها فهمها وتفاذي أي تظليل .

❖ التزمت مؤسسة نפטال-تيارت-في قوائمها المالية بمطلبات الإفصاح المحاسبي بشكل كامل من خلال إعداد قوائمها المالية بالإجراءات المطلوبة، كما التزمت بمطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS01 من خلال ضبط قوائمها المالية في أجل أقصاه ستة أشهر من إقفال السنة المالية وكذلك لا بد ان يكون كل عنصر من مكونات قوائمها المالية ظاهر بشكل واضح وان تظهر المعلومات بصفة دقيقة.

❖ تلتزم مؤسسة نפטال-تيارت-بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي في الميزانية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) من خلال عرض مؤسسة نפטال-تيارت-عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية على أساس أصول جارية وخصوم غير جارية .

❖ تلتزم أيضاً مؤسسة نפטال-تيارت-بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) من خلال عرض الأعباء والنواتج والربح الصافي والخسائر من العمليات، كما تلتزم أيضاً بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي في جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) وذلك من خلال الإفصاح عن مدخلات ومخرجات الموجودات المالية، بالإضافة الى افصاح مؤسسة-نפטال-عن التغيرات الحاصلة خلال الفترة عن دفعات النقدية للموردين والموظفين ودفعات النقدية للضرائب والرسوم المتعلقة

بالأنشطة التشغيلية، كما تفصح المؤسسة عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير المادية التشغيلية والاستثمارية مثل (شراء الأصول الثابتة)، والتمويلية مثل (تسديد القروض القديمة) حسب واقعها وكل منهما على حدى.

❖ للإفصاح المحاسبي دور هام في كشف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة وتحقيق الشفافية لتسهيل الدراسة لمستخدميها، وكذلك يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال المعطيات التي قدمتها المؤسسة والتي تميزت بالخصائص النوعية ذلك ما يجعلها تتصف بالجودة.

❖ تلبية لاحتياجات المستخدمين لمؤسسة نفضال-تيارت-لم تقدم المؤسسة معلومات كافية مفصّل عنها في القوائم المالية بل اكتفت بالكشف فقط عن قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وجدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)، غير ذلك لم تقم المؤسسة بالإفصاح عن أي معلومات او بيانات أخرى هامة تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات السليمة.

❖ ان تطبيق مؤسسة نفضال-تيارت-لمعيار المحاسبي (IAS01) يسمح بمقارنة القوائم المالية لسنوات سابقة مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى.

### 3. الاقتراحات والتوصيات:

وفقا للنتائج التي تم التوصل اليها نتقدم ببعض الاقتراحات:

ان اعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية يكسبها مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح بمقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد قوائم مالية وفقا للأسس والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وهي قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

. عرض وإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق كافة متطلبات الإفصاح المحاسبي يكسب المؤسسة مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح لها بمقارنة أدائها مع نظيرها من المؤسسات الدولية.

- . إعطاء اهتمام كبير للإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لما له من فوائد كثيرة سواء داخل او خارج المؤسسة.
- . الاطلاع المستمر على المستجدات والتطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية وتكييف الإفصاح المحاسبي معها بإنشاء لجنة مخصصة لذلك.
- . ان ارتفاع نسب الاستثمار لدى الدول المتقدمة أكثر مما هو عليه في الدول النامية ذلك بسبب عدة عوامل أهمها مدى الشفافية والافصاح ولهذا يجب على الدول التي ترغب في جذب الاستثمارات الأجنبية تطوير نظمها المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- . العمل على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، من خلال عقد ملتقيات وندوات لتحسين عمليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

#### 4.آفاق الدراسة:

- بعد انتهاء هذه الدراسة نرى انها تفتح آفاق لدراسات لاحقة في المواضيع التالية:
- . دور الإفصاح المحاسبي في تنشيط سوق المال في الجزائر، وأثره على قرار الاستثمار.
- . مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.
- . دور أساليب الإفصاح المحاسبي في استقطاب المساهمين والمستثمرين.
- . دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مردودية المؤسسات الجزائرية.



# قائمة المراجع



أولاً/ الكتب باللغة العربية

1. أبو نصار د محمد وحميدات د جمعة معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي: الجوانب النظرية والعلمية، مطابع الدستور التجارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
2. حسين القاضي مأمون حمدان المحاسبة الدولية ومعاييرها الطبعة الأولى دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
3. حسين القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. خالد جمال الجعرات مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية مطبعة جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر.
5. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007.
6. ريتشارد شرويد واخرون، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2010.
7. زبير عياش، خلف الله بن يوسف، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)، الطبعة الأولى، سنة 2020، الإسكندرية مكتبة الوفاء، مصر، 2020.
8. زبير عياش، خلف الله بن يوسف، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS-IFRS)، الطبعة الأولى، الإسكندرية مكتبة الوفاء، مصر، 2020.
9. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية الموافقة معها، الدار الجامعية - الإسكندرية، مصر.
10. طارق عبد العال، التقارير المالية -أسس الاعداد والعرض والتحليل-، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000.

## قائمة المصادر والمراجع

11. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر الى علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
12. محمد المبروك أبو زيد. المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك دار النشر والتوزيع مصر، 2005.
13. محمد حسن عمر، معايير المحاسبة الدولية والازمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2005.
14. محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.
15. وجددي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.
16. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار النشر الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.

### ثانياً/ المقالات والمجلات

1. داني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مجلة الباحث العدد الأول جامعة ورقلة، 2002.
2. غازي عبد العزيز، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة كركوك للدراسات الانسانية، المجلد 02، العدد 02، العراق، 2007.
3. قاضي فاطيمة الزهراء، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجزائر 03، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2020.
4. لطيف زيود، حسان فيطيم، نغم أحمد فؤاد، مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين في الدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد الأول، سوريا، 2007.

ثالثا/ الرسائل الجامعية والاطروحات

1. إليهم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر جامعة ام البواقي، 2014-2015
2. رولا كاسر لانتقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.
3. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2001 . 2012.
4. عبد الناصر شحدة السيد أحمد، الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحلي الأوراق المالية في بورصة عمان ، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
5. عثمان زياد العاشوري، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعيار الدولي رقم 1، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين 2008.
6. ماجد اسماعيل أبو الحمام، أثر تطبيق قواعد الحكومة على الإفصاح وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
7. محمد فيصل مايده، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.
8. مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

رابعا/ الرسائل والاطروحات باللغة الأجنبية

1. Karim mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, thèse de doctorat en sciences comptables, université de la manouba, Tunis, 2010

خامسا/ الملتقيات والمؤتمرات والندوات

2. حامد داود الطلحة معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية أيام فبراير عمان، الأردن، 2000.
3. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ورقلة يومي 30-29 نوفمبر 2011.
4. الياس قصابي، بلال رحاحلية، عرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني لمعايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق اهراس، المنعقد يومي 25 و 26 ماي 2016.

سادسا/ مراجع أخرى

1. الدكتور محمد بسماحة أستاذ محاضر أ، مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة طاهري محمد-بشار-2019-2020.
2. زهير بركم، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية علوم مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2018-2019.
3. زواتنية عبد القادر المعايير المحاسبية الدولية (IAS\_IFRS) مطبوعة موجهة الى طابة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، جامعة ال جزائر 03، الجزائر، 2021-2022.
4. محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 02، الأردن، 2007.

الملاحق





## TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Page 1

 Unité : 614 DISTRICT CARBURANTS TERRE TIARET ( Méthode directe) 13-2015  
 999 CONSOLIDER

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
<b>A1</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		<b>-3 346 209.35</b>	<b>4 433 315.91</b>
000000	Virements de Fonds (UNITE) ( Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		343 641.24	1 778 000.00
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-586 427 268.01	-574 980 980.42
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-466 092.27	-446 145.28
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		1 007 101 309.79	1 000 185 342.00
100007	Sommes versées aux personnels		-420 173 184.71	-418 468 196.49
100008	Remontés de fonds Emis			
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-3 724 615.39	-3 634 703.90
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement			
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
<b>A2</b>	<b>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</b>			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
<b>TOTAL A</b>	<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-3 346 209.35</b>	<b>4 433 315.91</b>
<b>B1</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</b>		<b>-2 112 063.45</b>	<b>-3 877 761.00</b>
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-357 184.90	-133 200.00
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 754 878.55	-3 744 561.00
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>TOTAL B</b>	<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</b>		<b>-2 112 063.45</b>	<b>-3 877 761.00</b>
<b>C1</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</b>			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
<b>TOTAL C</b>	<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités (D)			
<b>T=A+B+C</b>	<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)</b>		<b>-5 458 272.80</b>	<b>555 554.91</b>
<b>E</b>	<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice</b>		<b>16 918 941.65</b>	<b>16 363 386.74</b>
<b>F</b>	<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice</b>		<b>11 460 668.85</b>	<b>16 918 941.65</b>
<b>V=F-E</b>	<b>Variation de trésorerie de la période</b>		<b>-5 458 272.80</b>	<b>555 554.91</b>
<b>R=V-T</b>	<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>			

قائمة الملاحق

Unité : 614 DISTRICT CARBURANTS TERRE TIARET  
000 UNITE

**BILAN STRUCTURE**  
Au 31 décembre 2015

Page 1  
Période 13/2015

Rubrique	Note	ACTIF				M. Net N-1	Rubriques	Note	PASSIF	
		Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1				Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS							### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)							Capital émis ( ou compte de l'excédent )			
Immobilisations incorporelles							Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 940 606 941,32	1 574 230 675,62	266 376 265,70	306 361 396,04		Ecart de réévaluation			
Immobilisations en cours							résultat net			
Immobilisations Financières		9 652 499,45		9 652 499,45	12 556 499,31		Autres capitaux propres			
Impôts différés							TOTAL CAPITAUX PROPRES I			
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 850 259 440,77	1 574 230 675,62	276 028 765,15	319 537 895,35		### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###							Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		464 197 070,84	2 666,00	464 194 404,84	327 496 218,36		Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assinités							Autres dettes non courantes			
Clients		19 381 653,05	19 181 131,85	200 521,20	0,30		Provisions et produits comptabilisés			
Autres débiteurs		1 578 293,21	658 889,58	909 403,63	561 420,32		TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
Impôts et assimilés		6 432 080,84		6 432 080,84	29 993 242,77		### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants							Fournisseurs et compte rattachés			
Disponibilités et assimilés							Impôts			
Récupérations et autres actifs financiers							Autres dettes			
Tresorerie		11 460 668,85		11 460 668,85	16 918 941,55		Tresorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		503 049 766,79	19 852 687,43	483 197 079,36	374 969 823,40		TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL ACTIF		2 353 309 207,56	1 594 083 363,05	759 225 844,51	694 507 718,75		TOTAL GENERAL PASSIF			



## ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم جودة الإفصاح المحاسبي والتعرف على متطلباته في المؤسسات الاقتصادية من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال إجراء دراسة حالة لمؤسسة نפטال-تيارت-

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تناولنا فصلين حيث خصصنا الفصل الأول للإطار النظري للإفصاح المحاسبي، وفي الفصل الثاني فتطرقنا من خلاله الى دراسة حالة لمؤسسة نפטال-تيارت- واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي الاستقرائي، توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لمؤسسة نפטال-تيارت-متوافق تماما مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعيارين المحاسبين الدوليين (IAS01) و (IAS07).

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية.

### **Abstract:**

This study aims to assess the quality of accounting disclosure and to identify its requirements in economic institutions through its adoption of international accounting standards by conducting a case study of the Naftal-Tiaret- Foundation.

In order to achieve the objective of the study, we dealt with two chapters where we devoted chapter I to the theoretical framework of accounting disclosure. In chapter II, we dealt with a case study of the Natal-Tiaret-Foundation. In this study, we relied on the inductive descriptive approach. The study found the most important findings: accounting disclosure in Naftal-Tiaret- financial statements is fully compatible with the requirements of international accounting disclosure (IAS07- IAS01).