



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و التدقيق

ب عنوان:

عرض القوائم المالية بين المعايير المحاسبية المالية و النظام المحاسبي المالي

تحت إشراف الأستاذ:

-الدكتور: محمودي عوني

من إعداد الطالبتين:

- قندوزي سهيلة

- سلطاني أميرة

نوقشت و أجازت علنا بتاريخ: 14 سبتمبر 2021

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- الدكتور العكلى الجلالي رئيسا

- الدكتور / محمودي العوني مشرفا

- الدكتور / ح جماوي توفيقمناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

فرد

عبرات من قلبه يتقاطر شكرا و عرفانا و تقديرا و امتنانا إلى
القلب الدافئ و الصدر الرحيم، إلى من أعطاني دون سؤال و
دفعني للمضي قدما رغم الصعاب، إلى من فارق اليوم جفونها
لترعائي و حرمت نفسها لترضيني، إلى من رسمت شعار النجاح على
قلبي و جعلته وساما على صدري، إلى من يعود لها الفضل الوافي
و الجزيل إلى ما وصلت إليه، "أمي" الغالية.

إلى الذي أثار طريقي، و أنزل العقبات عن سبيلي و علمني معنى
الشموخ و ركب الصعاب إلى غاية نيل المرام، "أبي" العزيز.
إلى من قاسموني الحياة و شاركوني السعادة و الحزن، إخواتي :

عائشة، بختة، فاطمة ، أبو بكر الصديق
و إلى كل الأهل و الأحباب و إلى صديقاتي في الجامعة: سلطانة
أميرة.

أمدي ثمرة بصدي

سيلي

أفراء

مبرات من قلبه يتقاطر شكرا و عرفانا و تقديرا و امتنانا إلى القلب
الدافئ و الصدر الرحيم، إلى من أعطاني دون سؤال و دفعته
للمضي قدما رغم الصعاب، إلى من فارق النوم جفونها لترعاني و
حرمته نفسها لترضيمني، إلى من رسمت شعار النجاح على قلبي و
جعلته وساما على صدري، إلى من يعود لها الفضل الوافي و الجزيل
إلى ما وصلت إليه، "أمي" الغالية.

إلى الذي أدار طريقتي، و أذل العقبات عن سبيلي و علمني معنى
الشموخ و ركب الصعاب إلى غاية نيل المرام، "أبي" العزيز.

إلى من قاسموني الحياة و شاركوني السعادة و الحزن، إخوتي:

هشام و عبد الحميد و سهام و فاطمة

و إلى كل الأهل و الأحباب و إلى صديقاتي في الجامعة: قندوز
سميلة و مولمعيونة

أيرة

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله من قبل و من بعد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، الحمد لله
كما ينبغي لجلال وجهه و عظمه سلطانه، و هو وحده المنفرد بجزيل
العطاء بكرمه، نعمده و نشكره و نثني عليه، لا نص ثناء كما
أثني هو على نفسه، الحمد له الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل
و يسر لنا سبل إتمامه و يعود له الفضل الكامل لذلك.

إن العرفان بالجميل يحتم علينا أن نتقدم بأسمى آيات الشكر
و العرفان للأستاذ المشرفه رزين عكاشة على توجيهاته القيمة
و نصائحه النفسية التي كانت خير سند في هذا البحث.

و الشكر للديق كساير عيسى على مساعدته في إتمام هذا
العمل

كما نتوجه بوافر التقدير للجنة المناقشة كل باسمه على
قبول المناقشة، و إثراء موضوع العمل و صرفه جزءا من وقتهم
الثمين لقراءتها.

و إلى كل عمال سونغاز -سعيدة- خاصة طاقم العمل على
حسن الاستقبال و الضيافة.

الملخص:

لقد أدى اتساع مجال الأعمال على مستوى العالم وظهور ما يسمى بالمؤسسات المتعددة الجنسية إلى جعل العمل المحاسبي عملاً معقداً وإلى حد بعيد وذلك نظراً للأهمية البارزة التي تكتسبها المحاسبة من خلال تقديمها لمعلومات مالية هامة فإن الاختلاف في المبادئ والسياسات المحاسبية المختلفة من دولة إلى أخرى صعب من مهمة المستثمرين وصناع القرار في الحصول على معلومات ذات شفافية حيث إن هذه الصعوبات أدت إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية والتي تهدف إلى محاولة التوافق والتوحيد بين المبادئ المحاسبية لمختلف الدول الأمر الذي أدى بالجزائر إلى إجراء مختلف الإصلاحات والتعديلات على مستوى نظامها المحاسبي

و عليه و لمعرفة مدى تطبيق الجزائر للمعيار المحاسبي الأول و محاولة إسقاط كل الجوانب النظرية على أرض الواقع فقد تم دراسة مؤسسة سونلغاز من خلال إجراء المقارنة على أهم قائمتين ماليتين و هما الميزانية و حسابات النتائج

The expansion of the business world and the emergence of so-called multinational institutions have made accounting work very complex, given the outstanding importance of accounting by providing important financial information, the difference in the principles and accounting policies of different countries from one country to another is difficult from the task of investors and decision makers in obtaining transparent information as these difficulties have led to the emergence of international accounting standards aimed at trying to reconcile and standardize the accounting principles of different countries, which led Algeria to carry out various reforms and amendments at the level of its accounting system.

Therefore, to know the extent to which Algeria applies the first accounting standard and try to bring down all theoretical aspects on the ground, it has then carried out a study at the level of the SONALGAZ Foundation from the breach of the comparison on the two most important financial lists, namely the budget and the results table.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
IV	شكر و تقدير
IV	ملخص
IV	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
IVIV	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: تقديم المعايير المحاسبية الدولية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية
03	المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية
09	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية والهيئات الدولية المحاسبية و كيفية تطبيقها
18	المطلب الثالث: خصائص و أهداف المعايير المحاسبية الدولية
22	المبحث الثاني : عرض و تحليل القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
22	المطلب الاول : القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية
28	المطلب الثاني: عرض وتحليل قائمة المركز المالي و قائمة الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية
37	المطلب الثالث: عرض وتحليل قائمة تدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية و الإيضاحات والجداول الإضافية
43	خلاصة الفصل
45	الفصل الثاني :عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
45	تمهيد
46	المبحث الاول :اساس نظري للنظام المحاسبي المالي

46	المطلب الاول :ماهية النظام المحاسبي المالي
49	المطلب الثاني :الاطار المفاهيمي و شروط الانتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي و تحديات وصعوبات تطبيق هذا النظام
60	المطلب الثالث : اهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي ومكوناته
62	المبحث الثاني : عرض و تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
62	المطلب الاول : تعريف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
65	المطلب الثاني: عرض و تحليل الميزانية و حساب النتائج وفق النظام المحاسبي
75	المطلب الثالث: عرض و تحليل جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الاموال الخاصة و ملحق الكشوفات المالية حسب النظام المحاسبي المالي
83	خلاصة الفصل
84	الفصل الثالث: اوجه التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية و دراسة حالة مؤسسة سونلغاز
84	تمهيد
85	المبحث الأول: الإطار التحليلي لمؤسسة سونلغاز
85	المطلب الاول :تقديم عام للمؤسسة
90	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة
95	المطلب الثالث :تقديم مصلحة الموارد البشرية
97	المبحث الثاني : اوجه التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية
97	المطلب الاول : المقارنة من حيث شكل القوائم المالية
98	المطلب الثاني: المقارنة من حيث الإطار الفكري
101	المطلب الثالث: المقارنة من حيث عناصر الأصول و الخصوم
103	المطلب الرابع : من حيث قابلية المقارنة بين السنوات
115	خلاصة الفصل
و	الخاتمة العامة
v	قائمة المراجع و المصادر

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهم المؤتمرات التي أدت لوضع المعايير الدولية	04
02	هيئات المعايير المحاسبية الدولي	09
03	قائمة المعايير المحاسبية IAS السارية سنة 2012	15
04	قائمة معايير للتقارير المالية IFRS السارية الى غاية 2012	16
05	مستعملي القوائم المالية و حاجاتهم للمعلومة المالية	55
06	عرض نموذجي للميزانية وفق النظام المحاسبي المالي	66
07	نموذج الميزانية الوظيفية	70
08	عرض نموذجي لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	72
09	عرض نموذجي لجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	73
10	عرض نموذجي لجدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة	76
11	عرض نموذجي لجدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة	77
12	عرض نموذجي لجدول تغيير الاموال الخاصة	80
13	بطاقة تعريف المؤسسة	89
14	أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث شكل القوائم المالية	97
15	أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث الاطار الفكري	99
16	مقارنة الاصول والخصوم وفق SCF و IFRS	101
17	جانب الاصول لميزانية سنة 2013	104
18	جانب الاصول لميزانية 2015	106
19	جانب الخصوم لميزانية 2013	108
20	جانب الخصوم لميزانية 2015	109
21	حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2013	111
22	حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2015	112

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
14	الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية	01
25	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	02
48	اسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول	03
61	مكونات النظام المحاسبي المالي	04
63	الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf	05
75	تدفقات الخزينة	06
90	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بسعيدة	07

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	جانب الاصول لميزانية سنة 2013
02	جانب الخصوم لميزانية سنة 2013
03	جدول حسابات النتائج لسنة 2013
04	جانب الاصول لميزانية سنة 2015
05	جانب الخصوم لميزانية سنة 2015
06	جدول حسابات النتائج لسنة 2015
07	جانب الاصول لميزانية سنة 2019
08	جانب الخصوم لميزانية سنة 2019
09	جدول حسابات النتائج لسنة 2019

مقدمة عامة

المقدمة العامة :

من المعروف أن دول العالم بدأت تصبح قريبة من بعضها البعض ضمن مفهوم العولمة وثورة الاتصالات، وقد أصبح مفهوم القرية الواحدة حيز التنفيذ، وباتت الدول التي تجهزت لذلك المفهوم من خلال تعديل بنيتها الاقتصادية . ومع النمو الكبير والملحوظ للتجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، لذا فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية في البحث عن البديل لتغطية هذه الثغرات الموجودة ومن أهم هذه الهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية من 1973 إلى غاية 2001 ، وبعد ذلك تم استبدالها باسم جديد وهو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة المعايير الدولية للمحاسبة

وقد انتشرت هذه المعايير في العديد من دول العالم ومن بينها دول الاتحاد الأوروبي والعديد من الدول الآسيوية والإفريقية ومنها الجزائر ، التي سارعت لمواكبة هذه التطورات، خاصة مع التحولات التي شهدتها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وما تستلزمه هذه التحولات من إصلاحات عديدة ومن بينها إصلاح النظام المحاسبي ليستجيب لمتطلبات هذا الانتقال .

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات لمستخدميها وحتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها لا بد أن تعد وفق مبادئ وأسس متعارف عليها دوليا كذلك يجب على المؤسسات أيضا الإفصاح عن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، حتى تكون أكثر فائدة للمستخدمين والأطراف المعنية.

تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية لمسايرة نهج الإصلاح ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي، حيث تم إصدار القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي، والمرسوم التنفيذي رقم: 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ، وأخيرا القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييد والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

طرح الاشكالية :

و بناءا على ما سبق تتحدد اشكالية البحث في ما يلي :

الى أي مدى تطبق الجزائر المعيار المحاسبي الدولي الاول؟ وما اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر؟

و من خلال الاشكالية الرئيسية ، و بغية التوسع اكثر يمكننا طرح التساؤلات التالية :

1- ماهي معايير المحاسبة الدولية و ما الهدف منها ؟

2- ماهي الاصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي؟

3- هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية

الفرضيات :

1- معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة من القواعد المحاسبية المعتمدة دوليا و التي يستخدمها المحاسبون في اعداد القوائم المالية وتُستخدم ايضا في إعداد البيانات المالية، وتجهيز القوائم المحاسبية.

2- قامت الجزائر في الآونة الأخيرة بإجراء عدة إصلاحات في المجال المحاسبي نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبة الدولية

3-هناك توافق في بعض المكونات و هناك اختلاف في بعضها .

اهمية البحث :

يكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة خاصة بعد شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010 الامر الذي حتم على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر التكيف مع هذا الواقع الجديد الذي يتضمن دخول مصطلحات ومفاهيم جديدة عن البيئة المحاسبية الجزائرية وتغير أساليب إعداد القوائم والتقارير المالية وما صاحبه من غموض ونقائص في بعض جوانبها، كون البيئة المحاسبية في الجزائر في طور التكيف مع المنظومة المحاسبية الدولية .

اهداف البحث :

انطلاقا من أهمية الدراسة يمكن حصر جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها وهي:

- تحديد مدى توافر النظام المحاسبي المالي على متطلبات أهم البنود في القوائم المالية بما يحقق جودتها

-تحديد مدى توافر المعيار المحاسبي رقم 01 على البيانات اللازمة الواجب توفرها في اعداد وعرض القوائم المالية بما يحقق جودتها؛

-تحليل النتائج عن طريق الاستعانة بالمعيار المحاسبي رقم 01 على تحقيق جودة القوائم المالية؛

- استخلاص النتائج من خلال دراسة المقارنة بين النظام المحاسبي والمعيار المحاسبي رقم 01 في اعداد وعرض القوائم المالية.

دوافع اختيار الموضوع :

الدوافع التي جعلتنا نختار الموضوع هو كونه مهم وأساسي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونوجزها في ما يلي:

أ- المبررات الموضوعية:

-تطبيق المعلومات النظرية الخاصة بالموضوع على أرض الواقع.

-تبين العوائق التي تواجه المؤسسات اثر الانتقال المباشر إلى النظام المحاسبي المالي.

ب - المبررات الذاتية:

و تتمثل في محاولة التعمق في هذا الموضوع لما له من اهمية كبيرة من جهة و باعتباره احد مواضيع الاختصاص ومن جهة اخرى.

حدود البحث :

حدود المكانية : استمرت الدراسة الميدانية حوالي شهرين ،حيث امتدت شهري جوان و جويلية 2021

حدود الموضوعية : تقتصر هذه الدراسة على مدى اهمية القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية منها مؤسسة سونلغاز و كيفية عرض و تحليل القوائم المالية من المخطط المحاسبي الى النظام المحاسبي .

مجتمع و عينة الدراسة : يتكون مجتمع من أعضاء مؤسسة سونلغاز منه محاسب المؤسسة الذي عرض علينا القوائم المالية التي تستخدمها المؤسسة (الميزانية و جدول حساب النتائج) اما القوائم الأخرى لا يمكن للمؤسسة إعطائها لأسباب مهنية .

منهج الدراسة :

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام م0ناهج متعددة تقي بأغراض الموضوع، حيث يستخدم المنهج الوصفي عند تناول الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و مضمونها، و تتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل التطور التاريخي للمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي و يكون المنهج التحليلي عند دراسة عرض و تحليل القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي .

و اعتمد منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي على مؤسسة سونلغاز.

الدراسات السابقة :

سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013

تعالج هذه المذكرة موضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، بهدف انتقال من المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح لا يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010، ويعتبر هذا الأخير مستوحى في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وقد كان هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب التي تنتهجها الجزائر لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية ، بعد استعراض تاريخي لتطور المحاسبة وأعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، مشروعا مثيلا وأمر لا بد منه .

دراسة العرابي حمزة : تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبة الدولية ومعرفة أهم التحديات التي تواجهه أثناء التطبيق ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بمقارنة النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية الإطار المفاهيم والمعالجات المحاسبية لاهم القضايا المطروحة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يواجه النظام المحاسبي المالي معوقات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق السليم له.

بورويصة سعاد " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية " مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة قسنطينة سنة 2009 ، تناولت آثار الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتوقعة على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة الاقتصادية .وتهدف الدراسة إلى إبراز تطور الفكر المحاسبي و استعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي وتقديم سياق ظهور الحاجة لإقامة توافق في التطبيقات المحاسبية، والجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي وإبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الإفصاح عن القوائم المالية، واستعراض دورها في تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية وفي تطوير الإفصاح بهدف تشجيع الاستثمارات المالية الدولية وانعكاسات تطبيق المعايير الدولية الحاصلة على المستوى الداخلي للمؤسسة الاقتصادية، بداية بالتحضيرات السابقة للتطبيق، ثم الآثار اللاحقة ذات الأبعاد التنظيمية وتلك المتعلقة بالوظائف الأساسية داخل المؤسسة الاقتصادية

صعوبات البحث :

ككل الأبحاث والدراسات واجهتنا العديد من الصعوبات والعراقيل المتعلقة أساسا بما يلي :

- عدم توفر القوائم المالية الكافية حول واقع النظام المحاسبي المالي نظرا لحدثة التجربة الجزائرية في هذا المجال

- قلة المراجع ذات الاهتمام الأكاديمي والتطبيقي في الجزائر، وخاصة التي تناولت البيئة المحاسبية في الجزائر

- عدم وجود هيئات مهنية متخصصة في المحاسبة؛

تقسيمات البحث :

من أجل انجاز البحث فقد قسم إلى ثلاث فصول : فصلين نظريين و فصل تطبيقي . يتناول الفصل الاول عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية و يتضمن مبحثين أما الفصل الثاني فيتناول عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و يتضمن كذلك مبحثين في حين ان الفصل الثالث يتناول الفرق بين ifrs و scf و الدراسة الميدانية المتعلقة بمؤسسة سونلغاز

ملخص البحث :

يهدف البحث إلى تحديد مستوى اعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 01 الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية، وقد أوضحت النتائج أن النقيذ بما جاء به هذا المعيار من ارشادات تخص كيفية اعداد وعرض القوائم المالية من شأنه أن يعزز من جودتها وثقتها من خلال مستخدميها، وجاء النظام المحاسبي المالي في الجزائر بتوضيحات كانت مهمة في هذا المجال و تتميز بالنقص في بعض الحالات. ويمثل هذا البحث إضافة إلى الكتابات الموجودة عن كيفية اعداد وعرض القوائم المالية من خلال تسليط الضوء على ممارسة ما جاء في هذا الخصوص في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

هدفت كذلك هذه الدراسة إلى توضيح اوجه الاختلاف و التوافق في القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الذي نص على القوائم التالية : قائمة (بيان) المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، الملاحظات (ملحق). هذه القوائم تقابلها على الترتيب الكشوف المالية والمحاسبية التالية وفق النظام المحاسبي المالي: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

ورغم أن النظام المحاسبي المالي لم يتناول كل التفاصيل الواردة في المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يعتبر خطوة مهمة في مجال التوافق المحاسبي مما يساعد على إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة وفي مستوى احتياجات المستثمر المحلي والأجنبي.

الفصل الأول:

تقديم المعايير المحاسبة الدولية

الفصل الأول: تقديم المعايير المحاسبة الدولية

تمهيد الفصل الأول

في ظل التطورات المتسارعة في مجال الاعمال و التجارة العالمية التي يشهدها العالم في القرن الحادي و العشرين ،اصبح علم المحاسبة من العلوم الاساسية التي لها دور هام و بارز نظرا لما يوفره من معلومات مالية و غير مالية تساعد العديد من الاطراف ذات العلاقة داخل و خارج المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

حيث تؤدي الاختلافات في المبادئ والمعايير بين دول العالم إلى نتائج مختلفة، وعليه ركزت العديد من دول العالم جهودها في اتجاه توحيد الممارسات المحاسبية، حيث نتج عن ذلك تطوير معايير محاسبية دولية تطبق على المستوى الدولي، و اصبحت اكثر المجالات انتشارا و تطبيقا نظرا للقبول العام في العالم حيث جاءت المحاولات الجادة من قبل الكثير من الهيئات والمنظمات العالمية و المؤتمرات من أجل توحيد المبادئ والاسس والقواعد المحاسبية بغية الوصول إلى وضع نظام محاسبي موحد ومقبول من طرف مختلف الدول، ولعل أهم هذه المنظمات هيئة معايير المحاسبة الدولية.

اذ ان جاءت بعدة معايير من بينها عرض القوائم المالية (عرض البيانات) حيث يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها

وتعد القوائم المالية مصدراً أساسياً للمعلومات تستفيد منها فئات عديدة من داخل الشركة وخارجها، إذ أن اتخاذ أي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات والمعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذه .

و بذلك جزئنا هذا الفصل الى مبحثين :

- ❖ الاطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية
- ❖ عرض و تحليل القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

إن المبادئ المحاسبية التي هي نتاج فكر محاسبي متأثر بالبيئة المتواجد فيها، أدى إل ظهور سياسات محاسبية متباينة و متناقضة أحيانا (الطرق المختلفة للإهلاك، الطرق المختلفة لتقييم المخزون، رسملة بعض التكاليف،....) أدى إلى تباين القوائم المالية، و انطلاقا من هذا القصور بدا منذ أوائل القرن العشرين التفكير في إنشاء معايير محاسبية دولية.

تعتبر معايير المحاسبة الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البيئية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي.

المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية

تطرقنا في هذا المطلب الى اهم ما جاء في المعايير المحاسبة الدولية من حيث نشاتها و مفهومها و اهم مؤتمراتها .

الفرع الأول: نشأة المعايير و تطورها التاريخي

بدأ المحاسبون ومنذ زمن بعيد التفكير بالتوفيق والتنسيق بين المبادئ والممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية. وعموما ترجع فكرة توفيق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الاول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا حيث تم الاتفاق وكخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة¹.

يمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في باريس سنة 1967م أول محاولة جادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث تقرر تشكيل أول هيئة عمل دولية سميت بلجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (International Coordination Committee for Accounting Profession (ICCAP)، وفي عام 1972 إنعقد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين بسيدني (أستراليا)، حيث تم فيه اقتراح مشروع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل (ICCAP) ، وهذا الأخيرة أقرت تأسيس لجنة المعايير الدولية المحاسبة (International Accounting²Standards Committee (IASC) في 29 يوليو 1973 وذلك بحضور ممثلين عن تسع دول (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، هولندا، فرنسا، اليابان، والمكسيك). ويعود الفضل إلى تأسيس هذه اللجنة إلى لورد بنسون الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) الذي قاد الخطوات العملية الأولى التي ، وتعتبر هذه اللجنة هيئة خاصة

¹ - أمين السيد، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، 2004 ، مصر، ص ص: 429-430.

² - Norlin G. Rueschhoff. (1976), international accounting & financial reporting, preager publishers, USA, p145.

مستقلة في 3 أدت إلى إنشاءها وكان هو أول رئيس لها 1973-1975¹ عملها لا تتبع أي منظمة مهنية والتي تتلقى توجيهات أو أوامر من أي جهة أخرى² حكومية كانت أو مهنية. وبعد أن كانت لجنة المعايير المحاسبية الدولية تضم 9 دول أعضاء سنة 1973 انضمت إليها كافة الجمعيات و المعاهد المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ليصبح عدد أعضائها 152 عضوا في 112 دولة سنة 2000، وأصدرت 41 معيارا محاسبيا دوليا والعديد من هذه المعايير عدلت مرة أو عدت وهذا قبل أن يتم إعادة هيكلتها سنة 1 مرات عبر السنين والبعض منها ألغي أو أدمج في معايير أخرى 2001 لـ يتم إعادة تسطير أهدافها و تحسين أدائها من خلال إعداد معايير أكثر شمولاً و ملائمة ومصادقية، وبعد أن كانت لجنة committee تعقد اجتماعاتها أربع مرات بالسنة أصبحت عبارة عن مجلس Board يضم أعضاء دائمين، ويعقد اجتماعاته شهريا، وقد غيرت تسمية المعايير التي يصدرها المجلس من المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى المعايير البالغ المالي الدولية IFRS .

جدول 01 : أهم المؤتمرات التي أدت لوضع المعايير الدولية

المؤتمرات	التاريخ	المكان	أهم ما جاء فيه
المؤتمر المحاسبي الدولي الاول	1904	سانت لويس و. م . الأمريكية	برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونية الأمريكية قبل تأسيس المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني	1926	أمستردام ب هولندا	
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث	1929	نيويورك . و . م . الأمريكية	وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي: - الاستهلاك والمستثمر . - الاستهلاك وإعادة التقويم السنة التجارية أو الطبيعية.
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع	1933	لندن ب إنجلترا	وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.
المؤتمر المحاسبي الدولي	1938	برلين . ألمانيا	وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

¹ -طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) ، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2، ص: 19

² .Keith Alferdson and al., Applying international accounting standards, John Wiley & Sons, 2005,Australia. Pp: 7-8,

الخامس			
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس	1952	لندن. إنجلترا	حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع	1957	أمستردام. هولندا	وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن	1962	نيويورك	وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً .
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع	1967	باريس	
المؤتمر المحاسبي الدولي العشر	1972	نيويورك	حضره 4347 مندوباً من 59 دولة
المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر	1977	ميونيخ ألمانيا	وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر	1982	المكسيك	
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر	1987	طوكيو	
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر	1992	الأوليات المتحدة الأمريكية	كان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي

تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين ifac حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكي وجمعية المحاسبين الإداريين وجمعية المراجعين الداخليين			
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر	1997	المكسيك	حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر	2002	هونغ كونغ	وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر	2006	اسطنبول. تركيا	

المصدر: <https://almohasaben.com> بتاريخ: 07 أوت 2021 على الساعة: 17:27

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير¹.

الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته² ويرى البعض أن مصطلح معيار "قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما و تحديد مميزاته بدقة"³، هذه القواعد و المقاييس منها ما هو طبيعي و منها ما هو وضعي، ففي حين يكون معيار قياس درجة الحرارة هو الدرجة المئوية فإن المقياس للطول هو المتر أو القدم و للوزن هو الكيلوغرام، كما يمكن

¹-Begeret. J, la personnalite morale et pathologique, dunod, 2eme edition, France, 1985, p : 14.

²- سعيد يحيى، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير محاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي. بحث مقدم في الماتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 7.

³- بورويسة سعاد، اثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 27

استعمال مصطلح معيار كمفهوم فلسفي في ميدان محدد كالصناعة، الزراعة أو مجالات معرفية، كالرياضيات، علم الاجتماع و علم النفس، لذلك التحديد الدقيق لهذا المفهوم مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها و المواضيع التي تعالجها .

و تعرف المنظمة العالمية للتقييس ISO* المعيار على انه " وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة و متكررة ، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة ونتائجها لضمان مستوى تنظيم لمثل في سياق معين ¹. لقد أشار هذا التعريف إلى دور الهيئات المتخصصة في إصدار مثل هذه المعايير و إعطائها صفة القبول، كما أشار إلى إن إصدار المعايير ينبغي ان يكون محل استشارة من قبل الفئات المعنية بتطبيقها مستقبلا و ذلك من اجل إمكانية تعديلها بناء على احتياجات تلك الفئات.

في بعض الأحيان قد تلجا الهيئات المؤهلة إلى إصدار معايير دون مراعاة رغبات من هم مطالبون بالالتزام بها. فالقوانين المعتمدة من طرف الدولة تعتبر معيارا للحكم على أفعال مواطنيها أنها مقبولة أو مرفوضة رغم عدم استشارة هؤلاء المواطنين و معرفة رأيهم عند إصدار الكثير منها.

كما قد لا يصدر المعيار عن هيئة رسمية بل يكون معتمدا على العرف وهو ما تعارف عليه الناس في مجتمع معين و بالتالي يصبح مقياسا يستخدم من قبل مجتمع معين في تقييم سلوكيات أو مواقف أفراد.

أما فيما يخص الميدان المحاسبي فيركز معظم الباحثين علة المعيار في توفير أساس لقياس العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع و الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، في هذا الإطار - فقد عرف على انه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال، و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب"²، كما عرف بأنه "المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية مع توصيل المعلومات الى مختلف المتعاملين"³.

وهناك من يركز على دور المعايير في تحقيق التناسق في الممارسات المحاسبية بحيث يرى البعض انه "بيان لتحقيق التوافق و التنسيق فيما بين السياسات و المعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات و الأحداث

¹- حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه، قسم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2007-2008 ص85.

²- تيقاوي العربي ، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة الدولية وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص7.

³- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية :التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13،14 ديسمبر 2011، ص4.

المالية، مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة و الفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة¹. وهناك من يركز في تعريفه على خاصية القبول التي تتمتع بها هذه المعايير فحسب Littelton فالمعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم"². و يؤيده في ذلك Kohlel بقوله أن المعيار "هو نموذج يعتمد على العرف و يحظى بالقبول العام ، فإذا كان محاسبيا فسيحظى بهذا القبول من طرف المحاسبين"³. ان صفة القبول التي وردت في التعريف السابق تدفعنا للتساؤل عن مدى هذا القبول وهل هو يخص الجميع بغض النظر عن بيئاتهم و انه يخص مجموعة معينة لها خصائص بيئية متشابهة؟

إن المعايير المحاسبية تمثل مجموعة من القواعد توضع من طرف مجموعة من المهنيين و الأكاديميين الأكفاء الذين ينتمون لبلد معين بناء على خبرتهم كاحتياجات بيئتهم. و بما أن هذه الخبرة وهذه الاحتياجات وتختلف من دولة الى أخرى يمكن القول أن المعايير المحاسبية تحظى بالقبول في دولة أو مجموعة دون أخرى، فهذا الصدد يرى Horngren بأن وضع المعايير هو نتاج عملية سياسية أكثر منها فنية لان وضع المعايير قرار اجتماعي والمعايير توضع قيودا على سلوك الناس، ويجب أن تقبل من الأطراف المتأثرة به⁴، ولا يتحقق هذا القبول إلا إذا كانت هذه المعايير متوافقة مع مقومات المجتمع الاقتصادية و السياسية و الثقافية .

كما يرى الشيرازي أن المعايير لا تتصف بالثبات أو العمومية نظرا لتأثرها بالظروف البيئية التي تختلف من وقت لآخر لذلك فإن بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل إلى المعايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية⁵. و يربط Belkaoui المعايير المحاسبية بأهداف القوائم المالية التي تتغير من بلد لآخر و من وقت لآخر بقوله "أن المعايير عبارة قواعد قرار عامة تشتق من الأهداف و المفاهيم النظرية للمحاسبة والتي توجه تطور الأساليب المحاسبية"⁶.

وعليه فان المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، كما أنها تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، لذلك فهي تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغير استنادا إلى التغير في هذه العوامل.

¹ - تيقاوي العربي، مرجع سابق، ص 8.

² - دشايش ام الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2009-2010، ص 31

³ - دشايش ام الخير، نفس المرجع، ص 31

⁴ - عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسراء، عمان، ص 4

- تيقاوي العربي، مرجع سابق، ص 7.

⁶ - محمد مبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 59.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الهيئات و كيفية تطبيقها

يتضمن تسلسل اهم الهيئات و المنظمات التي جاءت بإعداد المعايير المحاسبية الدولية اذ سنتطرق في هذا المطلب الى كيفية تطبيقها

الفرع الاول: هيئات المعايير المحاسبة الدولية

جدول رقم 02: هيئات المعايير المحاسبة الدولية

المنظمة الدولية	رمز المنظمة	النشأة و تعريفها	المهام (دورها)
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International accounting standards committee (IASC)	تأسست في 1973/06/29 اثر اتفاق بين جمعيات و المعاهد المهنية الرائدة في 10 دول (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا،اليابان ،المكسيك ،هولندا ،المملكة المتحدة ،ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية) وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات و المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم ،وتمثل اللجنة في سنة 1999 م 143 منظمة من 104 بلدا وهي الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها المؤسسات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية و سلطة إصدار معايير محاسبية دولية و أصدرت 41 معيارا محاسبيا	- صياغة ونشر معايير المحاسبة العامة الواجب مراعاتها في عرض البيانات المالية وتعزيز قبولها ومراقبتها في جميع أنحاء العالم. - العمل على تحسين وتنسيق معايير وإجراءات المحاسبة التنظيمية المتعلقة بعرض البيانات المالية. - تعزيز المشاركة في عمل اللجنة و قبولها من الأوساط المهنية و مستخدمي القوائم المالية و اتحادات العمال و الأطراف الأخرى ذات العالقة. - السعي و الحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة .

	دوليا قبل إعادة هيكلتها .		
- اعداد، ونشر، وتعديل المعايير المحاسبية الدولية. - نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية. - إعداد إجراءات معالجة التدخلات. - تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة. - القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق و مدى صلاحياته . - إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة و أولويات السنة القادمة.	هي هيئة مستقلة تم إنشائها في 2001/02/06 ويتكون من أربعة عشر عضوا (اثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، و يجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة.	International Accounting Standards Board (IASB)	مجلس معايير المحاسبة الدولية

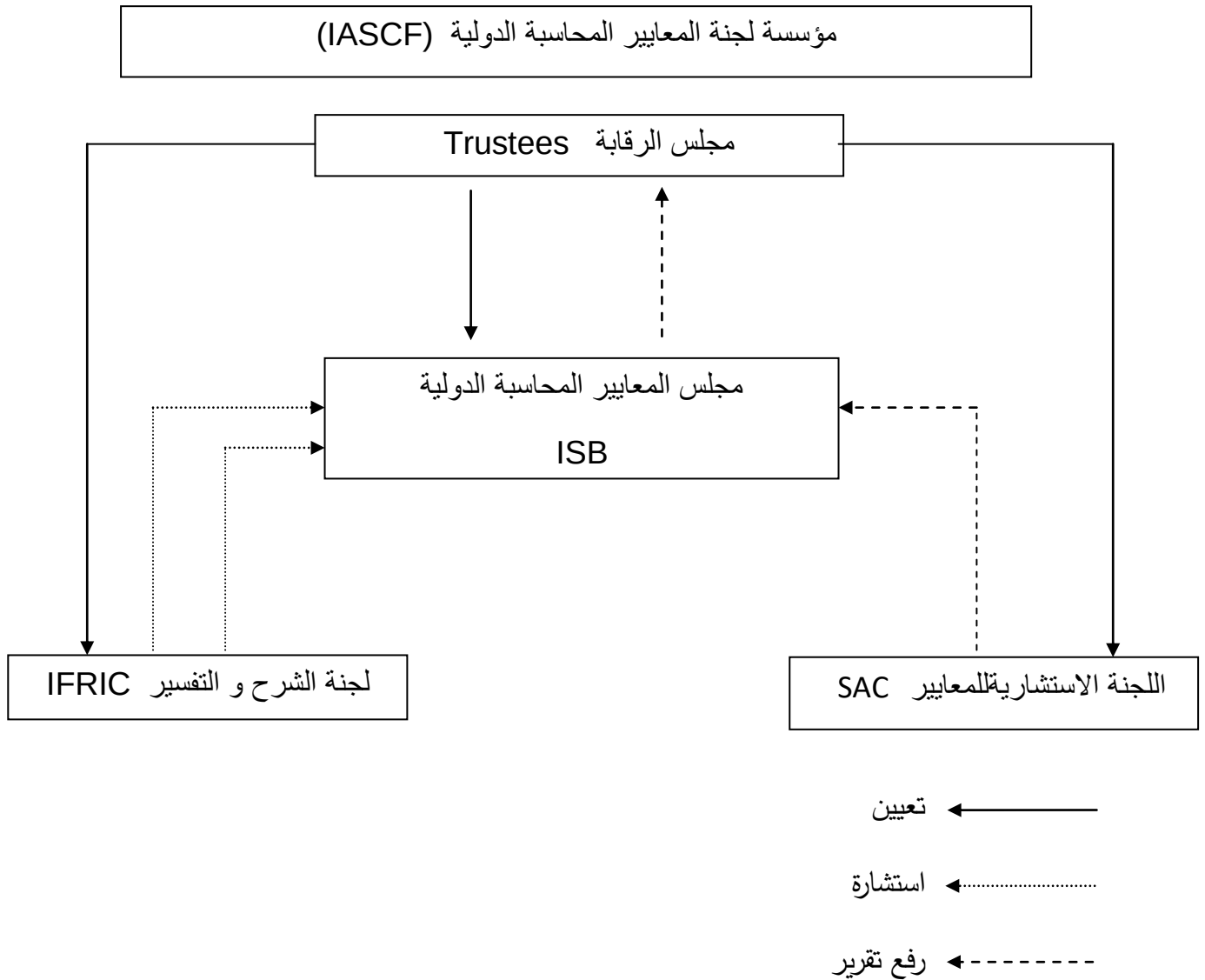
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants (IFAC)	- تأسس هذا الاتحاد عام (1977) بهدف تطوير معايير دولية للتدقيق وأخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي ولتحقيق ذلك فإن الاتحاد ساهم في عملية التوافق بطرائق عديدة يضم في عضويته 155 عضو و منظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2,5) مليونين و نصف مليون محاسب و يرتبط هذا الاتحاد بعلاقة وثيقة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية	- تطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكدات و التعليم و المعايير المحاسبية للقطاع العام. - إصدار وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين، بالمكاتب الصغيرة و المتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، و الدول النامية. - تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق العالم و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك من خلال التأكيد على الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التقارب الدولي حول هذه المعايير.
المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية	International Organization Of Securities Commissions (IOSCO)	- هي جمعية من المنظمات التي تنظم أسواق الأوراق المالية والعقود الآجلة في العالم. الأعضاء عادة ما يكونون أوراق مالية أولية و / أو منظمات مستقبلية في ولاية قضائية وطنية أو الجهة الرقابية المالية الرئيسية من كل بلد تأسست في افريل 1983، تتكون من 181 هيئة تداول وطنية من معظم أنحاء العالم وينظم أعضاؤها أكثر من 90 بالمائة من حجم استثمارات الأوراق المالية في العالم.	- حماية الاستثمارات خارج الحدود و تنظيم عمليات القيد الخارجي بوضع معايير مناسبة. - حماية مصالح أعضائها و حل النزاعات بين الأعضاء من تحقيق اتفاق دولي حول تبادل المعلومات. - زيارة حجم الاستثمارات الخارجية . - توفير مساعدات متبادلة مع الإشراف و الرقابة على الالتزام بتطبيق المعايير.

ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق IASC. - ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد. - أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.	شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.	Standing Committee for Interpretation of Standards (sic)	اللجنة الدائمة لتفسير المعايير
- الترجمة والتعليق وتقييم معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار و ذلك من اجل ضمان التطبيق لمجلس معايير المحاسبة الدولية المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية المتجانس للمعايير و تنفيذ مطالب المجلس. - تقدم التفسيرات و الحلول التطبيقية . -وقد قدمت (19) تفسيراً لجنة تفسير التقارير المالية.	تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد، و في جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه و تمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 و تضم 12 عضوا لهم حق التصويت، و تشارك اللجنة الأوروبية و IOSCO كمراقبين، و تتناول اللجنة موضوعات و قضايا ذات أهمية واسعة.	Financial Report Interpretation Committee (Ifric)	لجنة الدولية لتفسير التقارير المالية
إصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها .	- تضم هذه اللجنة ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والو.م.أ.	International Auditing Practice Committee AIPC	لجنة ممارسة المراجعة الدولية
تجميع الأموال لتمويل مشاريع و أعمال المجلس والهيئات الأخرى . - نشر تقارير سنوية لنشاطات و إعداد تنبؤات السنة القادمة .	- وهي منظمة خاصة مستقلة ذات اهتمام دولي تسير من قبل مجلس للمراقبة يعرف بالإداريين يتكون	Accounting Standards	اتحادية لجنة المعايير المحاسبية

- تعيين أعضاء كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية و المجلس الاستشاري . - تقييم الاستراتيجية التنظيمية و فعالية المجلس . - تشجيع استعمال المعايير و إحداث تقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية و المعايير المحاسبية الدولية لاعتماده كحل نوعي لمشكل الفروقات المحاسبية المتواجدة بين الدول . - و تسعى انطلاقا من دورها السابق إلى تطوير للصالح العام مجموعة معايير محاسبية ذات نوعية عالية سهلة الفهم ،و قابلة لتطبيق لاستخدامها عند إعداد القوائم المالية ،حتى تتمكن هذه الأخيرة من احتواء معلومات ذات جودة عالية ،شفافة و قابلة للمقارنة ،الأمر الذي سيساعد الفاعلين في أسواق رأس المال على اتخاذ قرارات اقتصادية ناجحة .	من 19 عضو يمثلون كل الهيئات المحاسبية،حيث يتنوع هؤلاء الأعضاء في كونهم من اكبر مكاتب التدقيق ممثلي جمعيات الشركات ،أساتذة في الحقوق و ممثلي هيئات مراقبة البورصات ناهيك عن ان 5 أعضاء منهم يقوم باقتراحهم من بين اكبر المجموعات المحاسبية في العالم، أما جغرافيا فهم يتوزعون كالآتي : 6 أعضاء من أمريكا الشمالية ،6 من أوروبا ،4 أعضاء من آسيا ، الباسفيك ،أما 3 الباقين فيتم تعيينهم من باقي دول العالم لحفظ التوازن الجغرافي، كما أن اختيار هؤلاء الأعضاء يتم بعقد لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .	Committee Federal International (Ascf)	الدولية
- تقديم الاستشارة لمجلس معايير المحاسبة حول القرارات المتعلقة بإعداد المعايير . - إعلام المجلس بوجهات النظر لمختلف المنظمات و الأطراف ذات العلاقة المتعلقة بمشاريع المعايير .	- تضم ممثلين عن الهيئات المهنية الوطنية تعطي آراءها حول المشاكل الكبيرة التي يواجهها مجلس المحاسبة الدولية موافقتها ضرورية لتسجيل أي موضوع معين ليدخل ضمن برنامج عمل لمجلس المحاسبة الدولية ، تضم حوالي 30 عضوا يعينون من طرف أعضاء مجلس الحكام لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد.	Standards Advisory consultant (SAC)	المجلس الاستشاري للمعايير

المصدر: <https://google.123.st/t2121-topic> بتاريخ: 20 أوت 2021 على الساعة 15:15

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: Ibid, p.18.

لم يقتصر التغيير الذي طرأ على لجنة المعايير المحاسبية الدولية على هيكلها فقط بل تعداد إلى تبني استراتيجية جديدة من أجل تحسين نوعية المعايير و ترقية استعمالها في العالم .

جدول رقم 03 : قائمة المعايير المحاسبية IAS السارية سنة 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ سريان آخر تعديل
1	عرض القوائم المالية	1975	2009
2	المخزون	1976	2005
7	قائمة التدفقات المالية	1979	2009
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	1979	2005
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980	2009
11	عقود الإنشاء	1980	1995
12	ضرائب الدخل	1981	2001
16	الممتلكات والمصانع و المعدات	1983	2005
17	عقود الإيجار	1984	2005
18	الإيراد	1984	1995
19	منافع الموظفين (التقاعد)	1985	2013
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1985	1984
21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985	2005
23	تكاليف الاقتراض	1986	2009
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986	2011
26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	1987	1998
27	القوائم المالية الموحدة	1990	2013
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة	1990	2013
29	التقرير في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1990	1990
32	الأدوات المالية: الإفصاح و العرض	1996	2005
33	حصة السهم من الأرباح	1989	2005
34	التقارير المالية المرحلية	1999	1999
36	انخفاض قيمة الموجودات	1999	2004
37	المخصصات ، الالتزامات و الموجودات الطارئة	1999	1999
38	الموجودات غير الملموسة	1999	2004
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	2001	2005
40	الاستثمارات العقارية	2001	2005
41	الزراعة	2003	2003

المصدر : 141-69 p, Edition 2012 , Guide de reference sur les ifrs , Detloite

الجدول رقم 04 : قائمة معايير للتقارير المالية IFRS السارية الى غاية 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الاصدار	تاريخ سرياناخر تعديل
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الاولى	2003	2009
2	الدفع على اساس الاسهم	2004	2005
3	اندماج الاعمال	2004	2008
4	عقود التامين	2004	2005
5	الاصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004	2005
6	استكشاف و تقييم الموارد الطبيعية	2005	2006
7	الادوات المالية: الافصاح	2005	2007
8	القطاعات التشغيلية	2006	2009
9	الادوات المالية	2015	
10	القوائم المالية المجمعة	2013	
11	الشراكة	2013	
12	المعلومات الواجب الافصاح عنها فيما يخص الفوائد المكتسبة في كيانات الاخرى	2013	
13	التقييم بالقيمة العادلة	2013	

المصدر.: 69-41, p. Ibid

الفرع الثاني : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى العالمي

يتضح من أن تطبيق المعايير يكون في الغالب إما بشكل اختياري أو كنتيجة لمعاهدة دولية أو سياسية أو عن طريق تشجيع المنظمات المهنية المحاسبية بتطبيقها، وباعتبارها تمثل معايير إرشادية غير ملزمة دولياً ، وبالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير الوطنية والنظم القانونية المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبية الدولية، حيث يراعي ما يلي¹:

- المعايير الدولية الصادرة عن منظمات القطاع الخاص فهناك تسلسل هرمي للأولوية في تطبيق المعايير المحلية ثم الدولية؛

- قد تواجه الشركات المتعددة الجنسيات ضغوط المنافسة السوقية أو أن الأسواق المالية تتجه نحو استخدام المعايير الدولية، فإنها تقوم باستخدام المعايير الدولية وفي نفس الوقت تقبل وتستخدم المعايير المحلية وتفي بمتطلباتها ، فينتج عن استخدام هذا الاستخدام المزدوج تقارير مالية مزدوجة؛

- إذا كانت المعايير المطبقة في الدولة الأم أفضل وتعطي مصداقية أفضل للقوائم المالية من تلك المعايير المطبقة في القطر الذي تؤدي فيه الخدمة تطبق معايير الدولة الأم.

اما التطبيق للمعايير الحالية والتي تعتبر كأساس في الكثير من الدول لإعداد القوائم والتقارير المحاسبية، مستخدمة كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة والدول ذات الأسواق الواعدة والتي تقوم بتطوير معاييرها بما يتلاءم مع هذه المعايير، حتى تكون مقبولة من قبل العديد من الهيئات الرسمية والتي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية، وتكون معترف بها من قبل الهيئات الدولية².

فقد أجاز الاتحاد الأوروبي في عام 1995 المعايير المحاسبية الدولية بقوله: "بدلاً من تعديل التوجيهات القائمة، فمن المقترح تحسين الموقف المالي باشتراك الاتحاد الأوروبي في المجهودات التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبية الدولية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) في سبيل تحقيق تناسق وتوحيد دولي أكثر للمعايير المحاسبية الدولية³.

¹ - يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية - مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية-، الطبعة 01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 24.

² - فريدريك تشوي، كارول ان فروست، جاري مبيك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004، ص: 369.

³ - ياسر أحمد السيد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 19/18 ماي 2010، ص: 18.

وقد أخذت الكثير من الدول تتجه نحو تطبيق العمل بهذه المعايير، ففي سنة 2005 أصبحت إلزامية في دول كثيرة في جنوب شرق آسيا ووسط آسيا وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط، كذلك فإن دولاً مثل استراليا وهونج كونج ونيوزلندا والفلبين وسنغافورة قد أخذت بمعايير وطنية للمحاسبة تعكس وتتوافق مع هذه المعايير¹.

وقد تم إبرام اتفاق في 2 أكتوبر 2002 بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المحاسبة المالية الأمريكي على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة². كما أن هذه المعايير أُعدت لكي تطبق على الهدف العام للتقارير المالية لكافة المؤسسات الهادفة للربح، وتتضمن هذه الأخيرة المؤسسات التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها في شكل شركة أو في شكل آخر.³ وكان الهدف الأساسي من تصميم المعايير المحاسبية الدولية لكي يوضح الصورة الحقيقية للقوائم المالية على أنشطة القطاع الخاص، والقطاع العام أو الحكومي والمؤسسات التي تشارك في تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة، وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشاداً يفيد أن المعايير المحاسبية الدولية قابلة للتطبيق على مؤسسات الأعمال الحكومية.

المطلب الثالث: خصائص و أهداف المعايير المحاسبة الدولية

الفرع الاول: خصائص المعايير المحاسبة الدولية

لكي يحقق المعيار الغرض منه في تنظيم السياسات المحاسبية يجب عليه أن يحقق التوازن بين امرين:

عدم إصدار معايير تؤدي إلى المبالغة في إنتاج المعلومات المحاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية مما يؤدي إلى صعوبة إعداد القوائم المالية و تلمم معديها و اضاءة وقت المستخدم في البحث عن المعلومات بين كم كبير منها قد لا يكون بعضها ذو أهمية، أو التقليل من إنتاج المعلومات المحاسبية، مما يؤدي إلى قوائم مالية غامضة تؤدي لاتخاذ قرارات خاطئة.

¹ - طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها، معايير المحاسبة الدولية (حالات عملية محلولة)، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 11.

² - Anne le Manh, Catherine Maillet Baudrier, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 5ème Editions, Editions FOUCHER, France, 2008, P: 86.

³ - إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (متضمنة محاسبية معايير المحاسبة الدولية كما هو مصادق عليها في 1 يناير 2008، عمان، 2008، ص64

دراسة احتمالات استفادة بعض فئات المجتمع من عملية التنظيم للسياسات المحاسبية عن طريق معايير المحاسبة الدولية على حساب البعض الآخر، وذلك نتيجة تحميل كل منتفع بالتكلفة الفعلية للمعلومات التي يستخدمها، وبالتالي يجب على معدي المعايير إصدار معايير تأخذ بعين الاعتبار مصالح الفئات المخلفة.¹

مع التأكيد على الموازنة بين التكلفة والعائد من إنتاج وتوصيل المعلومة، أما الخصائص التي يجب توفيرها في المعايير والتي تعد مقومات رئيسية لنجاح أي معيار هي :

-**الملائمة (relevancy) :** يعني أن يتم تحقيق التلائم بين المعايير والهدف منها وهو توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستفيدين منها.

-**القبول (Acceptability) :** أي تحقيق القبول العام من قبل كل من مستخدميها والمستفيدين منها، وهذا يتطلب من المعايير أن تكون سهلة الفهم ومرنة وان يتحقق الاتساق بينها.

- **التجانس (Consistency) :** حيث يجب أن يتحقق التناسق بين المعايير التي يتم إصدارها في تواريخ مختلفة بحيث لا يكون بينها تعارض، و ان وجد هذا تعارض يجب العمل على معالجته بسرعة ، وان التناسق بين المعايير يستلزم وجود اطار فكري واضح ومتكامل.²

-**المواءمة:** بمعنى أف تكون المعايير انعكاسا للظروف البيئية التي تطبق فيها وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على توفير الخصائص السابقة بالإضافة إلى التوازن المطلوب والمشار إليه سابقا، وقد نجح بهذه المهمة، الدليل على انتشار استخدام معايير المحاسبة الدولية، فقد اشترطت 35 دولة في العالم استخدام معايير المحاسبة الدولية منطلقا بها في إعداد معاييرها الوطنية.³

ولا بد ان تتصف المعايير المحاسبية الملائمة بمواصفات و خصائص من أهمها :

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.

- لا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر، فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.

- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث تقدم المعايير المحاسبية عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، وليس معالجة واحدة.

¹-د. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة 1990، ص117

²- الوابل وابل عمي، أسلوب المعايير المحاسبية: التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود - المجلد الثاني - 1990، ص (343،344)

³- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2003.

- يجب أن لا تأثر الضغوط السياسية أو ضغط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية عملية فنية وبيئية، وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع نتائج معينة بقدر الامكان عند إعداد المعايير المحاسبية.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الانحياز.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الاهداف القومية العامة دون أن تتأثر بتغير الحكومات وأخيرا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية، بمعنى أن لا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع منه.¹

الفرع الثاني: أهداف المعايير المحاسبة الدولية

- حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة ، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها و ضرورة وجودها ، و في هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية و التي يمكن حصرها في النقاط التالية :
- إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقيا وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.
 - تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي و ما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
 - وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس و التوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية و المصلحة العامة من ناحية أخرى.
 - إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة و ضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.
 - إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة و تعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات ن أطراف خارجية .

¹ - موقع الدي في دي العربي، "المعايير المحاسبية-الجزء الاول"، منتدى المال والاعمال، البورصة المصرية 27-08-

- و منه من الصعب تحديد سبب وحيد مسئولا عن تعدد المعايير لأن التعددية هي محصلة لعدة عوامل اقتصادية و اجتماعية و تكنولوجية و سياسية واكبت التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة، ويمكن الإشارة إلى أهمها:

✓ كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي و ما ترتب عليها عمليات تصفية و اندماج بين الشركات المساهمة الكبيرة و ما تلا ذلك من تكتلات تجارية و اقتصادية دولية و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية و تعاظم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها و وجودها على الدولة و المجتمع المالي و لعبت دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي ، وقد ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة الظروف المستجدة ، بالإضافة إلى تأثير معظم دول العالم بموجات التضخم و ما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات النقد بأنه غير واقعي ن مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار.

✓ تأثير جماعات الضغط و نجاحها في أن تتدخل في عملية وضع معايير المحاسبة و توجيهها لأغراض معينة و من أمثلة ذلك ما حدث بالنسبة للمعيار رقم 19 لس معايير المحاسبة المالية FASB تحت عنوان "المحاسبة و التقرير عن شركات و البترول و الغاز " و ذلك بإجبار المجلس على تغيير موقفه بشأن إلزام تلك الشركات بطريقة الجهود الناجحة ن وكذا تلك الضغوط التي تمارسها جمعيات حقوق الإنسان و حماية البيئة و غيرها و التي تطلب معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة في النواحي الاجتماعية، و من ثم تؤثر على جهات وضع المعايير لمراعاة متطلباتها بإصدار معايير جديدة.

✓ اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير و اختلاف درجة الالتزام القانوني لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير وذلك من بلد لآخر و بالتالي على المستوى الدولي.

✓ يشير البعض إلى أن المبادئ المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية ن لا سيما و أنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي.¹

¹ - يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله الحلمي ، مرجع سابقة ص22.

المبحث الثاني : عرض و تحليل القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

تتص معايير المحاسبة الدولية التي تتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والاسس، التي تسعى إلى توحيد إعداد وعرض القوائم المالية على المستوى الدولي، وسنتطرق إليها كما يلي:

المطلب الاول : القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية

في هذا المطلب سنظهر القوائم المالية و اهم ما جاء فيها بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية و كيفية عرضها و اعدادها

الفرع الاول: ماهية القوائم المالية وخصائصها

اولاً: تعريفها

تتص المعايير المحاسبية الدولية على اعداد وعرض القوائم المالية وفق اجراءات و قواعد معنية، لكن رغم ان هذه القوائم قد تبدو متشابهة من بلد لآخر الى حد كبير الا ان هناك فوارق بينه بسبب وجود اختلاف في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي تحكمها البيئة المحاسبية المحيطة بالنظام المحاسبي في هذا البلد، حيث ان هذه الاسباب المختلفة قد ادت الى ظهور تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عنه استخدام معايير محاسبية مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية فهناك تعريفين هما :

التعريف الاول: تظهر القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى حيث تعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية.¹

التعريف الثاني: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة وآدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية، كذلك تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة و حقوق ملكيتها.²

ومن التعريفين نستخلص ان القوائم المالية هي :

"تعد القوائم المالية الحصيلة النهائية لمخرجات النظام المحاسبي، بعبارة أخرى هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يتم توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزويدهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ القرارات".

¹ - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، ص: 99.

² - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة 01، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 93.

ثانيا: خصائصها

وردت الخصائص النوعية للقوائم المالية في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد هذه القوائم كما يلي¹:

القابلية للفهم:

ويقصد بذلك امكانية فهمها بشكل مباشر من قبل القراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم.

الملاءمة:

تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية وتوفير إمكانية التنبؤ.

و تعتبر المعلومات المالية ملائمة نظرا لدورها في التنبؤ بالأداء للمنشأة في الفترات المستقبلية وبقدرتهم في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية الغير متوقعة.

ويهتم مستخدمي المعلومات المحاسبية بالتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، والتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية.

الموثوقية:

يقصد بها خلو قوائم المالية من الأخطاء الهامة، والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، تمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات و تقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.

القابلية للمقارنة:

ويقصد بذلك جعل القراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على اسس ثابتة في عملية قياس و عرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية .

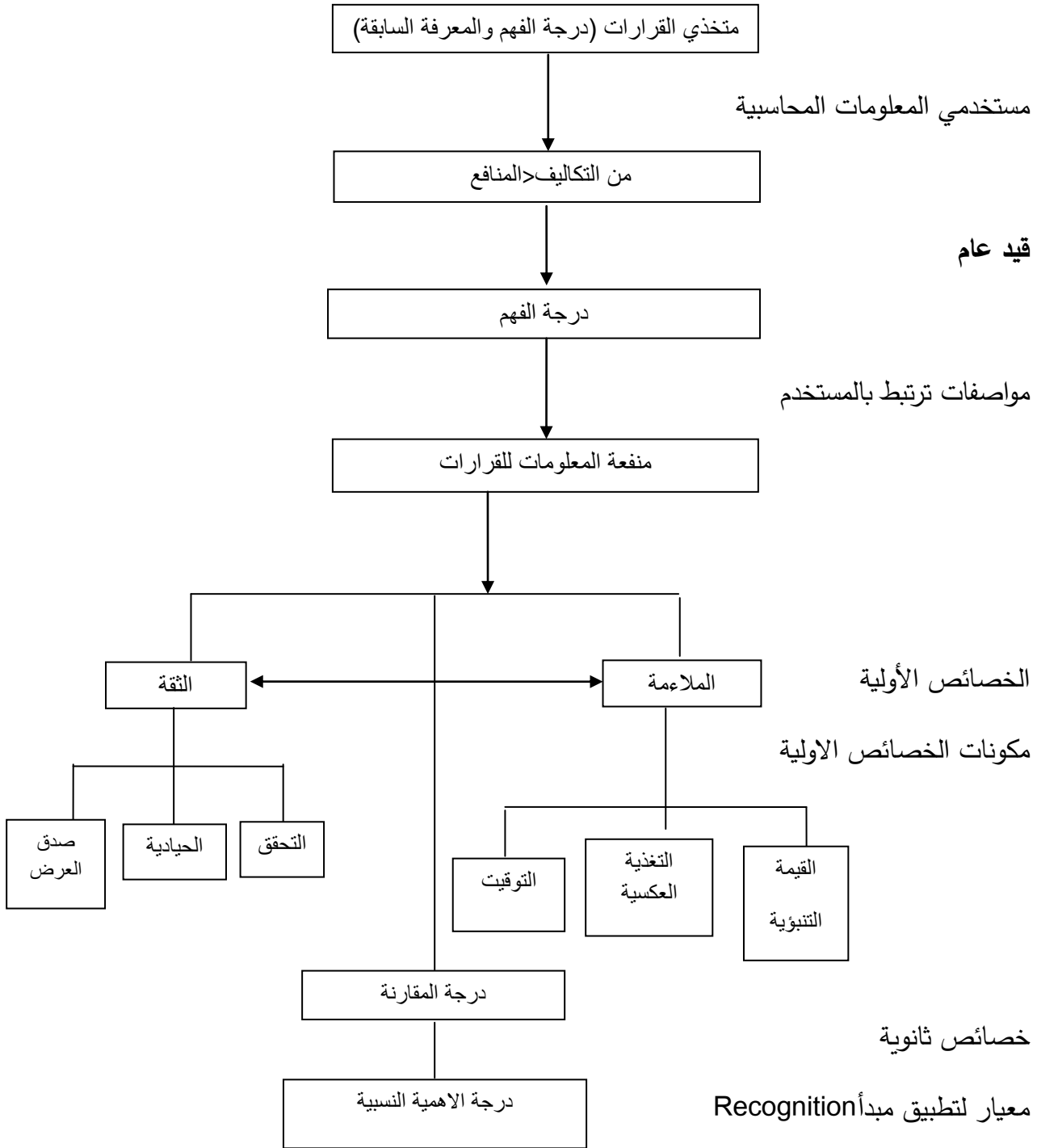
¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 274.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود، ولا يسمح للمنشأة بالتغيير في سياساتها المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة و الوثوقية .

و يجدر الإشارة إلى أن تصنيف المرجعية المحاسبية الأمريكية (GAAP US) للخصائص النوعية للمعلومات المالية يختلف عن تصنيف المرجعية المحاسبية الدولية .

والشكل التالي يلخص مجمل الخصائص التي تمتاز بها المعلومات المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية

الشكل رقم 02: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، : 34 ص، 2006.

الفرع الثاني: هدف المعيار و نطاق تطبيقه

أولاً: هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الى وصف اسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام و ذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس المجال. وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب ان تحتوي على معلومات و بيانات ملائمة و ذات مصداقية و موثوقية.

وبناء عليه فان الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص بالاتي :

- 1- تحديد الأسس الواجب إتباعها لغرض القوائم المالية ذات الغرض العام .
- 2-التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال .
- 3- تحديد الإطار العام لإعداد و عرض القوائم المالية، وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
- 4- لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة و محددة ،بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى .
- 5- أما فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف والقياس و الإفصاح عن عمليات دقيقة و محددة،فقد تم تركها للمعايير الأخرى ذات العلاقة ¹.

ثانياً: نطاق المعيار

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب ان تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام والتي يتم اعدادها و عرضها طبقا لمعايير الابلاغ المالي الدولي (او ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية)

يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة او التأثير في الحصول على بيانات او قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات .

و بالتالي فان المعيار لا ينطبق على ما يلي:

¹ - ا.محمد ابو نصار، ا.جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، سنة 2008، ص20

- القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها ادارة المنشأة او اية جهات اخرى من المنشأة (القوائم المالية المرحلية المختصرة).
- المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة ،و المنشآت التعاونية الا اذا تم تعديل عرض حصص الاعضاء او المشاركين فيها .
- المنشآت الحكومية و الخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، و يمكن ان ينطبق المعيار اذا تم تعديل بعض المفاهيم و المسميات الواردة فيه ليتلاءم تلك المنشآت ¹.

الفرع الثالث :الغرض من القوائم المالية

ان الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة اعمالها والتدفق النقدي لديها،و بحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

و القوائم المالية هي عرض هيكل للمركز المالي للمنشأة و ادائها خلال فترة معينة.وتهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول نتيجة اداء المنشأة و مركزها المالي و تدفقها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

و حتى تحقق القوائم المالية هذه الاهداف فيجب ان تتضمن ما يلي:

- ✓ الاصول
- ✓ الالتزامات
- ✓ حقوق الملكية
- ✓ الدخل و المصاريف بما في ذلك المكاسب و الخسائر
- ✓ التغيرات الاخرى في حقوق الملكية
- ✓ التدفقات النقدية

بالإضافة الى البيانات اعلاه يطلب الشركة توفير الملاحظات و الايضاحات التفسيرية و السياسات المحاسبية التي من شأنها ان تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة و توقيته و درجة التأكد من تحققها.²

¹.محمد ابو نصار، ا.جمعة حميدات، مرجع سابق،ص20-21

²-.محمد ابو نصار، ا.جمعة حميدات، مرجع سابق،ص21-22

المطلب الثاني: عرض وتحليل قائمة المركز المالي و قائمة الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية

سنتعرف على عرض و تحليل القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل) في هذا المطلب

الفرع الأول: عرض وتحليل قائمة المركز المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية

ان المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية، وهي:

قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية التدفقات النقدية والملاحق.¹

اولا : 1- قائمة المركز المالي

وهي العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي وهي: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ

معين و تعرف هذه العناصر كما يلي:²

أ- الأصل: وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية

مستقبلية للمنشأة.

ب- الالتزام: وهو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات

خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

ج- حق الملكية: وهو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

2- فوائد وأهداف قائمة المركز المالي:

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها، حيث تحقق معلومات مفيدة

لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة المعلومات التالية:³

السيولة:

وهي النقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة،

وكما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها .

¹ - عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل وإيلي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية عمان، الأردن، 2006، ص: 13.

² - الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، 2006، ص: 25.

³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 30-31.

القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون

المرونة المالية:

يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

كما تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها حقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

كما تحقق قائمة المركز المالي العديد من المزايا لعل من أبرزها ما يلي:¹

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن حقوق والتزامات المنشأة؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة؛
- التعرف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها عن طريق التعرف على إتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وحقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي وغيرها؛
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسات المنشأة تجاه استثماراتها المالية.

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 113-114.

3- بنود قائمة المركز المالي:

يجب على المؤسسة أن تقوم بعرض ميزانية مبنية، تميز ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة.¹ وتشتمل قائمة المركز المالي حسب معايير المحاسبة الدولية على العناصر التالية: ²

الأصول:

هي عبارة عن موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة - بشكل مباشر أو غير مباشر - كنتيجة لأحداث سابقة، أو نتيجة مجموعة من الأحداث والظروف الأخرى، وتنقسم الأصول إلى قسمين: ³

الأصول المتداولة:

ويتم تصنيف الأصول حسب المعيار رقم (01) على أنها أصول متداولة إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقد أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدا اثني عشر شهرا)؛
- يتوقع تحقق قيمته خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة بها خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو شبه النقدية، ولا يوجد قيود على استعماله.

وتتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

- النقدية أو شبه النقدية؛
- الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة؛
- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للمنشأة على الغير)؛
- المخزون (ومكوناته في حالة الشركات الصناعية)؛
- المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة؛
- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة .

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 501.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 114-115.

³ - الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص: 54.

المتداولة غير الأصول:

وهي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية، ولا يمنع هذا المعيار استخدام أي توصيفات بديلة للأصول غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً، فحول الاتحاد الأوروبي مثلاً يستخدمون مصطلح أصول ثابتة بدلاً من الأصول غير المتداولة وتم اخذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن 19 حيث تقسم الأصول إلى أصول ثابتة ومتنقلة، وتتضمن ما يلي:¹

- الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام... الخ؛
- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛
- الممتلكات المستثمرة؛
- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛
- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

الأصول الأخرى:

وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، أو الأصول غير المتداولة، مثل: المصروفات المدفوعة مقدماً طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدماً.

الالتزامات:

هي مطلوبات حالية تمثل حقوقاً للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التوضيح ببعض أصولها مستقبلاً للتخلص من هذه الالتزامات، وتنقسم الالتزامات إلى ما يلي:²

الالتزامات المتداولة :

هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛
- يتم الاحتفاظ لأغراض المتاجرة؛
- تستحق خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية؛
- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداد الالتزام لمدة تتجاوز 12 شهراً؛

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 35.

² - الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص: 55.

- أما الالتزامات والقروض التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر؛
- وفي حالة إخلال المنشأة بشرط القرض يصبح إلزاما عليها السداد، لذلك يجب تصنيف القرض على أنه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.

ويصنف القرض التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشأة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

المتداولة غير الالتزامات:

- هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:
- لا يتم تسديدها أو تحويلها للسيولة خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛
- التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهرا؛
- لا يتم اقتناؤها لأغراض المتاجرة؛
- الالتزامات غير المتداولة هي التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهر؛
- الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

الالتزامات الأخرى :

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

حقوق الملكية:

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة، وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل العناصر التالية: رأس مال الأسهم، الأرباح المحتجزة، الاحتياطي الإجباري، أسهم الخزينة، بعض بنود الدخل الإجمالي التي تظهر ضمن حقوق الملكية مثل: (صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظه الاستثمارات المالية المعدة للبيع)، الأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية وحقوق الأقلية.

شكل قائمة المركز المالي:

لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة أحد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية:

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية؛
- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية؛
- عرض صافي الأصول (الأصول - الالتزامات)، حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية؛
- العرض وفقا لمدخل التمويل طويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة - الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق الملكية).
- العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة وي طرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

إلا أن المعيار (01) حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه قائمة المركز المالي (الميزانية):¹

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الممتلكات الاستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الاستثمارات التي تالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد والنقد المكافئ؛
- الأصول المالية الأخرى؛
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- الالتزامات المالية الأخرى؛
- حقوق الأقلية، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛
- رأس المال المصدر والاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم؛
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة التصرف) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05).

¹ - عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سابق، ص: 16.

فرع الثاني: عرض وتحليل قائمة الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.¹

مضمون قائمة الدخل:

توضح قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة، وتتضمن جميع بنود الإيرادات و المصاريف الخاصة بالمؤسسة.

الدخل :

يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات.²

المصروفات:

وهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات، الأمر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك وتشمل المصروفات بذلك الخسائر.³

المكاسب:

وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.⁴

الخسائر:

النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث مثل الزلازل و البراكين.⁵

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 44.

² - المرجع السابق، ص: 45.

³ - دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، الطبعة 2، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999، ص: 172.

⁴ - دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ج 1، مرجع سابق، ص: 172.

⁵ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 122.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل:

أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، أما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة العرض فتتمثل في الآتي:¹

- الإيراد؛
 - مصاريف التمويل؛
 - نصيب المؤسسة من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عليها وفق طريقة حقوق الملكية؛
 - الضريبة على الدخل؛
- مبلغ واحد يتضمن كل من:

- ربح أو خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب؛
- الربح أو الخسائر بعد خصم الضريبة الضرائب المعترف عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف المشككة للمجموعة الموقوفة؛
- حصة الأقلية في الأرباح أو الخسائر؛
- كل مكون للدخل الشامل الآخر (الذي هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف ا في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم).²
- النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها بإتباع طريقة حقوق الملكية؛
- إجمالي الدخل الشامل؛

كما يشير المعيار إلى ضرورة أن يتم الإفصاح عن العناصر التالية:

ربح أو خسارة الفترة الراجعة إلى:

- حصة الأقلية؛
- ملاك الشركة الأم.

¹ - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل، وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص: 321.

² - هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترفها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم.

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة الراجع إلى حصة الأقلية و ملاك الشركة الأم.

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل:

ينص المعيار رقم (01) المتعلق بعرض القوائم المالية على وجوب تصنيف المصاريف وتحليلها بحسب طبيعتها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات)، أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية).

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

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً في معظم دول العالم.¹

أهداف قائمة الدخل:

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمنشأة؛
- تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال المنشأة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية)؛
- توفير معلومات حقيقية وتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية؛
- التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً؛
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة؛
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة .

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص - ص: 51 - 52.

المطلب الثالث: عرض وتحليل قائمة تدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية و الإيضاحات والجداول الإضافية .

سنتعرف في هذا المطلب على كيفية عرض و تحليل القوائم التالية: قائمة تدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية و الإيضاحات والجداول الإضافية .

الفرع الاول : عرض و تحليل قائمة تدفقات النقدية

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) إلى قائمة التدفقات النقدية والذي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، حيث يتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في المتحصلات والمدفوعات النقدية لمنشأة ما. ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية تقرر عما يلي:

- الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة؛
- لصفقاتها الاستثمارية؛
- لصفقاتها التمويلية؛
- صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويتم تصنيف المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة تدفقات مختلفة وهي تدفقات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

الغرض من عرض قائمة التدفقات النقدية:

يكمن الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، ويكمن كذلك في مساعدة مختلف المستخدمين على مايلي:¹

- توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلاً؛
- الوقوف على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على سداد التوزيعات المعلنة وكذلك حاجتها للتمويل الخارجي؛
- كما يساعد الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية الفائدة في تقييم سيولة المنشأة ومرونتها المالية وربحياتها والمخاطر المتعلقة بها؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالتدفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- معرفة أسباب وجود فروق بين صافي الدخل من جهة والمتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بتلك الفروق من جهة أخرى؛
- تقييم أثر عمليات التمويل والاستثمار النقدية وغير النقدية خلال السنة المالية على المركز المالي؛

¹-رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، الطبعة 2، دار وائل، الأردن، 200، ص: 321.

- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها.
- مكونات قائمة التدفقات النقدية:

تبين قائمة التدفقات النقدية التغيرات التي حصلت على النقدية أو مكافئتها خلال الفترة المحاسبية وذلك من خلال التدفقات التالية¹:

التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة التشغيلية:

وهي التدفقات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، والتي لا تعتبر ذات الوقت تدفقات استثمارية أو تمويلية، وتعتبر هذه التدفقات الأكثر أهمية في المنشأة، حيث تحدد قائمة الدخل التي تعد وفقاً لأساس الاستحقاق، وتشمل التدفقات التشغيلية البنود التالية:

- المتحصلات من بيع السلع والخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء المخزون والمصاريف.

التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية:

وهي التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية والمتعلقة بالأصول طويلة الأجل مثل²:

- عمليات منح القروض وتحصيلها؛
- شراء الأصول الإنتاجية والتنازل عنها.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من تحصيل الدين أو بيعه لوحدة أخرى؛
- المتحصلات النقدية من تحصيل أو بيع أدوات الدين في الشركات الأخرى؛
- المتحصلات النقدية من بيع أدوات الملكية في الشركات الأخرى؛
- المتحصلات النقدية من بيع العقارات والآلات والمعدات والمواد الإنتاجية الأخرى.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الخارجة من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- النفقات على القروض الممنوحة للوحدات الأخرى من قبل المنشأة؛
- المدفوعات لاقتناء أدوات الدين التابعة لشركات أخرى؛
- المدفوعات لاقتناء أدوات الملكية في شركات أخرى؛

¹-ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص-ص: 290-291.

²-المرجع السابق، ص: 293.

○ المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات والمواد الإنتاجية الأخرى.

التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة التمويلية:

وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على الموارد والأموال من الملاك، وكذلك تقديم العوائد إلى الملاك من استثماراتهم وعوائدها، واقتراض الأموال وسدادها والمدفوعات للمصادر الأخرى طويلة الأجل، أي ترتبط بعناصر الخصوم من حقوق الملكية والديون وتتضمن ما يلي:¹

- قائمة الدخل: تقدم المعلومات التي تتيح حساب النقدية المحصلة والمدفوعة عن مختلف عمليات أنشطة المنشأة؛
- المعلومات التفصيلية الأخرى المستخلصة من الدفاتر المحاسبية التي تساعد في تحديد كيفية الحصول على النقدية واستخدامها خلال الدورة المالية.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الداخلة عن التدفقات التمويلية ما يلي:²

- المتحصلات النقدية من إصدار أدوات الملكية؛
- المتحصلات من إصدارات الدين أو الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل؛
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام المتعلق بعقد التأجير التمويل .

3

ومن أمثلة التدفقات النقدية الخارجة عن التدفقات التمويلية ما يلي:⁴

- المدفوعات النقدية في شكل توزيعات - عائد على الاستثمار - أو أي توزيعات أخرى على الملاك؛
- سداد المبالغ المقرضة.

طرق عرض قائمة التدفقات النقدية:

يقترح في هذا المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهما متشابهان في كلتا الحالتين، وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام طريقتين هما⁵ :

¹-ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 293.

²-المرجع السابق، ص: 293.

³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 101.

⁴-ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 294.

⁵-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 101.

الطريقة المباشرة :

والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار (07) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول.

ويسمى إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لطريقة التدفقات النقدية من العمليات أو التدفقات التشغيلية أي بتحديد إجمالي المقبوضات - المتحصلات - وخصم إجمالي المدفوعات منها بالطريقة المباشرة، ويشمل التصنيفات التالية¹ :

- النقدية المحصلة من العملاء؛
- الفوائد والتوزيعات المستلمة؛
- المتحصلات من العمليات التشغيلية؛
- النقدية المدفوعة للموردين والموظفين؛
- الفوائد المدفوعة؛
- ضرائب الدخل المدفوعة؛
- المدفوعات النقدية التشغيلية الأخرى.

ومن أحد الانتقادات الموجهة لطريقة احتساب التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية هو معالجة التوزيعات والفوائد المستلمة والمدفوعة، فهذه المعالجة تفصل الفوائد من الاستثمارات ومدفوعات التوزيعات عن مصدر هذه الأنشطة والمتمثل في شراء وبيع الاستثمارات والذي تم تصنيفه ضمن الأنشطة الاستثمارية.

فالمنشأة التي تختار عدم استخدام الطريقة المباشرة للإفصاح عن معلومات التدفق النقدي، يجب أن تفصح عن نفس التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية بواسطة تعديل صافي الدخل، حتى تتم تسويته مع التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.

وهو ما يحتم على المنشأة التي تتبنى الطريقة المباشرة، أن تقوم بتسوية صافي الدخل مع صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية باستخدام جدول منفصل.

¹-ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 292.

الطريقة غير المباشرة:

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

الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة:

تتميز الطريقة المباشرة بأنها تقدم معلومات أكثر تفصيلاً وبصورة أوضح عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية، لذلك تعد أكثر فائدة في تقييم الوضعية المالية وتحديد مدى قدرة الوحدة على مقابلة احتياجاتها المالية المختلفة، كما يؤخذ عليها أنها تضيف أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية، فالنظام المحاسبي مصمم عادة لتلبية متطلبات أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

المقابل تتميز الطريقة غير المباشرة بأنها تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفق أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية داخلية وخارجية، فعن طريق معرفة الأسباب بين أرقام صافي الدخل وفق أساس الاستحقاق وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية وفق الأساس النقدي، ومنه سوف يكتسب مستخدمو التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لعدة دورات محاسبية وبحيث تتوافر لهم معلومات عن التدفقات النقدية لعدة دورات متتالية تكفي لإجراء التنبؤات على أساس سليم .

بينما نرى أن الطريقة المباشرة على عكس ذلك تقدم لنا معلومات عن دورة مالية واحدة فقط، ولذلك تعد الطريقة المباشرة أقل فائدة لأغراض التنبؤ.

وللاستفادة من مزايا الطريقتين السابقتين يفضل إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الشاملة بحيث يتم أولاً تطبيق الطريقة المباشرة ثم يخصص جزء تال من القائمة لبيان التسوية اللازمة لتعديل رقم صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، أي العرض وفق الطريقة الغير مباشرة¹.

الفرع ثاني: عرض تحليل قائمة التغير في حقوق الملكية

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

مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

¹- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص- ص: 326-327.

تهدف قائمة التغيرات في حقوق الملكية إلى تحقيق المزايا التالية¹ :

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

بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

يجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية مايلي:

- صافي ربح أو خسارة الفترة وفقاً لما تضمنته قائمة الدخل؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود؛
- إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوباً عن طريق الفرق بين البند أ و ب أعلاه؛
- أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء حسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (08)؛
- العمليات الرأسمالية مع المالكين؛
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات فيها خلال الفترة؛
- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة والإفصاح عن كل تغير فيها.

الفرع الثالث: عرض وتحليل الإيضاحات و التفسيرات

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهمها، وعدم وجودها تعتبر القوائم غامضة ولا يمكن أن تكون سليمة لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.²

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص - ص: 126-127.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 143.

خلاصة الفصل:

عرف الاقتصاد العالمي تطور كبير في مختلف او الميادين، لذلك سعت معظم الدول إلى تغيير و/ أو تكيف تشريعاتها وتنظيماتها، لتوفير أطر تضبط وتنظم مختلف العمليات التي تقوم بها ، واستجابة لمتطلبات إقليمية وأخرى دولية، (كالشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية) يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين مستوى الشفافية و تعزيز جودة المعلومات المالية و المحاسبية و ترشيد القرارات، مما يساهم في كسب الثقة في هذه التي تعرضها مختلف الشركات و المؤسسات والهيئات لدى مستعملها لقد لاقت هذه المعايير قبولا واسعا على المستوى الدولي، لما تسعى إليه تحقيق توحيد في عرض القوائم المالية و حجم المعلومات المالية.

حيث تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحليلين الماليين وغيرهم من الأطراف المهمة بأمر المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات، حيث قمنا في هذا الفصل بعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية من بينها قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات وغيرها و بموجب معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسة بتقديم قوائم مالية تفي أساسا باحتياجات المستثمرين من المعلومات بالشكل الذي يؤدي إلى تعزيز منفعتها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، و في هذا السياق تجد المؤسسة في هذه المعايير وسيلة لتحقيق أهدافها.

هذا و لقد خالصنا إلى أن القوائم المالية أهمية كبيرة باعتبارها كأحد أهم مصادر للمعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات مستخدمي هذه القوائم

الفصل الثاني:

عرض القوائم المالية وفق النظام
المحاسبي المالي

الفصل الثاني :عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل الثاني :

كان للتحويلات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من اقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق مطلع التسعينات وما واكبها من انفتاح اقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لا سيما في قطاع المحروقات آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحويلات وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا كثيرة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية ، كللت هاته الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق ابتداءا من الفاتح من جانفي 2010 .

تضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبة الدولية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعلومات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات ، وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وبعض مكوناتها .

المبحث الاول :اساس نظري للنظام المحاسبي المالي

بعد الاختلالات التي شهدتها المخطط المحاسبي الوطني PCN والانتقادات الكبيرة التي طالته أصبحت الجزائر مجبرة على التفكير جديا في تعديلات جوهرية في المحاسبة الجزائرية وفعلا بدأ التفكير في ذلك منذ بداية القرن الواحد والعشرين وصدر مشروع نظام محاسبي مالي جديد كجهد بين خبراء جزائريين وأجانب ، والذي أصبح ساري المفعول بداية من 2010 مدعما بقوانين ومراسيم تنفيذية لشرحه وتوضيحه للمستخدمين.

المطلب الاول :ماهية النظام المحاسبي المالي

لقد تعددت مفاهيم النظام المحاسبي المالي و ذلك نظرا لأهميته البالغة في أي مؤسسة كانت ،حيث يحتوى هذا المطلب على العديد من المفاهيم حول النظام المحاسبي المالي و اسباب الانتقال و الاختلاف للنظام المحاسبي .

الفرع الاول : تعريف النظام المحاسبي المالي

يحدد الإطار المفاهيمي الأهداف المرجوة من القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديده لجملة من المبادئ والأسس المتناسقة والمرتبطة فيما بينها والتي تسمح بتقديم قراءة مالية مفيدة للمؤسسة، فقد حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ما ورد في المادة 30 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي : « المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة¹

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية :

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي
- مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)

- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية

¹ -قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، 2007، المادة 03 ص 04

الفرع الثاني : أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

و تتمثل في الاسباب التالية ¹ :

- محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية .
 - ايجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر
 - الحاجة إلى معلومة محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعاملين معها
 - إعطاء الثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية.
 - تجنب بعض النقائص والثغرات التي خلفها المخطط الوطني المحاسبي الذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي الموجه وليس اقتصاد السوق
 - ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية
 - نقائص المخطط الوطني للمحاسبة والتي تتمثل في ما يلي :
- أ- النقائص المفاهيمية :**

و تتمثل أساسا في النقاط التالية :

- قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن واضحة
- المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للأصول و الخصوم و الأموال الخاصة ولا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف
- إهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة

ب- النقائص التقنية:

و تتمثل أساسا في النقاط التالية :

¹ حمزة العربي، المعايير المحاسبية و البيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقره ، بومرداس 2013 ،ص 136

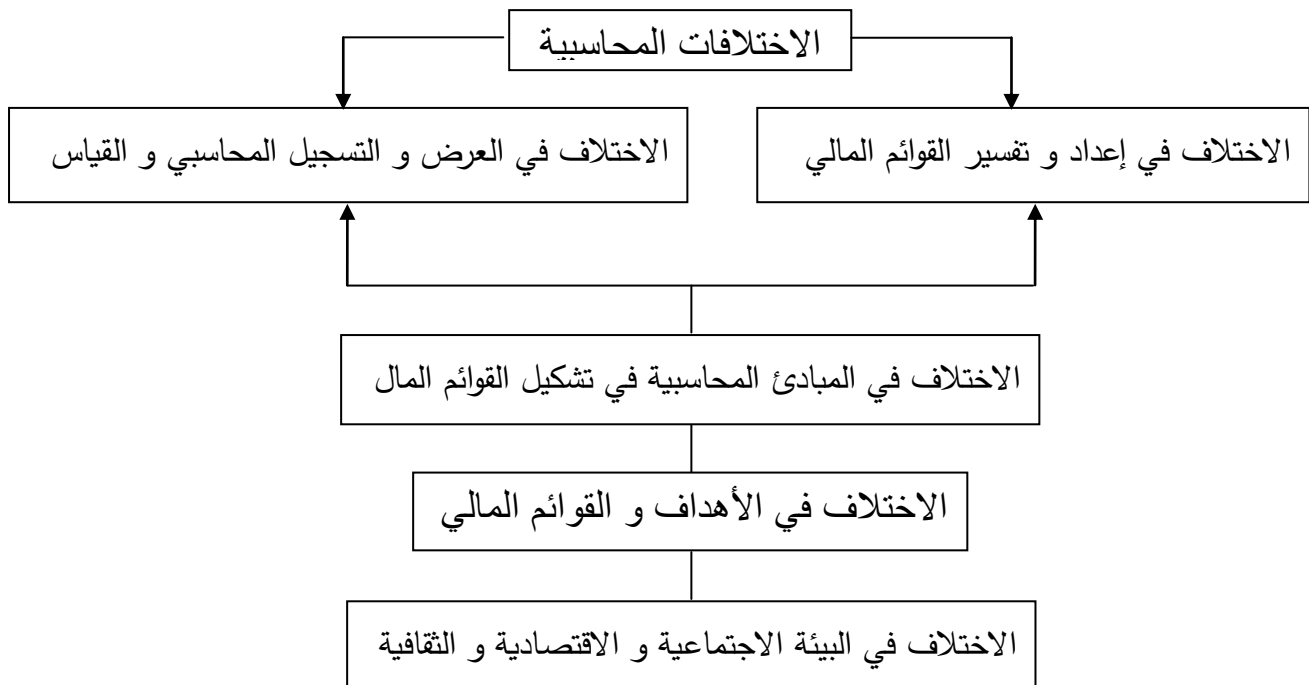
- نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي.
- عدم التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية
- ارتكاز الأصناف 2،3،4 على المنظور النقدي وهذا لا يعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال و خارج الاستغلال
- إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية ، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات

ج- نقائص على مستوى القوائم المالية:

و تتمثل أساسا في النقاط التالية :

- لميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة
- جدول حسابات النتائج لا يظهر أيضا نتائج النشاط السابق ،والنتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا تبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية.

الشكل رقم 03: يوضح اسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول



المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي و شروط الانتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي

قدم النظام المحاسبي المالي إطار مفاهيميا بين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، وعليه فقد تم تخصيص هذا المطلب للتطرق الى الاطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي و شروط الانتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي و تحديات وصعوبات تطبيق هذا النظام .

الفرع الاول : :الاطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي

ان القاعدة التصويرية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي ،و التي تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية تحدد بوضوح المفاهيم و المبادئ المحاسبية و القواعد التقييم و المحاسبة الواجب اتباعها سواء تعلق الامر بضبط الحسابات او انتاج و نشر معلومات قيمة تعكس الوضع الاقتصادي و المالي الحقيقي للمؤسسات ، وتفيد كل مستعملي مخرجات هذا النظام .

1- الاطار المفاهيمي (التصويري):

يمثل الاطار التصويري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية ، و تأويلها و اختيار الطرق المحاسبية الملائمة تكون بعض الاحداث و غيرها من المعاملات الاقتصادية غير معالجة بموجب تأويل او معيار محاسبي¹

يعرف الاطار التصويري :

- لإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجديد
- الفرضيات الاساسية للقوائم المالية
- الخصائص النوعية للمعلومة المالية
- مجال التطبيق
- المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية
- مستعملي القوائم المالية

1- لإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجديد:

قراءة قانونية للنظام المحاسبي المالي (أهم القوانين التي صدرت لحد الآن):

¹ بوعزة محمد امين ،أثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و التسيير ،جامعة الدكتور مولاي الطاهر ،سعيدة 2015_2016 ص 29 _ص30

- الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25 الحاملة للقانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة)، جاء هذا القانون ليُلغي القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني.

- الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 2008/05/28 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (. أحتوى على 44 مادة).

- لجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 تضمنت مقررين:

- المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم محاسبه، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات)

- المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة Comptabilité simplifiée

2- الفرضيات الأساسية لقوائم المالية :

تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين هما :

- محاسبة التعهد :

تتشرط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ ان تسجل العمليات و الاحداث دون انتظار وقت التسديد او القبض النقدي .

- استمرارية الاستغلالية :

يتم اعداد القوائم المالية انطلاقا من فرضيتين ،الاولى ان النشاط يعتبر مستمرا و الثانية لا تنوى ايقاف النشاط او تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور .

3- الخصائص النوعية للمعلومة المالية :

نصت المادة 6 من قانون 30 - 11 أن النظام المحاسبية المالية يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و المعايير المحاسبية ، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس الخصائص النوعية للمعلومات المالية المعترف بها عامة ولا سيما :

• المصادقية :

يجب أن تعطى القوائم المالية صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وذلك بالتمثيل الصادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو المتوقع أن تعبر عنها.¹

• الدلالة :

جيب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية في شكل وثائق تضمن مصداقيتها وتكون المعلومات متبوعة بدلائل حول العملية

• قابلية الفهم :

وهي أن تكون القابلية للفهم من جانب المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية .

• قابلية المقارنة :

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات لعدة دورات زمنية لنفس المؤسسة وبين مختلف المؤسسات

• عدم المقاصة :

لا يمكن إجراء مقاصة بني عنصر من عناصر الأصول وعنصر الخصوم عنصر من الأعباء وعنصر النواتج إلا في حالات استثنائية تتم عملية المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أي أن الأحداث والمعلومات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على افلاس²

• الأهمية النسبية :

تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي هذه القوائم . وهو ما نصت عليه المادة 11 من المرسوم التنفيذي 30-151.

¹ متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير رفيق يوسف النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن ، جامعة ام البواقي ص55، 2011 ،

² نوي الحاج انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية فالجزائرية مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع مالية ومحاسبه جامعة شلف، 2008 ، ص53.

4- مجال التطبيق :

يقصد بمجال التطبيق ، تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون 30-11.

1- الكيانات الملزمة بالتطبيق : نصت الفقرة الاولى من المادة 02 من القانون 30-11 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة ماليه، كما حددت المادة 37 من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي :

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة

-كل الأشخاص الطبيعيين او المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي

2- الكيانات غير ملزمة بالتطبيق : نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 30-11 على أنه يستثنى من جمال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية ،ويمكن للكيانات الصغيرة التي ال يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمين الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتي ماليتين متتاليتين الحدود الآتية :

-النشاط التجاري : - رقم الاعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 10 اجراء

-النشاط الإنتاجي و الحرفي : - رقم الاعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 9 اجراء

-النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى: - رقم الاعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 9 اجراء

5- المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على جملة من المبادئ نشأت نتيجة الحاجة إليها ، و حازت عبر مراحل مختلفة من التطبيق العملي على صفة القبول العام ،اذ تحكم هذه المبادئ خطوات و اجراءات الدورة المحاسبية ، التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة ،وذلك بغية تلبية حاجيات مختلف الفئات المستعملة للمعلومات المحاسبية و المالية .

و في ما يلي سنتناول اهم المبادئ المحاسبية ،التي وردت في القانون المنظم للنظام المحاسبي المالي (SCF) :

- مبدأ التكلفة التاريخية: يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع افتراض ثبات قيمة النقود .بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، تنص المادة 16من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF): "على أنه يجب أن تقيد في محاسبة الكيان عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معين دون الأخذ الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية "

- مبدأ الاستمرار: يقوم هذا المبدأ على فرضية عدم توقف نشاط المؤسسة في الأجل القريب ، أي أن المؤسسين لا يفكرون في تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية، انما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله، وتنص المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: "يجب أن تعد القوائم والكشوف المالية عمى أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب

- مبدأ استقلالية الدورات: عملا بفكرة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (دورة مالية) استجابة لتشريعات القانونية ،من أجل تحديد أعمال ونتائج المؤسسات خلال تلك الفترات (ربح أو خسارة) لتسهيل عمليات التسيير والرقابة والمقارنة. وعليه يقضي هذا المبدأ بتحمل كل دورة مالية لأعبائها واستفادة من إيراداتها، وتنص المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 11 -المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: " على أنه يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها، ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط "

- مبدأ الحيطة والحذر: القاعدة الذهبية لهذا المبدأ تقضي بعدم أخذ المؤسسة في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، مع الاحتياط والأخذ في الحسبان لأعباء التي قد تتحملها والخسائر التي قد تتكبدها في المستقبل، وتنص المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: " يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول لوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه"
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يقوم هذا المبدأ على ضرورة التزام المؤسسة بإتباع مبدأ واحد أو طريقة واحدة في إعداد القوائم المالية لا غيرها من فترة إلى أخرى، ومن نتائج تطبيق هذا المبدأ، أنه يؤدي إلى سهولة إجراء المقارنات بين مختلف الدورات المحاسبية أو المالية، تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: " تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية. "
- مبدأ القيد المزدوج: وذلك حسب المادة 16 من القانون 07-11 " تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى القيد المزدوج يمس كل التسجيلات على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن في احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن"
- مبدأ الوحدة المحاسبية: بموجب هذا المبدأ لا تهتم المحاسبة إلا بالأحداث التي لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو القانونية، وأنه يقع على المحاسبة فقط تسجيل الأحداث (العموميات) التي لها تأثير على وضعية المؤسسة دون سواها من الفئات الأخرى المهمة بحياة وأعمال المؤسسة، كالمالكيين والمسيرين، تنص المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي: "على أنه يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، ويجب أن ال تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه "

6- مستعملي القوائم المالية :

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي :

- المستثمرون الحاليون والمحتملون

- الموظفون

- الموردون والدائنون التجاريون

- العملاء

- المقرضون

- الحكومة و دوائرها المختلفة

- كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام¹

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وه الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، و بالتالي فان تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ونظرا لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فان القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

كما يمكن ان نبين حاجة هذه الاطراف للمعلومة المالية من خلال الجدول التالي :

جدول رقم 05 : مستعملي القوائم المالية و حاجاتهم للمعلومة المالية

المستعملون	حاجتهم للمعلومة
ممثلو العمال	الاستقرار و المردودية
المقرضون	احتمال استرجاع مبالغ القروض و فوائدها في ميعاد الاستحقاق
موردون والدائنون الآخرون	احتمال قبض المبالغ المستحقة عند تاريخ استحقاقها
الزبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة و الهيئات	توزيع الموارد و احترام الزامية نشر المعلومات
الافراد	المساهمة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المعروضة، تطور و رفاهية المؤسسات
مستثمرون	الخطر و المردودية

المصدر : بوعزة محمد أمين .، مرجع سبق ذكره ص 24

الفرع الثاني : شروط الانتقال السليم نحو النظام المحاسبي المالي

يتطلب وضع النظام الجديد اجراء عدة تعديلات هامة في قوانين الدولة التي لها علاقة مع المحاسبة المالية و خاصة :

- القانون التجاري

¹ جمال لعشيشي ، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد ، دار متيجة للطباعة ،براقى ،الجزائر ،جانفي 2010 ص 17

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- قوانين المالية و النصوص التطبيقية

و للاستفادة اكثر من خبرة السبعينات لوضع الدليل المحاسبي ،و لتفادي تكرار نفس الأخطاء ، يصبح من الضروري انشاء هيئة تنظيمية تتكفل بالمتابعة ووضع النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التنفيذ . وهذه الهيئة تعمل على تقديم الحلول و توصيات للإشكاليات و التساؤلات المطروحة من طرف المؤسسات خلال فترة وضع النظام الجديد حيز التنفيذ و شرح التفسيرات و التقييمات الدولية المتاحة في هذا المجال .

كما يجب التفكير في وسيلة تسمح بالانتقال السليم و الفعال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد و يتطلب ذلك اشراك كافة المعنيين سواء كانوا مهنيين او اساتذة ،او مؤسسات او مختصين في معايير المحاسبة الدولية ،كما يجب رفع مستوى وظيفة المحاسب ، ووظيفة المكلف بالمالية ، حيث اصبح لا يكفي للشخص الذي يتكفل بهذه الوظيفة ان يتسم بالكفاءة المحاسبية و المالية لوحدها ،بل يجب ان تتوفر فيه القدرة التقييم و التفكير حتي يسمح له بمعرفة البيئة التي تنشط فيها مؤسسته

و النجاح في تبني المعايير الدولية من طرف المؤسسات المعنية يتوقف على التحضير الفعلي لعملية الانتقال ،بحيث ان الريقة الواجب اتباعها تشبه خطوات تسيير لمشروع كلاسيكي و المتمثلة فبي الاستكشاف و دراسة الحلول ، و وضع مخططات عمل و تصحيح الاخطاء و هذا بالاستعانة بمختلف التجارب

و هذه العملية تعتبر ضخمة جدا لأنها تتطلب مراجعة عميقة للعمليات ، و للإجراءات و لتطبيقات الموجودة لضمان النظام الحاسبي المالي الجديد و لهذا الغرض نقترح ما يلي :

أ- على مستوى المدارس و الكليات والجامعات :

- ✓ تكوين المكونين في مجال المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ المشاركة في الندوات و الملتقيات الدولية و الوطنية
- ✓ تنظيم التبرصات لاكتساب المعلومات
- ✓ جديد و اعادة النظر في البرامج التعليمية
- ✓ اثناء المكتبات لاقتناء مراجع تعالج المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ تنظيم برامج تكوينية لفائدة المهنيين و المؤسسات العمومية و الخاصة

ب- على مستوى الخبراء و مدققي الحسابات

- ✓ تكثيف الندوات و الملتقيات حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية بمشاركة الجمعيين و المهنيين
- ✓ تكثيف الاتصالات مع المدارس الكبرى بهدف تنظيم تكوينات حسب الطلب بالتركيز على التقنيات المحاسبية الجديدة
- ✓ ضمان التواصل مع الخبراء و مدققي الحسابات عبر استدعائهم لتنشيط حصص تعليمية و تحسيسية
- ✓ ضمان التواصل مع الجامعة بواسطة تبادل التجارب
- ✓ تشجيع التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة

ج- على مستوى المؤسسات العمومية و الخاصة :

- ✓ ضمان اعطاء تكوين دوري لمعدي الحسابات و القوائم المالية في مجال المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ ضمان التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة
- ✓ توثيق و شرح المبادئ المحاسبية الجديدة للرفع من ثقة المتكويين
- ✓ اختيار برامج متطورة في الاعلام الآلي و التي تستجيب بشكل افضل لمتطلبات المؤسسات و تستجيب لطبيعة نشاطها¹

الفرع الثالث: تحديات وصعوبات تطبيق هذا النظام

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 7-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبية الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب :

أ- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يوجهه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة تحديات اهمها :

- على مستوى التأهيل العلمي والعملية : المحاسب هو المعنى بالدرجة الاولى بتطبيق معايير المحاسبية الدولية ، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم.
- على مستوى المؤسسات الاقتصادية: إن تطبيق معايير المحاسبية الدولية في المؤسسات، و بالتالي تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح لازما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفاء لمعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح الذي يعتمد بالدرجة الاولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية².

¹ جمال لعشيشي، نفس المرجع السابق ص 19- ص 20

² -نور الدين مزبان، المعايير الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات و متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي ، الجديد

المركز الجامعي بالوادي، 17_18 جانفي 2010 ، صفحة 12

- على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام: هناك بعض التشريعات والقوانين التي تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد ، حيث نجد ¹ :

1- القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي : ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنا فقط

2- القانون التجاري : ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلثة أرباع من رأس مالها حالة إفلاس ويجب تصفيتهما، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس مالها مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد.

3- التشريعات الضريبية : إلا حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي ، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة بسبب حسبتهم تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة)

4- القانون المنظم لسوق الأوراق المالية : ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب إلزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية معايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدول العربية سوريا ، الأردن، الكويت...) لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها .

ب- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي المالي و من الصعوبات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم ¹ :

¹ نور الدين ميزاني ، المعايير الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات و متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد،

المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010 ص 11-12

- إن النظام القديم تأصل و تجدر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء الأكاديميين لأكثر من ثالث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛
- تدرب المحاسبون و الخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة و ألقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها
- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا و غير متنوعة، و العمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة
- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى تحقيق المصادقية والشفافية في مختلف الكشوف و القوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، و هذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسسية الجزائرية
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة ونفاذي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة
- غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

المطلب الثالث : اهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي وهيكله

ان هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك ،تجميع ، تحديد و تقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة .

الفرع الأول :اهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

من اجل تحقيق الاهداف التالية :

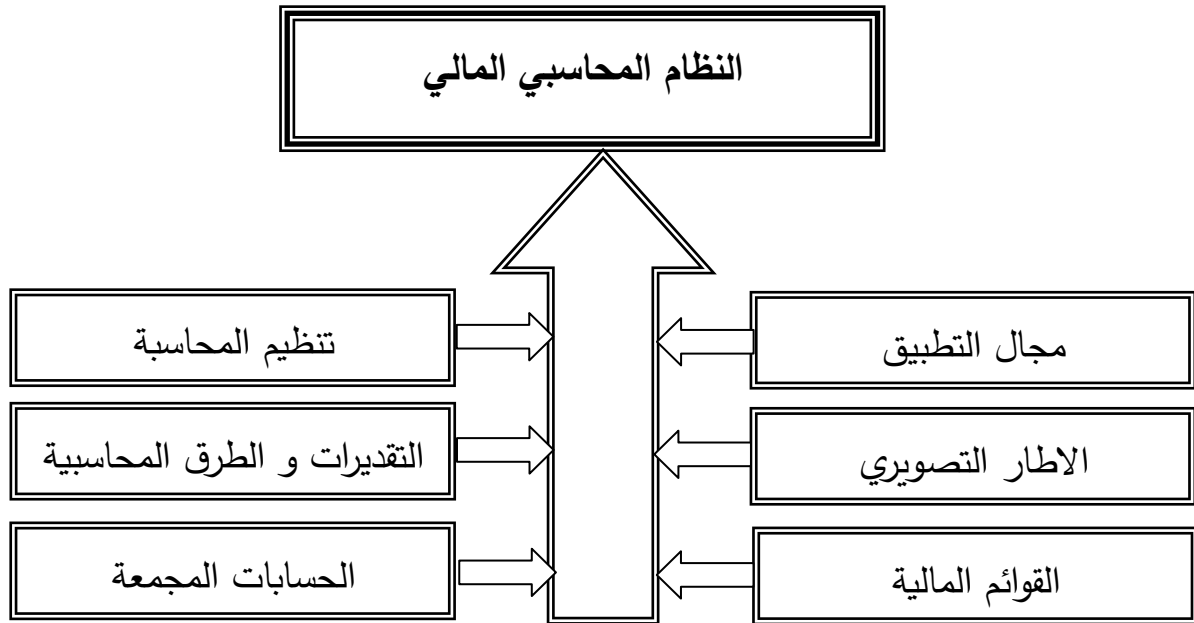
- اعطاء صورة صادقة للوضعية المالية ، و اداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب علي الوحدات احترامها ،دون استثناء تنظيمها ،حجم و طبيعة نشاطها

¹ -آبت محمد مراد، أجبري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ، جامعة الجزائر ، 10 - 15 أكتوبر 2009، ص07

- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق افضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين و المساهمين و الشركاء ،الى الدولة و المستعملين الاخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين و الدائنين ،في ما يخص انتظامهم و صدقهم و شفافتهم
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد ،داخل الوحدة و في مكان محدد ،على المستوى الوطني و الدولي بين الوحدات

الفرع الثاني : مكونات النظام المحاسبي المالي

شكل رقم 04: مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي، يومي 10.11 جانفي 2010 ، ص 12.

المبحث الثاني : عرض وتحلل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

إن أي مؤسسة مهما اختلف القطاع الذي تنشط فيه، والبلد الذي تتواجد فيه ، تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية، لتلبية لاحتياجات المختلفة للمتعاملين معها، ورغم أنه قد يبدو أن تلك القوائم متشابهة من بلد لآخر، إلى أنو هناك اختلافات جوهرية فيما بينها، هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر، كما قد ترجع إلى تفاوت الأهمية التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما يتعلق بتحديد احتياجات مختلف الفئات المستخدمة لهذه القوائم عند إعدادها. فاختلاف الظروف أدى إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر القوائم المالية، و إلى استخدام أسس مختلفة للقياس والإفصاح عن محتوياتها

المطلب الاول : تعريف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف القوائم المالية على أنها: "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلى أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الاصول ، الخصوم، الإيرادات، المصروفات....الخ) حيث أن القوائم المالية هي: "الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي لمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية ، قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو الفصل الاول المحاسبة وتطورها الفكري ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي بغرض تحقيق ربح او عدم تحقيقه " ¹

و من خلال النظام المحاسبي المالي للمؤسسات فان كل مؤسسة مجبرة على اعداد القوائم في نهاية كل دورة محاسبية تضم الكشوفات المحاسبية التالية :

1- الميزانية

2- حسابات النتائج

3- جدول تدفقات الخزينة

4- جدول تغيرات الاموال الخاصة

5- الجداول الملحقه و الايضاحات

¹ هشام دغوم، إعداد القوائم وفق المعايير الدولية للمحاسب IFRS/IAS ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الدكتور يحيى فارس -المدية - الجزائر، 2009، ص30.

شكل رقم 05: الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf



المصدر : هشام دغموم، مرجع سبق ذكره الصفحة 33

المطلب الثاني: عرض و تحليل الميزانية و حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

لقد تم تخصيص هذا المطلب لدراسة و تحليل الميزانية و جدول حسابات النتائج و هما قائمتين مالية هامة .

الفرع الأول : الميزانية (قائمة المركز المالي)

أولاً: تعريف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه ¹ " :تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر غير الجارية، حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة استحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة"

ثانياً : مكونات الميزانية

أ- الأصول: تتكون من الموارد التي يسيورها أو يراقبها الكيان بفعل أحداث سابقة والموجهة لان توفر لو منافع اقتصادية مستقبلية ، والمقصود بمراقبة الأصل هنا هي قدرة الكيان على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل دون الأخذ بملكية الأصل وهي تحتوى على العناصر التالية :

- التثبيثات المعنوية
- التثبيثات العينية
- الاهتلاكات
- المساهمات
- الأصول المالية
- المخزونات
- اصول الضريبة
- الزبائن ، و المدينين الآخرين و الاصول الاخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)
- خزينة الاموال الايجابية و معدلات الخزينة

ب- الخصوم : وتتشكل الخصوم من الالتزامات الرهنة أو الحالية للكيان والناجمة عن أحداث ماضية يتطلب انقضاءها أو تسويتها خروج موارد ممثلة في منافع اقتصادية بالنسبة للكيان ، وتصنف الخصوم كذلك إلى خصوم جارية وغير جارية و هي :

¹ المادة رقم 33 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008 ، ص 14

- رؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى
- الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة
- الموردون و الدائنون الاخرون
- خصوم الضريبة
- منتوجات مثبتة مسبقا

جدول رقم 06 : عرض نموذجي للميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

السنة المالية في

القيمة المحاسبية الصافية N-1	القيمة المحاسبية الصافية N	الاهتلاكات و المؤونات و تدني القيمة N	القيمة الاجمالية N	الملاحظة	الاصول
					<u>الأصول غير الجارية</u> تثبيثات معنوية تثبيثات عينية تثبيثات مالية تثبيثات عينية اخرى تثبيثات ممنوح امتيازها تثبيثات يجري انجازها سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات اخرى و حسابات دائنة سندات اخري مثبتة قروض و اصول مالية اخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الاصل
					مجموع الاصول غير الجارية

					<u>الأصول الجارية</u> مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

السنة المالية في

القيمة المحاسبية الصافية N-1	القيمة المحاسبية الصافية N	الملاحظة	الخصوم
			<u>رؤوس الاموال الخاصة</u> رأس مال تم اصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات فوارق اعادة التقييم فارق معادلة نتيجة صافية
			المجموع
			<u>الخصوم غير الجارية</u> قروض و ديون مالية ضرائب ديون اخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير جارية

			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون اخرى خزينة سالبة
			مجموع الخصوم الجارية
			مجموع العام للخصوم

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ،ص 28 -ص 29

جدول رقم 07: نموذج الميزانية الوظيفية

السنة المالية المقفلة بتاريخ :

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
	<u>الموارد الدائمة</u> رؤوس الأموال الخاصة الخصوم غير المتداولة مخصصات الاهتلاكات و المؤونات		<u>الاستخدامات المستقرة</u> الأصول غير المتداولة القيم الثابتة المعنوية القيم الثابتة المادية القيم الثابتة في شكل امتياز القيم الثابتة الجاري انجازها القيم الثابتة المالية الضرائب المؤجلة على الأصول
	<u>موارد الاستغلال</u> الخصوم المتداولة		<u>استخدامات الاستغلال</u> المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ حسابات الغير
	<u>موارد خارج الاستغلال</u> العناصر غير المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال		<u>استخدامات خارج الاستغلال</u> العناصر غير المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال
	<u>موارد الخزينة</u> المساهمات البنكية الجارية		<u>استخدامات الخزينة</u> الأصول المالية المتداولة باستثناء القيم المنقولة للتوظيف
	مجموع الخصوم		مجموع الأصول

الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج

أولاً : تعريف حساب النتائج

يعرف على أنه : "جدول تلخيصي للأعباء والمنتجات التي حققها الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبرز النتيجة الصافية لسنة المالية سواء كانت ربحاً أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والمنتجات، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال¹

ثانياً: مكونات حساب النتائج

يعرف النظام المحاسبي المالي العناصر المكونة لحساب النتائج كما يلي :

- المنتجات تتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تدخل ضمن المنتجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة .

-أما الأعباء فتتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها الكيان خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات والاحتياطات وخسائر القيمة .

-النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفارق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء لسنة المالية وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة والتي تؤثر على الأعباء والمنتجات.

¹ المادة 34 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق، ص14.

جدول رقم 08: عرض نموذجي لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

السنة المالية المقفلة في

المبلغ N-1	المبلغ N	الملاحظة	البيان
			المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات لإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون الإنتاج المثبت، وإنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة. لخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير الاستهلاكات الخارجية الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
			4- إجمالي فائض الاستغلال
			لمنتجات العملياتية الأخرى لأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجوع منتجات الأنشطة العادية
			مجوع اعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير عادية منتوجات
			العناصر غير عادية اعباء

			9- النتيجة غير عادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوى الاقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: قرار وزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 30

جدول رقم 09 : عرض نموذجي لجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

الفترة من الى

البيان	الملاحظة	المبالغ للسنة	المبالغ للسنة
رقم الاعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتوجات عملياتية اخرى			
التكاليف التجارية			
التكاليف الادارية			
اعباء عملياتية اخرى			
النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجوع منتوجات الانشطة العادية			
مجوع اعباء الانشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير عادية منتوجات			
العناصر غير عادية اعباء			

			9- النتيجة غير عادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوى الاقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: قرار وزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 30

المطلب الثالث: عرض و تحليل جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الاموال الخاصة و ملحق الكشوفات المالية حسب النظام المحاسبي المالي

لقد تم تخصيص هذا المطلب لدراسة و تحليل جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الاموال الخاصة و ملحق الكشوفات المالية

الفرع الأول : جدول تدفقات الخزينة

اولا : مفهوم جدول تدفقات الخزينة

هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. و يعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو و غيرها. و يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة¹

ثانيا : مكونات جدول تدفقات الخزينة

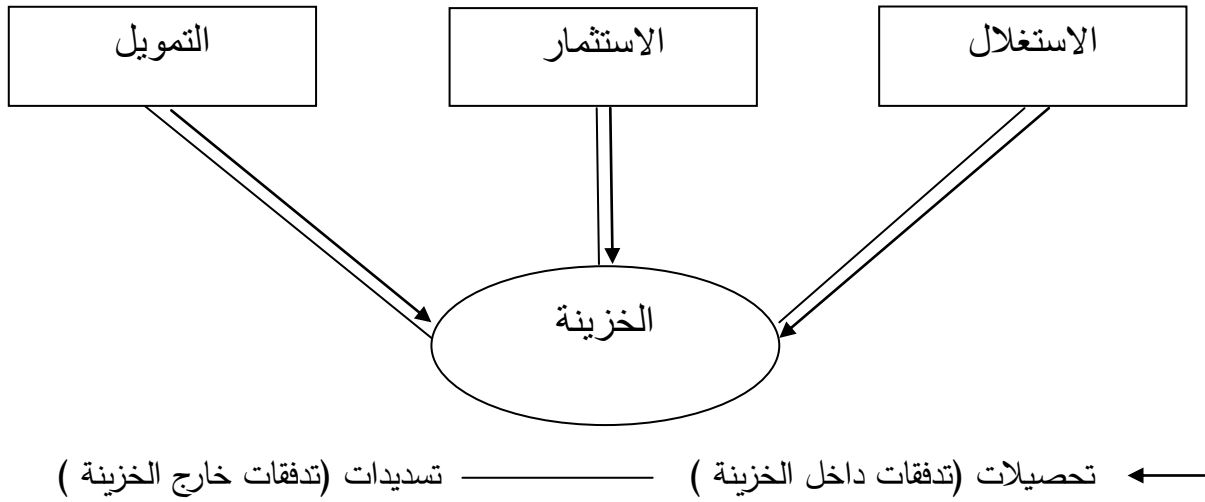
يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية

حسب مصادرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية² :

¹ المادة 35 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص15.

² فاطمة الزهرة لحرش، أهمية جدول تدفقات الخزينة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، ص1

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)
 - تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار و تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل)
 - التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم الأموال الخاصة أو القروض)
- ومنه أصبحت الخزينة وفق هذا الجدول تحسب بناء على منظور ديناميكي بالاعتماد على حركة تدفقات الخزينة و منظور تفصيلي يعتمد على تفكيك الخزينة حسب مصدره وهذا ما يوضحه الشكل التالي :



شكل رقم 06 : يوضح تدفقات الخزينة

ثالثا : تحليل جدول تدفقات الخزينة

يتم التحميل من خلال نسب التدفقات النقدية حيث تشكل نسب التدفقات النقدية أسلوب مهما من أساليب تحليل التدفقات النقدية وتقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية، باعتبار أن جدول تدفقات الخزينة يضم معلومات عن تدفقات نقدية تساعد في الحكم على استمرارية المؤسسة، ومن بين أهم هذه النسب نذكر¹ :

1- نسبة كفاية التدفق النقدي: وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة كفاية التدفق النقدي = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية / الخصوم المتداولة

2- نسبة تغطية النقدية : وتحسب بالعلاقة التالية:

¹ منير شاكر محمد وآخرون ، التحليل المالي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2005 ،ص 166

نسبة تغطية النقدية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية / إجمالي تدفقات النقدية الخارجة لأنشطة الاستثمار والتمويل

3- مؤشر النقدية التشغيلية: وتحسب بالعلاقة التالية:

مؤشر النقدية التشغيلية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية / صافي الربح

4 - مؤشر التدفقات النقدية الضرورية : وتحسب بالعلاقة التالية:

مؤشر التدفقات النقدية الضرورية = صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية / إجمالي الديون

و لقد حدد المشرع الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي طريقتين في اعداد التدفقات الخزينة الناتجة عن الانشطة العملية اما بالطريقة المباشرة او الطريقة غير مباشرة ،كما هو موضح في الشكليين ادناه :

جدول رقم 10: عرض نموذجي لجدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

فترة من الى

السنة المالية N1+N	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			<u>تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملية</u> التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الاخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة تدفقات اموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
			<u>صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملية (أ)</u>
			<u>تدفقات الخزينة المتأتية ضمن الانشطة الاستثمارية</u> المسحوبات عن اقتناء تشييات عينية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييات عينية او معنوية المسحوبات عن اقتناء تشييات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة الاستثمار(ب)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في اعقاب اصدار اسهم الحصص غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض او الديون الاخرى المماثلة
			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة التمويل(ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة تغير اموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			اموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية اموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية تغير اموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر :قرار وزاري المؤرخ 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ص 35

جدول رقم 11 : عرض نموذجي لجدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

الفترة من الى

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N1+N
تدفقات الخزينة المتأتية من الانشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيات من اجل : الاهتلاكات و الارصدة تغيير الضرائب المؤجلة تغيير المخزونات تغيير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى تغيير الموردين و الديون الاخرى نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (ا)			
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات			

			الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تشيئات تحصيلات التنازل عن تشيئات تأثير تغيرات محيط الادماج (1)
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين اصدار رأس المال النقدي (المفقودات) اصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغيير اموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) اموال الخزينة عند الافتتاح اموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات العملات الاجنبية (1)
			تغيير اموال الخزينة

المصدر: قرار وزاري المؤرخ 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ص 19

الفرع الثاني : جدول تغيير الاموال الخاصة

اولا : مفهوم جدول تغيير الاموال الخاصة

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية¹

ثانيا : مكونات جدول تغيير الاموال الخاصة

تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

✓ رأسمال المؤسسة

✓ فارق إعادة التقييم

✓ علاوة الإصدار

✓ الاحتياطات والنتيجة

✓ فارق التقييم

ثالثا : تحليل جدول تغيير الاموال الخاصة

يتم التحميل بواسطة النسب المالية وذلك من خلال²:

✓ نسبة النتيجة الصافية / رأس المال

✓ نسبة التوزيعات والتغيرات في حقوق المساهمين / الأموال الخاصة

✓ نسبة الاسهم، توزيع الأرباح وقياس القيم السوقية: وتحسب من خلال :

✓ الأرباح الموزعة / قيمة السهم السوقية أو الأرباح الموزعة / عدد الاسهم

نسبة توزيع الأرباح: وتحسب من خلال:

✓ الارباح الموزعة / الارباح الصافية

✓ معامل سعر السهم إلى عائده أو مضاعف السعر للعائد : متوسط قيمة السهم السوقية / ربح السهم

✓ نسبة سعر السوق مقارنة بالقيمة المحاسبية: قيمة السهم السوقية / القيمة الدفترية للسهم

✓ معدل دوران السهم: وتحسب من خلال: عدد الاسهم التي تم تداولها خلال الدورة المحاسبية / عدد الاسهم

المكتتب بها في نهاية الدورة المحاسبية

¹ المادة 36 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص15.

² شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث، الطبعة الاولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 207، 208.

جدول رقم 12 : عرض نموذجي لجدول تغيير الاموال الخاصة وفق

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فارق اعادة التقييم	الاحتياطات و النتائج
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
أثر تغييرات الطرق المحاسبية أثر تصحيحات الاخطاء الهامة						
الرصيد المصحح في 31 ديسمبر N-2						
تغيير فوارق اعادة تقييم الاصول الثابتة تغيير القيمة الحقيقية للأصول المالية المتاحة للبيع تغيير فوارق التحويل الحصص المدفوعة عمليات الرسملة صافي نتيجة السنة المالية N-1						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
أثر تغييرات الطرق المحاسبية أثر تصحيحات الاخطاء الهامة						
الرصيد المصحح في 31 ديسمبر N-1						
تغيير فوارق اعادة تقييم الاصول الثابتة تغيير القيمة الحقيقية للأصول المالية المتاحة للبيع تغيير فوارق التحويل الحصص المدفوعة عمليات الرسملة صافي نتيجة السنة المالية N-1						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر :قرار وزاري المؤرخ 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ص 22

الفرع الثالث: ملحق الكشوفات المالية

يمثل ملحق القوائم المالية كل المعلومات ذات الأهمية والتي تفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى وتكون مكملة لها ، من بين المعلومات التي يمكن عرضها ضمن الملحق عل سبيل المثال ما يلي¹:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة و اعداد القوائم المالية ،و اعطاء كل التوضيحات
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فيم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الام، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريتها ، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق ص 213

خلاصة الفصل

تم تقديم في هذا الفصل عرض عام للنظام المحاسبي المالي الجديد وأهم ما يميزه في الاقتصاد الجزائري وذلك من خلال اتجاه الجزائر إلى اقتصاد السوق، وتعتبر قائمتي المركز المالي و الدخل من أهم مخرجات هذا النظام ولكنهما لا يعبران عن الوضع المالي للمؤسسة، وبالتالي توسع طموح وحاجات المستخدمين إلى هذا النظام، مما أدى إلى ظهور قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية ولكنهما لا يعبران عن حركة النقدية داخل المؤسسة وكذلك يعبران عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من خلال الاعتماد على مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية المنبثقة منهم

من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت حركة تداول المعلومات تعكس مدى تقارب البيانات المالية للمؤسسات، حيث تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الاطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

الفصل الثالث: دراسة حالة سونلغاز

تمهيد الفصل الثالث :

بعد الانتهاء من الجانب النظري الذي تم التطرق فيه إلى مختلف النقاط المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية وبالنظام المحاسبي المالي الجديد وأثاره على المؤسسات الجزائرية، سيتم في هذا الفصل التركيز على المقارنة بين المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي مع ذكر نقاط التشابه و الاختلاف بين النظامين و الربط بين عناصر الجانب النظري والجانب التطبيقي لذلك تم دراسة وضعية مؤسسة Sonalgaz، لكونها قامت بعملية الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية في نظامها المحاسبي لتسهيل عمل المحلل المالي الذي يجد نفسه أمام جداول مالية مقدمة حسب المعايير المحاسبية الدولية، والتي تتميز بإعطائها الأسبقية للحقيقة الاقتصادية، بالإضافة إلى طريقة تقييم كل من عناصر الأصول والخصوم. وكذلك قائمة التدفقات التي خصصت لها المعيار السابع وفق المعايير المحاسبية الدولية، وباعتبارها قائمة رئيسية في المؤسسة ولمعرفة الوضع المالي لها يزيد من التطرق إلى مختلف المؤشرات والنسب المالية

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سونلغاز.

عرف العالم تطورات تقنية وتحولات اقتصادية واجتماعية جذرية دفعت بالمؤسسات إلى إدخال إصلاحات على أنظمتها التسييرية وهيكلها القاعدية ، والاهتمام أكثر بمواردها البشرية قصد التلاؤم مع المحيط الاجتماعي ومؤسسة سونلغاز واحدة من هذه المؤسسات.

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة.

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى تقديم لمحة عن مؤسسة سونلغاز و ذلك من خلال نبذة تاريخية عن المؤسسة و التعريف بها .

نبذة تاريخية :

لقد برزت أهمية الصناعة في الجزائر في أوائل الأربعينات، ومن أبرزها استغلال الكهرباء والغاز في تلك الفترة من طرف المستثمرين الفرنسيين الخواص، حيث كان إنتاج وتوزيع الكهرباء من مسؤولية مؤسسة "ليون" وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية كانت سياسة الحكومة الفرنسية انتهاز التنمية الاقتصادية في الجزائر، حيث أرادت أن تقوم بانجازات كبرى بعدما كان الاقتصاد الفرنسي في حالة متدهورة نتيجة الحرب، وهذا ما جعل الحكومة الفرنسية آنذاك تقوم بمجهودات كبيرة كي تبعث روح التنمية الاقتصادية من جديد، فقامت بتطبيق القانون 628/46 المؤرخ في 1946/04/08 والمتضمن تأميم المؤسسات الخاصة وتقديم تعويضات لمؤسسة الكهرباء الفرنسية EDP، كما خضعت الجزائر لنفس الأمر في جوان 1947 حيث ظهرت مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر EGA.¹

¹: رايح بخلف، "نحو تقييم فعال لأداء المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2007، ص125.

غداة الاستقلال، قررت الدولة الجزائرية استرجاع مؤسساتها التي كانت تحت السيطرة الفرنسية وشرعت في تسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها والاستعداد الكامل لتلبية حاجات المجتمع الجزائري، وفي 31 ديسمبر 1962 بناء على القانون 175/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 قررت بقاء EGA والمحافظة على نظامها القانوني كمؤسسة عمومية وهي بذلك من أقدم المؤسسات الجزائرية.

وفي جويلية من سنة 1969 تم إجراء تعديلات متضمنة في الأمر 59/69 المؤرخ في 28 جويلية 1969 والمنشور في الجريدة الرسمية في 1 أوت 1969 المتضمن إعلان حل المؤسسة العمومية للكهرباء وغاز الجزائر وقرر إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز -سونلغاز- وكانت من بين صلاحياتها الأساسية: احتكار الإنتاج، النقل والتوزيع، الاستيراد والتصدير للطاقة الكهربائية .

وفي سنة 1983 تم إنشاء ستة مؤسسات لانجاز الاستثمارات التي برمجت في المخطط الوطني (سنة 1978) الخاص بتوفير الكهرباء والغاز عبر كامل التراب الوطني وهي:

1. Entreprise National de Réalisation des Canalisations du Gaz مختصة في

إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.

2. Montage des Infrastructures et Installation électrique مختصة في أشغال

توليد الكهرباء.

3. Entreprise National de Fabrication d'Appareils de Mesures et de

Contrôle مختصة في إنتاج العدادات ومعدات لقياس والمراقبة.

4. Entreprise Nationale des Travaux d'Electrification Rurale مختصة في تركيب

أسس الكهرباء.

5. Entreprise Nationale des Travaux de génie civil مختصة في أشغال الهندسة

المدنية.

6. Montage industrielle مختصة في التركيب الصناعي.

في سنة 1991 تغير نمط مؤسسة سونلغاز إلى مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري حيث أن المرسوم التنفيذي رقم 475/91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 ينص على: "تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري"

وفي سنة 1995 جاء التأكيد على طبيعة سونلغاز في المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وأنها تحت مسؤولية وزير الطاقة.*

وفي سنة 2002: جاء المرسوم الرئاسي رقم 195/02 الصادر بتاريخ 01 جوان 2002 ليثبت الطبيعة القانونية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ-SPA والمتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة: سونلغاز شركة ذات أسهم.

يقع مقر المديرية العامة للمؤسسة بالجزائر العاصمة، ويمكن أن يحول إلى مكان آخر من التراب الوطني الجزائري كما تنص عليه المادة 4 من القانون الداخلي للمؤسسة على أن رأسمالها يبلغ: 150 مليار (د.ج) موزعة على 150 ألف سهم قيمة كل سهم واحد مليون (د.ج) تحررها وتكتبها الدولة الجزائرية دون سواها.

* - للعلم فقط أن عملية استخراج الغاز ليس على عاتق المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بل على عاتق المؤسسة العمومية سونطراك، وأن مؤسسة سونلغاز هي ثاني أكبر مؤسسة في الجزائر بعد سونطراك.

كما أن مؤسسة سونلغاز كانت مرشحة ابتداء من سنة 2005 لتكون من خمس مؤسسات الأوائل في بلدان البحر الأبيض المتوسط، وهي مؤسسة يحكمها القانون التجاري في علاقتها بالزبائن والقانون الإداري في علاقتها بالدولة.

في سنة 2006: إعادة التنظيم الهيكلي لسونلغاز في إطار إستراتيجيتها في إعادة المركزية المتعلقة بمهامها الأساسية والترقية الصناعية قامت مؤسسة سونلغاز بوضع تنظيم هيكلي حديث، حيث نظمت هذه الأخيرة عددا من النشاطات المحيطة تحت شكل وحدات كل وحدة لها جهة معينة، وبهذا قسمت سونلغاز الى أربع وحدات رئيسية هي: الوحدة الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالشرق، الوحدة الجهوية للجزائر الوسطى، الوحدة الجهوية لتوزيع الوسط، إضافة إلى الوحدة الجهوية بالغرب الذي مقرها بولاية وهران (والتي تضم: بلعباس، تلمسان، عين تموشنت، معسكر، بشار، أدرار،... سعيدة) هذه الأخيرة تمثل مكان إجراء الدراسة الميدانية.²

➤ أهمية سونلغاز:

تعتبر سونلغاز من أهم المؤسسات الوطنية قياسا للقطاع الذي تعمل فيه حيث يمس نشاطها أغلب السكان ويغطي معظم التراب الوطني كما تأتي في المرتبة الثالثة بعد سونطراك و نفطال.

لقد لعبت "سونلغاز" على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية فمساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج التنمية الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز، التي سمحت برفع التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97%، ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37 %.

وتطمح "سونلغاز" أن تغدو مؤسسة تنافسية تقوى على مواجهة منافسيها، وأن تكون من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

²: راجح يخلف، "تحو تقييم فعال لأداء المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص126.

- التعريف بالمؤسسة.

تعتبر المديرية الجهوية سعيدة صورة مصغرة للمديرية العامة لغرب وهران لأنها تقوم ببعض مهام المديرية العامة في نطاق ومجال أصغر وبصلاحيات أقل، وهذا حسب الشروط الموكلة إليها، والمتمثلة في أعمال بيع وتوزيع الطاقة (كهرباء وغاز) واستغلال الشبكات وتسييرها طبقا لبرامج وخطط مستقبلية على مختلف المستويات

الجدول رقم 13: بطاقة تعريف المؤسسة

SONALGAZ	المؤسسة
أحمد مدغري بسعيدة	المقر الاجتماعي
1974 (المؤسسة الأم)	تاريخ الإنشاء
DA25000000	رأس المال الاجتماعي
توزيع الكهرباء والغاز	مجال النشاط

المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها

سيتم التطرق في هذا المطلب الى الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهام التي تقوم بها

أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بسعيدة.

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بسعيدة



المصدر: وثائق المؤسسة.

1. مدير التوزيع: يعتبر المسؤول الأول على جميع العمليات المتعلقة بتسيير وتنظيم المركز حيث يقوم بالسهر على المتابعة والإشراف والتنسيق بين جميع الهياكل التابعة للمركز.

2. أمانة المدير (السكرتارية):³

كما يدل عليها اسمها فهي تمثل مصدر جد مهم من أجل مساعدة المدير على إدارة جيدة لأعماله.

وهي تتكلف بالمهام التالية:

✓ المراسلات والبريد (الموارد والمصالح).

✓ تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن.

✓ طباعة الرسائل والوثائق السرية وهي مكلفة بمختلف أعمال الرقمية وكتابة البرقيات.

3. المكلف بالأمن الداخلي: وهو مكلف بالأمن الداخلي دوره هو التقليل من الحوادث وحفظ الأمن سواء

الأمن الداخلي أو الخارجي.

4. مكلف بالشؤون القانونية: وهو الممثل الوحيد والقانوني من أجل الدفاع عن المؤسسة أمام القضاء حول

مختلف النزاعات القضائية التي يمكن أن يواجهوها.

5. المكلف بالأمن الصناعي: بمساعدته يأتي ضمان العمال المسبق حول حوادث العمل وتحسينه الدائم

والمستمر حول مخاطر الغاز والكهرباء، والقيام ببرمجة الزيارات وتحضير الاجتماعات لمركز الوقاية والأمن

والعمل بجلب والوسائل الأمنية الحديثة، وخصص تحسيسية للإعلام والنوعية الخاصة بالعمال حول احترام قواعد

الأمن.

³: وثائق المؤسسة.

6. **قسم المالية والمحاسبة:** ويعتبر المحور الأساسي للمركز لما يقوم به من تسيير شامل للبرامج للأشغال السنوية للمركز، وإعداد الميزانية السنوية العامة، والموازنات التقديرية، وهم مكلفين بتقديم الحصيلة النهائية ومتابعة المتعاملين الخواص في إطار الأشغال الموكلة إليهم.
7. **قسم المكلف بالاتصالات:** ويقوم المكلف بالاتصالات بتنظيم المعلومات الموجهة إلى العملاء والمشاركة مع مديرية التوزيع في تنشيط المبيعات واقتراح برامج الإشهار والإعلام، كما يعمل على توطيد العلاقات بين التلفزيون والصحافة المكتوبة والإذاعة.
8. **قسم استغلال الكهرباء:** ويقوم باستغلال الشبكات وتسيير الأعمال وتسيير المحولات الكهربائية وتطوير وصيانة شبكات الطاقة الكهربائية.
9. **قسم استغلال الغاز:** ويهتم باستغلال شبكات الغاز وتسيير الأشغال وتطوير وصيانة الشبكات.
10. **قسم الإدارة والصفقات:** يعتبر هذا القسم من الأقسام المحورية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز، إذ يعد همزة وصل ما بين الأقسام الأخرى إذ يعمل على متابعة المؤسسة المناولة منذ اقتنائها لدفتر الشروط إلى غاية إتمام المهام وإيصال الخدمة إلى الزبون.
11. **قسم الموارد البشرية:** يقوم هذا القسم بدفع مستحقات الموظفين الاجتماعية ووضع التقديرات الخاصة التي تهتم بتسيير شؤون الموظفين وكل ما يتعلق بحياتهم المهنية منذ توظيفهم داخل المركز بما في ذلك التدريب، الأجور، الترقية، القاعد،...
12. **خلية المراقبة والتفتيش:** حيث يقوم هذا القسم بمراقبة و السهر على تطبيق الإجراءات القانونية لدى جميع الأقسام.
13. **قسم الدراسات التقنية للأشغال:** تتكلف هذه المصلحة بالدراسة الميدانية لكافة الأشغال المتعلقة بعملية توصيل الكهرباء أو الغاز للزبون من حيث الكمية والتكلفة وتحديد المسافة بين الزبون والشبكة.

14. قسم استغلال نظام المعلوماتية: ويقوم ويهتم بشؤون الحسابات الآلية من صيانة وبرمجة ومعالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء والغاز وإدخال المعلوماتية على أعمال المديرية وضمان العمل الجيد لكل حواسيب ووسائل عمل المديرية.

15. مصلحة الوسائل العامة: وهو القسم الخاص بتموين كل الفروع الأخرى بالتجهيزات والوسائل المختلفة التي تدخل في عملية الاستغلال بتوفير المكاتب، السيارات التي تعمل لمختلف التنقلات التي يحتاجها الموظفون، معدات العمل، أجهزة الإعلام للعمل بشكل دائم.

16. قسم العلاقات التجارية: هذا الفرع هو الخط الأول والأكثر ديناميكية داخل المؤسسة والذي يستقبل زبائن أكثر ويقدم خدمات أكثر في مجال الصيانة، الوصل، والمكلف أيضا ب:

- إعداد الفواتير من أجل الزبائن المشتركين في شبكات الغاز والكهرباء.
- إحصاء المبيعات وإعداد التقارير حول تطور عدد المشتركين.
- وصل المشتركين الجدد.

17. مصلحة التخطيط الكهرباء و الغاز: يقوم هذا القسم بالتخطيطات اللازمة لشبكات الكهرباء و

الغاز سواء كانت مبرمجة أو تلقائية.⁴

ثانيا: مهام مؤسسة سونلغاز.⁵

- ✓ إنتاج، نقل، توزيع وبيع الكهرباء في الجزائر والخارج.
- ✓ نقل الغاز لسد احتياجات السوق الوطنية.
- ✓ توزيع وبيع الغاز في الجزائر وخارجها.
- ✓ دراسة تنمية وتطوير كل أنواع الطاقة (الشمسية مثلا).

⁴: وثائق المؤسسة.

⁵: وثائق المؤسسة.

يتعين على مؤسسة سونلغاز في إطار موضوعها ومهمتها كمرفق عام ما يأتي:

- ✓ تقوم بإنتاج الطاقة الكهربائية ذات الجودة ثم نقلها وتوزيعها.
 - ✓ تقوم بالتوزيع العمومي للغاز مع احترام شروط النقل وبأقل تكلفة.
 - ✓ تخطيط البرامج السنوية وتنفيذها.
 - ✓ تقوم بالتمويلات الضرورية لتنفيذ المشاريع.
 - ✓ تحدد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل القاعدية الكهربائية لمجال نشاطها.
 - ✓ تضع تصورات لكل المنشأة والتجهيزات أو الهياكل القاعدية الضرورية لأداء مهامها.
 - ✓ تعد السياسة التجارية وتنفيذها وفقا لدفتر الشروط العامة.
 - ✓ تشارك في تحديد المقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات ولا سيما منها برامج التسيير الكهربائي والتوزيع العمومي للغاز.
- كما يمكن أن تقوم سونلغاز بزيادة على ذلك بما يلي:
- ✓ تنجز بصفة مباشرة أو غير مباشرة كل الدراسات التقنية، التكنولوجية، الاقتصادية والمالية التي لها علاقة بموضوعها.
 - ✓ تشتري أو تشغل أو تودع كل براءة اختراع أو طريقة صنع مرتبطة بموضوعها.
 - ✓ تطور كل شكل من أشكال تطوير الزبون وتقديم الإرشادات إليه.
 - ✓ تنفذ وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما وفي حدود صلاحياتها، وكل العمليات المتعلقة بموضوعها بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة والتي من شأنها تشجيع تنميتها.
 - ✓ تنشأ فروعاً لها وتأخذ مساهمات في أي تجمع أو شراكة.

المطلب الثالث: تقديم مصلحة الموارد البشرية

تعتبر مصلحة الموارد البشرية المسؤولة المباشرة على كل الوظائف المتعلقة بتسيير الموارد البشرية

كالتوظيف، التدريب، التكوين، الترقية والأجور...الخ.

هي همزة وصل بين العمال ومديرية الموارد البشرية، مهمتها التحضير لسياسات المؤسسة فيما يتعلق بالموارد البشرية (التخطيط على المدى المتوسط والطويل لتنمية الموارد البشرية)، تنسيق وتنمية الموظفين، كما أنها تساهم في تنمية برامج التكوين وتسيير المراكز التكوينية التابعة للمؤسسة وتقييم قرارات الموارد البشرية.

أولاً: مهام مصلحة الموارد البشرية.⁶

1. التوظيف وتطبيق سياسة الأجور.
2. إعداد إحصائيات دورية متعلقة بحوادث العمل، الغيابات، والدورات التدريبية.
3. تسيير المسار المهني للموظفين.
4. تحديد البرامج التدريبية بما يتوافق مع نوعية ومردودية العمل.
5. مراقبة التأقلم الصحيح للموظف مع طبيعة عملهم.
6. تطبيق الإستراتيجيات المرسومة من طرف قسم الموارد البشرية.

ثانياً: أهداف مصلحة الموارد البشرية.

1. إعطاء الكفاءة والتأهيل للموظفين من خلال التدريب.
2. تطوير نظام الاتصالات والمعلومات على مستوى الوحدة.
3. تطوير نشاطات التنسيق، المساعدة والرقابة.

⁶: وثائق المؤسسة.

4. تطوير وظيفة تسيير الموارد البشرية في الوحدة.
5. التنسيق بين مصلحة الموارد البشرية والمصالح الأخرى.

المبحث الثاني : دراسة مقارنة للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي SCF و المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1 عرض القوائم المالية

لمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار مفاهيمي ومن حيث الشكل ومن حيث عناصر الأصول و الخصوم يجب اجراء مقارنة .

المطلب الاول : من حيث شكل القوائم المالية

الجدول التالي أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث شكل القوائم المالية

الجدول رقم 14: أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث شكل القوائم المالية

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IFRS	SCF	
الميزانية	تقدم في شكل قائمة أو جدول	تقدم في شكل جدول	- تضم دورتي الدورة الجارية و السابقة - ترتيب الأصول حسب درجة سيولتها و الخصوم حسب درجة الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغيرجارية
حسابات النتائج	ألغت العناصر غير عادية عند عرض حسابات النتائج	لم يلغ العناصر غير عادية عند إعداد حسابات النتائج	- يتم تصنيف الأعباء حسب الطبيعة وحسب الوظيفة مع تقديم جدول يوضح طبيعة الأعباء خاصة الاهتلاكات
قائمة تدفقات الخزينة	-----	-----	- تصنيف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، التمويلية و الاستثمارية ويتم عرضه بطريقتين مباشرة وغير مباشرة مع تفضيل الطريقة المباشرة
قائمة تدفقات الأموال الخاصة	- وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لاهم	- وتتمثل أهم الفروق في التسميات	- تقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة

	بنودها، فالأنشطة تنقسم إلى أنشطة تدفقات الاستغلال، الاستثمار وأنشطة تدفقات التمويل	المختلفة لأهم بنودها، فالأنشطة تنقسم إلى أنشطة تدفقات الاستغلال، الاستثمار وأنشطة تدفقات التمويل	للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها و هما يتضمنان نفس العناصر.
الملحق	تسميات مختلفة لأهم البنود	تسميات مختلفة لأهم البنود	- يشتمل على المعلومات الهامة و المفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

المصدر: رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014، ص02

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القوائم المالية وفق SCF تختلف اختلاف طفيف من حيث الشكل و الحد الأدنى من العناصر عن نظرتها وفق IFRS وهذا يبين تبني النظام للمعايير (IFRS1,IAS7,IAS1)

المطلب الثاني: من حيث الإطار الفكري

إن الإطار الفكري يظم مجموعة من المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية كالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المبادئ والفروض الأساسية و غيرها، وهذا المفهوم لم يكن موجودا في PCN و الذي يعتبر من بين العيوب أو النقائص الموجهة إليه وبتالي فهو مفهوم جديد في SCF الجدول التالي يبين أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث الاطار الفكري

الجدول رقم 15: أوجه التشابه و الاختلاف بين SCF و IFRS من حيث الاطار الفكري

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	lfrs	Scf	
مجال التطبيق	إجبارية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على المؤسسات المدرجة في البورصة أما المؤسسات الأخرى فهي مخيرة لتطبيقها نظرا لغياب القوة الإلزامية للمعايير	SCF يطبق على جميع المؤسسات ذات الطابع القانوني و بذلك يعد إجباريا على كل المؤسسات	-----
مستخدمو القوائم المالية	-----	-----	- هنالك اتفاق حول الجهات المستخدمة لها خاصة المستثمرين الحاليين و المحتملين، المسيرين، المقرضين، الدولة و غيرها
المبادئ و الفروض الأساسية	-----	-----	- تتفق المبادئ و الفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	-----	-----	تتفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في SCF و IFRS
أهداف القوائم المالية	-----	---	- تهدف إلى تقديم معلومات واضحة عن المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات

النقدية للمؤسسة			عناصر القوائم المالية
SCF مع ifrs - يتفق في تعريف حقوق الملكية على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها المتداولة و غير المتداولة و هو المفهوم المالي لرأس المال SCF - استعمل مصطلح الرقابة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية المتبعة ifrs من قبل - تتطابق تعريف الإيرادات و الأعباء حسب مع تلك المقررة في scf ifrs. بالتعريف الشامل -scf للخصوم الذي تبنته معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي	----	----	

المصدر: رحيش سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص12

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن SCF تبني الإطار الفكري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بكل مكوناته من فروض و مبادئ محاسبية، أهداف القوائم المالية، مستخدميها، الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها و غيرها، إلا أنه لم يواكب التطورات و التعديلات التي أجراها المجلس عليه سنة 2010، و يكمن الاختلاف الوحيد بينهما في مجال التطبيق فقط لأن بورصة الجزائر لا تضم عددا كبير من المؤسسات وبالتالي يعمم تطبيق SCF على جميع المؤسسات الاقتصادية ماعدا الصغيرة منه

المطلب الثالث: من حيث عناصر الأصول و الخصوم

وتتضمن كل من الأصول(الأصول المادية، شهرة المحل، المخزونات) وكذا الخصوم(المؤونات) وعناصر أخرى (الضريبة المؤجلة، العقود طويلة الأجل)

الجدول رقم 16 : مقارنة الأصول والخصوم وفق SCF و IFRS

البيان	اوجه الاختلاف		اوجه التشابه
	IFRS	SCF	
الأصول المادية	- حدد المعايير ثلاثة طرق للاهلاك (الخطي، المتناقص، حسب وحدات الإنتاج)	- إضافة إلى الطرق المنصوص عليها في المعايير تضمن طريقة إضافية وهي طريق الاهلاك المتزايد	- يتم الاعتراف بأصل و إدراجه في الحسابات إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية للمؤسسة ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية . - تقييم الأصول بتكلفتها مطروح منها الاهلاك المتراكم ، وفي حالة إعادة التقييم تدرج الأصول بمبالغ إعادة التقييم و المتمثلة في قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم. مبلغ الاهلاك المتراكم للأصل المعاد تقييمه فيتوجب تعديله بما يتناسب و التغير الحاصل .
شهرة المحل	- يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس و تعالج الشهرة السالبة في حسابات النتائج	- أدرج له حساب خاص و يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي الثابت و تسجل الشهرة السالبة في الميزانية .	- تنتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج . - تخضع لاختبارات التدني كل سنة و خسائر القيمة الخاصة بها لا يمكن استرجاعها
المخزونات	- تقييم التكلفة بطريقة التكاليف المعيارية و طريقة أسعار التجزئة التي تستخدم في أنشطة البيع	- تحسب التكلفة على أساس التكاليف الحقيقية أو التكاليف الموحدة	- تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج ثم تقييم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الانجاز

بالتجزئة	القياسية	الصافية (القيمة القابلة لتحصيل)
- تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية تتكون من تكلفة اليد العاملة التي تتحملها من أجل تقديم الخدمة والتكاليف الصناعية القابلة لتحصيل (مع استثناء اليد العاملة في مجال المبيعات و الإدارة)	- لم يتطرق الى تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية	أيهما أقل . - تتضمن تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، التحويل و باقي التكاليف التي تتحملها الى غاية وصوله الى المكان و الحالة التي يوجد عليها - طريقة الوارد أولا الصادر أولا و طريقة التكلفة الوسيطة
المؤونات	- لا يسمح بتقسيم أو توزيع مؤونة الأعباء الكبرى	- يمكن توزيعها على عدة سنوات حيث لا تؤثر على نتيجة الدورة
ضرائب الدخل المؤجلة	- تطرق للفروق المؤقتة بالتفصيل (الخضوع للضريبة و اقتطاع الضريبة)	- تسجل الضرائب المؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها مستقبلا عبء أو إيراد ضريبي .
لعقود طويلة الأجل	- إيرادات و تكاليف تم تحديدها بطريقة واضحة	- لم يتم تحديد إيرادات أو تكاليف العقد .
		- الاعتراف بها يكون حسب طريقة تقدم الانجاز أو طريقة الانتهاء

المصدر: قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 ،المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف

المالية و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 ،مارس 2009 ، ص

المطلب الرابع : من حيث قابلية المقارنة بين السنوات

في هذا المطلب ستم المقارنة بين بين سنوات الثلاث 2013 - 2015 - 2019

الفرع الأول : مقارنة ميزانيتين لسنتي (2013-2015)

من خلال الملحق (1) و (3) لمؤسسة سونلغاز و الذي يبين الميزانية المالية لسنتي 2013-2015 و من خلال إجراء المقارنة على هاتين القائمتين الحاليتين يتضح لنا انه لم يكن هناك فرق في طريقة وضع الميزانية وحتى أسماء الحسابات لم تتغير كالأصول الغير جارية actif non courant و الأصول الجارية actif courant هذا في جانب الأصول و ناهيك عن أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية و الساعي على إعطاء البيانات المحاسبية صيغة الشفافية و المصدقية للقوائم المالية ألزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسة إظهار جميع البنود التي أقرتها المعايير المحاسبية في صلب الميزانية و عرض جميع العناصر و المتمثلة في الاستثمارات ،الأصول المالية ،المحزونات ،العملاء و غيرها من البنود .

جدول رقم 17: جانب الاصول لميزانية سنة 2013

البيان	ملاحظة	مدين 2013	دائن 2013	2013	2012
الاصول غير جارية					
تشبيثات معنوية					
التشبيثات المعنوية					
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث					
البرمجيات المعلوماتية و ما شبهها		92074,79	92074,79	0,00	0,00
التشبيثات المعنوية الاخرى					
التشبيثات العينية					
الاراضي		2330316,24	2330316,24		
عمليات ترتيب و تهيئة الاراضي		14878984,94	6216378,64	8662606,30	9002643,83
البناءات		38619347,13	25483129,19	13136217,94	13746861,66
المنشاة التقنية ،المعدات و الادوات		6989403037,37	3703572324,06	3285830713,31	2756111800,74
التشبيثات العينية الاخرى		616484532,03	372368955,65	244115576,38	222864613,04
التشبيثات في شكل امتياز					
التشبيثات الجارى انجازها		1633784360,65		1633784360,65	1273278549,98
تشبيثات مالية اخري					
سندات المساهمة و الحسابات الدائنة					

					السندات المثبتة الأخرى
					القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
4277334785,49	5187859790,82	4107732862,33	9295592653,15		مجموع الأصول الغير جارية
					الأصول الجارية
138000,00	000		000		مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
50711781,30	44128807,73	17283960,40	790010778,64		الزبائن
25631566,73	94865456,04		94865456,04		المدينون الآخرون
00		000	000		الضرائب و ما شابهها
					حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات و ما شابهها
					الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
51684811,95	55137158,99	381833,84	55518922,47		الخزينة
1000246999,54	868689779,61	133118224,67	1001808004,28		مجموع الأصول الجارية
5277581785,03	6056594570,43	4240851087,00	10297400657,43		المجموع العام للأصول

جدول رقم 18: جانب الاصول لميزانية 2015

البيان	الملاحظة	مدين 2015	دائن 2015	مدين 2014	دائن 2014
الاصول غير جارية					
تشبيثات معنوية					
التشبيثات المعنوية					
مصاريف التنمية القابلة للتشبيث					
البرمجيات المعلوماتية و ما شبهها		9207479	9207479	0,00	0,00
التشبيثات المعنوية الاخرى					
التشبيثات العينية					
الاراضي		2330316,24		2330316,24	2330316,24
عمليات ترتيب و تهيئة الاراضي		14878984,94	6896453,70	7982531,24	8322568 ,77
البناءات		38619347,13	26704416,63	11914930,50	12525574,22
المنشاة التقنية ،المعدات و الادوات		9369773355,56	4204650451,03	5165122904,53	4766650797,56
التشبيثات العينية الاخرى		1363671968,57	533619982,43	830051986,14	485875605,34
التشبيثات في شكل امتياز					

774139922,20	722476245,28		722476245,28		التثبيثات الجارى انجازها
					تثبيثات مالية اخري
					سندات المساهمة و الحسابات الدائنة
					السندات المثبتة الاخرى
					القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
6049844784,33	6739878913,93	4771963378,58	11511842292,51		مجموع الاصول الغير جارية
					الاصول الجارية
34500,00	1071808,78		1071808,78		مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
669109711,15	1025743718,15	62495252,47	1088238970,62		الزبائن
0,00	0,00		0,00		حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
37607027,42	127939606,16	2028220,27	129967826,43		الموجودات و ما شابهها
16135494,77	17294137,23		17294137,23		الاموال الموظفة و الاصول المالية الجارية الاخرى
50934673,72	137036173,34	816487,78	137851661,12		الخزينة
773821407,06	1309084443,66	65339960,52	1374424404,18		مجموع الاصول الجارية
682366611,39	8048963357,59	4837303339,10	12886266696,69		المجموع العام للأصول

أما من جانب الخصوم و من خلال الملحق (2) و (4) فنجد نفس الحسابات الخاصة بحسابات رؤوس الأموال و الخصوم الجارية و الخصوم الغير الجارية حيث و مع العلم أن المؤسسة سنة 2013 كانت تطبق النظام القديم و هو المخطط المحاسبي الوطني في إعداد قوائمها المالية حيث بالرغم من تطابق شكل الميزانية لسنة 2013 و التي كانت حسب النظام القديم و ميزانية 2015 و التي تطبق وفق النظام المحاسبي المالي و مع تشابه كذلك في أسماء الحسابات لكن الاختلاف الجوهرى يكمن في طريقة التي أعدت بها الميزانيتين من حساب و معالجة محاسبية و كمثال على ذلك فارق الشراء "good will"

و الذي يدمج في المصاريف الإعدادية و يقيم حساب التكلفة التاريخية و فارق الشراء كتكلفة أو ناتج و ليس استثمار .

جدول رقم 19: جانب الخصوم لميزانية 2013

2012	2013	ملاحظة	البيان
			رؤوس الاموال الخاصة
			رأس مال تم اصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات
137937975,48	137937975,48		فوارق اعادة التقييم
00,00	00,00		فارق معادلة
45676234,45	214495877,93		نتيجة صافية
183614209,93	352433853,41		مجموع رؤوس الاموال الخاصة
			خصوم غير جارية
26737719,06	000		قروض و ديون مالية
			ضرائب
			ديون اخرى غير جارية
1164400252 ;06	1152384479,12		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
1191137971,12	1152384479,12		مجموع الخصوم الغير جارية
			خصوم الجارية
2056073,74	399082535,32		موردون و حسابات ملحقة
0,00	0,00		ضرائب
477330482,84	671442844,85		ديون اخرى
0,00	0,00		خزينة سالبة
721824076,11	1087559523,63		مجموع الخصوم الجارية
2096576,16	2592377856,16		مجموع العام للخصوم

جدول رقم 20: جانب الخصوم لميزانية 2015

2012	2013	الملاحظة	البيان
			رؤوس الاموال الخاصة
			رأس مال تم اصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات
137937975,48	137937975,48		فوارق اعادة التقييم
00	00		نتيجة صافية
43852789,82	00		فارق المعادلة
181790765,30	137937975,48		مجموع رؤوس الاموال الخاصة
			خصوم غير جارية
36068173,23	36518278,64		قروض و ديون مالية
			ضرائب
1231623731,73	1342157683,03		ديون اخرى غير جارية
1267691904,96	1378675961,67		مجموع الخصوم الغير جارية
			خصوم الجارية
534826175,99	1003156754,52		موردون و حسابات ملحقة
14270735,88	17015778,92		ضرائب
00	00		ديون اخرى
669938408,53	1421716908,29		خزينة سالبة
1219035320,40	2441889441,73		مجموع الخصوم الجارية
2668517990,66	3958503378,88		مجموع العام للخصوم

الفرع الثاني : مقارنة جداول حسابات النتائج لسنتي (2013-2015)

من خلال الملحق رقم (7) و (8) لمؤسسة سونلغاز و الذي يبين حساب النتائج لسنتي 2013-2015 و من خلال إجراء المقارنة على هاتين القائمتين الماليتين و مع العلم أن المؤسسة سنة 2013 كانت تطبق النظام القديم و مع سنة 2015 أصبحت قوائمها المالية تطبق وفق نظام المحاسبي المالي و الذي اتضح انه لا يوجد فرق في حساب النتائج في النظام القديم عن النظام الجديد و فرق الوحيد المسجل هو عدم وجود العناصر غير عادية في حساب النتائج لسنة 2015 و هذا لا يعني انه تم حذفها و لكن عدم وجودها راجع لطبيعة نشاط المؤسسة لتلك السنة و يعد حساب النتائج حسب نظام الجديد وفق المنظورين :

المنظور الأول : وهو المنظور التقليدي حسب الطبيعة مع وجود بعض الاختلافات على مستوى المعالجة المحاسبية لبعض العناصر كما هو في النظام القديم المعروف بالمخطط الوطني المحاسبي

المنظور الثاني : حسب الوظيفة و يتم من خلاله التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء و التوزيع و البيع و التكاليف الإدارية

جدول رقم 21 : حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2013

2012	2013	ملاحظة	البيان
1473692103,95	1761244892,98		المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات
	00		لإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
	00		إعانات الاستغلال
1473692103,95	1761244892,98		1- إنتاج السنة المالية
-28755770,52	-1067180968,02		المشتريات المستهلكة
-229683108,72	-595015972,76		الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير
-1350617871,87	-1662196940,78		2- استهلاك السنة
-373992978,71	99047952,20		3- القيمة المضافة
-373992978,71	-443368889,74		أعباء المستخدمين
-25444501,00	-26972168,80		الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
815815745,00	-371293106,34		4- اجمالي فائض الاستغلال
50336050,57	61062971,26		لمنتجات العملياتية الأخرى
-684466,53	-11481939,23		لأعباء العملياتية الأخرى
-265061205,62	-472555307,24		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة
284687468,60	38303635,49		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
885093592,02	-710963746,06		5- النتيجة العملياتية
	000		6- النتيجة المالية
885093592,02	-710963746,06		7- النتيجة العادية قبل الضرائب
	00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	00		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
1808715623,12	1860611499,73		مجوع منتجات الانشطة العادية

-2041992935,46	-2571575245,79		مجوع اعباء الانشطة العادية
885093592,02	-710963746,06		8-النتيجة الصافية للانشطة العادية
00	00		العناصر غير عادية منتوجات
00	00		9- النتيجة غير عادية
-241220600,72	-710963746,06		10-النتيجة الصافية للسنة المالية

جدول رقم 22 :حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2015

2012	2013	ملاحظة	البيان
1960922424,65	2005748965,98		المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات
	0,00		لإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
	0,00		إعانات الاستغلال
1960922424,65	2005748965,98		1- انتاج السنة المالية
-1379668190,42	-1449622767,18		المشتريات المستهلكة
-637603252,96	-789057260,31		الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير
-2017281443,38	-2238680027,49		2-استهلاك السنة
-56359018,73	-232931061,51		3-القيمة المضافة
-476504632,21	-463725567,66		أعباء المستخدمين
-30915091,76	-33187929,51		الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
-563778682,70	-729844558,68		4-إجمالي فائض الاستغلال
59579343,03	164503463,51		لمنتجات العملياتية الأخرى
-7851925,46	-5398716,75		لأعباء العملياتية الأخرى
-330203957,83	-367675710,04		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة
72484558,32	20164432,81		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات

5- النتيجة العملياتية		-918251089,15	-769770664,64
6- النتيجة المالية		0,00	
7- النتيجة العادية قبل الضرائب		-918251089,15	-769770664,64
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		0,00	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		0,00	
مجوع منتجات الانشطة العادية		2190416862,30	2092986326,00
مجوع اعباء الانشطة العادية		-3108667951,45	-2862765990,64
8- النتيجة الصافية للانشطة العادية			
العناصر غير عادية منتوجات			
9- النتيجة غير عادية		-918251089,15	-769770664,64
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		-918251089,15	-769770664,64

الفرع الثالث : مقارنة ميزانيتي لسنتي (2015-2019)

من خلال الملحق رقم (3) و (5) لمؤسسة سونلغاز و الذي يبين الميزانية المالية لسنتي 2015-2019 و من خلال إجراء المقارنة لهتين القائمتين الماليتين يتضح لنا انه يوجد هناك فرق في العديد من العناصر و التي تم حذفها و هذا راجع للإصلاحات التي حدثت حيث تم الاختلاف في ميزانية 2019 عن ميزانية 2015 إذ أن جانب الأصول تم حذف التثبيتات المعنوية autres immobilisations incorporelles و أيضا التثبيتات على شكل امتياز immobilisations en concession و تم زيادة حساب رقم 18 حساب الارتباط comptes de liaison حيث إضافته في ميزانية 2019 ، أما بالنسبة لطريقة المعالجة و المتعلقة بالزبائن فتم وضع مجموع المستحقات و الوظائف المتماثلة ،أما الحسابات الأخرى تم وضعها في صنف المخزونات و المنتجات .

الفرع الرابع : مقارنة جداول حسابات النتائج لسنتي (2015-2019)

من خلال الملحق رقم (8) و (9) لمؤسسة سونلغاز و الذي يبين حساب النتائج لسنتي 2015-2019 و من خلال إجراء المقارنة على هاتين القائمتين الماليتين اتضح انه من خلال حساب النتائج لسنة 2019 ظهور حساب تغيير المخزون من المنتجات التامة على غرار حساب النتائج لسنة 2015 إضافة على ذلك في ما يتعلق بالنتيجة

المالية فتم الجمع بين لحسابات المالية المتعلقة بالفوائد و المصاريف المالية و هذا ما يدل على اختلاف بسيط في المعالجة المحاسبية لهذه الحسابات .

خلاصة الفصل الثالث :

ما يمكنه استخلاصه في نهاية هذا العمل و ذلك اعتمادا على الدراسة التطبيقية و التي اجريت على مستوى مؤسسة سونلغاز و ذلك لمحاولة اسقاط ما تم التطرق اليه في الجانب النظري على ارض الواقع ووضع النقاط من اجل معرفة حقيقة تطبيق النظام المحاسبي المالي و أهم الفروق بين النظام المطبق سابقا و بين النظام الجديد و هو النظام المحاسبي المالي من خلال الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة سونلغاز و هما الميزانية وجدول حسابات النتائج و بالاعتماد على ثلاث سنوات من أجل المقارنة و هما سنة 2013-2015-2019 للوصول في النهاية الى معرفة ما مدى تطبيق الجزائر للمعيار المحاسبي الاول .

حيث تم التوصل الى انه لا يوجد فروق كثيرة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية حيث أن النظام المحاسبي المالي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبة الدولية و عند مقارنة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز بين النظام القديم و الجديد تم التوصل الى انه لا يوجد فرق كبير في جدول حسابات النتائج في النظام القديم عن الجديد لكن يكمن الفرق في المعالجة المحاسبية للميزانية و جدول حسابات النتائج .

الخاتمة

الخاتمة العامة :

من خلال ما تقدم هاته الورقة البحثية، في ظل ما شاهده العالم الاقتصادي من تطور كبير و متواصل بسبب العولمة و الانفتاح الاقتصادي العالمي، حيث ساهمت العديد من الهيئات و المنظمات الدولية في تحقيق التوافق الاقتصادي، من خلال إصدار معايير المحاسبة الدولية التي تلقت قبولا عاما وبفضلها توحدت و تجانست القوائم المالية في مختلف دول العالم .

فالجزائر بدورها قامت بالعديد من الإصلاحات أهمها، التحول من استخدام المخطط المحاسبي الوطني الذي كان محدودا ولا يتماشى مع المتطلبات، نحو استخدام نظام مالي محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، يراعي خصوصيات البيئة الجزائرية من جهة ويتماشى مع متطلبات البيئة الدولية من جهة أخرى وقد هدفت الدراسة إلى الوقوف على التجربة الجزائرية في إصلاح المنظومة المحاسبية وتكييف بيئتها المحاسبية مع متطلبات التطبيق السليم للمرجعية المحاسبية الدولية، بهدف التقليل من درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية. ومنذ دخول النظام المحاسبي المالي (SCF) حيز التطبيق في سنة 2010 ،وهو يواجه العديد من المشاكل والعقبات التي قللت من النتائج المنتظرة، ويعود ذلك لعدة أسباب من أبرزها عدم تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، كونها أعدت على بيئة محاسبية نشطة وغير مستقرة أين تكون الأسواق المالية والبورصات جد متطورة ومتقلبة وتمتلك ثقافة محاسبية راقية، وهو ما فرض على الجزائر تحديث نظامها المحاسبي بشكل سريع، بما يتوافق مع متطلبات التنمية الاقتصادية وخصوصية الاقتصاد الجزائري لتسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي .

ومن خلال دراستنا لموضوع عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي تطرقنا إلى كفيات إعداد القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي من جهة والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، و كذلك أجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة سونلغاز من خلال اجراء مقارنة لمختلف القوائم المالية و المتمثلة في حساب النتائج و الميزانية لمعرفة أوجه الاختلاف بسبب التعديلات من خلال الاعتماد سنوات المقارنة و التي تضمنت ثلاث سنوات (2008-2015-2018) والتي من خلالها تمكنا من اختبار صحة الفرضيات و التوصل إلى العديد من النتائج .

اختبار صحة الفرضيات :

❖ الفرضية الأولى: تم إثبات صحة الفرضية الأولى حيث أن المعايير المحاسبية الدولية هي فعلا مجموعة من المبادئ و القواعد المحاسبية المعتمدة دوليا والتي يستخدمها المحاسبون في إعداد القوائم المالية و تستخدم أيضا في إعداد البيانات المالية وتجهيز مختلف القوائم المالية لوصولها في يد مستخدميها بأدق صورة .

❖ الفرضية الثانية : لقد تم إثبات صحة الفرضية الثانية حيث أن الجزائر قامت بالعديد من الإصلاحات في المجال المحاسبي حيث كان هناك المخطط المحاسبي فبفضل الإصلاحات نتج نظام جديد وهو النظام المحاسبي المالي والذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية .

❖ الفرضية الثالثة : لقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة حيث إن هناك توافق في بعض المكونات و هناك اختلاف في بعضها حيث تختلف من ناحية التطبيق لكنها تتوافق من ناحية تقديم معلومات واضحة و دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

نتائج الدراسة :

❖ إن المعايير المحاسبية الدولية هي مجموعة من القواعد و التي تساعد المحاسبين على إعداد مختلف القوائم المالية حيث تحظى بالقبول العام في مختلف الدول .

❖ يوجد العديد من الهيئات التي أشرفت و لازالت تشرف على المعايير منها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB والتي أصدرت معايير IAS أو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أو التي أصدرت معايير IFRS

❖ إن الهدف من وضع المعايير المحاسبية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

❖ لقد قامت الجزائر بإجراء عدة تعديلات و إصلاحات على مستوى نظامها المحاسبي فبعد إن كان الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني تغير الوضع ليصبح النظام المحاسبي المالي هو النظام المعتمد في الجزائر .

❖ إن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى إعطاء صورة صادقة و دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و تمكين مختلف مستخدمي القوائم المالية من معرفة المركز المالي للمؤسسة .

❖ يختلف تطبيق النظام المحاسبي المالي عن المعايير المحاسبية في بعض الأمور لكنه يتشابه في بعضها .

❖ يتم إعداد الميزانية في النظام المحاسبي المالي تقريبا وفق المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ترتيب الأصول و من ناحية الدورات حيث تتضمن سنتين ماليتين .

❖ عند إعداد جدول حسابات النتائج حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن العناصر الغير عادية تلغي في حين إن النظام المحاسبي المالي لم يلغ العناصر الغير عادية.

❖ لا يوجد اختلاف في النظام القديم على النظام الجديد في ما يخص إعداد جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز

❖ إن النظام المحاسبي المالي و المستمد من المعايير المحاسبة الدولية اجبر المؤسسات على إظهار المعلومات و كل البنود ب الشفافية وهذا ما كان في القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

❖ لا يوجد اختلاف في الميزانية من ناحية ترتيب العناصر في النظام القديم عن الجديد لكن هناك فرق في المعالجة المحاسبية حسب ما أظهرته الميزانيات المالية لمؤسسة سونلغاز .

التوصيات :

❖ ضرورة تأهيل الموارد البشرية الجزائرية بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي لتمكين تزويد المؤسسات الاقتصادية بقرارات صائبة .

❖ إعطاء فرصة للمؤسسات الوطنية في التعمق على متطلبات المحاسبة المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة

❖ اعتماد على تكنولوجيا و الاتصالات موثوقة في مجال الإعلام المالي و الاقتصادي من اجل زيادة دور و فعالية السوق المالي الجزائري .

❖ عقد مؤتمرات و ملتقيات التي تبحث عن الحواجز التي تواجه تطبيق المعايير الدولية المحاسبية و إعطاءها اهتماما واسعا و تطبيقها على كل مختلف المؤسسات من اجل رفع مستوى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

❖ يجب بدل العناية الكاملة عند إعداد القوائم المالية و معالجة كل حساب بعيدا عن الاخطاء للوصول في النهاية إلى قوائم مالية ذات شفافية و تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

قائمة المراجع

قائمة المراجع و المصادر

الكتب باللغة العربية :

- أمين السيد، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر 2010.
- جمال لعشيشي ، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد ، دار متيجة للطباعة ،براقى،الجزائر ،جانفي 2010 .
- خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ،الطبعة الاولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ، الأردن، 200.
- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها، معايير المحاسبة الدولية (حالات عملية محلولة)، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.
- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، 2010
- عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسرء، عمان 2014 .
- عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل وايلي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية عمان، الأردن، 2006 .
- محمد ابو نصار، ا. جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، سنة 2008
- محمد مبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ،الطبعة الأولى، اترك للطباعة والنشر والتوزيع ،القاهرة، 2005 .
- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988.

- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية - مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002 .

الكتب باللغة الاجنبية :

- Anne le Manh, Catherine Maillet Baudrier, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 5ème Editions, Editions FOUCHER, France, 2008.

- Begeret. J, la personnalite morale et pathologique, dunod, 2eme edition, France, 1985 .

- Keith Alferdson, Applying international accounting standards, John Wiley & Sons, 2005,Australia.

- Norlin G. Rueschhoff. (1976), international accounting & financial reporting, preager publishers, USA

المذكرات :

- بورويصة سعاد، اثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010

- بوعزة محمد امين ،أثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و التسيير ،جامعة الدكتور مولاي الطاهر ،سعيدة 2015-2016 .

- حمزة العربي، المعايير المحاسبية و البيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقره ، بومرداس 2013-2014 .

- حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه، قسم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007-2008 .

- دشاخ ام الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2009-2010 .

- رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الابلاغ المالي الدولية، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015-2016 .

- فاطمة الزهرة لحرش، أهمية جدول تدفقات الخزينة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر 2011-2012 .

- متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير رفيق يوسف النظم المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن جامعة ام البواقي 2011 -2012 .

- نوي الحاج انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية فالجزائر مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع مالية ومحاسبه جامعة شلف، 2008-2009 .

- هشام دغموم، إعداد القوائم وفق المعايير الدولية للمحاسب IFRS/IAS ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الدكتور يحي فارس -المدية - الجزائر، 2009-2010 .

الملتقيات :

-آبت محمد مراد، أجبري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، جامعة الجزائر، 10 -15 أكتوبر 2009 .

- تيقاوي العربي ، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة الدولية وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي ، جامعة سعد دحلب ،البليدة،13و14 ديسمبر 2011 .

- سعيد يحيى، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير محاسبة الدولية في تحسين جودة الافصاح المحاسبي. بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011 .
- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية :التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 14،13 ديسمبر 2011 .
- نور الدين مزيان، المعايير الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات و متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي ، الجديد المركز الجامعي بالوادي، 17_18 جانفي 2010 .
- ياسر أحمد السيد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 18/19 ماي 2010

المجلات العلمية :

- الياس شاهد، عبد النعيم دفرور ،"الافصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية و وفق المعايير المحاسبة الدولية " ،مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ،البوابة الجزائرية للمجلات العلمية ، العدد الخامس ، جوان 2016 .

القوانين و المراسيم :

- المادة رقم 33 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 ،بتاريخ 28 ماي 2008 ،ص 14 .
- المادة 35 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي مرجع سابق، ص15 .
- قانون رقم 07 -11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74 ، 2007 المادة 03 ص 04.

السيتوغرافي:

https://almohasaben.com -1

https://google.123.st/t2121-topic -2



قائمة المراجع

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2013	amort 2013	2013	2012
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		92 074,79	92 074,79	0,00	0,00
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		2 330 316,24		2 330 316,24	2 330 316,24
Agencements et aménagements de terrains		14 878 984,94	6 216 378,64	8 662 606,30	9 002 643,83
Constructions (Batiments et ouvrages)		38 619 347,13	25 483 129,19	13 136 217,94	13 746 861,66
Installations techniques, matériel et outillage		6 989 403 037,37	3 703 572 324,06	3 285 830 713,31	2 756 111 800,74
Autres immobilisations corporelles		616 484 532,03	372 368 955,65	244 115 576,38	222 864 613,04
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 633 784 360,65		1 633 784 360,65	1 273 278 549,98
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
TOTAL ACTIF NON COURANT		9 295 592 653,15	4 107 732 862,33	5 187 859 790,82	4 277 334 785,49
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		0,00		0,00	138 000,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		790 010 778,64	115 452 430,79	674 558 347,85	872 080 839,56
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		61 412 768,13	17 283 960,40	44 128 807,73	50 711 781,30
Impôts		94 865 465,04		94 865 465,04	25 631 566,73
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		55 518 992,47	381 833,48	55 137 158,99	51 684 811,95
TOTAL ACTIF COURANT		1 001 808 004,28	133 118 224,67	868 689 779,61	1 000 246 999,54
TOTAL GENERAL ACTIF		10 297 400 657,43	4 240 851 087,00	6 056 549 570,43	5 277 581 785,03

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		137 937 975,48	137 937 975,48
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		214 495 877,93	45 676 234,45
TOTAL CAPITAUX PROPRES		352 433 853,41	183 614 209,93
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		0,00	26 737 719,06
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 152 384 479,12	1 164 400 252,06
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 152 384 479,12	1 191 137 971,12
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		399 082 535,32	242 437 519,53
Impôts		17 034 143,46	2 056 073,74
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		671 442 844,85	477 330 482,84
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 087 559 523,63	721 824 076,11
TOTAL GENERAL PASSIF		2 592 377 856,16	2 096 576 257,16

SOCIETE [REDACTED]

EXERCICE 2013

CENTRE [REDACTED] SAIDA

DATE 24/08/2021 14.12.31

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2013	2012
Ventes et produits annexes		1 761 244 892,98	1 473 692 103,95
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 761 244 892,98	1 473 692 103,95
Achats consommés		- 1 067 180 968,02	- 28 755 770,52
Services extérieures et autres consommations		- 595 015 972,76	- 229 683 108,72
II - Consommation de l'exercice		- 1 662 196 940,78	- 1 350 617 871,87
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		99 047 952,20	1 215 253 224,71
Charges de personnel		- 443 368 889,74	- 373 992 978,71
Impôts, taxes et versements assimilés		- 26 972 168,80	- 25 444 501,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 371 293 106,34	815 815 745,00
Autres produits opérationnels		61 062 971,26	50 336 050,57
Autres charges opérationnelles		- 11 481 939,23	- 684 466,53
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 427 555 307,24	- 265 061 205,62
Reprise sur pertes de valeur et provisions		38 303 635,49	284 687 468,60
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 710 963 746,06	885 093 592,02
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 710 963 746,06	885 093 592,02
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 860 611 499,73	1 808 715 623,12
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 571 575 245,79	- 2 041 992 935,46
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 710 963 746,06	885 093 592,02
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 710 963 746,06	- 241 220 600,72

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		92 074,79	92 074,79	0,00	0,00
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		2 330 316,24		2 330 316,24	2 330 316,24
Agencements et aménagements de terrains		14 878 984,94	6 896 453,70	7 982 531,24	8 322 568,77
Constructions (Batiments et ouvrages)		38 619 347,13	26 704 416,63	11 914 930,50	12 525 574,22
Installations techniques, matériel et outillage		9 369 773 355,56	4 204 650 451,03	5 165 122 904,53	4 766 650 797,56
Autres immobilisations corporelles		1 363 671 968,57	533 619 982,43	830 051 986,14	485 875 605,34
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		722 476 245,28		722 476 245,28	774 139 922,20
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 511 842 292,51	4 771 963 378,58	6 739 878 913,93	6 049 844 784,33
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 071 808,78		1 071 808,78	34 500,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 088 238 970,62	62 495 252,47	1 025 743 718,15	669 109 711,15
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		129 967 826,43	2 028 220,27	127 939 606,16	37 607 027,42
Impôts		17 294 137,23		17 294 137,23	16 135 494,77
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		137 851 661,12	816 487,78	137 035 173,34	50 934 673,72
TOTAL ACTIF COURANT		1 374 424 404,18	65 339 960,52	1 309 084 443,66	773 821 407,06
TOTAL GENERAL ACTIF		12 886 266 696,69	4 837 303 339,10	8 048 963 357,59	6 823 666 191,39

SOCIETE [REDACTED]

EXERCICE 2015

CENTRE [REDACTED] SAIDA

DATE 24/08/2021 14.25.12

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		137 937 975,48	137 937 975,48
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	43 852 789,82
TOTAL CAPITAUX PROPRES		137 937 975,48	181 790 765,30
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		36 518 278,64	36 068 173,23
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 342 157 683,03	1 231 623 731,73
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 378 675 961,67	1 267 691 904,96
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 003 156 754,52	534 826 175,99
Impôts		17 015 778,92	14 270 735,88
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 421 716 908,29	669 938 408,53
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 441 889 441,73	1 219 035 320,40
TOTAL GENERAL PASSIF		3 958 503 378,88	2 668 517 990,66

SOCIETE [REDACTED]

EXERCICE 2015

CENTRE [REDACTED] SAIDA

DATE 24/08/2021 14.12.37

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		2 005 748 965,98	1 960 922 424,65
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 005 748 965,98	1 960 922 424,65
Achats consommés		- 1 449 622 767,18	- 1 379 668 190,42
Services extérieures et autres consommations		- 789 057 260,31	- 637 613 252,96
II - Consommation de l'exercice		- 2 238 680 027,49	- 2 017 281 443,38
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 232 931 061,51	- 56 359 018,73
Charges de personnel		- 463 725 567,66	- 476 504 632,21
Impôts, taxes et versements assimilés		- 33 187 929,51	- 30 915 031,76
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 729 844 558,68	- 563 778 682,70
Autres produits opérationnels		164 503 463,51	59 579 343,03
Autres charges opérationnelles		- 5 398 716,75	- 7 851 925,46
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 367 675 710,04	- 330 203 957,83
Reprise sur pertes de valeur et provisions		20 164 432,81	72 484 558,32
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 918 251 089,15	- 769 770 664,64
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 918 251 089,15	- 769 770 664,64
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 190 416 862,30	2 092 986 326,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 108 667 951,45	- 2 862 756 990,64
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 918 251 089,15	- 769 770 664,64
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 918 251 089,15	- 769 770 664,64

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6 765 126,70	2 093 990,36	4 671 136,34	5 338 441,6
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 705 316,24		10 705 316,24	10 705 316,2
Agencements et aménagements de terrains		14 878 984,94	8 256 603,79	6 622 381,15	6 962 418,6
Constructions (Batiments et ouvrages)		61 487 192,91	34 880 062,04	26 607 130,87	28 066 939,0
Installations techniques, matériel et outillage		12 250 698 798,24	5 620 652 306,68	6 630 046 491,56	6 617 996 567,9
Autres immobilisations corporelles		1 132 619 878,07	710 559 777,06	422 060 101,01	348 119 043,0
Immobilisations en cours		2 492 308 163,09		2 492 308 163,09	1 447 159 398,6
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		15 969 483 460,19	6 376 442 739,93	9 593 020 720,26	8 464 348 125,1
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 973 740 403,78	45 993 156,25	4 927 747 247,53	2 897 499 130,6
Stocks et encours		624 564,85		624 564,85	0,0
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,0
Autres débiteurs		32 078 761,63	0,00	32 078 761,63	29 161 961,3
Impôts		213 996 734,49		213 996 734,49	60 238 840,3
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,0
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		109 379 939,81	650 472,34	108 729 467,47	84 022 797,1
TOTAL ACTIF COURANT		5 329 820 404,56	46 643 628,59	5 283 176 775,97	3 070 922 729,6
TOTAL GENERAL ACTIF		21 299 283 864,75	6 423 086 368,52	14 876 197 496,23	11 535 270 854,8

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		137 937 975,48	137 937 975,48
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		2 118 092,21	0,00
compte de liaison**		5 046 966 715,78	5 092 859 743,69
TOTAL CAPITAUX PROPRES		5 187 022 783,47	5 230 797 719,17
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		39 413 737,64	40 845 873,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 775 158 455,43	1 373 679 444,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 814 572 193,07	1 414 525 318,39
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		966 763 040,73	630 147 214,17
Impôts		34 785 849,53	32 891 824,04
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		6 873 053 629,43	4 226 908 779,06
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		7 874 602 519,69	4 889 947 817,27
TOTAL GENERAL PASSIF		14 876 197 496,23	11 535 270 854,83

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		2 680 440 994,18	2 435 674 958,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 082 096 131,40	795 481 887,49
Achats consommés		- 34 108 001,14	- 39 467 815,84
Services extérieures et autres consommations		- 252 030 215,49	- 281 923 628,68
II - Consommation de l'exercice		- 766 815 368,04	- 765 758 883,58
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		315 280 763,36	29 723 003,91
Charges de personnel		- 544 418 130,33	- 449 858 170,77
Impôts, taxes et versements assimilés		- 69 960 515,82	- 46 100 913,95
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 299 097 882,79	- 466 236 080,81
Autres produits opérationnels		168 701 662,75	169 591 881,13
Autres charges opérationnelles		- 26 775 197,46	- 157 500,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 456 065 056,07	- 572 264 938,67
Reprise sur pertes de valeur et provisions		44 355 903,39	10 851 511,38
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 568 880 570,18	- 858 215 126,97
Charges financières		- 4,00	0,00
Prestations reçues frais financiers		0,00	- 1 024 334,41
VI - RESULTAT FINANCIER		- 4,00	- 1 024 334,41
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 568 880 574,18	- 859 239 461,38
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 893 498 560,32	2 576 287 641,92
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 462 379 134,50	- 3 435 527 103,30
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 568 880 574,18	- 859 239 461,38
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 13 872 380,65	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 582 752 954,83	- 859 239 461,38