جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص محاسبة وجباية معمقة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة ماستر
فرع :علوم التسيير /علوم المالية والمحاسبية
تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر بورقلة للفترة 2015 – 2018

من إعداد الطالب :

- **عبد الحفيظ بوعقال**

إشراف الأستاذ :

- خمقاني بدر الزمان

السنة الجامعية :2020/2019

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك،

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة .نبي الرحمة و نور العالمين سيدنا **محمد صلى الله عليه وسلم**

إلى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب و معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود .. إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب إلى من تحت قدميها جنان الله ورضوانه أطال الله في عمرها .

أمي الحبيبة

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وفي الغد و إلى الأبد رحمه الله....

أبي العزيز

إلى الذي جاد وقاسم معي الفرحة والعبرة في كل لحظة.. إلى سندي في الحياة أخي حفظه الله لي

كما لا يفوتني أن اهدي هذا العمل إلى **زوجتي** جزاها الله ألف خير وإلى أبنائي الغوالي حفظهم الله ورعاهم

إلى كل العائلة الكريمة .. إلى من يقفون ورائي دوما بنصحهم و إرشادهم ..أساتذتي الأكارم

إلى رفقاء دربي ..إلى أخوتي اللاتي لم تلدهم أمي كل واحد باسمه

إلى كافة زملائي وزميلاتي في الدراسة دفعة 2020 ماستر محاسبة وجباية معمقة

إلى كل أساتذتي ومشايخي من الابتدائي إلى الجامعة ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع جزاكم الله ألف خير.

إلى كل من ساهم بإمدادي بكلمة طيبة بعثت فيا روح العمل..... وإلى كل طالب العلم .

بعد بسم الله الرحمان الرحيم

"رب أوزعني ان اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " صدق الله العظيم – سورة النحل– الآية.19

فعرفانا بالجميل، وتقديرا لكرم الأخلاق، وإيمانا بعظمة العطاء نتقدم بكل امتناني وشكري الجزيل إلى

الأستاذ المشرف: خمقاني بدر الزمان على نصائحه وعلى كل ما بذله معي في إعداد هذه المذكرة وعلى دعمه المتواصل لي. وجزاه الله كل خير

كما أشكر أسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ولا يسعنا في هذا المقام إلا أن نشكر الأساتذة

الذين تعاقبوا على تدريسي دفعة ماستر محاسبة وجباية معمقة 2020/2019

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد لإنجاز هذا العمل ولو بالدعاء

الملخص:

هدفت هذه الدراسة غلى تقييم واقع الممارسات المحاسبية المتمثلة في الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي في قطاع الخدمات ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية على شركة اتصالات الجزائر فرع ورقلة باستخدام المقابلة الشخصية وتحرير الوثائق، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، تلتزم شركة اتصالات الجزائر بقواعد الممارسات المحاسبية الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاحية :

الممارسات المحاسبية – الاعتراف المحاسبي – القياس المحاسبي – الإفصاح المحاسبي – قطاع الخدمات .

Abstract:

This study aimed at assessing the reality of accounting practices represented in recognition، measurement and accounting disclosure in the service sector. To achieve this goal، we conducted a field study on the Algeria Telecom Company، Ouargla branch، using a personal interview and editing documents. Recognition، measurement and accounting disclosure stipulated in the financial accounting system.

Key words:

Accounting practices -Accounting recognition -Accounting measurement - Accounting disclosure -Services sector.

العنوان	الصفحة
الإهداء.....	
الشكر والعرفان.....	
الملخص.....	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الاختصارات والرموز.....	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة.....	{أ _ ح}
الفصل الأول: الإطار النظري للممارسات المحاسبية والدراسات السابقة	
تمهيد	02
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للممارسات المحاسبية	03
المطلب الأول: الاعتراف المحاسبي	03
الفرع الأول: مفهوم الإيراد	03
الفرع الثاني: الاعتراف بالإيراد وشروطه	04
الفرع الثالث: توقيت الاعتراف بالإيراد	06
الفرع الرابع: مبادئ الاعتراف	06
المطلب الثاني: القياس المحاسبي	09
الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي	09
الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي	09
الفرع الثالث: أهداف وأساليب وأسس القياس المحاسبي	10
الفرع الرابع: معايير وخطوات القياس المحاسبي	12
الفرع الخامس: المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي	15
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي	17
الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	17
الفرع الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	18

الفرع الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح	19
الفرع الرابع: أنواع الإفصاح المحاسبي	22
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	24
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت الاعتراف المحاسبي	24
المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي	28
المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت الإفصاح المحاسبي	30
خلاصة الفصل الأول	33
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	35
المبحث الأول: التعريف بالشركة وهيكلها التنظيمي	36
المطلب الأول: التعريف بالشركة	36
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية	37
المطلب الثالث: البرنامج المحاسبي ORACLE	38
المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها	38
المطلب الأول: تقييم القوائم المالية للشركة	38
المطلب الثاني: نتائج الاعتراف المحاسبي	42
المطلب الثالث: نتائج القياس المحاسبي	43
المطلب الرابع: نتائج الإفصاح المحاسبي	44
خلاصة الفصل الثاني	45
الخاتمة	47
المراجع	50
الملاحق	56

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	جدول يوضح تغيرات الأصول الغير جارية خلال سنوات الدراسة	38
02	جدول يوضح تغيرات المخزون خلال سنوات الدراسة	39
03	جدول يوضح تغيرات الزبائن خلال سنوات الدراسة	39
04	جدول يوضح تغيرات الضرائب خلال سنوات الدراسة	40
05	جدول يوضح تغيرات خزينة الأصول خلال سنوات الدراسة	40
06	جدول يوضح تغيرات الأموال الخاصة خلال سنوات الدراسة	40
07	جدول يوضح تغيرات الخصوم جارية خلال سنوات الدراسة	41
08	جدول يوضح الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالاعتراف المحاسبي	42
09	جدول يوضح الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالقياس المحاسبي	43
10	جدول يوضح الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالإفصاح المحاسبي	44

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر	37

الاختصارات	الدلالة الأصلية	الدلالة بالعربية
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
AICPA	Accounting Principles Authority	هيئة المبادئ المحاسبية
FASB	American Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم 01	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنوات الدراسة جانب الأصول من إعداد الطالب	56
الملحق رقم 02	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنوات الدراسة جانب الخصوم من إعداد الطالب	57
الملحق رقم 03	جدول تدفقات الخزينة لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنوات الدراسة من إعداد الطالب	58
الملحق رقم 04	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2015 – 2016 جانب الأصول	59
الملحق رقم 05	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2015 – 2016 جانب الخصوم	60
الملحق رقم 06	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2016 – 2017 جانب الأصول	61
الملحق رقم 07	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2016 – 2017 جانب الخصوم	62
الملحق رقم 08	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2017 – 2018 جانب الأصول	63
الملحق رقم 09	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2017 – 2018 جانب الخصوم	64
الملحق رقم 10	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر على المستوى المركزي لسنتي 2015 – 2016 جانب الأصول	65
الملحق رقم 11	الميزانية المالية لاتصالات الجزائر على المستوى المركزي لسنتي 2015 – 2016 جانب الخصوم	66
الملحق رقم 12	جدول تدفقات الخزينة لاتصالات الجزائر فرع ورقلة لسنتي 2017 – 2018	67
الملحق رقم 13	جدول تدفقات الخزينة لاتصالات الجزائر فرع لسنة 2016	68
الملحق رقم 14	جدول تدفقات الخزينة لاتصالات الجزائر فرع لسنة 2017	69

توطـئة:

أصبح قطاع الخدمات بشكله الجديد من أكثر القطاعات ديناميكية بالنسبة لنمو كما أن التطور الحاصل في القطاعات الأخرى أصبح مرهونا بالتطورات والتحسينات التي تحدث في هذا القطاع ويعود ذلك بأنها لا تنتج سلعا أو منتجات بل تقدم خدمات لأفراد المجتمعات وبالتالي فالعنصر البشري هو أساس نجاح أو إخفاق هذه المنشات الخدماتية التي قد تكون منشآت ربحية كما هو الحال مع الفنادق والمستشفيات الخاصة و الوكالات السياحية ...الخ .أو قد تكون غير ربحية تقدم خدمات للأعضاء والجمهور كما هو الحال مع الجمعيات والنوادي.

بالإضافة إلى التجارب المحلية للدول بما فيها الجزائر تقول أن قطاع الخدمات يحقق حزمة متكاملة من الأهداف التنموية بدءا بالتوظيف، فهو الأكثر توظيفا، ثم دعم الاستقرار النقدي والعملة الوطنية من خلال ولوج المستهلكين إليها كما في السياحة والخدمات المالية وخدمات الصحة ...وهو الداعم الوحيد للروابط الإنتاجية الأمامية والخلفية لقطاعي الزارعة والصناعة و داعم التنمية عبر قنوات البنية التحتية المختلفة من طرق ومواصلات واتصالات،كهرباء، مياه ... ما يعني انه المولد الأكبر للنمو في كافة دول العالم .

قد تختلف المؤسسات الخدمية فيما بينها من حيث الملكية وحجم رأس المال و طبيعة الخدمة المقدمة مما ينعكس على تصميم النظام المحاسبي من دفاتر وسجلات وقوائم وتقارير مالية لكل منها، مما احدث فجوة في الممارسات المحاسبية من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي والصعوبة في استخراج المعطيات والبيانات المحاسبية من القوائم و المكشفات المالية، لهذا بذل مفكري ومنظري المحاسبة مجهودات بغية تفعيل الممارسات المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية للدول، والحث على استخدامها كأساس لبناء المعايير الوطنية وبالتالي القضاء على العديد من المشاكل والاختلافات في الأنظمة المحلية والدولية فاعتمدت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول الأخرى نظاما محاسبيا جديدا مستمدا من المعايير المحاسبية الدولية من خلال قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 واخذ بتطبيقه من جانفي 2010 والذي سمي النظام المحاسبي المالي وهذا لمواجهة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي .

أ- **طرح الإشكالية:**

و بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

مـــا هـــو واقـــع الممارســـات المحاســـبية فـــي المؤسســـات الخدميـــة الجزائريـــة؟

ب- وبالتالي تتفرع عنه أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية :

1 - ما هو واقع ممارسات الاعتراف المحاسبي في المؤسسات الخدمية الجزائرية؟

2- ما هو واقع ممارسات القياس في المؤسسات الخدمية الجزائرية ؟

3 - ما هو واقع ممارسات الإفصاح في المؤسسات الخدمية الجزائرية ؟

ت- الفرضيات:

وكمحاولة أولية سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطروحة :

- تخضع ممارسات الاعتراف المحاسبي في المؤسسات الخدمية الجزائرية لقواعد النظام المحاسبي المالي؛
- تخضع ممارسات القياس المحاسبي في المؤسسات الخدمية الجزائرية لقواعد النظام المحاسبي المالي؛
- تخضع ممارسات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الخدمية الجزائرية لقواعد النظام المحاسبي المالي.

ث- دوافع اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار الموضوع إلى أسباب الذاتية التي تتمثل في طبيعة التخصص العلمي الذي ندرسه، و أسباب موضوعية من اجل محاولة تقييم درجة التلاؤم بين قواعد النظام المحاسبي المالي وواقع القطاع الخدماتي الجزائري .

ج- أهمية الدراسة و أهدافها :

يستمد البحث أهميته من كونه موضوع الممارسة في القطاع الخدماتي موضوعا معاصرا يتميز بكثير من التعقيد،وخاصة لمجالات الاعتراف،القياس و الإفصاح المحاسبي،وبالتالي يسعى هذا البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية والإشكاليات المنبثقة عنها تهدف هذه الدراسة إلى :

- تحليل واقع ممارسات الإعتراف في المؤسسات الخدمية الجزائرية؛
- تحليل واقع ممارسات القياس في المؤسسات الخدمية الجزائرية؛
- تحليل واقع ممارسات الإفصاح في المؤسسات الخدمية الجزائرية؛
- معرفة مدى إلتزام المؤسسات الخدمية بقواعد النظام المحاسبي المالي.

ح- حدود الدراسة :

حدود مكانية : تقتصر الدراسة على شركة اتصالات الجزائر فرع ورقلة كمؤسسة ذات طابع الخدماتي على مستوى ولاية ورقلة.

حدود زمنية: الموسم الجامعي: 2019 _ 2020.

خ - منهج الدراسة و الأدوات المستعملة :

سوف نتبع المنهج الوصفي من أجل وصف وتحليل الإطار النظري للممارسات المحاسبية (الاعتراف – القياس – الإفصاح)كما نستخدم المنهج الاستقرائي الذي يدرس الجزء ليعمم على الكل، دراسة حالة شركة اتصالات الجزائر فرع ورقلة.

د – هيكل الدراسة :

لمعالجة دراستنا في جانبها النظري و التطبيقي قمنا بتقسيمها إلى فصلين بعد المقدمة، كما يلي:

- **الفصل الأول :** يتناول الإطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات، حيث قسم الفصل إلى مبحثين؛
- **الفصل الثاني :** يتناول الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات من خلال إسقاط الجانب النظري على الواقع للتعرف على تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛
- **والخاتمة:** تضمنت العديد من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات والدراسات السابقة

تمهيد:

نستعرض في هذا الفصل الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع، وذلك من خلال التطرق إلى عموميات حول المحاسبة، الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدماتية على ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي .

وليس الغرض من هذا الفصل استعراض هذه العناصر بالتفصيل وإنما الغرض منه هو محاولة ربط العناصر النظرية بالعناصر التطبيقية وذلك من اجل أن نتمكن من فهم وعرض الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، كما أن هذا الأساس ضروري لتحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها .

فكان تقسيم الفصل كما يلي :

- **المبحث الأول** : الإطار المفاهيمي للممارسات المحاسبية من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة التي تناولت الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للممارسات المحاسبية

المطلب الأول : الاعتراف المحاسبي

ترتبط المحاسبة بمشروعات مستمرة في العمل والإنتاج وليس بعملية تجارية واحدة. وتقسم المحاسبة نشاط المشروع المستمر إلى شرائح زمنية يطلق عليها فترات محاسبية، وتحاول في الوقت ذاته أن تخصص لكل فترة محاسبية إيراداتها ومصاريفها. وتتمثل الإيرادات في تدفقات نقدية داخلة أو في نمو أصول الوحدة المحاسبية، أو في الوفاء بالتزاماتها، أو كل منها من خلال الإنتاج وتسليم السلع أو تقديم الخدمات أو أي نشاط اقتصادي آخر يمثل العمليات الرئيسية للوحدة خلال فترة معينة، إذ يعترف بإيراد الفترة المالية على نحو مستقل، ثم تقاس المصروفات بها بغرض تحديد مقدار الدخل خلال الفترة المحاسبية[1]

الفرع الأول: مفهوم الإيراد"

تعرف لجنة المصطلحات المحاسبية AICPA الإيراد: بأنه بيع السلع وتقديم الخدمات ويتم قياسها وفق ما يتحمله العملاء نظير تلك السلع والخدمات. وتعرف هيئة المبادئ المحاسبية AICPA الإيراد بأنه الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويجرى قياسها طبقة GAAP. بينما يعرف الإيراد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB الإيرادات على أنها تدفقات داخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كليهما معا، والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة. ويعرف الإيراد كما ورد في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB رقم 6 : بأنه عبارة عن تدفقات للداخل أو إضافات أخرى لأصول منشأ ما، أو تسديد لالتزاماتها (أو مزيج من الاثنين) ناتج عن تسليم أو إنتاج السلع وتقديم الخدمات، أو أية نشاطات أخرى تتضمنها العمليات الرئيسة المستمرة للمنشأة أو عملياتها المركزية.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية TASB 1998 فيعرف الإيرادات على أنها التدفقات الإجمالية للداخل من المنافع الاقتصادية خلال الفترة التي تنشأ من النشاطات في الحالة الاعتيادية للمنشأة عندما ينتج عن هذه التدفقات زيادة في حقوق الملكية من غير تلك المقدمة بوساطة مشاركين في الملكية.

ويعد التعريفان السابقان أكثر التعاريف شمولية فهناك تطابق فيما بينهما من ناحيتين الأولى؛ مصادر الإيراد وأثره على عناصر الأصول، والثانية لم يشر إلى نشاط المنشأة، وبذلك يعد صالحا للتطبيق في الوحدات التجارية الهادفة لتحقيق الأرباح والوحدات غير التجارية[2]

---

[1] قرطالي يوسف حافظ **تحقق الإيراد في القطاع الخدماتي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية حالة تطبيقية على المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا** , رسالة ماجستير غير منشورة,قسم المحاسبة ,قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة تشرين,اللاذقية, سوريا - , 2009

[2] EL-Anati.**Rradwan2002 Accounting In Englich Language.Theary & Applications**. First Edition. P113

والأحداث التي تؤدي إلى الإيراد كثيرة ومتنوعة منها الإنتاج وتسليم البضاعة والمبيعات والأتعاب والفوائد الدائنة، والتوزيعات الدائنة والإيجارات الدائنة وغيرها وهذه كلها تدفقات داخلة حالية أو متوقعة تنجم عن النشاط الجاري المستمر، الذي يتكرر من دورة إلى أخرى، ويلاحظ أن التدفقات الداخلة غير الناتجة عن النشاط الجاري المستمر، أي الناتجة عن العمليات والأنشطة العرضية أو الثانوية يجرى استبعادها من مفهوم الإيرادات التدخل في مفهوم المكاسب.

الفرع الثاني: الاعتراف بالإيراد وشروطه

لقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB في بيانها الخامس بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية المنشآت الأعمال شروطا أربعة عامة يجب توافرها في أي بند من بنود القوائم المالية ليتم الاعتراف بالبند، وإثباته في السجلات المحاسبية. وهذه الشروط العامة هي:[1]

1. انطباق تعريف أحد عناصر القوائم المالية (مثلا تعريف الإيرادات، المصروفات، الأصول، الالتزامات، المكاسب، الخسائر)؛
2. القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة، كالدينار مثلا؛
3. توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات؛
4. توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتائج القياس.

وبالإضافة إلى هذه الشروط العامة فقد حدد بيان FASB أيضا شرطين خاصين بالإيراد للاعتراف به وإثباتها في السجلات وهي:

1. أن يكون الإيراد قابلا للتحقق أو محققا؛
2. أن يكون الإيراد مكتسبة.

– **قابلية الإيراد للتحقق:** ويقصد بقابلية الإيراد للتحقق أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع سلعة أو تقديم خدمة قد انتهت ما عدا عمليتين : انتقال الملكية من البائع إلى المشتري، وعدم فقدان السيطرة للبائع على السلعة المباعة أو الخدمة المقدمة".[2]

[1] حنان رضوان حلوة **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير** دار وائل, الطبعة الثانية, عمان, الأردن – ص 409 . 2006

[2] نفسه

– **تحقق الإيراد:** ويقصد به تحويل الأصول غير النقدية (مثلا المخزون السلعي) إلى نقدية أو ما هو في حكم النقدية (مثل أوراق قبض، ذمم مدينة)، ويقصد به أيضا أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع سلعة أو تقديم خدمة قد اكتملت، وطبقا المبدأ تحقق الإيراد (توقيت تسجيل الإيراد أو الاعتراف بتحققها) فإن المنشأة تسجل إيرادات البيع خلال الفترة التي حدثت بها، أي عند القيام بغالبية النشاطات المتعلقة بالحصول على الإيراد، و باعتبار أن حدوث عمليات البيع أو تأدية الخدمة بشكل دليلا موضوعيا كافيا على إتمام العملية، وإمكانية تحصيل ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة، وهذا يعني أنه لا يشترط أن تقوم المنشأة بتحصيل ثمن السلعة أو القيمة المباعة حتى تثبتها كعملية بيع أو إيراد، وبعبارة أخرى فإن المنشأة تسجل عمليات البيع، وتقديم الخدمات كإيراد عند حدوث تلك العمليات، إن ثمن السلع أو الخدمات المباعة للعملاء على الحساب تسجل كإيرادات للنشاط في فترة البيع والتسليم بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها تحصيل النقدية المقابلة[1]

– **الاكتساب النقدي للإيراد:** يعرف الاكتساب النقدي للإيراد بأنه اكتمال عملية إنتاج (توليد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال، أي أصبح المنتج الذي يحقق الإيراد جاهزا أو قريبا من الجاهزية. ويقصد به أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع سلعة أو تقديم خدمة قد انتهت، أو على وشك الانتهاء، وهناك شك في التحصيل النقدي.[2]

[1] توفيق محمد شريف **مقدمة المحاسبة المالية** شركة الأستاذ للتصميم خدمات الكمبيوتر , الزقازيق ,مصر,ص 19
[2] حنان رضوان حلوة 2006 مرجع سابق, ص 410

الفرع الثالث: توقيت الاعتراف بالإيراد:

يبحث معيار تحقق الإيراد في سؤالين هامين هما:

س 1: متى يتم الاعتراف بالإيراد؟ أي توقيت الاعتراف بالإيراد بتحديد النقطة الزمنية للإثبات المحاسبي؛

س 2:كيف يتم تخصيص الإيراد فيما بين أنشطة الاكتساب وبين الدورات المحاسبية؟.

ونظرا لصعوبات تخصيص الإيراد والدخل على المراحل المختلفة لدورة الاكتساب، وعلى الدورات المحاسبية المختلفة يعتمد المحاسبون معيار التحقق لاختيار الحدث الهام في الدورة بغرض توقيت الإيراد والاعتراف بالدخل. ويتم اختيار الحدث الهام لتوضيح متى يمكن المحاسبة بشكل مناسب على تغيرات مؤكدة في الأصول والالتزامات

إن القاعدة المحاسبية التقليدية في الإجابة عن السؤالين السابقين هي الاعتراف بالإيراد كاملا عند نقطة إتمام عملية البيع والتسليم، أي عند حدوث تبادل فعلي بين الوحدة المحاسبية والغير، فعند تلك النقطة الزمنية يكون الحدث الهام قد تحقق في دورة اكتساب الإيراد بالنسبة لغالبية الوحدات المحاسبية، وفي الوقت ذاته تقدم عملية البيع والتسليم دليلا موضوعيا (تلبية شرط الموثوقية) القياس قيمة الإيراد، كما يمكن تحديد درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل، وهكذا يتضح أنه عند الاعتراف بالإيراد والدخل عند نقطة البيع والتسليم يكون الإيراد قد جرى اكتسابه، وفي ذات الوقت قد تحقق أو هو قابل للتحقق. وبذلك يكون قد جرى تلبية الشرطين اللازمين للاعتراف بالإيراد وإثباتها محاسبيا، وإن تحقق الإيراد وتحديدا الدخل كان ولسنوات عديدة من المواضيع المحاسبية الأكثر أهمية من باقي مواضيع الإفصاح المالي، وإن الجانب الأكثر حرجا في تحديد الدخل هو توقيت الاعتراف بالإيراد والمصاريف المتعلقة به.[1]

الفرع الرابع: مبادئ الاعتراف [2]

- مبدأ الاعتراف بالإيراد

يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة أو إلى النقص في المطلوبات أو الاثنين معا وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المنشأة كالإيجارات والفوائد الدائنة خلال السنة المالية . والإيراد هو المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويقاس الإيراد بالنقدية أو ما يعادلها من قيمة الشيء المستلم مقابل السلع والخدمات المباعة، ويشمل أيضا الأرباح الناتجة عن بيع أو تبادل أصول غير النقدية، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن التسويات المريحة للالتزامات . والقاعدة العامة أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع (التسليم) وقد يعترف به عند استلام الثمن أو عند الإنتاج أو بعد نقطة البيع. وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد.

[1] الفداغ فداغ **مشكلات وحالات محاسبية** , مؤسسة الوراق , عمان, الأردن ص 13

[2] ظاهر شاهر القشي **أنظمة المعلومات المحاسبية المحسوبة في الشركات الأردنية في ظل تكنولوجيا المعلومات والقيمة العادلة** , المدقق – العدد 67-68 أيلول 2006

1- أن يكون قد تحقق أو قابلا للتحقق.

2- اكتساب والاعتراف بالإيراد: يتمثل بعملية أثبات المعاملات في السجلات المحاسبية والقوائم المالية. ويتم اكتساب الإيراد في حالة توافر شرطين هما:

- تقديم الخدمة أو تسليم المبيعات

• وجود عملية مبادلة حقيق بين المنشأة والغير وقد اختلف المحاسبون في بلورتهم للأسس الواجب إتباعها عند تحديد الإيراد واعتباره متحققا ويستعمل نتيجة لهذا الاختلاف أساسان هما:

- أساس الاستحقاق

ويعتبر الإيراد قد تحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المنشاة إلى المشتري أو عندما تقديم الخدمة، سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها. وتوجد معايير تحدد زمن تحقق الإيراد وهي:

نقطة البيع : يتم تحديد نقطة تحقق الإيراد عند إتمام عملية المبادلة، حيث أنه يمكن عند هذه النقطة تحديد أسعار البيع القابلة للتحقق، وبمعنى أخر يتحقق الإيراد عند نقطة البيع وتحويل ملكية البضاعة للمشترين أي بعد أن يكون البائع والمشتري قد اتفقا على ثمن البضاعة وأصبح من حق المشتري أن يمتلكها ومن حق البائع أن يقبض القيمة المتفق عليها، سواء قبضها أو لم يقبضها، وبالمثل يتحقق الإيراد عن الخدمات المقدمة عندما تنجز الخدمة.

- الأساس النقدي:

يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند استلام النقدية بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم أو تقديم الخدمة، وذلك بسبب عدم التأكد من تحصيل قيمة المبيعات فيما بعد. ويستخدم هذا الأساس بصفة خاصة في حالة محاسبة البيع بالتقسيط لأن مخاطر تحصيل قيمة المبيعات بالتقسيط وصعوبة تحديد الديون المشكوك فيها لا يوفران الدليل الكافي والمطلوب لتبرير اعتبار قيمة هذه المبيعات كإيرادات متحققة ومكتسبة خلال الفترة المحاسبية الحالية . كما يستخدم هذا الأساس في المحاسبة للمهنيينكالأطباء والمحامين والمهندسين والمحاسبين القانونيين وفي المحاسبة الحكومية والمنظمات التي لا تهدف للربح، وهذا الأساس سهل التطبيق ويتفادى احتمالات وقوع خسائر نتيجة لعدم تحصيل الديون.

- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:

عند تحديد الربح من عمليات المنشأة، وتنزل جميع التكاليف التي تخص إيراد الفترة من هذا الإيراد، والتكاليف التي تخص الإيراد هي تلك التي تمثل بدرجة واضحة ومعقولة استثمارا في موارد وخدمات استهلكت أثناء عملية تحقق هذا الإيراد . فلاهتمام الرئيسي للمحاسبة هو مقابلة الانجازات (الإيرادات) و ممثلة عادة بثمن مبيعات البضاعة أو الخدمة بالمجهودات (المصروفات) ممثلة بتكلفة البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة خلال فترة زمنية معينة

للوصول إلى قياس الأداء (الربح أو الخسارة) وقد برزت الحاجة إلى مقابلة المصروفات بالإيرادات من فكرة تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية متساوية فرض الفترة المحاسبية) وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل من هذه الفترات . لذلك أصبح الزاما على المحاسبين أن يضعوا أسسا معينة ومتفقا عليها للتوصل إلى نتائج أعمال المنشأة دوريا

وبدرجة معقولة من الدقة، فمقابلة مصروفات المنشأة خلال الفترة بإيراداتها يمكنها من حصر أرباحها أو خسائرها عن تلك الفترة.

وقد نشأت صعوبات عند تطبيق مبدأ المقابلة، وتتعلق هذه الصعوبات بتوقيت تحقق الإيراد، وبتحديد الإيراد والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية، وبالتعرف على المصروفات التي تولد الإيراد ونتيجة لذلك، وضعت الأسس التالية لحل هذه المشاكل:

1- يتم أولا فحص وتحليل المصروفات السنوية لتحديد العلاقة بين هذه المصروفات والإيرادات المتحققة خلال الفترة.

2- إذا وجدت علاقة بين المصروف والإيراد السنوي يتم تحميل هذا المصروف على الإيرادات المتحققة خلال الفترة.

3- إذا اتضح أنه لا توجد علاقة بين المصروف والإيراد، فيتم توزيع المصروف على فترات زمنية طريقة التخصيص أو ما يطلق عليه " بالمقابلة المنتظمة أو العقلانية " كما هو الحال في محاسبة الامتلاك للأصول طويلة الأجل والإطفاء بالنسبة للأصول غير الملموسة.

4- إذا تعذر متابعة ما تقدم، فإنه من المستحسن تحميل المصاريف التي تم أنفاق المصروف فيها.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم المقياس المحاسبي:

أهتم الباحثون بمجالات القياس المختلفة حيث قدموا العديد من المفاهيم لعملية القياس، تختلف شكلاً إلاّ أنها تتفق في المضمون وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى camepll الذي عرفها بما يلي:

" يعبر القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "[1]

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المؤسسة[2]"

وعرفه (koler) بقوله "القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمتي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية[3] "

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهوا ذلك الصادرة في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA), وورد فيه ما نصه:

"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة "

بتحليل التعريفات السابقة لعملية القياس, يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبي يمكن بموجبه بتعريفها على النحو التالي:

"عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي".

- **الفرع الثاني:أركان القياس المحاسبي**

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية،يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعا لتغيير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي:

---

[1] د كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004،ص 326.

[2] د سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**،الطبعة الأولى،دار الراية،الأردن،2009،ص 181.

[3] عريف نورة,مذكرة ماستر بعنوان **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مراحل التكلفة التاريخية** ,تخصص دراسات جبائية ومحاسبة معمقة ,جامعة ورقلة الجزائر ,سنة 2011,ص 84

1. **الخاصية محل القياس:**تنصب عملية القياس بشكل عام و أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين.في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن للمشرع الاقتصادي هو مجال القياس،فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا،كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي،كان يكون محل القياس،الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا،أو معدل دوران مخزونه السلعي؛
2. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد).أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة؛
3. **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس،بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس .فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلا للقياس، في هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد توع النقد المميزة لهذه القيمة؛
4. **الشخص القائم بعملية القياس:**يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية،لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها،خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .ويؤذي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي –وهو المحاسب – دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط،بل في تحديد نتائجها أيضا .وسنتعرض لهذا الدور بالتفصيل عند تحيز القياس المحاسبي . [1]

الفرع الثالث: أهداف وأساليب وأسس القياس المحاسبي

- **أهداف القياس المحاسبي:** يتمثل الهدفين الأساسيين للقياس المحاسبي فيما يلي:[2]

* **قياس الموارد التي تحقق الدخل:** من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، بدون سنة النشر,ص 131- 132

[2] موزيين عبد الحميد, بربري محمد أمين, **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**, من منشورات الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية /قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد 19 – جانفي 2018 ص 59

* **تـأمين الاسـتغلال الأمثـل للمـوارد المتاحـة:** يعتبـر هدف دراسـة الفرص البديلـة لتوجيـه المـوارد وعقلنـة استغلالها لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع قدر المستطاع.

● **أساليب القياس المحاسبي:** يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي إلى ثلاثة أنواع هي:[1]

1- **أساليب قياس أساسية أو مباشرة:** باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب (Calculation process) والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة ,إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية،كأن يبوب أصلا في فئة الأصول الثابتة،أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

2- **أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:** عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية،لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة،مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين أو قياس النسبة بين قيمتهما فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما إلا بإتباع أسلوب

[1].وليد ناجي الحيالى ,رئس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك, **نظرية المحاسبة ,من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك** _ 2007ص ص 109-110-111.

القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

3- **أساليب القياس التحكمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة،ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة،فان أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى،واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية،بينما محاسب أخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

الفرع الرابع: معايير و خطوات القياس المحاسبي

● **معايير القياس المحاسبي:** عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:[1]

* **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبية.

[1] ضيف الله محمد الهادي , **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (جامعة الوادي – العدد السابع –المجلد الأول ص 202- 203-204.

* **القابلية للتحقق منها:** يعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم

من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

* **الالتزام بالموضوعية:** يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، ثم يكونون قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج؛
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها.

- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا.

* **القابلية للقياس الكمي:** عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأو " لي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض في حالة التضخم أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود.

* **الحيطة والحذر**: وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات المقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية.

يفهم من هذا أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واختيار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، لذلك يعتبر هذا المبدأ كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

وبعد التطرق لأهم أسس ومعايير القياس المحاسبي، يجب كذلك تحديد أهم أساليب القياس المستخدمة وخطوات عملية القياس، حتى تتضح مفاهيم القياس المحاسبي، وهو ما نتناوله فيما يلي.

● **خطوات القياس المحاسبي**: يمكن حصر خطوات القياس المحاسبي في مراحل تبويب وتسجيل القياسات المحاسبية التاريخية، تشغيل ومعالجة هذه القياسات، وأخيرا إمكانية إدخال التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي، ونذكرها على النحو التالي:

1. **تحديد الخاصية محل القياس** : وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذا المشروع،والمشكلة الحقيقة التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا؛[1]
2. **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس لعملية القياس** : والتي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس،فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس،فالقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب؛
3. **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس** : والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي:
   - ✓ الهدف من عملية القياس؛
   - ✓ الأفق الزمني لعملية القياس.

[1] د وليد ناجي الحيالي،**نظرية المحاسبة،الدنمرك**،المنشورات الاكادمية العربية المفتوحة الجزء الأول،2007ص106.

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية؛

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث مستند من الواقع مثل الفاتورة، سند صرف.[1]

الفرع الخامس: المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي:[2]

ويقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات وقياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، فهي تتمثل في خطوط إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب عند التسجيل المحاسبي، وهناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي:

* **مبدأ التكلفة التاريخية:** تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، وبالتالي مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد".

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".

ويعود استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للعوامل الآتية:

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام؛
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدث وقوعها فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛

[1] د سيد عطا الله السيد .مرجع سبق ذكره ص182.

[2] ضيف الله محمد الهادي , **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (جامعة الوادي – العدد السابع –المجلد الأول ص 202- 203-204.

- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية، يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي

البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره هذا مبدأ التكلفة التاريخية.[1]

- تلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية، مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية والثبات في إتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد.

وانطلاقا مما سبق، نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتشكل منها إطار الفكر المحاسبي، مما يجعله كمبدأ أساسي لعملية القياس.

* **مبدأ تحقق الإيراد:** ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين:

- أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛
- أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المؤسسة لالتزاماتها المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمي لكي يصبح الإيراد من حق المؤسسة. فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

* **مبدأ المقابلة:** ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات الغرض إجراء عملية مقابلتها مع الإيرادات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق.

* **مبدأ الإفصاح التام:** وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من

المعلومات الملائمة، ويقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جداول أو قوائم إضافية للقوائم المالية.

ومما سبق، نستنتج أنه بالرغم من إيجابية هذه المبادئ ودورها في دقة القياس ومصداقيته، إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل في عملية القياس المحاسبي، مما جعل حاليا الأنظار تنصرف عن التكلفة التاريخية وتتجه نحو القيمة العادلة.

المطلب الثالث: **الإفصاح المحاسبي**

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات الجعبري، 2011، ص05)

كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (نصر، 2007، ص60).

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد (الحياصات، 2013، ص35). [1]

وعرفه (عباس مهدي الشيرازي) " الإفصاح عن المعلومات المالية هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن المؤسسة. "[2]

عرف الإفصاح المحاسبي بأنه " إظهار المعلومات التي قد تؤثر في موقف اتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسة هذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية و التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل." [3]

تعريف (خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة) " الإفصاح عن المعلومات المالية هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو صفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب،

---

[1] بن عيشي عمار، دردوري لحسن . **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة** – مقال بمجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد4، الصفحة 49 – 65 تاريخ النشر 2017/06/30

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 330

[3] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة (مشاكل الإفصاح و القياس المحاسبي)**، دار حنين، عمان، 1996، ص 371

مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات الشركة. [1]

الفرع الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي[2]

● **أهمية الإفصاح المحاسبي:** يحقق الإفصاح المزايا التالية (يحي، 2011):

يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.

يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد عن المعلومات المفصح عنها.

يعد الإفصاح أسلوب مثالي لتقليل الاعتماد على المعلومات الداخلية وتخفيض عدم تماثل المعلومات التي تقدم للمستخدمين لهذه المعلومات.

يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل مخاطرة وفي ضوء معلومات كاملة وصحيحة.

● **أهداف الإفصاح المحاسبي:** يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات إلى المستخدمين من أجل (حربي وآخرون،ص 167):

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم المقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين ولتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- لتقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

---

[1] خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، **الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF و تحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبة الدوليةIAS/ IFRS** ،مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRSو المعايير الدولية للمراجعةISA ،جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13و 14 ديسمبر 2011، ص 3

[2] بن عيشي عمار، دردوري لحسن . مرجع سابق، الصفحة 49 – 65

الفرع الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح: يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية الآتية:

- **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** [1]

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

- **تحديد أغراض استخدام المعلومات المالية** [2]

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية لعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة و في هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية فهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) و الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA)، فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها عام 1977 على ما يلي: "في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، و تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى."

- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها** :[3]

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي : قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك القوائم. لكن القوائم المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات و الأعراف

[1] بن عيشي عمار، مرجع سابق الصفحة 49 – 65 تاريخ النشر 2017/06/30

[2] . p7، ILL. 1966، (AAA) Evanston، Astatement of Basic Accounting Theory،American Accounting Association

[3] p67، 1973، N.J، Extensions of Accounting Disclosure Prentic-Hall Inc. Englewood Cliffs،M Norton، Bedford

والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشؤ مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، التي من ضمنها بعض الاشتراطات مثل ضرورة حدوث صفقة تبادلية مع طرف خارجي كأساس لتسجيل الأحداث الاقتصادية في السجلات المحاسبية، وكذلك اشتراط التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات و تقييم كثير من الموجودات و تعد مثل هذه الأمور في رأي (Bedford، 1973) " قيودا تؤثر على نطاق المعلومات المالية، لاستبعادها أحداثا اقتصادية قد تكون مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات. كما أن إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي، يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية عرضة للتساؤل و الشك."

- **تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المالية :** [1]

جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات مستخدميها في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل أما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية،ولذلك يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها.كما يتطلب أيضا ترتيب و تنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر و سهولة.

-كما توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية، وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، و هي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن اعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهوامش، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها : [2]

1محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، بدون سنة النشر، ص353

[2] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**،أتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر، 2005،ص584

أ/ إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب/ الملاحظات الهامشية

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

ج/ الملاحق

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

د/ المعلومات الموجودة من خلال الأقواس

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

هـ/ تقرير المراجع

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

الفرع الرابع: أنواع الإفصاح المحاسبي: حددت أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي:

1- **الإفصاح المناسب:**يعني أن التقارير المحاسبية تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

2- الإفصاح العادل: يحمل الإفصاح العادل مدلولا أخلاقيا يهدف إلى معاملة كل القراء المحتملين للقوائم المالية بشكل متساويا.

3- الإفصاح الكافي: المقصود بالإفصاح الكافي أن تتضمن القوائم المالية والإيضاحات التي حولها جميع المعلومات الهامة لمستخدميها، ويتطلب ذلك إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات المحاسبية.

4- الإفصاح التام: يتطلب الإفصاح التام أن تصمم القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة المالية، وان تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة.

5- الإفصاح الاختباري: يتوافر إلى المديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسستهم أكثر من غيرهم من الخارج، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة.

6- الإفصاح الشامل :يسمي بالإفصاح الكامل ولا يعني الشامل أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد بها أن تصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة المتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي من اجل تحديد كمية ونوعية المعلومات التي يفصح عنها.

7- **الإفصاح الملائم** : يعكس الاتجاه المعاصر للإفصاح اتجاها نحو ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التمويل نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة الأغراض لاتخاذ القرارات.

8- الإفصاح التثقيفي : تعرف بعض أدبيات المحاسبة مفهوما جديدا للإفصاح هو الإفصاح التفاضلي، حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح

التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو التفاصيل، يعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا.[1]

وبالرغم من تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي، إلا أنه لم يكن هنالك تعارض يذكر بين هذه أنواع الإفصاح المتعددة، بل تتمحور جميعها حول هدف واحد، هو توفير معلومات موضوعية وملائمة تخدم للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بطريقة واضحة ومتوازنة في اتخاذ القرارات المفيدة ويرجع ذلك إلى أن جوهر عملية الإفصاح المحاسبي هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وبالقدر الكافي من الثقة والاكتمال والملائمة في نفس الوقت، حتى تكون المعلومات أكثر فائدة وأسهل فهما في عملية صناعة واتخاذ القرارات.

[1] معمري خيرة، قورين حاج قويدر . **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف** .مقال بمجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد2، الصفحة 239 – 260 . تاريخ النشر 2019/09/12 .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت الاعتراف المحاسبي.

1 – دراسة علي يوسف بعنوان: [1] مدى تأثر طرق الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية بأهداف ممارسات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة في سورية – 2016

هدف البحث إلى دراسة أثر الاعتراف بعناصر القوائم المالية في ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تحديد مفهوم الاعتراف بعناصر القوائم المالية، و تحديد معايير الاعتراف، و كيفية الاعتراف لكل عنصر من عناصر البيانات المالية على حدا وفقا لما جاء في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و معايير المحاسبة الدولية، كما يدرس هذا البحث طبيعة و ماهية إدارة الأرباح، و الدوافع التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها الإدارة عند ممارستها لأنشطة إدارة الأرباح، بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، و تم اختبار فرضية البحث من خلال الدراسة الميدانية المطبقة على عينة من الشركات المساهمة العامة في سورية مكونة من /20/ شركة، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام القواعد المختلفة للاعتراف لكل عنصر من عناصر البيانات المالية بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة الحد من الحرية المتاحة للمدراء في استخدام الأحكام في اختيار قواعد الاعتراف عن المعلومات، و ضرورة التقيد بمعايير موحدة لجميع الشركات.

[1] علي يوسف **مدى تأثير طرق الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية بأهداف ممارسات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة في سوريا** – بحث نشر في جامعة تشرين. تاريخ النشر 2016

2 – دراسة أيو رمان، شادي عبد اللطيف بعنوان :[1]أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية . 2014

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية و إلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات. استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للسياسات المتبعة في (50) شركة مقاولات مختلفة، و تم اعتماد الاستبانة كأداة رئيسية لجمع و لتحليل البيانات، كما تم اختيار عينة عشوائية اشتملت على (198) فردا من مدراء ماليين، و مساعدي مدراء ماليين، و رؤساء أقسام و محاسبين، و تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات و الخروج بالنتائج من التحليل التي تبين أثر تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية. لقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج :

– 1– تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (11) و (18) عند إعداد القوائم المالية.

2– تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية، و تتمثل أهمها في :

– عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها إلى التعديل المستمر؛

– وجد اختلاف في القوانين و التشريعات و عدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة؛

– عدم وجود قوانين و تشريعات تلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.
وفي الختام قام الباحث باقتراح عدد من التوصيات والتي يمكن تلخيصها بالتالي:

[1] أيو رمان، شادي عبد اللطيف **أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية**. (أطروحة ماجستير) جامعة عمان العربية . الأردن 2014

– 1– الاهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري الاعتراف بالإيراد (11) و (18) من معايير المحاسبة الدولية وذلك بعمل الخطوات التالية:

أ– ضرورة توضيح آلية إعداد العقود و إظهار التفاصيل المتبعة في عملية الاعتراف بالإيراد المتولد منها؛

ب– عمل جدول زمني لتنفيذ بنود العقد؛

ج– توثيق جميع خطوات إنجاز العقد أولا" بأول.

2– العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

3 – دراسة ظاهر شاهر القشي، محمد منصور العقلة بعنوان : أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية . 2015

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية، وقد قام الباحثان بإتباع المنهج المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع القنوات الفضائية العربية التابعة لثلاثة أقمار صناعية) عرب سات، ونايل سات، ونورسات(، والبالغ عددها 716 قناة، أما عينة الدراسة فبلغت 200 قناة فضائية تابعة للقمر الصناعي نورسات، وبلغت وحدة المعاينة المكونة من أفراد الإدارة المالية التابعة للقنوات الفضائية العربية عدد 170 فرداً.وتم التوصل إلى عدد من النتائج أهمها:

- وجد أن هناك أثراً للالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل المتولد من الرسائل القصيرة عبر قنوات الاتصال في القنوات الفضائية العربية، إلا أن الباحثان يريان أن هذا الأثر متوسط حيث أن التشتت والانحراف المعياري عالي جداً.
- وجد أن هناك أثراً للالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر المتولد من الاتصالات الهاتفية والإلكترونية عبر قنوات الاتصال في القنوات الفضائية العربية، حيث أظهرت المتوسطات الحسابية أن القنوات الفضائية العربية تلتزم وبشكل عال من عملية التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتولدة من الإيراد المتولد من الاتصالات الهاتفية والإلكترونية، بينما انحصر الأثر بشكل أساسي على عدم وجود ثقة في البيانات المالية المفصح عنها والمتعلقة بالإيرادات المتولدة من الاتصالات الهاتفية والإلكترونية، إلا أن الباحث يرى أن هذا الأثر متوسط حيث إن التشتت والانحراف المعياري عالي جداً.
- وجد أن هناك أثراً للالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل المتولد من الدعاية والإعلان في القنوات الفضائية العربية، حيث أظهرت المتوسطات الحسابية أن القنوات الفضائية العربية تلتزم وبشكل

عال من عملية التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتولد من الدعاية والإعلان، بينما انحصر الأثر بشكل أساسي على عدم وجود ثقة في البيانات المالية المفصح عنها والمتعلقة بالإيرادات المتولدة من الدعاية والإعلان، إلا أن الباحث يرى أن هذا الأثر متوسط حيث إن التشتت والانحراف المعياري عالي جداً.

- وجد أن هناك أثراً للالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل المتولد من رعاية البرامج التلفزيونية في القنوات الفضائية العربية، حيث أظهرت المتوسطات الحسابية أن القنوات الفضائية العربية تلتزم وبشكل عالي من عملية التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتولد من رعاية البرامج التلفزيونية، بينما انحصر[1] الأثر بشكل أساسي على عدم وجود إدارة مالية على دراية جيدة بطرق قياس الاعتراف بالإيراد المتولد من رعاية البرامج التلفزيونية، إلا أن الباحث يرى أن هذا الأثر متوسط حيث أن التشتت والانحراف المعياري عالي.
- وجد أن هناك أثر للالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل المتولد من تشفير القنوات الفضائية العربية،حيث أظهرت المتوسطات الحسابية أن القنوات الفضائية العربية تلتزم وبشكل عال من عملية التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتولدة من تشفير القنوات الفضائية العربية، بينما انحصر الأثر بشكل أساسي على عدم ثقة في البيانات المالية المفصح عنها والمتعلقة بالإيرادات المتولدة من تشفير القنوات الفضائية العربية، إلا أن الباحث يرى أن هذا الأثر متوسط حيث إن التشتت والانحراف المعياري مرتفع جد اً.
- هنالك عدم اتفاق بين أفراد العينة حول أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية يعزى للتوزيع الإقليمي للقنوات الفضائية العربية.

وفي الختام قام الباحثان باقتراح عدد من التوصيات يمكن تلخيصها فيما يلي :

- دعوة القائمين على القنوات الفضائية العربية بالعمل على توفير كادر محاسبي ومالي كفء ومؤهل قادر وعلى دراية جيدة بطرق
قياس و الاعتراف بالإيراد المتولد من الدخل في القنوات الفضائية العربية.
- حث القنوات الفضائية العربية على ضرورة تعيين وتفعيل دور نظام الرقابة الداخلي في عملية الاعتراف بالإيراد.
- العمل على إيجاد آلية فاعلة وقوية لعملية تحصيل الإيراد المتولد من الرسائل القصيرة في القنوات الفضائية العربية مدار البحث.
- وجوب إتباع القنوات الفضائية العربية معايير المحاسبة والالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد بشكل يتفق مع قياس مصادر الدخل في
القنوات الفضائية العربية.

1 ظاهر شاهر القشي، محمد منصور العقلة . مرجع سابق 57 – 85 .

- ضرورة عقد دورات تدريبية للكادر المحاسبي في القنوات الفضائية العربية لاكتساب مهارة كيفية إثبات الإيراد المتولد من مصادر
الدخل في هذه القنوات الفضائية العربية

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي

1 – دراسة مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون بعنوان :[1] إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري – 2017

تهدف هذه الدراسة لمعرفة إشكالية القياس المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة الجزائرية بهدف تحليل قواعد تقييمها من خلال التعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والتعرف على الأصول المعنوية والمعالجة المحاسبية لها، جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم مدى التزام النظام المحاسبي المالي بمتطلبات القياس التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، معتمدين في ذلك على أسلوب الاستقصاء باستخدام الاستبانة شمل المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي وبالتحديد ورقلة، حاسي مسعود، وتقرت .وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعي(SPSS) ، والذي من خلاله اتضح لنا وجود تباين في طريقة القياس المحاسبي وثبات معظم المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية على القياس المحاسبي للأصول المعنوية بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية من القيمة العادلة. لذا فان مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للأصول المعنوية يشمل كيفية قياسها والإفصاح عنها يكفل تضييق نطاق الاجتهادات الشخصية فنجد أن القياس عرف على أنه قرن أعداد بأحداث وذلك بناءا على ملاحظات ماحية أو جارية بموجب قواعد محددة، فلقياس أصل من أصول يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة للقياس يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة، واختيار البدائل يخضع في الغالب إلى الاجتهاد الشخصي للمحاسب.

2 – دراسة موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين بعنوان :[2] القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي 2018

[1] مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون. **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري**. بمجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد1، الصفحة 851 – 862 .

[2] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين. **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي** ..مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد1، الصفحة 57 – 67 .

.

يتلخص مضمون هذه الدراسة في تسليط الضوء على القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية تأثرها ومدى بالتغيرات في المستوى العام للأسعار (التضخم) خاصة في ظل ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري،وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بعملية القياس المحاسبية وبظاهرة التضخم الاقتصادي، وإبراز انعكاسات ومدى تأثير هذا الأخير على قياس عناصر القوائم المالية وعلى المعلومات المحاسبية المقدمة فيها لاسيما في الاقتصاديات غير المستقرة والتي تتسم بمعدلات تضخم مرتفعة خاصة في حالة اعتماد الطريقة التقليدية أي طريقة التكلفة التاريخية كطريقة أو مدخل يعتمد عليه في عملية القياس المحاسبية والتي تعتمد على فواتير الشراء أو تكلفة الإنجاز كأساس لقياس عناصر القوائم المالية و تقوم على أساس ثبات وحدة النقد وهذا ما أفقد هذه الطريقة مصداقيتها نظرا لتميزها بالموضوعية دون الملائمة وهذا ما لا يتوافق مع مصالح مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، إضافة إلى التطرق إلى أهم طرق وبدائل القياس المحاسبي التي يمكن من خلالها تدارك قصور ونقائص التكلفة التاريخية خاصة في ظل الاقتصاديات غير المستقرة وذات معدلات تضخم مرتفعة(كطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، طريقة التكلفة الجارية، طريقة التكلفة الجارية المعدلة، طريقة القيمة العادلة) وتقييم كل طريقة من خلال عرض مزاياها وعيوبها، إضافة إلى عرض أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التقييم والقياس المحاسبي عامة وفي فترات التضخم الاقتصادي خاصة، وأهم الطرق والبدائل المسموح بتطبيقها(فإضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة الجارية، طريقة التكلفة الحالية، طريقة القيمة المحينة.

3 – دراسة محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي بعنوان:[1] أثر القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي – دراسة تطبيقية –

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتطبيق على عينة من الشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، بداية بتحليل الجوانب النظرية المرتبطة بمحاسبة القيمة العادلة والمعالجات المحاسبية الخاصة بها وتحليل العلاقة بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأخيرا تأثير القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المالية وتم استعمال 84 استمارة استبيان، وأظهرت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ايجابي لاستعمال لقيمة العادلة في الرفع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

وعليه استخلصت النتائج التالية:

– هناك انقسام واضح حول القيمة العادلة بين مؤيد ومعارض؛

– تتمتع القيمة العادلة بالموثوقية لدى المهتمين وهذا ما لمسناه من خلال الدراسة الميدانية؛

[1] محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي. **أثر القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي – دراسة تطبيقية** . مجلة الباحث، المجلد 15، العدد15، الصفحة 171 – 178 .

- مخرجات القيمة العادلة تلاؤم جميع الأطراف ذات الصلة.

المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت الإفصاح المحاسبي

1 – دراسة معمري خيرة، قورين حاج قويدر بعنوان : [1] جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف –

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

–التعرف على مفهوم المعلومات المحاسبية؛

–التعرف على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي؛

–اثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي من خلال دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته.

تم استخدام المنهج الاستنباطي في الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي من أجل دراسة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك الجزائرية في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني. التركيز في هذا البحث على اثر بجودة المعلومات المحاسبية على الإفصاح المحاسبي من طرف المؤسسة فهي أداة لرفع مستوى كل من جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث تم الوصول إلى ما يلي:

–توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؛

–عدم توفر المقومات الكافية لتحقيق الإفصاح المحاسبي بشلل مقبول من شانه أن يضعف من الثقة في المعلومات المحاسبية؛

–عدم وجود علاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المستوي التعليمي والخبرة المهنية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية؛

ولذلك، وبناء على إشكالية ونتائج الدراسة، فإنه يمكن إيجاز أهم الاقتراحات كالآتي:

[1] معمري خيرة، قورين حاج قويدر . **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف** .مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد2، الصفحة 239 – 260 .

–الاهتمام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من اجل ضمان الحصول على معلومات ذات جودة؛

–اهتمام بجودة المعلومات المحاسبية لتحقيق إفصاح المحاسبي بصورة صادقة وشفافة؛

–ضرورة زيادة الوعي بأهمية جودة المعلومات المحاسبية خصوصا في المؤسسات الاقتصادية لضمان مصداقيتها وبعث الثقة فيها؛

–بذل جهد أكثر لتعديل مختلف القوانين و التشريعات لتتماشى والتطورات في مختلف الدول ومتطلبات الإفصاح المحاسبي.

2 – دراسة صديقي مسعود، صديقي فؤاد بعنوان: [1] محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

تعالج هذا المداخلة درجة انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) على سياسات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر من خلال تناول في النقطة الأولى التأصيل العلمي للإفصاح إما النقطة الثانية فتناولت محددات الإفصاح حسب البيئة الدولية وفي النقطة الثالثة تم تنول محددات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية من خلال التشريعات والأحكام القانونية من خلال هذه الورقة العلمية خلصنا إلى أن أهمية تحليل المعلومات المالية حسب القطاعات والمناطق الجغرافية، وكذا قابلية المعلومات للمقارنة واستخدام معايير الأهمية النسبية والطابع الملائم في عملية الاعتراف والإفصاح عن الأحداث والمعاملات المالية سوف ينعكس إيجابا على سياسات الإفصاح المحاسبي في الجزائر، كما أن احترام مبدأ الإنصاف في تقديم المعلومات المالية بين مختلف المستخدمين لها يعتبر الجانب الأصعب تجسيدا.

من خلال هذه الدراسة خلصنا إلى ما يلي :

تتوقف فاعلية النظام المحاسبي في الجزائر على تعظيم المنافع والاستخدامات المتواخاة من مخرجاته، الأمر الذي يتأتى بشكل أساسي من خلال تبني نظام الإفصاح الفعال على تلك المخرجات.

- تسمح الأحكام المتعلقة بتحديد محتوى وشكل القوائم المالية، و طبيعة المعلومات المالية بزيادة منفعة المقارنة بين المؤسسات، سوء كان لنفس المؤسسة من خلال عمود السنوات السابقة أو عدة مؤسسات متجانسة النشاط من خلال توحيد شكل ومحتوى القوائم المالية؛
- إن معايير الاعتراف والإفصاح عن المعلومات المالية يعتبر أكثر المعايير صعوبة في التطبيق والتجسيد إلا أن أهمها هو معيار الأهمية النسبية وكذا الطابع الملائم لأعلام وهذا مأخذ به النظام المحاسبي المالي(SCF) ؛

[1] صديقي مسعود، صديقي فؤاد . **محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي SCF** مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد2، الصفحة 75 – 86 .

- إن تحليل المعلومات المالية حسب القطاعات وكذا المناطق الجغرافية يسمح بتحديد مواضع القوة والضعف بالنسبة للمؤسسة، وذلك من اجل ترشيد القرارات المالية المتعلقة بالتمويل؛
- إن احترام مبدأ الإنصاف في تقديم المعلومات المالية بين مختلف المستخدمين لها، يسمح بتكافؤ الفرص بين المتعاملين في السوق المالي، إلا أن أهم مستخدم يتم استهدافه لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المالية هو المستثمرين الحاليين والمتوقعين.

3 – دراسة بن عيشي عمار، دردوري لحسن بعنوان : الإفصاح المحاسبي و دوره في دعم نظام الرقابة الداخلية ب الشركات المساهمة الجزائرية

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث ني بتصميم استمارة وزعت على عينة الدراسة عددها 90 فردا من الأفراد العاملين في شركات المساهمة محل الدراسة. أجريت عملية التحليل باستخدام البرنامج الإحصائيspss .

توصلت الدراسة إلى:

– يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة ؛

– يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثين بمجموعة من التوصيات أهمها :

– يتم الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية؛

– زيادة الإفصاح في البنود المالية والإيضاحات في قائمة الدخل يدعم نظام الرقابة الداخلية ويزيد فاعليته؛

– أن تقدم الشركة البيانات المالية متضمنة الأهداف والتقديرات والتنبؤات والأخطار الرئيسية التي تؤثر على سير عملها مما يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية؛

– أن تفصح الشركة عن أي تغيير يحدث في التقديرات المحاسبية إذا كان لهذا التغيير أثار مادية ومهمة سواء في الفترة ا لحالية أو الفترات اللاحقة؛

– أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية[1]

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل بما تناولته الدراسات السابقة يمكن القول بان الدراسات المحاسبية في البيئات المختلفة باعتبارها ذلك العمل الروتيني من خلالها يتم إعداد القوائم المالية والممارسات المحاسبية لها علاقة كبيرة مرتبطة مع أنظمة المحاسبة المالية بحيث كلما كانت هذه الممارسات صحيحة من خلال صحة القياس،الاعتراف والإفصاح المحاسبي كلما ساهمت في إعطاء مخرجات صادقة تتمثل في قوائم وتقارير مالية تعبر عن واقع المؤسسة بصورة صادقة تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل المسؤولين في المؤسسة والأطراف الخارجية الأخرى .

[1] بن عيشي عمار، دردوري لحسن . **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة** – مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد4، الصفحة 49 – 65

الفصل الثاني: دراسة ميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

تمهيد:

من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المسطرة في المذكرة قمنا بتدعيم الجانب النظري للدراسة بجانب ميداني تمثل في دراسة حالة الشركة الخدماتية اتصالات الجزائر فرع ورقلة، من خلال الاطلاع وتقييم القوائم المالية للمؤسسة، وإجراء مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة .

وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية لاعتقادنا أنها الأنسب والأصلح في معالجة هذا الموضوع وعلى أساس تقييم القوائم المالية وإجابات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة سيتم إثبات أو نفي الفرضيات .

المبحث الأول: تعريف الشركة وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: تعريف بالشركة

شركة اتصالات الجزائر شركة عمومية ذات أسهم SPA بطابع تجاري في مجال الخدمي بالأخص في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية تنشط على المستوى الوطني، ويقدر رأسمالها الافتتاحي ب100 مليون دينار جزائري إلى غاية 2005،ثم رفع إلى 50مليار دينار جزائري و بعدد أسهم بلغ 10.000.000 سهم، والمقيد في السجل التجاري برقم02B0018083، ومقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة بالطريق الوطني رقم 5 الديار الخمس المحمدية 16211، وعمر المؤسسة قانونيا محدد بتسع وتسعين سنة، ويبلغ عدد عمالها حوالي 20 ألف عامل، كما بلغ رقم أعمالها خلال سنة 2010 ستون مليار دينار وقد صرح برقم أعمالها سنة 2014 ب 00 000 180 275 61 دينار جزائري.

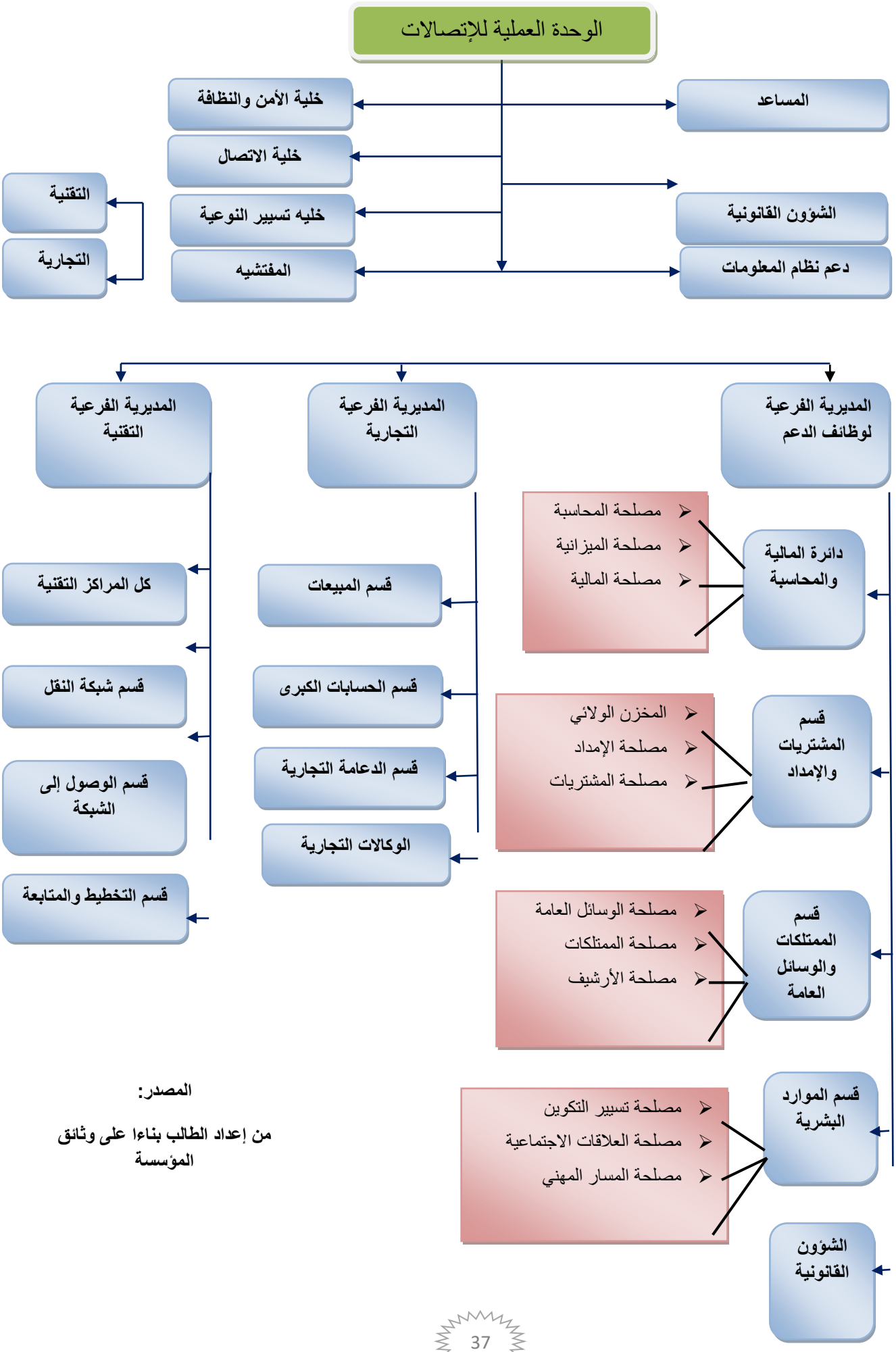
وتتمثل منتجاتها في الهاتف الثابت، والهاتف النقال، وخدمة الانترانت ..الخ .

وتتفرع عن المديرية العامة بالجزائر مباشرة في المستوى الثاني مديريات عملياتية منفصلة في مواقع جغرافية مختلفة تشرف على تقديم الخدمات، ومن بين هذه المديريات المديرية العملياتية "بورقلة" وهي محل دراسة وسميت" DO OUARGLA" ويبلغ عدد عمالها اكثر من 600 عامل بحيث تحتوي على دوائر ومصالح وكذا 5 وكلات تجارية وهي وكالة تجارية ب :حي ناصر، ورقلة، تقرت، تمايسين، حاسي مسعود، موقعها يقع في شارع روابح عبد الرحمان بورقلة.

كما أن نقطة قوة وضعف اتصالات الجزائر هي الوكالات التجارية حيث تتمثل نسبة التحصيل منها 70%، بحيث تتمثل مهامها الرئيسية في (استقبال وتوجيه الزبائن، عرض وبيع الخدمات، عملية توزيع الفواتير وتحصيل مبالغها، متابعة شكاوى الزبائن)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية

الشكل رقم 01 : الهيكل التنظيمي للوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر



المصدر:

من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: البرنامج المحاسبي "ORACLE"

هو برنامج من برامج شركة ORACLE التي تعد من أضخم تقنية المعلومات بشكل عام وقواعد البيانات بشكل خاص، ويتميز بتفرعه لعدة أنظمة حسب المصالح الموجودة في المؤسسة والنظام المعمول به في كل مصلحة، ففي مصلحة المحاسبة نجد البرنامج يقوم بالعمليات المحاسبية و كل ما هو متعلق بالمحاسبة في المؤسسة فقط، وكل مصلحة لها جزء خاص بها ولا تستطيع استعمال الجزء الخاص بالمصالح الأخرى.

- تسهيل التسجيل المحاسبي؛
- يحسب الامتلاك تلقائيا؛
- سهولة مراقبة المخزون؛
- يمكن تصحيح الأخطاء عند اكتشافها؛
- يسجل العمليات دون الأخذ بالاعتبار أصل الحساب مدين أو دائن؛
- البرنامج مرتبط بشبكة الانترنت أي ضعف في الشبكة يسبب أعطال.

المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها

المطلب الأول: تقييم القوائم المالية للشركة

- **الإفصاح في الميزانية المالية :**

أ – الأصـــول:

◂ الأصول الغير جارية:

الجدول رقم 01: الأصول الغير جارية

السنوات	2015	2016	2017	2018
الأصول الغير جارية	2 833 862 938.35	3 217 585 280.77	3 207 155 540.03	3 306 915 183.20
التغيرات	/	383 722 342.42	-10 429 740.74	99 759 643.17

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

من خلال الميزانية المالية المفصح عنها من المؤسسة خلال سنوات الدراسة نلاحظ أنها ألتزمت بالشكل القانوني المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي كما نلاحظ أن الأصول غير الجارية للمؤسسة تتكون من التثبيتات المادية فقط .

أما بالنسبة للتغيرات في الإفصاح عن الأصول غير الجارية خلال سنة 2015 نلاحظ وجود تثبيتات بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة أصول في نفس السنة .

◂ الأصول الجارية :

- **المخزون:**

الجدول رقم 02: المخزون

السنوات	2015	2016	2017	2018
المخزون	59 436 841.34	49 452 176.25	41 383 043.96	50 830 532.04
التغيرات	/	-9 984 665.09	-8 069 132.29	9 447 488.08

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

قامت المؤسسة بالإفصاح عن المخزون خلال الفترة من 2015 إلى 2018 حيث نلاحظ انخفاض قيمة المخزون خلال سنتي 2015 و 2016 كما شهدت السنوات محل فترة الدراسة خسائر قيمة في مخزون المؤسسة

- **الزبائن:**

الجدول رقم 03: الزبائن

السنوات	2015	2016	2017	2018
الزبائن	3 798 095 242.17	3 802 894 597.22	3 358 200 465.41	3 484 485 023.98
التغيرات	/	4 799 355.05	-444 694 131.81	126 284 558.57

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

من خلال الميزانيات المالية نلاحظ أن المؤسسة أفصحت عن زبائنها من النشاط الرئيسي، حيث لا وجود لخسائر القيمة بالنسبة للزبائن مع ثبات نسبي بالنسبة لديون الزبائن.

كما أفصحت المؤسسة عن المدينون الآخرون والذين تتعلق ديونهم بالنشاط الغير رئيسي (ديون خارج الاستغلال).

▪الضرائب:

الجدول رقم 04: الضرائب

السنوات	2015	2016	2017	2018
الضرائب	1 272 246.42	5 475 807.34	6 258 010.98	7 384 724.14

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

أفصحت الشركة عن الضرائب ضمن الأصول الجارية خلال فترة سنوات الدراسة والمتمثلة في الرسم على القيمة المضافة المحصل من الزبائن، حيث تلعب المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي باعتباره زبون وإدارة الضرائب .

▪خزينة الأصول :

الجدول رقم 05: خزينة الأصول

السنوات	2015	2016	2017	2018
خزينة الأصول	50 501 336.14	187 654 866.65	45 324 052.28	132 034 708.61

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

تتكون خزينة الأصول من حساب الصندوق، حساب البنك والحساب الجاري البريدي، حيث أفصحت المؤسسة عن الخزينة دون التفصيل في محتواها.

ب – الخصـــوم:

▪ الأموال الخاصة:

الجدول رقم 06: الأموال الخاصة

السنوات	2015	2016	2017	2018
النتيجة	-359 960 406.02	-872 598 750.63	-449 138 600.95	-656 163 925.84
الترحيل من جديد	6 622 935 005.27	7 549 511 995.36	6 580 697 784.86	6 997 230 148.09

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

تتكون الأموال الخاصة للشركة من النتيجة الصافية والترحيل من جديد، حيث كانت نتيجة السنة المالية سالبة خلال الفترة المدروسة (2015- 2018)، كما أفصحت المؤسسة عن الترحيل من جديد والمتمثل في الأرباح الغير موزعة حيث كانت موجبة أي ترحيل من جديد ربح.

وباعتبار المؤسسة (اتصالات الجزائر فرع ورقلة) هي فرع تابع للشركة الأم فإنها لم تفصح على رأس المال .

- **الخصوم الغير جارية (الديون طويلة الأجل) :**

باعتبار شركة اتصالات الجزائر – ورقلة فرع تابع للشركة الأم فإن الخصوم الغير جارية (الديون طويلة الأجل) لا تظهر على مستوى ميزانية الشركة الفرع، لأن الاستدانة من صلاحيات الشركة الأم .

- **الخصوم الجارية :**

الجدول رقم 7: الخصوم الجارية

السنوات	2015	2016	2017	2018
موردون	57 756 277.51	96 384 624.50	116 119 822.41	149 637 418.34
ضرائب	470 414 859.16	464 831 344.03	389 285 746.06	394 306 086.87
ديون أخرى	23 600 654.37	25 226 678.67	21 707 045.86	96 845 308.30

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية

أفصحت الشركة عن ديونها مع الموردون والحسابات الملحقة، حيث خلال جميع سنوات الدراسة قامت المؤسسة بعمليات شراء بالأجل، كما أفصحت الشركة عن الضرائب الواجب تسديدها خلال فترات الدراسة المستحقة في أجل أقل من سنة، بالإضافة إلى الإفصاح عن ديون أخرى للشركة قصيرة الأجل

المطلب الثاني: نتائج الاعتراف المحاسبي

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل نتائج المقابلة الشخصية مع مسؤول قسم المحاسبة والمالية في الشركة السيد : الطاهر بن ربيعة، حول الاعتراف المحاسبي .

الجدول رقم 08 : الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالاعتراف المحاسبي

الاعتراف المحاسبي	نعم	لا
يوجد اطلاع على شروط الاعتراف المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي	X	
التأكد من قابلية القياس عند الاعتراف بالإيرادات	X	
التأكد من مدى ملائمة البنود المراد الاعتراف بها في الشركة	X	
التأكد من قابلية الإيراد للتحقق قبل الاعتراف به في سجلات الشركة	X	
في عمليات البيع يتم التأكد من إتمام عملية المبادلة للاعتراف بالإيراد	X	
التأكد من تحقق شروط مقابلة الإيرادات بالمصاريف حسب النظام المحاسبي المالي	X	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

- بخصوص شروط الاعتراف المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي هناك اطلاع عنها من قبل قسم المحاسبة والمالية في الشركة والتي من أهمها تحقيق مزايا مستقبلية، إمكانية التقييم بصورة عادلة .....الخ؛
- فيما يتعلق بالاعتراف المحاسبي بالإيرادات فان الشركة تتأكد من قابلية الإيراد للتحقق قبل تسجيله في الدفاتر المحاسبية للشركة؛
- في حالة البيع تقوم الشركة بالتأكد من عملية المبادلة للاعتراف بالإيراد؛
- أجاز النظام المحاسبي المالي عملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف بعدة شروط على غرار وجود شروط تعاقدية وهو الإجراء المعمول به في الشركة كما يتم التأكد من ملائمة البنود المراد الاعتراف بها في الشركة؛

من خلال الإجابة على أسئلة المقابلة الشخصية فيما يتعلق بالاعتراف المحاسبي نستنتج أن شركة اتصالات الجزائر فرع ورقلة تلتزم بممارسات الاعتراف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .

المطلب الثاني: نتائج القياس المحاسبي

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل نتائج المقابلة الشخصية مع مسؤول قسم المحاسبة والمالية في الشركة السيد : الطاهر بن ربيعة، حول القياس المحاسبي .

الجدول رقم 09 : الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالقياس المحاسبي

القياس المحاسبي	نعم	لا
يوجد اطلاع على بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	X	
يتم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في قياس أصول الشركة	X	
يتم تقييم بعض الأصول في الشركة بقيمتها السوقية	X	
تعتمد الشركة على التكلفة التاريخية المعدلة في تحديد قيمة بعض الأصول	X	
تلجأ الشركة للقيمة البيعة للأصل لتقييمه	X	
تعتمد الشركة على قيمة المنفعة المنتظر حصولها من الأصل في حالة عدم إمكانية قياسه	X	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

تهتم شركة اتصالات الجزائر بممارسات القياس المحاسبي وذلك من خلال :

- وجود اطلاع كافي على بدائل القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي على غرار التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛
- بخصوص التكلفة التاريخية تقوم الشركة بالاعتماد على هذا المبدأ في قياس أصولها، كما يتم الاعتماد على القيمة السوقية في قياس بعض الأصول الأخرى؛
- تلجأ شركة اتصالات الجزائر إلى تقييم بعض أصولها وذلك من خلال معرفة قيمتها السوقية ثم الأخذ بها في الدفاتر المحاسبية؛
- في حالة عدم قدرة الشركة على تحديد قيمة بعض الأصول تلجا إلى تقدير المنفعة التي قد تحصل عليها من استخدامه وهو ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: نتائج الإفصاح المحاسبي

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل نتائج المقابلة الشخصية مع مسئول قسم المحاسبة والمالية في الشركة السيد : الطاهر بن ربيعة، حول الإفصاح المحاسبي .

الجدول رقم 10 : الأسئلة المطروحة في المقابلة والخاصة بالإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي	نعم	لا
يتم الإفصاح عن التقارير المالية المرحلية في الشركة	X	
تهتم الشركة بالجداول الملحقة حسب النظام المحاسبي المالي	X	
تلزم الشركة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لنظام المحاسبي المالي	X	
يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية	X	
يتم الإفصاح عن المعلومات المالية للشركة في الوقت المناسب	X	
يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة في إعداد القوائم المالية	X	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

من خلال المقابلة الشخصية والأسئلة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي توصلنا إلى ما يلي :

- تقدم الشركة بعض التقارير المالية المرحلية حسب الحاجة قد تكون ثلاثية، رباعية أو سداسية؛
- تهتم الشركة بالمحتوى ألمعلوماتي للجداول الملحقة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي على غرار جداول الإهتلاكات – المؤونات .....الخ؛
- تهتم الشركة بكافة المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية التي يؤثر حذفها على مستخدم البيانات؛
- تهتم الشركة بخاصية التوقيت المناسب من خلال تقديم كافة التقارير والمعلومات المالية قبل التاريخ المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي ألا وهو 30 أفريل؛
- كما تقدم الشركة السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية من قبل الشركة.

خلاصة الفصل الثاني :

يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصل النظري على ارض الواقع من خلال دراسة وتقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي في مؤسسات قطاع الخدمات وهذا بالوقوف على قدرتها والتزامها بتطبيق هذه القواعد .

كذلك سعينا إلى معرفة أهم الصعوبات ومشاكل الممارسات المحاسبية التي تعاني منها المؤسسات الخدماتية من خلال تقييم القوائم المالية والمقابلة مع السيد رئيس قسم المحاسبة والمالية بشركة اتصالات الجزائر فرع ورقلة .

- يتفق تحليل وتقييم القوائم المالية مع أجوبة السيد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية على أن القوائم المالية للشركة تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- هناك بعض الصعوبات والمشاكل التي تعاني منها الممارسات المحاسبية في الشركات الخدماتية حيث تكمن في الإفصاح المحاسبي، والغموض الذي يميز بعض نصوص النظام المحاسبي المالي وتأثير القواعد المحاسبية على الممارسات المحاسبية؛
- جل مؤسسات قطاع الخدمات تطبق الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

الخـــاتـــــمة

تناولت هذه المذكرة إشكالية تقييم الممارسات المحاسبية في الشركات الخدمية، حيث تم اختيار شركة اتصالات الجزائر بورقلة لدراسة الحالة باستخدام منهجيتا إمراد، انطلاقا من فرضيات الدراسة، ولقد أدركنا من خلال هذه الدراسة التزام شركة اتصالات الجزائر بممارسات الاعتراف، القياس، والإفصاح .

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى والمتعلقة ب: تلتزم شركة اتصالات الجزائر بقواعد الاعتراف المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي. فقد تحققت هذه الفرضية من خلال نتائج المقابلة الشخصية حول المحور الأول وكذا المحتوى ألمعلوماتي للأصول، الإيرادات والأعباء وعليه يؤدي بنا هذا لقبول الفرضية الأولى ؛
- بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة ب: تلتزم شركة اتصالات الجزائر بقواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي. فقد تحققت هذه الفرضية من خلال نتائج المقابلة الشخصية حول بدائل القياس المحاسبي المتبعة من الشركة، لا سيما القياس وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وكذا القيمة البيعية وعليه يؤدي بنا هذا لقبول الفرضية الثانية؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة والمتعلقة ب : تلتزم شركة اتصالات الجزائر بقواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال نتائج المقابلة الشخصية حول المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها والمحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية الخاصة بالشركة وعليه يؤدي بنا هذا لقبول الفرضية الثالثة؛

نتائج الدراسة : من خلال الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية :

- يوجد فهم واطلاع على الشروط الواجب توفرها في الأصول والإيرادات والمصاريف للاعتراف بها في القوائم المالية للشركة؛
- تلتزم شركة اتصالات الجزائر بالتأكد من قابلية الإيراد للتحقق قبل الاعتراف به؛
- تهتم شركة اتصالات الجزائر ببدائل القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي لاسيما التكلفة التاريخية والقيمة البيعية؛
- تفصح شركة اتصالات الجزائر على تقارير مالية مرحلية لفترات مما يعزز الإفصاح المحاسبي؛
- تلتزم شركة اتصالات الجزائر بالمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بما يتوافق مع الشكل القانوني لها في ظل النظام المحاسبي المالي؛

- تفصح شركة اتصالات الجزائر عن الجداول الملحقة والإيضاحات المكملة حسب النظام المحاسبي المالي
- تقدم شركة اتصالات الجزائر معلوماتها المالية في الوقت المناسب.

مقترحات:

- ضرورة تكثيف الدورات التكوينية حول النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة الاهتمام بالمورد البشري من اجل الزيادة في القدرة الإنتاجية للمعلومة وأيضا الزيادة في موثوقية المعلومة المقدمة؛
- الأخذ بعين الاعتبار التنظيم والحجم والطبيعة ونشاط المؤسسة من أجل قدرتها على تقديم الصورة الصادقة عن وضعها المالي ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية؛
- تشجيع البحث الأكاديمي في مجال المحاسبة.

أفاق الدراسة :

اقتصرت هذه الدراسة على تقييم الممارسات المحاسبية في شركة اتصالات الجزائر، حيث واجهت هذه الدراسة عدت صعوبات أهمها الظروف الصحية للبلاد والعالم اجمع، وعليه يمكن اقتراح بعض الأفاق للدراسة:

- إعادة نفس الدراسة مع توسيع العينة لتشمل عدة مؤسسات؛
- دراسة اثر الالتزام بالممارسات المحاسبية على عدة متغيرات على غرار: جودة المعلومات المحاسبية.

المراجع

1) باللغة العربية:

أولا: الكتب:

إسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمه و انتصار عبود مراد التميمي " **أسس و مبادئ المحاسبة المالية** "، الطبعة الأولى،دار حامد للنشر و التوزيع،عمان – الأردن، 2008.

بن زكوة العوينة "**البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF** "، دار القدس العربي، 2016.

رضوان حلوه حنان و نزار فليح البلداوي " **مبادئ المحاسبة المالية** " الطبعة الثانية،إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.

شعيب شنوف " **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRs و النظام المحاسبي المالي SCF** ".ديوان المطبوعات الجامعية.2016.

محمد بوتين " **المحاسبة العامة للمؤسسة** "، ديوان المطبوعات الجامعية .2009.

ناصر نور الدين عبد اللطيف " **أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية و التجارية و الصناعية** "، الدار الجامعية –الإسكندرية، 2006.

هوام جمعة " **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية** "،الطبعة الثالثة، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية.2010.

ثانيا: المقالات المنشورة :

بن عيشي عمار، دردوري لحسن " **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية** "، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، ص 2543-3725.

توفيق محمد شريف "**مقدمة المحاسبة المالية**" شركة الأستاذ للتصميم خدمات الكمبيوتر , الزقازيق ,مصر,ص 19

حنان رضوان حلوة "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**" دار وائل, الطبعة الثانية, عمان, الأردن – ص 409 . 2006

خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة"**الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCFو تحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبة الدولية"IAS/ IFRS**،مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRSاو المعايير الدولية للمراجعةISA ،جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13و 14 ديسمبر 2011، ص 3

سردون مهدية، صغير موح مريم" **إشكالية الاعتراف بالإيراد في المحاسبة الدولية في ظل التجارة الإلكترونية** "،مجلة الاقتصاد الجديد – عدد 03 ماي 2011.

سيد عطا الله السيد "**النظريات المحاسبية** "،الطبعة الأولى،دار الراية،الأردن،2009،ص 181

صديقي مسعود، صديقي فؤاد " **محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي** "، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد 2016/02.

ضيف الله محمد الهادي، " **دور المعايير الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي** "، مجلة الدراسات الاقتصادية والمحاسبية (جامعة الوادي– العدد السابع –المجلد الأول).

ظاهر شاهر القشي، محمد منصور العقلة " **أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية** "،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية – عدد 2015/01.

عباس مهدي الشيرازي "**نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 330

عريف نورة, مذكرة ماستر بعنوان إشكالية "**القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مراحل التكلفة التاريخية**" ,تخصص دراسات جبائية ومحاسبة معمقة ,جامعة ورقلة الجزائر ,سنة 2011,ص 84

الفداغ فداغ "**مشكلات وحالات محاسبية**" , مؤسسة الوراق , عمان, الأردن ص 13

قرطالي يوسف حافظ " **تحقق الإيراد في القطاع الخدماتي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية حالة تطبيقية على المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا**" , رسالة ماجستير غير منشورة,قسم المحاسبة ,قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة تشرين,اللاذقية, سوريا – , 2009

قسميه عائشة، عبيرات مقدم " **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** "، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية - جامعة الجلفة.

كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 326

محمد المبروك أبو زيد"**المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية** "، أتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر، 2005، ص584

محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي. "**أثر القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي – دراسة تطبيقية** ". مجلة الباحث، المجلد 15، العدد15، الصفحة 171 – 178 .

محمد مطر، موسى السويطي"**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، بدون سنة النشر، ص353

مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون " **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية** "، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية (جامعة الوادي– العدد الثامن – 2017).

معمري خيرة، قورين حاج قويدر " **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي** "، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا المجلد15/العدد21 السنة 2019، ص 239– 260.

موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين " **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي** "،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية .أ/ قسم العلوم الاقتصادية والقانونية – العدد 19 جانفي 2018 ص 57–67.

وليد ناجي الحيالى ,رئس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك " **نظرية المحاسبة**" ,من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك _2007ص(109–110–111).

ثالثا : الرسائل الجامعية :

حنان خميس " **دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) في اتخاذ القرارات المالية** "، مذكرة ماستر، منشورة، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2012.

رشيد قريرة " **تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي** "، مذكرة ماجستير ،منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

شعلاء بوقفة "**الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثرها في تفعيل الممارسة المحاسبية** "، مذكرة ماجستير ،منشورة، جامعة الجزائر، 2012.

شعيب شنوف " **الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي** " أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر .2008 .

عوادي نعمان "**القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS.IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)** " مذكرة ماجستير ،جامعة باجي مختار .2012.

يوسف راشدي " **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** "،مذكرة ماستر، منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

رابعا : قوانين المراسيم :

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009.

قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74. الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 .الجزائر.

2) باللغة الأجنبية:

Alexander Schiebel " **Is there a Solif empirical fondation for the IASB's draft IFRS for SMEs**" .2007.

Bedford، Norton M، Extensions of Accounting Disclosure Prentic-Hall Inc. Englewood Cliffs، N.J، 1973، p67

EL-Anati.Rradwan "**Accounting In Englich Language.Theary & Applicatons**". First Edition. P113 -2002

German Accounting Standards Committee " **The IFRS for SMEs among German SMEs** ":2010 Août (GASC).

P7. American Accounting Association، Astatement of Basic Accounting Theory، (AAA) Evanston، ILL. 1966

3) مواقع الالكترونية :

1. www.**Startimes**.com. 14:22 19/03/2019.

الملاحق

الميزانية المالية لشركة اتصالات الجزائر – ورقلة جانب الأصول

الأصول	2015	2016	2017	2018
الأصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية	2 826 221 831.35	3 217 585 280.77	3 207 155 540.03	3 306 915 183.20
تثبيتات عينية	0.00	0.00	0.00	0.00
أراضي				
مباني				
تثبيتات عينية أخرى				
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات ممنوح انجازها				
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضوع معادلة	0.00	0.00	0. 0.00	0.00
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	0.00	0.00	0.00	0.00
سندات أخرى مثبتة	0.00	0.00	0.00	0.00
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	0.00	0.00	0.00	0.00
ضرائب مؤجلة على الأصل	0.00	0.00	0.00	0.00
مجموع الأصل غير جاري	**2 833 862 938.35**	**3 217 585 280.77**	**3 207 155 540.03**	**3 306 915 183.20**
الأصول الجارية				
مخزونان ومنتجات قيد التنفيذ	95 436 841.34	49 452 176.25	41 383 043.96	50 830 532.04
الزبائن	3 798 095 242.17	3 802 894 597.22	3 358 200 465.41	3 484 485 023.98
المدينون الآخرون	331 413.65	293 163.70	350 685.58	204 963.79
الضرائب وما شابهها	1 272 246.42	5 475 807.34	6 258 010.98	7 384 724.14
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة	50 501 336.14	187 654 866.65	45 324 052.28	132 034 708.61
مجموع الأصول الجارية	**3 945 637 079.72**	**4 045 770 611.16**	**3 451 516 258.21**	**3 674 939 952.56**
المجموع العام للأصول	**6 779 500 018.07**	**7 263 355 891.93**	**6 658 671 798.24**	**6 981 855 135.76**

الخصوم	2015	2016	2017	2018
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس مال تم إصداره				
رأس مال غير مستعان به				
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)				
فوارق إعادة التقييم				
فارق المعادلة (1)	-395 960 406.02	-872 598 750.63	-449 138 600.95	-656 163 925.84
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1)	6 622 935 005.27	7 549 511 995.36	6 580 697 784.86	6 997 230 248.09
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد				
حصة الشركة المدمجة (1)	**6 226 974 599.25**	**6 676 913 244.73**	**6 131 559 183.91**	**6 341 066 322.25**
حصة ذوي الأقلية (1)				
المجموع 1				
الخصوم غير الجارية				
قروض وديون مالية				
ضرائب مؤجلة ومرصد لها				
ديون أخرى غير جارية				
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا				
مجموع الخصوم غير الجارية (2)				
الخصوم الجارية	57 756 277.51	96 384 624.50	116 119 822.41	149 637 418.34
موردون وحسابات ملحقة	470 414 859.16	464 831 344.03	389 285 746.06	394 306 086.87
ضرائب	23 600 654.37	25 226 678.67	21 707 045.86	96 845 308.30
ديون أخرى	0.00	0.00	0.00	0.00
خزينة سلبية	**551 771 791.04**	**586 442 647.20**	**527 112 614.33**	**640 788 813.51**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**6 779 500 018.07**	**7 263 355 891.93**	**6 658 671 798.24**	**6 981 855 135.76**

مجموع عام للخصوم				

الميزانية المالية لشركة اتصالات الجزائر – ورقلة جانب الخصوم

جدول سيولة الخزينة لشركة اتصالات الجزائر – ورقلة

	2015	2016	2017	2018
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية				
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1 386 637 503.25	638 029 883.02	531 373 517.20
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		620 666 941.98-	865 003 073.78-	865 003 073.78-
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		1 015 080.16-	0.00	0.00
الضرائب عن النتائج المدفوعة		0.00	0.00	0.00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			226 973 190.76-	333 629 556.58-
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		1 582 811.80	0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		766 538 292.91	226 973 190.76-	333 629 556.58-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		179 597 666.15-	427 817 635.62-	427 817 635.62-
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		9 182 828.30	0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		0.00	43 840 880.44-	43 840 880.44-
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		0.00	0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات عن تثبيتات مالية		0.00	0.00	0.00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التو ضيفات المالية		0.00	0.00	0.00
الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة				
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		170 414 837.85-	471 658 516.06-	471 658 516.06-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		0.00	0.00	0.00
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		0.00	0.00	0.00
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		0.00	0.00	0.00
التحصيلات المتأتية من القروض		0.00	0.00	0.00
		0.00	0.00	0.00

تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة				
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		496 613 745.29- 99 509 709.77	698 631 706.82-	805 288 072.64-
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		46 589 299.18	375 309 733.30	90 648 104.56
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		146 092 337.61	323 321 973.52-	714 639 968.08-
أموال الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية		99 503 038.43		
أموال الخزينة ومعدلاتها عند اختتام السنة المالية				
تغيير أموال الخزينة خلال الفترة				
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			805 288 072.64	805 288 072.64

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alger
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2016

DRT DOT_OUARGLA EDITE LE :12-MAR-20 16:25:38

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D"ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		7 859 162 659,45	4 641 577 378,68	3 217 585 280,77	2 826 221 831,35
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	232 188,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	7 408 919,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 859 162 659,45	4 641 577 378,68	3 217 585 280,77	2 833 862 938,35
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		51 287 253,86	1 835 077,61	49 452 176,25	95 436 841,34
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 802 894 597,22	0,00	3 802 894 597,22	3 798 095 242,17
AUTRES DEBITEURS		293 163,70	0,00	293 163,70	331 413,65
IMPOTS		5 475 807,34	0,00	5 475 807,34	1 272 246,42
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		187 654 866,65	0,00	187 654 866,65	50 501 336,14
TOTAL ACTIF COURANT		4 047 605 688,77	1 835 077,61	4 045 770 611,16	3 945 637 079,72
TOTAL GENERAL ACTIF		11 906 768 348,22	4 643 412 456,29	7 263 355 891,93	6 779 500 018,07

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alg
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2016

EDITE LE :12-MAR-20 16:25:38

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		- 872 598 750,63	- 395 960 406,02
AUTRES CAPITAUX PROPRES		0,00	0,00
REPORT A NOUVEAU		7 549 511 995,36	6 622 935 005,27
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**6 676 913 244,73**	**6 226 974 599,25**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**0,00**	**0,00**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**0,00**	**753 627,78**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		0,00	753 627,78
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		96 384 624,50	57 756 277,51
IMPOT		464 831 344,03	470 414 859,16
AUTRES DETTES		25 226 678,67	23 600 654,37
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		586 442 647,20	551 771 791,04
TOTAL GENERAL PASSIF		**7 263 355 891,93**	**6 779 500 018,07**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alger
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

DRT DOT_OUARGLA EDITE LE :12-MAR-20 16:28:07

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D"ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 217 585 280,77
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 217 585 280,77
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		44 838 962,62	3 455 918,66	41 383 043,96	49 452 176,25
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 358 200 465,41	0,00	3 358 200 465,41	3 802 894 567,22
AUTRES DEBITEURS		350 685,58	0,00	350 685,58	293 163,70
IMPOTS		6 258 010,98	0,00	6 258 010,98	5 475 807,34
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		45 324 052,28	0,00	45 324 052,28	187 654 868,65
TOTAL ACTIF COURANT		3 454 972 176,87	3 455 918,66	3 451 516 258,21	4 045 770 611,16
TOTAL GENERAL ACTIF		11 627 724 009,29	4 969 052 211,05	6 658 671 798,24	7 263 355 891,93

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alg
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

EDITE LE :12-MAR-20 16:28:07

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(1)		- 449 138 600,95	- 872 598 750,63
AUTRES CAPITAUX PROPRES		0,00	0,00
REPORT A NOUVEAU		6 580 697 784,86	7 549 511 995,36
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**6 131 559 183,91**	**6 676 913 244,73**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**0,00**	**0,00**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**0,00**	**0,00**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		0,00	0,00
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		116 119 822,41	96 384 624,50
IMPOT		389 285 746,06	464 831 344,03
AUTRES DETTES		21 707 045,86	25 226 678,67
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**527 112 614,33**	586 442 647,20
TOTAL GENERAL PASSIF		6 658 671 798,24	**7 263 355 891,93**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alger
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2018

DRT DOT_OUARGLA EDITE LE :12-MAR-20 16:29:52

A C T I F	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D''ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		8 556 331 095,99	5 249 415 912,79	3 306 915 183,20	3 207 155 540,03
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 556 331 095,99	5 249 415 912,79	3 306 915 183,20	3 207 155 540,03
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		51 903 966,33	1 073 434,29	50 830 532,04	41 383 043,96
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 484 485 023,98	0,00	3 484 485 023,98	3 358 200 465,41
AUTRES DEBITEURS		204 963,79	0,00	204 963,79	350 685,56
IMPOTS		7 384 724,14	0,00	7 384 724,14	6 258 010,98
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		132 034 708,61	0,00	132 034 708,61	45 324 052,28
TOTAL ACTIF COURANT		3 676 013 386,85	1 073 434,29	3 674 939 952,56	3 451 516 258,21
TOTAL GENERAL ACTIF		12 232 344 482,84	5 250 489 347,08	6 981 855 135,76	6 658 671 798,24

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alg
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2018

EDITE LE :12-MAR-20 16:29:52

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		- 656 163 925,84	- 449 138 600,95
AUTRES CAPITAUX PROPRES		0,00	0,00
REPORT A NOUVEAU		6 997 230 248,09	6 580 697 784,86
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**6 341 066 322,25**	**6 131 559 183,91**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**0,00**	**0,00**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**0,00**	**0,00**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		0,00	0,00
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		149 637 418,34	116 119 822,41
IMPOT		394 306 086,87	389 285 746,06
AUTRES DETTES		96 845 308,30	21 707 045,86
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**640 788 813,51**	**527 112 614,33**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 981 855 135,76**	**6 658 671 798,24**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alger
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2016

DRT SIEGE EDITE LE :12-MAR-20 16:06:00

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D"ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		2 867 307 847,31	2 125 798 444,03	741 509 403,28	599 964 569,14
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		35 800 452 834,71	16 831 126 824,91	18 969 326 009,80	14 409 837 017,72
IMMOBILISATIONS ENCOURS		3 078 192 584,40	919 920 998,62	2 158 271 585,78	2 801 542 669,78
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		24 487 903 170,00	0,00	24 487 903 170,00	24 475 670 000,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		1 157 382 366,77	0,00	1 157 382 366,77	1 314 570 475,50
IMPOTS DIFFERES ACTIF		1 823 661 134,35	0,00	1 823 661 134,35	1 529 299 603,60
TOTAL ACTIF NON COURANT		69 214 899 937,54	19 876 846 267,56	49 338 053 669,98	45 130 884 335,74
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		6 743 494 602,68	324 129 893,94	6 419 364 708,74	37 120 768 844,63
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		96 969 417 839,62	104 297 425 531,68	- 7 328 007 692,06	14 042 808 285,23
AUTRES DEBITEURS		7 801 856 077,47	129 979 334,82	7 671 876 742,65	7 446 140 285,91
IMPOTS		7 980 414 340,07	0,00	7 980 414 340,07	6 027 923 088,59
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		9 573 890 850,00	0,00	9 573 890 850,00	7 735 472 100,00
TRESORERIE		9 853 528 470,27	0,00	9 853 528 470,27	22 230 655 337,43
TOTAL ACTIF COURANT		138 922 602 180,11	104 751 534 760,44	34 171 067 419,67	94 603 767 941,79
TOTAL GENERAL ACTIF		208 137 502 117,65	124 628 381 028,00	83 509 121 089,65	139 734 652 277,53

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alg
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021
DRT SIEGE

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2016

EDITE LE :12-MAR-20 16:06:00

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		61 275 180 000,00	61 275 180 000,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		46 078 137 756,90	39 449 585 378,66
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		13 852 879 128,90	23 148 821 282,53
AUTRES CAPITAUX PROPRES		26 734 288 836,95	26 733 760 301,21
REPORT A NOUVEAU		- 166 119 761 341,22	- 128 595 328 378,75
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**- 18 179 275 618,47**	**22 012 018 583,65**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**2 623 588 761,42**	**3 178 944 732,43**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**1 265 430 725,49**	**934 778 326,29**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		14 178 593 034,66	12 028 880 895,69
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**18 067 612 521,57**	**16 142 603 954,41**
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		44 430 609 041,47	55 771 851 230,94
IMPOT		18 961 170 616,48	24 110 063 543,10
AUTRES DETTES		19 970 106 638,84	21 409 301 909,51
TRESORERIE PASSIF		258 897 889,76	288 813 055,92
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**83 620 784 186,55**	**101 580 029 739,47**
TOTAL GENERAL PASSIF		**83 509 121 089,65**	**139 734 652 277,53**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

Algérie Télécom
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia Alger
RC : 18083B02
IF : 000216299033049
AI : 16293838021
DR DOT_OUARGLA

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Période du 01 Janvier 2018 **au** 31 Décembre 2018

Edité le : 12-MAR-20 16:44:10

	Note	EXERCICE N	EXERCICE N - 1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçue des clients		531 373 517,20	638 029 883,02
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		- 865 003 073,78	- 865 003 073,78
Intérêts et autres frais financiers payés		0,00	0,00
Impôts sur les résultats payés		0,00	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 333 629 556,58	- 226 973 190,76
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		- 333 629 556,58	- 226 973 190,76
Flux de trésorerie provenant des activités d¿investissement			
Décaissements sur acquisition d''immobilisations corporelles ou incor		- 427 817 635,62	- 427 817 635,62
Encaissements sur cessions d''immobilisations corporelles ou incorp		0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d''immobilisations financières		- 43 840 880,44	- 43 840 880,44
Encaissements sur cessions d''immobilisations financières		0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		0,00	0,00
dividendes et quote-part de résultats reçus		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d''investissement (B)		- 471 658 516,06	- 471 658 516,06
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l''émission d''actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués		0,00	0,00
Encaissements provenant d''emprunts		0,00	0,00
Remboursements d''emprunts ou d''autres dettes assimilés		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	0,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi li			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 805 288 072,64	- 698 631 706,82
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l''ouverture de l''exercice		90 648 104,56	375 309 733,30
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l''exercice		- 714 639 968,08	- 323 321 973,52
Variation de trésorerie de la période			

Rapprochement avec le résultat comptable	805 288 072,64	

2016

Libelle	Note	Exercice 2016	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		1 386 637 503,25	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-620 666 941,98	
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 015 080,16	
Impôts sur les résultats payés		0,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		1 582 811,80	
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		766 538 292,91	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-179 597 666,15	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		9 182 828,30	
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-170 414 837,85	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités			
VIREMENT INTER COMPTE DE TRESORERIE		-496 613 745,29	
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		99 509 709,77	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		46 589 299,18	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		146 092 337,61	
Variation de trésorerie de la période		99 503 038,43	
Rapprochement avec le résultat comptable		0,00	

tableau des flux de trésorerie DOT Ouargla

TFT DO OUARGLA

Libelle	Note	Exercice 2017	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		1 410 059 585,93	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-433 998 324,64	
Intérêts et autres frais financiers payés		-973 024,05	
Impôts sur les résultats payés		0,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		3 660 574,31	
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		978 748 811,55	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-224 376 937,67	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00	
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-224 376 937,67	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités			
VIREMENT INTER COMPTE DE TRESORERIE		-859 893 222,09	
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-105 521 348,21	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		145 870 353,46	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		40 349 005,25	
Variation de trésorerie de la période		-105 521 348,21	
Rapprochement avec le résultat comptable		0,00	