جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بعنوان:

متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في المؤسسة الإقتصادية

-دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية للفترة 2019/2021-

تحت إشراف الدكتور: بادي عبدالمجيد

من إعداد الطالبين:

- ✓ باباواسماعيل عبدالنور
- ✓ مونة لقمان

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	**أستاذ التعليم العالي**	**غرداية**	**رئيسًا**
بادي عبدالمجيد	**أستاذ محاضر –أ–**	**غرداية**	**مشرفًا**
خبيطي خضير	**أستاذ محاضر –ب–**	**غرداية**	**ممتحنًا**
قراش عمر	**أستاذ مساعد –أ–**	**غرداية**	**ممتحنًا**

السنة الجامعية: 2022/2021

جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لِاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإِقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بعنوان:

متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في المؤسسة الإِقتصادية

-دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية للفترة 2019/2021-

تحت إشراف الدكتور: بادي عبدالمجيد

من إعداد الطالبين:

- ✓ باباواسماعيل عبدالنور
- ✓ مونة لقمان

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإِسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	**أستاذ التعليم العالي**	**غرداية**	**رئيسًا**
بادي عبدالمجيد	**أستاذ محاضر –أ–**	**غرداية**	**مشرفًا**
خبيطي خضير	**أستاذ محاضر –ب–**	**غرداية**	**ممتحنًا**
قراش عمر	**أستاذ مساعد –أ–**	**غرداية**	**ممتحنًا**

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

إلاهي لا يطيب الليل، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ...

ولا تطيب الدنيا إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ...

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، نبي الرحمة ونور العالمين ...

سيدنا محمد ﷺ

إلى معنى الحب والحنان، إلى بسمة الحياة وسر الوجود ...

إلى كل من كان دعاؤها سر نجاحي، وحنانها بلسم جراحي، إلى أغلى الحبايب:

أمي ... أمي ... أمي ...

إلى تاج رأسي وقرة عيني إلى أحن وأكبر قلب، إلى صاحب الفضل الجزيل والدعم المتواصل

إلى من خطى لي المبادئ والأخلاق على صفحة بيضاء أبي العزيز.

إلى من نشأة وترعرعت بينهم إخوتي.

إلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

شكر وعرفان

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك علي بإتمام هذا البحث، وعلى ما مننت به علي من توفيق وسداد، وعلى ما منحتني من قدرة على تخطي الصعاب وتذليل العقبات.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف

الدكتور: بادي عبدالمجيد لإشرافه على هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أساتذتي في كلية الاقتصاد جامعة غرداية وأخص بالذكر أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة، دون أن أنسى جميع الأساتذة في كل مراحل الدارسة.

وزملائي الذين لم يبخلوا علي بتوجيهاتهم وخبراتهم.

وكذا كل من ساهم بالمعلومات والمراجع والإرشادات وأخص بالذكر محاسب شركة نفطال **مهدي عثمان**، ومراقب التسيير **يعقوب كمال**. وكل طاقم إدارة مؤسسة نفطال.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والتي تمثلت في عرض القوائم المالية، بإعتبار أن القوائم المالية التي تتميز بالمصداقية والملاءمة تهدف إلى إعطاء النظرة الإقتصادية والمالية للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري بحيث تم التطرق إلى المفاهيم وكيفية إعداد القوائم المالية ومحتواها، وكذلك تم الإعتماد على منهج دراسة الحالة من أجل المقارنة بين القوائم المالية المعتمدة مع المعيار المحاسبي الدولي، ومن خلال الدراسة الميدانية في مقاطعة نفطال بغرداية تبين من خلال هذه الدراسة إلى أن المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تطبق المعيار رقم 01، فقط بعض الإختلافات والإضافات التي تختلف بسبب الظروف البيئية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

قوائم مالية، المعيار المحاسبي الدولي، أصول، خصوم، مقاطعة نفطال، النظام المحاسبي المالي.

Adstract :

This study aimed to find out the extent of the application of universality Accounting Standard (IAS01) in Algerian economic institutions, which It was represented in the presentation of the financial statements, given The financial statements that are characterized by credibility and appropriateness aim to provide an economic and financial vision To achieve this goal, the study relied on The descriptive approach in the theoretical side, so that he dealt with it To concepts and how to prepare financial statements and The content of these data, as well as case study approach, was It has been relied upon to compare the approved financial statements with International Accounting Standard, and through a field study in Naftal neighborhood and through the financial statements of the study The Foundation, this study concluded that the Algerian Economy Foundation Standard 01 applies to a large extent, only some differences and Additives vary due to the environmental conditions of the establishment system.

Keywords:

Financial statements – international accounting standars – Actifs – Passif – naftal province – accounting financil system.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	I
شكر وعرفان	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول والأشكال	IX
قائمة الأشكال	XI
قائمة الإختصارات والرموز	XII
قائمة الملاحق	XIII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمعيار الدولي رقم 1	20
المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية	21
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	21
المطلب الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي	30
المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	39
المبحث الثاني: عناصر ومحتويات القوائم المالية	44
المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)	44
المطلب الثاني: جدول حسابات النتيجة (قائمة الدخل)	51
المطلب الثالث: جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)	58
المطلب الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وقائمة الملاحق	65
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	72
المطلب الأول: الدراسات المحلية	72
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	75
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	78
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية	81
المبحث الأول: تقديم مقاطعة نفطال بغرداية	82
المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال (نشأة، تعريف)	82
المطلب الثاني: تقديم مقاطعة التسويق بغرداية	86

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال ومقاطعة غرداية	87
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمقاطعة نفطال غرداية	90
المطلب الأول: الميزانية	90
المطلب الثاني: جدول حسابات النتيجة	94
المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة و قائمة الملاحق	97
خاتمة	104
المراجع	108
الملاحق	112

قائمة الجداول والإِختصارات والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى الآن	25
02	قائمة المعايير المحاسبية الملغاة وتم اِستبدالها	26
03	فروقات بين النظام المالي والمحاسبي وبين ما جاء في المعيار	29
04	قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الأصول	49
05	قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الخصوم	50
06	الميزانية المختصرة	51
07	جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة	55
08	ترتيب الأعباء حسب وظيفتها	56
09	حساب النتيجة حسب الوظيفة	57
10	التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل	60
11	التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الإستثمار	61
12	التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية	62
13	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة	62
14	قائمة التدفقات النقدية من النشطة الإستثمارية وفق الطريقة المباشرة	63
15	عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة	63
16	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة الغير مباشرة	64
17	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وفق الطريقة الغير مباشرة	64
18	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة الغير مباشرة	64
19	جدول تغير الأموال الخاصة	66
20	جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية	69
21	جدول الإهتلاكات	69
22	خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى الغير جارية	70
23	المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)	70
24	المؤونات	71
25	كشف اِستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	71
26	أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	78
27	الميزانية المحاسبية لسنة 2021 –أصول–	90
28	الميزانية المحاسبية لسنة 2021 –خصوم–	91
29	الميزانية المختصرة لسنة 2019	92
30	الميزانية المختصرة لسنة 2020	92

31	الميزانية المختصرة لسنة 2021	93
32	جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2019	94
33	جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2020	95
34	جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2021	96
35	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020	98
36	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021	100
37	جدول الإهتلاك	102

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لشركة نفطال	88
02	الهيكل التنظيمي لمقاطعة التسويق مؤسسة نفطال غرداية	89
03	مجموع الأصول لسنة 2019	93
04	مجموع الخصوم لسنة 2019	94

قائمة المختصرات والرموز

المختصر	المختصر باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
IASB	the International Accounting Standards board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IASC	Accounting Standards Committee International	لجنة المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International Accounting Standars	معايير المحاسبة الدولية
SCF	System comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable national	المخطط المحاسبي الوطني

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق باللغة العربية	رقم الصفحة
01	الميزانية المحاسبية لسنة 2019	113
02	الميزانية المحاسبية لسنة 2020	114
03	الميزانية المحاسبية لسنة 2021	115
04	جدول حساب النتيجة لسنة 2019	116
05	جدول حساب النتيجة لسنة 2020	117
06	جدول حساب النتيجة لسنة 2021	118
07	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020	119
08	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021	120
09	جدول الإهتلاك	121

المقدمة

أ- توطئة:

إن تطور ونضج الفكر المحاسبي كان إستجابة لمتغيرات التي عرفتها البيئة الإقتصادية العالمية، حيث أن التطورات التي شيدها العالم خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، على غرار إتساع نشاط التجارة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات كشف عن معضلة كبيرة كانت تعاني منها المحاسبة، ألا وهي الإختلاف الكبير لممارسات المحاسبية بين الدول، الأمر الذي أربك المستثمر الدولي، وجعل المعلومة المحاسبية تفقد أهم خصائصها وهي الملاءمة والقابلية للمقارنة، مما شكل ضغطا كبيرا على مهنة المحاسبة للتقليل من هذه الإختلافات بهدف توفير نوع من التناسق يسمح بالإستثمار الدولي، ولقد نتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS) والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لإعداد القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان، كما تهدف لتجاوز الإختلافات لقواعد وأسس المعالجات المحاسبية، ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

وتقوم العديد من المؤسسات في مختلف دول العالم بإعداد وعرض القوائم المالية إما للإستعمال الداخلي أو الخارجي (المستخدمين الخارجيين)، وبالرغم من أنه يبدو أن تلك القوائم وكذا البيانات متشابهة من دولة لأخرى، إلا أن هناك العديد من الإختلافات بينها، هذه الإختلافات قد ترجع إلى تباين الظروف السياسية، الإقتصادية، الإجتماعية والقانونية ،كما قد ترجع هذه الإختلافات إلى أن كل دولة تأخذ في إعتبارها إحتياجات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية المعدة محليا (وفقًا لمتطلبات السوق المحلية)، ونظرا لتعدد وإختلاف تلك الظروف من بلد لآخر، أدى هذا إلى تعدد تعريف القوائم المالية وما تحويها من عناصر (الأموال الخاصة، التثبيتات، المخزونات، الحقوق، الديون، التكاليف، الإيرادات، النتائج) كما أدت تلك الظروف إلى إستخدام معايير مختلفة لإظهار بنود القوائم المالية للمؤسسة.

من هنا ظهر جليا أهمية توحيد عرض القوائم المالية لأغراض المستفيدين منها لضمان مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة (وهذا على مستوى المؤسسة ذاتها) وكذا البيانات المالية للمؤسسات الأخرى (على مستوى الدولة نفسها)، وهذا وفقًا لمتطلبات وإعتبارات الإلتزام بعرض القوائم والبيانات المالية المحددة وفقًا للجنة معايير المحاسبة الدولية بغية إمكانية مقارنتها مع مؤسسات من دول أخرى، لكونها (القوائم المالية) تلبي الإحتياجات المشتركة لدعم المستخدمين والمستفيدين منها. ولذا تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة إلى تضييق نطاق تلك الإختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع

من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وترى اللجنة أنو من الممكن تحقيق المزيد من التوافق من خلال التركيز على القوائم المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في إتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، لكون هذه الأخيرة تتأثر وتؤثر على بعضها البعض بين الدول.

ب- إشكالية الدراسة:

تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدى أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى عرض القوائم المالية

2- ماهي متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في المؤسسات الإقتصادية؟

3- هل تلتزم مؤسسة نفطال بعرض قوائمها المالية كاملة؟

ج- فرضيات البحث:

بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ **الفرضية الأولى:** يتوافق التوحيد المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تماما مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.
- ✓ **الفرضية الثانية:** تلتزم مؤسسة نفطال مقاطعة غرداية بعرض كشوفها المالية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذا بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.

د- أهداف الدراسة:

- ✓ إبراز الأسباب التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية وأهمية تطبيقها على الصعيد الدولي، وكذا إبراز دور الهيئات والمنظمات التي تسعى إلى تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي.
- ✓ مساعدة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في تفسير المعلومات التي تحتويها هذه القوائم، خاصة إذا كانت معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أو على الأقل تتوافق معها.

- ✓ بيان مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.

هـ- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في جدية وحساسية الموضوع على الساحة الوطنية، وما يتطلب ذلك من حرص على تطبيق بعض الشروط، والتي من بينها مسط نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة وأنها إعتمدت على نظام محاسبي إمتد عمره من التطبيق إلى أربعة وثلاثون (34) سنة من (1976 إلى 2009) لكنه لم يساير التطورات التي مست الأنشطة الإقتصادية المحلية أو الدولية، الأمر الذي أفقده الإستجابة لمتطلبات البيئة المحاسبية الجديدة.

وتستمد الدراسة أهميتها من أيضا من الإتجاه المتزايد نحو تحقيق التوحيد وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة (ومن بينها الجزائر) راغبة في الدخول إلى دواليب الإقتصاد العالمي، إلى تبني أو تكييف على الأقل أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بغية ضمان قراءة وفهم موحد للقوائم المالية، وذلك من خلال تحديد المفاهيم الأساسية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين من داخل وخارج المؤسسة.

و- مبررات ودوافع إختيار موضوع الدراسة:

1- دوافع ذاتية:

- ✓ الرغبة الشخصية في الإستفادة من موضوع البحث مستقبلا.
- ✓ إرتباط الموضوع بتخصص محاسبة.
- ✓ توفير مادة علمية نظرية وتطبيقية حول موضوع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

2- دوافع موضوعية:

- ✓ كون موضوع المعايير المحاسبية الدولية يدخل ضمن المواضيع المطروحة في الساحة الإقتصادية والمهنية الحالية.
- ✓ الرغبة في معرفة دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عرض القوائم المالية.

- ✓ الآفاق المنتظرة للجزائر من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وما ينجر عنه من توحيد للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم إمكانية مقارنتها مع قوائم مالية دول أخرى.
- ✓ محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تقوم بعرض قوائمها المالية وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية " مقاطعة نفطال غرداية "

ز- حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية:

لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة إقتصادية ناشطة على مستوى ولاية غرداية ألا وهي " مقاطعة نفطال "

2- الحدود الزمنية:

أجريت هذه الدراسة على القوائم المالية لمقاطعة نفطال غرداية لسنة (2019-2020-2021)

ح- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم إجراء مسح نظري في الأدبيات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، وعرض أهم الدراسات السابقة ومن أجل تحقيق نوع من الربط بين التراكم المعرفي (النظري) والعملي (التطبيقي)، وفي الدراسة التطبيقية تم إعتماد المنهج التحليلي وكذلك تم إستعمال أسلوب التحليل لاسيما عند تحليل جداول الكشوف المالية للمؤسسة محل الدراسة.

ط- تقسيمات البحث:

من أجل معالجة هذا الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة على النحو التالي:

خصصنا الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري والدراسات السابقة، بالتطرق إلى ثلاثة مباحث رئيسية، ففي المبحث الأول يتناول المفاهيم الأساسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01، أما المبحث الثاني فهو تحت عنوان عناصر ومحتويات القوائم المالية، وأما المبحث الثالث فكان حول الدراسات السابقة. والتي تطرقنا من خلالها إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وتم إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني المعنون بـ: الإطار التطبيقي للدراسة –دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية–

وفي الأخير نختم موضوعنا هذا بتلخيص وإختبار الفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم إقتراحات بناءً على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى آفاق البحث.

ن– أنموذج الدراسة:

المتغير المستقل: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 01

المتغير التابع: المؤسسة الإقتصادية

ك– صعوبات البحث:

خلال إنجازنا لهذا البحث الأكاديمي إعترضتنا بعض الصعوبات من أهمها مايلي:

- ✓ صعوبة الإلمام بجميع جوانب الموضوع.
- ✓ تضارب بعض المعلومات بين مختلف الأقسام.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمعيار الدولي رقم 01

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية أداة رئيسية وهامة في مجال المحاسبة، وضرورية لجميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية المنشورة في صلب القوائم المالية، والإيضاحات المتممة لها، كما أن عرض قوائم المؤسسة هدفها الأساسي هو توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لجميع الأطراف الذين لديهم علاقة بالمؤسسة قصد مساعدتهم على إتخاذ قرارات رشيدة، وتخفف من إحتمالات عدم التأكد المصاحبة لإتخاذ القرارات، لذلك نجد لجنة المعايير المحاسبية خصصت لها معايير تتعمق بها لاسيما المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، وذلك بهدف تقديم إرشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، هذا على الصعيد الدولي، أما على الصعيد الوطني نجد النظام المحاسبي المالي قد نص على كيفية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

في ظل تطور العلوم في الجانب الإجتماعي والإقتصادي والسياسي وغيرها من المجالات، أدت الى تطور في علم المحاسبة لكونها علم لا غنى عنه في أرجاء هذا العالم، ومع التطور المستمر أصبح العالم كتلة واحدة في المعاملات الإقتصادية والتجارية حيث يوجد فوائض لرؤوس الأموال وكثرة الموارد أدى إلى تفكير المستثمر خارج الديار والوطن لضمان الربح أكثر والإبتعاد عن المنافسة، فأصبح من الضروري إنشاء أسس وقواعد التي سميت بالمعايير حيث تتبعها المؤسسات والحكومات لتسهيل التعامل والإنفتاح والتوحيد العالمي.

فمن خلال هذا المبحث سنقوم بشرح للمعايير الدولية للمحاسبة ومن المسؤول عن إصدارها وعلى أي أساس يتم إصدار المعيار، وفي هذا المبحث سنتطرق أيضا إلى تعريف التوحيد والتوافق المحاسبي وما العلاقة بينهما.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

تمثل المعايير المحاسبية الدولية وسيلة لتضييق فجوة إختلافات الممارسة المحاسبية بين الدول، لكونها المرجع أو الأساس الذي يعتمد عليه في المجال المحاسبي، ولكونها صادرة من هيئة دولية تحظى بقبول عام على المستوى الدولي والمتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

أولا: تعريف المعايير المحاسبية الدولية: تعرف على أنها "عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع"[1].

وتعرف كذلك " الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

- ✓ الوضع الإقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها.
- ✓ البيئة الإقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة وإعلام الأسواق"[2].

أما التشريع الجزائري، فقد عرفها من خلال مضمون المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، والتي وردت كالتالي:

المادة 29: تشكل المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 07-11 في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة في المادة 30 أدناه.[3]

ثانيا: نبذة تاريخية من معايير المحاسبة الدولية:

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (ISAC) عام 1973، نتيجة لإتفاق بين الهيئات المهنية عشر دول، هما أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضي أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا للممثلين عن علاقة بلدان نامية على الأقل كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربع مؤسسات دولية ليست

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص 58.

[2]- بن ربيع بن حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر،2010.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 74، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اِهتمام بالتقارير المالية، وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس اِعتبار من 01 جانفي 1986.

وفي عام 1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اِتفاقية عمل مشتركة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting (IFAC) ومن الجدير بالذكر أنه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977 بهدف تنمية وتطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة مختلف دول العالم.[1]

وفي عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة ومن ثم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اِعتبر بدءً من أفريل 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات الدائمة (SIG) وتبديل هذه التسمية إلى لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية.

وبناءً على الاِتفاقية المبرمة بين المنظمتين فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير عام وتحكم في الجوانب الفنية والأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة، وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية، كما يلتزم الإتحاد الدولي للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة وبموجب هذه الإتفاقية فإن كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ومن ناحية أخرى فإن التعاون بين الإتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الاِقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالمي في أخلاقيات المهنة وشؤنها الفنية، وكذلك العناصر التي تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن الجدير بالذكر أنه تقتصر العضوية في ذلك الاِتحاد على الهيئات المهنية المنشأة بقانون أو إجماع مهني في كل دولة من الدول الأعضاء، على أن تكون تلك الهيئات لها تأثير فعال على المهنة في الدولة

[1] أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008، ص 09.

التي تعمل بها، وقد أصبحت العضوية حاليا في الإتحاد الدولي للمحاسبين بمجرد اِشتراكها في لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتمثل اللجنة حاليا أكثر من مليون محاسب من مختلف الدول و مختلف الأنشطة، وتتكون الجمعية العامة الإتحاد الدولي للمحاسبين من ممثل لكل هيئة مشتركة بالإتحاد، حيث تقوم الجمعية بِانتخاب أعضاء مجلس إدارة الإتحاد الذي يقوم بتنفيذ برنامج العمل المحدد[1].

الفرع الثاني: كيفية إصدار المعايير المحاسبة الدولية[2]

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء أو الهيئات التي تربطها علاقات معها يشجعون على تقديم اِقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية وذلك من أجل أن تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية. وتكمن إجراءات العمل التي تتبعها لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

1- يؤلف المجلس لجنة توجيهية يترأسها ممثل عن المجلس وتضم عادة ممثلين عن هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، وقد تتضمن ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الِاستشارية أو خبراء في موضوع معين.

2- تحدد اللجنة التوجيهية كافة المسائل المحاسبية بالموضوع وتقوم بمراجعتها، وتأخذ في اِعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية. كما تدرس كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك يمكن أن تقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.

3- تحضر اللجنة التوجيهية مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل، والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اِقتراح قبولها أو رفضها، وتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.

---

[1]- موسى شرفية، الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الِاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2014، ص 27.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 30.

4- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على مسودة المبادئ وتعد القائمة النهائية التي تقدم للمجلس من أجل المصادقة، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، كما تكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا.

5- بعد أن تراجع المسودة من قبل المجلس ويوافق عليها على الأقل ثلثي أعضائه تنشر، وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.

6- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مسودة المعيار المحاسبي الدولي للنظر فيه من قبل المجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لِاستشارات إضافية أو أن من الأفضل إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

الفرع الثالث: عرض المعايير المحاسبة الدولية

سنحاول من خلال هذا العنوان عرض أسماء معايير المحاسبة الدولية السارية المفعول الى يومنا هذا وقائمة المعايير الملغات والتي تتضمن أيضا سبب الإلغاء مع السنة التي ألغي فيها او إستبدل فيها.

الجدول رقم (01): قائمة المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى الآن.

رقم المعيار	اسم المعيار
المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	عرض القوائم المالية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 02	المخزون
المعيار المحاسبي الدولي رقم 07	قائمة التدفقات النقدية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 08	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
المعيار المحاسبي الدولي رقم 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	ضرائب الدخل
المعيار المحاسبي الدولي رقم 16	الأصول الثابتة
المعيار المحاسبي الدولي رقم 19	منافع الموظفين
المعيار المحاسبي الدولي رقم 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 23	تكاليف الاقتراض
المعيار المحاسبي الدولي رقم 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

المعيار المحاسبي الدولي رقم 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التعاقد
المعيار المحاسبي الدولي رقم 27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة
المعيار المحاسبي الدولي رقم 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة
المعيار المحاسبي الدولي رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
المعيار المحاسبي الدولي رقم 32	الأدوات المالية: العرض
المعيار المحاسبي الدولي رقم 33	ربحية السهم
المعيار المحاسبي الدولي رقم 34	التقارير المالية المرحلية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 36	الانخفاض في قيمة الأصول
المعيار المحاسبي الدولي رقم 37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة
المعيار المحاسبي الدولي رقم 38	الأصول الغير ملموسة
المعيار المحاسبي الدولي رقم 40	الاستثمارات العقارية
المعيار المحاسبي الدولي رقم 41	الزراعة

المصدر: بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015، ص 90.

الجدول رقم (02): قائمة المعايير المحاسبية الملغاة وتم إستبدالها.

رقم المعيار	اسم المعيار	سبب الإلغاء
المعيار المحاسبي الدولي رقم 03	القوائم المالية الموحدة	إنتقلت متطلبات المعيار عام 1989 إلى معياري المحاسبة الدولية رقم 27 و28
المعيار المحاسبي الدولي رقم 04	محاسبة الإهتلاك	سحب هذا المعيار عام 1999 وإستبدل بالمعايير ذوات الأرقام 16،28،22 للإشارة فإن المعيار رقم 22 تم إستبداله أيضا
المعيار المحاسبي الدولي رقم 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 01 عام 1997
المعيار المحاسبي الدولي رقم 06	آثار التغيرات في أسعار الصرف	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 والذي ألغي لاحقا عام 2003
المعيار المحاسبي الدولي رقم 09	محاسبة تكاليف البحث والتطوير	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38 عام 1999
المعيار المحاسبي الدولي رقم 13	عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 01

المعيار المحاسبي الدولي رقم 14	التقرير عن القطاعات	حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 08 الساري المفعول عام 2008
المعيار المحاسبي الدولي رقم 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار	تم سحبه عام 2003
المعيار المحاسبي الدولي رقم 22	إندماج الأعمال	تم إستبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 عام 2004
المعيار المحاسبي الدولي رقم 25	محاسبة الإستثمارات	حل محله معياري المحاسبة الدولية رقم 39 و40 عام 2001
المعيار المحاسبي الدولي رقم 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	إستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 07 الساري المفعول عام 2007
المعيار المحاسبي الدولي رقم 35	العمليات غير المستمرة	إستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05 الساري المفعول عام 2005
المعيار المحاسبي الدولي رقم: 11 – 17 – 18 – 31 – 39	عقود الإنشاء – عقود الإيجار – الإيراد الحصص في المشاريع المشتركة الأدوات المالية: الإعتراف والقياس	تم إستبدالها بمعايير الإبلاغ المالي IFRS

المصدر: بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015، ص 92.

الفرع الرابع: المعايير المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية[1]

إعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الخاصة بإعداد وعرض الكشوف المالية، ونقسمها إلى مجموعتين:

أولا: المعايير الخاصة بالكشوف المالية: هناك معياران في معايير المحاسبة الدولية المخصصان لعرض القوائم المالية هما (IAS01) عرض القوائم المالية (IAS07) جدول التدفقات النقدية.

إن الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي متطابقة تماما مع معايير المحاسبة الدولية مع إختلاف في بعض المصطلحات وهذا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي

[1]– بن حوكو غنية، النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 01، العدد 04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص 115.

الجديد، أما شكلها ومحتواها فهو محدد بهدف تسهيل عملية المقارنة، أما في معايير المحاسبة الدولية ليس لها شكل معين ولكن يجب أن تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية، وتعتبر القوائم المالية المستحدثة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمختلف المستخدمين وعلى رأسهم المستثمرين، الدولة والمسيرين، وذلك بالنظر إلى الدور الكبير الذي تلعبه من خلال تقديم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة. بالإضافة إلى توضيح حركة السيولة النقدية داخل المؤسسة وتقديم التبريرات الضرورية لفهم أهم الأحداث المالية، كما تساهم هذه القوائم في توحيد القراءة الدولية للمعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات الإقتصادية.

إن أهم ما يميز الميزانية حسب النظام الجديد هو طريقة عرضها، التي تعتمد بالأساس على تقسيم كل من الأصول والخصوم إلى عناصر جارية، وأخرى غير جارية، ويعتمد هذا التقسيم أساسا على المدة الزمنية لبقاء الأصل أو لِإستحقاق الإلتزام. وتقدر هذه المدة باثني عشرة (12) شهرا، بالإضافة إلى رؤوس الأموال الخاصة بالنسبة للخصوم. وهذا النوع من التقسيم لم يكن معمول به حسب النظام القديم. بالإضافة إلى ذلك فإن الميزانية الجديدة تتضمن بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالسنة المالية التي أعدت فيها، بيانات السنة المالية السابقة لها، وذلك بغرض السماح بإجراء عمليات المقارنة[1].

أما جدول النتائج فهو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتفصيل النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة. وقد إعتمد في إعداده على المعيار المحاسبي رقم (IAS01)

ويقدم جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) معلومات حول مداخيل المؤسسة ومصاريفها الحاصلة خلال الدورة المالية كما يعتبر مؤشر على نجاعة المؤسسة في التسيير المالي.

يعتبر من بين أكثر القوائم المالية إنتشارا وإستخداما في مختلف دول العالم نظرا للأهمية الكبيرة التي يكتسيها بالإضافة إلى الميزانية، وذلك بفضل قيمة وأهمية المعلومات التي يقدمها لمختلف المستخدمين من مسيرين، مستثمرين، محللين ماليين وإدارة الضرائب، ولقد نص النظام المحاسبي المالي الجديد على ضرورة إعداد وعرض جدول سيولة الخزينة وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، حيث يعتبر من بين القوائم المالية الإجبارية الواجب عرضها نهاية كل دورة مالية، كما ورد هذا الجدول ضمن القوائم النهائية الإلزامية التي

[1]– بن حوكو غنية، النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية، نفس مرجع السابق، ص 115.

نص عليها المعيار (IAS01) أما محتواه وطريقة إعداده فقد تناولها المعيار (IAS07) وهو متطابق تماما مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المعايير المتعلقة بالأحداث اللاحقة، الإدماج وتجميع الكيانات: فيما يخص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وإندماج الأعمال هناك ثلاث معايير هي: (IAS10) الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و (IFRS03) إندماج الأعمال، و(IAS27) الكشوف المالية المدمجة والفردية، الذي تحول جزء منها والخاص بالقوائم المالية الموحدة إلى معيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS10).

الفرع الخامس: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالنظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (03): فروقات بين النظام المالي والمحاسبي وبين ما جاء في المعيار.

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والجداول الملحقة.	الميزانية، جدول حسابات النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق.
عرض القوائم المالية	**قائمة المركز المالي:** تحتفظ المؤسسة بطريقة عرض قائمة المركز المالي وتصنيف البنود، بإستثناء أن هناك عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملاءمة أو يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تغييراً في العرض، كما حددت الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة والعناصر غير متداولة إستناداً لمبدأ السنوية. **قائمة الدخل الشامل:** يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها (بما فيها حصة الدخل الشامل الآخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية). كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء، بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.	**الميزانية:** تقدم الميزانية وفق جدول ونصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية). **جدول حسابات النتيجة:** يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما الحد الأدنى للمعلومات التي حاد يتضمنها، وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات إضافية. كما يتم تصنف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف. **جدول تدفقات الخزينة:** يتم عرضه بنفس طريقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة

	قائمة التدفقات النقدية: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)، وذلك باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعكس التغييرات حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية **الإيضاحات:** تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات القياسية التي تم إختيارها والمعلومات الغير معروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية لفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.	تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. **الملاحق:** يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

المصدر: سعيداني محمد السعيد–رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، 2018، العدد الثالث، ص 265.

المطلب الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم التوحيد ومفهوم التوافق ومن خلال التعريفات والتوضيحات سيتم التعرف على علاقة التوحيد والتوافق بالمعايير المحاسبية الدولية.

أولا: التوحيد المحاسبي

الفرع الأول: تعريف التوحيد المحاسبي

لقد تم تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف متعددة، ووفقا لوجهات نظر مختلفة، ومنها:

عرفه Enthoven تعريفا شاملا على أنه " النظام الذي يضم ويحدد كل المتغيرات المحاسبية، على كل مستويات الإقتصاد وكل مستويات المنظمة، هذا النظام الذي يضم تلك المتغيرات يستطيع تغطية وإدارة كل المعلومات لكل الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية في القطاع الإقتصادي الجزئي والكلي، كما يغطي

الإحتياجات الداخلية والخارجية المجموعات مختلفة من المستخدمين، لذلك فنظام المحاسبة الموحد في أغلب الأحيان يستعمل للإشارة إلى النظام الذي تكون فيه المعايير المحاسبية"[1].

ويعرف كذلك " التوحيد في مجال المحاسبة لا يتطلب فقط تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة وإنما يتطلب أيضا بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة تحديد أثر إختلاف الظروف والأوضاع المحيطة".[2]

وعرف كذلك بأنه " التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- ✓ القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المنجمي.
- ✓ القطاع الثاني للصناعات التحويلية.
- ✓ القطاع الثالث للتجارة الخارجية ".[3]

وعرف أيضا " نموذج يهدف بشكل رئيسي لتوفير إطار مرجعي، أو هيكلية للممارسات المحاسبية، بالشكل الذي يمكن من تقييم كفاية الطرق المحاسبية، ولصياغة إطار محاسبي متماسك يمكن المحاسبين من تحسين نوعية التقارير المالية أيضا، فتبني نظام محاسبة موحد في الدولة سوف يساعد في الربط بين المستويات الجزئية والكلية بشكل أكثر كفاءة ".[4]

الفرع الثاني: أنواع التوحيد المحاسبي[5]

عموما نميز بين نوعين من الأحداث والعمليات المحاسبية فيما يتعلق بالتوحيد المحاسبي، يتمثلان في:

أ- **التوحيد المحاسبي البسيط (المطلق):** يقصد تلك السلوكيات والأحداث التي لا تترتب عليها آثار إقتصادية مختلفة بإختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أو أن هذا الإختلاف ليس له أهمية نسبية تذكر

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 347.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 135.

[3]- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات محلولة، pages Bleues، الجزائر، 2012، ص 18.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 350.

[5]- بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015، ص 99.

وبالتالي يمكن تجاهله، وعلى ذلك فالأحداث والعمليات البسيطة يمكن معالجتها محاسبيا على أساس موحد حتى في حالة اِختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

وبالنسبة للعمليات والأحداث البسيطة يكون التوحيد المحاسبي فيها توحيدا مطلقا، أي أن تكون المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة على أساس موحد وبغض النظر عن أي اِختلاف في الظروف والأوضاع المحيطة، ونظرا لكون العمليات والأحداث البسيطة لا يترتب عليها نتائج اِقتصادية متعددة فهي لا تستوجب معالجات محاسبية مختلفة، وعليه فإن التوحيد هنا غير محدد بأي ظروف وغير مقيد بأي شروط، ولذلك يمكن اِستبعاد البدائل المحاسبية أو على الأقل تضييق نطاق هذه البدائل بقدر الإمكان.

ب- التوحيد المحاسبي المركب (المقيد): يقصد به العمليات والأحداث المركبة التي آثارها ونتائجها الإقتصادية بِاختلاف الظروف المحيطة، وبالتالي فإن مثل هذه العمليات والأحداث تستوجب معالجات محاسبية مختلفة، أي أن التوحيد المحاسبي بالنسبة لهذا النوع من العمليات والأحداث لا يمكن أن يكون مطلقا، إذ يجب أن تختلف المعالجات المحاسبية مع كل اِختلاف جوهري في النتائج والذي يترتب عن اِختلاف ظروف الحال، فبالرغم من أن العملية واحدة إلا أنه نتيجة اِختلاف الظروف يجب أن تختلف المعالجة المحاسبة.

الفرع الثالث: مبررات التوحيد المحاسبي[1]

من الأسباب والمبررات التي دعت إلى عملية التوحيد الإِختلاف في الأنظمة المحاسبية حيث يعتبر في ظل تداخل الإقتصاديات مع بعضها البعض، إضافة إلى عدم اِقتصار النظم المحاسبية على حدود الدولة، بل تعداه إلى دولية المحاسبية في ظل اِنتشار الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات.

وأكثر ما عمق الإِختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول طبيعة الإِحتياجات والمؤشرات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عليها بِاعتبارها أداة ضبط اِقتصادي، وكذا طبيعة الأهداف الموكلة للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الإِقتصادية، الإِجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للإِختلافات المحاسبية بين الدول.

ومن بين أكثر أشكال الإِختلاف المحاسبي أهمية ما يتعلق بالهدف الأساسي المحاسبي، والذي يختلف من دولة لأخرى تبعا لخصوصياتها الإِقتصادية، السياسية، الإِجتماعية والثقافية، وتقاس أشكال الإِختلاف وفق نموذجين محاسبيين، وهما النموذج المحاسبي الفرانكفوني (النموذج المحاسبي الأوربي) والنموذج المحاسبي

[1]- بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 100.

الأنجلوسكسوني (النموذج المحاسبي الأمريكي)، وكلا النظامين يتعلقان بالنظام الرأسمالي، ويمكن حصر أشكال هذا الإختلاف فيما يلي:

أ- **سياسة الإخبار**: حيث أن سياسة الإخبار لديها إرتباط وثيق بالتمويل، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال، ولذلك فإن الإجابة على إحتياجات فئة الممولين من المعلومات ستعطى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فدول النموذج الأنجلوسكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل من الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية. لذلك فإن المعلومات المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الثاني فإنها تساعد وتخدم عمليات إتخاذ القرارات الإستثمارية.

ب- **القياس المحاسبي**: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة المحاسبية، حيث أن المحاسبة حسب النموذج الفرانكفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني من خلال الإمداد بالقوائم المالية إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنها بالنتيجة ومكوناتها.

جـ- **قياس النتيجة**: حيث أن النتيجة تقاس على درجة الإرتباط والتقارب بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة للدول التي تعتمد النموذج الفرانكفوني، هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملا بمبدأ الحذر التي تتميز به المحاسبة، والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية وضمان حقوق الدائنين، بل كذلك في التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغيير حصص الإهتلاك والمؤونات، ويعرف هذا الشكل إنتشارا واسعا في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دورا إجتماعيا (التشغيل، الإشتراكات الإجتماعية)، أما بالنسبة للدول التي تعتمد النموذج الأنجلوسكسوني، فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديرهم، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

د- **مسار وطبيعة عملية التوحيد المحاسبي**: في الوقت الذي عرفت دول النموذج المحاسبي الفرانكفوني مسار توحيد ثقيل، أهم ما يتميز به هو إضطلاع الدولة بدور رئيسي وإستناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية، والذي كان نتاج لإجماع وطني إنطلاقا من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد يتميز بالمرونة

والتكيف السريع مع التحولات الإقتصادية، وإضطلاع أصحاب مهنة المحاسبة والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق.

الفرع الرابع: طرق تجاوز الإختلاف

لكي تتمكن الشركات والمؤسسات الإقتصادية إلى غزو الأسواق الداخلية والخارجية يجب عليها إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية الذي تفرضه هذه الدول، حيث يختلف المستوى من دولة إلى أخرى حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم النشاط الإقتصادي خاصة الدخول إلى الأسواق المالية، ونتيجة لذلك وفي ظل الإختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة في اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال من خلال:

أ- **الإعتراف المتبادل:** يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الإعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل).

ب- **الإعتراف المتبادل المعياري:** إضافة إلى مفهوم الإعتراف المتبادل الذي لقي إستعماله حدودا فرضتها قوة التباين والإختلافات بين الأنظمة المحاسبية، برز مفهوم الإعتراف المتبادل المعياري والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معايير وطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول وتتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

ثانيا: التوافق المحاسبي

هنالك علاقة متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التنسيق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي، وقد أكدت الأدبيات المحاسبية على التمييز بين تلك المفاهيم، حيث تم التركيز على ضرورة وضع معايير المحاسبة بإعتبار أنه إذا كان بالإمكان وضع معيار محاسبي متعارف عليه على مستوى البلد فلابد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخر ولذلك جاء مفهوم المحاسبة الدولية. ويصعب التوصل إلى إختلاف نتائج المحاسبة الدولية في الدول المختلفة مما يؤدى الى أخطاء نتيجة لإختلاف التطبيقات المحاسبية في دول العالم الأمر الذي أدى إلى أهمية مفهوم التوافق.

الفرع الأول: تعريف التوافق المحاسبي الدولي

واجهت الشركات التي تبحث عن رؤوس أموال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع إستثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية المحلية، من حيث القياس المحاسبي والإفصاح ... إلخ، وتجاوبًا مع ذلك زادت محاولات التوافق (التناسق) خلال سبعينات القرن الماضي، ومؤخرا حقق التوافق المحاسبي الدولي قدرا كبيرا من التقدم، وتعددت تعاريف التوافق المحاسبي وفيما يلي بعض منها:

يعرف التوافق المحاسبي على أنه " تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة إنسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية ".[1]

ويعرف كذلك " عملية زيادة إنسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفض المعايير المتناسقة من الإختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول ".[2]

ويعرف كذلك " تقليل درجة الإختلافات بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلية أو دولية لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء للشركة المحلية أو العالمية ".[3]

ويعرف أيضا " التوافق هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فتشتمل على إختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الإتفاق والإختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضها ويعرف كذلك " عبارة عن عملية زيادة قابلية مقارنة التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة إختلافها ".[4]

---

[1]– نبية عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص 35.

[2]– فريدريك تشوي وآخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص349.

[3]– أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 369.

[4]– محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 268.

الفرع الثاني: مزايا التوافق المحاسبي الدولي[1]

لا شك أن للتوافق المحاسبي على المستوى الدولي العديد من المزايا نذكر منها:

- ✓ إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الإعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الإستثمارات الدولية.
- ✓ يؤدي إلى توفير الكثير من الوقت والأموال التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما تطلب أكثر من مجموعة (المستفيدين) التقارير المالية والتي تتماشي مع عدة قوانين وممارسات أخرى مختلفة.
- ✓ رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الإقتصادية والقانونية والإجتماعية ... إلخ.
- ✓ يجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية قراءة الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات، وبالتالي يمكنهم إتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات.
- ✓ تحسين عملية إتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلدانهم.
- ✓ زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة.

الفرع الثالث: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي العديد من العراقيل، والتي تبرز مدى تعقد هذا الموضوع والمشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية، ومن بين هذه المعوقات نذكر:

أ- **القومية:** غالبا ما تحول القومية على منع بلد ما من النظر بموضوعية للمزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتطور في بلد آخر، بالرغم من ملائمتها الواضحة لذلك البلد، لذا لا أحد يرغب بقبول المبادئ والممارسات المحاسبية لشخص آخر، والتي تكون سمة ثقافية هامة جدا لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية.

ب- **مجموعات المستخدمين:** عموما لا يوجد اتفاق حول إحتياجات مجموعة المستخدمين، ففي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة يعتبر المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هو المستثمر، أما ألمانيا فتعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس وهذا التنوع والإختلاف يؤدي إلى صعوبات تحقيق التوافق الدولي.

[1] بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 104.

جـ- نظم تحصيل الضرائب: إن تحصيل الضرائب في كافة بلدان العالم يشكل أحد المصادر الأكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة، ولأن نظم تحصيل الضريبة تختلف عالميا، فمن السهولة التوقع بأنها ستؤدي إلى التنوع في المبادئ والنظم المحاسبية عالميا، ولهذا نجد أن الحكومات تبدي ميل ضعيف بإتجاه الرغبة نحو توافق النظم الضريبية (ماعدا حالة تحصيل مبالغ كبيرة من الشركات متعددة الجنسية، وهناك إتجاه ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي).

د- النظم القانونية: لقد أوجد الوضع التاريخي للتشريع المحاسبي حدودا من الصعب إزالتها، ففي الدول التي تعتمد على نظام قانوني مدون نجد أن تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية يستلزم تغيرات في التشريعات، وهذا مالا تريد فعله أكثر الحكومات، أو أن تقوم الوحدات التجارية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية، واحدة لتلبية الإحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ولهذا نجد الشركات في بعض الدول وخاصة الدول الإسكندنافية تصدر تقارير مزدوجة، لكن أغلب الشركات في أكثر الدول المتقدمة لا تعد تقارير مالية مزدوجة، لكن في الدول النامية فإن المنافع الناتجة من إستخدام الموارد المحدودة لإعداد تقارير مزدوجة سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة.

هـ- إختلاف نقاط البدء: إن المستويات المختلفة لتأثير النظام القانوني لأحد البلدان على معايير المحاسبة تمثل أحد العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في مسار تحقيق التوافق الدولي من نقاط بدء مختلفة، وأنها ليست بالضرورة تسير في الإتجاه نفسه أو الوتيرة نفسها.

و- الخلافات بين المنظمات: يوجد بين المنظمات العامة والخاصة والتي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، إختلافات في الأهداف والأفاق، فمن الضروري معرفة أن ليس هناك نفس الإتجاه أو القوة لهذه المنظمات تجاه تحقيق التوافق الدولي، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها، والتي بناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وكذا تحقيق منافعها، وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي.

ز- الهيئات المحاسبية المهنية: ليست هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة إلا إذا كانت هناك هيئات محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة والدول وخاصة النامية والتي تفتقد لمثل هذه الهيئات، تجد من الصعوبة المضي قدما في عملية التوافق الدولي بإستثناء التقدم البطيء جدا، وهذا الأمر يعتبر من العوائق، فحجم هذه العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة

المهنية (أي أن قوة هيئة المحاسبة المهنية قد تعمل بعكس عملية التوافق الدولي)،لأن هذه الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية التي سبق ذكرها، فالهيئة المهنية الفاعلة تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة المشاكل المحاسبية في بلدها وسوف تقوم بحل تلك المشاكل بغض النظر عن التطورات الموجودة في دول أخرى أو إلى المنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة.

حـ- تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي: حيث يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى، كما يختلف نظام التدريب المعني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى، ونادرا ما نجد نظاما لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم، مما يجعل المحاسبون الأقل خبرة وتأهيلا يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلونها، ولما كان تطبيق المعايير الدولية تحتاج إلى حماس مهني ينطلق من إجماع أو شبه إجماع نجد أن تبني المعايير الدولية أكثر صعوبة، وقد يواجه المدققون صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، وعدم قدرة منظمتهم المهنية على قيادة كافة المدققين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم اِستيعاب المعايير المحلية والاِنتقال إلى المعايير الدولية، وقد تجد بعض الدول لا تشترط عضوية المنظمة المهنية لممارسة المهنة، مما يتسبب في اِضمحلال دور المنظمة المهنية وعدم اِحترامها من قبل الأوساط المهنية والاِجتماعية.

طـ- القصور في تعريف أهداف القوائم المالية: هناك قصور في وجود تعريف متعارف متفق عليه لأهداف القوائم المالية، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف القوائم المالية هو خدمة اِحتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى أن يمتد هذا المدى ليشمل اِهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر اِحتياجات واِهتمامات الحكومات بهذه القوائم المالية سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة.

نـ- القوانين المحلية المتعارضة: إن التعارض الموجود بين قوانين الضرائب والشركات المحلية تعوق دون تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ففي دول القارة الأوربية يعتبر قانون المحاسبة أكثر تطورا منه في المملكة المتحدة، فبالتالي من الصعب إدخال تعديلات وتغييرات جذرية عليه.

كـ- القصور في الإلزام بالتنفيذ: لاشك أنه بدون وجود قانون دولي قوي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات ضخمة ، فلجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وسوف تفشل ما لم تضمن الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها التنفيذ والاِلتزام بتلك المعايير الصادرة في دولها والتي تقوم

بتمثيلها، وليس لديها أي سلطة أو قوة تلزم أعضائها بتبني ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات، فالإعتماد الأساسي في ذلك يرتكز على جهود وإستعداد الأعضاء فيها عن طريق الدعوة عنها في دولهم، ولهذا من الضروري وجود سلطة تلتزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

ل- سرعة التوصيل: إذ أن عدم معرفة مزاولي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة، وكثيرا من المعايير تصدر ويمر على صدورها فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون في دول كثيرة عنها شيئا، وقد تصل مسودات المعايير الدولية لبعض المنظمات المحلية وتبقى شهورا طويلة دون أن تبدي رأيا فيها، وعند إعتماد هذه المسودات بعد دراسة التعليقات عليها من قبل اللجنة الدولية المختصة، تبلغ المنظمة المحلية فتصنف المعيار مع المسودة حتى لا تكاد تميز بين المعيار والمسودة، بإنتظار مدة من الزمن على هذا المعيار ليترجم.

م- الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول: تمثل الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير المحاسبية الدولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في الإعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت إستجابة لظروف وإحتياجات معينة، ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في الإعتبار هذه الإختلافات وأن تعطي الإهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاح المالي.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)

معيار المحاسبة الدولية (IAS01) عرض القوائم المالية تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الإفصاح عن السياسات المحاسبية في شهر جانفي من سنة 1975 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وعدل بشكل جوهري شهر سبتمبر 1997 ليصبح تحت عنوان " عرض القوائم المالية ".

سنتناول في هذا المطلب دراسة أسس هذا المعيار وأهدافه وما جاء في المعيار فيما يلي:

الفرع الأول: هدف المعيار[1]

- ✓ بيان الطريقة التي تحضر من خلالها البيانات المالية للأغراض العامة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي، متضمنا الإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتواها.
- ✓ يصف هذا المعيار الأساس لعرض البيانات المالية للأغراض العامة، من أجل ضمان المقارنة مع كل من البيانات المالية التي تخص المنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ويبين كامل المتطلبات اللازمة لعرض البيانات المالية وإرشادات بشأنها، وكذلك بنيتها والمتطلبات الدنيا لمحتواها.

يحدد المعيار أساس عرض القوائم المالية ويشمل:

- ✓ المبادئ واجبة التطبيق من أجل نشر القوائم وفق المعايير الدولية، كاِستمرارية النشاط الاِستغلالي وأساس الاِستحقاق وغيرها.
- ✓ قائمة الوثائق المشكلة للقوائم المالية.

الفرع الثاني: نطاق المعيار[2]

يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض تلبية اِحتياجات مستخدميها (الغرض العام)، ويطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح، وحتى التي لا تستهدف الربح يمكن أن تطبق هذا المعيار مع إجراء تعديلات على بعض مسميات بنود القوائم المالية.

ما جاء في المعيار[3]: المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد البيانات المالية، بما في ذلك اِستمرارية المنشأة، واتساق العرض، وأساس الإستحقاق المحاسبي، والمادية، والتجميع.

- ✓ تضم المجموعة الكاملة للبيانات المالية كلاً من: بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، بيان التدفق النقدي، عندما توفر المنشأة موازنتها

---

[1]– ديلويت اند توش، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الشرق الأوسط، 2018، ص 08.

[2]– بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، موجهة للسنة الثانية تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاِقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019، ص 74.

[3]– ديلويت اند توش، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ص09.

المصادق عليها الجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية – الملاحظات التي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

- ✓ تلتزم المنشأة التي تتوافق بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتقديم بيان صريح وغير متحفظ لهذا الإلتزام في الإيضاحات. لا يجوز الإعلان أن البيانات المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تتوافق مع جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية. لا يجوز مقاصة الأصول والإلتزامات، والإيرادات والمصاريف، إلا إذا كان معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام يسمح بمثل هذه المقاصة أو يتطلبها.
- ✓ يجب عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في البيانات المالية والإيضاحات.
- ✓ يجب إدراج معلومات المقارنة عندما يكون ذلك ملائماً لفهم البيانات المالية للفترة الحالية، في حالة تعديل العرض أو التصنيف.
- ✓ يجب إعادة تصنيف مبالغ المقارنة، ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب أي إعادة تصنيف.
- ✓ يوضح بيان التغيرات في صافي الأصول / الملكية جميع التغيرات في صافي الأصول / الملكية.
- ✓ يتم إعداد البيانات المالية بشكل عام سنويا. في حال تغيير تاريخ نهاية السنة، وفي حال عرض البيانات المالية لفترة أكثر من سنة واحدة، فإن ذلك يتطلب الإفصاح عنه. يتطلب عادة تصنيف الأصول والإلتزامات كأصول وإلتزامات متداولة أو غير متداولة وعموماً لا تؤخذ الأحداث اللاحقة في عين الإعتبار عند تصنيف البنود كمتداولة أو غير متداولة، على المنشأة الإفصاح عن كل مبلغ متوقع تحصيله أو تسديده بعد أكثر من 12 شهراً فيما يتعلق ببنود الأصول والإلتزامات التي تتضمن مبالغ متوقع تحصيلها أو تسديدها خلال أو بعد 12 شهراً من تاريخ التقرير.
- ✓ يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 1 الحد الأدنى من البنود التي تعرض في صدر بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية، وكذلك التنويه لتحديد بنود إضافية وعناوين ومجاميع فرعية.
- ✓ يمكن عرض تحليل للمصروفات في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها أو وظيفتها، وإذا تم عرض المصروفات حسب وظيفتها، يجب كذلك عرض تصنيفها حسب طبيعتها.
- ✓ يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 1 الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح للإيضاحات حيث يجب أن تشمل هذه الإيضاحات معلومات حول:

أ- السياسات المحاسبية المتبعة.

ب- الأحكام التي قامت بها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي كان لها أثر كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية.

جـ- الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة، التي تحمل مخاطر مهمة قد تسبب تعديلات جوهرية على القيمة المدرجة للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية القادمة.

د- الموطن والشكل القانوني للمنشأة.

هـ- وصف لطبيعة عمليات المنشأة.

و- مرجعية التشريعات المتعلقة اسم المنشأة المسيطرة والمنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الاقتصادية

ز- يشمل الملحق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 1 عرضاً توضيحياً عن المركز المالي، بيانات الأداء المالي، وبيانات التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية.

الفرع الثالث: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية[1]

على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها معايير المحاسبة الدولية، فإن ذلك لا ينفي وجود معوقات تقف حائلا أمام الإلتزام الكامل (أو الجزئي) بتطبيق قواعدها، ولقد فطنت لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) حين حرصت على أن تنص في مواثيقها صراحة على أنه في حال وجود تعارض ما بين قاعدة من القواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية، وقانون أو تشريع سائد في الدولة العضو، تكون الغلبة دائما للقانون أو التشريع القطري، ولكن مع حث الجهات المهنية في الدولة العضو على التقليص قدر الإمكان من وجود مثل هذه التناقضات.

وقد ظهرت آثار معوقات الإلتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية على شكل فروقات واضحة في تطبيقها، حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، فإلى جانب التفاوت الواضح في مقدار الإلتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك

[1]- بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 84.

المعايير، والناتج عن تعدد البدائل المسموح بإستخدامها في تطبيق تلك القواعد، توجد فروقات وإختلافات ملموسة أيضا في تطبيق القاعدة نفسها، ويمكن حصر الأسباب التي تؤدي إلى نشوء هذه الإختلافات فيما يلي:

أولا: إختلاف الظروف الإقتصادية والإجتماعية للدول: تتفاوت الدول من حيث مستوى تطورها الإقتصادي، أو من حيث النظم المتبعة في إدارة إقتصادياتها، فهناك دول متقدمة وأخرى نامية، كما أن منها من يتبنى نظما مركزية في إدارة التنمية وتخطيط الإقتصاد، في حين يتبنى بعضها الآخر أساليب لا مركزية في التنمية والتخطيط، وتتفاوت في تلك الدول أيضا معدلات التضخم الإقتصادي، وكذلك السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن في السوق النقدي، من هنا تنعكس هذه الفروقات على النظم المحاسبية المطبقة في هذه الدول، وكذلك اللوائح والتشريعات ذات العلاقة، مما يخلق عقبات وعوائق أمام توفير إتساق كامل بين تلك النظم واللوائح والتشريعات.

ثانيا: الفروقات الثقافية والحضارية: تتعدد شعوب العالم، وينجم عن هذا التعدد إختلافات في اللغة والدين والتشريعات والقوانين، مما يؤدي إلى نشوء إختلاف بينها في القيم والمفاهيم السائدة، وكذلك في ترتيب أولوياتها السياسية والإقتصادية والإجتماعية، وقد كشفت بعض الدراسات إلى أن إختلاف اللغة بين الدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر من أهم العقبات التي حالت دون توفير الإتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، لأن إختلاف اللغة يؤدي عادة إلى نشوء إختلاف في فهم المصطلحات المحاسبية الرئيسية المستخدمة في تلك المعايير.

ثالثا: إختلاف القوانين والتشريعات: تنشأ إختلافات بين القوانين والتشريعات السائدة في الدول نتيجة إختلاف نظمها الإقتصادية والإجتماعية، وحتما سينعكس هذا الخلاف على الممارسات المحاسبية فيها، كالإختلاف في طرق الإهتلاك مثلا، أو في القواعد المحاسبية التي تحكم الإعتراف بالإيراد والمصروفات، ومن ثم تحديد حدود الإفصاح المناسب عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة.

رابعا: إختلاف المفاهيم والسلوكيات السائدة: مرت شعوب دول العالم بحبات تاريخية مختلفة في مدتها وظروفها الإقتصادية والإجتماعية، وتراكمت لدى كل منها على مر الزمن مجموعة من المفاهيم والسلوكيات والقيم التي تنعكس على فهمها للحياة وعلى ممارستها اليومية، وقد وصلت إلى درجة الرسوخ والإستقرار، تجعل تغيير البعض منها أمرا صعبا.

إن الاختلاف بين المفاهيم وقيم الأفراد والمنظمات في تفسير بعض المصطلحات المحاسبية مثل: القيمة، الموضوعية، التوقيت، الإفصاح والشفافية، إذ تعد هذه المصطلحات ركائز أساسية في تصميم النظم المحاسبية في هذه الدول، الأمر الذي يبرز اِختلافات في المفاهيم الأساسية للمحاسبة فما بالك عن المصطلحات الثانوية أو الملحقة أو التفسيرية.

المبحث الثاني: عناصر ومحتويات القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات وهي مصدر مهم من مصادر المعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرارات والمستفيدين، ووسيلة لإيصال المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية.

وسنتطرق في هاذا المبحث إلى الأنواع المختلفة للقوائم المالية وكذا مكوناتها كما يلي:

المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)

الفرع الأول: تعريف الميزانية

تتعدد تعاريف الميزانية حسب الباحثين والمؤلفين، لكنهم يجمعون على كونها منبع للمعلومات على موجودات المؤسسة (الأصول) وما عليها من اِلتزامات وحقوق المساهمين (الخصوم)، وتعتبر مقياس للمركز المالي للمؤسسة، حيث توضح في الجانب الأيسر مصدر الموارد التي تم الإعتماد عليها في تمويل نشاطات المؤسسة، وفي الجانب الأيمن اِستخدامات موارد المؤسسة والتي تعرف بالأصول.[1]

تعرف الميزانية بأنها صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما، فهي تبين وضعية الصافي المركز المالي للمؤسسة. كما تعرف بأنها جدول يصنف عناصر الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فيظهر في جانبه الأيمن مجموع الأصول، وفي جانبه الأيسر مجموع الخصوم.[2]

وعرفتها المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 كما يلي:[3]

---

[1]- بادي عبدالمجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، المطبعة العالمية، غرداية، 2022، ص 11-12.

[2]- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF (ISA/IFRS) دروس، مواضيع ومسائل محلولة، جامعة الجزائر 3، دار عبداللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، ص 23.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى لعام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008م، تتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007م، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 14.

- ✓ تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.
- ✓ يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.
- ✓ يحدد محتوى ونموذج وعرض الميزانية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفتها المادة 220-1 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 كما يلي[1]:

تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول:

- ✓ التثبيتات المعنوية؛
- ✓ التثبيتات العينية؛
- ✓ الإهتلاكات؛
- ✓ المساهمات؛
- ✓ الأصول المالية؛
- ✓ المخزونات؛
- ✓ أصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- ✓ الزبائن، المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- ✓ خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) الإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون،
- ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23.

- ✓ المرسودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)،
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدمجة:

- ✓ المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة،
- ✓ القواعد ذات الأقلية.

إذا فالتعريف البسيط للميزانية هي أنها عبارة عن جدول يعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فتتشكل من ممتلكات (الأصول أو الإستخدامات) من الإلتزامات (الخصوم أو الموارد)

الفرع الثاني: أهمية الميزانية

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تؤدي دورا إعلاميا هاما، نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية، بالمعلومات التي تخص المركز المالي للمؤسسة، من خلال التعريف بقيمة الموارد المراقبة من طرف المؤسسة والتعريف بهيكلتها المالية خلال فترة معينة، بمعنى أنها توفر معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين ما لدى هذه الأخيرة من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو إتجاه الغير[1].

الفرع الثالث: عناصر الميزانية

أولا: الأصول

1- تعريف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي: تعتبر الأصول موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة، وتتكون الأصول حسب النظام المحاسبي المالي من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية ويعرف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها موارد مراقبة من طرف الوحدة أو المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية لتحقيق منافع إقتصادية؛ بحيث تعني الرقابة على الأصل سلطة الحصول

[1]- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2016/2015، ص 122-123.

على منافع إقتصادية متعلقة بالأصل، أي أن الأصول تتكون من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لتوفر لها منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة[1].

2- تصنيف الأصول: لقد تطرق المرسوم في المادة 08-156 في المادة 21 إلى تصنيف الأصول على النحو التالي:

أ- أصول جارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو إستهلاكها خلال دورة الإستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول غير الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

ب- الأصول غير الجارية: وهي الأصول غير المعدة للإستهلاك أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإنما للإستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم إقتناؤها للإستفادة من طاقاتها الإنتاجية، أي الغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها وهي الأصول التي تتم حيازتها خلال الإثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

ثانيا: الخصوم

1- تعريف الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي: حسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم تتكون من الإلتزامات الراهنة للمؤسسة والناتجة عن أحداث ماضية والتي يؤدي الوفاء بها إلى خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية في شكل أموال أو أصول أخرى، وتقسم الخصوم بدورها إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية، وضمن ما جاءت به المادة 22 من المرسوم لمرسوم 08-156 فإن الخصوم هي إلتزامات حالية ناتجة عن أحداث سابقة يقابل الوفاء بها نقص في الموارد في إنتظار الحصول على منافع إقتصادية، ومن الأمور المهمة التي يجب الإشارة إليها هنا أن (ن م م) لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما[2].

2- **تصنيف الخصوم:** وتنقسم هذه الخصوم بدورها إلى خصوم جارية وغير جارية[3]:

أ- الخصوم الجارية: هع الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

---

[1]- الجريدة الرسمية العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مرجع سابق، المادة 20، ص 13.

[2]- الجريدة الرسمية العدد رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 22.

[3]- الجريدة الرسمية العدد رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 23، ص 13.

ب- الخصوم غير الجارية: وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية (التشغيلية) للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال إثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من إثني عشر شهرا، وكذلك الإلتزام الذي يتوقع إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو إستحق خلال الإثني عشر شهر.

جـ- الأموال الخاصة (رؤوس الأموال الخاصة، حقوق الملكية): تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، وهي المتبقي من مجموع أصول المؤسسة بعد إستبعاد الديون، وبعبارة أخرى هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية، وتظهر الأموال الخاصة في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد.

الفرع الرابع: شكل الميزانية

القراءة الجديدة لقائمة الميزانية حسب معايير (IAS/IFRS) الملفت للإنتباه هو التمييز بين العناصر الجارية (Courants) وغير الجارية (Non-courants) للأصول والخصوم، هذا التمييز سوف يساعد كثيرا المحللين الماليين في ربح الوقت والجهد الذي كانوا يقضونه في إعادة ترتيب عناصر الأصول حسب درجة السيولة وعناصر الخصوم حسب درجة الإستحقاق[1].

لم يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المؤسسة بإتخاذ شكل معين لقائمة المركز المالي، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو على شكل جدو على النحو اللآتي:

[1]- بادي عبدالمجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، مرجع سابق، ص 12.

الجدول رقم (04): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الأصول.

ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في:.....

الأصل المالي	ملاحظة	الإجمالي N	الإهتلاك N	الصافي N	الصافي N-1
أصول غير جارية:					
فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير جارية					
أصول جارية:					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى وإستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					

الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 28.

الجدول رقم (05): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الخصوم.

ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في:.....

الخصوم	ملاحظة	الصافي N	N-1
<u>رؤوس الأموال الخاصة:</u> رأس المال تم إصداره رأس المال غير المستعان به علاوات وإحتياطات – إحتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشريك المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
مجموع رؤوس الأموال الخاصة			
<u>الخصوم الغير جارية:</u> قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			

مجموع الخصوم الغير جارية			
<u>الخصوم الجارية:</u> موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 29.

الجدول رقم (06): الميزانية المختصرة.

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
مجمل الإستخدامات		**مجمل مصادر الأموال**	
الأصول الغير جارية **الأصول الجارية**		**رؤوس الأموال الخاصة** **الخصوم الغير جارية** **الخصوم الجارية**	
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)

الفرع الأول: تعريف جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)

تستخدم في الأدبيات المحاسبية العديد من المسميات للتعبير عن حسابات النتائج وتقديم وصف لهذه القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل: **قائمة الدخل** وهو التعبير السائد في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعرض عادة في شكل تقرير مالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة، مبتدئ بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير **حساب الأرباح والخسائر**، وفي فرنسا يسمى **بجدول حسابات النتائج**، كما توجد له تسميات أخرى مثل **قائمة الربح، قائمة الأرباح**

والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات، ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة[1].

قائمة الدخل عبارة عن قائمة مالية توضح نتيجة عمليات المشروع من حيث الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل خلال فترة من الزمن. فإذا زادت الإيرادات على المصروفات كان هناك صافي دخل يعبر عنه بالمعادلة[2]:

صافي الدخل= الإيرادات- المصروفات

وكما يعرف جدول حسابات النتائج بأنه: ذلك الحساب الذي يدرج فيه كافة البنود الخاصة بالإيرادات والنفقات المتعلقة بفترة محاسبية، كما يعرف هذا الحساب بحساب الأرباح والخسائر لأن من خلاله يتم تحديد نتيجة الفترة من صافي الربح أو الخسارة[3].

تعريف جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي: هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال[4].

الفرع الثاني: أهمية جدول حسابات النتيجة (قائمة الدخل)

إن جدول حسابات النتائج يعتبر من أهم القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذا الجدول تكمن في ما يلي[5]:

- ✓ المساعدة على التنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.

---

[1]- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 134.

[2]- حورية بوقندورة، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية -دراسة تطبيقية لمطاحن سيدي أرغيس-، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2017/2016، ص 44.

[3]- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية البنكية -دراسة حالة بنك سوسيتي جنرال الجزائر-، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجباية، جامعة المسيلة، 2015/2014، ص 76.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 24.

[5]- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 135.

- ✓ المساعدة في التقييم الأفضل لإمكانية اِستلام المشروع لمبالغ نقدية.
- ✓ المساعدة في التأكد من أن المصادر الاِقتصادية قد تم اِستخدامها على أفضل وجه.

الفرع الثالث: عناصر جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)

يحتوي جدول حسابات النتائج على الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية، ولا يؤخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، وتظهر من خلال هذا الجدول النتيجة الصافية للدورة المالية سواءا بالربح أو الخسارة، ويتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما النواتج والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

أ- **الأعباء:** حيث عرفها (ن م م) كالتالي: تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاِقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو اِنخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاِهتلاكات أو الاِحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي.

ب- **النواتج:** عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون النظام المحاسبي المالي كالتالي : تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاِقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول، أو اِنخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات اِستعادة خسارة في القيمة والاِحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الفرع الرابع: شكل جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)

أولا: جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة: يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاِهتلاكات، مشتريات البضائع....)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاِستغلال (وحتى يمكن حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، يجب المرور على مجموعة من المراحل.

يعتبر شكل جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي أكثر تفصيلا من ما كان عليه في PCN حيث يتطرق إلى كل من اِنتاج الدورة، الفائض الاِجمالي للاِستغلال، النتيجة قبل الاِهتلاك وقبل السياسة المالية، ويطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، لم يطرح لا المصاريف المالية ولم يضف الاِيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاِهتلاك، كما كان في المخطط المحاسبي الوطني، كما يحسب

نتيجة العمليات OPERATIONNEL RESULTAT بإعتبارها لا تحتوي على الإيرادات والمصاريف المالية وهي التي تختلف عن نتيجة الإستغلال في **PCN**.[1]

كما إهتم الجدول بحساب النتيجة المالية RESULTAT FINANCIER بشكل مستقل وهو الأمر الذي يعتبر مهم، ويأتي لصالح المستثمر إذا توجهنا مستقبلا لسوق مالي، وكذلك فقد أبقى النظام المحاسبي المالي على نتيجة العمليات العادية التي تعتبر ذاتها نتيجة الإستغلال حـ/93 في **PCN** وشكل الجدول الموالي يعطي تفصيل أكثر:

[1]– بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 140.

الجدول رقم (07): جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة.

حساب النتيجة حسب الطبيعة الفترة من:..... إلى:.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2- إستهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرىذ الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)			

9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
ومنها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 30.

ثانيا: جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة: ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه من الضروري إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى الأعباء حسب الوظيفة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): ترتيب الأعباء حسب وظيفتها

عناصر الإستغلال	المبلغ	كلفة المبيعات (الإنتاج)	أعباء التوزيع (التسويق)	أعباء إدارية (الإدارة)	أعباء أخرى (عملياتية)
مشتريات البضائع تغيرات المخزون مشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى مشتريات أخرى وأعباء خارجية الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة أعباء المستخدمين المخصصات للإهتلاك والأرصدة أعباء الإستغلال الأخرى					
المجموع					

المصدر: Ali Tadzait ,**Maitrise du système comptable financier** .édition ACG,Algérie.2009, p : 82

الجدول رقم (09): حساب النتيجة حسب الوظيفة

الفترة من:..... إلى:.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 31.

المطلب الثالث: جدول التدفقات النقدية

الفرع الأول: تعريف جدول التدفقات النقدية

تعتبر من القوائم المالية أيضا، التي ذكرها المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 07-11، وكذا المادة 32 من المرسم التنفيذي رقم 08-156.

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها تعرض بيان التدفقات النقدية الداخلة للشركة والتدفقات النقدية الخارجة من الشركة خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للشركة، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية اللازم تحليلها للتعرف على الموقف المالي للمؤسسة[1].

وتم تعريفها أيضا على أنها القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية، أو الأنشطة التمويلية.

وجاء تعريفها أيضا على أنها جدول يشرح كيفية تغير الخزينة ويظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للمؤسسة، ومساهمة كل وظيفة في التغير الإجمالي للخزينة[2].

تعريف جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي: فقد تم تعريف جدول تدفقات الخزينة من خلال هدفه بحيث: يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية، ويقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)، وبالتالي فجدول تدفقات الخزينة يمثل حسب النظام المحاسبي المالي الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية وإستخداماتها، وذلك إعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، كما يبين جدول تدفقات الخزينة طريقة الحصول على الأموال وطرق إستخدامها[3].

---

[1]- بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 159.

[2]- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 170.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 19، مرجع سابق، ص 26.

الفرع الثاني: أهمية قائمة التدفقات النقدية

حظيت قائمة التدفقات النقدية بإهتمام كبير سواء لدى الباحثين أو الهيئات المختلفة والمختصة بوضع المعايير المحاسبية، نتيجة لأهمية المعلومات التي توفرها وكذلك لقدرتها على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية في كونها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر وإستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن كلا القائمتين تعدان على أساس الإستحقاق، بالإضافة إلى أنهما لا تعرضان– منفردة أو مجمعة – الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر وإستخدامات النقدية خلال الفترة، كما أن قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر أمانا من مخاطر التلاعب بالأرقام، حيث أنه بالرغم من سهولة التلاعب بالأرقام المالية للشركة وحساباتها، إلا أن من الصعب جدا أن تتلاعب بالنقدية المقبوضة لهذا يجب مراقبة نقدية الشركة عن كثب، حيث من الممكن التلاعب بصافي الربح وإظهاره أكبر مما هو عليه بإستخدام عدة طرق بينما يصعب ذلك عند إستخدام قائمة التدفقات النقدية، ويمكن أن نبلور أهمية هذه القائمة في كونها تسمح بـ[1]:

- ✓ قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد النفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها.
- ✓ إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بإلتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين.
- ✓ قياس أثر التدفقات الإستثمارية والتمويلية على الربحية.
- ✓ إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة.
- ✓ تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة.
- ✓ تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

الفرع الثالث: مكونات جدول تدفقات الخزينة، أو يمكن نقول تبويب أو أنواع التدفقات النقدية

تصنف قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة أجزاء للنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، مما يسمح لمستخدم القائمة بالحكم على أثر تلك النشاطات على الوضع المالي للشركة ويوضح أيضا تقييم للعلاقة بين تلك النشاطات.

[1]– بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 181–182.

أولا: التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية: توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الأنشطة التشغيلية، حتى تتمكن من معرفة مقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل من خلال تقييم مقدرتها على توليد تدفقات نقدية لسداد الإلتزامات وتغطية كافة الأنشطة التشغيلية، وتتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالإستثمار والتمويل، وتؤدي هذه الأنشطة إلى خلق الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمشروع ومن ثم تؤثر في قائمة الدخل الذي يتم إعدادها على أساس الإستحقاق.

أهمية التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية: تبرز أهمية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في الدلالة على مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات النقدية الخارجة اللازمة للتشغيل، وكلما كان صافي التدفقات النقدية موجبا دل ذلك على جودة سيولة المؤسسة وربحيتها، وبإختصار فإن فالتدفقات النقدية التشغيلية توفر أساسا لقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية إنطلاقا من أنشطتها التشغيلية.

الجدول رقم (10): التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل.

نشاطات التمويل أو الأعمال: إنتاج وشراء الوحدات ثم عمليات بيعها كسلع وخدمات	
تدفقات نقدية داخلة	تدفقات نقدية خارجة
مبيعات العملاء بالنقد	المبالغ المسدد للعاملين كمرتبات وأجور
تحصيل نقدية من عمليات البيع الاجل	تسديدات نقدية للموردين مقابل سلع وخدمات
متحصلات توزيع الارباح النقدية من	المسدد نقدا للحكومة نظير الضرائب والغرامات
الإستثمار في أسهم الشركات الأخرى	الفوائد المسددة(مصروف فائدة إستثمارات متاجرة)
متحصلات الفوائد (إيراد فوائد إستثمارات)	المبالغ المسددة لأغراض خيرية
المتاجرة (المبالغ التي ردت للعملاء)	
المبالغ التي ردها الموردون	
النقدية المحصلة من المنازعات القضائية	

المصدر: بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2016/2015، ص 188.

ثانيا: تدفقات الخزينة المرتبطة بالإستثمار أو التي تولدها أنشطة الإستثمار: تعبر هذه التدفقات عن الزيادة والنقصان في الأصول طويلة الأجل للمؤسسة، وبالتالي فإن أنشطة الإستثمار تتأثر بحسابات طويلة الأجل

مثل إصدار القروض وتحصيلها أو الإستثمار في شركات أخرى، شراء وبيع الأصول الثابتة، وهي تشمل عمليات تسديد أموال من أجل إقتناء إستثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل.

أهمية التدفقات التي تولدها أنشطة الإستثمار: تظهر أهمية التدفقات النقدية من العمليات الإستثمارية في كونها تقدم مؤشرا عن درجة توسع ونمو المؤسسة أو درجة إنحصارها وإنكماشها، فكلما زادت التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية عن التدفقات النقدية الداخلة من بيع الأصول المنتجة فإن ذلك يعد مؤشرا جيدا على توسع ونمو أنشطة المؤسسة.

الجدول رقم (11): التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الإستثمار.

نشاطات الإستثمار: عمليات منح وسداد القروض، شراء وبيع الأصول المنتجة والإستثمارات	
تدفقات نقدية داخلة	تدفقات نقدية خارجة
متحصلات بيع الأصول المنتجة (كالمباني والأصول غير الملموسة)	(مدفوعات شراء الأصول المنتجة) دون المخزون
مدفوعات شراء أسهم الشركات الأخرى	مدفوعات شراء السندات التي أصدرتها الشركات
متحصلات تسديد القروض التي أصدرتها المؤسسة الأخرى (إستثمارات حيازة ومتاحة للبيع)	مدفوعات القروض التي منحتها المؤسسة للغير
متحصلات بيع إستثمارات في أسهم أصدرها الغير	
إستثمارات حيازة ومتاحة للبيع	
متحصلات بيع إستثمارات في سندات أصدرها الغير	
إستثمارات حيازة ومتاحة للبيع	
متحصلات بيع أو خصم القروض	

المصدر: بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2016/2015، ص 190.

ثالثا: التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: هي تدفقات تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض، وتعد أنشطة التمويل عن حقوق الملكية والخصوم غير المتداولة طويلة الأجل، ومن ثم فهي تشمل إصدار الأسهم والحصول على القروض وغيرها، مع ملاحظة أن فوائد القروض تدخل ضمن الأنشطة التشغيلية.

أهمية التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: تتأتى أهمية التدفقات النقدية من الأنشطة التمولية في كونها تعطي مستخدمي القوائم المالية صورة كاملة عن سياسات المؤسسة في تمويل عملياتها من حقوق الملكية أو

التمويل بالإقراض، باعتبار أن هناك حد أقصى للتمويل بالإقراض، والذي إن تجاوزته المؤسسة فغالبا ما تواجه العسر المالي، كما تساعد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية مستخدمي القوائم المالية على معرفة معلومات هامة تتعلق بالتعرف على الهيكل التمويلي للمؤسسة هل هو من الأموال المولدة داخليا أو من إصدار أسهم أومن الإقراض، ويستخدم المحللون الراغبون في تقييم هيكل رأس المال وإحتمال نمو الأعمال هذه المعلومات لإجراء تقييماتهم وتحليلاتهم.

الجدول رقم (12): التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية.

نشاطات التمويل: عمليات المؤسسة مع ملاكها ودائنيها أصحاب القروض طويلة الأجل والإقتراض قصير الأجل	
تدفقات نقدية داخلة	تدفقات نقدية خارجة
متحصلات إصدار الأسهم (حقوق الملكية)	سداد توزيعات الأرباح النقدية للملاك
متحصلات إصدار السندات وأوراق الدفع	تسديدات لشراء أسهم الخزانة
متحصلات من عمليات إقراض أخرى قصيرة	مدفوعات تسديد القروض النقدية

المصدر: بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2016/2015، ص 192.

الفرع الرابع: شكل جدول تدفقات الخزينة

أولا: وفق الطريقة المباشرة

الجدول رقم (13): جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة.

البيان	N	N-1
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
التحصيلات من الزبائن		
تحصيلات الفوائد		
التحصيلات من التوزيعات		
مدفوعات للعملاء		
مدفوعات للمستخدمين		

فوائد ومصاريف مالية تشغيلية مدفوعة		
ضرائب مدفوعة		
التدفقات النقدية التشغيلية قبل العناصر غير العادية		
التدفقات النقدية المرتبطة بالعناصر غير العادية		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

الجدول رقم (14): قائمة التدفقات النقدية من النشطة الإستثمارية وفق الطريقة المباشرة.

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
المسحوبات عن إقتناء أصول عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول عينية أو معنوية المسحوبات عن إقتناء أصول مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

الجدول رقم (15):عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة.

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة			
صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

ثانيا: وفق الطريقة الغير مباشرة

الجدول رقم (16): جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة الغير مباشرة.

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
صافي نتيجة السنة المالية:			
تصحيحات (تسويات) لـ:			
الإهتلاكات والمؤونات			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى			
تغير الموردين والديون الأخرى			
نقص أو زيادة قيمة التنازل			
تدفقات الخزينة الناتجة من الأنشطة التشغيلية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

الجدول رقم (17): جدول التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وفق الطريقة الغير مباشرة.

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
مسحوبات عن إقتناء الأصول			
تحصيلات التنازل عن الأصول			
تأثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

الجدول رقم (18): جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة الغير مباشرة.

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار القروض			

تسديد القروض			
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 36.

المطلب الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق

الفرع الأول: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

أولا: تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة (التغيرات في حقوق الملكية)

يعتبر جدول تغيرات الأموال الخاصة ضمن متطلبات معيار (IAS1) ويحتل على الترتيب القائمة الرابعة حسب تسلسل القوائم المالية معايير (IAS/IFRS)[1]. وتم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة،1997 وتعد هذه القائمة بمثابة حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، إذ أن تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، فبدلا من عرض تفصيل حساب حقوق الملكية في الميزانية يمكن عرض التغيرات في شكل منفصل يسمى قائمة حقوق الملكية وهذه هي المعالجة الشائعة.

التعريف العام: هي تلك القائمة التي تعكس التغيرات في حقوق الملكية سواء تلك الناشئة من المعاملات مع الملاك أو الناتجة عن ترحيل نتيجة النشاط من قائمة الدخل إلى حقوق الملكية أو بعض فروق التقييم التي ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية وكذلك التغيرات في تركيبة حقوق الملكية وتقوم هذه القائمة بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية في فترة زمنية معينة[2].

جدول تغيرات الأموال الخاصة هو ملخص للتغيرات والتحويلات المتعلقة بعناصر الأموال الخاصة للشركة خلال الفترة.

[1]– بادي عبدالمجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، مرجع سابق، ص 38.

[2]– بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، مرجع سابق، ص 149.

تعريف قائمة تغيرات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي: لقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بأنها تلك القائمة التي تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية[1].

ثانيا: أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية

تكمن أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة في بنية العناصر التي يتشكل منها هذا الجدول وعندما ننظر إلى الرأسمال الإجتماعي والإحتياطات ونتائج قيد التخصيص كل هذا يوحي بأهمية هذه المعلومات لدي المستثمر خاصة، ليطمأن على رأسماله وتوزيعات النتيجة، ويمكن ذكر أهمية هذا الجدول فيما يلي[2]:

- ✓ معرفة التغيرات في حركة الأموال الخاصة.
- ✓ أثر التغيرات في السياسة المحاسبية والأخطاء على الأموال الخاصة.
- ✓ معرفة الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية.
- ✓ معرفة توزيعات الأرباح التي تكون دائما الحافز على تشجيع المستثمرين.

ثالثا: شكل جدول تغير الأموال الخاصة (التغير في حقوق الملكية)

يحتوي جدول التغيرات في حقوق الملكية على البيانات التالية:

أ- **أفقيا:** تغيير الطريقة المحاسبية، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية.

ب- **عموديا:** رأسمال الشركة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، فرق إعادة التقييم، الإحتياطات والنتيجة.

الجدول رقم (19): جدول تغير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات						

[1]- الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 250، ص 26.

[2]- بادي عبدالمجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، مرجع سابق، ص 40.

الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 37.

الفرع الثاني: قائمة الملاحق

أولا: تعريف الملاحق

كل قائمة من القوائم المالية (سواءً الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة. وكما تمثل الملاحق في صور السياسات المحاسبية و الإيضاحات التفسيرية.

تعريف الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي: لقد عرف النظام المحاسبي المالي الملحق على أنه وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما اِقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات[1].

[1]- الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 38.

ثانيا: مضمون الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي

يشمل ملحق الكشوفات المالية على معلومات هامة أو تلك التي تفيد في فهم العمليات الواردة في الكشوفات المالية والتي تخص النقاط التالية[1]:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية؛
- ✓ مكملات الإعلام الضروري لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الضرورة مع هذه الأخيرة أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات بسياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة صادقة، وهناك معيارين أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق هما: الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية؛
- ✓ إذا طرأت حوادث عقب إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في الأصول أو الخصوم للسنة المقفلة، فلا ضرورة لإجراء أي تعديل، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام في الملحق إذا كانت ذات أهمية، بحيث يمكن أن يؤدي إقفالها إلى التأثير في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية، وهنا يأتي الإعلام يبين ما يلي:

  * طبيعة الحادث.

  * تقدير التأثير المالي أو معوقات التأثير المالي إن وجدت.

ثالثا: شكل الملاحق حسيب النظام المحاسبي المالي

لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات اِستخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي[2]:

- ✓ جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
- ✓ جدول الإهتلاكات.

---

[1]– الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 206، ص 27.

[2]- الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 41-43.

- ✓ جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- ✓ جدول المؤونات.
- ✓ جدول المساهمات (فروع ووحدات مشركة).

الجدول رقم (20): جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند اِفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	اِنخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة
– التثبيتات المعنوية – التثبيتات العينية – المساهمات – الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 41.

الجدول رقم (21):جدول الاِهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اِهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	اِنخفاضات في العناصر الخارجية	اِهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
– شهرة المحل – التثبيتات المعنوية - التثبيتات العينية – مساهمات - أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 42.

الجدول رقم (22): خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى الغير جارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
– شهرة المحل – التثبيتات المعنوية – التثبيتات العينية – مساهمات – أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 42.

الجدول رقم (23): المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	قسط رأس المال المحتجزة%	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات	الحصص المقبوضة	القيمة الحاسبية للسندات المحتجزة
الفروع – الكيان أ – الكيان ب **الكيانات المشاركة** – الكيان 1 – الكيان 2							

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 42.

الجدول رقم (24): المؤونات.

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	اسرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
– مؤونات، خصوم مالية غير جارية – مؤونات للمعاشات، والواجبات المماثلة – مؤونات للضرائب – مؤونات للنزاعات					
المجموع					
– مؤونات، خصوم مالية غير جارية – مؤونات للمعاشات، والواجبات المماثلة – مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين – مؤونات للضرائب					
المجموع					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 43.

الجدول رقم (25): كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام، وأقل من 5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الإقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 43.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات المحلية

في هذا المطلب سنقوم بعرض بعض الدراسات السابقة المحلية الوطنية التي تخص بالمعايير المحاسبية والقوائم المالية كما يلي:

1- عزوز وليد، قرقور زكرياء، التحليل المالي للقوائم المالية من المنظور المالي المحاسبي الجديد، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بـ قالمة السنة الجامعية (2018/2017)

من خلال هذه الدراسة تم التطرق إلى أنواع القوائم المالية وماهيتها وخصائصها، حيث تطرق الباحث إلى تعريف النظام المالي ومن أين يستمد هذا النظام وماهية القوائم المالية وما هو المرجع عند إنشاء القوائم المالية في الجزائر؟ ومن خلالها كشفنا أن كل من الميزانية وجدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة وتدفقات الخزينة كلها معلومات تتم من شفافية ووضوح لأنها تستمد من المعايير الدولية المحاسبية وكل هذه الجداول يتم عليها التحليل الذي يعتبر في الآونة الأخيرة جزء هام لتطوير وتسيير أي مؤسسة أو مشروع، حيث تطرق أيضا إلى توضيح كيفية التحليل للقوائم المالية لمطاحن عمر بن عمر في تطبيق أساليب التحليل المالي ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالية حيث كانت النتائج كما يلي السيولة المرتفعة والديون الطويلة الأجل بسبب الإستثمارات الكبيرة التي قام بها والنتيجة كانت سالبة وهذا راجع لإنخفاض عن رقم الأعمال وإلى نتيجة السنة المالية السابقة.

2- حورية بوقندورة، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بأم البواقي، السنة الجامعية (2017/2016)

من خلال هذا البحث تطرق الباحث إلى تعريف وشرح تفصيلي لجودة المعلومات المحاسبية وكذلك تطرق إلى ماهية القوائم المالية والإشكالية كانت كيف تعبر عن الجودة المحاسبية وما تأثيرها بالنسبة للقوائم المالية؟ في عملية إتخاذ القرار تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في ذلك وذلك لأهميتها حيث توفر المعلومات المحاسبية التي تتضمن الخصائص الكيفية من أجل أن يستفيد مستخدميها في إتخاذ القرار، وبتطبيق المعايير المحاسبية الدولية تقوم الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية بشفافية لكل ما له علاقة بالشركة، كما أن القوائم المالية لا تكون مفيدة إلا إذا كانت جودة عالية وحسب لجنة المعايير الدولية والتي

تتصف بالملائمة والموثوقية والقابلية للفهم وفي الدراسة الميدانية لمطاحن سيدي أرغي بأم البواقي حيث قام الباحث بتعريف المؤسسة وتعريف الوحدة الإنتاجية والتجارية لها وتقديم التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لأهم المعلومات التي تقوم بها المؤسسة وتحليلها ومن أبرز النتائج المتحصلة كما يلي: أن القوائم المالية لها مزايا مختلفة وتحل معظم المشاكل وكذلك الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي هي نقطة بداية المستثمرين.

3- زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسطيف، السنة الجامعية (2017/2016)

من خلال هذه الدراسة عرف الباحث مفهوم النظام المالي المحاسبي ومفهوم المعايير المحاسبية وأهم خصائصهم وأهدافهم، فالباحث أراد أن يبين مدى العلاقة بينهما وركز على الميزانية في بحثه حيث كانت الإشكالية هل تتوافق عملية توحيد حسابات الميزانية وفقا النظام المالي المحاسبي مع المعايير الدولية المحاسبية؟ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تحكم المجمعات الإقتصادية في الجزائر بأسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الحديثة ومدى إستجابة النظام المحاسبي المالي لهذه التغيرات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج التاريخي في الجانب النظري من خلال التطرق إلى النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية، وتم الإعتماد على المنهج الوصفي من خلال المعالجة المحاسبية لعناصر الميزانية الموحدة وكذا المنهج المقارن والتحليلي عند إجراء مقارنة بين المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى تحكم مجمع صيدال في إعداد قوائم مالية مدمجة وأن جميع المعايير والتعديلات ليست قابلة للتطبيق على القوائم المالية الموحدة للمجمع، فبالرغم من توجه النظام المحاسبي المالي إلى تبني بعض من معايير المحاسبة الدولية إلا أن واقع تطبيقها لم يرق إلى مستوى المطلوب، كما إقترحت هذه الدراسة في إستعانة مجمع صيدال بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة حال إعتمادها من قبل الهيئات المحاسبية بدلا من المعايير الملغاة من قبل مجلس المحاسبة الدولية، حيث يوفر ذلك على معدي القوائم المالية تكلفة التحول مرة أخرى إلى المعايير الجديدة عند حلول تاريخ تطبيقها.

4- هوايري شهيناز، زعموش نريمان، تكييف النظام المالي المحاسبي مع المعايير الدولية المحاسبية في إطار محاسبة المجمعات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم، السنة الجامعية (2021/2020).

تحدثت هذه الدراسة حول المعايير المحاسبية وعلى القوائم المالية عن كيفية إعدادها وكيفية الإفصاح عنها فكانت الإشكالية كما يلي: ما مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار محاسبة المجمعات؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات، وكذا إلى تعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي، بإعتبار أن هذه القوائم تهدف إلى إعطاء النظرة الإقتصادية والمالية الحقيقية لمجمع الشركات، وذلك بالإعتماد على تقنية محاسبية تعرف بالتجميع المحاسبي، ولتحقيق هذا الهدف إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري بحيث تم الإعتماد عليه عند التطرق للمفاهيم الأساسية الخاصة بالمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة، تم الإعتماد عليه في الجانب التطبيقي من أجل التعرف على خطوات إعداد قوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي على مستوى مجمع كوندور، وكذا تم الإعتماد على المنهج المقارن للمقارنة وذلك من أجل المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية فيما يخص طرق وإجراءات التجميع المعتمدة، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات، وذلك إعداد كل من الميزانية المجمعة وجدول حساب النتائج المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور يكون بالمرور على عدة خطوات ومن أهمها مرحلة الإستبعاد، كما إقترحت هذه الدراسة عند إصدار معايير محاسبية دولية موحدة في الحسبان الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية والإسلامية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق والتوحيد العالمي.

5- الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، السنة الجامعية 2015.

من خلال هذه الدراسة تبين أن الباحث ركز على المعايير الدولية وقام بمقارنتها مع النظام المالي المحاسبي فكانت الإشكالية كما يلي: ما مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

مع التركيز على المعايير المتعلقة بالتجميع وأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تجميع الحسابات بالإضافة للمشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم، ولتحقيق هذه الأهداف تم الاِعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال التطرق للتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وعلى المنهج التحليلي من خلال التطرق إلى كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة والإجراءات العملية والصعوبات التي ترافقها والتي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة، وتوصلت هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أسلوب التكامل الشامل وطريقة المعادلة عند إعداد الحسابات المجمعة وذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبة الدولية وبذلك أصبحت القوائم المالية المدمجة تعبر بصورة صادقة وأكثر شفافية، وتسهل عملية إجراء مقارنات، كما اِقترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى، وضرورة و تسهل عملية إجراء مقارنات، كما اِقترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي وتسهل عملية إجراء مقارنات، كما اِقترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى، وضرورة تحيين النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا: الدراسات العربية

1- حيدر أحمد حسن الصالح، كفاءة الإِفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعة القرار، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، السودان، السنة 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح الإِفصاح وكيفية تطبيقه وعلاقة الإِفصاح المحاسبي وكفاءه في صناعة القرارات، حيث كانت الإشكالية كما يلي ماهو الإفصاح المحاسبي وما أثيره على متخذي القرار؟ وللتعرف على المشاكل الناجمة عن نوعية الإفصاح المالي في المنشآت، وتحقيق دقة وموثوقية المعلومات المعروضة بالقوائم المالية المحاسبية مما يضفي عليها المصداقية، والمساعدة على تنمية الوعي المحاسبي لدى المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية بضرورة الإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حيث كانت مشكلة هذه الدراسة أن المعلومات في التزايد كيف يتأقلم معها المستخدم للقوائم

المالية المحاسبية وكيف يتم الإفصاح عنها حيث أن نشأة تطور الإفصاح المحاسبي وتوظيف المعلومات المحاسبية من أجل إتخاذ القرار وتحدث أيضا عن نشأه وتطور سوق المال للخرطوم وتحليل البيانات المالية والفرضيات وتوصلت الدراسة أن الإفصاح المحاسبي يعتبر مصدر أساسي للمعلومات التي تعتمد عليها المستمرين والعملاء بصناعة قراراتهم وكذلك أوصت الدراسة بإصدار دليل أفضل للإدارة كفاءة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية حتى تكون قرارات مفيدة ورشيدة.

2- فهيم صالح لوندي، الإفصاح عن آثار تقلبات العملات الأجنبية في البنوك التجارية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، كلية التجارة، الأردن، 2005.

تحدثت هذه الدراسة حول موضوع الإفصاح عن القوائم المالية وعن العملات الأجنبية في البنوك تعريفها وكيف تتم معالجتها محاسبيا وكانت الإشكالية كما يلي: ماهي متطلبات تطبيق الإفصاح في البنوك في ظل تغيرات أسعار العملات الأجنبية؟ تتركز أهمية هذا البحث أساساً في أن الإفصاح عن آثار تقلبات أسعار العملات الأجنبية يؤدي إلى شفافية المعلومات المحاسبية وزيادة جودتها والإرتقاء بالمحتوى الإعلامي للتقارير المالية ومن ثم ترشيد القرارات المعتمدة عليها الأمر الذي يترتب عليه ترشيد إستخدام الموارد الإقتصادية ورفع مستوى المعيشة كهدف أساسي يسعى الجميع لتحقيقه يعتبر موضوع الإفصاح عن آثار تقلبات أسعار العملات الأجنبية في البنوك التجارية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية من الموضوعات البحثية الهامة التي خضعت للعديد من الدراسات والأبحاث نظراً لأهميتها، وأبرز النتائج جاءت كما يلي: إلزام البنوك بالإفصاح عن أسعار العملات الأجنبية الوسطية المعلنة من البنك المركزي، والتي تستخدم في ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات في بيان الدخل الموحد، كما تستخدم في تقييم أرصدة عقود العملات الآجلة القائمة والإفصاح عن معايير الحوكمة (الحاكمية) المؤسسية Governance وتعني لغوياً إدارة أو قيادة أو تدبير أو ضبط كما تصب القطاعات الإقتصادية المختلفة خاصة قطاع البنوك التجارية إلى زيادة شفافية المعلومات المحاسبية، وزيادة الإعتماد عليها في ترشيد القرارات ولزيادة قيمتها الإقتصادية أيضاً.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

1- M.T. Kenzhebayeva S.A, IssakovaA.Sh, Moldabekovas, Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS, 2017.

كانت هذه الدراسة تتحدث عن البيانات المالية وكيفية إعداد التقارير وفق التقارير للمعايير المالية المحاسبية وكانت الإشكالية كما يلي ماهي البيانات المالية وماهي المعايير وكيف نستخدم المعايير الدولية في إعداد

التقارير؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تفاصيل إعداد البيانات المالية الموحدة في شركات كازاخستان وفقا للتقارير المالية الدولية إضافة إلى كيفية تحديد وتقييم الأصول والخصوم المختارة للرقابة وكيفية تحديد الشهرة المكتسبة أثناء دمج الأعمال. ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي فقط الذي تم من خلاله التطرق إلى أهم مهمة عند إعداد البيانات المالية الموحدة وهي تحديد النطاق التوحيد والسيطرة على العلاقات بين الشركات، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير أن مهمة تحديد نطاق التوحيد والسيطرة على العلاقات بين الشركات شرطا أساسيا للتوحيد وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية، وعند إعداد البيانات المالية الموحدة يجب أن تعتمد الشركة الأم على نفس السياسة المحاسبية للمعاملات المماثلة، كما تضمن لنا معايير إعداد تقارير المالية تقييما أكثر دقة للوضع المالي للشركة، كما إقترحت هذه الدراسة على تحديث البيانات المالية الموحدة بما يتوافق مع المعايير الدولية من أجل تحسين جودة وموثوقية المعلومات.

يعتبر موضوع الإفصاح عن آثار تقلبات أسعار العملات الأجنبية في البنوك التجارية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية من الموضوعات البحثية الهامة التي خضعت للعديد من الدراسات والأبحاث نظراً لأهميتها، وما زال هذا الموضوع يستلزم المزيد من الدراسات الأكاديمية والتطبيقية في القطاعات الإقتصادية المختلفة خاصة قطاع البنوك التجارية بهدف زيادة شفافية المعلومات المحاسبية، وزيادة الإعتماد عليها في ترشيد القرارات ولزيادة قيمتها الإقتصادية أيضاً.

2- Susana Callao and José Ignacio, The Impact of International Financial Reporting Standards on Earning Management in the European Union, Garno, 2010.

من خلال هذه الدراسة قام الباحث بشرح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تساعد في تحسين إعداد التقارير المالية في الإتحاد الأوروبي، وكانت الإشكالية كما يلي: هل تأثرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بإدارة الأرباح في الاتحاد الأوروبي؟ تركز هذه الورقة على تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح، والغرض الرئيسي منه هو فحص ما إذا كان إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإتحاد الأوروبي قد أدى إلى زيادة أو تقليل نطاق ممارسات المحاسبة التقديرية من خلال مقارنة الإستحقاقات التقديرية في الفترات السابقة والتالية مباشرة للتعبير التنظيمي. وتحدث الباحث أيضا عن تحديد ميزات الشركات وعوامل الدولة التي قد تفسر التقدير المحاسبي الملاحظ قبل وبعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أخذ الباحث عينة من الشركات غير المالية المدرجة في أسواق الأسهم في الإتحاد الأوروبي، وظهرت النتائج التي تم الحصول عليها أن إدارة الأرباح قد تكثفت منذ إعتماد المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا، حيث زادت الإستحقاقات التقديرية في الفترة التالية للتنفيذ، المتغيرات التي توضح التقدير المحاسبي هي نفسها قبل وبعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (حجم الأعمال والرافعة المالية وحماية المستثمر والإنفاذ القانوني)، تشير هذه النتائج إلى أن الإختلافات في إدارة الأرباح قد تكون بسبب وجود مجال للتلاعب وفقًا للمعايير الدولية عند مقارنتها بالمعايير المحلية.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات والدراسة الحالية

الجدول رقم (26): أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة السابقة	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
التحليل المالي للقوائم المالية من المنظور المالي المحاسبي الجديد	ركز هذا البحث على التحليل المالي والمؤشرات والنسب المالية وذلك من خلال تلك القوائم المالية	عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 وشرح مفصل للقوائم المالية
جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية	هذه الدراسة كانت حول القوائم المالية ولكن ركزت على الإفصاح عنها وتبيين أهمية الإفصاح وأهمية جودة المعلومات المالية	ركزت الدراستين على المعيار المحاسبي رقم 01 الذي هو عرض القوائم المالية فقط دون الإفصاح
توحيد حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية أن هذه الدراسة كانت حول القوائم المالية المجمعة وكانت الدراسة من الجانب التحليلي	دراسة أنواع القوائم المالية للمؤسسة وكيفية عرضها وكذلك المعايير المحاسبية الدولية
تكييف النظام المالي المحاسبي مع المعايير الدولية المحاسبية في إطار محاسبة المجمعات	كانت هذه الدراسة حول المعايير المحاسبية وعلاقتها بالنظام المالي المحاسبي وهل أنها تتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية أم لا	تتشابه الدراستين من جانب المعايير المحاسبية وتطبيقها على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية
القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	تحدثت هذه الدراسة على القوائم المالية المدمجة وعلاقتها بالنظام المالي المحاسبي	طريقة إعداد القوائم المالية التي تستمد من المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تطبيقها
كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعه القرار	تحدث الباحث في هذه الدراسة على الإفصاح عن القوائم المالية وموضوع العملات الأجنبية في البنوك	عرض القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر حسب IAS/IFRS
الإفصاح عن آثار تقلبات العملات	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة	أوجه تشابه الدراستين في التوحيد

الأجنبية في البنوك التجارية طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية	الحالية في كون هذه الدراسة ركزت على جانب الإفصاح عن القوائم المالية وإعداد التقارير المالية	والتوافق المحاسبي هي نفسها معايير الإبلاغ المالي
Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على إعداد البيانات المالية الموحدة وفق التقارير المالية الدولية أما الدراسة الحالية فكانت على إعداد القوائم المالية	إعداد القوائم المالية للمؤسسة وفق المعايير الدولية المحاسبية
The Impact of International Financial Reporting Standards on Earning Management in the European Union	تحدث الباحث في هذه الدراسة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأثير هذه المعايير في الإتحاد الأوروبي والعالم	التشابه في نشأة وإصدار المعايير وعلاقة هذه المعايير بالمؤسسات الإقتصادية

المصدر: من إعدادنا بناءً على الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل:

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في عملية إتخاذ القرار وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة الوحدة الإقتصادية، ولكن لابد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات، كما أنها توفر المعلومات المحاسبية التي تتضمن الخصائص الكيفية من حيث الملائمة ودرجة الإعتماد عليها سيفيد مستخدميها في إتخاذ القرارات، كما تمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المحاسبية التي تعمل الشركات على إعدادها والإفصاح عنها شفافية لكل من له علاقة بالشركة لإستخدامها كل في مجاله حيث يتم ذلك بواسطة مجموعة من المعايير المحاسبية تطبيقها الذي يحدث آثارا على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية يمكن من قراءتها بدقة، بوضوح وبموضوعية.

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مالية تساعد مستخدميها في إتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، بحيث تعتبر إحتياجات مستخدمي القوائم المالية هي المنطلق لإعداد وعرض القوائم المالية، وتتجسد تلك الإحتياجات حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية في معلومات حول الوضع المالى والأداء والتدفقات النقدية وكذا التغيرات في حقوق الملكية.

إلا أن المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تكون مفيدة لمدى واسع من المستخدمين إلا إذا كانت ذات نوعية عالية، وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية تكون المعلومات المالية ذات نوعية عالية إذا ما إتصفت بالملائمة، والقابلية للفهم، والموثوقية والقابلية للمقارنة.

وللوصول إلى معلومات تتصف بالخصائص السابقة، لابد من مراعاة عند إعداد القوائم المالية فرض الإستحقاق والإستمرارية، وكذا إحترام أسس الإعتراف والقياس الواردة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي -دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية-

المبحث الأول: تقديم مقاطعة نفطال بغرداية

تعتمد الجزائر بشكل كبير في إقتصادها على قطاع المحروقات، ومن أهم المؤسسات الوطنية المساهمة في هذا القطاع نجد شركة نفطال، والتي تعد الرائدة على المستوى الوطني في مجال تخزين ونقل وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها، وتعد مقاطعة التسويق الواقعة بولاية غرداية عينة من الوحدات التابعة لشركة نفطال التي تسعى إلى تلبية رغبات المستهلكين النهائيين أو الصناعيين، لذا يحاول هذا المبحث أن يسلط الضوء على مؤسسة نفطال ومقاطعة التسويق الموجودة بغرداية.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال (نشأة، تعريف)

قبل التطرق إلى معرفة مقاطعة نفطال التسويقية بغرداية سيتم التعرف أولا على نشأة وتطور مؤسسة نفطال وأهم أهدافها وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: نشأة وتعريف مؤسسة نفطال

تعد مؤسسة نفطال جزء من شركة سوناطراك حيث تعتبر شركة سوناطراك مؤسسة رائدة على مستوى العالم في مجال الطاقة فهي الأولى في القارة الإفريقية ونظرا لتعدد مهام سوناطراك وتعقدها ظهرت الحاجة إلى إعادة هيكلتها سنة 1980 تحت وصاية وزارة الطاقة والصناعات الكيميائية والبتروكيميائية[1] إنبثقت المؤسسة الوطنية للتكرير وتوزيع المواد البترولية ERDP بمرسوم رقم 101/80 الصادر في 06 أفريل 1980 والتي بدأت في ممارسة نشاطها في 01 جانفي 1982 وهذه المؤسسة تهدف إلى:

- ✓ تشجيع وتطوير وتسيير وتنظيم الصناعات التكريرية.
- ✓ معالجة البترول الخام بغية الحصول على منتجات تامة التكرير الموجهة لإشباع رغبات السوق الوطنية.
- ✓ تطوير عملية توزيع المنتجات البترولية المستخرجة من منشآتها الخاصة أو المتحصل عليها من جهات أخرى بهدف إتمام شبكة الإنتاج.
- ✓ تنظيم وتسيير شبكة التوزيع.
- ✓ تسويق الزيوت والوقود.
- ✓ تخزين وتوزيع كل منتج مكرر أو سوق من طرفها على مستوى التراب الوطني.

[1]– المرسوم رقم 101/80 الصادر في 1980/04/06 والمتعلق بإنشاء المؤسسة الوطنية للتكرير وتوزيع المواد البترولية.

وترتكز على أربعة أقسام أساسية:

1- قسم الهيدروكاربير.

2- قسم الهندسة والتطوير.

3- قسم التكرير.

4- قسم التوزيع.

وبدأت نشاطها الجديد في 1 جانفي 1982 تحت إسم المؤسسة الوطنية للتكرير وتوزيع المنتوجات البترولية منها:

- ✓ وقود وزيوت.
- ✓ غاز البترول المميع.
- ✓ غاز طبيعي وقود.
- ✓ العجلات المطاطية.
- ✓ المنتجات الخاصة.

وفي 30 مارس 1986 قسمت المؤسسة الوطنية للتكرير وتوزيع المنتوجات البترولية ERDP نتيجة للضغوطات الكبيرة عليها إلى:

المؤسسة الأولى: نفتاك: NAFTEK المكلفة بالعمليات التكريرية.

المؤسسة الثانية: نفطال: NAFTAL مكلفة بتوزيع منتجات البترولية عبر التراب الوطني.

تعد شركة نفطال عصب الإقتصاد الوطني لما لها من أهمية في توزيع المحروقات التي يعتمد عليها الإقتصاد الجزائري فهي تعد من أهم المؤسسات العمومية في الجزائر إذ تحتل المرتبة الثانية كأحسن مؤسسة عمومية بعد سونطراك، وهي مؤسسة تجارية ذات أسهم برأسمال يقدر بـ 40 مليار دج تابعة لمجمع سونطراك بعدما كانت تسمى سابقا ERDP سنة 1978 وذلك بمرسوم رئاسي والتي تمت عملية هيكلتها سنة 1984 تحت مسمى نفطال وذلك بمرسوم رئاسي NAFTAL هي المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع

المنتجات البترولية مهمتها توزيع وتسويق المنتجات البترولية وكلمة نفطال هي تسمية مكونة من جزأين هما[1]:

نفط: لفظ عالمي للتعبير عن البترول «NAFT»

ال: الحرفين الأولين لـ الجزائر « AL–Algérie »

وبالتالي، فإن كلمة نفطال تعني " نفط الجزائر"

وإن البنية التنظيمية لمؤسسة نفطال تعتمد على نظام المركز الرئيسي والذي يتمثل في 12 إدارة مركزية والتي تنقسم كما يلي:

- ✓ إحدى عشر (11) إدارة توظيف توجد كلها بالمركز الرئيسي بالشراقة وهي مكلفة بمراقبة وتنظيم نشاط الوحدات التي هي تحت سلطتها المباشرة.
- ✓ العمليات والمتمثلة في إدارة الطيران والبحرية الموجودة في دار البيضاء.

إلى جانب المركز الرئيسي للمؤسسة (57) وحدة تقسم حسب مهامها إلى:

- ✓ وحدات التوزيع وعددها (48) وحدة عبر كامل تراب الوطني.
- ✓ وحدات الموانئ وعددها (04) وحدات متمركزة في كل من " سكيكدة، بجاية، وهران والجزائر العاصمة ".
- ✓ وحدات الصيانة وعددها (04) وحدات وهي:

1- وحدة الغرب (وهران).

2- وحدة الشرق (قسنطينة).

3- وحدة الوسط (الجزائر).

4- وحدة الجنوب (حاسي مسعود).

- ✓ وحدة نفطال للإعلام الآلي (الجزائر العاصمة)[1]

[1]– معطيات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية، مقاطعة التسويق نفطال، غرداية.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة نفطال

أولا: أهمية مؤسسة نفطال: تلعب حاليا دورا بالغ الأهمية في مجال التنمية الإقتصادية فهي تساهم في:

- ✓ لها دور كبير في جلب الإطارات والكفاءات من أجل تحسين الأداء وتقديم أحسن الخدمات للزبائن.
- ✓ تسعى إلى الحاجات المحلية والوطنية والمساهمة في إنعاش الإقتصاد.
- ✓ منافسة المؤسسات الوطنية.
- ✓ تعتبر المساهم الكبير في إنقاد الإقتصاد الوطني والمضاعفة من مقدار الإنتفاع بمنتوجها.

ثانيا: أهداف مؤسسة نفطال:

- ✓ مواصلة مهمتها في توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتنوعة.
- ✓ تحسين جودة خدماتها.
- ✓ تجديد وإعادة تأهيل بنيتها التحتية لوظيفة التخزين.
- ✓ تنمية وتطوير إستراتيجية التسيير والتي تضمن لها البقاء في المركز الريادي بالنسبة لتوزيع المنتجات.
- ✓ النفطية في السوق المحلية.
- ✓ تحسين معدل الخدمة والتطلع لإحتياجات الزبائن المستقبلية.
- ✓ تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة والبحث عن تحالفات إستراتيجية.
- ✓ تكثيف الإجراءات الرامية إلى السيطرة على التكاليف وتحسين نوعية المنتجات والخدمات.
- ✓ توسيع نشاطها إلى أسواق خارجية حيث تسعى إلى دخول أسواق مغاربية وإفريقية.
- ✓ تصدير غاز البترول المميع لتونس والمغرب.
- ✓ تنفيذ برنامج تكوين وتدريب فعال للموارد البشرية وذلك بما يتوافق مع إحتياجات الشركة.
- ✓ تجديد وسائل النقل البرية وكذا معدات المناولة الخاصة بها.
- ✓ زيادة طاقة النقل عبر الأنابيب.
- ✓ تحديث وتوسيع شبكتها من مراكز الخدمة.

---

[1]– سفيان عبودي، نظم المعلومات المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة GPL أم البواقي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة أم البواقي، 2014، ص86.

من خلال هذه الأهداف يمكن القول إن طموح شركة نفطال في أن تصبح خير نموذج للمؤسسات الجزائرية.[1]

الفرع الثالث: وظائف ونشاطات مؤسسة نفطال:

يتمثل نشاط المؤسسة في توزيع وتسويق المواد البترولية عبر كامل التراب الوطني وهذه المواد هي الزيوت بأنواعها، المطاط الزفت والغاز بأنواعه، بإمكانياتها كالتالي:

- ✓ 67 مركز تخزين وتوزيع الوقود والزيوت والعجلات المطاطية.
- ✓ 55 مركز لتزويد وقود الباخرات والطائرات ونقاط البيع على السواحل.
- ✓ 59 مركز تخزين وتوزيع لقارورات الغاز.
- ✓ 1576 محطة خدمات منها 901 محطة تابعة للخواص[2].

المطلب الثاني: تقديم مقاطعة التسويق غرداية

الفرع الأول: النشأة والتعريف بالفرع

هي مقاطعة تابعة لشركة نفطال الأم والكائن مقرها في الجزائر الشراقة والتي تصنف ضمن مؤسسات ذات الأسهم والمقدر رأسمالها بـ 40 مليار دج والتي تقوم بتسويق المنتجات البترولية أهمها الوقود والزيوت بمختلف أنواعها والعجلات ومستلزمات المحطات حيث تمتد على إقليم متكون من عدة ولايات وهي:

- ✓ الأغواط.
- ✓ غرداية.
- ✓ إليزي.
- ✓ تمنراست.
- ✓ ورقلة.
- ✓ أدرار.

ولها مهام أساسية تتمثل في:

- ✓ ضمان تسويق المنتجات عبر كافة التراب الوطني.
- ✓ ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة والتموين في كل أنحاء الوطن.

---

[1]– معطيات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية، مقاطعة التسويق نفطال، غرداية

[2]– معطيات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية، مقاطعة التسويق نفطال، غرداية.

- ✓ تسويق وتزويد محطات البنزين بالمواد لضرورية وتكوين وتسويق الزفت المعالج.
- ✓ نقل المواد البترولية.

عدد عمالها يقدر ب 80 عامل يتوزع بين التقني والإداري والعامل البسيط وتهدف المؤسسة إلى تنمية الإقتصاد الوطني من خلال تعظيم طاقتها الإنتاجية [1].

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال ومقاطعة غرداية

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال

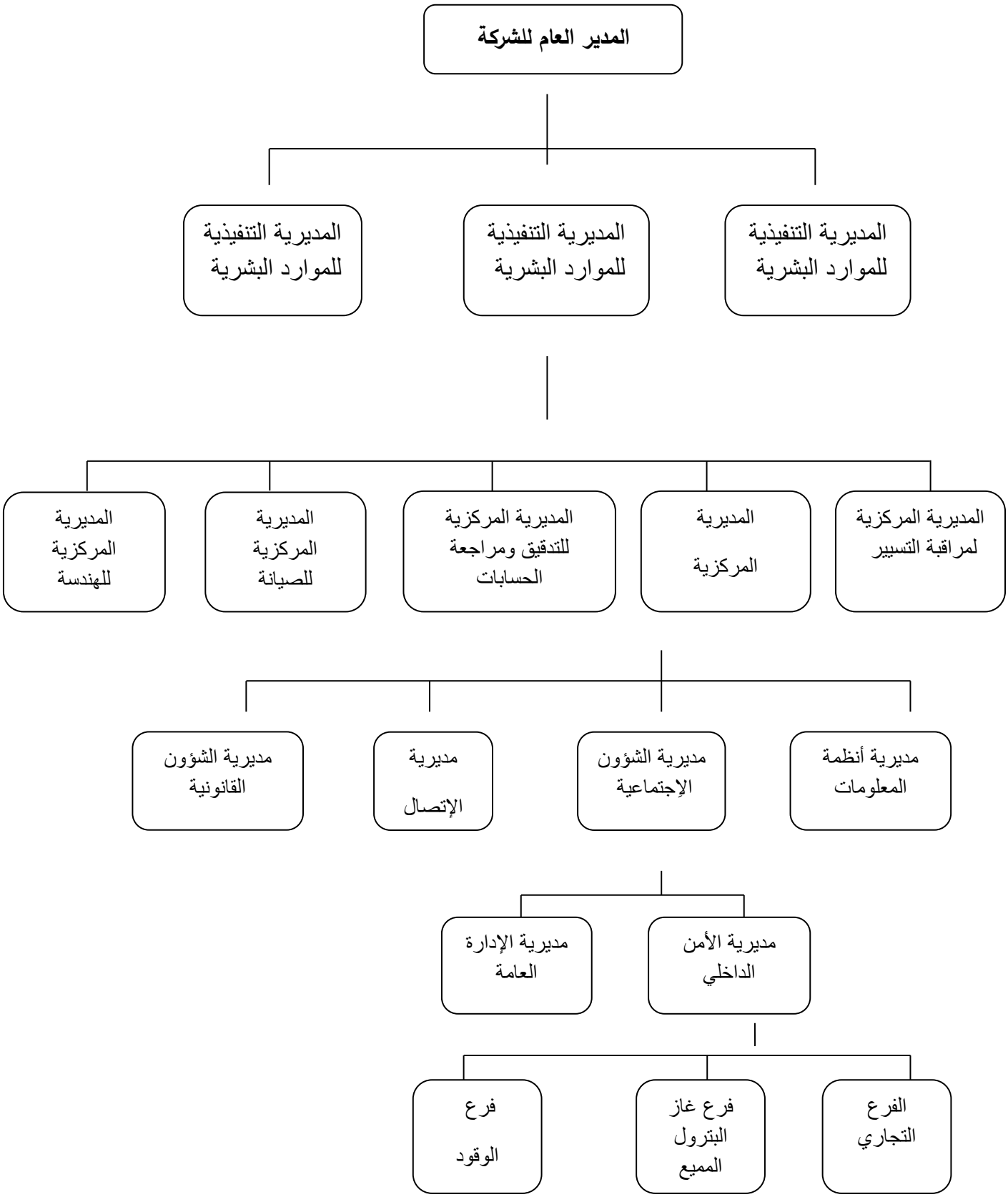
هيكل المؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات يعتمد هذا الهيكل على النشاطات والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ففي كل عمل جماعي يجب أن تكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة.

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام و المسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فيما لاشك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات و إحترام الصلاحيات و عدم التداخل فيما بينها و هذا ما حرصت عليه مؤسسة نفطال من خلال هيكلها الذي سمح لها بمواكبة التغيرات الإقتصادية السريعة و خاصة في مجال المحروقات و إعطاءها نوع من المرونة و الفعالية التي سمحت لها بإحتكار السوق الوطنية و تحقيق أهدافها المسطرة و المتمثلة أساسا في توسيع نشاطها وذلك من أجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني و التوجه نحو التصدير بالإضافة إلى تلبية حاجيات الزبائن كما و نوعا[2].

[1]– معطيات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية، مقاطعة التسويق نفطال، غرداية

[2]– سفيان عبودي، نظم المعلومات المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، مرجع سابق، ص88

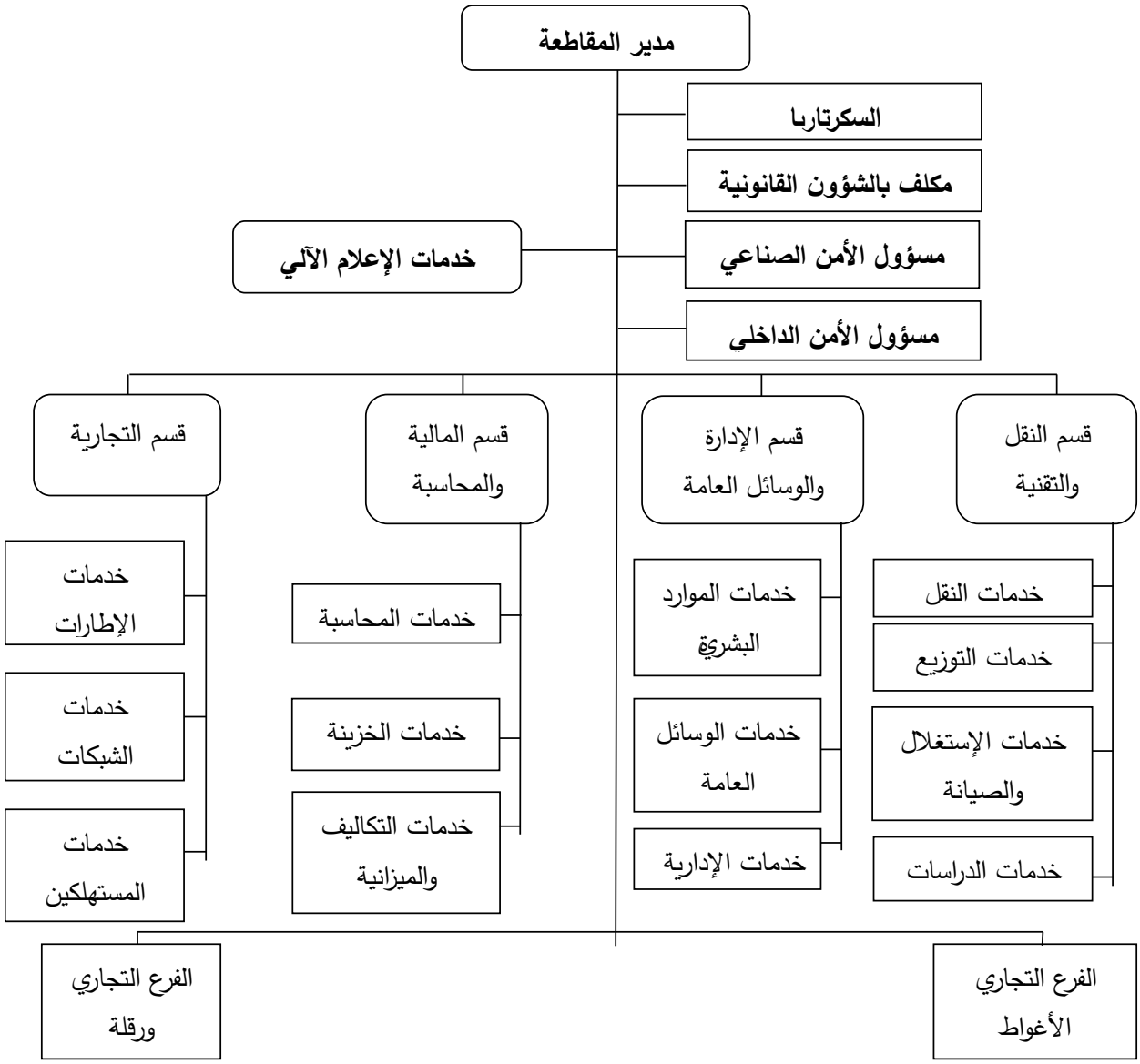
الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة نفطال.



المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على معطيات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية مقاطعة نفطال غرداية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق غرداية

الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي لمقاطعة التسويق مؤسسة نفطال غرداية



المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على معطيات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية مقاطعة نفطال غرداية

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمقاطعة نفطال غرداية

في كل المؤسسات الإقتصادية والمالية التي تعتمد على نظام حقيقي بحيث يكون رقم الأعمال السنوي أكثر من 30 مليون دج في السنة وعليه يجب تقديم القوائم المالية السنوية لمصالح المؤسسة والمصالح الجبائية كحد أقصى 30 أفريل من السنة المالية N+1، وقبل تقديمها يتم المصادقة عليها من مسؤولي الإدارة والمتكون من الممثل المالي للمؤسسة، الممول التجاري، المدير العام، وعضو من نقابة المؤسسة. وتكون القوائم المالية كالتالي:

1- الميزانية.

2- جدول حسابات النتيجة.

3- جدول تدفقات الخزينة.

4- جدول تغيرات رؤوس الأموال.

5- الملاحق.

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بعرض كل من القوائم المالية التي تستخدمها شركة نفطال في عرض القوائم المالية.

المطلب الأول: قائمة الميزانية

من خلال ما درسناه سابقا عن محتويات الميزانية وكيفية عرضها سنقوم في هذا المطلب بعرض الميزانيات المحاسبية لشركة نفطال للسنوات 2019،2020،2021 كما يلي:

الجدول رقم (27) الميزانية المحاسبية لسنة 2021 –أصول–

الأصل المالي	ملاحظة	الإجمالي N	الإهتلاك N	الصافي N	الصافي N-1
أصول غير جارية:					
فارق بين الإقتناء–المنتوج الإيجابي أو السلبي		–	–	–	–
تثبيتات معنوية		–	–	–	–
تثبيتات عينية		1681388078.68	1165901706.21	515486372.47	542759200.72
تثبيتات يجري إنجازها		99057808.30	–	99057808.30	74289460.10
تثبيتات مالية		38928389.25	–	38928389.25	11291000.00

ضرائب مؤجلة على الأصل		–	–	–	–
مجموع الأصول غير جارية		**628339660.82**	**1165901706.21**	**653472570.02**	**628339660.82**
أصول غير جارية:					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		982053028.67	44950148.37	937102880.30	1016617525.73
حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة		–	–	–	–
الزبائن		355600276.23	38177836.77	317422440.06	326951071.83
المدينون الآخرون		23974965.78	754799.59	23220166.19	18825303.18
الضرائب وما شابهها		103428636.90	–	103428636.90	144187676.02
حسابات دائنة أخرى وإستخدامات مماثلة		–	–	–	–
الموجودات وما شابهها		–	–	–	–
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى		–	–	–	–
الخزينة		376012814.71	–	376012814.71	381695889.25
مجموع الأصول الجارية		**1844069722.89**	**83882784.73**	**1760186938.16**	**381695889.25**
المجموع العام للأصول		**3663443999.12**	**1249784490.94**	**2413659508.18**	**2516617126.83**

المصدر: الملحق رقم (03) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

الجدول رقم (28) الميزانية المحاسبية لسنة 2021 –خصوم–

الخصوم	ملاحظة	الصافيN	الصافي N-1
رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال تم إصداره		–	–
علاوات وإحتياطات – إحتياطات مدمجة		–	
فوارق إعادة التقييم		–	–
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع		-946662.96	-10398072.72
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		–	–
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**-946662.96**	**-10398072.72**
الخصوم الغير جارية:			
قروض وديون مالية		–	–
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		–	–
ديون أخرى غير جارية		8566533.51	1644084.67
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		46000000.00	10300000.00

مجموع الخصوم الغير جارية		**545665533.51**	**1644084.67**
الخصوم الجارية:			
موردون وحسابات ملحقة		140608917.09	59720256.59
ضرائب		-	-
ديون أخرى		2228230720.54	2455350858.29
خزينة سلبية		-	-
مجموع الخصوم الجارية		**2515071114.88**	**2368839637.63**
المجموع العام للخصوم		**2413659508.18**	**2516617126.83**

المصدر: الملحق رقم (03) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

بعد عرض الميزانيات السنوية لمقاطعة نفطال بغرداية نلاحظ تطابق في المعلومات وتتطابق في عناصر الميزانية أي نقول بأن هذا الفرع إلتزمت بما هو موجود في معايير المحاسبة الدولية التي تبناها النظام المالي المحاسبي، كما نلاحظ أن الشركة أخفقت في السنوات 2019،2020 حيث كانت النتيجة سلبية رغم التحسن في السنة الأخيرة.

ومما سبق نستطيع إنشاء ميزانية مختصرة للأصول والخصوم كما يلي:

الجدول رقم (29) الميزانية المختصرة لسنة 2019.

الأصول	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**
		رؤوس الأموال الخاصة	129965257.63
الأصول الغير جارية	494196631.78	الخصوم الغير جارية	3644084.67
الأصول الجارية	1323521731.85	الخصوم الجارية	1684109021.33
مجموع الأصول	**1817718363.63**	**مجموع الخصوم**	**2516617126.83**

المصدر: من إعدادنا وفق معطيات الميزانية الملحق رقم (01).

الجدول رقم (30): الميزانية المختصرة لسنة 2020.

الأصول	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**
		رؤوس الأموال الخاصة	-10398072.72
الأصول غير الجارية	628339660.82	الخصوم غير الجارية	11944084.67
الأصول الجارية	1888277466.01	الخصوم الجارية	2515071114.88
مجموع الأصول	**2516617126.83**	**مجموع الخصوم**	**2516617126.83**

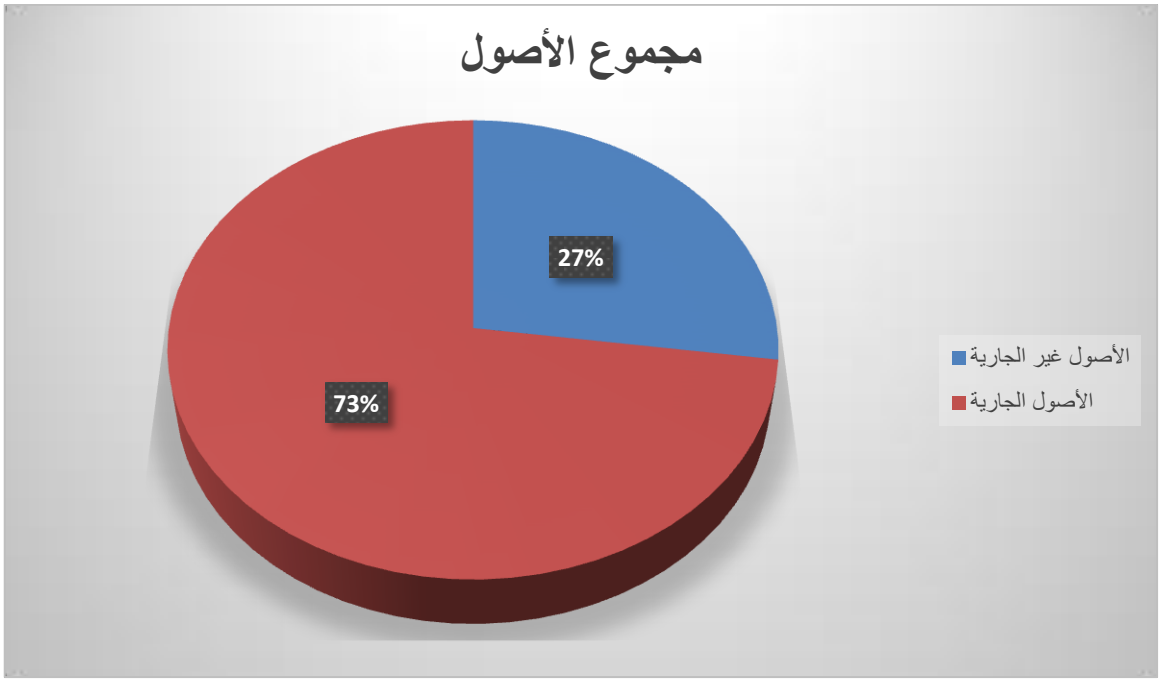
المصدر: من إعدادنا وفق معطيات الميزانية الملحق رقم (02).

الجدول رقم (31): الميزانية المختصرة لسنة 2021.

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
		رؤوس الأموال الخاصة	-946662.96
الأصول غير الجارية	653472570.02	الخصوم الغير جارية	545665533.51
الأصول الجارية	1760186938.16	الخصوم الجارية	2515071114.88
مجموع الأصول	**2413659508.18**	**مجموع الخصوم**	**2413659508.18**

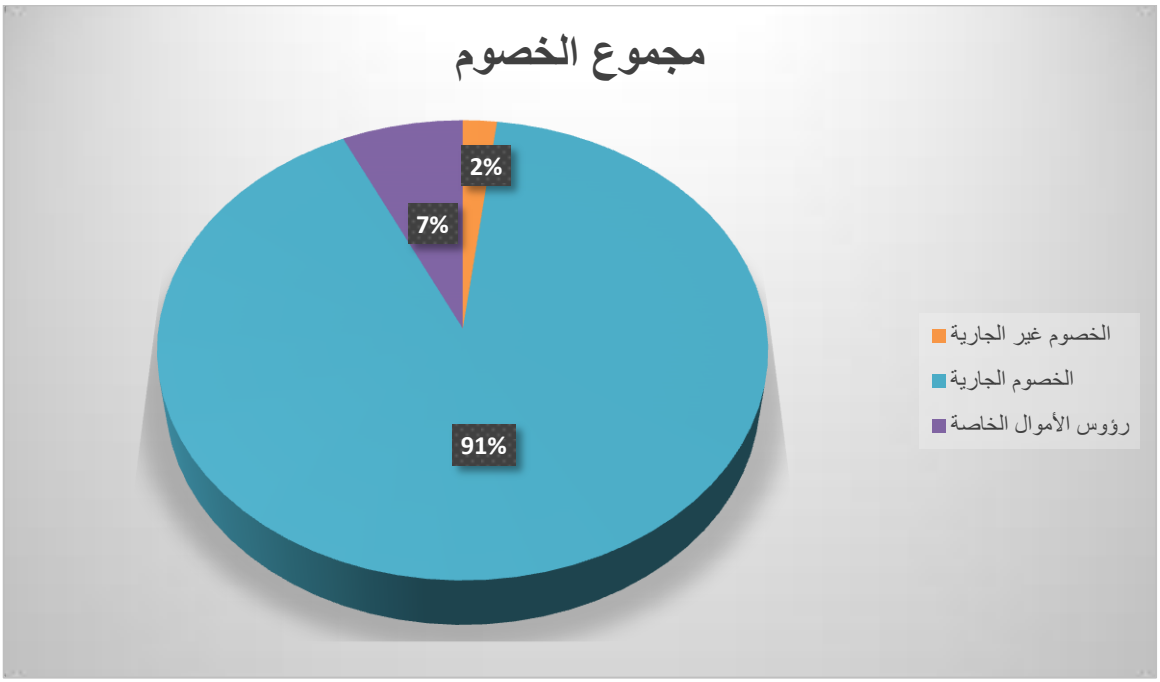
المصدر: من إعدادنا وفق معطيات الميزانية الملحق رقم (03).

الشكل رقم (03): الشكل البياني لمجموع الأصول لسنة 2019.



المصدر: من إعدادنا وفق معطيات الميزانية الملحق رقم (01).

الشكل رقم (04): الشكل البياني لمجموع الخصوم لسنة 2019.



المصدر: من إعدادنا وفق معطيات الميزانية الملحق رقم (01).

من الميزانية المختصرة السابقة نلاحظ أن المؤسسة لم تحقق التوازن المثالي، لأن الأصول الجارية لم تمول كل الخصوم الجارية.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتيجة

في عرض القوائم المالية تعرفنا على جدول حسابات النتيجة ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على جداول حسابات النتيجة للشركة وسنتعرف على مدى تطابق هذه القوائم مع ما رأيناه سابقا.

الجدول رقم (32): جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2019.

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال		1673787776.43	1335714276.29
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		-3184756940	-25757377.18
الإنتاج المثبت		-	110697.12
إعانات الإستغلال		-	-
1- إنتاج السنة المالية		**1641940207.03**	**1310067596.23**
المشتريات المستهلكة		557609571.04	471011199.90
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		236321283.44	225202737.72
2- إستهلاك السنة المالية		**793930854.48**	**696213937.62**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		**848009352.55**	**613853658.61**

أعباء المستخدمين		601022221.66	482840724.76
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		57574234.64	35434995.10
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		**189412896.25**	**95577938.75**
المنتجات العملياتية الأخرىذ		11478932.76	17943633.92
الأعباء العملياتية الأخرى		1057166.64	1410000.86
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات		81284958.71	77570995.09
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		10173001.68	9910542.66
5- النتيجة العملياتية		**128722705.34**	**44451119.38**
المنتوجات المالية		1558815.57	1684676.96
الأعباء المالية		316263.28	535877.45
6- النتيجة المالية		**1242552.29**	**1148799.51**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**129965257.63**	**45599918.89**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		-	-
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-	-
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**129965257.63**	**45599918.89**
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)		-	-
العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)		-	-
9- النتيجة غير العادية		-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**129965257.63**	**45599918.89**

المصدر: الملحق رقم (04) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

الجدول رقم (33): جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2020.

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال		1356849764.76	1673787776.43
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		-30745179.02	-3184756940
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الإستغلال		-	-
1- إنتاج السنة المالية		**1326104585.74**	**1641940207.03**
المشتريات المستهلكة		414052696.13	557609571.04
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		213265333.67	236321283.44
2- إستهلاك السنة المالية		**627318029.80**	**793930854.48**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		**968786555.94**	**848009352.55**
أعباء المستخدمين		573087104.06	601022221.66
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		51075508.06	57574234.64
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		**74623943.82**	**189412896.25**
المنتجات العملياتية الأخرىذ		20916351.36	11478932.76

الأعباء العملياتية الأخرى		301759.18	1057166.64
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات		108204992.87	81284958.71
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		1477533.59	10173001.68
5- النتيجة العملياتية		**-11488923.28**	**128722705.34**
المنتوجات المالية		4274540.24	1558815.57
الأعباء المالية		3183689.68	316263.28
6- النتيجة المالية		**1090850.56**	**1242552.29**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**-10398072.72**	**129965257.63**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		-	-
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-	-
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**-10398072.72**	**129965257.63**
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)		-	-
العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)		-	-
9- النتيجة غير العادية		-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**-10398072.72**	**129965257.63**

المصدر: الملحق رقم (05) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

الجدول رقم (34): جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة لسنة 2021.

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال		1608309280.20	1356849764.76
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		-36432417.08	-30745179.02
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الإستغلال		-	-
1- إنتاج السنة المالية		**1571876863.12**	**1326104585.74**
المشتريات المستهلكة		492014716.09	414052696.13
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		317169667.22	213265333.67
2- إستهلاك السنة المالية		**809184383.31**	**627318029.80**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		**762692479.81**	**968786555.94**
أعباء المستخدمين		589950169.73	573087104.06
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		14510192.21	51075508.06
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		**158232117.87**	**74623943.82**
المنتجات العملياتية الأخرىذ		44959629.24	20916351.36
الأعباء العملياتية الأخرى		2527810.62	301759.18
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات		213689938.33	108204992.87
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		928488.20	1477533.59
5- النتيجة العملياتية		**-12097513.64**	**-11488923.28**

المنتوجات المالية		534097.33	4274540.24
الأعباء المالية		2990066.65	3183689.68
6- النتيجة المالية		**2350850.68**	**1090850.56**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**-946662.96**	**-10398072.72**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		-	-
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-	-
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**-946662.96**	**-10398072.72**
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)		-	-
العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)		-	-
9- النتيجة غير العادية		-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**-946662.96**	**-10398072.72**

المصدر: الملحق رقم (06) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

مما سبق قمنا بدراسة كيفية عرض جدول حسابات النتيجة ومقارنته بقوائم المؤسسة فكانت الملاحظات كالتالي:

- ✓ توافق المعلومات والعناصر بين قائمة الشركة وما هو في المعايير والنظام المحاسبي.
- ✓ تعثر المؤسسة ولم تحقق أرباحا وذلك راجع إلى كثرة الأعباء والمصاريف التي تتحملها المؤسسة.

ملاحظة: بالنسبة للضرائب فإن الشركة الأم بـ " شراقة " هي المسؤولة على جانب الضرائب والرسوم.

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وقائمة الملاحق

1- جدول تدفقات الخزينة

هناك طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة المباشرة والغير مباشرة، وفي هذه الدراسة كانت مقاطعة نفطال تطبق الطريقة المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة وهي كالتالي:

الجدول رقم (35): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020.

الرمز	البيان	م	N	N-1
A1	**التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**		**90002373.49**	**-33352968.76**
000000	تحويلات الأموال (رصيد صفري)		-	-
100001	التحصيلات من الزبائن		10086061400.72	9951958772.05
100002	المبالغ المدفوعة للموردين		-624121373.93	-235627130.66
100003	تحصيلات الفوائد		-1531669.40	-7605767.38
100004	ضريبة الدخل المدفوعة		-	-
100005	طلب الحصول على الأموال الصادرة		-	-
100006	طلب الأموال المستلمة		1236972994.00	1011439144.00
100007	المبالغ المدفوعة للموظفين		-674166277.36	-694230782.42
100008	استعادة المبالغ الصادرة		-9962546954.17	10026241190.30
100009	استعادة المبالغ المستلمة		-	-
100010	الدولة والسلطات العامة والمنظمات الدولية		-3245732.98	-3268424.23
100011	إيصالات أخرى للحسابات		-	-
100012	مدفوعات أخرى للحسابات		-	-
100013	قيم يتعين تحصيلها		5579986.61	-29777589.82
100014	الحركة المالية بين الهياكل (Bitume & DASC)		-	-
A2	التدفق النقدي قبل البنود غير العادية		-	-
200001	التدفق النقدي المتعلق بالبنود غير العادية		-	-
مجموع A	**إجمالي صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية**		**90002373.49**	**-33352968.76**

B1	التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية		-18808249.50	-719256.30
300000	المسحوبات عن اقتناء أصول عينية أو معنوية أقل من 30000		-311000.00	-400911.90
300001	المسحوبات عن اقتناء أصول عينية أو معنوية		-18497249.50	-6728344.40
300002	التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول عينية أو معنوية		-	-
300003			-	-
300004	المسحوبات عن إقتناء أصول مالية		-	-
300005	التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول مالية		-	-
300006	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		-	-
	الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
مجموع B	**صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية**		**-18808249.50**	**-7129256.30**
C1	**التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية**		-	-
400001	التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم		-	-
400002	حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		-	-
400004	التحصيلات المتأتية من القروض		-	-
400005	تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة		-	-
مجموع C	**صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية**		-	-
500001	آثار تغيرات أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل		-	-
T=A+B+C	**التغيير النقدي لهذه الفترة**		**71194123.99**	**-40482225.06**
E	**النقد والنقد المعادل في بداية العام**		**310501765.26**	**53983990.32**
F	**النقد والنقد المعادل في نهاية العام**		**381695889.25**	**310501765.26**
V=F-E	**التغيير النقدي لهذه الفترة**		**71194123.99**	**-40482225.06**
R=V-T	**المقارنة مع النتيجة المحاسبة**		-	-

المصدر: الملحق رقم (07) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

الجدول رقم (36): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021.

الرمز	البيان	م	N	N-1
A1	**التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**		**49584958157.26**	**90002373.49**
000000	تحويلات الأموال (رصيد صفري)		-	-
100001	التحصيلات من الزبائن		1130436146.73	10086061400.72
100002	المبالغ المدفوعة للموردين		-878106456.60	-624121373.93
100003	تحصيلات الفوائد		-2397359.46	-1531669.40
100004	ضريبة الدخل المدفوعة		-	-
100005	طلب الحصول على الأموال الصادرة		-	-
100006	طلب الأموال المستلمة		1652445992.00	1236972994.00
100007	المبالغ المدفوعة للموظفين		-714107089.09	-674166277.36
100008	المبالغ المستردة الصادرة		11419605984.16	-9962546954.17
100009	المبالغ المستردة المستلمة		-	-
100010	الدولة والسلطات العامة والمنظمات الدولية		-5917509.00	-3245732.98
100011	إيصالات أخرى للحسابات		-	-
100012	مدفوعات أخرى للحسابات		-	-
100013	قيم يتعين تحصيلها		68710416.84	5579986.61
100014	الحركة المالية بين الهياكل (Bitume & DASC)		-	-
A2	**التدفق النقدي قبل البنود غير العادية**		-	-
200001	التدفق النقدي المتعلق بالبنود غير العادية		-	-
مجموع A	**إجمالي صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية**		**4958157.26**	**90002373.49**
B1	**التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية**		**-10641231.80**	**-18808249.50**
300000	المسحوبات عن اقتناء أصول عينية أو معنوية أقل من 30000		-61308.80	-311000.00
300001	المسحوبات عن اقتناء أصول عينية أو معنوية		-10579923.00	-18497249.50
300002	التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول عينية أو		-	-
300003	معنوية		-	-
300004	المسحوبات عن إقتناء أصول مالية		-	-
300005	التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول مالية		-	-
300006	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		-	-
	الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
مجموع B	**صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية**		**-10641231.80**	**-18808249.50**
C1	**التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية**		-	-

400001	التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم		-	-
400002	حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		-	-
400004	التحصيلات المتأتية من القروض		-	-
400005	تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة		-	-
مجموع C	**صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية**		-	-
500001	آثار تغيرات أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل		-	-
T=A+B+C	**التغيير النقدي لهذه الفترة**		**-5683074.54**	**71194123.99**
E	**النقد والنقد المعادل في بداية العام**		**381695889.25**	**310501765.26**
F	**النقد والنقد المعادل في نهاية العام**		**376012814.71**	**381695889.25**
V=F-E	**التغيير النقدي لهذه الفترة**		**-5683074.54**	**71194123.99**
R=V-T	**المقارنة مع النتيجة المحاسبة**		-	-

المصدر: الملحق رقم (08) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

- ✓ نلاحظ في جانب العرض أن المؤسسة إلتزمت بالشكل القانوني وأضافت بعض العناصر في الجدول.
- ✓ نلاحظ أن المبلغ الصافي للأنشطة التشغيلية بإشارة موجبة أي بفائض نقول بأن المؤسسة أنشطتها ذات فعالية ومقبوضاتها أكثر من مدفوعاتها وهذا راجع إلى فضل الإدارة.
- ✓ نلاحظ أن المبلغ الصافي للتدفقات النقدية للأنشطة الإستثمارية سالب وهذا يفسر أن المؤسسة ليست بما يكفي في مجال الإستثمارات المالية.

وعليه نقول بأن مقاطعة نفطال رائدة في مجال التجارة وينقصها الدعم في بعض المجالات كالإستثمارات والتوظيفات المالية وكذلك مراجعة جدول الأعباء والمصاريف.

2- قائمة الملاحق

من بين الملاحق جدول الإهتلاك الذي يعتبر مرجعا للمؤسسة في تقييم ممتلكاتها، لدينا جدول الإهتلاك لبعض التثبيتات العينية التي سجلت لها المؤسسة الإهتلاك وهي كالتالي:

الجدول رقم (37): جدول الإهتلاك.

النوع	رقم الحساب	مبلغ التثبيتات	القيمة المحاسبية	الفارق
الإهتلاك المتراكم	281200	19665892.57	19665892.57	-
الإهتلاك المتراكم	281302	50671383.32	50671383.32	-
الإهتلاك المتراكم	2815131	6708479.08	6708479.08	-
الإهتلاك المتراكم	2815243	156443.75	156443.75	-
الإهتلاك المتراكم	2818000	19772926.98	19772926.98	-
الإهتلاك المتراكم	2818002	29423874.82	29423874.82	-

المصدر: الملحق رقم (09) المقدم من طرف مقاطعة نفطال غرداية.

نلاحظ في جدول الإهتلاك السابق أن القيمة المحاسبية والقيمة السوقية متساوية وهذا ما يعني إلى أن طريقة الإهتلاك في المؤسسة هي طريقة صحيحة ومجدية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي الذي نهدف من خلاله إلى عرض وتقديم القوائم المالية لمقاطعة نفطال بغرداية، ودراسة مدى توافق هذه القوائم مع النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01، إتضح لنا أن المؤسسة إعتمدت في عملية عرض قوائمها المالية على النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 من حيث طرق إعداد وعرض القوائم المالية، هذا التوافق مكن المؤسسة من عرض قوائمها المالية بمستوى كاف من الإفصاح وتقديم معلومة مفيدة وقابلة للمقارنة.

كما لاحظنا أن مقاطعة نفطال قامت بإعداد وعرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وقائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة، وذلك على إعتبار أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 وكذا النظام المحاسبي المالي لم يلزما المؤسسات بإتباع طريقة معينة بل تركا المجال مفتوحا للإختيار، حيث أن كل مؤسسة تعتمد الطريقة الأكثر ملائمة لها من أجل إعطاء معلومات تساعد المستخدمين على إتخاذ القرارات المختلفة.

خاتمة

يعتبر الإفصاح المحاسبي من الممارسات المحاسبة التي تأثرت بالتطورات الإقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الإقتصادية التي جاءت نتيجة تنامي وتطور حجم الأنشطة الإقتصادية، وبإعتبار الإفصاح المحاسبي أداة إتصال حيث بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية، ونتيجة لذلك حرصت المجاميع المهنية ومنها لجنة معايير المحاسبة الدولية على تضمين جميع المعايير الصادرة عنها قواعد خاصة تحدد حدود وشروط الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها والإلتزام بها في القوائم المالية بهدف توفير نوع من القبول الدولي لتلك القوائم المالية، خاصة منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الذي يهتم بتحديد طرق وأساليب عرض القوائم المالية.

وفي هذا الإطار، ومع توجه الجزائر نحو الإنفتاح الإقتصادي وإنتهاج إقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية وقادرة على جدب الإستثمار الأجنبي، فالمخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يساير هذه التحولات والمتطلبات التي يتطلبها إقتصاد السوق، وذلك بعدما أصبحت المعلومات المالية والمحاسبية أداة هامة في إتخاد القرارات لعدة أطراف داخل المؤسسة وخارجيا وعلى رأسهم المستثمرون والدائنون، وهو ما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي المستمد بشكل كبير من معايير المحاسبة الدولية. وقد ركزت هذه الدراسة على عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية والعملية وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي محل الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكرها في ما يلي:

أولا: نتائج إختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: يعتمد النظام المحاسبي المالي بشكل كبير على المعيار المحاسبي رقم 01 في طرق إعداد وعرض القوائم المالية، إلا أنه يوجد إختلاف في بعض المصطلحات وهذا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي، أما شكلها ومحتواها فقد حدد النظام المحاسبي المالي نماذج لعرض القوائم المالية بهدف تسهيل عملية المقارنة، لكن حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 01 فإن القوائم المالية ليس لها شكل معين فقط يجب أن تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية.

وهذا ماينفي صحة الفرضية الأولى التي مفادها: يتوافق التوحيد المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تماما مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.

الفرضية الثانية: تلتزم مقاطعة نفطال بقواعد بإعداد جزء من قوائمها المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 مثل إعداد: قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، والملاحق، أما بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة تقوم به المؤسسة الأم والموجودة بالعاصمة، وإحتواء هذه الأخيرة على الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها والمنصوص عليها في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية والتي مفادها: تلتزم مؤسسة نفطال مقاطعة غرداية بعرض كشوفها المالية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذا بمحتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة

من خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج الآتية:

- ✓ تكمن فعالية إعداد وعرض القوائم المالية في مدى ملائمة ومصداقية المعلومات والبيانات المالية ومحاسبيا يفصح عنها بحيث تستطيع تقديم الصورة الصادقة عن الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (ISA 01) الشروط العامة لعرض القوائم المالية والتفسيرات المتعمقة بها ومتطلبات كل قائمة مالية.
- ✓ يحدد النظام المحاسبي المالي المتطلبات اللازمة من خلال عرض وإعداد قوائم مالية تتضمن الحد الأدنى من المعلومات وذلك وفق نماذج نمطية نص عليها، وتتمثل هذه القوائم المالية في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملاحق التي تحدد جميع الأسس المحاسبية والطرق التي تم على أساسها إعداد هذه القوائم.
- ✓ النظام المحاسبي المالي (SCF) مستمد من معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعمق بالإطار المفاهيمي، مبادئ محاسبية، قواعد التسجيل والتقييم وعرض القوائم المالية وطرق إعدادها.

ثالثا: الإقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن صياغة الإقتراحات الآتية:

- ✓ تحسين نوعية التعليم، وكذا التدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي.
- ✓ ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية إتخاذ القرار.
- ✓ ضرورة إعطاء إهتمام كبير للقوائم المالية لما له من فوائد كثيرة سواءً داخل المؤسسة أو خارجها.

- ✓ على الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر إعطاء أهمية خاصة لهاته المهنة، وهذا من خلال إقامة دورات تكوينية لتنمية الكفاءات والمهارات.
- ✓ تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية والإصدارات الأخيرة.
- ✓ العمل على زيادة الإهتمام بالمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية.
- ✓ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر يتطلب ضرورة تكيفها مع الواقع الجزائري والإستفادة من الخبرات والتجارب الدولية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

رابعا: آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية)

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية قدر الإمكان، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كآفاق مستقبلية للدراسة وأهمها:

- ✓ أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ مدى تطبيق المؤسسات الإقتصادية لمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي (SCF) التطورات في معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا الكتب:

1- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2015.

2- بن ربيع بن حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر،2010.

3- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008.

4- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.

5- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات محلولة، pages Bleues، الجزائر.

6- نبية عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

7- فريدريك تشوي وآخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.

8- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004.

9- ديلويت اند توش، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الشرق الأوسط، 2018.

10- بادي عبدالمجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، المطبعة العالمية، غرداية، 2022.

11- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF (ISA/IFRS) دروس، مواضيع ومسائل محلولة، جامعة الجزائر 3، دار عبداللطيف للطباعة والنشر والتوزيع.

ثانيا: الرسائل والمذكرات

1- موسى شرفية، الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2014.

2- بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015.

3- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة إستقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2016/2015.

4- حورية بوقندورة، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية –دراسة تطبيقية لمطاحن سيدي أرغيس–، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2017/2016.

5- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية البنكية –دراسة حالة بنك سوسيتي جنرال الجزائر–، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجباية، جامعة المسيلة، 2015/2014.

ثالثا: المجلات

1- بن حوكو غنية، النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 01، العدد 04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

2- سعيداني محمد السعيد–رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، 2018، العدد الثالث.

رابعا: النصوص القانونية

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 74، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى لعام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008م، تتضمن تطبيق أحكام

القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007م، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

5- المرسوم رقم 101/80 الصادر في 1980/04/06 والمتعلق بإنشاء المؤسسة الوطنية للتكرير وتوزيع المواد البترولية.

خامسا: المحاضرات

بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، موجهة للسنة الثانية تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019.

المراجع باللغة الإنجليزية

Ali Tadzait ,**Maitrise du système comptable financier** .édition ACG, Algérie. 2009.

الملاحق

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA
999 UNITE CONSOLIDANTE

B I L A N STRUCTURE

Au 31 décembre 2019 **Période 13/2019**

ACTIF						PASSIF			
Rubrique	**Note**	**Mont Brut**	**Amort/Prov**	**Mont Net**	**M. Net N-1**	**Rubriques**	**Note**	**Mont Net**	**M. Net N-1**
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exloitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 386 434 523.32	986 633 121.54	399 801 401.78	434 943 320.19	Ecarts de réévaluation			
Immobilisations en cours		81 466 230.00		81 466 230.00	23 184 100.00	Résultat net		129 965 257.63	45 599 918.89
Immobilisations Financières		12 929 000.00		12 929 000.00	10 633 000.00	Autres capitaux propres			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		129 965 257.63	45 599 918.89
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 480 829 753.32	986 633 121.54	494 196 631.78	468 760 420.19				
						### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		578 719 371.33	5 173 515.88	573 545 855.45	361 459 280.22	Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes		1 644 084.67	1 174 314.21
Clients		388 841 742.41	19 821 138.65	369 020 603.76	424 904 059.19	Provisions et produits comptabilisées		2 000 000.00	9 006 700.76
Autres débiteurs		18 667 108.59	829 241.41	17 837 867.18	18 064 769.06	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 644 084.67	10 181 014.97
Impôts et assimilés		52 615 640.20		52 615 640.20	19 596 070.69	### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		92 976 523.72	40 087 777.31
Disponibilités et assimilés						Impôts			
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes		1 591 132 497.61	1 547 899 878.50
Trésorerie		310 501 765.26		310 501 765.26	350 983 990.32	Trésorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		1 349 345 627.79	25 823 895.94	1 323 521 731.85	1 175 008 169.48	TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 684 109 021.33	1 587 987 655.81
TOTAL GENERAL ACTIF		2 830 175 381.11	1 012 457 017.48	1 817 718 363.63	1 643 768 589.67	TOTAL GENERAL PASSIF		1 817 718 363.63	1 643 768 589.67

الملحق رقم (01): الميزانية المحاسبية لسنة 2019.

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA
000 STAFF DISTRICT GHARDAIA

BILAN STRUCTURE

Au 31 décembre 2020 — Période 13/2020

ACTIF						PASSIF			
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exloitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 592 540 466.87	1 049 781 266.15	542 759 200.72	399 801 401.78	Ecarts de réévaluation			
Immobilisations en cours		74 289 460.10		74 289 460.10	81 466 230.00	Résultat net		-10 398 072.72	129 965 257.63
Immobilisations Financières		11 291 000.00		11 291 000.00	12 929 000.00	Autres capitaux propres			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-10 398 072.72	129 965 257.63
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 678 120 926.97	1 049 781 266.15	628 339 660.82	494 196 631.78				
						### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		1 022 275 692.05	5 658 166.32	1 016 617 525.73	573 545 855.45	Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes		1 644 084.67	1 644 084.67
Clients		353 327 334.37	26 376 262.54	326 951 071.83	369 020 603.76	Provisions et produits comptabilisées		10 300 000.00	2 000 000.00
Autres débiteurs		19 888 054.42	1 062 751.24	18 825 303.18	17 837 867.18	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		11 944 084.67	3 644 084.67
Impôts et assimilés		144 187 676.02		144 187 676.02	52 615 640.20	### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		59 720 256.59	92 976 523.72
Disponibilités et assimilés						Impôts			
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes		2 455 350 858.29	1 591 132 497.61
Trésorerie		381 695 889.25		381 695 889.25	310 501 765.26	Trésorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		1 921 374 646.11	33 097 180.10	1 888 277 466.01	1 323 521 731.85	TOTAL PASSIFS COURANTS III		2 515 071 114.88	1 684 109 021.33
TOTAL GENERAL ACTIF		3 599 495 573.08	1 082 878 446.25	2 516 617 126.83	1 817 718 363.63	TOTAL GENERAL PASSIF		2 516 617 126.83	1 817 718 363.63

الملحق رقم (02): الميزانية المحاسبية لسنة 2020.

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA
000 STAFF DISTRICT GHARDAIA

B I L A N STRUCTURE

Au 31 décembre 2021 **Période 13/2021**

ACTIF						PASSIF			
Rubrique	**Note**	**Mont Brut**	**Amort/Prov**	**Mont Net**	**M. Net N-1**	**Rubriques**	**Note**	**Mont Net**	**M. Net N-1**
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exloitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 681 388 078.68	1 165 901 706.21	515 486 372.47	542 759 200.72	Ecarts de réévaluation			
Immobilisations en cours		99 057 808.30		99 057 808.30	74 289 460.10	Résultat net		-9 746 662.96	-10 398 072.72
Immobilisations Financières		38 928 389.25		38 928 389.25	11 291 000.00	Autres capitaux propres			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-9 746 662.96	-10 398 072.72
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 819 374 276.23	1 165 901 706.21	653 472 570.02	628 339 660.82				
						### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		982 053 028.67	44 950 148.37	937 102 880.30	1 016 617 525.73	Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes		8 566 533.51	1 644 084.67
Clients		355 600 276.83	38 177 836.77	317 422 440.06	326 951 071.83	Provisions et produits comptabilisées		46 000 000.00	10 300 000.00
Autres débiteurs		23 974 965.78	754 799.59	23 220 166.19	18 825 303.18	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		54 566 533.51	11 944 084.67
Impôts et assimilés		106 428 636.90		106 428 636.90	144 187 676.02	### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		140 608 917.09	59 720 256.59
Disponibilités et assimilés						Impôts			
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes		2 228 230 720.54	2 455 350 858.29
Trésorerie		376 012 814.71		376 012 814.71	381 695 889.25	Trésorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		1 844 069 722.89	83 882 784.73	1 760 186 938.16	1 888 277 466.01	TOTAL PASSIFS COURANTS III		2 368 839 637.63	2 515 071 114.88
TOTAL GENERAL ACTIF		3 663 443 999.12	1 249 784 490.94	2 413 659 508.18	2 516 617 126.83	TOTAL GENERAL PASSIF		2 413 659 508.18	2 516 617 126.83

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2019

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA

999 UNITE CONSOLIDANTE

Période 13/2019

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		1 657 690 887.45	16 096 888.98	1 673 787 776.43	1 322 410 948.75	13 303 327.54	1 335 714 276.29
72	Variation stocks produits finis et en cours		-32 527 785.99	680 216.59	-31 847 569.40	-26 521 405.37	764 028.19	-25 757 377.18
73	Production immobilisée						110 697.12	110 697.12
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 625 163 101.46**	**16 777 105.57**	1 641 940 207.03	**1 295 889 543.38**	**14 178 052.85**	**1 310 067 596.23**
60	Achats consomés		552 186 401.35	5 423 169.69	557 609 571.04	465 392 777.65	5 618 422.25	471 011 199.90
61/62	Services extérieurs et autres consommations		108 064 330.04	128 256 953.40	236 321 283.44	113 481 655.26	111 721 082.46	225 202 737.72
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**660 250 731.39**	**133 680 123.09**	793 930 854.48	**578 874 432.91**	**117 339 504.71**	**696 213 937.62**
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**964 912 370.07**	**-116 903 017.52**	848 009 352.55	**717 015 110.47**	**-103 161 451.86**	**613 853 658.61**
63	Charges de personnel		524 121 678.93	76 900 542.73	601 022 221.66	422 048 122.85	60 792 601.91	482 840 724.76
64	Impôts, taxes et versements assimilés		55 038 552.15	2 535 682.49	57 574 234.64	33 936 078.41	1 498 916.69	35 434 995.10
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**385 752 138.99**	**-196 339 242.74**	189 412 896.25	**261 030 909.21**	**-165 452 970.46**	**95 577 938.75**
75	Autres produits opérationnels		7 264 580.66	4 214 352.10	11 478 932.76	16 449 793.72	1 493 840.20	17 943 633.92
65	Autres charges opérationnels		462 267.26	594 899.38	1 057 166.64	69 180.45	1 340 820.41	1 410 000.86
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		72 043 765.42	9 241 193.29	81 284 958.71	71 483 899.18	6 087 095.91	77 570 995.09
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 542 794.17	630 207.51	10 173 001.68	8 579 375.85	1 331 166.81	9 910 542.66
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		**330 053 481.14**	**-201 330 775.80**	128 722 705.34	**214 506 999.15**	**-170 055 879.77**	**44 451 119.38**
76	Produits financiers		44 737.05	1 514 078.52	1 558 815.57	1 821.29	1 682 855.67	1 684 676.96
66	Charges financières			316 263.28	316 263.28		535 877.45	535 877.45
	6- RESULTAT FINANCIER		**44 737.05**	**1 197 815.24**	1 242 552.29	**1 821.29**	**1 146 978.22**	**1 148 799.51**
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		**330 098 218.19**	**-200 132 960.56**	129 965 257.63	**214 508 820.44**	**-168 908 901.55**	**45 599 918.89**
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**330 098 218.19**	**-200 132 960.56**	129 965 257.63	**214 508 820.44**	**-168 908 901.55**	**45 599 918.89**

الملحق رقم (04): جدول حساب النتيجة لسنة 2019.

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2020

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA
999 UNITE CONSOLIDANTE

Période 13/2020

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		1 349 756 254.56	7 093 510.20	1 356 849 764.76	1 657 690 887.45	16 096 888.98	1 673 787 776.43
72	Variation stocks produits finis et en cours		-31 503 164.19	757 985.17	-30 745 179.02	-32 527 785.99	680 216.59	-31 847 569.40
73	Production immobilisée							
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 318 253 090.37**	**7 851 495.37**	1 326 104 585.74	**1 625 163 101.46**	**16 777 105.57**	**1 641 940 207.03**
60	Achats consomés		410 899 145.49	3 153 550.64	414 052 696.13	552 186 401.35	5 423 169.69	557 609 571.04
61/62	Services extérieurs et autres consommations		109 300 602.03	103 964 731.64	213 265 333.67	108 064 330.04	128 256 953.40	236 321 283.44
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**520 199 747.52**	**107 118 282.28**	627 318 029.80	**660 250 731.39**	**133 680 123.09**	**793 930 854.48**
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**798 053 342.85**	**-99 266 786.91**	698 786 555.94	**964 912 370.07**	**-116 903 017.52**	**848 009 352.55**
63	Charges de personnel		500 801 272.97	72 285 831.09	573 087 104.06	524 121 678.93	76 900 542.73	601 022 221.66
64	Impôts, taxes et versements assimilés		47 228 975.05	3 846 533.01	51 075 508.06	55 038 552.15	2 535 682.49	57 574 234.64
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**250 023 094.83**	**-175 399 151.01**	74 623 943.82	**385 752 138.99**	**-196 339 242.74**	**189 412 896.25**
75	Autres produits opérationnels		14 699 486.57	6 216 864.79	20 916 351.36	7 264 580.66	4 214 352.10	11 478 932.76
65	Autres charges opérationnels		255 068.06	46 691.12	301 759.18	462 267.26	594 899.38	1 057 166.64
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		101 533 068.24	6 671 924.63	108 204 992.87	72 043 765.42	9 241 193.29	81 284 958.71
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		66 414.72	1 411 118.87	1 477 533.59	9 542 794.17	630 207.51	10 173 001.68
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		**163 000 859.82**	**-174 489 783.10**	-11 488 923.28	**330 053 481.14**	**-201 330 775.80**	**128 722 705.34**
76	Produits financiers		28 638.32	4 245 901.92	4 274 540.24	44 737.05	1 514 078.52	1 558 815.57
66	Charges financières			3 183 689.68	3 183 689.68		316 263.28	316 263.28
	6- RESULTAT FINANCIER		**28 638.32**	**1 062 212.24**	1 090 850.56	**44 737.05**	**1 197 815.24**	**1 242 552.29**
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		**163 029 498.14**	**-173 427 570.86**	-10 398 072.72	**330 098 218.19**	**-200 132 960.56**	**129 965 257.63**
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**163 029 498.14**	**-173 427 570.86**	-10 398 072.72	**330 098 218.19**	**-200 132 960.56**	**129 965 257.63**

الملحق رقم (05): جدول حساب النتيجة لسنة 2020.

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2021

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA

999 UNITE CONSOLIDANTE

Période 13/2021

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		1 598 225 564.26	10 083 715.94	1 608 309 280.20	1 349 756 254.56	7 093 510.20	1 356 849 764.76
72	Variation stocks produits finis et en cours		-37 412 809.16	980 392.08	-36 432 417.08	-31 503 164.19	757 985.17	-30 745 179.02
73	Production immobilisée							
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 560 812 755.10**	**11 064 108.02**	1 571 876 863.12	**1 318 253 090.37**	**7 851 495.37**	**1 326 104 585.74**
60	Achats consomés		487 253 069.85	4 761 646.24	492 014 716.09	410 899 145.49	3 153 550.64	414 052 696.13
61/62	Services extérieurs et autres consommations		156 042 625.25	161 127 041.97	317 169 667.22	109 300 602.03	103 964 731.64	213 265 333.67
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**643 295 695.10**	**165 888 688.21**	809 184 383.31	**520 199 747.52**	**107 118 282.28**	**627 318 029.80**
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**917 517 060.00**	**-154 824 580.19**	762 692 479.81	**798 053 342.85**	**-99 266 786.91**	**698 786 555.94**
63	Charges de personnel		511 211 900.63	78 738 269.10	589 950 169.73	500 801 272.97	72 285 831.09	573 087 104.06
64	Impôts, taxes et versements assimilés		9 638 692.00	4 871 500.21	14 510 192.21	47 228 975.05	3 846 533.01	51 075 508.06
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**396 666 467.37**	**-238 434 349.50**	158 232 117.87	**250 023 094.83**	**-175 399 151.01**	**74 623 943.82**
75	Autres produits opérationnels		40 876 921.02	4 082 708.22	44 959 629.24	14 699 486.57	6 216 864.79	20 916 351.36
65	Autres charges opérationnels		2 057 485.32	470 325.30	2 527 810.62	255 068.06	46 691.12	301 759.18
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		206 897 550.24	6 792 388.09	213 689 938.33	101 533 068.24	6 671 924.63	108 204 992.87
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		928 423.31	64.89	928 488.20	66 414.72	1 411 118.87	1 477 533.59
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		**229 516 776.14**	**-241 614 289.78**	-12 097 513.64	**163 000 859.82**	**-174 489 783.10**	**-11 488 923.28**
76	Produits financiers		7 769.26	5 333 148.07	5 340 917.33	28 638.32	4 245 901.92	4 274 540.24
66	Charges financières			2 990 066.65	2 990 066.65		3 183 689.68	3 183 689.68
	6- RESULTAT FINANCIER		**7 769.26**	**2 343 081.42**	2 350 850.68	**28 638.32**	**1 062 212.24**	**1 090 850.56**
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		**229 524 545.40**	**-239 271 208.36**	-9 746 662.96	**163 029 498.14**	**-173 427 570.86**	**-10 398 072.72**
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**229 524 545.40**	**-239 271 208.36**	-9 746 662.96	**163 029 498.14**	**-173 427 570.86**	**-10 398 072.72**

الملحق رقم (06): جدول حساب النتيجة لسنة 2021.

الملحق رقم (07): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020.

TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA **(Méthode directe) 13-2020**

999 UNITE CONSOLIDANTE

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
A1	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**		**90 002 373.49**	**-33 352 968.76**
000000	Virements de Fonds (UNITE) (Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		10 086 061 400.72	9 951 958 772.05
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-624 121 373.93	-235 627 130.66
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-1 531 669.40	-7 605 767.38
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		1 236 972 994.00	1 011 439 144.00
100007	Sommes versées aux personnels		-647 166 277.36	-694 230 782.42
100008	Remontés de fonds Emis		-9 962 546 954.17	-10 026 241 190.30
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-3 245 732.98	-3 268 424.23
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement		5 579 986.61	-29 777 589.82
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
A2	**Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires**			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
TOTAL A	**Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)**		**90 002 373.49**	**-33 352 968.76**
B1	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement**		**-18 808 249.50**	**-7 129 256.30**
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-311 000.00	-400 911.90
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-18 497 249.50	-6 728 344.40
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
TOTAL B	**Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)**		**-18 808 249.50**	**-7 129 256.30**
C1	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement**			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
TOTAL C	**Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)**			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités (D)			
T=A+B+C	**Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)**		**71 194 123.99**	**-40 482 225.06**
E	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice**		**310 501 765.26**	**350 983 990.32**
F	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice**		**381 695 889.25**	**310 501 765.26**
V=F-E	**Variation de trésorerie de la période**		**71 194 123.99**	**-40 482 225.06**
R=V-T	**Rapprochement avec le résultat comptable**			

الملحق رقم (08): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021.

TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Unité : 847 DISTRICT COM GHARDAIA **(Méthode directe) 13-2021**

999 UNITE CONSOLIDANTE

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
A1	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**		**4 958 157.26**	**90 002 373.49**
000000	Virements de Fonds (UNITE) (Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		11 304 536 146.73	10 086 061 400.72
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-878 106 456.60	-624 121 373.93
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-2 397 359.46	-1 531 669.40
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		1 652 445 992.00	1 236 972 994.00
100007	Sommes versées aux personnels		-714 707 089.09	-647 166 277.36
100008	Remontés de fonds Emis		-11 419 605 984.16	-9 962 546 954.17
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-5 917 509.00	-3 245 732.98
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement		68 710 416.84	5 579 986.61
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
A2	**Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires**			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
TOTAL A	**Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)**		**4 958 157.26**	**90 002 373.49**
B1	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement**		**-10 641 231.80**	**-18 808 249.50**
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-61 308.80	-311 000.00
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-10 579 923.00	-18 497 249.50
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
TOTAL B	**Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)**		**-10 641 231.80**	**-18 808 249.50**
C1	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement**			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
TOTAL C	**Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)**			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités (D)			
T=A+B+C	**Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)**		**-5 683 074.54**	**71 194 123.99**
E	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice**		**381 695 889.25**	**310 501 765.26**
F	**Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice**		**376 012 814.71**	**381 695 889.25**
V=F-E	**Variation de trésorerie de la période**		**-5 683 074.54**	**71 194 123.99**
R=V-T	**Rapprochement avec le résultat comptable**			

الملحق رقم (09): جدول الإهتلاك.

Rapprochement NAFTImmo et Comptabelité Générale

PAR VOLETS

Arreté au : 31/12/2021

UNITE : 847 DISTRICT COM GHARDAIA

Edité le : 17/05/2022 10:11:05

4.AMORT.CUMULES				
VOLET	COMPTE	MONTANT NAFTIMMO	MONTANT COMPTABILITE	ECART
4.AMORT.CUMULES	281200	19 665 892.57	19 665 892.57	-
4.AMORT.CUMULES	281302	50 671 383.32	50 671 383.32	-
4.AMORT.CUMULES	2813080	38 567 831.16	38 567 831.16	-
4.AMORT.CUMULES	2813081	167 339 270.38	167 339 270.38	-
4.AMORT.CUMULES	281310	156 550 666.37	156 550 666.37	-
4.AMORT.CUMULES	281320	59 796 089.55	59 796 089.55	-
4.AMORT.CUMULES	281321	87 359 624.54	87 359 624.54	-
4.AMORT.CUMULES	2815131	6 708 479.08	6 708 479.08	-
4.AMORT.CUMULES	2815150	39 273 085.79	39 273 085.79	-
4.AMORT.CUMULES	2815152	12 334 880.37	12 334 880.37	-
4.AMORT.CUMULES	2815155	4 466 133.30	4 466 133.30	-
4.AMORT.CUMULES	2815160	652 126.04	652 126.04	-
4.AMORT.CUMULES	2815162	3 000.00	3 000.00	-
4.AMORT.CUMULES	2815220	86 545 250.33	86 545 250.33	-
4.AMORT.CUMULES	2815222	16 757 750.38	16 757 750.38	-
4.AMORT.CUMULES	2815223	58 290 469.13	58 290 469.13	-
4.AMORT.CUMULES	2815224	2 630 399.00	2 630 399.00	-
4.AMORT.CUMULES	28152300	48 591 663.92	48 591 663.92	-
4.AMORT.CUMULES	28152301	7 455 901.19	7 455 901.19	-
4.AMORT.CUMULES	28152302	2 985 676.82	2 985 676.82	-
4.AMORT.CUMULES	28152303	12 072 704.33	12 072 704.33	-
4.AMORT.CUMULES	28152304	31 994 249.83	31 994 249.83	-
4.AMORT.CUMULES	28152305	32 352 558.56	32 352 558.56	-
4.AMORT.CUMULES	28152306	319 290.83	319 290.83	-
4.AMORT.CUMULES	28152307	3 402 704.11	3 402 704.11	-
4.AMORT.CUMULES	28152308	290 885.08	290 885.08	-
4.AMORT.CUMULES	2815242	293 469.27	293 469.27	-
4.AMORT.CUMULES	2815243	156 443.75	156 443.75	-
4.AMORT.CUMULES	2818000	19 772 926.98	19 772 926.98	-
4.AMORT.CUMULES	2818001	5 374 475.56	5 374 475.56	-
4.AMORT.CUMULES	2818002	29 423 874.82	29 423 874.82	-
4.AMORT.CUMULES	2818003	59 906 435.10	59 906 435.10	-

فهرس الموضوعات

العنوان	الصفحة
إهداء	I
شكر وعرفان	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال	XI
قائمة المختصرات والرموز	XII
قائمة الملاحق	XIII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمعيار الدولي رقم 01	
تمهيد	21
المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية	21
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	21
الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	22
الفرع الثاني: كيفية إصدار المعايير المحاسبة الدولية	24
الفرع الثالث: عرض المعايير المحاسبة الدولية	25
الفرع الرابع: المعايير المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية	27
الفرع الخامس: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالنظام المحاسبي المالي	29
المطلب الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي	30
أولا: التوحيد المحاسبي	30
الفرع الأول: تعريف التوحيد المحاسبي	30
الفرع الثاني: أنواع التوحيد المحاسبي	31
الفرع الثالث: مبررات التوحيد المحاسبي	32
الفرع الرابع: طرق تجاوز الإختلاف	34
ثانيا: التوافق المحاسبي	34
الفرع الأول: تعريف التوافق المحاسبي الدولي	35
الفرع الثاني: مزايا التوافق المحاسبي الدولي	36
الفرع الثالث: معوقات التوافق المحاسبي الدولي	36
المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)	39
الفرع الأول: هدف المعيار	40

الفرع الثاني: نطاق المعيار	40
الفرع الثالث: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية	42
المبحث الثاني: عناصر ومحتويات القوائم المالية	44
المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)	44
الفرع الأول: تعريف الميزانية	44
الفرع الثاني: أهمية الميزانية	46
الفرع الثالث: عناصر الميزانية	46
الفرع الرابع: شكل الميزانية	48
المطلب الثاني: جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)	51
الفرع الأول: تعريف جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)	51
الفرع الثاني: أهمية جدول حسابات النتيجة (قائمة الدخل)	52
الفرع الثالث: عناصر جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)	53
الفرع الرابع: شكل جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)	53
المطلب الثالث: جدول التدفقات النقدية	58
الفرع الأول: تعريف جدول التدفقات النقدية	58
الفرع الثاني: أهمية قائمة التدفقات النقدية	59
الفرع الثالث: مكونات جدول تدفقات الخزينة، أو يمكن نقول تبويب أو أنواع التدفقات النقدية	59
الفرع الرابع: شكل جدول تدفقات الخزينة	62
المطلب الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق	65
الفرع الأول: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة	65
الفرع الثاني: قائمة الملاحق	67
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	72
المطلب الأول: الدراسات المحلية	72
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	75
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات والدراسة الحالية	78
خلاصة الفصل	80
الفصل الثاني: دراسة حالة مقاطعة نفطال بغرداية	
المبحث الأول: تقديم مقاطعة نفطال بغرداية	82
المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال (نشأة، تعريف)	82
الفرع الأول: نشأة وتعريف مؤسسة نفطال	82
الفرع الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة نفطال	85
الفرع الثالث: وظائف ونشاطات مؤسسة نفطال	86

المطلب الثاني: تقديم مقاطعة التسويق بغرداية	86
الفرع الأول: النشأة والتعريف بالفرع	86
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال ومقاطعة غرداية	87
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	87
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق غرداية	89
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمقاطعة نفطال بغرداية	90
المطلب الأول: قائمة الميزانية	90
المطلب الثاني: جدول حسابات النتيجة	94
المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وقائمة الملاحق	97
خلاصة الفصل	103
خاتمة	104
قائمة المراجع	108
الملاحق	112
فهرس الموضوعات	122