

الإهداء

إلى من غمرتني دوما بحبها وحنانها

إلى من كان دعاؤها نورا يضيئ كل شيء

إلى والدتي الغالية

إلى من علمني حب العلم والعلماء

إلى من أفاض علي بعلمه وحنانه

إلى والدي العزيز

إلى إخوتي كل باسمه

إلى من يشاركوني هموم الدنيا ويقاسمونني حلو الحياة ومرها

إلى من أسعد بلقائهم، ولهم في قلب الحب العظيم

إلى الذين ستبقى ذكراهم تملأ خاطري في حلي وترحالي

إلى الذين التقيت بهم في درب الحياة، وقضيت معهم أياما لا تنسى

وستبقى خالدة في ذاكرتي.

الخاتمة العامة

الفصل الاول:

المعايير الدولية (IAS/IFRS)

والنظام المحاسبي المالي (SCF)

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز

بالوادي (sonelgaz)

الفصل الثاني:

أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في
ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

المبحث الأول: لمحة ومدخل إلى المحاسبة

تلعب المحاسبة دورا هاما في الحياة الاقتصادية وذلك من خلال إمداد المعلومات الاقتصادية إلى الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة و استخدام هذه المعلومات في عملية التقييم واتخاذ القرارات.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة

الفرع الأول: مراحل تطور المحاسبة

يمكن أن نقسم تطور المحاسبة إلى أربعة مراحل أولها تمتد من العصر القديم إلى العصر الوسيط، ثم مرحلة النهضة واختراع القيد المزدوج ثم تليها مرحلة الرأسمالية التجارية وأخيرا مرحلة بعد الثورة الصناعية إلى وقتنا الحالي:

1- المرحلة الأولى: ظهرت منذ العصور القديمة أي قبل الميلاد بحوالي آلاف السنين ويمكن أن نقول أنها تتزامن مع بداية حضارة بلاد الرافدين، حيث تم في هذه المرحلة اختراع الكتابة، وهو الشيء الذي ساعد المحاسبة كثيرا وذلك من خلال تسهيل عملية الإثبات المحاسبي، كذلك كان لتطور علم الحساب من قبل الحضارة الآشورية دفعا كبيرا في عملية القياس المحاسبي، فكانت القوائم المالية تثبت على ألواح من لفخار ويحتفظ بها بشكل مرتب.¹

أما بالنسبة للحضارة الفرعونية فكانت المحاسبة مقتصرة على المخازن لكن أكثر تطورا وتفصيلا والدليل على ذلك ما ورد في قصة سيدنا يوسف عليه السلام في القرآن الكريم، حيث احتفظ بالغلل مدة سبعة سنوات متتالية² كما تم اختراع وتطوير أوراق البردي التي كانت تدون عليه قيم الودائع من المحاصيل الزراعية في شكل وثائق قابلة للتداول وكان ذلك بحوالي 500 سنة قبل الميلاد.

أما في المقابلة في البحر الأبيض المتوسط، وبالضبط في الحضارة الإغريقية والرومانية لم تكن تشهد تطورا كبيرا في أشكال التسجيل المحاسبي مقارنة ببلاد الرافدين، فقد اكتفى بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرقي على ألواح شمعية، كما أن نظام الأعداد الروماني القائم على استخدام الحروف دون وجود منازل قد أعاق لمدة طويلة حتى القرن الخامس عشر بعد الميلاد تطور علم الحساب والمحاسبة³.

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، ص 2007، ص 22.

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، سنة 1998، ص 12.

³ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 40.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

أما بالنسبة للعصور الوسطى الذي سادها النظام الإقطاعي فقد اقتصر على الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات التي كانت تمسك من طرف كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لغرض إثبات كميات المحاصيل المستلمة من طرف المزارعين وتسليمها إلى سيدهم الإقطاعي¹.

المرحلة الثانية: أعطى ابتكار نظام القيد المزدوج في نهاية القرن الخامس عشر دفعا قويا في عالم المحاسبة من أجل المضي قدما إلى الأمام، ويعود الفضل في ابتكار القيد المزدوج إلى الإيطالي "**luca Pacioli**" لوكا باشيولي هذا الأخير كان راهبا وأستاذا في جامعة ميلانو ثم في أكاديمية روما، حيث قام بتأليف أطروحته في الرياضيات بعنوان "**summa de proportioniet de computies et scripturies**" التي تضمنت فصلا كاملا حول تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية وشرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج وهي الخطوة الأولى نحو التطور الكبير الذي أتى بعده².

وبعد هذا الابتكار الذي تم اكتشافه عمل التجار الإيطاليون على نشر العمل بنظام القيد المزدوج عبر مختلف أنحاء العالم، وذلك من خلال القيام بتعليم وشرح كيفية العمل به للأشخاص الذين يتعاملون معهم سواء داخل إيطاليا أو خارجها كما نجد العديد من الباحثين الذين ساهموا بقدر كبير في نشر هذا المبدأ على غرار الهولندي "**simon striven**" الذي يعتبر من الكثيرين من الدارسين الرجل الثاني بعد باشيولي من حيث قيمة الخدمات التي قدمها لتطوير المحاسبة في ذلك العصر، حيث قام بتأليف كتاب بعنوان "**hypamnement mathematica**" الذي وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية، كما تضمن أحد فصوله جزءا خصص لشرح فن السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق القيد المزدوج في الحالات العامة³.

المرحلة الثالثة: إمتدت هذه المرحلة من ظهور الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر إلى غاية الثلاثينيات من القرن العشرين، حيث أدى ظهور الثورة الصناعية إلى تطور الفكر المحاسبي وتحسين طرق ووسائل الانتاج بفضل الاختراعات التي حدثت في ذلك الوقت وذلك ما أدى إلى زيادة حجم المؤسسات وزيادة عددها بالانحص

1 رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 13 .

2 وليد ناجي الحيايلي، مرجع سابق، ص 28.

3 محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 45.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

شركات المساهمة حيث أصبح للشركة عدة مساهمين ليس لديهم الحق في التسيير في الكثير من الاحيان الشيء الذي يدفعهم إلى الاستناد بأشخاص ذوي خبرة إدارية في مجال التسيير وهو الأمر الذي أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير داخل تلك المؤسسة، وبالتالي أصبح المساهمين في حاجة إلى معلومات عن كيفية تسيير شركاتهم بصفة دورية لعدم وجود الثقة بين المسيرين والمساهمين، فكانت المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي أسند إليها جو من الثقة بين الطرفين عن طريق إصدار معلومات دورية في شكل بيانات تلخيصية حول الشركات، هذه القوائم كانت في الأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج، مما أدى إلى التأثير على المحاسبة من خلال ما يعرف فرض الشخصية الاعتبارية وفرض الدورية ومبدأ الإفصاح¹.

المرحلة الرابعة: في بداية الثلاثينيات من القرن العشرين ظهر ما يسمى بعمليات الترميط داخل الدول أولا وتطور الأبحاث والدراسات المحاسبية ثانيا²، وكان الهدف من عملية الترميط المحاسبي هو توحيد المصطلحات والقواعد المطبقة في بلد معين والحصول على بيانات محاسبية موحدة في محتوياتها وطريقة عرضها، والدليل على ذلك ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1932 عندما اتفقت الهيئة الفدرالية المشرفة على بورصة الأوراق المالية مع مجمع المحاسبين الأمريكي تضمنت إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى قبولا عام وذلك للقضاء على الاختلاف والتباين وعدم التناسق السائد في القوائم المحاسبية وتعميم استعمال هذه المبادئ كأساس في إعداد القوائم المحاسبية للمؤسسات.

كما تميزت هذه المرحلة بظهور العديد من الأبحاث والدراسات المقدمة من قبل المهنيين والأكاديميين مما أدى إلى تطوير المحاسبة بشكل كبير على عكس المراحل السابقة من التطور المحاسبي والتي كان المهنيين هم الطرف الوحيد المساهم في ذلك.

1 بن بليث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004، ص 19-20.

2B.colasse ,comptabilité générale, economica,5^e édition , paris,1996,p20.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة ومبادئها

1- تعريف المحاسبة: لقد تعددت التعاريف التي حددت مفهوم المحاسبة، ومن بينها نذكر:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) المحاسبة بأنها: عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة إلى استخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها¹.

كما قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تعريفا للمحاسبة على أنها: عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة².

وعرفت المحاسبة كذلك على أنها: نظام لتنظيم المعلومات المالية لالتقاط وتصنيف وتقييم وتسجيل البيانات المشفرة، والبيانات الحالية تعكس صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة والنتائج في تاريخ الكيان³.

ومن خلال التعريفات المذكورة سابقا نستنتج:

أن المحاسبة هي نظام معلوماتي يهتم بقياس وتقييم وإيصال المعلومات الخاصة بالمؤسسة للأطراف ذات العلاقة للاستفادة منها، واتخاذ القرارات الرشيدة.

2- مبادئ المحاسبة: يمكن حصر المبادئ المحاسبية في:

- **مبدأ الموضوعية:** ونعني بالموضوعية ضرورة وجود دليل عند أي تسجيل محاسبي، هذا الدليل يكون مؤرخ ومرفق بإمضاء وطابع المسؤول عن عملية التسجيل، وهذا المبدأ يضمن خلو القوائم المالية من التحيز.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أو ما يسمى بمبدأ التكلفة الأصلية، المبدأ المقبول والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين والمدققين، فهم يرون أن التكلفة التاريخية تمثل عادة أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المؤسسة.

1 رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة 1، دار الصفاء، الاردن، 2000، ص 15.

2 عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة 1، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 14.

3Nacer Marzouk, azam Bechkir, le champion de la comptabilité selon le nouveau (scf), pages bleus internationales, algerie 2012, p14.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

تميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها أو تدقيقها) وموضوعيتها، فالأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق (مثلا بالفواتير).

- **مبدأ الثبات:** يتطلب هذا المبدأ عدم تغيير الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى، أي بمعنى آخر يجب أن يستمر المشروع في استعمال نفس الإجراءات والمبادئ المحاسبية لعدة سنوات حتى تسهل عملية المقارنة السنوية بين المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي هذه المعلومات. وهذا لا يعني أن جمود هذه الإجراءات والمبادئ المحاسبية إذ لا يمكن تغييرها كلما دعت الحاجة لذلك على أن يشار إلى هذا التغيير حتى لا نصل إلى مقارنات مضللة.

- **مبدأ المقابلة:** يطلق عليه مبدأ تغطية النفقات أو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، ووفقا لهذا المبدأ يجب أن تتضمن النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عن واقعة السداد، كما يجب أن تتضمن الإيرادات جميع الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل.

- **مبدأ استقلالية الدورات المالية:** حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن الدورة الأخرى في تحمل الأعباء وإيرادات.

- **مبدأ الحيطة والحذر:** وينص على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة، بحيث يجب دائما العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات المحاسبية التي يمكن فيما بعد أنها لم تتحقق، أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق فعلا.

- **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (الجوهر فوق الشكل):** الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط، فمثلا بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل ملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية على أنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي¹.

1 رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار إثراء للنشر، الاردن، 2009 ص28.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

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

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه، ويقصد بهذا المبدأ إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسب أثناء قيامه بأعماله اليومية المعتادة أو الدورية التي يقوم بها في نهاية الفترة لإعداد القوائم المالية، وأثناء قيام المحاسب بهذه الإجراءات يلجأ إلى استخدام مبدأ الأهمية النسبية، فيستهلك بعض النفقات والإيرادات تلقائياً دون عدها رأسمالية وتدويرها إلى الأعوام القادمة نظراً لعدم أهميتها.

- **مبدأ القيد المزدوج:** تعتمد المحاسبة المالية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الثانية، أي كل عملية محاسبية تقوم بتسجيلها المؤسسة تؤثر في ثنائي من الحسابات على الأقل إحداها في طرف يسمى المدين وإحداها في طرف يسمى الدائن، ويشترط توازن الحسابات وذلك لكل عملية.

- **مبدأ العملة النقدية:** ضرورة وجود وحدة قياس واحدة لتسجيل التعاملات المحاسبية للمؤسسة، وهي النقد (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع المحاسبة ووظائفها

الفرع الاول: أنواع المحاسبة: من خلال ما سبق كانت هذه العوامل سبباً أدى إلى ظهور أنواع ووظائف عدة منها:

1- محاسبة مالية: وتعتبر من أولى فروع المحاسبة ظهوراً، حيث أنها تعتبر المحاسبة الام، التي تفرعت منها باقي أنواع المحاسبات الأخرى¹، وتهتم بتحليل وتبويب البيانات والمعلومات المسجلة في الدورة المحاسبية في المؤسسة والمتعاملين الآخرين لإعداد القوائم المالية، وفق المعايير المحاسبية المعتمدة بالطريقة التي تنال القبول المحاسبي العام.

1 رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص23.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

2- محاسبة وطنية: وتتم هذه المحاسبة بدراسة التدفقات النقدية الحقيقية والمالية على المستوى الوطني¹، تزود هيئات الدولة بمعلومات مالية كافية تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة وتهدف إلى وصف مجموع حركة الدورة الاقتصادية لمختلف العمليات المحققة من طرف الأعوان الاقتصاديين².

3- محاسبة عمومية: حيث تدرس هذه المحاسبة التدفقات النقدية الخاصة بالوحدة العمومية التي لا تهدف إلى الربح وإنما تسعى إلى خدمة المواطن وتعمل على صرف أموال الدولة وفق القوانين الانظمة والتعليمات المالية التي تصدرها³.

4- محاسبة المؤسسة: حيث تنقسم هذه المحاسبة إلى 3 أنواع:

1-4 محاسبة تحليلية: تهتم بحساب تكاليف السلع والخدمات وتحليلها والتحكم فيها.

2-4 محاسبة تقديرية: تقوم بتقدير ما يتوقع حدوثه في الفترات المستقبلية، حيث تقارن التقديرات بما أنجز فعلا ويتم استخراج الفروقات لدراساتها.

3-4 محاسبة عامة: وإساقها ملزم بقوة القانون للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنضوين تحت القانون التجاري وهي تقيس الذمة المالية والنتيجة خلال السنة المالية .

5- محاسبة دولية: وهذا النوع يهتم بالتجارة العالمية التي تقوم بها المؤسسات التجارية في الاسواق العالمية³.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

1- وظيفة التسجيل: وهي تسجيل جميع الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي حدثت فعلا.

2- وظيفة التوب والتصنيف: وهي عملية فصل العمليات في حسابات مستقلة ومتراطة مع بعضها البعض.

1 بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2008-2009 ص 08.

2 نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2007-2008 ص 06.

3 بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص 24.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

3- وظيفة تلخيص المعلومات: وهي تقديم العمليات المحاسبية ملخصة في شكل قوائم مالية للمستخدمين.

4- وظيفة التفسير: وهي لها علاقة بالوظيفة السابقة حيث تقدم هذه الوظيفة عملية شرح للمخرجات (القوائم المالية) للمستخدمين لتسهيل عملية الاستفادة منها.

5- وظيفة التحليل: وهي عملية تحليل للمعلومات المستخرجة من القوائم المالية حيث يساعد التحليل في إتخاذ القرارات المهمة خاصة الاستثمارية.

6- وظيفة القياس: هي عملية قياس موارد المؤسسة الاقتصادية لمعرفة حجم النمو أو التدهور، بالإضافة إلى المقارنة بالسنوات السابقة¹.

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة وأهدافها

الفرع الاول: أهمية المحاسبة: تتمثل أهمية المحاسبة فيما يلي:

1- بالنسبة للمؤسسة: المؤسسة مهما كان نوعها ملزمة بقوة القانون بمسك المحاسبة، وهذا الإلزام يشكل فائدة مهمة للمؤسسة باعتبار المحاسبة تمكن من:

✓ معرفة وضعيتها المالية في أي لحظة.

✓ المساهمة في بناء جهاز للمعلومات على المستوى الوطني.

✓ إستقطاب رؤوس أموال خارجية عن طريق إعطاء صورة مثالية للمتعاملين مع المؤسسة.

2- بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة

- الضرائب: تمكنها من تحديد الوعاء الضريبي الواجب عليها دفعه بواسطة الوثائق والسجلات المحاسبية.

- القضاء: تعتبر الوثائق المحاسبية كأدلة إثبات يمكن الاستناد عليها للحكم إما لصالح المؤسسة أو ضدها في المنازعات.

1 بوعكة زخروفة، دور التقارير المالية في تقييم وتحسين الاداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2011-2012 ، ص 05.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- **الدائنون والموردون:** وتهمهم المعلومات المحاسبية في معرفة الوضع المالي للمؤسسة، وقدرتها على تسديد الالتزامات في مواعيد استحقاقها.

- **المستثمرين:** وهذه الفئة يهتمها اختيار المؤسسة الانسب لاستثمار أموالها فيها، لذا تحتاج إلى معلومات محاسبية لدراسة هذا الجانب قبل الإقدام على الاستثمار.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة تمثل في:

- ✓ قياس وضع المؤسسة الاقتصادية خلال فترة محددة، نتيجة ممارستها للنشاط .
- ✓ توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين كالمديرين والملاك والمساهمين وتخدم احتياجات المستخدمين الخارجيين كالموردين، إدارة الضرائب... الخ
- ✓ المساعدة على إتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية.
- ✓ بيان التغيرات التي طرأت على المركز المالي للمؤسسة¹ .

المبحث الثاني: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

يعود السبب لأي تطور هو وجود متطلبات تحدث بسبب الضغوطات، هذه الضغوطات كانت تتمثل في زيادة حجم المستعملين للمحاسبة واتساع رقعة الاقتصاد العالمي لذا توجب تشكيل مقاييس تضبط التعاملات المحاسبية الدولية هذه المقاييس سميت بـ "**المعايير**" وفي هذا المبحث سنتطرق إلى هاته المعايير بنوعيتها.

1 بوعكة زخروفة، مرجع سابق، ص 5-6.

المطلب الاول: معايير المحاسبة الدولية

الفرع الاول: أسباب نشوء المعايير

في منتصف السبعينات أدى تطور المحاسبة والاقتصاد الدولي، وتزايد التعاملات التجارية للمؤسسات وتجاوزها حدود البلدان التي تنشط فيها لتصبح تعاملات تجارية دولية، إلى خرق المبادئ المحاسبية كمعالجة نفس الظاهرة بصورة متناقضة بين دورة وأخرى (خرق مبدأ الثبات) كما استحال مقارنة البيانات المحاسبية على المستوى الدولي (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبة للمقارنة) ناهيك عن ظهور اختلافات كبيرة حول تحديد مفاهيم القوائم المالية (الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً عاماً سواء محلياً ودولياً) الأمر الذي أدى إلى إعداد قوائم مالية متناقضة وغير قابلة للتوحيد وكاختصار للموضوع كانت تلك القوائم المالية مضللة وتؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة¹

الفرع الثاني: تطور معايير المحاسبة الدولية

في سنة 1973 تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من طرف هيئات ومنظمات محاسبية دولية لعشرة (10) دول وهي بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا، كندا، أستراليا، اليابان، المكسيك، أيرلندا، هولندا، وهي هيئة خاصة مستقلة يوجد مقرها في العاصمة البريطانية لندن² وتسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إعداد ونشر معايير محاسبة تلقى قبولاً عاماً؛
- إعداد معايير ذات جودة عالية ترقى للاستعمال الدولي؛
- إعداد معايير قابلة للتطبيق والمقارنة على المستوى الدولي بالشكل الذي يسمح لكافة المستخدمين في الأسواق المالية الدولية في إتخاذ قرارات سليمة إقتصادية.

1 رضا حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل لنظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، حلب سوريا، 2009، ص 37.

2 بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص 42.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

وفي سنة 2001 تم إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتصبح مؤسسة دولية مستقلة في إطار مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة

(- IASCF - International accounting standards committee foundation)، فالمعايير التي صدرت سابقا ولم تعدل أو تلغى تبقى بنفس اسمها (IAS) بينما المعايير التي ستصدر في المستقبل لا تحمل نفس التسمية وإنما تحمل اسم المعايير الدولية للإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

الفرع الثالث: مزايا تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والعوامل المؤثرة على تبنيها

1- مزايا معايير المحاسبة الدولية

- بتطبيق معايير المحاسبة الدولية تصبح هناك إمكانية للدخول إلى أسواق المال العالمية والاستفادة من التعامل فيها؛
- تحسين جودة المعلومات التي يبنيتها النظام المحاسبي بإستخدام المعايير الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة للوصول إلى القرارات الأمثل؛
- إمكانية وجود فرص عمل دولية للمحاسبين الذين يزاولون العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة؛
- وجود معايير دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسمح بانفتاح الاسواق الاقتصادية الوطنية على الاسواق الدولية وذلك يؤدي إلى تنمية الاقتصاد الوطني.

2- العوامل المؤثرة على تبني المعايير المحاسبية الدولية

- الرغبة في توحيد القوائم المالية؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد المستثمرين الأجانب في الاستثمار؛
- عملها على تحسين عملية المقارنة بين القوائم المالية خصوصا في ظل النمو السريع للأسواق العالمية؛
- تحليلها بثقة أكبر كونها مبنية على أسس علمية ملائمة ومقبولة دوليا.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الرابع: مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن توضيح مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية عن طريق الجدول التالي:

الجدول رقم 1 يوضح: نطاق المعايير المحاسبية وأهدافها

رقم المعيار واسمه	نطاق المعيار	هدف المعيار
المعيار رقم 1: عرض القوائم المالية (IAS1)	يغطي المعيار المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام. يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.	يهدف المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية**.
المعيار رقم 2: المخزون (IAS2)	يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات ما عدا: 1- العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء، شاملاً عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة 2- الأدوات المالية 3- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي. يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع، كما يضم كذلك البضائع التامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المشروع، كما يضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الاستخدام في العملية	يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما يصف كيفية الاعتراف به كأصل وإدراجه في الميزانية العمومية ثم ترحيله ليتم الاعتراف بالإيراد المرتبط به بعد تحديد تكلفته والاعتراف به كمصرف**.

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

	الإنتاجية. أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، والتي لم يعترف المشروع بعد بالإيرادات المرتبطة بها.	
المعيار رقم 7: قائمة التدفقات النقدية (IAS7)	على المنشآت إعداد بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية	يهدف إلى توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات نقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجة المشروع في استخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها***.
المعيار رقم 8: السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IAS8)	يجب أن يطبق هذا المعيار في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والمحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة.	يهدف إلى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء***.
المعيار رقم 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة	يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.	يهدف المعيار إلى وصف : أ- متى يجب أن يعدل المشروع بياناته المالية بالأحداث بعد تاريخ الميزانية

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

المالية (IAS10) تشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم إقرار البيانات المالية للإصدار حتى ولو وقعت هذه الأحداث بعد النشر عن إعلان الربح أو المعلومات المالية المختارة الأخرى. ويكون تاريخ إقرار البيانات المالية للإصدار إما: 1. تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها؛ 2. تاريخ إقرار الإدارة للإصدار للمجلس الإشرافي.	العمومية. ب- الإفصاحات التي على المشروع إدراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية***.	
المعيار رقم 11: عقود الإنشاء (IAS11) يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل. بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات في الحالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة، لذلك فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها، يستخدم هذا المعيار أساس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصرف في قائمة الدخل*.	يهدف المعيار إلى: شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة	
المعيار رقم 12: ضرائب الدخل (IAS12) يطبق هذا المعيار في المحاسبة من ضرائب الدخل ويشمل ضرائب الدخل، كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.		

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

الدخل المؤجلة، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفق لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما*.		
تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وكيفية الاعتراف بها كأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها***.	يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة. يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأت أو طورت لاستخدامها مستقبلا كممتلكات استثمارية.	المعيار رقم 16: الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS16)
تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر****.	يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار. على أنه يجب عدم تطبيق هذا المعيار على القياس من قبل: أ. مستأجري الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية. ب. مؤجري الاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية. ج. مستأجري الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية. د. مؤجري الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية.	المعيار رقم 17: عقود الإيجار (IAS17)

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف بها سواء كان نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات*.	يغطي مبيعات بضاعة، تقديم الخدمات للغير، استخدام أصول المنشأة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل للمنشأة.	المعيار رقم 18: الإيراد (IAS18)
الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين كذلك منافع العاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في الكشف المالية*.	منافع الموظفين قصيرة الأجل، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوطنية للعاملين، مكافأة الخدمة المقدمة للعاملين، منافع الموظفين طويلة الأجل.	المعيار رقم 19: منافع الموظفين (IAS19)
- المحاسبة المتعلقة بالمنح الحكومية والأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية يشمل: - المعالجة المحاسبية - الإفصاح عن المدى من المنافع المعترف بها أو المستعملة في كل فترة محاسبة - الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية**.	يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة، والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن المساعدات الحكومية.	المعيار رقم 20: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS20)
يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين: حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملات أجنبية أو يكون له عمليات أجنبية، ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير***.	يجب أن يطبق هذا المعيار في: 1. المحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملات الأجنبية في محاسبة المعاملات والارصدة بالعملات الأجنبية باستثناء تلك المعاملات المشتقة والارصدة التي تدرج ضمن نطاق المعيار رقم 39. 2. في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية.	المعيار رقم 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS21)

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

المعيار رقم 23: تكاليف الاقتراض (IAS23)	يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الاقتراض	الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض يتطلب هذا المعيار عموما الاعتراف في الحال بتكاليف الاقتراض كمصروف ولكن المعيار يسمح، كمعالجة بديلة مسموح بها، برسملة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تلك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل***.
المعيار رقم 24: الإفصاحات عن الاطراف ذات العلاقة (IAS24)	تطبيق متطلبات هذا المعيار: - تحديد علاقات ومعاملات الاطراف ذات العلاقة - بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والاطراف ذات العلاقة بها - بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود - تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود	ضمان احتواء القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة حيث نجد الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثر بوجود الاطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والارصدة القائمة لدى هذه الجهات*.
المعيار رقم 26: المحاسبة والتقارير عن برنامج منافع التقاعد (IAS26)	يهتم المعيار ببرامج المساهمات المحددة، وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد.	إيضاح شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة مخطط من التقاعد.
المعيار رقم 27: القوائم المالية المنفصلة (IAS27)	لقد تزامن صدور المعيار بنسخته 2011 مع صدور المعيار IFRS10 حيث تم تخصيص المعيار IAS27 للقوائم المالية المستقلة للشركة الام والشركة المستثمرة في عقد مشترك أو شركة زميلة، أما المعيار IFRS10، فتم تخصيصه للقوائم المالية الموحدة عن المجموعة وقد تطرق المعيار IAS27 إلى القوائم المالية المستقلة. بيان المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالتوزيعات، بيان كافة متطلبات الإفصاح الأخرى المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والعقود المشتركة والشركات الزميلة، بيان متعلقات المعيار IAS39 والذي سيحل محله المعيار IFRS9 بالمعيار IAS27 حول المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والعقود المشتركة	

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

يستخدم أسلوب التكلفة، ويقابله المعيار IPSAS6، مع أن هذا المعيار استنادا إلى المعيار IAS27 قبل فصله إلى معيارين، أي أن المعيار IPSAS6 يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة****.	
إيضاح المعالجة المحاسبية للشركات الزميلة والمهدف الرئيسي هو توفير المعلومات للمستخدمين بخصوص حصة المنشأة المستثمرة في مكاسب الشركة المستثمر فيها وفي الأصول والخصوم في المنشأة المستثمر فيها*.	المعيار رقم 28: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة (IAS28) يطبق هذا المعيار على جميع الاستثمارات التي توصف على أنها شركات زميلة
بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقارير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.	المعيار رقم 29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (IAS29)
بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع، كما يبين المعيار متطلبات الإفصاح في البيانات المالية لكل طرف مشترك*.	المعيار رقم 31: الحصص في المشاريع المشتركة (IAS31)
هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالتزامات وحقوق مالكين لعملية تقاوس الأصول المالية والالتزامات المالية، وتطبق لتصنيف	المعيار رقم 32: الأدوات المالية: العرض (IAS32) يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية عدا مايلي: أ. تلك الحصص في الشركات التابعة

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

الأدوات من وجهة نظر المصدر، من خلال الاصول والالتزامات المالية وحقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الاصول والالتزامات المالية*.	والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ب. حقوق والتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين ج. عقود الدراسة الطارئة في اندماج الاعمال بالشرء، وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المشتري د. عقود التأمين هـ. الأدوات المالية التي تشتمل على ميزة إشراك اختيارية و. الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم. ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض استلام أو توريد بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها المنشأة	
يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح*.	الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات أو تكون معروضة للاكتتاب العام، أو في سبيلها لاصدار أسهمها في أسواق الأوراق المالية وكذلك الكيانات الأخرى التي تختار الإفصاح عن ربحية السهم الواحد، كما يطبق هذا المعيار على المعلومات المجمعة فقط إذا كانت	المعيار رقم 33: ربحية السهم الواحد (IAS33)

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

	الشركة الام تعد قوائم مالية مجمعة.	
المعيار رقم 34: التقارير المالية البنية (IAS34)	يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت المطلوب منها قانوناً من الجهات النظامية مثل هيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصات أو التي تختار طوعية نشر تقارير مالية قصيرة الأجل (بنية) تغطي فترة أقصر من نسبة مالية كاملة.	التقييم المستمر والمناسب من ناحية التوقيت لأداء المنشأة ومع هذا فإن التقارير المؤقتة لها قيود ملازمة، حيث أن فترة التقرير القصيرة تجعل تأثيرات الخطأ في التقييم والتخصيص كبيرة*.
المعيار رقم 36: انخفاض قيمة الأصول (IAS36)	يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الأصول عدا تلك التي تمت معالجتها بشكل محدد في معايير دولية أخرى وهي المخزون والأصول الناجمة عن عقود الإنشاء وأصول الضريبة المؤجلة والأصول الناجمة من منافع الموظفين والأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار 39 والاستثمارات العقارية التي تقاس بموجب القيمة العادلة والأصول البيولوجية والأصول الناجمة عن عقود التأمين يتعين على المنشأة في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد الأصل.	يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد. إذا كان مبلغ الأصل المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، ففي هذه الحالة يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالاعتراف بخسارة الانخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها****.
المعيار رقم 37: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة (IAS37)	يجب أن يطبق هذا المعيار على جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة عدا أ. تلك الناجمة من العقود غير المنفذة، حيث يكون العقد مثقلاً بالأعباء	هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والالتزامات المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إفصاحات البيانات المالية لتمكين

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها*.	ب. تلك التي يغطيها معيار دولي آخر	
تغطية الاصول غير الملموسة والتي تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث: - تحديد من يمكن أن يجب أن يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة - تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الاصول غير الملموسة - توضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدين يمكن أن تطرأ على الاصول غير الملموسة - الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الاصول غير الملموسة*.	يطبق هذا المعيار على تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية، والامتيازات وإتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصة الاستيراد وغيرها.	المعيار رقم 38: الاصول غير الملموسة (IAS38)
هدف المعيار هو إنشاء قواعد للاعتراف ولقياس الأصول والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية*.	الإعتراف والقياس، ينبغي تطبيق هذا المعيار على كافة الأدوات المالية.	المعيار رقم 39: الأدوات المالية (IAS39)
وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها. الممتلكات الاستثمارية: (أراضي أو مباني) محتفظ بها من قبل (مستأجر بعقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الانتاج أو البيع. الممتلكات المشغولة من المالك هي المحتفظ بها للاستخدام العادي*.	الإعتراف والقياس والإفصاح بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لغايات التأجير للغير أو بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة.	المعيار رقم 40: الاستثمارات العقارية (IAS40)
يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المتعلقة بالنشاط الزراعي		المعيار رقم 41: الزراعة

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

(IAS41)	والإفصاح المتعلق به *.
---------	------------------------

المصدر: بالاعتماد على المراجع التالية: (*) - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

(**) - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، ط2، دار وائل للنشر، الاردن، 2009.

(***) - شالور وسام، المعايير المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011.

(****) - مصطفى حميدان حسن حميدان، مدى التزام مؤسسة المدن الصناعية الأردنية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

(*****) - خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي الدولية

معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي أعلن عنها مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 ما هي إلا معايير المحاسبة الدولية سابقا والتي خضعت لإجراءات تعديلية لتصبح في شكلها الحالي كمعايير لإبلاغ المعلومة المالية الدولية، وعليه سنقوم من خلال الجدول التالي بعرض معايير الإبلاغ المالي من حيث التسمية والنطاق والهدف الذي ترمي إليها هذه المعايير.

الجدول رقم 2: يوضح معايير الإبلاغ المالي (IFRS)

رقم المعيار واسمه	نطاق المعيار	هدف المعيار
المعيار رقم 1: تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة (IFRS1)	يطبق المعيار على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير.	يهدف المعيار إلى ضمان أن تصبح القوائم المالية المعدة وفق المعايير للمرة الأولى، قوائم ذات جودة عالية من حيث:
	- يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	1- جعلها واضحة وقابلة للمقارنة
		2- تكون نقطة بداية لتطبيق المعايير

الفصل الأول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

3- مراعاة عامل التكلفة في تحسين جودة القوائم. يتضمن المعيار إرشادات عن كيفية إعداد القوائم لأول مرة وفق المعايير ومعالجة الفروقات الناشئة عن الانتقال إلى تطبيق المعايير.**.	للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بها.	
يهدف المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم*.	كافة عمليات الدفع التي تتم على أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة: - تسوية حقوق الملكية - تسوية نقدية على أساس سعر السهم - العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات.	المعيار رقم 2: المدفوعات على أساس الأسهم (IFRS2)
بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج الاعمال ويتطلب: 1- استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن كافة عمليات الاندماج؛ 2- تحديد الشركة المشتري؛ 3- قياس تكلفة الاندماج؛ 4- أسس الاعتراف بشهرة المحل؛ 5- الاعتراف بالأصول والالتزامات عند الاندماج*.	يتناول المعيار: - طريقة المحاسبة عن اندماج الاعمال - يمكن أن يتم ضم الاعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية عن مشروع آخر أو شراء صافي أصول مشروع آخر.	المعيار رقم 3: اندماج الاعمال (IFRS3)
يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من قبل أية مؤسسة تصدر مثل هذه العقود ويتطلب المعيار - إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة	يطبق هذا المعيار على عقود التأمين التي تصدرها وعقود إعادة التأمين الواردة إليها.	المعيار رقم 4: عقود التأمين (IFRS4)

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

بواسطة شركات التأمين بالنسبة لعقود التأمين - الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ في القوائم المالية والناشئة من عقود التأمين*.		
تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها بغرض البيع والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقعة، ويتطلب المعيار مايلي: - قياس الأصول التي تستوفي معايير التصنيف بأنها محتفظ بها لغرض البيع بالقيمة الأقل نتيجة المقارنة بين القيمة الدفترية المعدلة والقيمة العادلة مخصوصا منها تكاليف البيع ويتم إيقاف حساب أي اهتلاكات عن هذه الأصول. - يتم عرض الأصول المستوفاة لمعايير التصنيف أنه محتفظ بها بغرض البيع كبند مستقل في الميزانية، كذلك تعرض نتائج العمليات المتوقعة في بند مستقل في قائمة الدخل*.	يطبق المعيار على جميع الأصول غير المتداولة وعلى كل المجموعات التصرف في الأصول مع بعضها وتطبق متطلبات القياس الواردة في المعيار على كل الأصول غير المتداولة ومجموعات التصرف.	المعيار رقم 5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع والعمليات المتوقعة (IFRS5)
بيان كيفية التقرير المالي عن المصادر الطبيعية - إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم. - تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف - بيان الإفصاحات تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وعن تقييم المصادر الطبيعية*.	نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية من حيث لا ينطبق على نفقات الاستكشاف التي: - تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة أو منجم أو ما شابه؛ - التي دفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.	المعيار رقم 6: الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها (IFRS6)

يهدف المعيار إلى: 1- بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم: أ. الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة ب. طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية، وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملية للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و(39)*.	يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية	المعيار رقم 7: الأدوات المالية: الإفصاحات (IFRS 7)
يهدف المعيار إلى حث الشركات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة فعاليات الشركة التي تمارسها وآثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها. وبهذا فقد تم تعديل المعيار الدولي رقم (34) حيث يتطلب أن تضع الشركة تقاريرها المتضمنة معلومات مختارة عن قطاعاتها التشغيلية في قوائمها المرحلة وكذلك فهي تتطلب الإفصاح عن المنتجات والخدمات وعن المناطق الجغرافية وعن أهم الزبائن. يتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات		المعيار رقم 8: القطاعات التشغيلية (IFRS 8)

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

مالية وصفية عن قطاعاتها التشغيلية التي تحقق شروط معينة للإفصاح****.		
	إن هذا المعيار سيحل محل المعيار الأكثر جدلية وهو المعيار IAS39 والمتعلق بالأدوات المالية: القياس والاعتراف، الذي تم بموجبه إقرار مفهوم القياس المتعلق بالقيمة العادلة، وهو من أكبر المعايير وأكثرها تعديلا حيث منذ سنة 1998 (تاريخ صدور المعيار) حتى سنة 2009 (تاريخ إصدار المعيار IFRS9) وهو المعيار الذي سيحل محله، وقد تم تعديله 14 مرة وكأن الأمر انعكس على المعيار البديل IFRS9 الأكثر تأجيلا لبدأ سريانه، حيث كان يفترض أن يبدأ سريانه اعتبارا من 2013/1/1 ولكنه حينذاك كان قد اكتملت المرحلة الاولى منه، ثم تم تأجيله ليبدأ سريانه اعتبارا من 2015/1/1 نظرا للتقارب الأمريكي الدولي، وكأن آخر تأجيل له ليبدأ سريانه اعتبارا من 2018/1/1****.	المعيار رقم 9: الادوات المالية (IFRS9)
	يتعلق المعيار بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة من قبل الشركة الام، ويحدد مبادئ السيطرة، وبيان كيفية تطبيق مفهوم السيطرة ويقابله المعيار IPSAS6 الذي يقابل المعيار IAS27 في ذات الوقت، كون المعيار الأخير IAS27 كان يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمستقلة، ولكن تم فصله إلى معيارين وهما IFRS10 والمتعلق بالقوائم المالية الموحدة، في حين تم تخصيص المعيار الأصيل IAS27 القوائم المالية المستقلة ويقابله IPSAS6****.	المعيار رقم 10: القوائم المالية الموحدة (IFRS10)
	يدور المعيار حول وجوب تحديد الترتيب المشترك التي تكون المنشأة طرفا فيه، وذلك بتقييم الحقوق والمطلوبات ذات العلاقة بالترتيب والحاسبة عن هذه الحقوق والمطلوبات وفقا لطبيعة الترتيب****.	المعيار رقم 11: الترتيبات المشتركة (IFRS11)
يدور المعيار حول المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها والتي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الحقوق في المنشآت الأخرى والمخاطر المتعلقة بها، وكذلك آثار هذه الحقوق على مركزها المالي وأداءها المالي وتدفعاتها النقدية. - ويتطلب المعيار تطبيقه من قبل المنشأة التي لها حقوق في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو العقود المشتركة)، الشركات الزميلة، المنشآت المهيكلة غير الموحدة****. ولا يتطلب المعيار على خطط منافع الموظفين، القوائم المالية المنفصلة موضوع المعيار IAS27 إلا فيما يتعلق بالمنشآت المهيكلة غير الموحدة، الحقوق المتعلقة بالعقود		المعيار رقم 12: الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى (IFRS12)

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

المشتركة المقتناة من قبل منشأة لا تشارك في سيطرة مشتركة، وغالبية الحقوق في منشأة أخرى يتم المحاسبة عنها بموجب المعيار IFRS9****.	
يهدف المعيار إلى تعريف القيمة العادلة، ووضع معيار يتضمن إطاراً منفصلاً عن كيفية قياس القيمة العادلة، ووضع متطلبات للإفصاح عن القياس بالقيمة وتبني هيكل جديد للقيمة العادلة، وافترض تحويل الالتزام إلى طرف آخر بدلاً من تسويته أو إطفائه، واستبعاد المتطلب المتعلق باستخدام سعر المزادة للأصول والمطلوبات المالية التي يتم تداولها بسوق نشط، وأضاف إفصاحات جديدة متعلقة بالقيمة العادلة****.	المعيار رقم 13: القياس بالقيمة العادلة (IFRS13)

المصدر: بالاعتماد على المراجع التالية: (*) - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

(**) - شالور وسام، المعايير المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011.

(***) - مصطفى حميدان حسن حميدان، مدى التزام مؤسسة المدن الصناعية الأردنية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

(****) - خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

المطلب الثالث: التنسيق والتوحيد المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم كل من التنسيق أو التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي والتمييز بينهما:

الفرع الاول: التنسيق المحاسبي

يقصد بالتوافق المحاسبي تقليل درجة الاختلافات بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات المحلية أم الدولية لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء للشركة المحلية أو العالمية¹.

1 أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 369.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

كما اعتبر التوافق على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد¹.

فالتوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشتمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها².

الفرع الثاني: التوحيد المحاسبي

التوحيد المحاسبي هو نتيجة القيام بتطبيق التنسيق المحاسبي، والذي تسعى مختلف الدول إلى تطبيقه كليا في أنظمتها المحاسبية للمؤسسات المحلية، ثم يتم تطوير ذلك إلى المستوى الدولي.

ويقصد بالتوحيد المحاسبي، مجموعة الإجراءات الخاصة بوضع وفرض جملة من القواعد والإجراءات التنظيمية بغية تنسيق التعاملات المحاسبية مع بعضها البعض، لضمان شفافية وسهولة مقارنة المعلومة المحاسبية بين المؤسسات.

الفرع الثالث: التمييز ما بين التنسيق والتوحيد المحاسبي

يمكن التمييز بينهما من خلال مايلي:

- التوحيد يقصد به تطبيق قاعدة أو معيار واحد في كل الحالات فهو يتضمن مجموعة قواعد موحدة، أما التنسيق فيعني تطبيق معايير وقواعد مختلفة، ومحاولة خلق انسجام بين النظم المحاسبية المعمول بها في الدول.

- التنسيق يتضمن تنسيق الإجراءات المحاسبية بين الدول وهو عكس ما يتضمنه التوحيد الذي يلزم الدول بتتبع نفس الإجراءات التي يتبعها نظام المحاسبة في دولة ما.

1 بن بلغيث مداني، مرجع سابق، ص 104.

2 محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 268.

- ويمكن القول أن التنسيق هو عملية الحد من الاختلافات في الممارسات المحاسبية، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه الاتجاه نحو التماثل التام في الممارسات المحاسبية¹.

المبحث الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

يعد النظام المحاسبي المالي وليد الإصلاح الذي قامت به الجزائر على مستوى المحاسبة، ولم يكن هذا الإصلاح إلا نتيجة لأسباب كانت هي الدافع وراءه بغية تقريب الممارسة المحلية مع الممارسة العالمية، وكى تتفادى النقائص التي عانى منها المخطط المحاسبي لمدة طويلة، كانت هناك إستحداثات جديدة لتغطية النقائص المتراكمة.

المطلب الاول: الإطار النظري والقانوني للنظام المحاسبي المالي

الفرع الاول: تطور المحاسبة في الجزائر

1- غداة الاستقلال ورثت الجزائر المخطط العام الفرنسي PCG لسنة 1957، فوجدت نفسها مجبرة على استعماله، حيث واجهت عمليات التخطيط الاقتصادي التي كانت تقوم بها الدولة آنذاك عدة صعوبات وعراقيل كون المخطط العام الفرنسي لم يكن يتوافق مع الحاجيات الاقتصادية والاجتماعية للجزائر، حيث سعت جاهدة لتسجيل عملياتها الغير موجودة في ذلك المخطط، والذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة بفترات سابقة، مما توجب استبداله بمخطط يتوافق مع التوجهات الاقتصادية للبلاد وهو ما أفضى إلى إصدار المخطط الوطني المحاسبي سنة 1975.

2- تطبيق المخطط الوطني المحاسبي PCN

صدر قانون المخطط الوطني المحاسبي سنة 1975، بموجب الأمر رقم 73-35 الصادر بتاريخ 1975/04/29، تم الشروع في تطبيقه سنة 1976، حيث تم تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وبما أنه أعد قبل سن نصوص القانون التجاري فإنه يأخذ بعين الاعتبار مختلف الأشكال والتنظيمات للشركة التجارية في القطاع الخاص، إذ أنه أعد بالاعتماد على النموذج المبسط (الاعتماد على المحاسبة العامة بدون المحاسبة التحليلية) حيث أنه موجه أساسا للمؤسسات التجارية والصناعية مع إهمال الأنشطة الأخرى.

1 سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص 48.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

وبالرغم من أن المخطط الوطني المحاسبي، كان أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت مسطرة لتحقيقها عند إعدادة، لأنه كان أقرب الاحتياجات من المخطط الذي قبله، إلا أنه أصبح يعاني من عيوب ونقائص مثلما كان يعاني منها المخطط العام الفرنسي كون الاقتصاد الوطني في تحرك وتطور مستمر من مرحلة النظام المخطط (الموجه) إلى مرحلة نظام اقتصاد السوق (الحرة)، وما يميز هذا الأخير هو انفتاحه على أسواق العوالة، وسيادة المنافسة، مما يعطي المعلومة المالية التي يقدمها المخطط الوطني المحاسبي PCN عديمة الفائدة، بعيدة عن تحقيق المتطلبات الجديدة من المعلومات، أي عدم استجابته لمتطلبات الشفافية والمصادقية الواجب توفرها في المعلومة المالية، ما استوجب التفكير في إعادة هيكلة المحاسبة الجزائرية وفق معايير ومقاييس تواكب التطور الحاصل في الاقتصاد العالمي المتطور، وهو ما تجسد في النظام المالي المحاسبي SCF¹.

الفرع الثاني: ماهية النظام المالي المحاسبي

1- المفهوم: حدد النظام المحاسبي المالي مفهومًا للمحاسبة من خلال ما ورد في المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" من خلال 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 (المؤسسة)؛
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (المؤسسة) (جدول حسابات النتائج) ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)؛
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية².

1 بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص ص 11-12.

2 قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 74، 2007، ص 03.

2- مجال التطبيق: يقصد به تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون 11-07

1-2 المؤسسات الملزمة بالتطبيق: نصت الفقرة الاولى من المادة 02 من القانون 11-07 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04 من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

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

- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي¹.

2-2 المؤسسات الغير ملزمة بالتطبيق: نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون رقم 11-07 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الاعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمين الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين مئيتين متتاليتين الحدود الآتية:

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

- عدد المستخدمين لا يتعدى 09 أجراء

1 القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 11.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- النشاط الإنتاجي والحرفي: - رقم الاعمال لا يتعدى 06 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 09 أجراء

- النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى: - رقم الاعمال لا يتعدى 06 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 09 أجراء.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية¹.

3- أهداف النظام المالي المحاسبي: يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ما يلي²:

- إيجاد الحلول المحاسبية للعمليات غير معالجة بواسطة المخطط الوطني المحاسبي؛

- عرض في الحسابان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، المصادق عليها من قبل العديد من الدول.

- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقيق منها بفعل، توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛

- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو أعضاء مستخدمين، أم مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور، المدققين، أو الدولة؛

- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛

- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عملية الشراكة.

¹أقرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لأسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، الجزائر عدد 19، 2009، ص 91.

² جريدة رسمية للمداولات الخريفية، 2007، العدد 2، ص 4.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي واستحدثاته وخصائصه

الفرع الاول: أهمية النظام المحاسبي

تتمثل أهمية النظام المحاسبي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية ، كما يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات ، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقدم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة¹.

الفرع الثاني: الاستحداث الرئيسية للنظام المحاسبي المالي

- يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة للاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛
- يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحاً عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد العامة، وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ينص على أن النظام المحاسبي الجديد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء مقارنات واتخاذ القرارات؛
- يتعلق بالمؤسسات الصغيرة، ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة¹.

الفرع الثالث: خصوصيات النظام المحاسبي

- إن نظام المحاسبة المالي الذي يشكل المرجعية المحاسبية الحالية في الجزائر انطلقاً من سنة 2010، لا يتوافق بشكل كامل مع المعايير الدولية للمحاسبة، حيث هناك بنود غير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية لم يتطرق إليها النظام المحاسبي وأخرى تم وضعها وتمثل تنظيماً لمشكل المحاسبة ومجموعة من القواعد غير منصوص عليها في المعايير المحاسبية، وسنحاول التطرق في مايلي إلى أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية وهي:

1 ناصر مراد، الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 17-18 جانفي 2010، ص 08.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- لم يوضح ما يتوجب فعله في حالة ما إذا كانت شروط التسجيل في الاصول والخصوم غير محققة بشكل كامل، وتحتاج إلى تحقيق عوامل وأحداث غير مؤكدة في المستقبل بينما أشارت معايير المحاسبة الدولية في المعيار رقم (37) حيث يتم اعتبار ذلك من الاصول والخصوم المحتملة ويتم تقديم التفاصيل اللازمة عنها في الملحق بدل تسجيلها في الميزانية.

- يتطرق النظام المحاسبي عن الحالات الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، بينما لا تأخذ المعايير المحاسبية الدولية المؤسسات الصغيرة بعين الاعتبار.

- المعايير المحاسبية تتميز بالقابلية للتطوير والتحديث من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والذي يقوم في كل مرة إجراء تعديل أو إضافة، أو توقيف مفعول معيار، ولا يزال لحد الساعة يصدر هذه التغييرات لمعالجة الظروف الجديدة، بينما النظام المحاسبي فهو يحتوي على نصوص المعايير الصادرة في وقت إعدادها، وتمثل التعديلات التي تجري المعايير مشكلا بالنسبة له في كيفية التعامل مستقبلا مع هذه التغييرات، فهل سيتم احتوائها من خلال قوانين أو مراسيم أو سيتم إعادة تشكيل النظام المحاسبي، هذا في انتظار صدور المعايير الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهو ما يمثل تحديا آخر بالنسبة لنظام المحاسبة المالي الجزائري.

- يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الاصول والخصوم حسب المعايير المحاسبية الدولية بينما وفق

النظام المحاسبي لا يمكن القيام بذلك إلا لبعض الاصول والخصوم الخصوصية فقط مثل الاصول البيولوجية وبعض

أنواع الادوات المالية، التي تقيم بالقيمة الحقيقية، وهذه الأخيرة تمثل القيمة العادلة.

- نص النظام المحاسبي على إجبارية قيام المؤسسات بالجرد الدائم، عكس المعايير المحاسبية الدولية فهذا الإجراء مسموح به وليس إجباريا¹.

1 خالد زرموت، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011، ص 59.

المطلب الثالث: الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي الجديد

إن الجزائر الآن في تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية وإصلاح المخطط الوطني المحاسبي حتى يتمكن من مواكبة

العصر وفتح الأبواب لرؤوس الأموال الاجنبية وذلك بتنميته على أساس يتماشى مع التغيرات الاقتصادية

الفرع الاول: أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي

1- أسباب محاسبية:

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوربية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛

- المحاسبة تقنية تهتم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى الترجمة؛

- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الاسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛

- الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:

✓ طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية

✓ توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح

✓ توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

- إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلية في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛

- ضمان درجة عالية من الشفافية؛

- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية¹.

2- أسباب مالية

- الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية؛
- إيجاد أداة مكيّفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية؛
- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى التعامل معها؛
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛
- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة².

الفرع الثاني: مراحل انجاز النظام المحاسبي

بداية من سنة 2001، وتحت إشراف وزارة المالية، وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وبتنسيق من البنك الدولي، باشرت عملية الإصلاح للمخطط الوطني المحاسبي مع العديد من الخبراء الفرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC)، والهيئة الوطنية لمحافظة الحسابات (CNCC)، وأوكلت لهم مهمة تطوير المخطط الوطني المحاسبي نسخة 35-1975 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المتطلبات الحالية والمستقبلية للمتعاملين الاقتصاديين، كما يتوافق مع المتطلبات الاقتصادية الجديدة وقد مرت عملية الإصلاح هذه بثلاثة مراحل هي:

1 يوسف حريزي، تطبيق scf في الجزائر، مذكرّة ماستر تخصص محاسبة وجباية معقمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010، ص70.

2 حاج قويدر قورين، أثر تطبيق scf على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012، ص 272.

المرحلة الاولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

وبعد نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاثة خيارات:

- الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية المسيرة للتغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- الإبقاء على المخطط الوطني المحاسبي بنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية؛
- يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة¹.

الفرع الثالث: التحديات وعوامل نجاح النظام المحاسبي في الجزائر

1- التحديات في تطبيق النظام المحاسبي

- تأصل وتجدد المخطط الوطني المحاسبي لدى المؤسسات والمحاسبين والخبراء لأكثر من ثلاثة عقود من الزمن يجعل من الصعب التخلي عنه؛
- عمل المحاسبين والخبراء بهذا النظام طوال هذه المدة يجعل من تغيير العادات الراسخة في أذهانهم صعبا كونهم تعودوا على تطبيقه عن ظهر قلب فمنهم من باشر العمل بالمخطط الوطني منذ سريان تطبيقه؛
- غياب القوانين التكميلية المدعمة لتطبيق مثل القانون الجبائي كون تعتبر من مصادر التمويل؛

1 عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الاولى، 2014، ص ص 113-115.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- عدم اعتماد تطبيق دورات تكوين النظام المحاسبي في مراكز التكوين والمراكز التدريبية في وقت مبكر خلق العديد من المشاكل وصراعا مع الوقت وعدم استيعاب جيد لضيق الوقت؛
- الضعف الشديد لأنظمة التسيير في المؤسسات الجزائرية وعدم تنوعها، والتي تعتمد بشكل مطلق على المحاسبة العامة التي يتخصص بها المخطط الوطني طرح عدة انشغالات بدون أجوبة؛
- نظام المحاسبة المالي يهدف إلى تحقيق المصادقية والشفافية في مختلف الكشوف المالية، وهذا يسمى "حوكمة الشركات" أي تطبيق نظام الحكم الراشد أمر يصعب تطبيقه في ظل عدة اعتبارات وسلوكيات لدى الأفراد؛
- تكيف الانظمة التسييرية لمختلف المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مع نظام المحاسبة السابق والتلاؤم مع نقائصه¹.

2- عوامل نجاح النظام المحاسبي الجديد

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد، هذه المراحل تقوم بتحديداتها الجهات المعنية؛
- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛
- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وتصليح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الضرائب؛
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية؛
- تخصيص الاطراف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد؛

1 عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، الجزائر، ص 307-308.

الفصل الاول: المعايير الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

- مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة¹.
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث وتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني هذه المشاريع لأن المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتعمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات؛
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع ظهور التعاون بين المحاسبين الجزائريين والدوليين².

1 إبراهيم بوزنان، الطاهر مخلوف، scf بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي ل SCF وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة 2009، ص 4-5.

2 فاطمة الزهراء رقايقية، إصلاح وتكييف scf في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، المركز الجامعي سوق أهراس، 25-26 ماي 2010، ص 8.

خلاصة الفصل الاول :

يتضح مما سبق وذكرناه في هذا الفصل أن المحاسبة تلعب دورا هاما في تقدم أي دولة في مختلف المجالات من خلال تطوير المشاريع الاقتصادية، ويرجع هذا لاستنادها على أسس ومبادئ متينة عبر السنين، وعدم اقتصرها على مجال واحد أدى إلى تفرعها إلى عدة فروع بالإضافة إلى تعدد وظائفها التي تهدف لإعطاء صورة لكل المتعاملين مع المؤسسة عبر تمكينهم من معرفة القدرة الاقتصادية لها.

والجزائر على غرار باقي الدول كانت تعمل بنظام محاسبي يرف بالمخطط الوطني المحاسبي (PCN) والمعمول به سابقا منذ 35 سنة ونظرا لتلبيته لاحتياجات محدودة فقط من المعلومات، وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في الاقتصاد فقد كان حجر عثرة في طريق الجزائر لمواكبة الدول المتقدمة وسعيها للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، مما أوجب التفكير في اعتماد نظام محاسبي آخر يواكب هذه التطورات ويلبي هاته الاحتياجات، وهو ما تجسد في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

هذا النظام الذي أعد بالاعتماد على تطوير معايير المحاسبة الدولية ، ومعايير الإبلاغ المالي، وهدفه سد الثغرات التي كانت تشوب المخطط المحاسبي السابق، لتلبية الأوضاع للانفتاح على اقتصاد ناجح، يوفر معلومات تمتاز بالشفافية وقابلية المقارنة، وهو ما يؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية، وهذا يساعد في جعل حلم الجزائر في الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية (OMC) يتحقق عبر توفيره لإجراءات تنظيمية مشابهة لتلك التي تتعامل بها المؤسسات الدولية، مما لا يجعلها تعاني في مشاكل التسيير ويرقى الاقتصاد الجزائري إلى المستوى الدولي.

تمهيد:

بعد تعريفنا للمحاسبة والمخطط الوطني المحاسبي، وبعد قيامنا بدراسة للنظام المحاسبي في الفصل الاول، وبعد التطرق إلى أهم الأسباب التي جعلت السلطات الجزائرية تتخذ خطوة الانتقال من PCN إلى SCF أردنا من خلال هذا الفصل دراسة القوائم المالية التي تعد جوهر هذه الدراسة، ومن خلال تقديم عرض شامل ودقيق للقوائم المالية التي تتماشى بما جاء به النظام المحاسبي المالي.

وقد عرفت الجزائر مؤخراً إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يعوض ويلغي المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، وذلك تماشياً مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريساً لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، وحسب النظام المحاسبي فإن كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق هذا النظام يتولى سنوياً إعداد قوائم مالية، وهذه القوائم تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات المحاسبية من خلال تبسيط والتلخيص والهيكلية، وفي هذه الدراسة سنحاول تقديم مايلي:

المبحث الاول: مبادئ أساسية حول القوائم المالية

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

المبحث الثالث: عرض وتحليل القوائم المالية

المبحث الاول: مبادئ أساسية حول القوائم المالية

تعتبر المحاسبة المالية نشاطا خدميا لأنها تقدم المعلومات للأطراف المهتمة بالقوائم المالية لتساعدهم في اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الموارد الخاصة بالمشروعات الاقتصادية من خلال القياس، التصنيف، التلخيص، لتقديمها في صورة معلومات مختصرة وذات أهمية نسبية للأطراف المهتمة بالقوائم المالية وهذا ما سنراه من خلال هذا المبحث.

المطلب الاول: ماهية القوائم المالية

الفرع الاول: تعريف القوائم المالية

- تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية¹.

- يقصد بالقوائم المالية تقديم عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وبما يفيد قطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية².

- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي: حسب ما حددته المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية ماعدا الوحدات الصغيرة جدا على:

✓ الميزانية

1 خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان الاردن، 2008، ص93.

2 طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، ص93.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- ✓ حساب النتيجة
- ✓ جدول تدفقات الخزينة
- ✓ جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

والنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة إعدادها وفقه:

حساب النتائج: هو جدول ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من قبل المؤسسة يسمح بمعرفة قدرتها على توفير التدفقات النقدية وما يعادلها ومنه مدى استمراريته.

جدول سيولة الخزينة: والذي يعكس التغيرات الحاصلة في الوضعية المالية للمؤسسة حيث يمكن من معرفة الموارد والاستعمالات النقدية في مختلف النشاطات الاقتصادية أثناء السنة المالية حسب مصدرها، الاستغلال، الاستثمار، التمويل.

جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل تحليلاً لمختلف التغيرات التي تحصل على رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية، يسمح هذا الجدول بقياس قدرة المؤسسة على خلق ثروة المساهمين.

الملحق: يشمل ملحق القوائم المالية على معلومات لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية كالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية¹.

الميزانية: هي عبارة عن صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة تعكس عناصر الاصول والخصوم مجتمعة أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عاصر موجبة وأخرى سالبة (ماله وما عليه)².

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي فإن المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية هي:

1 المادة 25 من القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد.

2 محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 10.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

1- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للمؤسسة المقدمة للكشوف

2- طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أو مدمجة أو مركبة

3- تاريخ الإقفال

4- العملة التي تقدم بها

ويتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

أ- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه

ب- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة

ج- اسم المؤسسة الام وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء

د- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة¹.

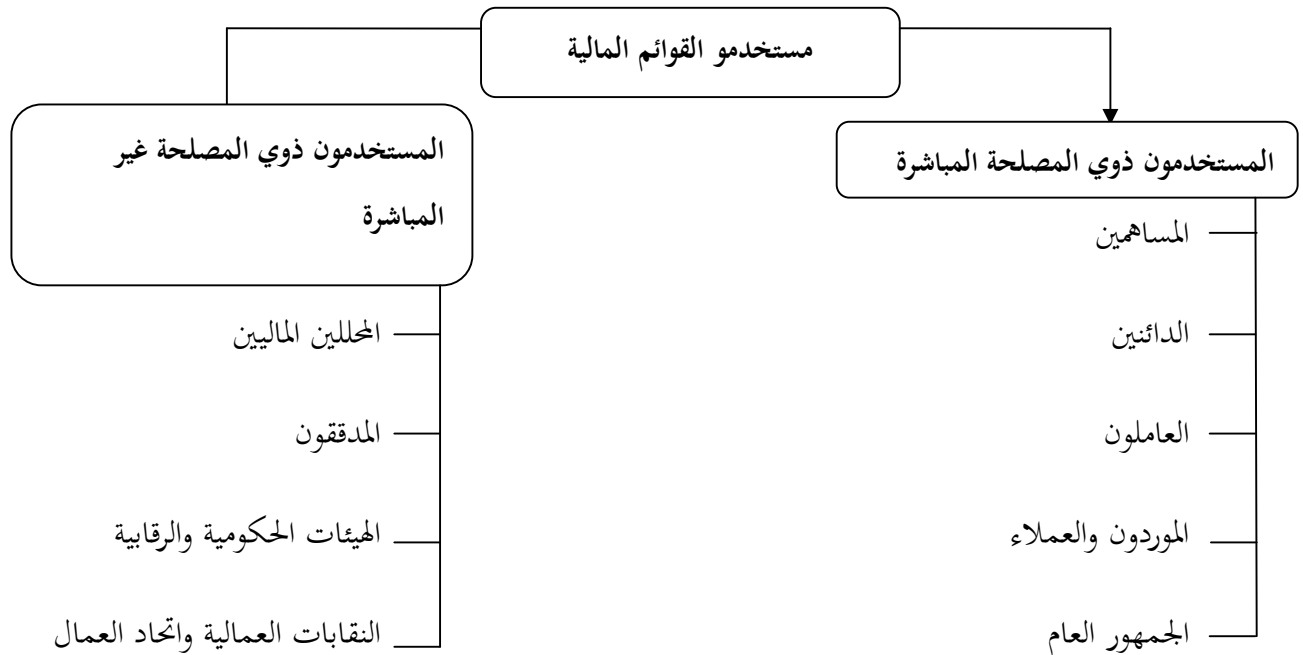
الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وآخر يشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لان مهمتهم تكمن في مساعدة وحماية الاطراف ذوي المصلحة المباشرة²:

1 صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وأثره على جودة المعلومة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 200-2011، ص149.

2 كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث - الاسكندرية، مصر، 2009، ص14.

الشكل رقم 1: مستخدمو القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ج2، طبعة 2009، ص 185.

1- المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة

المساهمين: يهتم المساهمين ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة الأسهم.

العاملون: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

الموردون والعملاء: يهتم الموردون وغيرهم من الدائنين بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فإن الدائنين التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل

الطويل كعميل رئيسي، أما العملاء يهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

الجمهور العام: تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات بأنشطتها وفرص ازدهارها¹.

2- المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة

المحللين الماليين: المستثمرين الذين يمثلون عملائهم، فإن أي خلل في القوائم والإيضاحات ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء ويرى البعض أن القوائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعد على اتخاذ القرارات.

المدققون: يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الاطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية وييدي رأيه الفني المحايد، وتتمثل وسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في أثار تقلبات الظواهر الاقتصادية في إعداد حساب النتائج.

الهيئات الحكومية والرقابية: تعد الجهات الحكومية والرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة ونجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع بذلك تضمن هاته الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام.

النقابات العمالية وإتحاد العمال: تشمل هذه الفئة كل من العاملين والنقابات والاتحادات المهنية التي تمثلهم والذين يقومون بمهمة تجميع المعلومات اللازمة للاطمئنان على مستقبل المؤسسة التي يعملون بها، ومدى قدرتها على الاستمرار كمصدر دخل².

1 شبيب شوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران للنشر والتوزيع، 2013، ص 36-37.

2 لبنى محادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص 05.

الفرع الرابع: أهداف القوائم المالية

يعتبر تحديد أهداف القوائم المالية من بين أهم الأمور التي اهتمت بها الجمعيات المختصة، لان بتحديدتها يتحدد نوع المعلومات المحاسبية المرغوبة وهي تتغير بتغير الحاجة إليها في اتخاذ القرارات، التي تنقسم إلى قسمين وهما:

أ- الأهداف الرئيسية: تتمثل فيمايلي:

✓ توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمترقبين وكذلك الدائنين؛

✓ توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها؛

✓ توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة، وكذلك تقدير الإمكانات المالية واحتمالات مواجهة الفشل المالي؛

على ضوء ما سبق فإن الأهداف الرئيسية حاولت الإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات التي يتخذونها، وأهم المعلومات التي تخدم الاحتياجات المشتركة لمجموعة كم الفئات وليست لخدمة احتياجات فئة دون الأخرى.

ب- الأهداف الفرعية: وتتمثل فيمايلي:

✓ توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها، ويتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين الجهود والإنجازات ويسمح بتنبؤات سليمة؛

✓ توفير المعلومات التي تفيد في درجة السيولة وتدفق الأموال، أي تحديد مصادر الحصول على الأموال وأوجه إنفاقها؛

✓ توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها بإستخدام معلومات الربحية ومكوناتها؛

✓ توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات؛

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

تسمح الأهداف الفرعية بتوفير البيانات الصالحة للاستخدام في القرارات المتعلقة بالحالات التالية:

التغير في المركز المالي، الموارد الاقتصادية، التدفقات النقدية، النتيجة وعناصرها، الحكم على أداء الإدارة، اتخاذ القرارات ذات المنفعة للمستخدمين في فهم المعلومات المالية¹.

المطلب الثاني: أهمية وجودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: أهمية المعلومة المحاسبية

تتمثل فيما يلي:

أ- أداة اتصال: فمهمة القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليها فهي بذلك:

- ✓ وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها؛
- ✓ وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك... الخ؛
- ✓ وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

ب- وسيلة في تقييم الاداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- ✓ المركز المالي للمؤسسة؛
- ✓ مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ كيفية استخدام موارد المؤسسة.

ج- وسيلة لاتخاذ القرارات اللازمة: في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة:

1 بوعكة زخروفة، مرجع سابق، ص 16-17.

- ✓ تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
- ✓ تستعمل من الاطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها¹.

الفرع الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل فيمايلي²:

هناك عدة تعاريف مختلفة للمعلومة المالية، فهناك من يعرفها على أنها "البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذي القرار في حين يعرفها آخر على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا" وبذلك فهي تمثل نتاج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية إذ يمكن ترتيب هذه المعلومات إلى الأنواع الثلاثة التالية:

1- معلومات الاشتغال: وتتمثل في مجموع المعلومات الضرورية للعمل اليومي في المؤسسة بحيث تكون مرتبطة بالمهام المتكررة، إذ بدون هذه المعلومات لا يمكن تحقيق ولا مراقبة المهام العادية في المؤسسة، والتي يمكن تقسيمها إلى:

- معلومات الرقابة: وهي متعلقة بمراقبة نتائج تنفيذ العمليات.
- معلومات القيادة: وهي المتعلقة بالتحكيم أو بتنفيذ عملية معينة.

2- معلومات التأثير: يهدف هذا النوع من المعلومات إلى التأثير في سلوك الأفراد التي تربطهم علاقة بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين، كما يمكن من خلالها خلق صلة تربط بين العامل و المسؤول بهدف التوصل إلى كسر الحواجز السلمية، وتحسيس كل فرد بأن المؤسسة ملكا له.

3- معلومات التوقع: هي تلك المعلومات التي تسمح للمؤسسة بالمعرفة المسبقة لبعض التغيرات التي يمكن أن

1 بوعكة زخروفة، مرجع سابق، ص ص 15-16.

2 أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 52.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

تحدث في محيطها، وذلك من خلال الاستفادة من بعض المزايا أو تجنب بعض المخاطر، وهي معلومات مفيدة لقيادة المؤسسة في الاتجاه الصحيح، وهذا النوع ينظر إليه على أنه مرتبط باليقظة، فهو لا يفرض على المؤسسة ولكن إن يوجد بفضل إدارة المسيرين.

المطلب الثالث: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

الفرع الاول: المعايير المحاسبية الدولية IAS

1- المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية": تتكون القوائم المالية من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وقد حل هذا المعيار المعدل محل المعيار الدولي رقم (1) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" ومعيار المحاسبة الدولي رقم (5) "المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية" والمعيار المحاسبي الدولي رقم (13) "عرض الأصول والخصوم المتداولة"، وقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي الاول إلى المحاور الرئيسية التالية:

- تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسة ذاتها عن فترات مالية سابقة، ومع القوائم المالية لمؤسسات أخرى؛
- التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية والمسؤوليات المتعلقة بذلك، إضافة إلى أشكالها وطرق إعدادها ومزاياها والحد الأدنى من البنود التي يتطلب عرضها في القوائم المالية؛
- تحديد أسس تصنيف البنود في القوائم المالية، كذلك بيان السياسات المحاسبية الواجب إتباعها في إعداد القوائم المالية¹.

2- المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية": لقد تخصيص المعيار المحاسبي رقم (7)

لقائمة التدفقات النقدية، حيث يتطلب هذا المعيار عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمؤسسة ما عن طريق هذه القائمة التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية².

1 ALI TAZDAIT, Maitrise de système comptable financier, édition ACG , Algérie, première édition, 2009, p47.

2 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان الاردن، 2008، ص129.

3- المعيار المحاسبي رقم 32 "الادوات المالية": يعد المعيار المحاسبي رقم (32) "الادوات المالية: العرض" والمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) "الادوات المالية: الاعتراف والقياس" من بين من بين المعايير الهامة في تطوير الشفافية والإفصاح.

ويهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) إلى تعزيز فهم مستخدمي القوائم المالية عن أهمية الادوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية ويدور هذا المعيار حول المحاور الرئيسية التالية:

- وصف المعالجة المحاسبية لأسهم الخزينة؛

- تحديد الظروف الدقيقة التي يتم في ضوءها إجراء مقاصة بين الاصول والالتزامات المالية؛

- بيان كيفية تصنيف الادوات المالية الصادرة بواسطة المؤسسة كالتزامات أو حقوق الملكية.

4- المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الادوات المالية: الاعتراف والقياس": هذا المعيار خاص بتقييم

الادوات المالية ومعالجتها محاسبياً حيث أعطيت أهمية قصوى لمفهوم القيمة العادلة، يهدف هذا المعيار إلى¹:

- التأكيد على القيمة العادلة لقياس الادوات المالية وهو بذلك يطرق باب لمفهوم القياس وإمكانية حل المشاكل التي تتعلق به بالأخذ بالقيمة العادلة؛

- تقديم أساليب المعالجة لمختلف أنواع الادوات المالية وتحليل أساليب تقييمها؛

- تقديم الأساليب الخاصة بالمعالجة المحاسبية للادوات المالية الخاصة بالتحوط.

1 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، مرجع سابق، ص 267.

الفرع الثاني: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

1- معيار IFRS1 تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الاولى: إن معيار IFRS1 المتعلق بتطبيق

معايير التقارير المالية الدولية للمرة الاولى يتضمن الإجراءات التي يجب على المؤسسة إتباعها عندما تبني معايير التقارير المالية للمرة الاولى، كأساس لإعداد قوائمها المالية ذات الاستخدام العام، ويتمحور حول مايلي¹:

- إعداد الميزانية الافتتاحية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية في تاريخ الإقفال؛
- قياس بنود القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية؛
- التعرف على الأصول والخصوم والنواتج والأعباء المعترف بها وفق المبادئ المحاسبية السابقة والتي يجب الاعتراف بها وفق معايير المحاسبة الدولية والعكس؛
- تحديد عناصر القوائم المالية التي يجب إعادة تصنيفها وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- تحديد السياسات والمفاهيم المحاسبية المستخدمة والتي تم التوقف عن استخدامها وكذلك السياسات والمفاهيم المحاسبية التي تم تبنيها وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- التعرف على الإعفاءات الاختيارية والاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي؛
- تلبية كافة متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعرض والإفصاح بما فيها إعادة تصنيف بنود القوائم المالية لتتلاءم مع ما ورد في معايير المحاسبة الدولية.

ويهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي الاول إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية المعدة على أساس معايير المحاسبة الدولية لأول مرة والقوائم المالية الانتقالية، يجب أن تحتوي على معلومات ذات جودة عالية وتحقق مايلي²:

- الشفافية لمستخدميها وتوفير معلومات مقارنة للفترات المعروضة؛
- توفر نقطة بداية ملائمة؛
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

1 خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 68.

2 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 703.

2- معيار IFRS7 "الادوات المالية: الإفصاحات": لقد تم إصدار المعيار IFRS7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك يلغي كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS32، ووضع بذلك كل الإفصاحات عن الادوات المالية مع بعضها البعض في معيار جديد عن الادوات المالية وتتعلق المتبقية من المعيار IAS32 فقط بقضايا عرض الادوات المالية.

إضافة لما سبق فقد الغي المعيار IFRS7 المعيار IAS30 المتعلق "بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة".

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني.

المطلب الاول: تعريف الإفصاح وأنواعه

الفرع الاول: تعريف الإفصاح المحاسبي

1- الإفصاح المحاسبي: هو عملية إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل أو مراوغة¹.

2- الإفصاح المحاسبي: العلانية والنشر لبيانات ومعلومات تساعد على فهم القوائم المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات².

1 وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 1996، ص 371.

2 عبد المنعم عوض الله، تحليل ونقد القوائم المالية، دار الكتب المصرية، مصر، ص 35.

3- الإفصاح المحاسبي: يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها¹.

4- الإفصاح المحاسبي: عرف الإفصاح المناسب بأنه: يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مظلمة².

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح من خلال مايلي:

أ- الإفصاح الكامل (الشامل): يقصد به شمولية التقارير المالية والإفصاح عن كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا، لهذا النوع قد لا يفيد القارئ حيث أن كثرة التفاصيل تربك ولا تفيد متخذ القرار.

ب- الإفصاح الكافي: يشمل الحد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

ج- الإفصاح العادل: يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية بالقوائم والتقارير يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مظلمة للمستثمر العادي أي عدم حذف أو كتمان معلومة جوهرية ذات منفعة

د- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وكذا الملائم لظروف وطبيعة المؤسسة.

هـ- الإفصاح الإعلامي: هو الذي يشمل المعلومات المحاسبية والمعلومات غير المالية كمية ووصفية مثل المعلومات

الكمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية ولقد ظهر هذا الاتجاه بعد تأكيد FASB (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات والتأكيد على ملاءمتها إلى جانب موثوقيتها.

وينقسم الإفصاح حسب درجة الالتزام إلى قسمين:

1 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 35.

2 محمد مطر وآخرون، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط2، 2008، ص ص 343-344.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- الإفصاح الإجمالي: هو الحد الأدنى من الإفصاح الذي حددته القوانين الصادرة من الاطراف ذات العلاقة؛

- الإفصاح الاختياري: يتم عن طريق الإفصاح الذاتي للمؤسسة عن كافة المعلومات للمستثمرين بدون وجود المطلب القانوني¹.

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي ومعوقاته

الفرع الاول: متطلبات الإفصاح المحاسبي

أ- السياسات المحاسبية: تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الاحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

ب- الأطراف والصفقات الهامة: يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المؤسسة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المؤسسة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة².

ج- الأحداث اللاحقة: تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعد شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار نشر القوائم المالية بالفترة اللاحقة .

1 أمانة بن بيتور، دور الإفصاح المحاسبي في زيادة موثوقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص 06.

2 حماد طارق عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، جامعة عين الشمس، مصر، 2000، ص 54.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

أثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

د- الشكوك حول استمرار المؤسسة: يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى مالا نهاية، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

هـ- الالتزامات المحتملة: تتمثل عادة بالالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المؤسسة أو المنازعات مع الاطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلاً عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءاً من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيداً في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى درجة الموضوعية اللازمة إلى القوائم المالية¹.

الفرع الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي

إن السلبات التي سنذكرها لا تنقص من أهمية الإفصاح وعمل الأخص تلك الشركات المدرجة في سوق المال ويعود ذلك لعدة أسباب منها، على سبيل المثال أن جهود هيئة سوق المال في الرقابة على تلك الشركات رفعت من الانظمة المحاسبية وخاصة التوقيت والنوعية بالإضافة إلى توافر حد أدنى من الإفصاح المحاسبي وزيادة الوعي المحاسبي وضغط الملاك والمواطنين كافة على الإدارة لزيادة مستوى الإفصاح ومن أهم معوقات رفع مستوى الإفصاح المحاسبي مايلي:

1 حماد طارق عبد العال، نفس المرجع، ص 54 .

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- تركيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل إلا جزء من النشاط الاقتصادي.
- تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد المسؤولية عن كافة الإفصاح المحاسبي.
- استغلال بعض الأشخاص والمؤسسات للمعلومات الداخلية والتداول بناء عليها.
- تحديد مستوى الإفصاح يأتي انعكاسا للبيئة وليس الجهات الرقابية.
- اختلاط المعلومة مع الإشاعات والتداول الفردي بدلا من المؤسسي.
- إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ماعدا ما يفصح عنه في القوائم المالية لا تساعد المحللين الماليين للتنبؤات المستقبلية¹.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

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

معيار المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية، معيار المحاسبة الدولية رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.

الفرع الاول: المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

تنص الفقرة 66 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية) على أنّ الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في صلب الميزانية العامة هي:

1 عبد اللطيف شادوا، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص 19.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- الأملاك والمصانع والمعدات
- موجودات معنوية (شهرة الحل مثلا)
- الموجودات المالية باستثناء:
 - ✓ الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية مثل تقييم الفائض والعجز بالنسبة لسندات المساهمة
 - ✓ النقد وما يعادل النقد (كالأوراق التجارية مثلا)
 - ✓ الذمم التجارية المدينة (الكمبيالة مثلا)
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية مثل تقييم الفائض والعجز بالنسبة للأصول المادية
 - المخزونات.
 - الذمم التجارية المدينة
 - الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
 - المطلوبات والموجودات الضريبية حسب ما يتطلبه المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 (ضرائب الدخل).
 - المخصصات.
 - المطلوبات الغير المتداولة المنتجة للفائدة (القروض).
 - حصة الأقلية .
 - رأس المال الصادر والاحتياطات.

ملاحظات: من الممكن تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها حسب طبيعة المؤسسة وعملياتها لتوفير المعلومات الضرورية للفهم الشامل للمركز المالي للمؤسسة، مثل التعديلات التي تقوم بها البنوك، وهذا حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 والذي حل محله المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 (الأدوات المالية: الإفصاح).

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

في بعض الأحيان تكون الموجودات والمطلوبات التي تختلف في طبيعتها أو عملها خاضعة لأسس قياس مختلفة ، فمثلا بالنسبة لفئات معينة من الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تسجل بمقدار تكلفتها وحسب مبالغ أعيد تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع)¹.

الفرع الثاني: المعلومات الواجب عرضها في صلب الميزانية العامة أو في الإيضاحات

يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية العامة أو في الإيضاحات على مايلي:

- تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة.

ويجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسباً حسب طبيعته.

ويجب الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

مع الأخذ بعين الاعتبار في التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي متطلبات معايير المحاسبة الدولية وكذا حجم وطبيعة وعمل المبالغ ذات الصلة.

ومثال ذلك: تصنيف الأصول العينية حسب الصنف كما تطرق إليه المعيار المحاسبي رقم 16 (الممتلكات والاستثمارات الحقيقية)

- تصنيف المخزون فرعياً حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (جرد المخزون)

أما العناصر التي يجب أن تفصح عنها إما في صلب الميزانية العامة أو في الإيضاحات فهي كالاتي:

بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها

- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل

1 طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل ، مرجع سابق، ص 250.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- عدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل
- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية
- مطابقة عدد الأسهم الغير المسددة في بداية ونهاية السنة.
- الحقوق والافضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال
- أسهم المؤسسة التي تملكها أو شركاتها الفرعية أو الزميلة
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

- ✓ وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المساهمين.
 - ✓ عندما يقترح توزيع أرباح أسهم ولكن لم تتم الموافقة عليها لدفع المبلغ المشمول في المطلوبات
 - ✓ مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.
- ملاحظة:** يجب على المؤسسة التي هي بدون رأس مال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات السابقة، مبنية الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والافضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

الفرع الثالث: المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الدخل فقط

حددت الفقرة 75 من المعيار الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية) البنود الواجب توفرها في قائمة الدخل كحد أدنى وهي كالتالي:

- الإيراد.
- نتائج أنشطة التشغيل.
- تكاليف التمويل.
- الحصة في الشركات الزميلة و المشروعات المشتركة في الأرباح والخسائر التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- المصروفات الضريبية.

-الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية .

- البنود الغير العادية.

- حصة الأقلية.

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ويجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة الدخل، حين يتطلب ذلك معيار محاسبي دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا من أجل تحقيق العرض العادل للأداء المالي للمؤسسة.

هناك آثار مختلفة للأنشطة والعمليات والأحداث المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وذلك من ناحية ثباتها ومخاطرها وإمكانية التنبؤ بها، ولذلك فإن الإفصاح عن عناصر الأداء يساعد في تفهم أداء المؤسسة المحقق وكذلك يساعد في تقييم النتائج المستقبلية، ويتم إدخال بنود إضافية في صلب قائمة الدخل والأوصاف المستخدمة لها كما يتم تعديل ترتيب البنود كلما كان ذلك ضروريا لشرح عناصر الأداء، وتشمل العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند القيام بهذا الأمر كل من الأهمية وطبيعة ووظيفة مختلف مكونات الدخل والمصروفات.

الفرع الرابع: المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات¹

- يجب على المؤسسة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات لقائمة الدخل تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو عملها ضمن المؤسسة.

- يتم إجراء تقسيم فرعي لبنود المصروفات من أجل إبراز سلسلة من أجزاء الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها.

- يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها البيانات المالية.

الفرع الخامس: المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية يشترط المعيار IAS1 عرض قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في صلب هذه القائمة مايلي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم(8).
- إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات مايلي:
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية.
- الحركات خلال الفترة.
- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبنية بشكل مستقل كل حركة¹.

1 عبد اللطيف شادوا، مرجع سابق، ص 25-26 .

المبحث الثالث: عرض وتقييم الاداء المالي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، ويأخذ النظام المحاسبي الجديد بنفس القوائم التي نص عليها مجلس المحاسبة الدولي. ول يتم استخدام هذه المعلومات بشكل أفضل يتم تحليلها وتفصيل المعلومات المستخرجة منها لتوظيفها بفاعلية أكبر.

المطلب الاول: عرض القوائم المالية

الفرع الاول: عرض قائمتي المركز المالي والدخل

1- عرض قائمة المركز المالي (الميزانية): هي جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، يظهر الجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير) "أو بعبارة أخرى هي صورة فوتوغرافية لشرة المؤسسة بتاريخ محدد¹.

- قائمة المركز المالي: هي الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي للمؤسسة أي هي المرآة العاكسة له في فترة

زمنية معينة عادة في نهاية السنة المالية وتحتوي على العناصر التالية:

✓ **الاصول:** وتضم الاصول غير متداولة، والأصول المتداولة أو الجارية

✓ **الخصوم:** الأموال الخاصة، الخصوم الغير متداولة، الخصوم المتداولة أو الجارية².

ووفقا للمعيار الدولي رقم (1) تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز الذي يوضح الاصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة³.

1 عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط2، سطيف، الجزائر، 2010، ص 10.

2 طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سابق، ص 111.

3 طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الجزء 1، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 111.

وتقسم عناصر الميزانية إلى مجموعتين بحيث يكون:

الاصول: أصول غير متداولة، أصول متداولة.

الخصوم: الأموال الخاصة، الخصوم طويلة الأجل، الخصوم قصيرة الأجل.

1-1 مزايا قائمة المركز المالي

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛

- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة الالتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى حقوق ملكيتها لالتزاماتها؛

- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويقاس ذلك بنسب السيولة والتداول؛

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛

- القيام بعمليات التحليل المالي؛

- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

- الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

- معرفة سياسة المؤسسة تجاه استثماراتها المالية¹.

1-2 أهداف قائمة المركز المالي

تقدم الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بمايلي:

1 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية، مرجع سابق، ص 113.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- السيولة: كلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة أقدر على تسديد التزاماتها؛

- القدرة على سداد الديون: كلما كانت على المؤسسة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بها منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المؤسسة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الالتزامات مثل الفوائد وأقساط الديون؛

- المرونة المالية: وهذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص الغير متوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي، مثل نسبة أرباح المؤسسة المحققة خلال الفترة المالية إلى رأس المال المستثمر؛

- تقدم الميزانية تطوراً عن حجم نشاط المؤسسة، من خلال مجموع الموجودات، وتعطي كذلك تصوراً عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية¹.

2- عرض حساب النتائج (قائمة الدخل): هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، دون اعتبار لتواريخ دفعها أو تحصيلها، ويسمح بإبراز نتيجة الدورة سواء كانت ربح أو خسارة. إن المعلومات الدنيا الواجب تقديمها في قائمة الدخل هي: إيرادات الأنشطة العادية الإيرادات المالية والأعباء المالية أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم، والتسديدات المماثلة، مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول الثابتة المادية والمعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (أعباء وإيرادات)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

ومن خلال العرض السابق، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض العناصر غير العادية، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي الأول (حسب نسخته الأخيرة) لا يسمح بذلك.

ويمكن تحليل الأعباء في حساب النتائج حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها، وهو ما يسمح بوجود نموذجين لعرض

1 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 30.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

حساب النتائج، الأول حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة، ويترك الخيار للمؤسسة في اختيار الطريقة التي تراها الأنسب لها وبما يسمح بالإفصاح الصادق والعاقل عن عناصر أداء ونجاعة المؤسسة¹.

الفرع الثاني: عرض قائمتي التدفقات النقدية وتغيرات رؤوس الأموال

1- قائمة التدفقات النقدية: إن الغرض الأساسي من قائمة النقد هو معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والغرض الثاني هو توفير معلومات وفق الأساس النقدي عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويذكر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات المالية إذا استخدمت بالإضافة إلى القوائم المالية الأخرى متضمنة الإفصاح عن المعلومات الجوهرية سوف تساعد المستثمرين سواء كانوا مساهمين أو مقرضين على مايلي:

- تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجهة في المستقبل؛
- تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها وسداد، التوزيعات، تمويل توسعها؛
- تفسير أسباب الفرق بين صافي الدخل وكل من المحصلات والمدفوعات النقدية؛
- تقييم تأثير العمليات النقدية وغير النقدية سواء كانت استثمارية أو تمويلية على المركز المالي للوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية².

إن التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية، وكذلك تغيير في النقدية أول وآخر الدورة لمن الأمور المفيدة للأطراف ذات المصالح في المؤسسة فهؤلاء الأطراف يريدون أن يعرف وضع السيولة في المؤسسة وأن يتنبأ بتطوره وبناء على الأسئلة البسيطة والهامة التالية³:

- من أين جاءت النقدية خلال الدورة (المصادر)؛
- فيم استخدمت النقدية خلال الدورة (استخدم عمليات جارية أو استثمارية أو تمويلية)؛

1 بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009-2010، ص 91.

2 عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة، ط2، مصر، 2004، ص 527.

3 نفس المرجع، ص 527.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع؛

- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (أساس الاستحقاق) وصافي التدفقات (أساس النقدية)؛

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- **تبويب التدفقات النقدية (سيولة الخزينة):** كان أول ظهور لهذه القائمة سنة 1977 من قبل

G.DE MAURRARD واستخدمت لأول مرة سنة 1980 للتحليل المالي في البداية وهذا حسب المقاربة

الاقتصادية أي تهدف إلى العمل على الربط بين حساب لنتيجة والجدول المالي عند مستويات معينة لرأس المال

العامل وتبويب إلى:

أ- الأنشطة التشغيلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمشروع من بيع السلع وكافة

العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع.

ب- الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من

شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية للشركات الأخرى.

ج- الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل

للأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم¹.

قائمة التدفقات النقدية بالطريقتين : بالرغم من أنه تتوفر طريقتان لإعداد قائمة التدفقات النقدية، إلا أن المشرع

الجزائري أوصى بالطريقة المباشرة والتي تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال

الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف، وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى

النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغير الموردین...)

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 156.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تعد كلا على حدى¹.

2- عرض جدول التغيرات في رؤوس الأموال (قائمة تغيرات حقوق الملكية): هي قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة، كما تنقص بتوزيع حصص الأرباح كما تتأثر هذه القائمة بتغير بعض الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

1-2 عرض مكونات جدول التغيرات في الأموال الخاصة: حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يجب على الأقل إظهار داخل جدول التغيرات في الأموال الخاصة للمعلومات المتعلقة بتغيرات العناصر التالية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- التغير في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحتسبة مباشرة في الأموال الخاصة؛

- عناصر الإيرادات والتكاليف والأرباح أو الخسائر المحتسبة مباشرة ضمن الأموال الخاصة والتي لم تدخل في جدول حسابات النتائج؛

- العمليات الخاصة برفع أو خفض الأموال الخاصة؛

- قرار توزيع الأرباح و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية².

1 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق ل26مايو 2008 والمتضمن أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، الجزائر، ص26.

2 عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص67.

الفرع الثالث: عرض ملحق القوائم المالية

- **ملحق القوائم المالية:** هو وثيقة تلخيصية بعد جزء من القوائم المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات. كما تعد عناصر المعلومات العددية الواردة في ملحق وفق نفس المبادئ والطرق التي أعدت بها القوائم المالية الأخرى.

ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية حيث تكون هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية؛
- المعلومات المكتملة والتي تعتبر ضرورية أحسن لفهم الميزانية، وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الام وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات ومسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

المطلب الثاني: مقارنة القوائم المالية حسب PCN والقوائم المالية حسب SCF

الفرع الأول: دراسة التغيرات التي طرأت على القوائم المالية

أ- **التغيرات الحاصلة في الميزانية:** تصنف عناصر الأصول والخصوم كل على حدى كما يجب أ، تعرض عناصر الميزانية على أساس الزمن، أي أصول متداولة وغير متداولة وكذلك خصوم متداولة وغير متداولة.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

وللانتقال من ميزانية المخطط الوطني المحاسبي إلى ميزانية النظام المحاسبي لابد من القيام بمايلي:

- إعادة تصنيف عناصر الميزانية الاصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة(ثابتة)؛
- تغيير تسمية الاستثمارات إلى تبييتات وتقسيم محتواها إلى تبييتات مادية ومعنوية ومالية؛
- إلغاء حسابات الاصول الدائنة والخصوم المدينة، عن طريق إدراج الحقوق والديون في مجموعة واحدة تحت اسم "حسابات الغير" والتي تسجل في الميزانية حسب الطبيعة، في الاصول إذا كانت مدينة وفي الخصوم إذا كانت دائنة.

إعادة تصنيف بعض الحسابات كسندات المساهمة التي كانت تعتبر في المخطط الوطني المحاسبي كحقوق في المجموعة الرابعة إلى تبييتات مالية في النظام المحاسبي المالي بالنسبة للسندات التي تفوق مدتها السنة.

- إضافة خانة للملاحظات عند تغيير طرق التقييم من قبل المؤسسة أو أية إضافات أخرى بالنسبة للحسابات التي يراد توضيحها في الملحق.

وما يستخلص من هذه التغيرات هو أن المشرع الجزائري ومن خلال النظام المحاسبي أعاد بناء الميزانية من منظور مالي يمكن مستعملي الميزانية من مقارنة وتقييم نتائج المؤسسة في السنة الماضية والسنة الحالية وهذا لتمكينهم من إتخاذ قراراتهم وفقا لمعلومات صادقة.

ب- التغيرات الحاصلة في حساب النتائج: أول تغيير ملاحظ هو تسمية القائمة، والتي كانت في السابق حسب المخطط الوطني المحاسبي تسمى "جدول حسابات النتائج" أما حسب النظام المحاسبي المالي فيسمى "حسابات النتائج".

أما التغيير الثاني فهو من ناحية الشكل، حيث أن الشكل الحالي وفق النظام المحاسبي المالي أكثر تفصيلاً من السابق، فجدول حسابات النتائج يقوم بتقديم الحسابات حسب طبيعتها، وهذا يخدم الإدارة الجبائية أكثر، لكن حساب النتائج حسب النظام المحاسبي الجديد يحاول تقديم معلومات عن استغلال المؤسسة، وهذا من خلال حساب كل من رقم الاعمال، إنتاج النشاط، القيمة المضافة، الهامش الإجمالي، نتيجة النشاط، كما أضاف تكاليف ونواتج استثنائية والتي تتعلق بالكوارث الطبيعية.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

الفرع الثاني: مقارنة العناصر بين المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي (SCF)

يمكن تلخيص أهم الفروقات للقوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي (SCF)

و (IAS/IFRS):

الجدول رقم 3: مقارنة القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي والنظام الجديد (IAS/IFRS)

القوائم المالية	حسب (PCN)	حسب (SCF)
1. الميزانية (قائمة المركز المالي)	- تتكون الميزانية من 05 أصناف: الأموال الخاصة الاستثمارات المخزونات الحقوق الديون - تعتمد على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاق المتزايدة في ترتيب الخصوم. - يسمح باستعمال الطرق الثلاثة: LIFO.FIFO.CMP كطريقة للتقييم مع تحميل الأعباء دون استثناء. - تعرف الأموال الخاصة أنها وسائل التمويل التي أبقى في المؤسسة بصفة دائمة.	- تتكون الميزانية من 05 تصنيفات: الأصول: أصول ثابتة، أصول متداولة الخصوم: أموال خاصة، خصوم ثابتة، خصوم متداولة - تعتمد على معيارين في التصنيف: المعيار الوظيفي يرتب الميزانية حسب كونها تنتمي إلى أحد الدورات المالية التالية: دورة الاستثمار: أصول متداولة، غير متداولة دورة الاستغلال: أموال خاصة، خصوم متداولة دورة التمويل: خصوم ثابتة معيار السيولة السابق ذكره - يسمح باستعمال طريقتي CMP أو FIFO ولا يسمح بطريقة LIFO كما يحدد ويقيد نوعية الأعباء التي تحمل في تكلفة المخزون إذ يستبعد الأعباء الغير مباشرة.
2. حساب النتائج (قائمة الدخل)	- تصنف الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة فقط مع تسجيل النتائج في	- تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها وتصنف حسب وظيفتها

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بما كما في PCN بل توضع مباشرة	الصنف الثامن	
ضمن حسابات الأموال الخاصة، هذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية - بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان - نتيجة الدورة تظهر في ح/12 - عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج - تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.	نتيجة الاستغلال في ح/83 نتيجة خارج الاستغلال في ح/84 النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة) في ح/880 أما نتيجة الدورة (النتيجة الصافية) فتسجل في ح/88 - إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (ح/69 و ح/79) تكون عنصر من عناصر النتائج - تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة	
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: صلاح حواس، <u>التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي</u>، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.		

3- جدول سيولة الخزينة: يعتبر جدول سيولة الخزينة قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي، لم تكن موجودة في المخطط الوطني المحاسبي، حيث يسمح هذا الجدول بالفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار، تدفقات التمويل كما أنه يكن من المقارنة مع الدورة السابقة، وهو ما يعتبر شيء هام بالنسبة للتحليل المالي.

4- جدول تغير رؤوس الأموال: تعتبر قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك حسب IAS1 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة، على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي يعتبر أن الأموال الخاصة جزء من الخصوم.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- **كشف الملاحق:** إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي على عكس ما يلزم المخطط الوطني المحاسبي الذي يعتمد على 15 جدول توضيحي، يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حساب النتائج¹.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي للقوائم المالية

- **الأداء المالي:** ويعرف على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً، لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة².

وحقاً تتمكن المؤسسة من الحكم على كفاءة استخدام الأموال لإعداد الخطط المالية المستقبلية، من خلال المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية لابلد لها من إجراء تقييم مالي للفترات لسابقة ومقارنة مدى قرب الانجاز الفعلي من الأهداف المسطرة كما تتم مقارنة المؤشرات المالية للسنة الحالية بالسنوات السابقة للمؤسسة وتقارن أيضاً بمؤشرات مؤسسات السوق التي لها نفس الخصائص لمعرفة مكانتها بين المؤسسات³.

الفرع الاول: تقييم الاداء المالي للميزانية المالية

1- الميزانية المالية المختصرة: أول عمل يقوم به المحلل هو إعداد الميزانية المالية المختصرة والتي تعر بأنها الجدول الذي يظهر لنا الجاميع الكبرى للميزانية المرتبة حسب مبدأ السيولة (الاصول) والاستحقاق (الخصوم) وتستعمل هذه الجاميع في عملية التحليل والقيام بهذه العملية هو لتسهيل عمله في تحليل القوائم المالية⁴.

1 محمد خميسي بن رحم، الانتقال من PCN إلى SCF، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص 15.

2 عبد الغني دادن، قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 4، 2006، ص 41.

3 معمر سعاد شدرى، دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008-2009، ص 13.

4 جليلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008-2009، ص 81.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

والجدول التالي يوضح شكل الميزانية المختصرة:

الجدول التالي يوضح: الميزانية المالية المختصرة جانب الاصول

البيانات	N-1	N
الاصول الثابتة		
مج الاصول الثابتة		
أصول متداولة		
قيم الاستغلال		
قيم قابلة للتحقيق		
قيم جاهزة		
مجموع الاصول المتداولة		
مجموع الاصول		

الجدول التالي يوضح: الميزانية المالية المختصرة جانب الخصوم

البيانات	N-1	N
الأموال الدائمة		
أموال خاصة		
ديون طويلة الأجل		
مجموع الأموال الدائمة		
ديون قصيرة الأجل		
مجموع الخصوم		

المصدر: من إعداد الطالب

2- تقييم الاداء المالي للميزانية المالية بإستخدام النسب

التحليل المالي عن طريق النسب هي (إحدى الطرق التي يلجأ إليها المحلل المالي أثناء دراسته وتشخيصه للوضعية المالية للمؤسسة، فهي تسمح بمتابعة التطورات الحاصلة في المؤسسة، إذ يشكل التحليل المالي عن طريق النسب حكماً على قيمة المؤسسة حول حالة المردودية والسيولة فيها ويعرض صورتها المالية الفعلية للأطراف المهتمة بنشاطها، هناك عدد كبير من النسب يمكن حسابه وتختلف هذه النسب من خلال طبيعة المعلومة المستعملة لحساب هذه النسبة، ولذا يجب على المحلل اختيار النسب المالية الأكثر أهمية والتي تعبر أكثر عن وضعية المؤسسة.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

2-1 نسب السيولة¹: تسمح نسب السيولة بقياس قدرة المؤسسة على دفع ديونها في الوقت المناسب، كما أنها تعطي فكرة عن حجم رأس المال العامل ومكونات الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل.

أ- نسبة السيولة العامة: وتتمثل أهميتها في معرفة قدرة الاستخدامات المتداولة التي لها درجة سيولة قصيرة على تسديد الديون القصيرة الأجل.

وتحسب كالتالي: $\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية (د.ق. الأجل)}}$

ب- نسبة السيولة المختصرة: تسمح لنا هذه النسبة على معرفة مدى قدرة استعمال الاستخدامات المتداولة دون المخزونات وتحويلها إلى سيولة لتغطية الديون القصيرة الأجل.

وتحسب كالتالي: $\text{نسبة السيولة المختصرة} = \frac{\text{(الأصول المتداولة - قيم الاستغلال) / ديون قصيرة الأجل}}{\text{الأجل}}$

ج- نسبة السيولة الفورية²: تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على الدفع الفوري من موجوداتها لسداد ديونها

وتحسب كما يلي: $\text{نسبة السيولة الفورية: قيم جاهزة (النقدية) / ديون قصيرة الأجل}$

2-2 نسب المديونية: من خلال هذه النسب يمكننا من معرفة هيكله خصوم المؤسسة ومن أهم هذه النسب

أ- نسبة الاستقلالية المالية: حيث تبين هذه النسبة مقارنة وتمثيل الأموال الخاصة نسبتا إلى الديون وتحسب

بعده طرق: $\text{نسبة الاستقلالية المالية: الأموال الخاصة / الأموال الدائمة}$

في أفضل الحالات يجب أن تكون أكبر من 0.5

1 أيمن الشنطي، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، عمان الاردن، 2005، ص226.

2 عصام عباسي، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص66.

نسبة الاستقلالية المالية: الأموال الخاصة/مجموع الديون

ويفضل أن تكون هذه النسبة أكبر من 3/1

نسبة الاستقلالية المالية: الأموال الخاصة/ ديون طويلة الأجل

ب- نسبة قابلية السداد: تستعمل هذه النسب لمقارنة حجم ديون المؤسسة نسبة إلى أصول المؤسسة لمعرفة مدى تغطية وضمن هذه الأصول لتسديد ديون المؤسسة وكلما انخفضت هذه النسبة كلما كان ذلك أكثر

ضمان، وتحسب بالعلاقة التالية¹:
نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون / مجموع الأصول

2-3 نسب الهيكلية المالية: تعطي هذه النسب الخاصة بالهيكلية المالية مؤشرات دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة على المدى الطويل، كما تبين قدرة المؤسسة على تسديد ديونها وإلتزاماتها الطويلة المدى مثل السندات والقروض الطويلة الأجل، وبالتالي هي تبين مقدار الديون إلى رأس المال.

أ- نسبة التمويل الدائم: وتقيس قدرة أموال المؤسسة على تمويل الاستخدامات الثابتة وتحسب بالعلاقة التالية :

نسبة التمويل الدائم = الموارد الدائمة / الأصول (الاستخدامات) الثابتة

- إذا كانت نسبة التمويل الدائم تساوي 1 يعني أن الموارد الدائمة تغطي الأصول الثابتة وفي هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي الصفر؛

- إذا كانت نسبة التمويل الدائم أكبر من 1 يعني أن هناك فائض في تغطية الموارد الدائمة للأصول الثابتة، وهناك فائض في رأس المال العامل؛

- إذا كانت نسبة التمويل الدائم أقل من 1 يعني أن هناك عجز في تغطية الموارد الدائمة لاستخدامات الثابتة، ويعني أيضا أن هناك عجز في رأس المال العامل.

1 نبيل بوسنان، دور المؤشرات المالية في تقييم تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لاستكمال متطلبات الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص12.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

ب- نسبة التمويل الخاص: وتبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية الاستخدامات الثابتة عن طريق أموالها الخاصة

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الاصول الثابتة}}$$

حيث يجب أن لا تقل عن 0.5 وأن لا تفوق 1.

ج- نسبة التمويل الخارجي: وتقيس نسبة تمويل الاستخدامات الثابتة عن طريق الديون، وكلما كانت هذه

النسبة صغيرة كلما كان الضمان أكبر للديون، وتحسب بالعلاقة التالية¹:

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

4-2 نسب المردودية: وتعبر هذه النسب عن مدى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبأكثر طريقة ذات

كفاءة وفعالية للحصول على العائد ومن أهم النسب نذكر مايلي:

أ- المردودية التجارية: يتم تقييمها من خلال سياسة التسعير في المؤسسة والهامش الخام الإجمالي المطبق على

المبيعات وهي وفق العلاقة التالية:

$$\text{المردودية التجارية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الاعمال}}$$

وتعبر عن مدى مساهمة الوحدة الواحدة من رقم الاعمال في النتيجة الصافية.

ب- المردودية الاقتصادية: وهي تهتم بالنشاط الرئيسي فقط، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال

$$\text{المردودية الاقتصادية (Re)} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الاصول}}$$

وتظهر هذه النسبة ربحية الأموال، وكلما كانت كبيرة كان هذا ايجابيا، وهي تعبر عن مساهمة كل وحدة نقدية

مستثمرة في أموال المساهمين في تحقيق نتيجة صافية.

1 أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سابق، ص 226.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

ج- **المردودية المالية:** وهي تهتم بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والتدفقات المالية،

وهي وفق العلاقة التالية: **المردودية المالية (RCP) = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة**

وهي تمثل مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع الأموال الخاصة¹

3- تحليل الميزانية المالية باستخدام مؤشرات التوازن

إن عملية الانتقال إلى المنظور المالي تتطلب القيام بعملية تجميع لسلسلة متكاملة من المؤشرات المالية وهناك ثلاث مؤشرات توازن تستعمل من طرف المحلل المالي بشكل عام تتمثل أساسا في:

- رأس المال العامل FR

- الاحتياج في رأس المال العامل BFR

- الخزينة TR

أ- **رأس المال العامل FR:** يقصد به الفائض من الاستثمار والإجمالي للمؤسسة في الموجودات طويلة الأجل من خلال الأموال الدائمة، ويستخدم في الحكم على مقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها في الأجل القصير.

ويمكن حسابه وفق منظورين هما:

أعلى الميزانية²: **FR = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة**

أسفل الميزانية³: **FR = الأصول المتداولة - قروض قصيرة الأجل**

ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي:

1 زخرفة بوعكة، مرجع سابق، ص 50.

2 شعب شوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 214.

3 الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، ط1، عمان الاردن، 2006، ص 6.

الشكل يوضح: حساب رأس المال العامل

الأصول الثابتة	الأموال الدائمة
	ق.ق. الأجل
الأصول المتداولة	

المصدر: من إعداد الطالب

وينقسم إلى 3 أنواع :

- رأس المال العامل الدائم أو الصافي: هو فائض الأموال الدائمة من الأصول الثابتة المخصصة لتمويل جزء

من الأصول المتداولة، ويحسب كمايلي:

أموال دائمة - أصول ثابتة

أصول متداولة - ديون قصيرة الاجل

- رأس المال العامل الإجمالي: يمثل الأصول ذات طبيعة قصيرة الأجل أي تمثل إجمالي الأصول

المتداولة، ويحسب كمايلي:

مجموع الأصول - الأصول الثابتة

المهدف من دراسة رأس المال العامل الإجمالي هو البحث عن قيمة مبالغ التي مولت بها المؤسسة أصولها المتداولة ويحدد لنا طبيعة نشاط المؤسسة.

- رأس المال العامل الخاص: يعبر عن جزء من الأموال الخاصة التي تمول الأصول المتداولة، أي أن الأموال

الخاصة لا تغطي فقط الأصول الثابتة بل أيضا تمول جزء من الأصول المتداولة ويحسب كمايلي:

رأس المال العامل الدائم - ديون طويلة الأجل

الأموال الخاصة - الأصول الثابتة

الأصول المتداولة - مجموع الديون

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- رأس المال العامل الأجنبي: وهو يمثل مجموع الديون التي بحوزة المؤسسة والتي تحصل عليها من الخارج

لتمويل نشاطها، ويحسب كما يلي:

رأس المال العامل الإجمالي - رأس المال العامل الخاص

مجموع الخصوم - الأموال الخاصة

إذا كان رأس المال العامل الأجنبي $0 <$ يعني أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الديون لتمويل احتياجاتها خاصة في المدى القصير¹.

- التفسير المالي لرأس المال العامل

✓ حالة رأس المال العامل أعلى الميزانية

- $FR > 0$ موجب: يعبر عن فائض الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة أي أن المؤسسة

استطاعت تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحقت فائض.

- $FR < 0$ سالب: في هذه الحالة الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة حيث يلي

جزء منها هذه الاحتياجات فقط مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.

- $FR = 0$ معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث إذ تمثل حالة التوافق التام في هيكل الموارد والاستخدامات وتمثل

الوضع الأمثل لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية في المؤسسة².

✓ حالة رأس المال العامل أسفل الميزانية

- $FR > 0$ موجب: أي أن المؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل بإستخدام أصولها المتداولة، ويتبقى

فائض مالي يمثل هامش أمان وهو رأس المال العامل حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دور هام في التوازن المالي للمؤسسة.

1 مداني بن بلغيث، عبد القادر دشلش، انعكاسات تطبيق SCF على التشخيص المالي للمؤسسة، ملتقى دولي حول التحدي SCF في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، 13-14 ديسمبر 2011.

2 الياس بن ساسي، يوسف قرشي مرجع سابق، ص 68-69.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- **FR<0** سالب: في هذه الحالة تكون الاصول المتداولة القابلة للتحصيل في الأجل القصير غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي تسدد في الأجل القصير.

- **FR=0 معدوم:** في هذه الحالة تتمكن المؤسسة من تغطية القروض قصيرة الأجل بإستخدام الاصول المتداولة دون تحقيق فائض ولا عجز وهي حالة مثلى نادرة الحدوث¹.

ب- **الاحتياج في رأس المال العامل BFR:** ينتج عن الأنشطة المباشرة للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات المالية بسبب التفاعل مع مجموعة من العناصر أهمها، المخزونات، حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة والديون الاجتماعية والجبائية.

يمثل الاحتياج في رأس المال العامل: إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال وهي عبارة عن الفرق بين "إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة والالتزامات قصيرة المدى بإستثناء السلفيات المصرفية من جهة ثانية".

ويعبر الاحتياج في رأس المال العامل في تاريخ معين عن رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ، كما يعرف بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية ويحسب كمايلي:

$$BFR = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم غير جاهزة}) - (\text{د.ق. الأجل} + \text{سلفيات مصرفية})$$

- دورة الاستغلال تنتج احتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الاصول المتداولة (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة)

- موارد التمويل مرتبطة بسرعة دوران ديون قصيرة الأجل باستثناء التسبيقات أي كل ديون قصيرة الأجل عند وقت استحقاقها ماعدا السلفيات المصرفية.

1 مداني بن بلغيث، عبد القادر دشاش، مرجع سابق.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

وإذا كانت الديون قصيرة الأجل ماعدا السلفيات المصرفية أصغر من القيم الجاهزة وقيم الاستغلال فهذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى أموال خارج الدورة الاستغلالية والعكس إذا كانت القروض قصيرة الأجل عدا السلفيات المصرفية أكبر من مجموع القيم الجاهزة وقيم الاستغلال فهذا معناه أن المؤسسة ليست بحاجة إلى تمويل¹.

ج- الخزينة TR : تعرف على أنها الفرق بين أصول الخزينة وخصومها وهي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة (باستثناء السلفيات المصرفية)، كما يمكن تعريفها عن طريق الفرق بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل ويحسب كما يلي:

$$TR = \text{رأس المال العامل} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

$$TR = \text{قيم جاهزة} - \text{المساهمات البنكية الجارية}$$

والخزينة مرتبطة برأس المال العامل واحتياجه من خلال:

$FR > BFR$ أي $T > 0$: في هذه الحالة المؤسسة قامت بتحميد جزء من أموالها الثابتة لتغطية رأس المال العامل مما يطرح عليها مشكلة الربحية أي تكلفة الفرصة الضائعة، لهذا وجب عليها معالجة الوضعية عن طريق شراء مواد أولية أو تقديم تسهيلات للزبائن.

$FR < BFR$ أي $T < 0$: المؤسسة في حالة عجز أي غير قادرة على تسديد ديونها في آجالها وهذا يطرح مشكل متمثل في وجود تكاليف إضافية مما يجعل المؤسسة في هذه الحالة إما أن تطالب بحقوقها لدى الغير أو تقترض من البنوك أو تتنازل عن بعض استثماراتها دون التأثير عن طاقتها الإنتاجية، وفي بعض الحالات الاستثنائية تلجأ إلى بيع بعض المواد الأولية.

$FR = BFR$ أي $T = 0$: يعني أننا أمام الخزينة المثلى والوصول إلى هذه الحالة يتم بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة وفق الإمكانيات المتاحة عن طريق تفادي مشاكل عدم التسديد وبالتالي التحكم في السيولة دون التأثير على الربحية.

الفرع الثاني: تقييم الاداء المالي لحساب النتائج

بهدف قياس أداء المؤسسة، يلجأ المحلل المالي إلى دراسة وتحليل حسابات نتائج المؤسسة بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والمؤشرات من أهمها:

أ. تقييم الاداء المالي لجدول حسابات النتائج بالأرصدة الوسطية

تعتبر الأرصدة الوسطية للتسيير أداة من أدوات التحليل المالي الخاصة بتحليل نشاط مردودية المؤسسة.

1. رقم الأعمال: هو عبارة عن كل مبيعات المؤسسة ويختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة، ويتكون من :

- (ح/700) مبيعات السلع .
- (ح/701) مبيعات المنتجات التامة.
- (ح/702) مبيعات منتجات نصف مصنعة.
- (ح/703) مبيعات المنتجات المتبقية .
- (ح/704) مبيعات الأشغال .
- (ح/705) مبيعات الدراسات .
- (ح/706) مبيعات الخدمات.
- (ح/708) مبيعات الأنشطة الملحقه.

ويتم التخفيض في رقم الأعمال في حال قامت المؤسسة بمنح التخفيضات والحسومات الممنوحة (ح/709).

كما أن رقم الأعمال يعبر عن المصدر الأساسي الأول لربح المؤسسة، فكلما كان رقم الأعمال مرتفع كلما كان احتمال تحقيق الأرباح مرتفع ويحسب رقم الأعمال بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال = مبيعات السلع + مبيعات المنتجات التامة + مبيعات منتجات نصف مصنعة + مبيعات المنتجات المتبقية + مبيعات الأشغال + مبيعات الدراسات + مبيعات الخدمات + مبيعات الأنشطة الملحقه - التخفيضات والحسومات الممنوحة

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

2. الإنتاج: يتعلق رصيد الإنتاج بالمؤسسة الإنتاجية ويعبر عن قدرة المؤسسة عن خلق الثروة، فكلما كان هذا المصدر مرتفع كلما كانت قدرة المؤسسة على تعويض عناصر الإنتاج مرتفعاً، كما يعبر كذلك هذا الرصيد عن درجة الاندماج المؤسسة في الاقتصاد الوطني، ويتضمن الإنتاج العناصر التالية :

- (ح/70) رقم الأعمال .
- (ح/72) تغير الإنتاج .
- (ح/73) إنتاج المؤسسة لصالحها الخاص.
- (ح/74) إعانات الاستغلال.

ويحسب الإنتاج بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنتاج} = \text{رقم الأعمال} + \text{تغير الإنتاج} + \text{إنتاج المؤسسة لصالحها الخاص} + \text{إعانات الاستغلال}$$

3. القيمة المضافة: هي عبارة عن القيمة الإضافية المتكونة في المؤسسات نتيجة لاستعمال مواد وخدمات الغير بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، كما أن القيمة المضافة تستعمل الأطراف المساهمة في تحقيق الإنتاج، وتمثل بالفارق بين الإنتاج والاستهلاك الوسطي وتحسب القيمة المضافة بطريقتين هما:

3-1 طريقة الفرق: هي الفرق بين الإنتاج والإستهلاك الوسيطة وتحدد بالعلاقة التالية

$$\text{القيمة المضافة} = \text{الإنتاج} - \text{الإستهلاكات الوسيطة}$$

3-2 الطريقة التجميعية تتمثل في الفرق بين النواتج المختلفة وتحويل تكاليف الإنتاج من جهة ومصاريف الاستغلال من جهة أخرى وتحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{القيمة المضافة} = (\text{مصاريف العمال} + \text{ضرائب ورسوم} + \text{مصاريف مالية} + \text{مصاريف مختلفة} + \text{مخصصات الاهتلاكات والمؤونات} + \text{نتيجة الاستغلال}) - (\text{نواتج مختلفة} + \text{تحويل تكاليف الإنتاج})$$

4. الفائض الإجمالي للاستغلال: يعبر هذا الرصيد عن نتيجة المؤسسة قبل طرح المصاريف المالية والاهتلاكات والضريبة على الأرباح بعبارة أخرى تعبر عن نتيجة المؤسسة بغض النظر عن سياسة التمويل وسياسة الاهتلاك وسياسة الدولة فيما يتعلق بدفع الضرائب ويسمى هذا الرصيد بالنتيجة الاقتصادية، ويعتبر هذا الرصيد مصدر

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

أساسي تمويلي بالنسبة للمؤسسة من خلال نشاطها العملياتي (مصدر تمويل داخلي) بعض عن سياسة التمويل وتستعمل لحساب المردودية الاقتصادية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الفائض الإجمالي للاستغلال} = \text{نتيجة الاستغلال} + \text{المصاريف المالية} + \text{مصاريف}$$
$$\text{الاهتلاكات والمؤونات}$$

أو يمكن حسابه أيضا بالعلاقة التالية:

$$\text{الفائض الإجمالي للاستغلال} = \text{القيمة المضافة} + \text{النواتج المختلفة} + \text{تحويل تكاليف}$$
$$\text{الاستغلال} - (\text{مصاريف العمال} + \text{ضرائب ورسوم} + \text{مصاريف متنوعة})$$

5. النتيجة العملياطية: يقصد بها تلك النتيجة المحققة من خلال النشاط العادي للمؤسسة بغض النظر على النتيجة المالية، أي هي نتيجة المؤسسة قبل دفع المصاريف المالية وتحصيل النواتج المالية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العملياطية} = \text{الفائض الإجمالي للاستغلال} - \text{المصاريف العملياطية الأخرى} - \text{مخصصات}$$
$$\text{الاهتلاكات والمؤونات} + \text{النواتج العملياطية الأخرى} + \text{استرجاع المؤونات وتدني القيمة}$$

6. النتيجة العادية: هي النتيجة الإجمالية للمؤسسة قبل طرح الضريبة على الأرباح تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة العادية} = \text{النتيجة العملياطية} + \text{النتيجة المالية}$$

7. النتيجة الصافية: هي النتيجة النهائية للمؤسسة بعد دفع الضرائب على الأرباح تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة العادية} - \text{ضرائب على الأرباح} (+ -) \text{ضرائب مؤجلة}$$

8. طاقة التمويل الذاتي: يقصد بها تلك المصادر التمويلية التي تحققها المؤسسة من خلال النشاط العادي لها وفي نفس الدورة بمعنى آخر هي تلك المصادر التمويلية المحققة من خلال نشاط المؤسسة في سنة واحدة، كما تعتبر طاقة التمويل الذاتي كمؤشر يدل على قدرة المؤسسة في خلق الموارد المالية من خلال نشاطها العملياتي ويعتبر من بين المصادر الأساسية للتمويل الذاتي أو الداخلي، كما يعتبر من أهم مصادر تمويل احتياج رأس المال العامل .

ويحدد بالعلاقة التالية :

طاقة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - مخصصات اهتلاكات
والمؤونات المسترجعة (+ ناقص - فائض) قيمة الاستثمارات المتنازل عنها - الإعانات

9. التمويل الذاتي: يعتبر التمويل الذاتي ذلك المصدر التمويل الداخلي المحقق من طرف المؤسسة خلال دورة واحدة من خلال النشاط العادي بعد أو توزيع الأرباح ويحسب بالعلاقة التالية :

التمويل الذاتي = طاقة التمويل الذاتي - الأرباح الموزعة

ب. تقييم الاداء المالي لجدول حسابات النتائج عن طريق النسب

يعتبر التحليل عن طريق النسب كطريقة مكتملة لطريقة التحليل بالأرصدة الوسطية، ومن بين أهم هذه النسب:

1- نسب النشاط

1-1 نسب القيمة المضافة إلى الإنتاج (نسبة التكامل الداخلي): تكمن أهمية هذه النسبة في معرفة مدى قدرة المؤسسة على خلق ثروة وتحديد نسبة اندماج المؤسسة في الاقتصاد الوطني وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة القيمة المضافة = القيمة المضافة / الإنتاج

كما ترتبط هذه النسبة بالعناصر المكونة للقيمة المضافة

1-1-1 نسبة مصاريف العمال إلى القيمة المضافة: تعبر هذه النسبة على مدى استهلاك للقيمة المضافة فكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كانت النتيجة الصافية لهذا يجب مقارنة هذه النسبة في كل مؤسسة نسبة إلى القطاع الذي تنشط فيه وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة للعمال = مصاريف العمال / القيمة المضافة

1-1-2 نسبة المصاريف المالية نسبة إلى القيمة المضافة: كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما انخفضت

النسبة النتيجة الصافية، وهذا يدل إما على ارتفاع المديونية أو تكلفة الديون وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة المصاريف المالية للقيمة المضافة = المصاريف المالية / القيمة المضافة

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

1-1-3 نسبة الاهتلاكات على القيمة المضافة: إن ارتفاع هذه النسبة يدل على وجود استثمارات كبيرة ففي حالة ما إذا كانت هذه الاستثمارات غير مستغلة مباشرة في تحقيق الإنتاج فإن ارتفاع هذه النسبة يؤدي إلى انخفاض النتيجة الصافية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الاهتلاك للقيمة المضافة} = \text{الاهتلاكات} / \text{القيمة المضافة}$$

1-2 نسبة الهامش الإجمالي: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الهامش الإجمالي} = \text{الهامش الإجمالي} / \text{رقم الأعمال}$$

أو بعبارة أخرى:

$$\text{نسبة الهامش الإجمالي} = \text{الهامش الإجمالي} / \text{تكلفة البضاعة المباعة}$$

تستعمل هاتين النسبتين لقياس مردودية النشاط التجاري للمؤسسة فكلما ارتفعت قيمة النسبتين ارتفعت معهما مردودية المؤسسة.

1-3 نسبة طاقة التمويل الذاتي: إن استعمالات طاقة التمويل الذاتي كثيرة ومتعددة بإمكان المؤسسة أن تستغلها في إنشاء استثمارات جديدة تغطية لاحتياج رأس المال العامل، تغطية الديون وغيرها من الأمور الكثيرة، كما أن نسبة طاقة التمويل الذاتي تعبر عن مدى قدرة المؤسسة على تسديد الديون المالية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة طاقة التمويل الذاتي} = \text{طاقة التمويل الذاتي} / \text{الديون المالية}$$

من المفروض أن لا تستعمل 1/2 قيمة طاقة التمويل الذاتي في تسديد الديون المالية، بل يجب أن تستعمل في مجالات أخرى بمعنى آخر يجب أن تكون لدى المؤسسة نوع من المرونة في استعمال طاقة التمويل الذاتي خارج نطاق تسديد الديون.

الفرع الثالث: تقييم الاداء المالي لجدول سيولة الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة أداة طبيعية في تبيان وتوضيح التسيير المالي الخاص بالمؤسسة وعليه سوف يتم التطرق إلى منطقه بشرح التدفقات المالية بحثا عن التوازن المالي للخزينة عن طريق تحليل أرصدة هذا الجدول، ويتكون جدول سيولة الخزينة من ثلاثة أقسام رئيسية ومتميزة لكنها مرتبطة فيما بينها كمايلي:

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

1- تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية "A": يضم هذا القسم مختلف تدفقات الخزينة الناتجة عن

عمليات الاستغلال بالمعنى الواسع فهو يبين مدى قدرة المؤسسة على خلق تدفقات للخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة لا بالنشاطات التمويلية ولا بالنشاطات الاستثمارية، وعليه يبرز خصائص المؤسسات ذات الاداء العالي والتي تولد سيولة معتبرة في هذا المستوى، كذلك يمكن أن تبين خصائص المؤسسات عديمة النجاح والفعالية المالية الناجمة عن عدم كفاءة عمليات الاستغلال.

إن مفهوم تدفقات الخزينة المتولد عن عمليات الاستغلال له أهمية أساسية لكونه يعتمد على ثلاث عوامل رئيسية في تسيير المؤسسة والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

- معدل نمو النشاط؛

- أهمية وخصائص هوامش الاستغلال؛

- أهمية وخصائص احتياجات رأس المال العامل¹.

وتتكون خزينة الأنشطة العملية من مؤشرين مهمين هما:

1-1 قدرة التمويل الذاتي: يعرف على أنه تلك الموارد الجديدة المتكونة بواسطة النشاط الأساسي للمؤسسة

والمحتفظ بها كمصدر تمويل دائم للعمليات المستقبلية، أي تلك النتائج الإجمالية المعاد استثمارها بعد توزيع رأس المال، حيث يعتبر الدعامة الأساسية للتمويل خصوصا في مرحلة النمو، إذ يساهم في التقليل من المصادر الخارجية للتمويل، كما أن له دور كبير في تمويل الاحتياجات المالية للمؤسسة وبالتالي يمكن المؤسسة من المحافظة على وضعها والاستمرار في نشاطها مع مساعدته لها في تحقيق معدلات نمو مسايرة لمعدلات نمو المؤسسات المنافسة.

قدرة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الاهتلاك (+/-) فائض/ناقص قيمة التنازل عن

التبittات

¹ سامي محمد لزعر، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص ص 118-119.

1-2 التغير في الاحتياج في رأس المال العامل: يمثل كل النفقات المتعلقة بدورة الأنشطة العملية ويحسب كمايلي:

التغير في الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال = التغير في مستحقات الزبائن + التغير في إنتاج مخزون + التغير في مخزون المواد والبضائع - التغير في مستحقات الموردين

2- تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية "B": يضم هذا القسم الخزينة المتولدة عن إجمالي عمليات الاستثمار، وهو ما يسمح بأخذ فكرة عن مختلف الجهود المبذولة في مجال الاستثمار في شكل نمو داخلي (الحيازة على الاستثمارات المادية والمعنوية) أو في شكل نمو خارجي (استثمارات مالية)¹.

3- تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية "C": يوضح هذا القسم أي شكل من أشكال التمويل التي تم اعتمادها من طرف المؤسسة (اللجوء إلى القروض أو رفع رأس المال) في حالة عدم كفاية الخزينة المتولدة عن الاستغلال في تغطية عمليات الاستثمار، كما يمكن أن تبين القيم المتعلقة بتسديدات القروض وكذلك مكافآت رأس المال.

وتشير إلى ثلاثة مؤشرات مهمة: سياسة رفع رأس المال، سياسة الاقتراض، سياسة توزيع رأس المال

- الرفع في رأس المال: والمقصود به هو فتح رأس المال للمساهمين، إذ يعتبر مصدر خارجي تلجأ إليه المؤسسة عند استحالة تغطية الاحتياجات المالية عن طريق الموارد الداخلية، وهناك عدة طرق تمكن المؤسسة من الحصول على الأموال اللازمة نذكر أهمها:

- ✓ رفع رأس المال نقدا وعينا: وتكون المساهمة الخارجية في رأس المال عند إنشاء المؤسسة حيث تحدد المساهمة الخارجية في رأس المال أو لتكوين رأس المال الأصلي؛
- ✓ الرفع في رأس المال بضم الاحتياطات: يتمثل هذا النوع من التمويل في ضم الاحتياطات الموضوعية في شكل أرباح غير موزعة إلى الأموال الخاصة؛

1 سليمان بلعور، علي بن الطيب، قراءة مالية للمعيار الدولي السابع بناء وتحليل جدول تدفقات الخزينة، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2009، ص5.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- ✓ الرفع في رأس المال عن طريق تحويل الديون: تحويل الديون كوسيلة لرفع رأس المال لا يؤدي إلى زيادة السيولة النقدية وإنما تدمج الديون في شكل أموال خاصة دائمة وتسمى العملية كذلك بتركيز الديون.
- توزيع مكافأة رأس المال: تتجه سياسة مكافأة رأس المال نحو دعم الهيكل المالي وذلك بزيادة الأموال الخاصة بواسطة الأرباح غير الموزعة. مكافأة رأس المال هو رصيد متبقي بعد تغطية الأرباح لمستوى الاحتياجات المالية المستقبلية¹.

4- العلاقات المالية للتوازن: يشكل جدول تدفقات الخزينة كما ذكرنا سابقا ثلاث أقسام متميزة لكنها مرتبطة ببعضها البعض.

- تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات الاستغلال A.

- تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات الاستثمار B.

- تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات التمويل C.

- التغير في الخزينة: حيث تظهر في هذا الجدول علاقات أساسية هي: $D = A - B + C$

كما سبق لنا أن ذكرنا أنه لكي تحقق المؤسسة حالة التوازن المالي الذي يعني محافظتها على وضعيتها المالية لا بد لها من الاستغلال العقلاني للسيولة، وذلك بتوظيف كامل الأموال مما يعني أن مستوى سيولة الخزينة يقارب الصفر.

ومن العلاقة السابقة نستنتج: التغير في الخزينة $= A - B + C = 0$ وبذلك يتحقق التوازن المالي العاكس للسياسة الجيدة المتبعة، والتعبير عن هذه العلاقة المالية يمكن القول أن تحديد مبلغ تدفق الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية "C" يعتمد على الكيفية التي تمر بها تغطية احتياجات الأنشطة الاستثمارية "B" بواسطة خزينة الأنشطة العملية "A" لذا توجبت دراسة الرصيد "A - B" وذلك لمعرفة:

1 سامي محمد لزعر، مرجع سابق، ص 119-120.

الفصل الثاني: أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والمعايير الدولية

- $(0 < A - B)$: وهذا دليل على قدرة المؤسسة على تمويل احتياجات استثماراتها بواسطة خزانة أنشطتها

العملية، وفي هذه الحالة فالمؤسسة ليست بحاجة إلى استقطاب رؤوس أموال خارجية جديدة لأنها قادرة على سداد ديونها.

- $(0 > A - B)$: هنا المؤسسة في وضع يسمح لها أن تقوم بتمويل استثماراتها عن طريق خزانة أنشطتها

العملية، ولا بد لها أن تلجأ إلى استخدام موارد التنازل عن الاستثمارات أو الرفع في رأس المال.

- $(0 = A - B)$: وهذا يعني أن المؤسسة تمول استثماراتها بواسطة خزانة أنشطتها العملية، ولكن في هذه الحالة

لن تكون قادرة على سداد ديونها، وخاصة إذا كانت المؤسسة قد باشرت العمل في مشاريع استثمارية تتطلب

رؤوس أموال معتبرة، لذلك سيكون من الضروري اللجوء إلى حلول مالية خارجية عادة أغلبها يكون طلب

القروض¹.

1 سليمان بلعور، علي بن الطيب، مرجع سابق، ص 6-7.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد تقديم عرض شامل ودقيق للقوائم المالية التي تتماشى بما جاء به النظام المحاسبي المالي، استخلصنا أن أهمية هذه القوائم المعدة على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تتجلى من خلال فعاليتها في توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات المالية التي تحتاج إليها كل الاطراف المستخدمة لهذه القوائم، وأسلوب العرض الذي تتبناه هذه القوائم هو الإفصاح عن كل بند من بنود الاصول والخصوم التي يتوقع تحصيلها أو سدادها قبل وبعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية، أما قائمة تدفقات الخزينة فهي تحوي معلومات مفيدة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية، بالإضافة إلى الإيضاحات التي تتمم القوائم المالية والتي تشمل العرض والإفصاح وتقديم معلومات إضافية عن القوائم المالية وبالنسبة للسياسة المحاسبية فهي تشمل الإفصاح على أساس القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية، حيث يجب على المؤسسة عند الإفصاح عن سياستها المحاسبية الأخذ بعين الاعتبار أن هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين كثيراً على تفهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الاداء والمركز المالي المقدم، وذلك من خلال تقييم الاداء المالي للمؤسسة على ضوء هذه المعلومات المفصّل عنها.

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري والذي تطرقنا فيه إلى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي والمعايير الدولية وعرض المحتويات وأشكال القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية ، وبعد عرض مختلف النقاط المتعلقة بالتحليل المالي والتطرق إلى أهم المؤشرات والنسب المالية التي تستعمل في تحليل القوائم المالية سنقوم في هذا الفصل بربط أهم نقاط الجانب النظري بالجانب التطبيقي والذي سنتطرق فيه إلى تقييم الاداء المالي من خلال الميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك من خلال دراسة المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي خلال الفترة 2012،2013،2014 وللقيام بهذه الدراسة إرتينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الاول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

المبحث الثالث: تقييم الاداء المالي لمؤسسة سونلغاز

المبحث الاول: تقديم عام للمؤسسة

سنستطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة باعتبارها ميدان الدراسة، لذلك قسمناه إلى أربعة مطالب:

المطلب الاول: : التعريف بمؤسسة سونلغاز:

1- نشأة المؤسسة الأم : تأسست الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز في 1969/07/28 بأمر رقم 59/69 وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال .

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى 4 مديريات جهوية (الجزائر، وهران ، قسنطينة ، ورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر ، الشلف ، قسنطينة ، عنابة ، سطيف ، بشار ، البليدة ، وهران ، ورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق .

وفي سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي و تجاري ، جاء بعد ذلك في 2002/06/01 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم لأن الدولة غير قادرة على تغطية التكاليف وكانت المرحلة (2007/2002) مرحلة انتقالية حيث تم تقسيم وهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد أي أن هناك لجنة ضبط هي التي تتحكم في التسعيرة وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من :

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء)

- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز)

- مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز)

2- مركز التوزيع بالوادي: في فترة سابقة كانت منطقة الوادي تتزود بالطاقة الكهربائية و ذلك عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع ببسكرة ، ونظرا للكثافة السكانية تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز .

و في عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي ، المغير ، الدبيلة) و قد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزبائن (كشوفات و تسديدات)

- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

المطلب الثاني : مهام مؤسسة سونلغاز

بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985 أن المهام التي تقوم بها المؤسسة كالاتي:

1. الطاقة الكهربائية: المؤسسة تقوم بإنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية
2. الغاز: المؤسسة تقوم بنقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي ولكي تبقى المؤسسة محتكرة لهذا النشاط عليها القيام ب :

- إقامة المؤسسات من أجل تنمية القطاع
 - دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة
 - التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية
 - اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات
3. مهام مديرية التوزيع بالوادي :

- ✓ تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز)
- ✓ تسيير المنشآت الكهربائية والغازية
- ✓ تطوير المنشآت الطاقة
- ✓ تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية
- ✓ الاتصال بالسلطات

المطلب الثالث: وظائف مؤسسة سونلغاز:

- الوظائف التقنية : القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل توزيع الطاقة في المجالات المذكورة.
- الوظائف التجارية : وتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغباتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدت وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:
- ✓ وظائف ذات طابع إداري :
- تسيير المال
- تسيير الوسائل
- معالجة المعلومات
- ✓ وظائف ذات طابع دراسي :
- القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط)
- القيام بدراسات تسويقية
- القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير
- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للمؤسسة وإيجاد الإستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الأم.

المطلب الرابع : تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من :
- نجد على مستوى القمة مجمع سونلغاز ويمثلها رئيس المجمع، ومن تحتها المديرية العامة لتوزيع الوسط ويمثلها الرئيس المدير العام وهو مراقب للمديريات ويمثل السلطة العليا للمؤسسة.
- المديرية العامة للتوزيع مقسمة إلى 09 مناطق لتوزيع الكهرباء والغاز ومن ضمنها مديرية التوزيع بالوادي حيث تنقسم إلى مدير التوزيع وأمانة و 08 أقسام:

- ✓ قسم الشؤون العامة
- ✓ قسم الموارد البشرية
- ✓ قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال
- ✓ قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي
- ✓ قسم استغلال الكهرباء
- ✓ قسم استغلال الغاز
- ✓ قسم المالية و المحاسبة
- ✓ قسم العلاقات التجارية

وبدورها تنقسم هذه الأخيرة إلى 3 مقاطعات: مقاطعة المغير ، مقاطعة الديبيلة و مقاطعة الوادي.

1- مقاطعة المغير وتتكون من:

- وكالة المغير

- وكالة جامعة

2- مقاطعة الديبيلة وتتكون من :

-وكالة الديبيلة

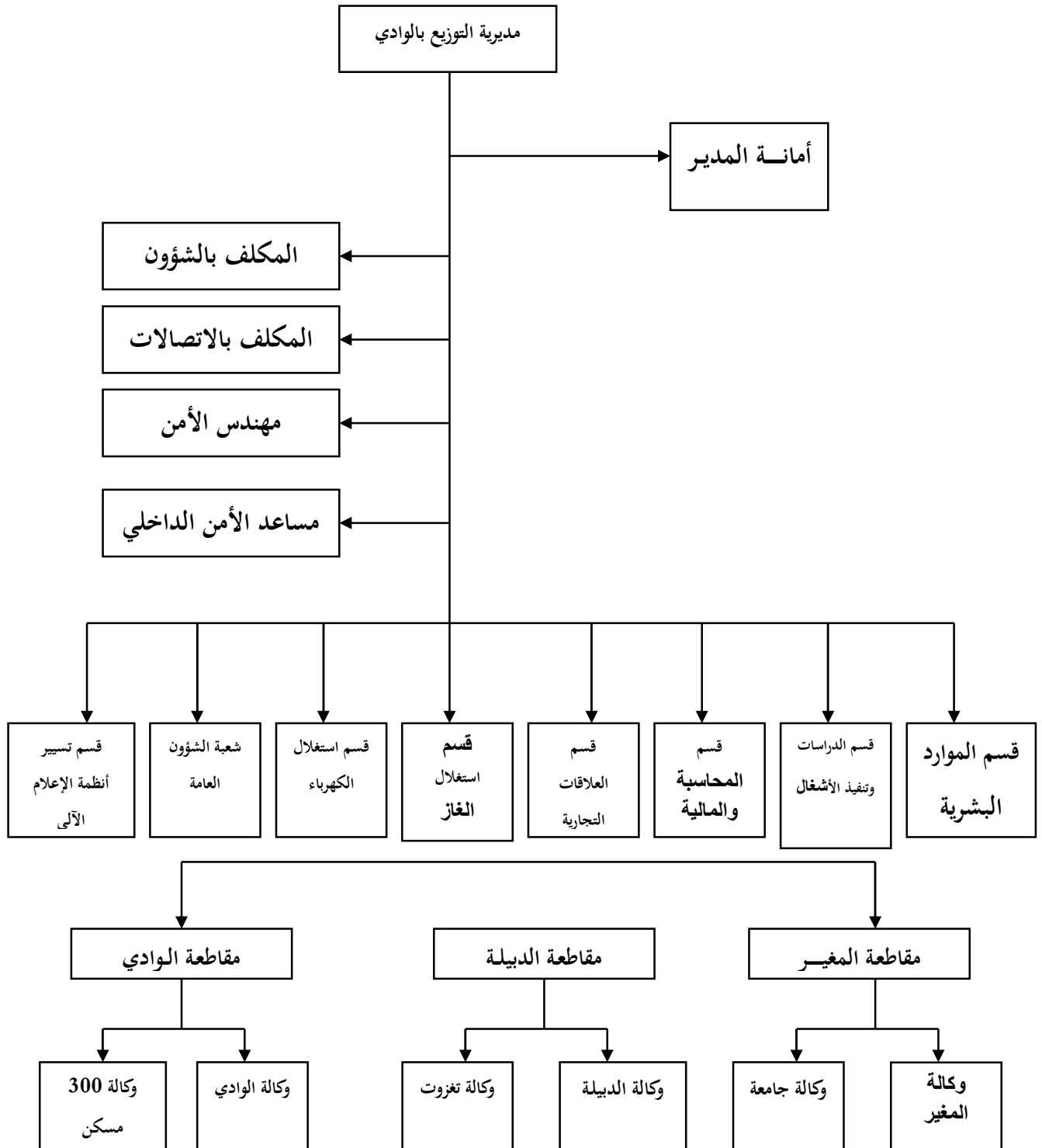
-وكالة تغزوت

3- مقاطعة الوادي وتتكون من :

- وكالة الوادي

-وكالة 300 مسكن

الشكل رقم 2 يوضح: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) بالوادي

أولاً: مصلحة الموارد البشرية: مهمتها تسيير الموظفين بواسطة برنامجين :

GIP GEVA : (تعالج الأجور) .

GIP SAM : (تعالج المسار المهني للعامل و العوامل الثابتة للأجور) .

- متابعة تكوين العمال ، التربصات ، الأيام الدراسية .

- متابعة حوادث العمل.

- متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال .

- مراقبة العمال

ثانياً: قسم الدراسات و الأشغال: وتكمن مهامها في ما يلي :

- دراسة طلبات الزبائن الجدد.

- متابعة الأشغال و إنجاز المنشآت الكهربائية .

ثالثاً: قسم المالية والمحاسبة: مهامها كالأتي :

- التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية .

- تسيير الاظرفة المالية AP .

- تسيير الأشغال الكهربائية.

- تسيير المخزون

- المراقبة الداخلية.

رابعاً : قسم العلاقات التجارية : تلعب دور الوساطة بين المؤسسة والزبون ومهامها :

- ربط الزبائن الجدد و إنجاز عقود الاشتراك .
- إنجاز قوانين التموين بالطاقة الكهربائية .
- متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية) .

خامساً : قسم استغلال الشبكات الغازية: من مهامها :

- استمرارية التموين بالطاقة الغازية بصورة جيدة .
- المحافظة على نوعية الخدمة بنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.
- سادساً : قسم استغلال الشبكات الكهربائية :** ومهامها استمرارية الخدمة بنوعية عالية .
- الاستمرارية بالتموين بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الإنقطاعات .
- النوعية بتقديم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

سابعاً : قسم الإعلام الآلي: (المعالجة الآلية) : ومن مهامه :

- معالجة المعلومات ووضع القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية
- إعداد البرامج و الإحصائيات و المتابعة المستمرة لملفات المشتركين

ثامناً : مهندس الأمن ومساعدته : من مهامها تأمين توزيع الطاقة الكهربائية و صيانة الشبكات وتسيير المشتركين

في الشروط الملائمة للنوعية والأمن ومن واجبها :

- صيانة الشركات بواسطة برنامج منظم .
- تحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.
- تسيير المشتركين في حدود المقاطعة.

- تسيير الوسائل (الأفراد والسيارات...) .

- تمثيل المؤسسة لدى السلطات المحلية في حدود صلاحيتها .

تاسعا : المكلف بالشؤون القانونية :

- فض النزاعات بين المؤسسة و المتعاملين .

- إبرام العقود بين المؤسسة و المتعاملين معها .

عاشرا : المكلف بالاتصالات :

- تسهيل المبادلات بين المؤسسة و المتعاملين معها .

- تسهيل الاتصالات الداخلية بالمؤسسة .

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: عرض الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم 4 يمثل: ميزانية السنة المالية المقفلة في 2013/12/31 (جانب الأصول) الوحدة: 1 دج

الأصول	ملاحظات	إجمالي 2013	إهلاك 2013	صافي 2013	صافي 2012
الأصول غير جارية					
فرق إعادة التقييم					
التفittات المعنوية					
التفittات المادية					
أراضي		4348000		4348000	4340000
بناات		169733000	71424000	98309000	111620000
معدات وأداوات		6484000000	3212766263	3271233737	2620700000
تفittات مادية أخرى		1276643000	196898867	1079744133	71540000
الموجودات قيد التنفيذ		793000000		793000000	1600000000
موجودات مالية					
مجموع الأصول الغير الجارية		8727724000	3481089130	5246634870	4408200000
الأصول الجارية					
المخزونات		672000	00	672000	311000
المخزونات في الخارج		672000	00	672000	311000
الحسابات الدائنة-الاستخدامات المماثلة		1487508100	66400000	1421108100	705543800
الزبائن		560900000	66400000	494500000	380879000
ضرائب ورسوم مسبقة للدولة		925000000		925000000	320000000
الزبائن الدائنون- التسيقات المستلمة		00	00	00	1834800
تسيقات للمستخدمين		1608100	00	1608100	2830000
الموجودات المالية وما يماثلها		15606200		15606200	8000000
بنوك حسابات جارية		26000	00	26000	45000
الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية		8580000	00	8580000	3854700
الصندوق		200	00	200	300
وكالات التسيقات والإعتمادات		7000000	00	7000000	4100000
مجموع الأصول الجارية		1503786300	66400000	1437386300	713854800
المجموع العام		10231510300	3547489130	6684021170	5122054800

الجدول رقم 5 يمثل: ميزانية السنة المالية المقفلة في 2013/12/31 (جانب الخصوم) الوحدة: 1 دج

الخصوم	الملاحظات	2013	2012
الأموال الخاصة			
رأس المال الاجتماعي			
فرق إعادة التقييم		215497000	299000000
إحتياطات			
نتيجة الدورة		261100000	190384800
تنازل بين الوحدات		4300510000	3000000000
مجموع الأموال الخاصة		4777107970	3489348800
الخصوم غير الجارية			
إعانات التجهيز		1652209000	1370000000
مؤونات وأعباء		25976000	21240000
قروض وديون مماثلة		11000000	7360000
مجموع الخصوم غير الجارية		1689185000	1398600000
الخصوم الجارية			
موردو التثبيات		132000000	179640000
الدولة، ضرائب ورسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى		21434000	7066000
الضرائب		49776200	33500000
الديون الأخرى		14518000	13900000
مجموع الخصوم الجارية		217728200	234106000
المجموع العام		6684021170	5122054800

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم 6 يمثل: ميزانية السنة المالية المقفلة في 2014/12/31 (جانب الأصول) الوحدة: 1 دج

الأصول	ملاحظات	إجمالي 2014	إهلاك 2014	صافي 2014	صافي 2013
الأصول غير جارية					
فرق إعادة التقييم					
الثبتات المعنوية		4710000	4707739	2261	00
الثبتات المادية					
أراضي		4350000	00	4350000	4348000
بنايات		169700000	64530000	105170000	98309000
معدات وأدوات		590680000	2886811000	3019989000	3271233737
تثبتات مادية أخرى		306000000	157301000	148699000	1079744133
الموجودات قيد الانجاز		1520000000		1520000000	793000000
موجودات مالية					
مجموع الأصول غير الجارية		7911560000	3113349739	4798210261	5246634870
الأصول الجارية					
المخزونات		673000		673000	627000
المخزونات في الخارج		673000		673000	672000
الحسابات الدائنة - الاستخدامات		733615000	57185892	676422908	1421108100
المماثلة					
الزبائن		463500000	57185892	406314108	494500000
ضرائب ورسوم مسبقة للدولة		268000000	00	268000000	925000000
تسبيقات للمستخدمين		2100000	00	2100000	1608100
الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة		15000	00	15000	00
الموجودات المالية وما يماثلها		21140000	00	21140000	15606200
بنوك الحسابات الجارية		15000	00	15000	26000
الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية		6513800	00	6513800	8580000
الصندوق		200	00	200	200
وكالات التسبيقات والإعتمادات		14611000	00	14611000	7000000
مجموع الأصول المتداولة		755428000	57185892	698242108	1437341300
المجموع العام		8666988000	3170535631	5496452369	6684021170

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم 7 يمثل: ميزانية السنة المالية المقفلة في 2014/12/31 (جانب الخصوم) الوحدة: 1 دج

2013	2014	الملاحظات	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس المال الجماعي
215497000	253000000		فرق إعادة التقييم
			إحتياطات
261100970	199319900		نتيجة الدورة
4300510000	3417000000		تنازل الوحدات (الارتباطات)
4777107970	3869319900		مجموع الأموال الخاصة
			الخصوم الغير الجارية
1652209000	1450000000		إعانات التجهيز
25976000	27132469		مؤونات الأعباء
11000000	12000000		قروض وديون مماثلة
1821185000	1489132469		مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
132000000	88000000		موردو التثبيات
21434000	10000000		الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى
49776200	26000000		الضرائب
14518000	14000000		الديون الأخرى
217728200	13800000		مجموع الخصوم الجارية
6684021170	5496452369		المجموع العام

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: عرض جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم 8 يمثل: حسابات النتائج (2012-2013) حسب الطبيعة الوحدة: 1 دج

البيان	2012	2013	الملاحظات
رقم الأعمال	1788881800	2454157650	
التغير في المخزون والمنتجات المصنعة			
إنتاج المثلث (المخزن)	47200000	22900000	
إعانات الاستغلال			
1- نتيجة الدورة	1836081800	2477057650	
مشتريات مستهلكة	00	00	
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	107822000	117108453	
2- استهلاك السنة المالية	107822000	117108453	
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1728259800	2359949197	
تكاليف المستخدمين	10700000	190247900	
ضرائب ورسوم	32400000	45226400	
4- إجمالي فائض الاستغلال	1588859800	2124474897	
إيرادات تشغيلية أخرى	100000	8341000	
تكاليف تشغيلية أخرى	1371520000	1551218500	
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	281000000	370347939	
استرجاع على الخسائر والمؤونات	00	00	
5- النتيجة التشغيلية	217439800	211249458	
إيرادات مالية	00	00	
تكاليف مالية	91000	304000	
6- النتيجة المالية	(91000)	(304000)	
7- النتيجة المالية قبل الضريبة (5+6)	217348800	210945458	
الضرائب الواجب على النتيجة العادية	00	00	
الضرائب المتغيرة على النتيجة العادية	00	00	
مجموع الإيرادات من الأنشطة التشغيلية العادية			
مجموع التكاليف من الأنشطة العادية			
8- نتيجة الصافية الأنشطة العادية	217348800	210945458	
إيرادات العناصر غير العادية	90000000	104624337	
تكاليف العناصر غير العادية	117000000	54468825	
9- النتيجة الغير عادية	27000000	50155512	
10- صافي نتيجة السنة المالية	190348800	261100970	

الجدول رقم 9 يمثل: حسابات النتائج (2013-2014) حسب الطبيعة الوحدة: 1 دج

البيان	2013	2014	الملاحظات
رقم الأعمال	2454157650	1987738474	
التغير في المخزون والمنتجات المصنعة			
إنتاج المثلث (المخزن)	22900000	21030065	
إعانات الاستغلال			
1- نتيجة الدورة	2477057650	2008768539	
مشتريات مستهلكة	00	00	
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	117108453	106689000	
2- استهلاك السنة المالية	117108453	106689000	
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	2359949197	1902079539	
تكاليف المستخدمين	190247900	143017850	
ضرائب ورسوم	45226400	36000000	
4- إجمالي فائض الاستغلال	2124474897	1723061689	
إيرادات تشغيلية أخرى	8341000	2717850	
تكاليف تشغيلية أخرى	1551218500	1292225471	
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	370347939	290000000	
استرجاع على الخسائر والمؤونات	00	00	
5- النتيجة التشغيلية	211249458	1582225471	
إيرادات مالية	00	00	
تكاليف مالية	304000	372168	
6- النتيجة المالية	304000	372168	
7- النتيجة قبل الضريبة (5+6)	210945458	143181900	
الضرائب الواجب على النتيجة العادية	00	00	
الضرائب المتغيرة على النتيجة العادية	00	00	
مجموع الإيرادات من الأنشطة التشغيلية العادية			
مجموع التكاليف من الأنشطة العادية			
8- نتيجة الصافية الأنشطة العادية	210945458	143181900	
إيرادات العناصر غير العادية	104624337	166000000	
تكاليف العناصر غير العادية	54468825	109862000	
9- النتيجة الغير عادية	50155512	56138000	
10- صافي نتيجة السنة المالية	261100970	199319900	

المطلب الثالث: عرض الميزانية المختصرة للمؤسسة

الجدول رقم 10 يمثل: الميزانية المالية المختصرة في 12/31/ (2012 - 2013) الوحدة 1 دج

الأصول	2013	2012	الخصوم	2013	2012
الأصول الغير جارية	5246634870	4408200000	الأموال الخاصة	4777107970	3489348800
الأصول الجارية	1437386300	713854800	الخصوم غير الجارية	1689185000	1398600000
المخزونات	672000	311000	الأموال الدائمة	6466292970	4887948800
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة	1421108100	705543800	الخصوم الجارية	217728200	234106000
الموجودات المالية وما يماثلها	15606200	8000000			
المجموع	6684021170	5122054800	المجموع	6684021170	5122054800

الجدول رقم 11 يمثل: الميزانية المالية المختصرة في 2014/12/31 الوحدة: 1 دج

الأصول	2014	2013	الخصوم	2014	2013
الأصول الغير جارية	4798210261	5246634870	الأموال الخاصة	3869319900	4777107970
الأصول الجارية	698242108	1437386300	الخصوم غير الجارية	1489132469	1689185000
المخزونات	673000	672000	الأموال الدائمة	5358452369	6466292970
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة	676429108	1421108100	الخصوم الجارية	138000000	217728200
الموجودات المالية وما يماثلها	21140000	15606200			
المجموع	5496452369	6684021170	المجموع	5496452369	6684021170

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

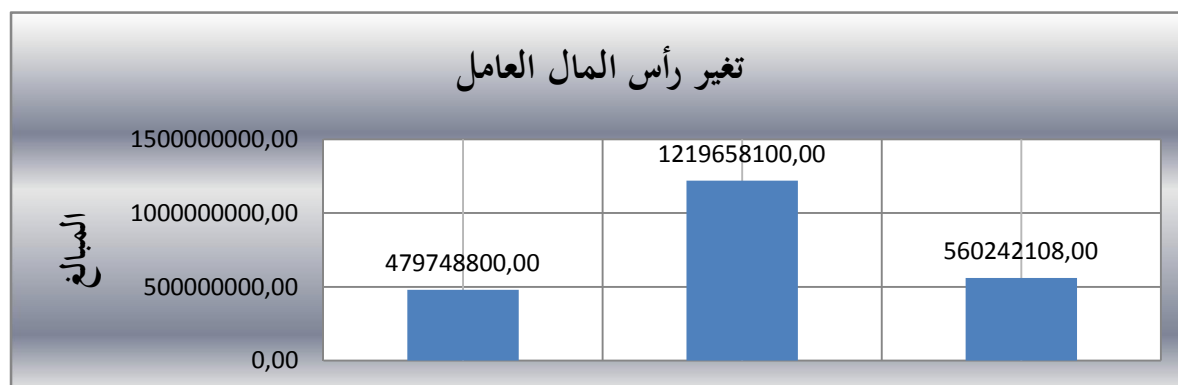
المطلب الاول: تحليل الميزانية

1- تحليل باستخدام المؤشرات المالية

الجدول رقم 12 يمثل: التحليل بواسطة المؤشرات المالية للسنوات (2012-2013-2014)

المؤشر	قاعدة الحساب	2012	2013	2014
رأس المال العامل FR	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	479748800	1219658100	560242108
احتياجات رأس المال العامل BFR	احتياجات الدورة - موارد الدورة	471748800	1204051900	539095908
الخزينة TR	رم ع - إرم ع	8000000	15606200	21146200

الشكل رقم 3 يوضح: تغير رأس المال العامل خلال السنوات (2012-2013-2014)



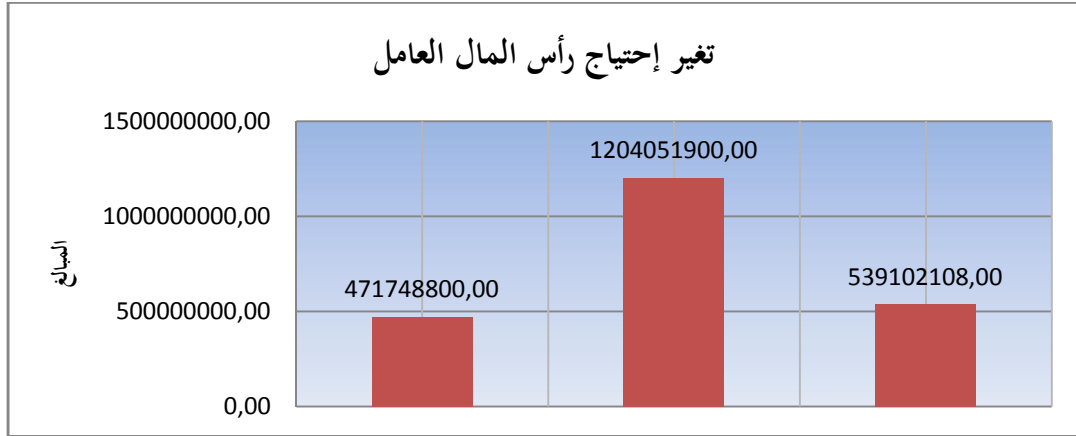
التعليق: من خلال الجدول نلاحظ انه في سنة 2012 سجلت المؤسسة رأس مال العامل موجب قدر بقيمة

479748800 دج أي ما يعني أن المؤسسة حققت فائض أموال عن الاستخدامات الثابتة أي ما يعني أن

المؤسسة تمول جزء من الأصول الجارية عن طريق أموالها الخاصة والقروض طويلة الآجل، ونلاحظ خلال

سنة 2013 زيادة في قيمة رأس المال العامل حيث بلغت 1219658100 دج هذا ما يعني أن المؤسسة مازالت في رخاء مالي، كما نلاحظ أنه في سنة 2014 أن رأس المال العامل انخفض إلى غاية 560242108 دج ولكن بقيت المؤسسة في رخاء مالي.

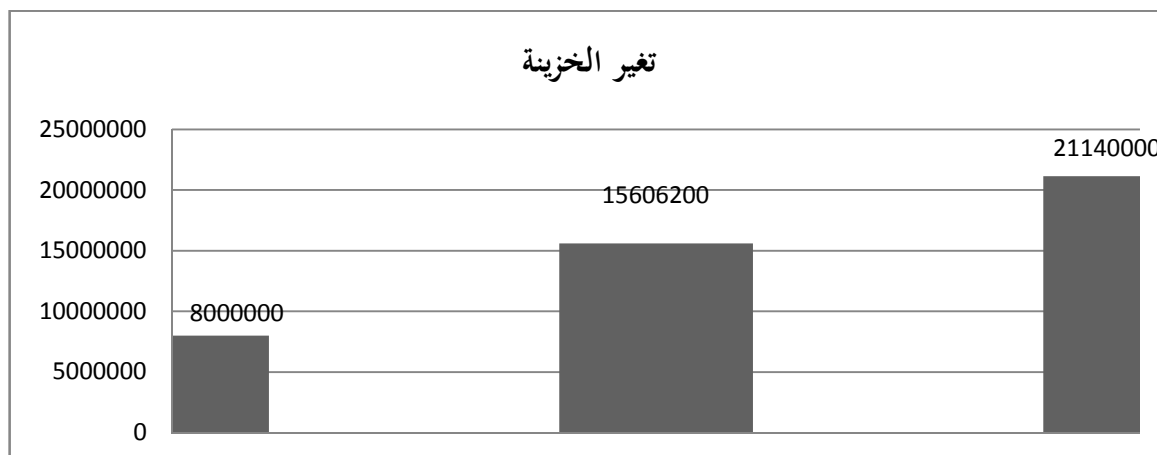
الشكل رقم 4 يوضح: تغير احتياجات رأس المال العامل خلال السنوات (2012-2013-2014)



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ إن احتياجات رأس المال العامل للسنة 2012 تقدر بقيمة 471748800 دج وهو ما يعني أن للمؤسسة رأس مال لا يغطي حقوقها خلال دورة الاستغلال، أي ما يعني أن للمؤسسة حقوق لدى الغير أكبر مما اقترضته خلال هذه الدورة مما يعني أن رأس المال المتاح لديها لا يغطي دورة الاستغلال، أما في سنة 2013 فنلاحظ أن احتياج رأس المال العامل ارتفع وأصبح يقدر بـ 1204051900 دج أي أن هناك عجز في الموارد المتعلقة بدورة الاستغلال وبالتالي فمن الأفضل للمؤسسة تخفيض قيمة المخزونات أو تمديد مدة سداد ديون الموردين وتقليص مدة تحصيل حقوق الزبائن إلا أن احتياج رأس المال العامل تناقص في سنة 2014 ولا يزال موجبا أين وصلت قيمته 539095908 دج وهذا ما يعني أن المؤسسة مازالت في حاجة كبيرة لرأس المال العامل لتغطية المخزونات و الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة.

الشكل رقم 5 يوضح: تغير الخزينة خلال السنوات (2012-2013-2014)



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أنه في سنة 2012 تقدر قيمة الخزينة بـ 8,000,000 دج أي أن فائض الأموال عن الاستخدامات الثابتة يغطي الاحتياجات الاستغلال للدورة وهو ما يبين أن المؤسسة في حالة مالية مريحة لوجود فائض في الخزينة، أما في سنة 2013 انخفضت الخزينة بمقدار كبير أين وصلت إلى 15,606,200 دج وهذا راجع إلى الزيادة الكبيرة في احتياج الرأس المال العامل، أما في سنة 2014 نلاحظ أنها ارتفعت بمقدار قليل عن سنة 2013 وهذا راجع إلى انخفاض في احتياجات رأس المال العامل.

2- التحليل باستخدام النسب

الجدول رقم 13 يوضح: التحليل بواسطة النسب للمؤسسة للسنوات (2012-2013-2014)

النسبة	قاعدة حسابها	2012	2013	2014
نسبة التمويل الدائم	الموارد الدائمة \ الأصول غ جارية	1,108	1,232	1,116
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة \ الأصول غ جارية	0,791	0,910	0,806
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون \ الأموال الخاصة	0.467	0.399	0.420
نسبة قابلية التسديد	مجموع الديون \ مجموع الأصول	0.318	0.285	0.296
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة \ مجموع الديون	2,137	2,505	2,377
نسبة السيولة العامة	الأصول الجارية \ الخصوم الجارية (د. ق. أ.)	3,049	6,601	5,059
نسبة السيولة المختصرة	(الأصول المتداولة - قيم الاستغلال) \ د. ق. الأجل	3.047	6.598	5.054
نسبة السيولة الفورية	قيم جاهزة \ د. ق. الأجل	0,034	0,071	0,153

0.010	0.106	0.106	النتيجة الصافية \ رقم الاعمال	المردودية التجارية
0.036	0.039	0.037	النتيجة الصافية \ مجموع الاصول	المردودية الاقتصادية
0.051	0.054	0.054	النتيجة الصافية \ الأموال الخاصة	المردودية المالية

التعليق :

نسبة التمويل الدائم: نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم للسنوات (2012،2013،2014) أكبر من 1 وهذا يعني أن للمؤسسة القدرة على تغطية أصولها الثابتة بالكامل بإستخدام الموارد الدائمة مع تحقيق الفائض.

نسبة التمويل الخاص: نلاحظ أن نسبة التمويل الخاص للسنوات (2012،2013،2014) أصغر من 1 وهذا يعني أن المؤسسة غير قادرة على تغطية أصولها الثابتة عن طريق أموالها الخاصة .

نسبة التمويل الخارجي: نلاحظ أن التمويل الخارجي للسنوات (2012،2013،2014) أصغر من 1 وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على التمويل من خلال الأموال الخاصة.

نسبة الاستقلالية المالية: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة متغيرة خلال السنوات (2012،2013،2014) حيث كانت في سنة 2012 النسبة تقدر بـ 2,137 ثم ارتفعت إلى نتيجة التغيرات الأموال الخاصة والديون إلى نسبة 2,505 سنة 2013 ثم انخفضت سنة 2014 إلى 2,377 لكنها بقيت جيدة وهو ما يدل على أن المؤسسة تسعى دوما إلى تمويل حاجياتها ذاتيا تفاديا للاقتراض والمصاريف المالية المترتبة عليه كي لا يؤثر على المردودية المالية.

نسبة قابلية التسديد: نلاحظ من الجدول التالي أن نسبة قابلية السداد للمؤسسة متغيرة خلال السنوات (2012،2013،2014) حيث كانت في سنة 2012 النسبة تقدر بـ 3,137 ثم ارتفعت إلى 3,505 سنة 2013 ثم انخفضت إلى 3,377 سنة 2014 وهذا يدل على أن المؤسسة بحوزتها من الأصول ما يغطي كل ديونها.

نسبة السيولة العامة: من خلال الجدول نلاحظ أن هذه النسبة في تذبذب حيث قدرت سنة 2012 بـ 3,049 أين ارتفعت سنة 2013 لتصل إلى نسبة 6,601 في حين عادت لتتخفص سنة 2014 إلى 5,05 ويرجع هذا النقص إلى الانخفاض في الديون القصيرة الأجل.

نسبة السيولة المختصرة: نلاحظ أن النسبة قدرت سنة 2012 بـ 3.047 ثم ارتفعت سنة 2013 لتصل إلى نسبة 6.598 في حين عادت لتتخف سنة 2014 إلى 5.054 .

نسبة السيولة الفورية: نلاحظ من خلال الجدول أن نسب السيولة الفورية للمؤسسة في السنوات الثلاث متزايدة حيث في سنة 2012 كانت النسبة تقدر بـ 0,034 إلى غاية 0,153 سنة 2014 ورغم تلك الزيادة تبقى هذه النسبة أقل من الواحد مما يعني أن المؤسسة لا يمكنها تغطية خصومها الجارية عن طريق الموجودات المالية (قيم جاهزة).

المردودية التجارية: تمثل هذه القيم مدى مساهمة الوحدة الواحدة من رقم الاعمال في النتيجة الصافية.

المردودية الاقتصادية: تمثل هذه القيم مدى مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة في تحقيق نتيجة صافية.

المردودية المالية: تمثل هذه القيم مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتيجة صافية تمكن المؤسسة من استعادة أو رفع الأموال الخاصة.

المطلب الثاني: تحليل لجدول حسابات النتائج

1- التحليل عن طريق الأرصدة الوسيطة

1-1 رقم الأعمال :

الجدول رقم 14 يوضح: تطور رقم الأعمال للسنوات (2012، 2013، 2014) الوحدة: 1 دج

2014	2013	2012	
1987738474	2454157650	1788881800	رقم الأعمال
(466419176)	665275850	-	التغير في رقم الأعمال
%(19)	%37,18	-	نسبة تغير رقم الأعمال (%)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق: نلاحظ من الجدول أن رقم الأعمال للمؤسسة في السنوات (2012، 2013، 2014) في حالة تذبذب حيث كان رقم الأعمال سنة 2012 يقدر بـ 1788881800 دج ثم ارتفع إلى غاية 2454157650 دج سنة 2013 ثم انخفضت إلى غاية 1987738474 سنة 2014 وذلك ناتج عن الزيادة في الاستهلاك .

1-2 القيمة المضافة للاستغلال:

الجدول رقم 15 يوضح: تغير القيمة المضافة خلال السنوات (2012، 2013، 2014) الوحدة: 1 دج

2014	2013	2012	
1902079539	2359949197	1728259800	القيمة المضافة للاستغلال
(457869658)	631689397	-	التغير في القيمة المضافة للاستغلال
%(19,4)	%36,55	-	نسبة التغير في القيمة المضافة للاستغلال

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق: نلاحظ من الجدول أن القيمة المضافة للاستغلال هي في حالة تذبذب من سنة 2012 إلى غاية 2014 وذلك راجع إلى التذبذب في رقم الأعمال للمؤسسة للسنوات الثلاث .

1-3 النتيجة التشغيلية

الجدول رقم 16 يوضح: تغير النتيجة التشغيلية للمؤسسة للسنوات (2012، 2013، 2014) الوحدة: 1 دج

2014	2013	2012	
143554068	211249458	217439800	النتيجة التشغيلية
(67695390)	(6190342)	/	التغير في النتيجة التشغيلية
%(32,04)	%(2,846)	/	نسبة تغير في النتيجة التشغيلية (%)

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن النتيجة التشغيلية للمؤسسة في حالة متناقصة من سنة 2012 إلى غاية 2014 وذلك نتيجة لزيادة التكاليف التشغيلية.

4-1 النتيجة الصافية

الجدول رقم 17 يوضح: تغير النتيجة الصافية للمؤسسة خلال السنوات (2012،2013،2014)

2014	2013	2012	
199319900	261100970	190348800	النتيجة الصافية
(61781070)	70752170	/	التغير في النتيجة الصافية
% (23,6)	%37,1	/	نسبة التغير في النتيجة الصافية (%)

الوحدة:1دج

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن النتيجة الصافية للمؤسسة خلال السنوات الثلاث في حالة تذبذب نتيجة لتذبذب النتيجة التشغيلية والنتيجة العادية.

2- تحليل حساب النتائج عن طريق النسب

الجدول رقم 18 يوضح: تحليل جدول حسابات النتائج عن طريق النسب خلال السنوات (2012،2013،2014)

2014	2013	2012	قاعدة حسابها	النسبة
0,946	0,952	0,941	القيمة المضافة / الإنتاج	نسبة القيمة المضافة
0,00019	0,00012	0,000052	المصاريف المالية / القيمة المضافة	نسبة المصاريف المالية للقيمة المضافة
0,152	0,156	0,162	قيمة الاهتلاكات/ القيمة المضافة	نسبة الاهتلاكات للقيمة المضافة

نسبة القيمة المضافة: نلاحظ أن القيمة المضافة للمؤسسة خلال السنوات الثلاث في حالة تذبذب وذلك راجع إلى التذبذب في الإنتاج خلال السنوات الثلاث.

نسبة المصاريف المالية للقيمة المضافة: نلاحظ أن نسبة المصاريف المالية للقيمة المضافة في المؤسسة خلال السنوات الثلاث في تزايد مستمر مع السنوات وذلك راجع إلى توجه المؤسسة إلى الاقتراض ولكن ليس بنسبة كبيرة.

نسبة الاهتلاكات للقيمة المضافة: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاهتلاكات للقيمة المضافة خلال السنوات الثلاث في تناقص مستمر مع السنوات الثلاث وذلك نتيجة لتذبذب القيمة المضافة خلال السنوات الثلاث.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال تقييم الأداء للقوائم المالية للمؤسسة وذلك بمختلف المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة موضوع الدراسة خلال الفترة (2012، 2013، 2014) توصلنا إلى النتائج الأولية التالية :

- الهيكل المالي للمؤسسة في وضعية جيدة وهذا ما يبين من خلال مؤشرات التوازن المالي (رأس المال العامل موجب والخزينة وفي تزايد) والنسب المالية.
- المؤسسة تتمتع باستقلالية مالية اتجاه دائئها حسب ما أثبتته النسب المالية .
- خزينة المؤسسة(سونلغاز) موجبة وهذا ما يدل على أنها قادرة على مواجهة التزاماتها القصيرة.
- من ناحية الأداء المالي نلاحظ أن نشاط المؤسسة في تذبذب حيث أن رقم الأعمال متذبذب من سنة إلى أخرى، وكذلك القيمة المضافة متذبذبة من سنة إلى أخرى وهذا راجع إلى التذبذب في رقم الأعمال.
- تعتبر المردودية الاقتصادية للمؤسسة متذبذبة ولكنها تغيرها جيد وهذا راجع إلى زيادة نسبة الكفاءة في استعمال الاستخدامات.
- المردودية المالية تعتبر جيدة وهذا دليل على أن المؤسسة لها كفاءة عالية في استغلال أموالها ولكنها هذه النسبة انخفضت في سنة 2014 ولكن بقيت جيدة.
- بمقارنة وضعية المؤسسة خلال الفترة المدروسة (2012، 2013، 2014) نجدها أنها لم تبقى على نفس الوتيرة في حين أنها تحسنت في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 في حين تراجععت سنة 2014 ولكن ليس بصفة كبيرة .

المقدمة العامة

الملخص

يهدف البحث إلى تبيان مدى تأثير الإفصاح عن القوائم المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة حيث انطلقنا من خلال الفصل الاول بنشأة المحاسبة مروراً بالمعايير المحاسبية الدولية ومفهومها وصولاً إلى تاريخ المحاسبة في الجزائر وكيف أنها انتقلت من المخطط المحاسبي العام ثم المخطط المحاسبي الوطني حتى وصلت إلى تبني النظام المحاسبي المالي وما واجهها من صعوبات ومعوقات.

أما الفصل الثاني فقد اعتمدنا فيه على ثلاثة مباحث بدأنا بعموميات حول القوائم المالية من مفهوم إلى مكونات ومستخدمي هذه القوائم المالية ثم تطرقنا للإفصاح عن القوائم المالية وأنواعه في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي كما أشرنا إلى أهمية الإفصاح في إتخاذ القرارات الاستثمارية وفي الأخير تناولنا تقييم الاداء المالي للقوائم المالية بواسطة النسب والمؤشرات المالية.

أما الدراسة التطبيقية فقد قمنا بتقديم عام لمؤسسة سونلغاز وعرض لقوائمها المالية ومن ثم وعلى ضوء هذه القوائم المالية قمنا بإجراء تحليل مالي لأداء مؤسسة سونلغاز.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، الإفصاح، المعايير المحاسبية الدولية، تقييم الاداء المالي.

Résumé :

Cette recherche vise a démontrer l'impact de la qualité de la divulgation et la transparence des états financiers dans l'évaluation de la performance financière de l'institution ,ou nous avons commence a partir de zéro dans le premier chapitre, depuis l'établissement de la responsabilité par les normes comptables internationales et le concept ,la mise a jour la comptabilité en Algérie ,et comment elle est passée du système au système jusqu'à ce qu'il atteint a adopter le système de comptabilité financière et de ce qu'il rencontre des difficultés et des obstacles.

Dans le second chapitre a partir en trois thèmes Nous avons financiers de la notion pour les utilisateurs des ces composants et les menus , puis traites a la divulgation des ces menus et le mécanisme de divulgation en vertu l'application du système de comptabilité financière, comme nous avons souligne l'importance de la divulgation dans les décisions d'investissement , et nous avons traite dans la der nière évaluation de la performance financière des états financiers par deux critères analyse sont les ratios et indicateurs financiers.

الملخص

Dans l'étude application a été donnée les informations générales d'Entreprise sonelgaz, et donne les états financiers d'Entreprise sonelgaz, et en fin analyse financière de cette Entreprise.

Mots-clés : Etat financiers, le système de comptabilité financière, la divulgation, les normes comptables internationales, afin d'évaluer de la performance financière.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام
المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
IAS/IFRS

دراسة حالة شركة سونلغاز بالوادي

تحت إشراف الأستاذ:

نصر رحال

من إعداد الطالب:

عبد الغفور عبيدي

لجنة المناقشة

محيريق عدنان أستاذ مساعد(أ) جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي..... رئيسا

نصر رحال أستاذ محاضر(ب) جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي..... مشرفا ومقررا

بن موسى بشير أستاذ مساعد(أ) جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي..... مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

تمهيد:

مع مرور الزمن ومواكبة للتطورات والتغيرات الحاصلة في المجال الاقتصادي، تطورت المحاسبة استجابة لهاته التطورات، ولاحتياجات عديدة للمعلومات المحاسبية المختلفة، التي تخدم مختلف الأطراف حيث أصبحت لها أهمية كبرى في إتخاذ القرارات المهمة وبالنظر لأهميتها ودورها الكبيرين فإن المحاسبة ومع التطور المستمر للميدان الاقتصادي الدولي وضعت مجموعة القواعد والقوانين التي تنظم العمل المحاسبي وتوحده بين الدول وهي ما سميت ب"المعايير المحاسبية الدولية" حيث أنها تقوم على خلق ترابط بين الانظمة المحاسبية بين مختلف الدول باعتبارها معايير تقاس عليها العمليات المحاسبية لتطبيقها، والجزائر على غرار هذه الدول تسعى جاهدة إلى تطوير نظامها المحاسبي السابق وإتخاذ عدة إجراءات لاستقبال نظامها الجديد فكيف تعاملت الجزائر مع هذه التطورات، هذا ما سنتطرق إليه من خلال الفصل الاول.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل
المتواضع

ولا يسعني إلا أن أسجد لله شكرا وحمدا على توفيقه لي، وأذكر أهل
الفضل كل جميل وحسن صنيع.

ليس ثمة تعبير أقوى تأثيرا من كلمة شكر نقولها اعترافا بالجميل....

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل (د/نصر
رحال) على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى كل نصائحه
وتوجيهاته.

كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر
بالوادي.

وأخيرا أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا
العمل.

قائمة الاختصارات

IFRS	International Financial reporting standards
IAS	International standard committee
AICPA	American institut of certificat public accountants
SCF	Système comptable financier
PCN	Plan comptable national
PCG	Plan comptable général
IASB	International accounting standards board
IASC	International accounting standards committee
IPSAS	International public sector accounting standards
CNC	Conseil national de comptabilité
CSOEC	Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable français
CNCC	Compagnie national des commissaires aux comptes
IFAC	Internationale fédération of accounting
FR	Fonds de roulement
BFR	Besoin en fonds de roulement
TR	Trésorerie
AAA	American accounting association

قائمة الأشكال والجداول

الرقم	الأشكال و الجداول	الصفحة
01	الشكل يوضح مستخدمو القوائم المالية	47
02	الشكل يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بالوادي	100
03	الشكل يوضح تغير رأس المال العامل خلال السنوات(2012-2013-2014)	111
04	الشكل يوضح احتياجات رأس المال العامل خلال السنوات(2012-2013-2014)	112
05	الشكل يوضح تغير الخزينة خلال السنوات(2012-2013-2014)	113
04	الجدول يمثل ميزانية السنة المالية المقفلة في 2013/12/31(جانب الأصول)	104
05	الجدول يمثل ميزانية السنة المالية المقفلة في 2013/12/31(جانب الخصوم)	105
06	الجدول يمثل ميزانية السنة المالية المقفلة في 2014/12/31(جانب الأصول)	106
07	الجدول يمثل ميزانية السنة المالية المقفلة في 2014/12/31(جانب الخصوم)	107
08	الجدول يمثل حسابات النتائج حسب النتيجة(2012-2013)	108
09	الجدول يمثل حسابات النتائج حسب النتيجة(2013-2014)	109
10	الجدول يمثل الميزانية المختصرة في 2014-2013-2012/12/31	110

قائمة

الأشكال والجداول

قائمة المحتويات

المحتويات

الصفحات

العنوان

I	الإهداء
II.....	شكر وتقدير
III.....	الملخص
IV.....	قائمة المحتويات
V.....	قائمة الجداول والأشكال
VI.....	قائمة العبارات والرموز
أ	المقدمة

الفصل الأول:

المعايير الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF)

01.....	تمهيد
10-02.....	المبحث الأول: لمحة ومدخل إلى المحاسبة
	المطلب الأول: ماهية المحاسبة
	المطلب الثاني: أنواع المحاسبة ووظائفها
	المطلب الثالث: أهمية المحاسبة وأهدافها
30-10.....	المبحث الثاني: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
	المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية
	المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي الدولية

المطلب الثالث: التنسيق والتوحيد الدولي

المبحث الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.....30-41

المطلب الأول: الاطار النظري والقانوني للنظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي واستحدثاته وخصوصياته

المطلب الثالث: الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي الجديد

خلاصة الفصل الأول.....42

الفصل الثاني:

أسس إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية

تمهيد..... 43

المبحث الأول: مبادئ أساسية حول القوائم المالية.....44-55

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

المطلب الثاني: أهمية وجودة المعلومة المحاسبية

المطلب الثالث: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.....55-65

المطلب الأول: تعريف الإفصاح وأنواعه

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح ومعوقاته

المطلب الثالث: الإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: عرض وتحليل القوائم المالية.....65-93

المطلب الأول: عرض القوائم المالية

المطلب الثاني: مقارنة القوائم المالية حسب pcn و scf

المطلب الثالث: تقييم الاداء المالي للقوائم المالية

94.....خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

95.....تمهيد

103-96المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز

المطلب الثاني: مهام مؤسسة سونلغاز

المطلب الثالث: وظائف مؤسسة سونلغاز

المطلب الرابع: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز

110-104.....المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: عرض الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني: عرض حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: عرض الميزانية المختصرة للمؤسسة

117-111.....المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز

المطلب الاول: تحليل الميزانية

المطلب الثاني: تحليل حساب النتائج

118.....خلاصة الفصل الثالث

قائمة المحتويات

121-119.....	الخاتمة
128-122.....	قائمة المراجع
.....	الفهرس

قائمة المراجع