وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلـــوم التـسـيـيـر

قسم: العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية وبنوك

بعنوان:

اهمية اعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي

من إعداد الطلبة:

* لبراج عبد الجبار

*غرابي عبد المجيد

تحت إشراف الأستاذ:

* صرصار فاطيمة

لجنة المناقشة

د. عبدلي لطيفة .....استاذ محاضر"أ".....جامعة سعيدة.....رئيسا

د. صرصار فاطمة.....استاذ محاضر"أ".....جامعة سعيدة.....مشرفا (مقررا)

د. حريق خديجة.....استاذ محاضر"أ".....جامعة سعيدة.....ممتحنا

السنـــة الجامعيـــة

2023-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى

الذرع الواقي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى أبي أطال الله عمرك.

رمز العطاء وصدق الإيباء، إلى ذروة العطف والوفاء،لك أجمل حواء، أنت أمي الغالية أطال الله عمرك.

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2023"

إلى الزملاء

وفي الأخير

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن الفشل هوالتجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بإنجاز هذا العمل ، فإننا نتوجه إليه الله سبحانه وتعالى أولا وأخرا بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه ، وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم :"من لا يشكر الناس لا يشكر الله "،فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة المشرفة"صرصار" ،على إشرافها على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معنا ، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فلها منا فائق التقدير والاحترام ، كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

الملخص:

يهدف البحث إلى تحديد كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية، وقد أوضحت النتائج أنه لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة المركز المالي و الميزانية، وقائمة الدخل وجدول حسابات النتائج ، حيث تتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لبنودها وشكل عرضها.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار المحاسبي رقم01، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

The research aims at determining the way how to prepare and present the financial statements in accordance with the financial accounting system and international accounting standards, through a comparative study between the financial accounting system and International Accounting Standard N 01 which aims at preparing and presenting the financial statements. And the budget. The results clarified that there are various differences in presenting the financial centre list, the budget, the income statement and the results accounts table,since the differences are in the variety of its Items names and its presentation way .

Keywords: financial statements, international accounting standards, accounting standard N 01, financial accounting system.

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصارات	مضمونه باللغة الإنجليزية	مضمونه باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الولية
IFRS	International FinancailReportiog Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IASC	International Accounting Standards Comitee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SIC	Standards InterprtationComitee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financail Reporting InterprtationComitee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IAFC	International Federation Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
FASB	Financial Accounting Standards Boards	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الامريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العمومين
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	SystemeComptable Financier	النظام المحاسبي المالي

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(01)	عرض المؤتمرات الدولية للمحاسبة	08
(02)	كتل الميزانية الوظيفية	44
(03)	نموذج الميزانية الوظيفية	49
(04)	نموذج الميزانية الوظيفية	59
(05)	حسابات النتائج حسب الوظيفة	60
(06)	مقارنة القوائم المالية وطريقة عرضها حسب (IAS/IFRS) و(SCF)	71
(07)	ناحية النطاق والقواعد والاعتبارات	72
(08)	ناحية المكونات	73
(09)	من ناحية الهدف	82
(10)	أوجه ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية	80
(11)	الأصول	87
(12)	الخصوم	88
(13)	الميزانية	89
(15)	حسابات النتائج	91
(16)	قائمة الدخل	98
(17)	جدول التدفقات الخزينة	101

فهرس الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	اعداد التقارير المالية	13
02	القوائم والتقارير المالية	14
03	دورة الاستغلال	42
04	دورة الاستثمار والتمويل	43

فهرس المحتويات

البسملة:

.....

.....–

الملخص: ..... **III**

قائمة الاختصارات والرموز ..... **I**

فهرس الجداول ..... **II**

فهرس الاشكال ..... **III**

فهرس المحتويات ..... **IV**

المقدمة: .....أ

الفصل الأول: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد: **7**

المبحث الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبة الدولية **7**

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية 7

المطلب الثاني : تعريف المعايير المحاسبية 8

المطلب الثالث: الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة و االهيئات الدولية المساهمة في توحيد المعايير المحاسبية 9

المبحث الثاني : مفاهيم حول القوائم المالية (المعيار المحاسبي رقم01) **12**

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول القوائم المالية 12

المطلب الثاني : الخصائص النوعية للقوائم المالية 16

المطلب الثالث : أساليب قياس عناصر القوائم المالية 18

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية **19**

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي 19

المطلب الثاني : عرض قائمة التدفقات النقدية.....22
المطلب الثالث: قائمة الدخل وتغيرات حقوق الملكية 25
خاتمة الفصل:.....30

الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد: 32
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي.....32
المطلب الأول: مدخل النظام المحاسبي المالي ونظرياته 32
المطلب الثاني : مميزات وخصائص النظام المحاسبي المالي 34
المطلب الثالث : أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي.....34
المبحث الثاني: الميزانية 36
المطلب الأول: تعريف الميزانية.....36
المطلب الثاني: مكونات الميزانية 36
المطلب الثالث : النسب المالية للتحليل الوظيفي.....48
المبحث الثالث : جدول حسابات النتائج.....52
المطلب الأول : مفهوم و تحليل مجاميع تسيير الرئيسية لحساب النتائج 52
المطلب الثاني : مكونات جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة والوظيفة) 56
المطلب الثالث : قدرة التمويل الذاتي.....58

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي 01 والنظام المحاسبي المالي

تمهيد: 63
المبحث الأول: المقارنة النظرية بين المعيار المحاسبي والنظام المحاسبي المالي 63
المطلب الأول: مقارنة من ناحية المفهوم والمبدأ 63
المطلب الثاني: دراسة مقارنة من ناحية النطاق والقواعد والاعتبارات والمكونات 67
المطلب الثالث: دراسة مقارنة من ناحية الهدف وأوجه ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية 76

المبحث الثاني : دراسة مقارنة بين قائمة المركز المالي والميزانية لشركة سوناطراك 79
المطلب الأول: تقديم شركة سوناطراك 79
المطلب الثاني: مقارنة قائمة المركز المالي والميزانية لشركة سوناطراك 83
المطلب الثالث: نتائج المقارنة 90
المبحث الثالث: مقارنة بين حسابات النتائج وقائمة الدخل 91
المطلب الأول: المقارنة بين القائمتين 91
المطلب الثاني : نتائج المقارنة 95
المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة 96
خاتمة الفصل: 100
الخاتمة 102
قائمة المصادر والمراجع 106
الملاحق 108

المقدمة

1. التوطئة:

تعمل منشأة الأعمال على إعداد تقارير مالية في نهاية كل دورة وتقديمها لكل من له علاقة بالمؤسسة لاستخدامها في عدة مجالات، تعد القوائم المالية من أهم مكونات التقارير المالية التي يعدها المحاسب والتي تعتمد عليها الأطراف التي لها علاقة واهتمام بالمؤسسة، وحتى يمكن الاستفادة من هذه القوائم بكفاءة وفعالية وكذا تحقيق الهدف المنتظر منها يجب إعدادها بطريقة تمكن مستخدميها من قراءتها، فهمها وكذا الاعتماد عليها.

في ظل التغيرات والتطورات التي تحدث في بيئة المؤسسات برز نوع جديد من مستخدمي القوائم المالية، وهم المستخدمين الأجانب الذين يمثلون المستثمرين الأجانب، هؤلاء المستثمرين يعملون على توظيف أموالهم في شركات ومؤسسات ومشاريع استثمارية بهدف تحقيق أرباح وفوائد اقتصادية، لكن هؤلاء المستثمرين تواجههم مشاكل، من ضمنها صعوبة قراءة وفهم القوائم المالية المعدة في مؤسسة معينة، بسبب أن هذه المؤسسة تعد قوائمها المالية وفق مبادئ ومعايير محاسبية محلية، والتي بدون شك تختلف من دولة لأخرى، وهذا ما يعيق تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية. ونظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية، وكذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ والمعايير والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة، قامت العديد من الدول بتعديل أنظمتها المحاسبية من اجل تحقيق الأهداف المنتظر منها، والجزائر من الدول التي قامت بإجراء إصلاحات على نظامها المحاسبي، وذلك بتصميم نظام محاسبي جديد، ولقد جاءت هذه الإصلاحات كاستجابة لحاجيات متعاملين جدد نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي.

ولقد شهد العالم نموا مذهلا في شتى المجالات وخاصة في المجال الاقتصادي والمالي مما جعل من الضروري توفير معلومات محاسبية قابلة للفهم والمقارنة الدولية، لذلك ظهرت حاجة ماسة لإعادة النظر في مسألة تعدد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال دراسة الاختلافات بينها، ومحاولة إبقاء هذه الأخيرة عند أدنى المستويات، مما تطلب إصدار معايير محاسبية تحظى بالقبول العالمي المعروفة تحت تسمية المعايير المحاسبية الدولية (IAS) قديما، ومعايير التقارير الدولية (IFRS) في الوقت الحالي. ان معاييرالمحاسبية الدولية تجعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة للمستثمرين لأغراض التنبؤ والتقييم، كما أن الأرباح المفصح عنها في ظل تطبيقها تكون أكثر تعبيرا عن حقيقة أداء الشركات خاصة منها التي تكون خارج الحدود الإقليمية، وكذا اتجاه المستثمرين للبحث عن فرص استثمارية خارج أوطانهم، مما أدى إلى اتساع مفهوم حماية المستثمرين ليشمل كلا من حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة، وحماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة الشركات الوطنية. ان تحول المؤسسة الجزائرية إلى اقتصاد السوق وفتح المجال للاستثمار الأجنبي، وفي إطار سعيها للتأقلم مع المحيط الجديد، وبتبنيها للنظام المحاسبي المالي SCF حيث دخل هذا الأخير حيز التطبيق منذ سنة 2010 والذي يشكل فيه الإطار التصوري المحاسبة المالية دليلا للتوافق مع

المعايير المحاسبية الدولية واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، وأساسا لإعداد وعرض الكشوف المالية من خلال التقيد بالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتوفير معلومة محاسبية عالية الجودة.

لقد طرأ على العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية هامة منذ ظهورها مما أدى الى انعكاسات واضحة على بيئة الاعمال والتنظيمات الاقتصادية وظهور مشاكل محاسبية عديدة تتمثل في اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية وبالتالي صعوبة تبادل المعلومات المحاسبية بين المؤسسات الأم وفروعها.

ومن هنا بدأت الجهود من أجل وضع أسس دولية وقواعد لمهنة المحاسبة أدت الى ظهور ما يسمى بالتوافق المحاسبي الذي تلاه ظهور معايير المحاسبة الدولية التي تهدف الى توحيد المبادئ والممارسات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية وتوحيدها على المستوى الدولي.

2. إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

هل النظام المحاسبي المالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في اعداد وعرض القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية

ولمحاولة معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبة الدولية جاءت في اعداد وعرض القوائم المالية الضرورة إلى دراسة الموضوع وتحليله، انطلاقا من صياغة الأسئلة التالية:

- ✓ ما الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01؟
- ✓ ما هوالاختلاف والتشابه بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 من ناحية إعداد وعرض القوائم المالية؟

3. فرضيات البحث:

قصد الإلمام بحيثيات للموضوع ومحاولة الإجابة على إشكالية البحث قمنا بصياغة فرضيات مبدئية حول إثبات صحتها من خطأها وهي كالتالي:

- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في اعداد وعرض القوائم المالية.
- ✓ توجد اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 01 عند اعداد وعرض القوائم المالية.
- ✓ لا يوجد اختلافات جوهرية كثيرة في اعداد وعرض القوائم المالية بل هناك اختلاف في التسميات لا اهم بنودها

4. مبررات اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع وليد الصدفة وإنما كان لعدة اعتبارات:

- ✓ الميول الشخصي للبحث من مثل هذا النوع يهدف الى الاطلاع على مستجدات النظام المالي المحاسبي.
- ✓ حداثة هذا الموضوع من حيث التجديد في المؤسسات الاقتصادية مما يتوجب تسليط الضوء عليه.
- ✓ الاهتمام المتزايد بموضوع معايير المناسبة الدولية في مجال التسيير والاقتصاد.
- ✓ مساهمة متواضعة في المجالين العملي والعلمي.
- ✓ الاهتمام بالمجال المحاسبي والمالي.

5. أهداف البحث:

- تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي وخضوعه للمعايير الدولية رقم 01 وتسعى هذه الدراسة أيضا إلى:
- تحديد الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية.
- ذكر أهم المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي.
- ابراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولي 1 في اعداد وعرض القوائم المالية.

6. المنهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ونظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، ثم الاستعانة بمجموعة من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي لاستعراض هيئات المعايير المحاسبية الدولية، كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي بالإطار النظري و المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي الجديد و الإفصاح المحاسبي وكما تم الاعتماد أيضا على المنهج المقارنة من خلال المقارنة بين النظام المالي والمعايير المحاسبية من ناحية الإفصاح المحاسبي و استخدام ذلك في المقارنات من عدة نواحي.

7. الدراسات السابقة:

في حدود المطالعة تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع وتمثلت في:

- ✓ بن قطيب عل بوحطاب دلال ،2019،" أهمية اعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية –دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 01" مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية

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

- ✓ محمد فيصل ما يده، جمال خنشور،2017، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة تحليلية * مجلة البحوث والدارسات

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على عملية القياس المحاسبي لعناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، حيث تمت مواكبة وعصرنة تطبيقاتنا المحاسبية مع التطبيقات الدولية للمحاسبة، التي يعتبر القياس المحاسبي اللبنة الأساسية فيها لإنتاج التقارير والقوائم المالية، والتي تعدد مستخدموها كما تطورت وزادت حاجة هؤلاء لهذا النوع من المعلومات، حيث أضحت تشكل أساس عملي لقراراتهم الاقتصادية، ولطالما كانت وظلت تمثل الميزانية أحد أهم القوائم المالية لما تحتويه من معلومات تشكل أساس تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، وفي هذا الإطار خص النظام المحاسبي المالي عناصر قائمة الميزانية بمجموعة نصوص توضح إجراءات تقيمها، وهو ما سوف نحاول بيانه من خلال هذه الدراسة.

- ✓ سعيداني محمد السعيد، رزقات بوبكر،2018، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) (دراسة تحليلية تقييمية) مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – العدد الثالث مارس 2018

من خلال الدراسة البحثية وجدنا أنا النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أن ما يتمكن ملاحظته أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي وعليه يمكن القول إنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.

8. تقسيمات البحث:

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناولنا الموضوع من خلال ثلاثة فصول:

- **الفصل الأول:** متعلق بالإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية ويتكون من ثلاث مباحث المبحث الأول مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية، والمبحث الثاني مفاهيم حول القوائم المالية، والبحث الثالث عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية،
- **الفصل الثاني:** تعلق بالإطار النظري للنظام المحاسبي المالي يتكون من ثلاث مباحث المبحث الأول النظام المحاسبي المالي، المبحث الثاني الميزانية، المبحث الثالث جدول حسابات النتائج،
- **الفصل الثالث:** متعلق بالدراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم01 والنظام المحاسبي المالي تناولنا في المبحث الأول مقارنة بين المعيار 01 والنظام المحاسبي المالي، المحث الثاني دراسة حالة (محاولة دراسة حالة للقوائم المالية لشركة سوناطراك)، المبحث الثالث محاولة دراسة مقارنة بين حسابات النتائج وقائمة الدخل.

الفصل الأول: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

تعد القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي والتي تعتبر نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي تزود المستثمر بمعلومات والمقرضين الحاليين والمحتملين وأصحاب العلاقة الأخرى، من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم، لذلك فإن الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلومات واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية. وتعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية، لذلك يجب إعدادها وفق الأطر والمعايير المتعارف عليها حتى تعطي صورة صادقة وسليمة عما تحتويه.

المبحث الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

نشأة المعايير المحاسبية الدولية

بدأ الإهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركه علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى إنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وقد بقي إصلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين و مدقيقي الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع مما جعل المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معايير المحاسبية، ولعل من أهم هذه المنظمات في مجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية(AICPA) الذي بادر الى وضع معايير لتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية(FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة مبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) التي بدا العمل بها منذ عام 1932. (منصر، 2018، صفحة ص16؛ منصر، 2018)

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت في بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد مؤتمرات دولية للمحاسبة يمكن عرض أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): عرض المؤتمرات الدولية للمحاسبة

المعيار المحاسبي الدولي رقم 01: عرض القوائم المالية	
مارس 1974	مشروع المسودة (E1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية
جانفي 1975	IAS 01 الإفصاح عن السياسات المحاسبية

جوان 1975	E5المعلومات التي يتوجب تضمينها في القوائم المالية
أكتوبر 1976	IAS05المعلومات التي يتوجب تضمينها في القوائم المالية
جويلية 1978	E14الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
نوفمبر 1979	IAS13 عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
1994	IAS 1 IAS5 IAS13 جميع هذه المعايير تمت مراجعتها
جويلية 1996	E53عرض القوائم المالية
اوت 1997	IAS1 (1997) عرض القوائم المالية تم تعويض المعيار IAS1 (1979) IAS13
01 جويلية 1998	تاريخ بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 01(1997)
18 ديسمبر 2003	النموذج المعدل للمعيار المحاسبي الدولي IAS1 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الملخص يوضح طبيعة التعديلات
01 جانفي 2005	تاريخ بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 01 المعدل في (2003)

المصدر: عقاري مصطفى، مقال، المعيار المحاسبي الدولي رقم01 عرض قوائم المالية ص 12

المطلب الثاني: تعريف المعايير المحاسبية

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام،وبالأخص القياس والتقييم،والعرض والإفصاح،هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها. (عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 17).

كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومنسقه مع بعضها البعض لأن الغرض الأساسي من المعايير المحاسبية هو تحديد أساسيات والطرائق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي. وبما ان المعايير المحاسبية تمثل حلولا لمشاكل خاصة وعرضا لإجراءات عملية خاصة، لذا يتسمان بالثبات النسبي، فالمعايير المحاسبية هي التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيق العلمية(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 17)

و يشير Belkaoui إلى أن المعيار المحاسبي هو قاعدة عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية كما أن المعايير المحاسبية لا يمكن أن تتصف بصفه الثبات أو العمومية لاستخدام نظرا لتغيير الظروف البيئية من وقت لأخر ومن مكان لأخر، في المعايير اقل ثبات من المبادئ ،وبسبب

وجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير فإن عملية بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التواصل إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 17).

لهذا يمكن اعتبار المعايير كبيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة، وهذا يساعد على جعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وقدرة للفهم من قبل الأطراف ذات علاقة يوضع في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة وأساسيات النظرية المحاسبية.

المطلب الثالث: الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة والهيئات الدولية المساهمة في توحيد المعايير المحاسبية

أولا: الأسباب الداعية

1. عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة:

إن النظرية تمثل إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم والمبادئ الواقعية والتي تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة، وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة وبإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراء البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة، بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، ولقد يرز الكثير منها دون الاتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحدة، وقد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدد البدائل وتنوعها ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدة والمختلفة بدأ التفكير وبشكل جدي في إيجاد وسيلة تلغي هذه الاختلافات أو على الأقل تخدمها، وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي من بين الإمكانيات المتاحة.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 18)

2. ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي:

فالعولمة (Globalisation) في اتجاه جديد معاصر يمثل المرحلة الثالثة للتدويل ويؤدي إلى قيام نظام اقتصادي عالمي جديد يحل محل النظام الاقتصادي الدولي الذي تختفي فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، حيث تتحرر فيه من تحكم السياسات القومية وتصبح مسيرة بقوانين أو قوى محايدة، ونتيجة لذلك تزايدت أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات ومن هنا كانت الضرورة أن تكون هذه البيانات المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقا المفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 18).

3. تدخل الهيئات الدولية

كان لتدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير وأن كان أمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من اجل تحقيق مصالحها والدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هذه المعايير لأسباب عدة.

ثانيا: الهيئات الدولية المساهمة في توحيد المعايير المحاسبية:

ستحاول في هذا التطرق إلى الهيئات 14 الدولية المساهمة في التوحيدالهيئات الدولية التي أسستها الحكومات:

ويقصد بالهيئات التي أسستها الحكومات تلك الهيئات التي كونت نتيجة قرار سياسي أو اقتصادي المتخذ من طرف السلطات التنفيذية لهذه الدول، من اجل أهداف معينة.

1. الأمم المتحدةUN:

التي كونت في 1976 فريق من الخبراء في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير للنظر في وضع نظام دولي للمحاسبة والتقارير الموحدة، وقد تقدم فريق الخبراء هذا بتقريره عام 1978 إلى الهيئات الخاصة بالشركات العالمية في عدة دول بتوجيه اقتراح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين، فأنشأ فريق عمل مكون من 34 مندوب ليعمل كهيئة دولية تعني بدراسة مسائل محاسبية وإعداد التقارير من اجل تحسين إمكانيات توفر المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات العاملة في عدة دول كان هدفها تحقيق التوفيق الدولي للعمليات المحاسبية وإعداد التقارير.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 19)

2. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD:

تم تأسيس هذه المنظمة بموجب الاتفاقية الموقعة في 14 ديسمبر 1980 من طرف 19 دولة في باريس والتي كان هدفها المساهمة في التطور الاقتصادي لدول الأعضاء، وتحسين مستوى معيشة الأفراد، وفي سنة 1981 أنشأت نخبة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من اجل تحقيق التنسيق بين المعايير المحاسبية ومع أن فريق العمل هذا لا يضع معايير محاسبية في حد ذاتها إلا أنه يعالج قضايا سريان المفعول وتنفيذ الفاعلين بالإرشادات والمبادئ المحاسبية العامة.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 19)

3. المجموعة الاقتصادية الأوروبية:

تأسست المجموعة الأوروبية المشتركة في عام 1957 وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما وتعرف هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة the common market أهدافها ومنخلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء بهدف التدفق النخر للبضائع والأفراد ورأس المال وتوحيد الجمارك والتنسيق بين القوانين العلية ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين دول الأعضاء أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة، وقد قامت

المجموعة بإصدار سلسلة من التوجهات التي لها علاقة بالتوافق المحاسبي بين دول الأعضاء، حيث تعتبر هذه المجموعة في الواقع أول هيئة عالمية يكون لها سلطة مؤثرة في مجال التقارير المالية والإفصاح ومن أهم التوجيهات التي أصدرتها المجموعة الأوروبية وتتعلق بالمحاسبة هي التوجيهات الرابعة والخامسة والسابعة التي صدرت في الجرائد الرسمية للاتحاد الأوروبي.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 19،20)

ثانيا: الهيئات الدولية المساهمة في توحيد المعايير المحاسبية

أولا: الهيئات المحاسبية الدولة المستقلة:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC

تأسس هذا الاتحاد سنة 1977 وذلك بموجب اتفاق بين 63 منظمة محاسبية مهنية من 59 دولة وهو منظمة تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، وقد اختص الاتحاد بالمهام التالية:(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 20)

- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.
- إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.
- إصدار قواعد السلوك المهني.
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمرة.
- إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية HASC:

تكونت اللجنة في 1973 بعضوية هيئات محاسبية مهنية في 10 دول والجدير بالذكر أن هذه الدول ليست أعضاء في IASC ولكن الهيئات المحاسبية داخل هذه الدول، وقد كونت هذه اللجنة هدف الحصول على توحيد في المبادئ المحاسبية وتضيق الهوة بين الممارسات المحاسبية في العالم، مع العلم أنها تعرضت لعملية إعادة هيكلة وأصبحت تسمى حاليا مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ سنة 2002، وسنتطرق لهذه اللجنة وتطوراتها في المبحث الموالي بأكثر من التفصيل.

3. المجموعة الأربعة + واحد: G4+1

تتشكل هذه المجموعة من ممثلين من هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا وكندا وايرلندا الجديدة والو.م. أ، وهيئة المعايير المحاسبية الدولية IASC كملاحظ، وتأسست في 1993 للتنسيق فيا بينها لدعم المعالجات المحاسبية المقترحة والتعبير توجهات مجالسها الوطنية بالنسبة للمعايير المحاسبية المقترحة، وتجدر الإشارة إلى أن المجموعة قد أوقفت نشاطها في 2001 بعد إعادة هيكلة اللجنة الدولية وضمان هذه الدول مقعد دائم لها في مجلس المعايير المحاسبية الدولية.(عبدالحميد ب.، 2018، صفحة 21)

ثانيا: الهيئات المحلية:

1. **الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA:**

تعتبر هذه الجمعية منظمة تضم الأكاديميين المحاسبين، كما ينظم إليها لأي من الأفراد المهتمين بتنمية معارفهم المحاسبية نظريا أو علميا وتصدر الجمعية مجلتها المعروفة the Accounting review والتي تصدر كل ربع سنة، وتخصص المجلة لتبادل الآراء بين الباحثين في المحاسبة، ويعبر فيها الأكاديميون عن آرائهم في المجالات المحاسبية المختلفة.

2. **مجلس معايير المحاسبة المالية FASB:**

حل هذا المجلس محل المبادئ المحاسبية Accounting Principale Board APB" عام 1973، ومنذ ذلك الحين يعتبر بمثابة الجهاز المسؤول عن إنشاء المعايير المحاسبية، ويفترض يكون أعضاء ممثلين لمعظم الجهات المهتمة بالمحاسبة.

3. **لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC:**

أنشأت هذه اللجنة بقرار الكونجرس في الو.م. أ في 1934، وتعتبر مسؤولة وبصفة أولية عن القوانين المختلفة لتنظيم الأوراق المالية والتأكد من التقرير والإفصاح الصحيحين للمنشآت الأمريكية، ولقد أعطاها القانون الحق في تحديد المعايير المحاسبية غير أنه يمكن اعتبارها في مستوى أعلى من مستوى مجلس المعايير المحاسبية.

المبحث الثاني: مفاهيم حول القوائم المالية (المعيار المحاسبي رقم01)

ككل مؤسسة مهما كان نشاطها عليها القيام بإعداد وعرض القوائم المالية لتلبية الاحتياجات المختلفة للأطراف المختلفة ذات العلاقة معها، وقد تختلف هذه القوائم المالية من بلد إلى آخر وذلك حسب الظروف المحيطة بها منها تحديد احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية:

1. **تعريف القوائم المالية وأهدافها**

يمكن تعريف القوائم المالية على أنها:

أ. "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية "

ب. "الأداة التي تعرض من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة، في شكل وثائق شاملة، تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، الملحق".(جرد نوردين، 2020، صفحة 53)

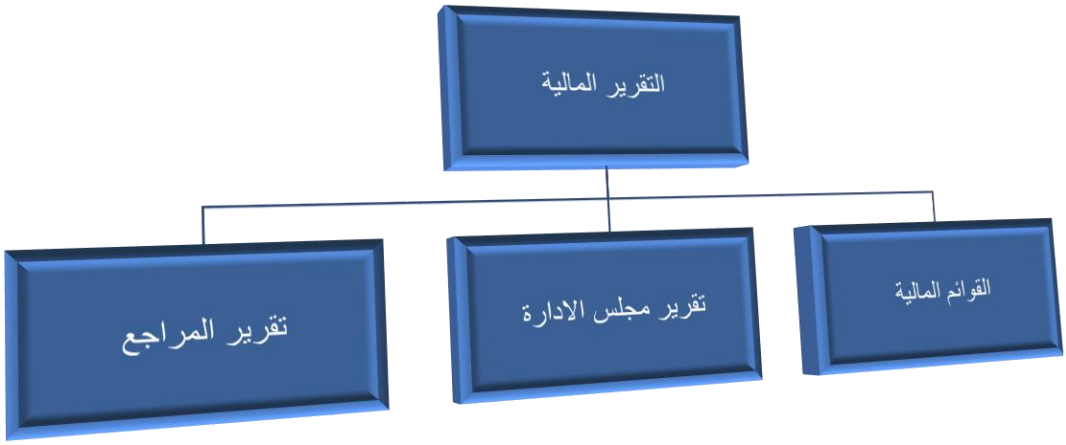
ت. "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، والأداء والخزينة الشركة في نهاية الدورة وتشمل الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة

تغيرات الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وجدول حسابات النتائج (Stephan 2011)"

ث. "ومن خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن القوائم المالية هي مجموعة من المعلومات المنظمة وفق نماذج معينة تعرضها القواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة، وتعبر عن أداء الشركة للفترة الحالية والفترة التي قبلها، ويلتزم معدوها بمجموعة من المبادئ والخصائص والتي تجعل معلوماتها مفيدة بالنسبة لمختلف المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. "

ج. يمكن القول إن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة، والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية، وتحتاج إلى معلومات تكمليه يمكن الحصول عليها من التقارير المالية. ويمكن التعبير عن ذلك بالشكل البسيط التالي:

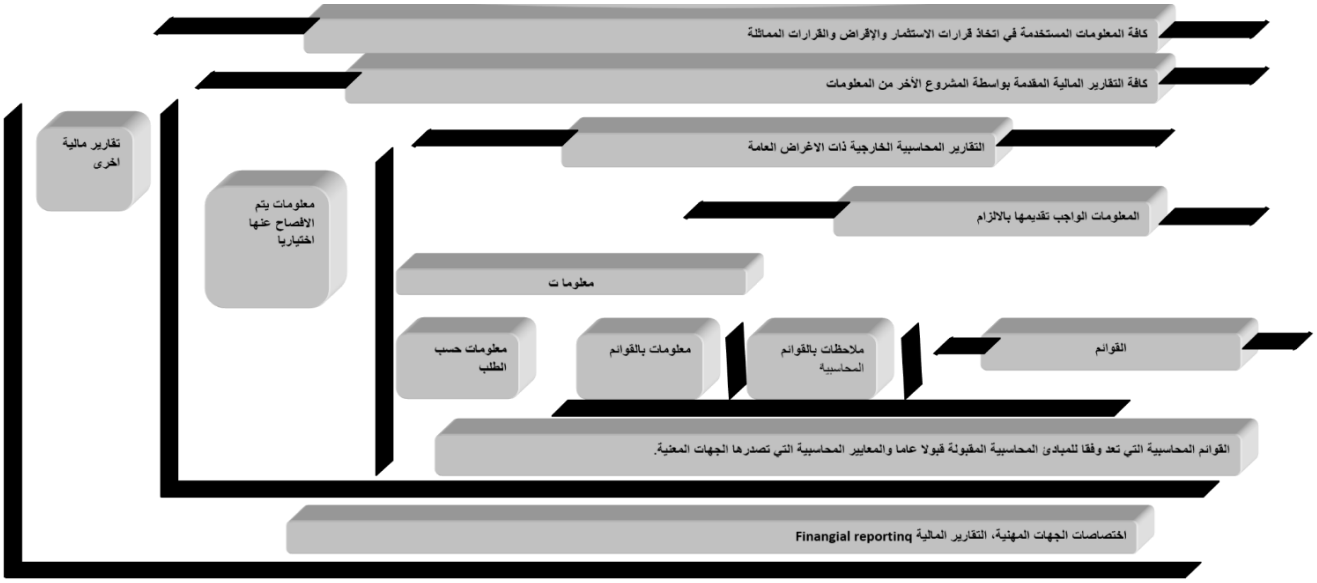
الشكل رقم (01): التقارير المالية



المصدر: جرد نورالدين، أثر الإفصاح الالكتروني عن القوائم المالية ص 54

تشمل التقارير المالية بخلاف القوائم المالية العديد من الأشكال مثال: خطاب رئيس مجلس إدارة الشركة الموجهة للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة وبخصوص نشاطا لشركة المالي والمستقبلي الخ، بينما القوائم المالية فتمثل جزءا من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02): القوائم والتقارير المالية



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية، مصر ص 15

2. أهداف القوائم المالية:(مداحي عثمان، 07 سبتمبر 2012)

تعتبر المحاسبة نشاط خدمي وتمثل قوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها المنهج النهائي، والقوائم المالية تمثل وسيلة اتصال نظام معلومات المالية بالأطراف المختلفة فان أهداف هذا النظام تنطلق من ضرورة تحديد الوظائف الرئيسية لهذه القوائم والأهداف المرجوة منها ويمكن أن نميز بين ثلاثة أطراف رئيسيه تؤثر وتتأثر بوظيفة إعداد القوائم مالية وهي:

إدارة المؤسسة، الهيئات المهنية المهتمة بالمحاسبة وبالمراجعة، ومستخدمو التقارير وقوائم المالية من الخارج المؤسسة. ويمكن رصد ثلاث مراحل لتطور أهداف التقارير المالية وفق مصالح الفئات المختلفة وذلك على النحو التالي:

1. مراعاة أهداف الإدارة (1900 1933):

كانت وجهه نظر الإدارة هي المسيطرة على تحليل أهداف المحاسبة وتقاريرها المالية وذلك بين الفترة 1900_1933 حيث كان إعداد التقارير المالية المحكومة بماذا استعداد ورغبة الإدارة في الإفصاح و كان هذا الإفصاح منحصرا في إظهار ماذا وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسؤولياتها تجاه المساهمين باعتبارهم أصحاب الشركة، فالإفصاح كان محدودا ومقيدا بجانب القانوني .فالتقارير من وجهه نظر الإدارة كانت مجرد وسيله لإخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك وتميزت هذه المرحلة بغياب التأطير النظري للطرق والممارسات المحاسبية المتبعة نتيجة عدم توافر قواعد ومبادئ محاسبيه مقبولا عموما. ولقد ناتج عن هذا السلوك الإداري تفشي جو من عدم للرضا، مما نتج عنه كثرة المطالبات بضرورة حماية المساهمين والمستثمرين خصوصا بعد الازمه الاقتصادي الكبرى 1929 1933 مما مهد للدخول في المرحلة الثانية.

2. مراعاة وجهه نظر الاتحادات المهنية المحاسبية 1933 1973:

توصف هذه المرحلة بمرحلة البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما قامت بها الجمعيات المهنية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPAو الجمعية الأمريكية للمحاسبةAAA وذلك تحت ضغط لجنة تبادل الأوراق الماليةSECالحكومية.

وبأخذ بالاعتبار بوجهتي نظر المحاسب ومدقق الحسابات أصبح الهدف الرئيسي من التقارير المالية هو إظهار مدى عدالة الإفصاح وانسجام القوائم المالية المقدمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماGAAPوالهدف هو إخلاء مسؤولية مدقق الحسابات لما قد يتعرض له في حاله وجود معلومات مظلة وارده في التقارير المالية 33 1973 لم تتمكن مهنه محاسبة من:

أ_ استبعاد الممارسات المحاسبية غير المرغوبة فيها السائدة في الحياة العملية.

ب_ الحد من إساءة استخدام وتطبيق تلك الممارسات وبدائل القياس المحاسبي المتعددة والمتناقضة في كثير من الأحيان.

وكان نتيجة هذا الوضع ظهور كثير مننا وخضوع مهنه محاسبه لمجلس المبادئ المحاسبيةAPB التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA مما مهد إلى الدخول في مرحله جديدة تميزت بإنشاء مجلس محاسبه المالية FASPعام 1973.

3. مراعاة وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية:(مداحي عثمان، 07 سبتمبر 2012، صفحة 51)

منذ سنة 1973 إلى وقتنا الحالي أصبحت وجهه نظر مستخدمين القوائم المالية الخارجين هي الغالبة في تحديد أهداف المحاسبة وبالتالي أهداف التقارير والقوائم المالية.

ويدعي هذا التوجيه الذي يراعي بالدرجة الأولى مصلحه مستخدمي قوائم المالية الخارجين بالمدخل النفعي أو مدخل فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات.

ولقد تمحورت أهداف القوائم المالية حول منفعة المعلومات المحاسبية، وتحديد صفات النوعية لتلك المعلومات لكي تكون ذات منفعة.

ووفق المدخل النفعي تتحدد الوظيفة الأساسية للقوائم المالية وطبيعة معلومات التي يجب أن تتضمنها بناء على احتياجات المستخدمين وتغليب وجهة نظرهم.

ولقد تغيرت النظرة إلى المستثمر فلم يعد ذلك المستثمر العادي الذي يحتاج إلى إفصاح عادي، بل أصبح مستثمرا حصيفا ذا ثقافة محاسبيه ومقدر تحليليه عند اتخاذ قراراته إذ لم يعد إفصاح العادي يفي بالأغراض وظهرت الحاجة إلى ضرورة التوسع في الإفصاح المحاسبي، وهو ما يعرف في نظرية المحاسبية بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي.

ولقد اعتمد مجلس معايير المحاسبية المالية في تحديد أهداف التقارير المالية عند صياغته لإطارها المفاهيم خلال السنوات ما بين 1978 1985 على ثلاث دراسات رائدة هي:

- تقرير لجنه بيان النظرة الأساسية للمحاسبة الصادرة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة عام 1966 حيث تم التركيز على البعد الاجتماعي للتقارير المالية.

_ تقرير لجنة تروبلودTrueblood لدراسة أهداف التقارير المالية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1973، حيث تم الاقتصار على مستخدمين التقليديين المستثمرين والمقرضين.

_ تقرير الشركات الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلزICAEW عام 1975 حيث كانت المطالبة بخدمة فئات جديدة العمال، الحكومة، المجتمع عموما.

ويمكن أن نميز ضمن المستخدم لتقارير المالية بين فئتين رئيسيتين، المستخدمين من داخل المؤسسة والمستخدمين من خارجها، أما المستخدمين من داخل المؤسسة فيتمثل في إدارة المؤسسة.

أما الفئة الثانية المتمثلة في المستخدمين الخارجيين، فيمكن أن نميز بين المستخدمين الخارجين الذين لهم احتياجات متخصصة من المعلومات، ويملكون القدرة للحصول على المعلومات التي تتلاءم مع احتياجاتهم ويمكن أن نميز في فئة مستخدمين خارجين المستخدمين الذين لا تتوفر لديهم السلطة للحصول على المعلومات التي تفي باحتياجاتهم. ونظرا لان احتياجات هذه المجموعة متنوعة ولا يمكن تحديدها تحديدا دقيقا وبشكل قاطع لاحتمال وجود تعارض اهتمامات الفئات المشكلة لها، وعليه فان التقارير المالية التي تعد لهذه المجموعة تكون ذات أغراض واستخدامات عامة.

ويمكن أن نلخص إلى أن الشكل الذي يمكن أن تأخذه التقارير المالية قد يكون وفق إحدى صور التالية:

1_ تقارير داخليه تعد لمقابلة احتياجات إدارة المؤسسة.

2_ تقارير خارجية ذات استخدام خاص يتم إعدادها لمقابلة احتياجات معينة لبعض أطراف الخارجية.

3_ تقارير خارجية ذات استخدام عام يتم إعدادها لمقابلة احتياجات المختلفة لكافة الأطراف التي لها مصلحه اقتصاديه تتعلق بالمؤسسة. ويشكل هذا النوع الأخير من التقارير جوهر اهتمام نظام المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة الإفصاح (أو الإبلاغ) المالي عن وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية:(مداحي عثمان، 07 سبتمبر 2012، صفحة 191)

1. **القابلية للفهم:** وتعني هذه الخاصية أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها فهي من ناحية تتطلب أن تكون معرضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.
2. **الملائمة:** وتعني هده الخاصية أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه وبالتالي تأثيره عليه خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تصحيح ما تم تقيمه سابقا واتخاذ القرارات بنا على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على قرارات وعلى صلة بها وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة.(الجعارات، 2008، صفحة 50و51)
3. **الموثوقية:** وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات الدقيقة ممثلة بصدق لما يجد أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:
   - العرض الصادق.
   - تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني.
   - تكاملية المعلومات.
4. **قابلية المقارنة:** وتعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشاة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشاة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي للمنشاة وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات أو الاتساق. (حميدات، 2017، صفحة 10)
5. **المادية (الأهمية النسبية)** : تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، فتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف.(منصر، 2018، صفحة 192)
6. **التمثيل الصادق:** لتكون المعلومة موثوق فيها يجب أن تمثل المعلومات يصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها
7. **الجوهر فوق الشكل:** لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس المجرد شكلها القانوني.(منصر، 2018، صفحة 193)

8. **الحياد:** حتى تكون موثوقة فإن المعلومات المحتواة فيها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.(منصر، 2018، صفحة 193)
9. **الحيطة والحذر:** لابد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث.(منصر، 2018، صفحة 194).
10. **الاكتمال:** لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. (منصر، 2018، صفحة 194)

المطلب الثالث: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

عملية القياس تتمثل في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها إقرار وإدراج عناصر البيانات المالية في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس، وقد تم وضع مبادئ قاعدتها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإضافة عنصر الشفافية إلى العناصر التي اعتمدت المبادئ عليها والتي انطلقت من عنصر الأمانة.

ويمكن تلخيص هذه الأسس في:

1. **التكلفة التاريخية:** بموجب هذا الأساس، تسجل الموجودات بقيمة النقد المدفوع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة المقابل الحصول على الموجودات كما بتاريخ اقتناؤها. أما المطلوبات فتسجل بقيمة الموجودات التي تم استلامها مقابل الالتزام أو معادل النقد المتوقع دفعة لتسوية تلك المطلوبات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.(منصر، 2018، صفحة 194،195)
2. **التكلفة الجارية:** بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد أو النقد المعادل الذي يتوجب دفعة حاليا مقابل الحصول على أصل مماثل وتدرج المطلوبات بالقيمة غير المخصومة القيمة الاسمية) للنقد ومعادل النقد المطلوب دَفْعُهُ حاليا لتسديد الالتزام.
3. **القيمة القابلة للتحقيق:** بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد، أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول علية حاليا إذا بيع الأصل بطريقة منظمة، وتدرج المطلوبات بالقيم التي يمكن تسويتها بها، أي بالقيم غير المخصومة (الاسمية) للنقد أو معادل النقد الذي يتوقع دفعه لتسوية الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.(منصر، 2018، صفحة 195)
4. **القيمة الحالية:** بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الواردة، والمتوقع الحصول عليها من هذا البند في المستقبل وذلك ضمن النشاط العادي للمؤسسة، وتدرج

الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الصادرة المتوقع استخدامها في تسوية الالتزام خلال الدورة العادية لنشاط المؤسسة.

رغم أن التكلفة التاريخية هي أكثر أسس القياس استخداما من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية، فإنه يستخدم عادة جنبا إلى جنب مع أسس أخرى للقياس، فالبضاعة تدرج عادة بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق منهما أقل، أما الأوراق المالية القابلة للتسويق فيمكن أدراجها بالقيمة السوقية، لكن الالتزامات الخاصة بأجور التقاعد فيتم إدراجها على أساس قيمتها الحالية، وتستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية على ضوء عدم قدرتها استخدام نموذج التكلفة التاريخية في التعامل مع آثار الأسعار المتغيرة للموجودات غير النقدية.(منصر، 2018، صفحة 196،195)

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تنظمنها،سواءا لأصحاب المشروع أو المستفيدين منها، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمشروع بتاريخ إعدادها.

أولا: مفهوم قائمة المركز المالي (الميزانية)

هناك عدة تعاريف لقائمة المركز المالي نذكر منها:

أ. "تعرض مركز أو وضع المؤسسة في يوم معين أو تعرض أصول وخصوم المؤسسة في يوم معين، عادة في 31/12 من كل عام."

ب. "صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة تعكس عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ثمة تتكون من عناصر موجبة وعناصر سالبة ماله وما عليه."(بن رحمون سليم، 2017، صفحة 606)

ثانيا: أهداف قائمة المركز المالي ومحتوياته

1. الاهداف

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. 1 **السيولة:** وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.(محمد أبو نصار ، جمعة حميدات، 2008، صفحة 30)

1. 2 **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المنشأة للديون الطويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة، كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون. وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية استنادا إلى معطيات التدفقات النقدية التاريخية للفترة المحاسبية السابقة.

1. 3 **المرونة المالية:** إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها استجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي. وذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي للمنشأة. (حميدات، 2017، صفحة 30).

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

ثانيا: محتوياته

تتكون قائمة المركز المالي من العناصر التالية:

1. الأصول:

هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة العمليات أو الأحداث الماضية، وهي تتكون من الأصول الثابتة والأصول المتداولة والأصول المنقوعة الأخرى. وهناك ثلاث سمات أساسية للأصول وهي:

يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير عفات نقدية صافيةفي المستقبل أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع أو تعيد فرصة حصول المنشاة الأخرى على تلك المنافع.

أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

2. الخصوم:(لطفي، 2008، صفحة 501)

في تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات المالية المنشأة المعنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات للأصول الأخرى في المستقبل نتيجة المعاملات أو أحداث، ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية:

– يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بسوية الالتزام المالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.

–لا يمكن تفادي الالتزام.

– وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد وتنشأ الالتزامات الأخرى من تحويلات غير تبادلية عن طريق الإعلان عن توزيعات الأرباح المساهمين.

ثالثا: مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

أولا: المزايا

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها، حيث تحقق الميزاتالتالية:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية، حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليهامن التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة الالتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبةالتغطية، والتي تعنى مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك حسب التداولوالسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويلالخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسبالتداول وغيرها.
- الوقوف على استمرارية المنشاة أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفيةمعرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.

ثانيا: العيوب(حميدات، 2017، صفحة 31)

بالرغم من الفوائد العديدة لقائمة المركز المالي إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرتها في تمثيل الواقع المالي للمنشأة في وقت محدد ومن هذه المحددات:

1- **التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية :** إن المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي ذات موثوقية مرتفعة، لكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية وبالتالي إن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي يولد احتياطيات سرية غير ظاهرته ويشار إلى أن هناك توجها نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39)

تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة ، كما تطلب المعيار المحاسبة رقم (40 قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة السوقية العادلة.

2- **التقديرات والحكم الشخصي:** حيث تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي، ومن الأمثلة على ذلك تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في قائمة المركز المالي.

3- **عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية :** حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود والتي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظرا لصعوبة قياس قيم هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق، ومن الأمثلة الهامة على ذلك قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساسا على مهارات العنصر البشري، وكذلك الحال فليق العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في قائمة المركز المالي لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، و التفوق في الأبحاث و الشهرة المولدة داخليا.

المطلب الثاني: عرض قائمة التدفقات النقدية

1. مفهوم قائمة التدفقات النقدية

تعددت تعاريف قائمة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها وتعددت المداخل التي تناولتها، ومنهذه التعاريف نجد:

أ. **قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة):** تعرف هذه القائمة على أنها تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على صوتها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.(بن رحمون سليم، 2017، صفحة 606)

ب. "تعتبر قائمة التدفقات النقدية المسماة وفق النظام المحاسبي المالي بجدول سيولة الخزينة عنصر مهم في مخرجات النظام المحاسبي المالي كون الميزانية وحساب النتائج لا يوفران على جودة الربحية وحركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى المشروع كما له أهمية كبيرة على مستوى التحليل المالي وتقييم الأداء".(تخربين، 2020، صفحة 335و336)

ت. **"أما معايير المحاسبة الدولية عرفتها بأنها:** "قائمة مالية تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشاة خلال فترة معينة، كما يصنف المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 التدفقاتالنقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ومن الأنشطة الاستثمارية، ومن الأنشطة التمويلية.

ث. "تمثل قائمة التدفقات النقدية الكشوفات المالية المعنية ببيان الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي، الذي يساعد في التعرف على الأوضاع المالية للمؤسسة، كما تعرض الأثر النقدي الداخل والخارج لكافة العمليات والأنشطة التي تحدث في المؤسسة خلال السنة المالية".

2. أهمية وأهداف قائمة التدفقات النقدية:

أولا: الأهمية:

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن هذه القائمة تكشف عن بعض المعلومات الهامة التي لا توضحها القوائم المالية الأخرى في الحكم على مدى نجاح المؤسسة وإمكانية استمرارها ويمكن تلخيص أهمية قائمة التدفقات النقدية من خلال النقاط الأتية:

- قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا لدورات الرئيسية لنشاطها.
- إبراز مدى كفاية السبولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين.
- قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية.
- إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة.
- تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة.(عبدالرزاق، 2019، صفحة 90).
- تعطي مؤشر المبالغ وتوقيت درجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- توفير معلومات عن الأنشطة التشغيلية ولذلك فهي تعكس مقدرة المؤسسة على توليد. تدفقات نقدية موجبة في المستقبل من خلال تقييم قدرتها على توليد تدفقات نقدية للوفاء، بالتزاماتها وتغطية كافة الأنشطة التشغيلية.
- توفير معلومات مفيدة عن الأنشطة الاستثمارية بحيث تعكس سياسة أداء المؤسسة سواء كانت توسعية أم انكماشية فكلما ازدادت التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية عن التدفقات النقدية الداخلة من بيع الأصول المنتجة فان ذلك يعد مؤشرا جيدا على سياسة توسعية ونمو متزايد في الأنشطة الاستثمارية.
- توضيح سياسة المؤسسة في تمويل أنشطتها "هيكلها المالي" من حيث اعتمادها على مصادر داخلية من حقوق ملكية أو على مصادر خارجية من الافتراض، كما أنها تبين الحد الأقصى من الافتراض الذي يمكن أن تتعرض فيه المؤسسة إلى خطر الإفلاس المالي نتيجة السياسة التوسعية المبالغ فيها في الافتراض دون أي مبرر.(تخربين، 2020، صفحة 336)

ثانيا: الأهداف

➢ لقد تم تصميم قائمة التدفقات النقدية لتحقيق مجموعة من الأهداف يأتي في مقدمتها مراقبة أداء وإدارة التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة والمساعدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية

وقياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها. وذلك من خلال توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة ويمكن تلخيص الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية.(عبدالرزاق، 2019، صفحة 90و91)

- ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB" هدفين لقائمة التدفقات النقدية يتمثل في الآتي:(عادل علي بابكر الماحي أبو الجود، 2019، صفحة 41)

أ. الهدف الرئيس: هو إعطاء معلومات ذات أهمية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة.

ب. الهدف الثانوي: توفير معلومات على أساس نقدي عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة.

- المساهمة إلى جانب القوائم المالية الأخرى في تقييم التغيرات التي طرأت على صافي موجودات المؤسسة وهيكلها المالي، ومقدرتها على التأثير على مبالغ ا التدفقات النقدية وتوقيتها بهدف التكيف مع الظروف المتغيرة.

3. مكونات قائمة التدفقات النقدية:

لغرض زيادة فعالية النقدية في تحقيق الأهداف المرجوة لها، فقد أوصى معيار المحاسبي رقم 07 لسنة 1992 والصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة على إلزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة توفير معلومات حول التغيرات التاريخية في حركة النقدية وما يعادلها من خلال إعداد قائمة التدفقات النقدية خلال مدة معينة حسب الأنشطة إلى ثلاث مجموعات وهي:(تخربين، 2020، صفحة 337)

1.3 **التدفقات النقدية من أنشطة الاستغلال:** وتشمل الآثار النقدية لعمليات التي يتم معاملتها في قائمة الدخل وتتضمن عمليات بيع وشراء البضاعة والمصروفات المختلفة التي تدفع في سبيل التشغيل. وهذه الأنشطة هي عمليات مستمرة، لذلك فإنه إذا تم تقدير النقدية المتوقعة من هذا النشاط لعدة سنوات فإن ذلك يشير إليه مدى ما تستطيع به أنشطة التشغيل توليد نقدية تزيد من استخداماتها، وتتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة المرتبطة بالحصول على المستلزمات السلعية والخدمية والعمالة وأيضا تصريف السلع والخدمات.

2.3 **التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:** تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بمواد وممتلكات المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة أو في المستقبل، وهي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.

3.3 **التدفقات النقدية من أنشطة التمويل:** هي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو إعادتهم لهم، وهذا فيما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو تسديد القروض لهم، يقصد بالأنشطة التمويلية بأنها عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في مكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمؤسسة، وتستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توفر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين.

المطلب الثالث: قائمة الدخل وتغيرات حقوق الملكية

الفرع الأول: قائمة الدخل

ويعرض عادة في شكل تقرير مالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة، بدءا بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر، وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النتائج، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد (35) الذي طبق في الجزائر بداية مع جانفي 2010 يسمى قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج.

1. تعريف قائمة الدخل

أ. **"قائمة الدخل (حسابات النتائج):** تحدد أرباح أو خسائر المؤسسة الناتجة عن مزاولة نشاطها عادة عن فترة سنة من 01/01 إلى 31/12 من كل عام، لذلك تسمى هذه القائمة أيضا بقائمة الأرباح والخسائر."

ب. "هي عبارة عن "حساب يوضع الأرباح والخسائر خلال فترة زمنية محددة والتي تظهر جميع العمليات التي أدت إلى تحقيق حال أرباح أو ضافي خسائر خلال الفترة المحاسبية"، حيث يتم تسجيل جميع الإيرادات والمصروفات التي تحققت أولم تتحقق وفي النهاية الفرق بينها إما ربح أو خسائر."(محمد الطيب على عبدالرحمان، 2022، صفحة 33)

ت. هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيتودرجةعدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وتساعد التنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشاة كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم.

ث. كما تعرف على أنها تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة مالية معينة، ويمكن إعدادهاوفقا لأكثر من مفهوم من جهة ووفقا لأكثر من طريقة من جهة أخرى.

2. أهداف قائمة الدخل(بركة ،محمودي، 2013، صفحة 89)

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي بالمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإرادية للمشروع.

- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإرادية).
- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنين والمقارنة.
- التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعهاأو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة لأهداف المحددة والموضوعة مسبقا.
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- معرفة الملام لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

3. محتويات قائمة الدخل(بركة ،محمودي، 2013، صفحة 83 و84)

- هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في قائمة الدخل وهي:

1.3 الإيرادات:

- هي تدفقات داخلية أو زيادات أخرى في أصول منشأة معينة أو تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرةللوحدة.

2.3 المصروفات:

- هي تدفقات خارجية أو أي استخدام للأصول أو التحميل بالالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليمأو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة.

3.3 المكاسب:

- هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك
- الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

4.3 الخسائر:

- هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة بإستثناءتلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

4. مزايا وعيوب قائمة الدخل(الجعارات، 2008، صفحة 120)

أولا: المزايا

تحقق قائمة الدخل المزايا والخصائص التالية:

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.

- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل، بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها إتخاذ القرارات الاستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للملاك.
- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم.
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة، وكذلك نشاطاتها العادية.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعه.
- التعرف على نشاطات المنشأة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها.
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناءا على استمرارية المنشأة أو بناء على تصفيتها.

ثانيا: العيوب(الجعارات، 2008، صفحة 47)

- نظرا لكون صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عدد من الإفتراضات، فإن على مستخدمي هذهالقوائم إدراك أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوةمنها ومن هذه العيوب:

أ. **البنود التي يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة لقائمة الدخل:**ومن هذه البنود المكاسبوالخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدمالتأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق ومن الأمثلة الأخرى عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجةعن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.

ب. **تأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة:** ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقةللأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشأة بعضها البعض.

ت. **مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي:** ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الإهتلاك السنوية وبالتالي فإن أي اختلاف في ذلك بين المنشأة يولد اختلافا في قيم الدخل من منشأة الأخرى.

الفرع الثاني: تعريف تغيرات حقوق الملكية

جدول تغيرات حقوق الملكية يقدم المعلومات التفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة، وهو مكمل لبقية القوائم المالية الأخرى.

1. التعريفات:

أ. عرف جون فرنسوا دي روبير (Jean-François des Robert) و فرنسوا ميشان (françois Méchin) و هيرفيبيوتو (HervePuteaux) جدول تغيرات حقوق الملكية بأنه: " جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها".

ب. كما تعرف على أنها " قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي طرأ على رصيد الملكية خلال الفترة".

ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة في حقوق الملكية كعنصر مفصل في القوائم المالية:

ت. قائمة حقوق الملكية (قائمة تغيرات الأموال الخاصة): هي قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة، كما تنقص بتوزيع حصص الأرباح، وتتأثر هذه القائمة بتغير بعض الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.(بن رحمون سليم، 2017، صفحة 606)

2. أهداف قائمة تغيرات حقوق الملكية (بركة ،محمودي، 2013، صفحة 83)

ان الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات حقوق الملكية هي:

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال فترة.
- تغير الأموال الخاصة بين تاريخ الإغلاق والذي بين بصفة عامة هذه النتيجة.
- تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين وهي.
- تغييرات رأس المال الاجتماعي المحررة.
- زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم.
- تحويل الالتزامات الأسهم.
- علاوة الإصدار، والادماج والمساهمات.

3. محتويات قائمة تغيرات حقوق الملكية (بركة ،محمودي، 2013، صفحة 84)

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية عرفت جدول تغيرات الأموال الخاصة مركزة على حقوق المساهمين في الفقرة السادسة والثمانين (86) من المعيار المحاسبي الدولي الأول (ASI) بأنه يجب على المؤسسة أنتعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمة تظهر ما يلي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- كل عنصر من عناصر الدخل الإيرادات والمكاسب أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجماليهذه العناصر.

- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معهابموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي الثامن (IAS8).
- إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات والمعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات المالكين.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكلاحتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل لكل حركة.
- تعكس التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين في مؤسسة بين تاريخين للميزانية الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة).

خاتمة الفصل:

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال جعلها وسيلة إعلامية على المستوى الدولي، يجسد قدرتها على مسايرة التحولات التي عرفتها التعاملات الاقتصادية والمالية في الآونة الأخيرة نتيجة لرفع الحواجز أمام حركة الأموال، والبضائع وارتفاع وتيرة الأنشطة الدولية في لمؤسسات، وقد أدت هذه التحولات الى تراجع استراتيجيات التوحيد الوطنية أمام محاولات تحقيق توافق محاسي دولي، هذه المحاولات تجسدت في وضع مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المحاسبية من اجل ضمان التجانس في القوائم المالية، وتوفير معلومات قابلة للفهم والمقارنة.

وقد مثلت المعايير المحاسبية الدولية ثورة في المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة، الاتجاه الحالي نحو المحاسبة الدولية باستثناء للمعايير المحاسبية الدولية هو نتيجة للقبول الذي حظيت به هذه المعايير والاعتراف الذي منحتها إياه هيئات دولية مهمة مثل الاتحاد الأوروبي، ولكن تحقيق الإجماع الكامل نحوي المعايير المحاسبية الدولية ليشمل مختلف الأطراف المعنية بهذه المعايير بما فيها الدول النامية.

الفصل الثاني:

القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

سعت الجزائر في السنوات الأخيرة إلى بناء نظام محاسبي جديد يتوافق مع متطلبات المحاسبية الدولية القائمة على معايير المحاسبية الدولية في اعداد التقارير المالية السنوية، ليصبح متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة على مستوى الوطني والدولي، وعليه فقد حاولت جاهدة تطوير نظامها المحاسبي ليتواكب ومتطلبات العولمة المالية والمحاسبية. مما أدى بالجزائر بإنشاء نظام يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، والذي ساهم في تحسين جودة نظام المعلومات سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى المحاسبة الوطنية، باعتبار أن المعلومة ستكون ذات موثوقية وأكثر ملائمة مع المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: مدخل النظام المحاسبي المالي ونظرياته

أولا: نظام المعلومات المحاسبي المالي:

النظام المحاسبي هو أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات، إذا تولى جمع ، تبويب معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات في كل القوائم المالية إلى الأطراف الطالبة لها بغية اتخاذ القرار والنظام المحاسبي المالي كجزء منه يدعم المديرين الماليين في اتخاذ القرارات المالية الخاصة بتمويل الأعمال وتخصيص الموارد المالية و الرقابية على استخدامها هذا ما جعل المؤسسة تعتمد على النظام المحاسبي المالي كأداة تحديد الذمة المالية حساب الإيرادات والتكاليف والنتائج المتعلقة بنشاطاتها واستعماله كذلك كأداة لتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار أن وصل المحاسبة إلى ما هي عليه الآن ساهم فيه مهنيون وأكاديميون معتمدون في ذلك على مجموعة من النظريات المحاسبية.(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 246).

ثانيا: النظريات المحاسبية:

يمكن تعريف النظرية في مجال المحاسبة بأنها:" مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعه الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبرا عنها من خلال مجموعة المفاهيم الخاصة".(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 246،247).

والنظريات المحاسبية تعتمد اما على المنهج الاستقرائي أو المنهج الاستنباطي، وهناك ثلاثة أنواع من النظريات المحاسبية هي:

1. النظريات الوصفية:

تهدف إلى وصف العمل المحاسبي عن طريق كشف وشرح المبادئ الأساسية هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استقرائي يرمي إلى إنشاء هيكلة منطقية للمحاسبة انطلاقا من الملاحظة بمعنى الوصول إلى أمور عامه انطلاقا من ملاحظة التطبيقات المحاسبية.

2. النظريات المعيارية:

موجهه لتكون دليلا للعمل المحاسبي، تؤطره وتضبطه هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استنباطي (ApproacheDéductive) لي المبادئ والمفاهيم المحاسبي انطلاقا من الهدف مخول المحاسبة تقع هذه النظريات عموما في محيط اجتماعي اقتصادي معين وهذا في حالة IASB& FASB التي تفرض محيطا تلعب فيه الأسواق المالية دورا هاما والمستثمرون معلومات محاسبية.

3. النظريات التفسيرية:

هي شروح او ببساطة ترجمة لأعمال وسلوك المحاسبين، الذين يشكلون هدف البحث والتنظير، نميز نوعين من النظريات التفسيرية هما:

أ. النظريات الإيجابية:

وضعت للرد على النظريات المعيارية تعتبران وجود المحاسبة ليس بهدف اقتراح معايير محاسبية لكن لوضع وشرح سلوكيات تخص أفراد فاعلين لهم دور فيما يخص المحاسبة مثل المسيرين، المستثمرين، الدائنين، إدارةالضرائب، والإجراء، وبالتشكيل فرضيات قابله للتحقيق والمراجعة تخص سلوكهم، مثل افتراض وجود تعارض بين المسيرين الذين يتقنون محاسبة، وبين جهات أخرى هنا يبحث المسيرين على خداعهم عن طريق أساليب محاسبة معينة.

ب. النظريات التاريخية:

تعالج أعمال تنظيمية واجتماعية تدعم عمليةالحساب، تهدف الى ترجمة ظهور حاضر وتطور تطبيقات المحاسبية بالرجوع إلى متغيرات تاريخية اجتماعية، اقتصادية، قانونية وثقافية، مثلا دراسة تطور معايير المحاسبة خلال الزمن معتمدين في شرحنا على الواقع الاقتصادي أو تاريخ معينة.

ثالثا: ماهية النظام المحاسبي المالي:

1_ تعريف النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي شقين أحدهما قانوني والأخر اقتصادي يمكن توضيح كل منهما على النحو الأتي:

أ. **من الناحية القانونية:** هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا للأحكام القانون وفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتفق عليها.

ب. **من الناحية الاقتصادية:** لقد نصت المادة رقم 03من القانون 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007والذييدعى في صلب هذا القانون ب"المحاسبة المالية": هو نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيا تقاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس الصورة صادقة عن

الوضعية المالية ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. (خنشور، 2017، صفحة 304).

المطلب الثاني: مميزات وخصائص النظام المحاسبي المالي

1. مميزات النظام المحاسبي المالي

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفضلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية، IFRS/IAS اختيار هذه الأخيرة.
- احتوائه على نصوص صالحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل طرق التقييم وإعداد القوائم هذا ما يحد من تأويلات الإدارية ولا إدارية.
- يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واخذ القرار وهذا تلبيه لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقلين. (عبدالحميد، صفحة 164).
- يسهل ويساعد على شرح القواعد ومعالجة لبعض الأحداث غير مدرجه في النظام المحاسبي المالي.
- إعطاء نماذج القوائم المالية.
- النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.

2. خصائص النظام المحاسبي المالي:

- ما يميز النظام المحاسبي المالي عن الممارسة المحاسبية السابقة.
- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية.
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم مفاهيم جديدة للأعباء أو النواتج أو الإيرادات إضفاء الصبغة المالية على الحاسبة إدراجه للاستثمارات المالية ضمن تثبيتات التخلي على القاعدة عدم المماس بالميزانية الافتتاحية.

المطلب الثالث: أهداف وأهميته النظام المحاسبي المالي

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

يمكن إبراز أهم أهداف تطبيق النظام المحاسبي كما يلي: (خنشور، 2017، صفحة 304و305).

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- تقليص تكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي لبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي الشركة الأم.

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمد في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات واعادة تقييم عناصر الميزانية حساب الاهتلاكات وكيفية معالجة المؤونات وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- يسمح بتوفير معلومات مفصله ودقيقه تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص كن حالات التلاعب.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما انه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسات من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تكون أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتهامع مختلف أطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للشركة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة احتياجات المستثمرين الأجانب.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسات.
- يسمح بمقارنه القوائم المالية للمؤسسات مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارج الوطن أي من دول التي تطبق للمعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي.
- تقديم صورة وافية عن الوظيفة المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة ألا وهما قائمتي التدفق النقدي والتغيير في حقوق الملكية بالإضافة إلى جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة.

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي وتقييم وكذلك إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية حسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة، انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعيه ماليه وافيه من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم ماليه جديدة تتمثل في قائمة سيولة خزينة وتغيير أموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حساب النتائج حسب الوظيفة.(منصر، 2018، صفحة 113،112،111).

المبحث الثاني: الميزانية

المطلب الأول: تعريف الميزانية

تعد الميزانية قائمة من بين القوائم المالية الخمسة التي جاء بها نظام المحاسبي والتي من خلالها يتم الحكم على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية لهذا أولى لها نظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة عند إعدادها.

تعريف الميزانية

تعرف الميزانية على أنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات وممتلكات استخدامات وتسمى بالأصول وما عليها من مطلوبات موارد وتسمى بالخصوم من قبل الملاك او الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي. (زين، 2022، صفحة 245)

المطلب الثاني: مكونات الميزانية

أولا: مكونات الميزانية الوظيفية:

1. أصول الميزانية الوظيفية:

تنقسم أصول الميزانية الوظيفية إلى ثلاث مجموعات أساسية هي:

- الأصول الثابتة.

- الأصول المتداولة.
- خزينة الأصول.

1. 1 الأصول الثابتة:

تتمثل في تلك التثبيتات التي تبقى بحوزة المؤسسة لعدة سنوات، حيث يتم إدراج في الأصول الثابتة كل الحسابات المتعلقة بدورة الاستثمار وتسجل بقيمها الإجمالية أي بقيم شراءها، كما تندرج في الأصول الثابتة التكاليف المقسمة على عدة دورات، أما الرأس المال المكتب غير المسمى فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار في كتلة الأصول الثابتة، وإنما يضم مباشرة لحساب رأس المال. إلى جانب ذلك فإن حساب مصاريف الشركة يتم استبعاده من مجموعة التثبيتات لأنه تمثل أصلا وهميا.

1. 2 الأصول المتداولة:

ترتبط الأصول المتداولة بنشاط المؤسسة بمعنى بدورتي الاستغلال وخارج الاستغلال، حيث تدخل في دورة الاستغلال كل الحسابات التي من شأنها أن تساهم في تحقيق رقم الأعمال أي بيع المنتوجات، فيتم تسجيلها في كتلة الأصول المتداولة للاستغلال. وباعتبار أن إنتاج المنتوجات يمثل النشاط الأساسي للمؤسسة، نجد أن الحسابات التي لا ترتبط بالنشاط الأساسي للمؤسسة، كالقيم المنقولة للتوظيف تدرج ضمن كتلة الأصول المتداولة خارج الاستغلال، وذلك كون أن المؤسسة قد أنشأتها بهدف تحقيق فوائد إضافية، وبالتالي تعتبر من العمليات الاستثنائية.

أ. الأصول المتداولة للاستغلال:

تضم الأصول المتداولة للاستغلال الحسابات التالية:

- التسبيقات والحسابات المدفوعة على الطلبيات الجارية.
- المخزونات التي تسجل بقيمها الإجمالية، حيث لا تأخذ الميزانية الوظيفية بعين الاعتبار مخصصات خسائر القيمة المكونة لمواجهة تدني قيمة المخزونات، لأنها تمثل خسائر محتملة.
- حقوق الزبائن والحسابات المماثلة بما فيها الزبائن المشكوك فيهم وأوراق القبض، وعلى اعتبار أن الميزانية الوظيفية تهدف إلى إظهار مجمل حقوق المؤسسة، نجد أنه في حالة احتياج المؤسسة للسيولة النقدية، فإنها تقوم بخصم ورقة أو عدة أوراق تجارية، مما ينتج عنه تحول هذه الأخيرة إلى سيولة نقدية توجه مباشرة لتسوية ديون معينة.

وفي حالة ما لم تلجأ المؤسسة لخصم أوراقها التجارية، وفضلت تسديد ديونها عن طريق حسابها البنكي، مما ينتج عنه اللجوء إلى السحب على المكشوف خاصة عندما تفوق قيمة الديون قيمة رصيد الحساب البنكي للمؤسسة، وهو ما يؤدي إلى تسجيل خزينة سالبة، وأمام هذا الوضع، يتوجب على المؤسسة أن تضيف الأوراق التجارية المخصومة غير المحصلة بعد لحساب أوراق القبض وكذا لخزينة الخصوم.

- حقوق أخرى للاستغلال مثل ديون الرسم على القيمة المضافة.
- تكاليف معاينة مسبقة للاستغلال، يمكن أن يخص هذا الحساب دورة الاستغلال، كما قد يخص دورة خارج الاستغلال، ولتحديد ذلك نعتمد على ملاحق الميزانية التي تبين لنا طبيعة هذه التكاليف، وفي حالة غياب المعلومات فيتم ضمها للأصول المتداولة للاستغلال.

ب. الأصول المتداولة خارج الاستغلال:

تضم الأصول المتداولة خارج الإستغلال الحسابات التالية:

- القيم المنقولة للتوظيف، فهناك من يعتبرها من المتاحات بحكم أنها سريعة التحويل لسيولة عن طريق بيعها في البورصة، رغم ذلك فهي تعتبر من حقوق بحكم أنها يتولد عنها عائد على عكس المتاحات.
- رأس المال المكتتب المسمى غير المدفوع ويتمثل في تلك الأموال المنتظر دفعها من قبل المساهمين أو الشركاء في تاريخ محدد، فبرغم من أنها سوف تساهم في نمو المؤسسة، إلا أنها لا تمثل جزء من الاستغلال على اعتبار أن عملية الرفع من رأس المال تعتبر من العمليات الاستثنائية.

التكاليف المعاينة مسبقا خارج الاستغلال.

- الحقوق المتنوعة: هي تلك الحقوق الناتجة عن عمليات التنازل إما عن التثبيتات أو القيم المنقولة للتوظيف. أما في حالة وجود حساب حقوق متنوعة للاستغلال) اعتمادا على الملاحق (، فلابد من إتباع طبيعة هذا الحساب بتسجيله ضمن الأصول المتداولة للاستغلال.

1. 3 خزينة الأصول:

تتمثل في الخزينة التي هي بحوزة المؤسسة وتشمل البنك والصندوق.

ملاحظة: هناك بعض الحسابات من أصول الميزانية المحاسبية مثل مصاريف الشركة، والرأس المال المكتتب غير المسمى، والاهتلاكات التي لم تؤخذ في عين الاعتبار في أصول الميزانية الوظيفية، يتم تسجيلها في جانب الخصوم.

2. خصوم الميزانية:

تتكون خصوم الميزانية الوظيفية من ثلاثة أقسام هي:

- الموارد الدائمة.
- الديون المتداولة.
- خزينة الخصوم.

1.2 الموارد الدائمة:

ترتبط الموارد المستقرة بدورة التمويل، وتمثل التمويل الدائم الذي يشمل:

- الموارد الخاصة.

- الديون المالية.

أ. حيث تضم الموارد الخاصة الحسابات الآتية:

- ✓ رأس مال الشركة المسمى: رأس مال الشركة– الرأس المال المكتتب غير المسمى
- ✓ علاوات الإصدار.
- ✓ فروق إعادة التقييم.
- ✓ الاحتياطات.
- ✓ نتيجة الدورة يتم إعداد الميزانية الوظيفية قبل عملية توزيع النتيجة.
- ✓ التسجيل من جديد.
- ✓ المؤونات القانونية.
- ✓ إعانات الاستثمار.
- ✓ مؤونات المخاطر والتكاليف.
- ✓ الإهتلاكات ومؤونات خسائر قيمة الأصول.
- ✓ الأصول الوهمية.

ب. أما الديون المالية فتضم:

- ✓ القروض السندية وتسجل بقيمة إصدارها.
- ✓ القروض من مؤسسات القرض، حيث تظهر فيها جميع القروض المتحصل عليها من طرف مؤسسات القرض ذات الآجال الطويلة والمتوسطة، ويستثنى من ذلك القروض البنكية الجارية كالتسبيقات البنكية.
- ✓ الديون المالية المتنوعة، باستثناء قيمة الفوائد المستحقة والتي لم تدفع بعد، والتي تعتبر من الديون المتداولة كون أن عملية دفعها ستكون في الدورة الموالية، ومنه فإن المعالجة تكون على النحو الآتي:

الديون المالية المتنوعة المسجلة في الميزانية الوظيفية= الديون المالية المتنوعة المسجلة في الميزانية المحاسبية – الفوائد المستحقة غير المدفوعة بعد.

2.2 الديون المتداولة:

تتشكل الديون المتداولة من تلك الديون الناتجة عن دورتي الاستغلال وخارج الاستغلال، وبذلك فهي تنقسم إلى ديون متداولة للاستغلال وتضم:

- ✓ التسبيقات والسلفات مقبوضة على الطلبيات الجارية.
- ✓ الموردون والحسابات المماثلة.
- ✓ الديون الجبائية والاجتماعية.
- ✓ الديون الأخرى الاستغلالية.

- ✓ النواتج المعاينة مسبقا للإستغلال.

أما الديون المتداولة خارج الاستغلال فتضم:

- ✓ ديون على التثبيتات.
- ✓ ديون الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ فوائد مستحقة لم تدفع بعد.
- ✓ نواتج معاينة مسبقا خارج الاستغلال.

3.2 خزينة الخصوم:

وتتمثل في تلك القروض الجارية إضافة إلى الأوراق التجارية المخصومة غير المحصلة بعد.

ثالثا: إضافات الميزانية الوظيفية:

1. فروق التحويل:

لا يوجد لهذا الحساب مكانة ثابتة ومحددة ضمن كتل الميزانية الوظيفية، وبالتالي يتم إدراجه ضمن أحد الحسابات المكونة لهذه الميزانية حسب المعلومات الإضافية الملحقة بالميزانية المحاسبية، وباختصار فإن:

- ✓ فروق تحويل الأصول والخاصة بحساب من حسابات الأصول يضم إلى الحساب المعني.
- ✓ فروق تحويل الأصول والخاصة بحساب من حسابات الخصوم يطرح من حسابات المعنى.
- ✓ فروق تحويل الخصوم والمتعلقة بحساب من حسابات الخصوم يضاف إلى حسابات المعني.
- ✓ فروق تحويل الخصوم والمتعلقة بحساب من حسابات الأصول يطرح من حساب المعني.

2. القرض الإيجاري:

- ➢ يتمثل القرض الإيجاري في قيام المؤسسة باستئجار أصل مع خصوصية إمكانية شراء هذا الأخير عند انتهاء عقد الإيجار.
- ➢ عادة ما تتم مقارنة التثبيتات الممولة عن طريق القرض الإيجاري بالتثبيتات الممولة عن طريق القروض البنكية.

3. التثبيتات:

تمويل التثبيت عن القرض الإيجاري:

- ➢ تتوفر المؤسسة في كلتا الحالتين على التثبيت عند نفس التاريخ، أي عند الزمن صفر (0).
- ➢ تقوم المؤسسة بمجرد توفر التثبيت بتسديد دفعات منتظمة على فتة معينة.
- ➢ يكمن الفارق الوحيد في حالتي التمويل، كون أن الحالة (1) يكون التثبيت ملكا للمؤسسة مباشرة، لكن في الحالة (2) حالة القرض الإيجاري لا يصبح التثبيت ملكا للمؤسسة، إلا بعد عدة دفعات هذا إذا هناك خاصية حيازة التثبيت.

- في كلتا الحالتين تستغل المؤسسة التثبيت المعني بنفس الطريقة، وعلى هذا الأساس فإن الميزانية الوظيفية تعتبر التثبيتات الممولة عن طريق القرض الإيجاري من ممتلكات المؤسسة، وهو ما تنتج عنه المعالجة الآتية:

أ. ضم قيمة التثبيت إلى مجموعة التثبيتات بقيمته الأصلية.

ب. إضافة الإهتلاكات المرتبطة باستخدام هذا التثبيت إلى مجموع الموارد.

ت. إضافة الفرق الناتج بين قيمة الأصلية للتثبيت ومجموع الاهتلاكات للديون المالية.

رابعا: التحليل المالي الوظيفي (الميزانية الوظيفية) والذي يعتمد أساسا على:

1. رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG: يرتبط مفهوم رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG أو ما يسمى برأس المال العامل الوظيفي بالمفهوم الوظيفي للمؤسسة، ويعتمد في حسابه على الميزانية الوظيفية والتي يمكن تعريفها على أنها "ميزانية تعد على أساس التمييز بين الدورات الطويلة (التمويل والاستثمار) والدورة القصيرة (الاستغلال)**Source spécifiée non valide.**

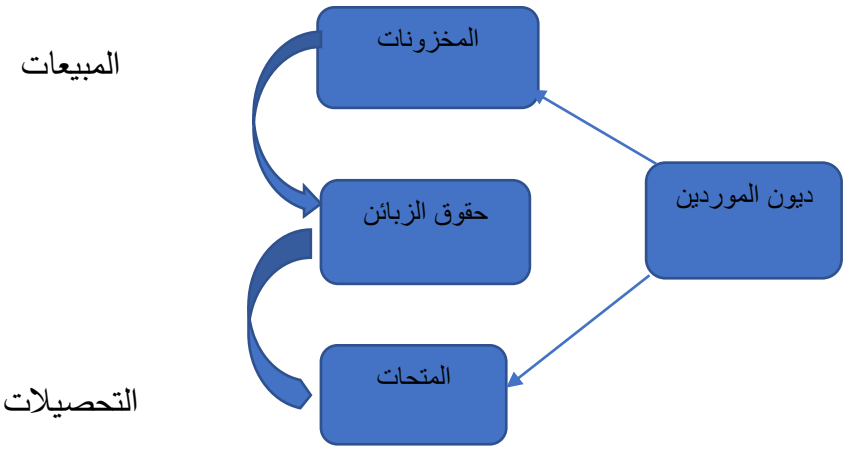
فالميزانية الوظيفية أداة للتحليل المالي حيث:

- تقيم فيها الموارد والاستخدامات بالقيمة الأصلية لتدفقات الإيرادات والنفقات.
- ترتب فيها الموارد والاستخدامات حسب دورتي التمويل والاستثمار أو الاستغلال.

يمكن تمثيل دورتي التمويل والاستثمار والاستغلال في الشكل التالي:

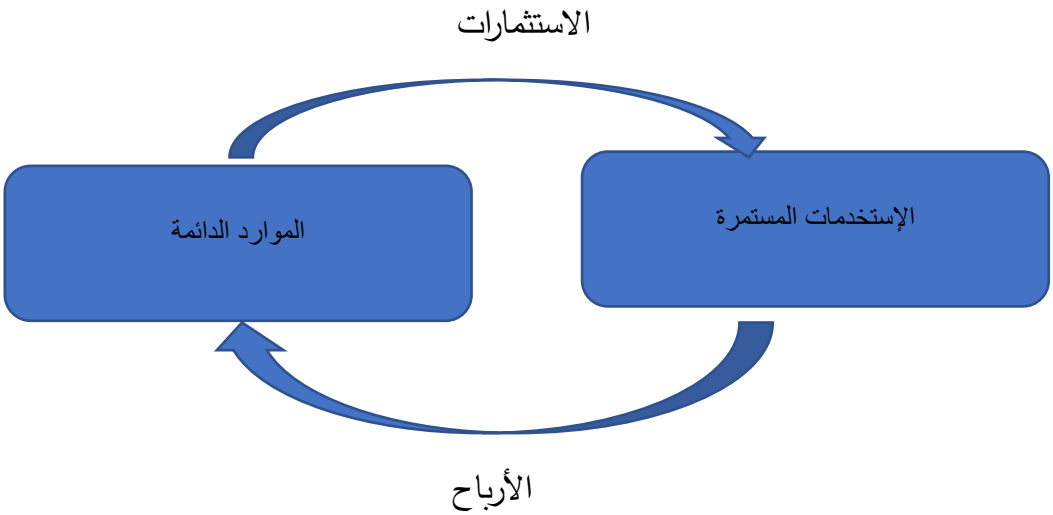
الشكل رقم (03): دورة الاستغلال

دورة الإستغلال للمؤسسة التجارية



المصدر:حيرى عبد الكريم وباكريةعلى وخيري عمار صفحة 34

الشكل رقم (04): دورة الاستثمار والتمويل



المصدر: خيري عبد الكريم وباكرية على وخيري عمار صفحة 34

يمكن تقديم الميزانية الوظيفية على النحو التالي:

الجدول رقم (02): كتل الميزانية الوظيفية

الأصول	الخصوم
الاستخدامات الثابتة الأصول غير الجارية التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات المالية	الموارد الدائمة RD رؤوس الأموال الخاصة مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة الديون المالية
رأس المال العامل الإجمالي FRNG	ديون الاستغلال
الأصول المتداولة AC الأصول المتداولة للاستغلال المخزونات التسبيقات والحسابات المدفوعة حقوق الزبائن	التسبيقات والحسابات المحصلة. ديون الموردون. ديون ضريبية ماعدا الضريبة على الأرباح. نواتج مثبتة مسبقا.

حقوق الضريبة ماعدا الضريبة على الأرباح تكاليف مثبتة مسبقا	
الأصول المتداولة خارج الاستغلال حقوق متنوعة فوائد جارية حقوق الضريبة على الارباح	ديون خارج الاستغلال DHE ديون متنوعة فوائد جارية ديون الضريبة على الأرباح ديون على التثبيتات
خزينة الأصولAT المتاحات	خزينة الخصوم PT التسبيقات البنكية الجارية والارصدة الدائنة للبنوك

المصدر: حيرى عبد الكريم وباكرية على وخيري عمار مرجع سابق ذكره صفحة 35

من خلال الشكل السابق يمكن حساب رأس المال العامل الحالي الإجمالي FRNG بطريقتين وهما حساب رأس المال العامل الصافي الإجماليFRNG من أعلى الميزانية حسب هذه الطريقة فإن رأس المال العامل الصافي الإجمالي يعرف على أنه ذلك الفائض المالي الناتج عن تمويل الاحتياجات المالية الدائمة والاستخدامات المسطرة (ES) باستخدام الموارد المالية الدائمة (الموارد الدائمة RD).

حسب هذه الطريقة فإن رأس المال العامل الصال الإجمالي FRNGيحسب كما يلي:

1. 1 من اعلى الميزانية

$$FRNG=RD-ES$$

يمكن حصر ثلاث حالات الرأس المال العامل حسب إشارته وهي:

أ. **رأس المال العامل موجب:** في هذه الحالة يصير رأس المال العامل الصافي الإجمالي من فائض الموارد الدائمة متبقي بعد تمويل كل الاستخدامات المستقرة، أي أن للمؤسسة استطاعت تمويل جميع استخداماتها المستقرة بواسطة مواردها الدائمة وحققت فائضا ماليا تمثل في رأس المال العامل

ب. **رأس المال التعامل معدوم:** وهي حالة نادرة الحدوث حيث تمثل حالة التوافق التام في هيكل الموارد الدائمة والاستخدامات المستقرة، وتمثل الوضع الأمثل لتسيير عملية تحويل الاحتياجات المالية في المؤسسة..**Source spécifiée non valide**.

ت. **رأس المال العامل سالب:** في هذه الحالة تكون الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة حيث علي جزء من هذه الاحتياجات فقط، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل..**Source spécifiée non valide**.

2.1 **حساب رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG من أدنى الميزانية:** يتمثل رأي المال العامل الصافي الإجمالي حسب هذه الطريق في الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، حيث يعيد رأس المال العامل من أدنى الميزانية عن قدرة المؤسسة على الاستجابة للاستحقاقات قصيرة الأجل عن طريق تحويل أصولها المتداولة إلى نقود سائلة والتي يتم بواسطتها تسديد القروض قصيرة الأجل، ويمكن حساب رأس المال العامل الصافي الإجمالي من أدنى الميزانية وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG(أ خ إ+ أصول م خ إ+ أصول م) = الأصول المتداولة – الخصوم المداولة (ديون الاستقلال – ديون خارج الاستغلال و خزينة الخصوم)

حسب هده الطريقة يمكن حصر ثلاث حالات إلى المال العامل حسب إشارته وهي:

1.1 **رأس المال العامل موجب:** أي أن المؤسسة استطاعت مواجهة القروض قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة وبقي فائض مالي يمثل هامش امان وهو رأس المال العامل الصافي الإجمالي حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دور هام في تحقيق التوازن المالي للمؤسسة..**Source spécifiée non valide**.

2.1 **رأس المال العامل معدوم:** في هذه الحالة تمكنت المؤسسة من تغطية القروض قصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة دون تحقيق فائض ولا عجز، وهي حالة مثلى نادرة الحدوث.

3.1 **رأس المال العامل سالب:** في هذه الحالة تكون الأصول المتداولة القابلة للتحصيل في الأجل القصير غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي ستسدد في الأجل القصير..**Source spécifiée non valide** .

2. **الاحتياج في رأس المال العاملBFR:** يعتبر رأس المال العامل هامش الأمان الذي تتوفر عليه المؤسسة، حيث يسمح بمواجهة الاحتياجات الناتجة من دورة الاستغلال بسبب وجود فارق زمني بين:

- الشراء والبيع والمتمثل في تكوين المحزون.
- البيع والتحصيل ويتمثل في نشأة الحقوق على الزبائن.
- الشراء والتسديد ويتمثل في نشأة ديون الموردين.
- فالاحتياج في رأس المال العامل يساوي الفرق بين العناصر التالية للميزانية الوظيفية.
- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ومدينو الأصول الجارية – الديون الجارية.

وعند حساب الاحتياج في رأس المال العامل يمكن أن نميز بين الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي والاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال والاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال، وهم كالتالي:

1.2 **الاحتياج في رأس المال العامل الإجماليBFR:** حسب التعريف السابق للاحتياج في رأسالمال العامل فإنه يمكن حساب الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي كما يلي:

تجزئة الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي يمكن الحركة الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي حسب دورة الاستغلال إلى: الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFR والاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستقلال .BFR**Source spécifiée non valide.**

الاحتاج في رأس المال العامل BFR= (المخزونات+ مدينو الاستغلال + مدينو خارج الاستغلال)-(ديون الاستغلال + ديون خارج الاستغلال)

2.2 الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFRE: يعتمد في حساب الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال على عناصر الاستغلال، وحسابه مهم جدا للمؤسسة لأنه يعبر عن احتياجات محدد ومتعلقة بمستوى نشاط المؤسسة، وبحسب كما يلي:

الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFR = المخزونات + مدينو الاستغلال

- ديون الاستغلال أو الأصول المتداولة للاستغلال – ديون الاستغلال

3.2 الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال BFRHE: محمد في حساب الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال على عناصر خارجة عن استغلال المؤسسة، وبحسب كما يلي:

الاحتياج في رأس المال العامل خارج للاستغلال BFR = مدينو خارج الاستغلال

- ديون خارج الاستغلال لو الأصول المتداولة خارج الاستغلال – ديون خارج الاستغلال

بدلك فإن الاحتياج في رأس المال العامل الإجمال عبارة عن مجموع كل من الاحتياج في رأس المال العامل الاستغلال والاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال، ويمكن التعبير عن ذلك كما يلي:

الاحتياج في رأس المال العامل BFR= الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFR+الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال BFR

3. **الخزينة الصافية:** تشكل الحزينة الصافية الإجمالية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي الإجمالي التمويل العجز في تمويل الاحتياجات دورة الاستغلال وغيرها (الاحتياج في رأس المال العامل)، وعليه فإذا تمكنت المؤسسة من تغطية هذا الاحتياج تكون الحزينة موجبة، وهي حالة الفائض في التمويل، وفي الحالة المعاكسة تكون الحزينة سالبة وهي حالة العجز في التمويل.

يعتبر تسير الحزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة، ويظهر التضارب بوضوح بين السيولة والربحية، فزيادة قيمة الحزينة تزيد من مقدرة المؤسسة على تسديد المستحقات بسرعة، ويتبدد معها مشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحو دائنيها كما أن احتفاظ المؤسسة بخزينة أكثر من اللازم يجعل من السيولة جامدة غير مستخدمة في دورة الاستغلال، وأن تسرع المسير في الاحتفاظ بالسيولة لغرض الوفاء بالالتزامات يحرم المؤسسة من ميزة كسب مدينيها، فالمؤسسات في السوق تنافس على كسب المزيد من العملاء بواسطة تسهيلات الدفع، بينما نقصان قيمة الحزينة (معدومة أو سالبة يعني أن المؤسسة فضلت توظيف السيولة في دورة الاستغلال بدل استبقائها جامدة، وبالتالي زيادة الربحية، لكنها صحت بالاحتياط للوفاء بالديون المستحقة، وقد ينتج عن هذا تبعات سلبية **Source spécifiée non valide.**

ويمكن حساب الخزينة الصافية انطلاقا من طريقتين أساسيتين: الأولى تعتمد على عناصر الميزانية، والثانية تعتمد على معادلة التوازن المالي.

الخزينة الصافية Tn = رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG– الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي BFR

1. **حساب الخزينة الصافية انطلاقا من عناصر الميزانية:** تعتمد هذه الطريقة على عناصر الميزانية والمتمثلة في حزينة الأصول وخزينة الخصوم، حيث يمكن حساب الحزينة الصافية كما يلي:

الخزينة الصافية TN = خرينة الأصول AT–خزينة الخصوم PT

2. **حساب الخزينة الصافية انطلاقا من معادلة التوازن:** تعتمد هذه الطريقة على المعادلة الأساسية للتوازن والتي تعتبر كشرط من خلالها يتم الحكم على التوازن المالي داخل المؤسسة، وتكتب معادلة التوازن كما يلي:

الخزينة الصافية Tn = رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG– الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي BFR

يوضح الجدول الموالي نموذج الميزانية الوظيفية

الجدول رقم (03): نموذج الميزانية الوظيفية

المصدر: education-onec-dz.blogspot.com

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاستخدامات الثابتة الأصول غير الجارية التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات المالية		الموارد الثابتة المورد الخاصة راس المال النتيجة الصافية مرونات الاخطار + الاحتياطات مجموع الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة	
		الخصوم غية الجارية الديون المالية الاقتراضات لدى مؤسسة القرض	
الأصول المتداولة		الخصوم المتداولة	
الأصول الجاريةللاستغلال المخزونات الموردون المدينون الزبائن والحسابات الملحقة المدينون الاخرون ماعدا (ح/ 486)		الخصوم الجاريةللاستغلال الموردون والحسابات الملحقة ماعدا موردو التثبيتات الزبائن الدائنون الضرائب الدائنة ماعدا الضرائب على النتائج	
خارج الاستغلال القيم المنقولة للتوظيف الأعباء المعاينة مسبقا (ح / 486)		خارج الاستغلال موردو االتثبيتات الضرائب على النتائج او المنتوجات المعاينة مسبقا (ح/ 487)	
خزينة الأصول البنوك الصندوق (أموال الخزينة)		خزينة الخصوم المساهمات البنكية الجارية	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

المطلب الثالث: النسب المالية للتحليل الوظيفي

تسمح النسب المالية بالجمع بين حسابين لهما علاقة بنشاط أو أداء المؤسسة، حيث تظهر أهمية هذه النسب عند إجراء التحليل المقارن، بمعنى مراقبة تطور النسب المالية على فتات زمنية متتالية.

1. نسب الهيكلة:

تربط نسب الهيكلة بين حسابين للميزانية الوظيفية وتخص بالذكر:

- نسبة تغطية الاستخدامات المستقرة.
- نسبة تغطية رؤوس الأموال.

1. 1 نسبة تغطية الاستخدامات المستقرة:

عادة ما تمول التثبيتات بواسطة الأموال الدائمة، بمعني الموارد المستقرة، فإذا فاقت هذه النسبة 100%، فهذا بعني أن المواد المستقرة كانت أكبر من الأصول المستقرة وعلى اعتبار أن مقارنة الموارد المستقرة بالأصول الثابتة ينتج عنها ما يعرف بالرأس المال العامل، فإذا كانت هذه النسبة أكبر من واحد، فهذا يدل على أن الرأس المال العامل م وجب. ومنه تقاس هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

موارد الدائمة/ الأصول المستقرة

1. 2 نسبة تغطية رؤوس الأموال:

تحسب هذه النسبة فقط إذا كان الرأس المال العامل موجب، وتظهر أهميتها في المؤسسات ذات النشاط الإنتاجي، فهي تسمح بالإجابة عن التساؤل التالي: هل الموارد الدائمة كافية لتمويل التثبيتاتوالاحتياج في الرأس المال العامل للإستغلال؟ يتحقق ذلك إذا كانت هذه النسبة أكبر من 100%. عادة ما تتميز المؤسسة الإنتاجية بحجم معتبر من التثبيتات والمخزونات، حيث تمول هذه التثبيتات من خلال الموارد المستقرة، وهو ما يفسر إيجابية الرأس المال العامل الذي يمثل موردا ماليا للمؤسسة تستعمله لتمويل بعض الاحتياجات مثل المخزونات، وبما أن هذه الأخيرة تظهر ضمن الاحتياج في الرأس المال العامل للإستغلال الذي يمثل من جهة، عاملا أساسيا لنشاط المؤسسة، ومن جهة أخرى، يتميز صعوبة التمويل) عندما تكون المخزونات وحقوق الزبائن مرتفعة (فإن المؤسسة تفضل تمويل هذا الاحتياج بواسطة الأموال الدائمة. ومنه، فإن هذه النسبة يجب أن تكون قريبة من 100%، إما إذا كانت أقل من 80%، فكيف تستطيع المؤسسة تمويل ذلك الجزء من الاحتياج الغير مغطي بواسطة الموارد الدائمة حيثما ستلجأ للقروض البنكية الجارية (تسبيقات بنكية). تقاس هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

أ. نسبة الاستقلالية المالية:

تعرف هذه النسبة بمعدل الاستدانة المالية، وتسمح بتحديد فيما إذا كانت المؤسسة قد اعتمدت كثيرا على القروض، بعبارة أخرى ما مدى استقلالية المؤسسة عن البنوك إن استدانة المؤسسة يجب ألا تتعدى مبلغ مواردها الخاصة، ومنه فإن هذه النسب يجب أن تكون أكبر من100%، وفي حالة العكسية، فإن المؤسسة تمثل خطر بالنسبة للبنوك. تحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

موارد مستقرة/ الأصول المستقرة+ BFRE

الموارد الخاصة/ الديون المالية

ب. نسبة الاستقلالية المالية الإجمالية:

تسمح هذه النسبة بالإجابة عن التساؤل التالي: ما مدى تابعية المؤسسة للنظام البنكي) القروض والاعتمادات البنكية الجارية إن حساب هذه النسبة مهم جدا، فالتابعية للنظام البنكي لا تعنى فقط القروض، بل كذلك التسبيقات البنكية(الحساب الأساسي لخزينة الخصوم) . ونظرا للتكلفة المرتفعة لهذه التسبيقات البنكية، فإنه من الضروري استكمال نسبة الاستقلالية المالية بدراسة الاستقلالية المالية الإجمالية، والتي يجب إن تكون أكبر من 100%، وتحسب وفق العلاقة التالية:

الموارد الخاصة/ الديون المالية+ خزينة الخصوم

ت. نسبة القدرة على التسديد:

تسمح هذه النسبة بمعرفة مقدار الوقت الذي تكون فيه المؤسسة قادرة على تسديد ديونها المالية (القروض)باستخدام قدرتها على التمويل الذاتي. ومنه فإن هذه النسبة يجب إن تكون منخفضة إلى أقصى حد، لأنه في الواقع تسمح القدرة على التمويل الذاتي (CAF)بتمويل الاستثمارات، ومكافأة المساهمين...الخ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها بصفة مطلقة في تسديد الديون المالية، ومنه كلما كانت هذه النسبة مرتفعة، كلما دل ذلك على إن المؤسسة تعاني من صعوبات في تسديد قروضها تحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

الديون المتوسطة والطويلة الأجل/ القدرة على التمويل الذاتيCAF

2. إستراتيجية النمو الداخلي والنمو الخارجي:

تسمح هاتين النسبتين المواليتين بتحديد نوع إستراتيجية النمو المتبعة من قبل المؤسسة(نمو داخلي أو نمو خارجي) ، من خلال العلاقتين التاليتين:

1.2 إستراتيجية النمو الداخلي:

التثبيتات الإنتاجية (بالقيم الإجمالية)/ مجموع التثبيتات(بالقيم الإجمالية)

2.2 إستراتيجية النمو الخارجي:

سندات المساهمة (بالقيم الإجمالية) /مجموع التثبيتات (بالقيم الإجمالية)

فإذا فاقت النسبة الأولى النسبة الثانية، فهذا يعني أن الاستثمار في الآلات يعتبر من أولويات المؤسسة، وذلك من أجل ربح حصص سوقية من خلال الرفع في عرض المنتجات للبيع. إما في الحالة العكسية، فإن المؤسسة تتبع إستراتيجية النمو الخارجي، وهنا يوجد احتمالين بالنسبة لها:

- إما أن تأخذ سندات مساهمة في مؤسسات لها صلة بطبيعة نشاطها، مما يمكنها من مراقبة نشاطها بصفة جيدة (مساهمات عند الموردون).
- وإما أن تأخذ سندات مساهمة عند منافسيها، مما يسمح بتخفيض مستوى المنافسة بين مؤسسات نفس القطاع، وكذا الرفع بطريقة غير مباشرة من الحصص السوقية.

3. نسب الدوران:

تتمثل نسب الدوران في النسب المالية التالية:

1.3 مدة دوران الاحتياج في الرأس المال العامل للاستغلال بالأيام:

تسمح هذه النسبة بتحديد عدد الإيام التي يتجدد فيها الاحتياج في الرأس المال العامل للإستغلال، وتحسب وفق العلاقة التالية:

(BFRE/ رقم الأعمال خارج الرسم)×360

2.3 مدة دوران المخزونات:

أ. مدة دوران محزون المواد الأولية:

تسمح هذه النسبة بتحديد مدة الاحتفاظ بمخزون المواد الأولية (بالأيام) إبتداءا من شرائها حتى استهلاكها في سيرورة الإنتاج وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

(متوسط مخزون المواد الأولية/تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة) × 360

حيث:

متوسط المخزون = مخزون بداية المدة + مخزون نهاية المدة /2

تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة = مشتريات خارج الرسم للمواد الأولية+ مخزون بداية المدة للمواد الأولية – محزون نهاية المدة للمواد الأولية.

ب. مدة دوران مخزون البضاعة:

تسمح هذه النسبة بتحديد مدة حيازة مخزون البضاعة (بالأيام)، وذلك منذ تاريخ شرائها حتى تاريخ بيعها. وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

(متوسط مخزون البضاعة/تكلفة شراء البضاعة المباعة)×360

ت. مدة دوران مخزون المنتجات التامة:

تسمح هذه النسبة بتحديد مدة دوران مخزون المنتجات التامة، وذلك من يوم وضعها في المخازن (انتهاء الإنتاج) إلى غاية يوم بيعها وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

(متوسط مخزون المنتجات التامة/ تكلفة إنتاج المنتجات التامة المباعة) × 360

. ت.أ متوسط مدة تحصيل الزبائن:

يمكن تحديد من خلال هذه النسبة، متوسط مدة تسديد الزبائن لمستحقاتهم، أو بعبارة أخرى متوسط مدة القرض الممنوحة للزبائن، وهي تحسب وفق العلاقة التالية:

(الزبائن والحسابات المماثلة والأوراق التجارية المخصومة غير المحصلة بعد / رقم الأعمال متضمن الرسم) × 360

يستدعي على المؤسسة مراقبة تطور هذه النسبة عبر الزمن. وكقاعدة عامة، كلما اتجهت هذه النسبة نحو الانخفاض عبر الزمن، كلما دل ذلك على أن وقت انتظار تحصيل المستحقات في تناقص، مما يعني انخفاض الاحتياج في الرأس المال العامل. لكن يجب توخي الحذر، فقرض الزبون سلاح ذو حدين: ففي حالة الاحتياج للسيولة، تبحث المؤسسة لتخفيض مدة قروض الزبائن، مما قد يؤدي إلى استياء الزبائن، وهو ما يدفعهم للامتناع عن التعامل معها، واللجوء إلى منافسها الذين قد يمنحون شروطا أفضل لبيع المنتجات. أما إذا لم تتوقف مدة قرض الزبون على الارتفاع، فيجب تحديد أسباب ذلك، التي قد تكون مقصودة من أجل اكتساب زبائن جدد، وقد تكون غير مقصودة، مما يستوجب تحديد الأسباب في أقصى وقت ممكن. فيمكن أن تنتج من وجود أزمة اقتصادية، أو كنتيجة لتعاقد المؤسسة مع زبائن دون دراسة قدرتهم على التسديد، أو لضعف انتقال المعلومات في المؤسسة، أو قد تعود لشروط الدفع المفروضة من قبل بعض الزبائن، لكن عادة ما يقوم المورد بفرض أسلوب تسوية ديونه وليس العكس.

. ت.ب **متوسط مدة تسديد الموردين:** تسمح هذه النسبة بمعرفة متوسط المدة المفروضة على المؤسسة من قبل مورديها لتسوية ديونها اتجاههم. وتحسب وفق العلاقة التالية:

(الموردون والحسابات المماثلة/ المشتريات والخدمات الخارجية متضمنة الرسم)x 360

تطمح كل مؤسسة للحصول على قروض مورد ذات أجال أطول، من أجل تخفيض الاحتياج في الرأس المال العامل. ولكي تتمكن المؤسسة من التفاوض مع مورديها على تمديد الآجال، يجب دراسة المدة المتوسطة للتسديد الخاصة بالمؤسسات المنافسة، وبمعرفة فيما إذا كانت المؤسسة تمثل زبونا هاما بالنسبة للمورد، وهو ما يتطلب حساب النسبة التالية:

فإذا فاقت هذه النسبة 10%، فإن المورد سيبحث على الإحتفاظ بهذا الزبون، من خلال قبول فئات للدفع أطول:

المشتريات خارج الرسم من المورد المعني / رقم الأعمال خارج الرسم للمورد المعني

المبحث الثالث: جدول حسابات النتائج

المطلب الأول: مفهوم وتحليل مجاميع تسيير الرئيسية لحساب النتائج

أولا: تعريف حسابات النتائج:

" حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات الإيرادات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة"

1. نميز بين نوعين من حسابات النتائج:

1. 1 **حسابات نتائج حسب الطبيعة:** حيث تصنف الأعباء وإيرادات حسب طبيعتها مما يسمح من حساب مجاميع التيسير الرئيسية وهي بمثابة أرصدة وسيطية تسمح من حساب في نهاية السنة الصافية للدورة المالية.

2. 1 **حسابات نتائج حسب الوظيفة:** حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب الوظيفة التي تسببت فيها

المعيار المحاسبية الدولي رقم IAS 1 يترك للمؤسسة حرية عرض أعباء مصنفة حسب الطبيعة أو مجمعة وظيفيا.

في الجزائر يتم اعتماد حسابات النتائج حسب الطبيعة لأن إعداده يعتبر إجباريا من وجهة نظر الضريبة عند تصريح ضريبي الخاص بنهاية للدورة المالية. وللكيان أيضا إمكانية تقديم النتيجة حساب النتيجة في الملحق. هذه الجملة تبين إعطاء أولوية لحساب النتائج حسب الطبيعة على حساب النتائج حسب الوظيفة.

كما أشار الأستاذ بوتين إلى انه يشجع الزمان طريقه الأعباء حسب الطبيعة وفي حال اختيار طريقه ترتيب أعباء حسب النشاط ينبغي إعطاء معلومات اضافية في الملحق حول طبيعة الأعضاء خاصة فيما يخص الاهتلاكات والتدهورات ونفقات المستخدمين. (ساحل، 2016، صفحة 26و27)

ثانيا: تحليل مجاميع تسيير الرئيسية لحساب النتائج أو نتائج الوسطية:

يوضح حساب النتائج الكيفية التي تجمع بها ثروة مؤسسه وذلك من خلال إبراز كيفية تكوين الثروة الإيرادات وكيفية تخفيضها الأعباء مرورا بحساب عده نتائج وسيطيه قبل الوصول إلى النتيجة الصافية للدورة والتي تعبر عن الرصيد الصافي للثروة المحققة في دوره ماليه بعد اقتطاع الضرائب تتمثل هذه النتائج الوسطية فيما يلي:

(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 226).

1. **القيمة المضافة للاستغلال:**

هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكات السنة المالية حيث:

إنتاج الدورة= رقم الأعمال+ تغير محزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع+ الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

استهلاكالدورة= المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجيةالاستهلاكات الاخرى

يعتبر مؤشر القيمة المضافة من المؤشرات الأكثر انتشارا واستعمالا خصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية لأنه يقول إلى قياس أداء الصافي للمؤسسة من خلال إظهار الفرق بين مردوده الأموال المستثمرة وتكلفتها كما تعتبر مقياسا لحجم المؤسسة ومقياس لدرجه تكامل العمودي.

كلما كانت القيمة المضافة كبيرة تمكنت مؤسسة من دفع أجور أعلى مع إمكانية تغطية الأعباء الأخرى.

2. **الفائض الخام للاستغلال:**

يساوي إلى القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء مستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.

يقيس الأداء الكلي الاقتصادي للمؤسسة عن طريق استغلال مواردها البشرية والمادية وهو يمثل الفائض اقتصادي الناتج فقط عن عمليه استغلال وهو يحدد بذلك المردودية الحقيقية للاستغلال بمعنى انه يدل على مدى مساهمة دورة الاستغلال في خلق ثروة المؤسسة.(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 227).

النتيجة العملياتية:

تساوي إلى الفائض الخام للاستغلال زائد الإيرادات العملية الأخرى ناقص الأعمال العملية الأخرى ناقص مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الزائدة واسترجاع خسائر القيمة والمؤونات.

تدل النتيجة العملية على مدى مساهمة دورة الاستغلال ودورة الاستثمار معا في خلق الثروة أن التثبيتات لا تدخل مباشرة في خلق الثروة لكن يتم استغلالها لهذا الغرض ومنه في حساب النتائج لا تظهر تثبيتات عنصر من عناصر الميزانية ولكن إثر استخدامها وهو تدهور قيمتها بقدر الذي تحمله الدورة المالية.

كما تستخدم النتيجة العملية كمتغير في حساب مؤشر مهم كثير الاستعمال من طرف المؤسسات. الأمريكية، ألا وهو القيمة المضافة الاقتصادية " هدفه إظهار الفرق بين مردودية الأموال المستمرة وتكلفتها، فهو بذلك يقيس القيمة المنتجة من طرف المؤسسة، ويستخدم مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية كمرجع أساسي للمؤسسات الأوربية الكبرى، تقيس بواسطته مدى مساهمتها في خلق القيمة كما أنه يسمح للمساهمين بتقييم عمل المسيرين.

ويعرف مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية بالعلاقة التالية:

EVA=الربح العملي – (تكلفة رأس المالX رأس المال)

فإذا كان هذا الفرق موجباً فهذا يدل على أن المؤسسة تخلق قيمة اقتصادية، وإذا كان الفرق سالبا فهو يدل على أن المؤسسة تقدم القيمة الاقتصادية.

وللمؤسسة ثلاثة طرق يمكن من خلالها تحسين القيمة المضافة الاقتصادية وهي:

إما تخفيض تكلفة رؤوس الأموال المستخدمة.

أو رفع إنتاجية الاستغلال أو ثالثاً وأخيراً بتدنية الأموال المستثمرة بالتنازل عن النشاطات الكتلة والاقتصار فقط على النشاطات الأساسية.

3. النتيجة المالية:

- هي الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.
- تعبر عن أثر النشاط المالي على تكوين ثروة المؤسسة.

إذا أرادت مؤسسة معينة لها نشاط مالي، مقارنة أدائها مع مؤسسة منافسة لها في مهمتها ليس لها نشاط مالي، فعلى المؤسسة الأولى ألا تأخذ بعين الاعتبار النتيجة المالية، ويتم الاعتماد على النتيجة العملية أو الفائض الحام للاستغلال.(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 228).

4. **النتيجة العادية قبل الضرائب:**

تساوي مجموع النتيجتين العملياتية والمالية.

وهي بذلك تعبر عن النتيجة الاجمالية النشاط العادي وهو النشاط الذي أنشئت لأجله المؤسسة أو بصيغة أخرى النشاط الذي يعبر عن مهنة المؤسسة.

5. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:**

تساوي النتيجة العادية قبل الضرائب ناقص الضرائب الواجبة على النتيجة العادية زائد الضرائب الموحلة على الأصول ناقص الضرائب المؤجلة على الخصوم.

هنا من المفيد أن تشير إلى أن الضرائب على النتائج تحسب على أساس النتيجة الضريبية وليس النتيجة العادية قبل الضرائب وإن تسجيل الضرائب في حساب الأعباء (69) لا يؤثر على شيء.

تنشأ الضرائب المؤجلة نتيجة لعدة عوامل كتسجيل فاتورة بيع أو شراء في سنة مالية تختلف عن سنة التحميل الضريبي، أو تغيير طريقة تقييم محاسبية ذات أثر رجعي، أو تصحيح أخطاء تؤثر على الوعاء الضريبي، أو اعتماد معدلات اهتلاك محاسبي تختلف عن المعدلات المسموح بها ضريبا. قيمة الوعاء الضريبي طالما أن هذه الأعباء غير محملة ضريبيا.

بإسقاط المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS12) على النظام المحاسبي المالي تحدد الضرائب على النتائج الواجبة الأداء كما يلي: الضرائب على النتائج الواجبة الأداء تساوي الضرائب على أرباح الشركات زائد الضرائب المؤجلة على الخصوم ناقص الضرائب المؤجلة على الأصول.

6. النتيجة غير العادية:

هي الفرق بين الإيرادات غير العادية والأعباء غير العادية.

والنشاط غير العادي كل ما يخرج عن مهنة المؤسسة، من الصعب تحديد أبعاده ميدانيا، لهذا في حالة تسجيل المؤسسة الأعباء أو إيرادات غير عادية يجب توضيحها.

من الأفضل أن تستبعد هذه النتيجة عند تقيم أداء المؤسسة مثلا عند حساب للمردودية بشتى أنواعها، ولا تستبعد عند توزيع الأرباح.

7. **النتيجة الصافية للسنة المالية:**

تساوي النتيجة الصافية للأنشطة العادية زائد النتيجة غير العادية.

تعبير عن الثروة الجديدة التي اكتسبتها المؤسسة خلال السنة المالية دو الأحد بعين الاعتبار هل تم تحصيل الإيرادات وتسديد الأعباء.

هذا وقد احتوى شكل حساب النتائج معلومات أخرى فرعية تتعلق بالكشوف المالية المدمجةأهم النسب المستعملة في تقييم الأداء اعتمادا على حساب النتائج.

انطلاقا من المعلومات التي ينتجها حساب النتائج حسب الطبيعة وفقا للنظام المحاسبي المالي يمكن استخراج النسب التالية التي تعتبر كمؤشرات مالية لقياس الأداء، أي اعتمادها كمعيار كمي تقييم الكفاءة والفعالية.(الصالح، سبتمبر 2012، صفحة 229).

المطلب الثاني: مكونات جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة والوظيفة)

أولا: مكونات جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

حساب نتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرر بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، الربح والكسب أو الخسارة. **Source spécifiée non valide.**

وتعرض بالشكل الأتي:

الجدول رقم (04): حسابات النتائج حسب الطبيعة

(الوحدة دينار جزائري)

البيان	المبالغ
المبيعات والمنتوجات الملحقة	Xxxx
–الإنتاج والمخزن أو المنقص من المخزون	(xxxx)
–الإنتاج المثبت	(xxxx)
– إعانات الاستغلال	(xxxx)
1. إنتاج السنة المالية	Xxxx
المشتريات المستهلكة	Xxxx
+الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	Xxxx
2. استهلاكات السنة المالية	(xxxx)
3. القيمة المضافة للاستغلال (1–2)	Xxxx
أعباء المستخدمين	Xxxx
+ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	Xxxx
4– إجمالي فائض الاستغلال	Xxxx
+ المنتوجات العملياتية الأخرى	Xxxx
– الأعباء العملياتية الأخرى	(xxxx)
–المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(Xxxx)
+استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	Xxxx

5- النتيجة العملياتية	Xxxx
المنتوجات المالية	Xxxx
-الأعباء المالية	
6- النتيجة المالية	Xxxx
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	Xxxx
-الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	(xxxx)
+الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	Xxxx
-مجموع منتوجات الأنشطة العادية	(xxxx)
+مجموع أعباء الأنشطة العادية	Xxxx
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	Xxxx
عناصر غير عادية -منتوجات-	Xxxx
- عناصر غير أعباء-	(xxxx)
9- النتيجة غير عادية	Xxxx
10- صافي السنة المالية (8+9)	Xxxx

Source spécifiée non valide.

ثانيا: جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

الجدول رقم (05): حسابات النتائج حسب الوظيفة (الوحدة دينار جزائري)

البيان	**السنةN**
رقم الأعمال	Xxxx
-كلفة المبيعات	(xxxx)
1- هامش الربح الإجمالي	Xxxx
المنتوجات العملياتية الأخرى	Xxxx
-التكاليف التجارية	(xxxx)
-ا لأعباء الإدارية	(xxxx)
الأعباء العملياتية الأخرى	(xxxx)
- الاسترجاعات عن الخسائر القيمة والمؤونات	(xxxx)
2- النتيجة العملياتية	Xxxx

-المنتوجات المالية	(xxxx)
+الأعباء المالية	Xxxx
+النتيجة المالية	Xxxx
3- النتيجة العادية قبل الضرائب	Xxxx
-الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	(xxxx)
+الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	Xxxx
4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	Xxxx
+عناصر غير عادية- منتوجات	Xxxx
-عناصر غير عادية- أعباء	(xxxx)
5- النتيجة غير العادية	Xxxx
6- صافي نتيجة السنة المالية	Xxxx

المصدر: اليهم فؤاد، ص 23

المطلب الثالث: قدرة التمويل الذاتي

1. **مفهوم تمويل الذاتي:** (محاضرات التسيير المالي، 2019)

يقصد به الأموال المتولدة من العملية التجارية للمؤسسة دون اللجوء إلى مصادر خارجية، وهو يمكنها من تغطيه احتياجات المالية اللازمة لسداد الديون وتنفيذ استثمارات وزيادة رأس المال العامل حيث يمكن أن نكتب العلاقة التالية:

قدره التمويل الذاتي = نتيجة الدورة الصافية + حصص الاهتلاك+ حصص المخصصات

الطابع الاحتياطي نسبة قدرة التمويل الذاتي: تسمح هذه النسبة بقياس الطاقة التمويلية المتولدة عن المبيعات ويمكن حسابها:

القدرة تمويل الذاتي / رقم الأعمال TTC

اما التمويل الذاتي فهو المبلغ المتبقي لدى المنشاة من قدرة التمويل الذاتي بعد توزيع الأرباح على أصحاب هذه المنشأة ومنه يمكن تعبير عنه بالعلاقة التالية:

التمويل الذاتي = قدرة تمويل الذاتي – الأرباح الموزعة

التمويل الذاتي = الاهتلاكات + المؤونات ذات الطابع الاحتياطي + الأرباح الصافيةغير الموزعة

2. دراسة المردودية في المؤسسة:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها والقرارات والسياسات التي نفذتها، فالمردودية تقيس ماذا تحقيق مشروع المشتريات المتعلقة بأداء أنشطة وهيكل تكلفه كما أنها تعبر عن حصيلة نتائج سياسيه والقرارات التي اتخذها المشروع فيما يخص بالسيولة والوضع المالي ،مما سبق يمكن أن نستخرج أن المردودية تعالج النشاط المالي خلال الفترة كما يجب أن نفرق بين المردودية و الربحية المردودية هي العلاقة بين الناتج المتحصل عليها الإمكانيات المستخدمة سواء كانت ماديه أو بشرية أو مالية اما الربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر حيث أنها الفرق بين السعر البيع وسعر تكلفة وهي تنقسم إلى المردودية الاقتصادية وهي المردودية من وجهه نظر الوسائل المستعملة من قبل المؤسسة لممارسه نشاطها تقيس الفعالية في استخدام الأصول حيث تهتم بالنشاط الرئيسي للمؤسسة اي عناصر دوره استغلال بعد الضريبة و الأصول الاقتصادية وتحسب:

المردودية = (نتيجة الإجمالية)/ (الأصول)

الأصول الاقتصادية:

:الأصول = التثبيتات الإجمالية الصافية + احتياجات رأس المال

أو من خلال العلاقة التالية:

(نتيجة الإجمالية قبل المصاريف المالية) / (إجمالي)

ترتكز النسبة على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق عائد على مجموعه الأموال مستثمره من نشاط الاستغلال آي قياس مساهمة كل وحده نقدية مستثمرة كأصول في تكوين نتيجة بمعنى آخر تقيس الفعالية الاقتصادية في استخدام الأصول ومدى مساهمتها في المحيط الاجتماعي والاقتصادي.

3. **المردودية المالية:** مقياس لقدره المؤسسة على تحقيق أرباح كافية لضمان استمرار نشاطها تهتم بدرجةأكبر بالمساهمين فإذا كانت النسبة مرتفعة وأكبر من نسبه الفائدة مطبقة على السوق المال فان المؤسسة تستطيع الرفع من أموالها الخاصة وتحسب كالتالي:

المردودية المالية = (النتيجة الصافية) /(الأموال الخاصة)

توضح النسبة ماذا كفاءة الإداري في الاستغلال أموال حساب المؤسسة وقدرتها على تحقيق أرباح من تلك الأموال بإدخال رقم الأعمال والأصول الاقتصادية في هذه العلاقة فإننا نتحصل على:

المردودية المالية = (النتيجة الصافية/ رقم الأعمال) *(رقم الأعمال/ الأصول الاقتصادي) *(الأصول الاقتصادية/ الأموال الخاصة)

من خلال العلاقة نجد أن المردودية المالية ناتجة عن ثلاث سياسات:

السياسة التجارية تمثل الربحية الإجماليةللمؤسسة، تظهر قدره المؤسسة على تحقيق أرباح مقارنه برقم الأعمال (الأداء المالي) والتي تتمثل في نسبه النتيجة الصافية إلى رقم الأعمال الصافي.

السياسة الإنتاجية التي تقيس مساهمه الأصول الاقتصادية في تحقيق رقم الأعمال ومراقبه الجدوى الاقتصادية الأموال المستثمرة في الدورة تتمثل في نسبه رقم الأعمال الصافي إلى الأصول الاقتصادية.

السياسة التمويلية تقيس التركيبة المالية للمؤسسة تتمثل في نسبه الأصول الاقتصادية إلى الأموال الخاصة.

4. **مردودية الأموال الدائمة:** تقيس قدره المؤسسة على التحكم والاستعداد الجيد لتوظيف الأموال لضمان في هدف تنميه نشاطها تحسب كالتالي:

مردودية الأموال الدائمة = (النتيجة الصافية+ فوائد ديون المالية) /(الأموال الخاصة)

خاتمة الفصل:

بعد دراسة النظام المحاسبي المالي اتضح أنه وليد التغيرات الناتجة عن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في المجال الاقتصادي والمالي والذي يهدف إلى تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والممارسات المالية واستخلاص المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المعنية مواكبتا للمعايير المحاسبية الدولية للمتعارف عليها والمعمول بها. وهذا في ظل اقتصاد متفتح على العالم الذي يمس جميع المجالات خاصة الاقتصادية منها، بالإضافة إلى مظاهر الشراكة ودخول المؤسسات المتعددة الجنسيات.

الفصل الثالث:

دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي 01 والنظام المحاسبي المال

تمهيد:

لقد قامت الجزائر بإعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وهو إلزامي منذ 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC) إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

المبحث الأول: المقارنة النظرية بين المعيار المحاسبي والنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: مقارنة من ناحية المفهوم والمبدأ

أولا: من خلال الإطار المفاهيمي

الإطار المفاهيمي من خلال المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، يهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، وكذا المعايير المحاسبية الدولية التي تم وضعها بكل المؤسسات العامة والخاصة، التجارية والصناعية والخدمية، أما في النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

مما سبق نجد أن كلا الإطارين لهما نفس الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها. غير أن الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) تم تحديثه سنة 2010 ليشمل جميع تفاصيل التقارير المالية متضمنة القوائم المالية أما الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فهو الإطار المفاهيمي القديم للجنة المعايير المحاسبة الدولية قبل عملية الهيكلة، والذي يغطي القوائم المالية فقط. (بوبكر، 2018، صفحة 262)

ثانيا: من ناحية المبدأ

الجدول رقم (06): من ناحية المبادئ

الإطار الفكري حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
1. مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد أو القطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة و	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 08/156 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان.

مفيدة.	
2. مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات المالية التي خصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق. (م 12 و13 من م.ت 08/156).
3. مبدأ الحيطة والحدر	
حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذربمثابتة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات والمصروفات، ويجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو ذلك ومع التخفيظ المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 08/156 على انه أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي يجب إلى تقدري معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
4. مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة

المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويكمن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة المعيار (IAS8).	خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية (المادة 15 من م ت 08/156).
5. مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض هذا إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج. الأساس من أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخرون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهم أقل، كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة بإستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية (م 16 من م ت 08/156)
6. مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ.	حسب المادة 17 من المرسوم 08/156، يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 07/11 " يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
7. مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعه الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة 18 من م ت 08/156).
8. مبدأ عدم المقاصة	

يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة: ➢ مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث. ➢ مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإيرادات). الاستثناءات تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية (م 15 من ق رقم 07/11).

المصدر: سعيداني محمد السعيد،رزقات بوبكر .

ثالثا: من خلال القوائم المالية وطريقة عرضها: ستكون المقارنة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مقارنة القوائم المالية وطريقة عرضها حسب (IAS/IFRS) و(SCF)

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي،قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والجداول الملحقة.	الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق.
	قائمة المركز المالي: تحتفظ المؤسسة بطريقة عرض قائمة	الميزانية: تقدم الميزانية وفق جدول.
عرض القوائم المالية	المركز المالي وتصنيف البنود، باستثناء أن هناك عرضاً أوتصنيفاً 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 استناداً 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 الاعباء. بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين. قائمة التدفقات النقدية: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم	بصفةمنفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية.) حساب النتائج: يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات اضافية. كما يتم تصنف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب

	تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)، وذلك باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعكس التغيرات في حقوق الملكية في بداية فترة إعداد التقارير المالية. الإيضاحات: تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها، 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.	الوظائف. جدول سيولة الخزينة: يتم عرضه بنفس طريقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. ملحق الكشوف المالية: 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 صفحة 265.

المطلب الثاني: دراسة مقارنة من ناحية النطاق والقواعد والاعتبارات والمكونات

الجدول رقم (07): ناحية النطاق والقواعد والاعتبارات

أولا: من ناحية النطاق والقواعد والاعتبارات

نطاق المعيار	**نطاق النظام المحاسبي المالي:**
تطبق أي مؤسسة هذا المعيار عند اعدادها وعرض إقوائمها المالية يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي تهدف الى تحقيق الربح؛ لا يطبق هذا المعيار على التقارير المالية الأولية؛	كل مؤسسة تهدف إلى تحقيق الربح وتستخدم النظام المحاسبي المالي يجب أن تقوم بإعداد وعرض قوائمها المالية سنويا؛
قواعد التقديم	**قواعد التقييم**

✓ التكلفة التاريخية ✓ القيمة الحالية ✓ القيمة القابلة للتحقق ✓ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة؛ ✓ القيمة العادلة.	✓ التكلفة التاريخية؛ ✓ القيمة الحالية؛ ✓ القيمة القابلة للتحقق؛
اعتبارات عرض القوائم المالية: ✓ الاستمرارية ✓ الاستحقاق ✓ المعلومات المقارنة ✓ المقاصة ✓ الأهمية النسبية؛ ✓ العرض العادل.	**اعتبارات عرض القوائم المالية:** ✓ الاستمرارية؛ ✓ الاستحقاق؛ ✓ المعلومات المقارنة؛ ✓ المقاصة؛ ✓ الأهمية النسبية؛ ✓ العرض العادل.

المصدر: بن قطيب علي، حطاب دلال، صفحة 12.

ثانيا: من ناحية المكونات

الجدول رقم (08): ناحية المكونات

قائمة المركز المالي **تعريف المعيار**: هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك أو أصحاب الشركة حق الملكية، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة الجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليه الوضع المالي في تأريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها	**الميزانية** 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؛ ✓ الاهتلاكات ✓ المساهمات ✓ الأصول المالية؛ ✓ المخزونات؛ ✓ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

في إظهار (حقيقة) المركز المالي للشركة .

يجب أن تحتوي قائمة المركز المالي ما يلي:

- ✓ الممتلكات والتجهيزات والمعدات
- ✓ الموجودات غير الملموسة
- ✓ الموجودات المالية
- ✓ الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية
- ✓ المخزون؛
- ✓ الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- ✓ النقد والنقد المعادل؛
- ✓ الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- ✓ المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب
- ✓ معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل؛
- ✓ المخصصات؛
- ✓ المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة
- ✓ حصة الأقلية؛
- ✓ رأس المال الصادر والاحتياطيات.

يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة.

معايير تصنيف الأصول والخصوم الى متداولة وغير متداولة):

على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة في الحالات التالية:

- ✓ عندما يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو اهتلاكهخلال الدورة التشغيلية العادية؛
- ✓ عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض
- ✓ الزبائن والمدينين 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 والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون؛
- ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة
- ✓ المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة) منتوجات مثبتة سلفا)؛
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

معايير تصنيف الأسول والخصوم إلى المتداولة وغير متداولة):

لم يذكر النظام المحاسبي المالي معايير تصنيف الأصول والخصوم، ويتم تطبيق نفس المعايير التي تصنف بها وفق المعيار المحاسبي رقم 01.

المتاجرة؛ ✓ عندما يتوقع أن يتحقق الأصل خلال 12 شهر بعد فترة وعلى المنشأة أن تصنف. الأصول الأخرى على أنها جميع أصول غير متداولة. عداد التقرير؛ ✓ عندما يكون الأصل نقدا او أصل معادلا للنقد إلا إذا كان هناك قيد استبدال أو استعمال الأصل لتسوية التزام معين لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير. وعلى المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. **على المنشاة تصنيف الخصوم على أنها متداولة في الحالات التالية:** ✓ عندما يتوقع تسديد الالتزامات الدورة التشغيلية العادية ✓ عندما يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ ✓ عندما يستحق تسديد الالتزام خلال 12 شهر بعد فترة اعداد التقرير؛ ✓ عندما لا يكون للمنشأة الحق في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير. وعلى المنشأة أن تصنف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصول غير متداولة.	
قائمة الدخل: وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف: ✓ الإيراد	**جدول حسابات النتائج** حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.

✓ الدخل الآخر. ✓ التغيرات في مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل ✓ المواد الخام والمستهلكات المستخدمة ✓ مصروف منافع الموظفين؛ ✓ مصروف الاستهلاك والإطفاءه. ✓ المصروفات الأخرى؛ ✓ مجموع المصروفات ✓ الربح قبل الضريبة. **وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:** ✓ الإيراد؛ ✓ تكلفة المبيعات ✓ إجمالي الربح؛ ✓ الدخل الآخر؛ ✓ تكاليف التوزيع؛ ✓ المصروفات الإدارية؛ ✓ المصروفات الأخرى؛ ✓ الربح قبل الضريبة.	ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح الكسب أو الخسارة. **والمعلومات الدنيا المقدمة في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة هي:** ✓ إنتاج السنة المالية؛ ✓ استهلاك السنة المالية؛ ✓ القيمة المضافة للاستغلال؛ ✓ إجمالي فائض الاستغلال؛ ✓ النتيجة العملياتية؛ ✓ النتيجة المالية؛ ✓ النتيجة العادية قبل الضرائب؛ ✓ مجموع منتجات الأنشطة العادية ✓ مجموع أعباء الأنشطة العادية؛ ✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية؛ ✓ النتيجة غير العادية؛ ✓ صافي نتيجة السنة المالية. ملاحظة: إذا تم إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب تقديمه في الملحق، فيتم تقديم تكاليف التوزيع المصروفات الإدارية المصروفات الأخرى.
جدول تغيرات حقوق الملكية: التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية: مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يُظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشاة –الأم – بشكل منفصل – عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة. لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعى المثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي لكل مكون لحقوق الملكية مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة (كحد	**جدول تغيرات الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تطيلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛ ✓ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات؛ ✓ الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

أدنى)، الإفصاح – بشكل منفصل – عن التغيرات الناتجة عما يلي: ✓ الربح أو الخسارة؛ ✓ الدخل الشامل الآخر؛ ✓ المعاملات مع الملاك، بصفتهم ملاك، والتي تظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بشكل (منفصل – عن التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.	✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة ✓ عمليات الرسملة الارتفاع، الانخفاض، التسديد..) ✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
قائمة التدفقات النقدية: **يعتبر جدول** تدفقات الخزينة حديث العهد نسبيا مقارنة مع القوائم المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حسابات النتائج وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات الى الان خاصتا في مراحل اعدادها والقواعد الملزمة بنشرها والصادرة عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة كيفية تغير هذا المركز لذلك يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج. يقدم جدول تدفقات الخزينة، مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها: ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛ ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛ ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تحويل أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة	**جدول سيولة الخزينة:** يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها: ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛ ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛ ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تحويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض)؛ ✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار والتمويل. فالطريقة المباشرة الموصي بها تتمثل في: ✓ تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب ...)

والقروض)؛

- ✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار والتمويل.

حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئا مهما بالنسبة للتحليل المالي.

- ✓ قصد ابراز تدفق مالي صاف
- ✓ تقريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة
- ✓ قبل ضريبة الفترة المقصودة.
- ✓ والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- ✓ آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة
- ✓ اهتلاكات تغيرات الزبائن، المخزونات تغيرات الموردون)؛
- ✓ التفاوتات أو التسويات ضرائب مؤجلة)؛
- ✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة.. وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

الموجودات المالية هي:

- ✓ السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)؛
- ✓ شبه السيولات المحازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها.

يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:

- ✓ السيولات أو شبه السيولات المحازة لحساب الزبائن؛
- ✓ العناصر سريعة وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة

	والاستحقاقات القصيرة. كما يبين النظام المحاسبي المالي أن الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال الخاصة ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.
الإيضاحات تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية كما تحتوي على الطرائق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم. **الإيضاحات يجب أن:** تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛ ✓ تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية. ✓ توفر المعلومات التي لن تعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها. ✓ ✓ يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عمليا. لتحديد الطريقة العملية بجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر على قابلية الفهم والمقارنة لقوائمها المالية. ويجب على المنشاة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قوائم المركز المالي، وفي قائمة قائمتي) الربح أو الخسارة	**الملاحق** يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛ ✓ مكملات الإعلام الضرورية 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 الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديات الأسعار. التي تخص هذه المعاملات، ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية. وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملاحق.

والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

- ✓ يجب على المنشأة أن تفصح عن سياساتها المحاسبية الهامة لتشمل:
- ✓ أساس أو أسس القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.
- ✓ السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية، يجب يفصح عنه في مكان آخر عما يلي:

- ✓ بيانات كمية مختصرة عن المبلغ المصنف على أنه حقوق ملكية.
- ✓ أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة التزامها بأن تعيد شراء أو أن تسترد الأدوات عندما تُطالب بأن تفعل ذلك.
- ✓ من قبل حاملي الأدوات، بما في ذلك أي تغيرات من الفترة السابقة.
- ✓ التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد، أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية.
- ✓ معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي الخارج المتوقع عند الاسترداد، أو إعادة الشراء.

- ✓ تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم. وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات اللاحقة.

إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة الإجراء أي تصحيح) تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملاحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية،

وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:

- ✓ طبيعة الحادث؛
- ✓ تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره تقدم الكيانات التي تستع ل بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:
- ✓ فهم النجاعة الماضية؛
- ✓ تقييم الأخطار ومردودية الكيان؛
- ✓ وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة معلومات تخص:
- ✓ مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها.
- ✓ مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيط أن تحترم في إعداد هذه الكشوف نفس طريقة

	التقديم في شكل مختصر عندالاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية.

المصدر: بن قطيب علي، حطاب دلال صفحة 14،15،16.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة من ناحية الهدف وأوجه ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية

أولا: من ناحية الهدف

الجدول رقم (09): من ناحية الهدف

هدف المعيار المحاسبي رقم IAS 01	**هدف النظام المحاسبي المالي من عرض القوائم المالية:**
يهدف المعيار إلى توضيح أساس عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وبالتالي: ضمان امكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لفترات سابقة والبيانات المالية لمؤسسات أخرى. يحدد الاعتبارات المالية لعرض البيانات المالية، يحدد الارشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات المحتوى البيانات المالية.	يهدف النظام المحاسبي المالي الى تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية، ويتم تبيان المعلومات الأتية بطريق دقيقة: تسمية الشركة الاسم التجاري رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية طبيعة القوائم المالية حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها. وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان، عنوان مقر الشركة الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيهاالأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء،معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة

المصدر:بن قطيب على وحطاب دلال مرجع سابق صفحة 11-12

ثانيا:توضيح شامل لأوجه ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية

الجدول رقم (10): أوجه ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية

بعض القضايا المطروحة محاسبيا	المعالجة حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي SCF
شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها	-تقدم الميزانية في شكل قائمة أو فيشكل جداول؛ -ترتب الأصول حسب درجة سيولتها؛ -أما الخصوم فترتب بحسب درجة الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.	-تقدم الميزانية في شكل جدول. -عرض الأصول والخصوم يتم بنفس طريقة **(IAS/IFRS)**
تصنيف الأعباء	-تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف، وفي حال تقديم جدول حسابات النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخصوصا مخصصات الاهتلاكات والمصاريف الخاصة بالعاملين.	-نفس كيفية التصنيف حسب **(IAS/IFRS)**
جدول التدفقات النقدية	يعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وذلك حسب مصدرها: -التدفقات النقدية المتعلقة بالاستغلال حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة. -التدفقات النقدية المتعلقة بالاستثمار. -التدفقات النقدية المتعلقة بالتمويل	-نفس كيفية العرض حسب **(IAS/IFRS)**

تقييم المخزونات	تقييم المخزون ينبغي أن يتم بإحدى الطريقتين: -الوارد أولا الصادر أولاFIFO. -التكلفة الوسطية المرجحةCUMP -وإذا كانت بنود المخزون قابلة للتمييز في هذه الحالة يتم تحديد تكلفة المخزون لهذه البنود بدقة.	**-يفضل استخدام الوارد أولا الصادر أولا أو التكلفة الوسطية المرجحة.**
التنازل عنالاستثمارات	-يتوقف حساب الاهتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل عن الاستثمار.	**-يتم حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.**
قروض الإيجار	-يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول .	**-يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.**
إعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية	-يمكن إعادة التقييم إذا كان هناك سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية، تمكن من معرفة القيمة العادلة.	**-يتم وفق نفس الشروط المحددة من طرف(IAS/IFRS)**
تكاليف التطوير	-تسجل ضمن الأصول باعتبارها أصولا معنوية.	**-تسجل بنفس طريقة (IAS/IFRS)**
المؤونات القابلة للتوزيع على عدة سنوات	-لا يمكن توزيع أو تقسيم المؤونة .	**-يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتىلا تؤثر على نتيجة الدورة.**
المؤونات الخاصة بإعادة الهيكلة	-لا يمكن إعداد مؤونة خاصة بإعادة الهيكلة وإنما التكاليف الخاصة تحمل مباشرة.	**-تعالج بنفس طريقة (IAS/IFRS)**
تحقق الإيراد	-بيع السلع: يتحقق إذا توفرت الشروط التالية: •عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير، • إمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية	**-يتحقق بتوفر نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف (IAS/IFRS)**

	البيع بدقة. •عدم وجود سيطرة إدارية من طرف المؤسسة على السلع محل البيع. -تقديم الخدمات: يتم الاعتراف بالإيراد اعتمادا على نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ القوائم المالية، إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية	
البيانات القطاعية	-ينبغي أن تقدم حسب قطاع النشاط أو القطاع الجغرافي.	**-بنفس الطريقة المحددة من طرف (IAS/IFRS**

المصدر: احمد طرطار، عبدالعالي منصر الصفحة.255

المبحث الثاني: دراسة مقارنة بين قائمة المركز المالي والميزانية لشركة سوناطراك

المطلب الأول: تقديم شركة سوناطراك

سوف نتعرض إلى تقديم شركة سوناطراك، وتعريفها لأن الجزائر أرادت أن تلعب دور حقيقي في استغلال ثرواتها الطبيعية، وهذا بعد الحصول على استقلالها.

ولم تظهر أهمية شركة سوناطراك إلا ابعد تأميم المحروقات في 24 فبراير 1971 ومند ذلك التاريخ تعمل سوناطراك على تعزيز عملية استرجاع كل الثروات البترولية، والغازية التي توجد في باطن التراب الوطني، حيث أن في 1975 كانت تتحكم في 838، و1796 كانت في حوزة الشركة الفرنسية totalولم تسير سوناطراك 100% من منتوج البترول والغاز في الجزائر إلا في سنة 1981 أين تم إعادة هيكلتها وتكوين 17 مؤسسة مستقلة عن الشركة الأم.

أولا: لمحة تاريخية عن شركة سوناطراك

الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات المعروفة باسم " سوناطراك" أنشئت تحت المرسوم رقم 63 191 في 31 ديسمبر 1963 الذي كلفها بمهام محددة تتلخص في نقل و تسويق المحروقات، ثم جاء مرسوم 265 266 المؤرخ في 22 سبتمبر 1966، ليوسع مهام الشركة إلى عدة ميادين منها: البحث عن المحروقات و إنتاجها وتحويلها و تسويقها، ورغم كل هذا التعديل بنيت المؤسسة باسمها القديم و عملت بكل جهدها على تطوير فروع

المحروقات تفرعت عنها 17 مؤسسة جديدة منها : ENTP المؤسسة الوطنية البلاستيك و EGZIZ المؤسسة الوطنية لتسير منطقة سكيكدة الصناعية NAFTAL ASIDAL ..... الخ. أدى هذا التقسيم إلى تقليص عدد الموظفين إلى 3000 عامل، ليرتفع من جديد في 1963 إلى 36000 موظف.

والتنظيم الجديد لسوناطراك كان بين سنة 1981 و1986 اعتمادا على توجيهات المخطط الرباعي، وفي 21 جانفي 1998 وبعد موافقة المجلس الوطني الطاقة يرسم أن

سوناطراك هي تسمية الشركة الوطنية البحث وإنتاجها ونظرها وتحويلها وتسويقها، والتي يوجد مقرها بمدينة الجزائر.

ثانيا: مهام وهيكلة شركة سوناطراك

1. **مهامها:**

في السنوات الأولى من نشاتها كان هدف سوناطراك يلخص في نقل وتشويق المحروقات، فمحدودية نشاطها هذا ناتج عن نقص الخبرة في ميدان البحث والتنقيب والإنتاج من جهة، ولصعوبة التحكم في المؤسسات الأجنبية المستغلة البترول من جهة أخرى، فعلى هذا الأساس قررت الحكومة توسيع نشاط سوناطراك إثر مرسوم 22 سبتمبر 1966 اين تعود الشركة:

- كل عمليات البحث والتنقيب الصناعي والتجاري للأحواض.
- بناء كل وسائل نقل المحروقات.
- توزيع ومع المحروقات ومختلف المواد المشتقة منها يتم في الجزائر قبل الخارج.
- معالجة وتحويل المحروقات على أرض الوطن وقامة صناعة بترو كيماوية.
- المشاركة في كل عملية صناعية تجارية مالية أو عقارية كانت مرتبطة بطريقة مباشرة أو غيرمباشرة بمهامها.

فبهذا القرار الحكومي أصبح حضور سوناطراك يتزايد في كل مراحل النشاط البترولي: كان إنتاج البترول لا يتجاوز 26.5 مليون طن سنة 1965 1964 ثم ارتفع إلى 33.8 مليون طن سنة 1966، عندما بدا أنبوب حقل الحمراء أرزيو يمارس عمله، كما بلغ انتاجه سنة 1968 ب 43 مليون طن في حين بلغ إنتاج الغاز 2.4 مليار متر مكعب وبعد إعادة الهيكلة سنة 1981 ركزت سوناطر الك على المهام الاستراتيجية القطاع المحروقات، و التي كانت تترتب حول محاور ذات النشاطات التالية:

- نشاطات الاستكشاف والبحث عن المحروقات.
- نشاطات التنمية واستغلال حقوق GISEMENTS المحروقات.
- نشاطات نقل المحروقات عبر الأنابيب.
- تمييع وتحويل الغاز.

وفي سنة 1991 الإنتاج الخام لكل المواد وصل إلى 1604 مليون طن معادل البترول كما قد بلغ الإنتاج الصافي المحروقات 105.8 مليون طن معادل البترول وتم تصدير 842 مليون طن معادل البترول.
بالطريقة التالية: 47.49 مليون طن معادل البترول من المحروقات السائلة و363 مليون طن معادل البترول من المحروقات الغازية.

كما كان نصيب الغاز الطبيعي المميع ب 21.71 من صادرات المحروقات ووصل إنتاجه إلى 31.9 مليون متر مكعب أي ما يعادل 19 مليار متر مكعب من الغاز الطبيعي كما تميزت سنة 1997 بتسجيل عادة نتائج إيجابية تتجسد في حفر 50 بنر، و إنجاز 7 اكتشافات من بينها ، البترول و اللغاز و توجهه مستمر لنمو إنتاج المحروقات بمواده المختلفة وخاصة غازات البترول المميعة والغاز الطبيعي و تم تزويد السوق الوطني في حدود 18.4 مليون طن معادل البترول، كما ارتفعت المبيعات في السوق الداخلي إلى 16 مليار دينار، وأما الصادرات فقد بلغت مستوى قياسي يقدر ب 104 مليون طن معادل البترول أي بزيادة التقارب 10% مقارنة بسنة 1996 .
وبهذا تكون سوناطراك قد حققت رقم اعمال بتقدير 831 مليار دينار بزيادة نسبتها %10% مقارنة بسنة 1996.

وكان أيضا لظهور عدة نشاطات جديدة الفضل في خلق مناصب شغل سمحت بتوظيف ما يقارب 12000 شخص من بينهم أكثر من 50% مهندسين وإطارات جامعية وإما في سنة 1998 فكانت سنة صعبة بسبب تواصل انخفاض أسعار البترول الخام خلال الأشهر الأخيرة الشيء الدي العكس سلبا على إيرادات وفوائد سوناطراك على و موقعها اساسى في الاقتصاد الوطني ولهذا اتخذت عدة إجراءات لمواجهة خلل السوق أو بالأخرى مواجهة خلل السوق بدهنية وواقعية والأساس أصبحت سوناطراك تهدف حالها الى:

- التنقيب عن المحروقات والبحث علها واستغلالها.
- تحويل المحروقات وتكريرها.
- تطوير شبكات نقل المحروقات وتخزينها وشحنها واستغلال هذه الشبكات وتسييرها.
- تربيع الغاز الطبيعي ومعالجته وتقويم المحروقات الغازية.
- تسويق المحروقات.
- دراسة كل الأشكال والمصادر الأخرى الطاقة وترقبتها وتقويمها.

تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل يمكن أن يترتب عنه فائدة سوناطراك. وهكذا بعد أكثر من 30 سنة من نشاط سوناطراك، نجدها قد حققت العديد من مهامها وذلك بالعمل على تطوير اقتصاد البلاد والتخلص من التبعية الأجنبية، فاستطاعت أن تفرض وجودها في الأسواق الأجنبية وذلك بمساعدة مختلف فروعها المتواجدة في مختلف انحاء العالم، وأن تعرف إسراع في التنمية حيث ارتفعت نسبة إنتاجها ب 50%. وهي تشغل المرتبة الأولى عالمها فيما يخص الكثافات والمالية في تصدير غاز البروبان المميع.

2. **هيكلتها:**

في عام 81 قدرت سوناطراك إعادة الهيكلة نتج عنها 18 مؤسسة مسنة الأم وهدم المؤسسات هي:

- 4 مؤسسات صناعية.
- 3 مؤسسات تجارية.
- 11 مؤسسة خدمية.

وهذه المؤسسات هي:

- المؤسسة الوطنية الصناعة البتر وكيماوية ENTP
- المؤسسة الوطنية للمطاط والبلاستيك ENPC
- المؤسسة الوطنية للحفر ENAFOR
- المؤسسة الوطنية للأسمدة الكيميائية SMIDA
- المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار ENSP
- المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والمعمارية ENCGP
- المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء EAGED
- المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار ENSP
- المؤسسة الوطنية النقل عن طريق الأنابيب ENAC
- المؤسسة الوطنية للاشغال البترولية الكبرى ENGTP
- المؤسسة الوطنية لتكرير البترول المؤسسة الوطنية الهندسة البترولية NAFTEC
- المؤسسة الوطنية الغاز والكهرباء SONALGAZ
- مركز البحث لتقييم الطاقة ومشتقاتها CERHYD
- المعهد الجزائري البترول JAP
- وكالة ترقية وعقلانية استعمال الطاقة APRUE

ثالثا: أهداف شركة سوناطراك)ستار تايمز, 2010(

اهداف مجمع سوناطراك ملخصة فيما يلي:

- التنقيب على المحروقات واستغلالها.
- تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين، شحن، استغلال وتسيير هذه الشبكات.
- تمييع الغاز الطبيعي ومعالجته.
- تحويل وتكرير المحروقات وتسويقها.

- تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر وفي الخارج مع شركات جزائرية واجنبية، والاشتراك في راس المال وفي القيم المنقولة الأخرى.
- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط والبعيد.
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل يترتب عنه فائدة على مجمع سوناطراك.

المطلب الثاني: مقارنة قائمة المركز المالي والميزانية لشركة سوناطراك

من خلال عرض القوائم المالية لشركة سوناطراك (التقارير السنوية لسنة 2021) نأخذ قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (11): الاصول

الأصول:

مليون دينار جزائري	2021	2020
الأصول غير جارية		
فارق الاقتناء GOODWILL	14403	14897
التثبيتات المعنوية	100167	99545
التثبيتات العينة	3900817	3846187
أراضي	50583	51503
مباني	345043	349551
تثبيتات عينية أخرى	577282	592194
تثبيتات الممنوح امتياز	819	782
معدات ثابتة ومركبات الإنتاج	2927100	2852157
التثبيتات الجاري إنجازها	2345744	2393262
التثبيات المالية	1490864	1348475
الأصول المالية الموضوعة موضع معادلة	404276	410164
المساهمات الأخرى والحسابات المدنية الملحقة	26495	142250
التثبيتات المالية الأخرى	1058545	792918
الحسابات المدنية الأخرى غير الجارية	1548	3018
مجموع التثبيتات	7852004	7702731

الضرائب المؤجلة أصول	54913	45975
مجموع الأصول غير الجارية	7906917	7748706
الأصول الجارية		
مخزونات ومنتجات قيد الصنع	837840	796506
الحسابات المدينة والاستخدامات المماثلة	4173673	4424370
التثبيتات المالية	2004	2
الزبائن	725135	524444
المدينون الاخرون	2367897	2131333
الضرائب وما شابهها	1067503	1758113
الأصول الأخرى الجارية	11133	10479
الموجودات وما يماثلها	1362905	693679
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	1185	647
الخزينة	1361719	693032
مجموع الأصول الجارية	6374418	5914556
مجموع الأصول	14663262	13663262

المصدر: الحصيلة السنوية لشركة سوناطراك ص 76

الجدول رقم (12): الخصوم

الخصوم:

مليون دينار جزائري	2021
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال	1000000
ممتلكات ممنوحة من طرف الدولة	–
فارق التقييم	82678
علاوات واحتياطات–احتياطات مدمجة	5750648
رؤوس الأموال الخاصة/ترحيل من جديد	2309
رؤوس الأموال الخاصة للشركة الام قبل النتيجة	6835634

احتياطات مدمجة	985209
احتياطات المجمع	972094
الاحتياطات ذوق الاقلية	13115
فارق المعادلة	18722
النتيجة الصافية	813645
فارق التحويلات في النتيجة المجمع	1373
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع	812272
نتيجة المجمع	801915
نتيجة ذوي الاقلية	10357
نتيجة ذوي الاقلية	10514
فارق التحويلات في النتيجة	(175)
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	8653211
الخصوم غير الجارية	
قروض وديون مالية	215937
ديون اخرى غير جارية	216466
ديون اخرى وحسابات التعديل	13920
ادوات مالية مشتقة	(0)
مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا	395004
مجموع الخصوم غير الجارية	841308
الخصوم الجارية	355013
موردون وحسابات ملحقة	
ضرائب	515364
ديون اخرى	3914018
خزينة سلبية	2422
مجموع الخصوم الجارية	4786817
مجموع الخصوم	14218335

المصدر: الحصيلة السنوية لشركة سوناطراك ص 77

من خلال ذلك فإن وفق النظام المالي المحاسبي scf تقابل قائمة المركز المالي قائمة الميزانية والتي تكون على الشكل التالي:

الجدول رقم (13): الميزانية

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
فارق الاقتناء	**14403**	راس المال	**1000000**
التثبيتات المعنوية	**100167**	ممتلكات ممنوحة من	–
التثبيتات العينية	**3900827**	طرف الدولة	**826778**
أراضي	**50583**	فارق التقييم	**57506448**
مباني	**345043**	علاوات واحتياطات –	
تثبيتات عينية أخرى	**577282**	احتياطات مدمجة	**2309**
تثبيتات الممنوح امتيازها	**819**	رؤوس أموال خاصة/	
معدات ثابتة ومركبات	**2927100**	ترحيل من جديد	**6835634**
الإنتاج	**2345744**	رؤوس أموال خاصة	
التبيتات الجاري إنجازها	**1490864**	للشركة الام قبل النتيجة (أ)	**985209**
التثبيتات المالية	**404276**	احتياطات مدمجة (ب)	**972094**
الأصول المالية موضوعة		احتياطات المجمع	**13115**
موضع معادلة	**26495**	احتياطات ذوي الأقلية	**18722**
المساهمات الأخرى		فارق المعادلة (ج)	**813645**
والحسابات المدينة الملحقة	**1058545**	النتيجة الصافية (د)	**1373**
التثبيتات المالية الأخرى	**1548**	فارق التحويلات في	
الحسابات المدينة الأخرى		النتيجة المجمع	**812272**
غير الجارية	**7852004**	النتيجة الصافية المدمجة	**801915**
مجموع التثبيتات	**54913**	للمجمع	**10357**
الضرائب المؤجلة أصول	**7906917**	نتيجة المجمع	**10514**
مجموع الأصول غير		نتيجة ذوي الأقلية	**(157)**
الجارية	**837840**	نتيجة ذوي الأقلية	**8653211**

الأصول الجارية	**4173673**	فارق التحويل في النتيجة	
مخزونات ومنتجات قيد		مجمع رؤوس الأموال	
الصنع	**2004**	الخاصة (ا) + (ب) +	**215937**
الحسابات المدينة	**725135**	(ج) + (د)	**216446**
والاستخدامات المماثلة	**2367897**	**خصوم غير جارية**	**13920**
التثبيتات المالية	**1067503**	قروض وديون مالية	**0**
الزبائن	**11133**	ديون أخرى غير جارية	**395004**
المدنيين الاخرون	**1362905**	ديون أخرى وحسابات	**841308**
الضرائب ومشابهها	**1185**	التعديل	
الأصول الأخرى الجارية		أدوات مالية مشتقة	**355013**
الموجودات وما يماثلها		مؤونات ومنتجات مسجلة	**515364**
الأموال الموظفة والأصول	**1361719**	مسبقا	**3914018**
المالية جارية الأخرى		**مجموع الخصوم غير**	**2422**
الحزينة	**6374418**	**الجارية**	**4786817**
		الخصوم الجارية	
مجموع الأصول الجارية	**1361719**	مودون وحسابات ملحقة	
		ضرائب	
	6374418	ديون أخرى	
		خزينة سلبية	
		مجموع الخصوم الجارية	
المجموع	**14281335**	**المجموع**	**14281335**

المصدر: من اعداد الطالبين

بحيث نستخلص من خلال هذه المقارنة مايلي:

الجدول رقم (14): من ناحية الشكل

من ناحية الشكل	
قائمة المركز المالي	الميزانية
نلاحظ من خلال هده الدراسة أن التغيير من ناحيةالشكل	اما في الميزانية فإن الأصول والخصوم تعرض بشكل

بحيث كانت الأصول والخصوم تعرض بشكل عمودي في المركز المالي	عرضي الأصول في الجهة في الجهة اليمنى والخصوم في الجهة اليسرى
من ناحية المضمون	
هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك أو أصحاب الشركة حق الملكية، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة الجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليه الوضع المالي في تأريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها في إظهار (حقيقة) المركز المالي للشركة	تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول
من ناحية المكونات	
يجب أن تحتوي قائمة المركز المالي ما يلي: ✓ الممتلكات والتجهيزات والمعدات ✓ الموجودات غير الملموسة ✓ الموجودات المالية ✓ الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية ✓ المخزون؛ ✓ الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛ ✓ النقد والنقد المعادل؛ ✓ الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛ ✓ المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب	**في الأصول:** ✓ التثبيتات المعنوية؛ ✓ التثبيتات العينية؛ ✓ الاهتلاكات ✓ المساهمات ✓ الأصول المالية؛ ✓ المخزونات؛ ✓ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛ ✓ الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ؛ ✓ خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة

✓ معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل؛ ✓ المخصصات؛ ✓ المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة ✓ حصة الأقلية؛ ✓ رأس المال الصادر والاحتياطيات. يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة	الإيجابية. **في الخصوم:** ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛ ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛ ✓ الموردون والدائنون الآخرون؛ ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة ✓ المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة) منتوجات مثبتة سلفا)؛ ✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينةالسلبية.
من ناحية تصنيف معايير الأصول والخصوم	
معايير تصنيف الأصول والخصوم الى متداولة وغير متداولة): على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة في الحالات التالية: ✓ عندما يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو اهتلاكه خلال الدورة التشغيلية العادية؛ ✓ عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ ✓ عندما يتوقع أن يتحقق الأصل خلال 12 شهر بعد فترة وعلى المنشأة أن تصنف. الأصول الأخرى على أنها جميع أصول غير متداولة.اعداد التقرير ؛ ✓ عندما يكون الأصل نقدا او أصل معادلا للنقد	**معايير تصنيف الأسول والخصوم إلى المتداولة وغير متداولة):** لم يذكر النظام المحاسبي المالي معايير تصنيف الأصول والخصوم، ويتم تطبيق نفس المعايير التي تصنف بها وفق المعيار المحاسبي رقم 01.

إلا إذا كان هناك قيد استبدال أو استعمال الأصل لتسوية التزام معين لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير. وعلى المنشأة أن تصنف. جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. **على المنشاة تصنيف الخصوم على أنها متداولة في الحالات التالية:** ✓ عندما يتوقع تسديد الالتزامات الدورة التشغيلية العادية. ✓ عندما يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ ✓ عندما يستحق تسديد الالتزام خلال 12 شهر بعد فترة اعداد التقرير؛ ✓ عندما لا يكون للمنشأة الحق في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير. وعلى المنشأة أن تصنف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصول غير متداولة	

المصدر: من إعدد الطالبين

المطلب الثالث: نتائج المقارنة

من خلال هده المقارنة نستنتج ما يلي:

لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة المركز المالي والتي تسمى بالميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 1 وتتمثل اهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها وشكل عرضها فكلاهما يعتمد في ترتيب الأصل حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق.

إلا أن قائمة المركز المالي توضح لنا الوضع المالي للشركة (موجودات) وما يستحق اتجاه الملاك (حق الملكية) ويطلق عليه الميزانية لأنه يتخذ أحد اشكالها أصول خصوم بشكل متوازن وعمومية لإنها تتضمن الاثار العامة

لجميع العمليات للشركة، الا ان المركز المالي يأخذ عدة سنوات كم اجل المقارنة ويعتمد في التحليل على المقارنة، اما الميزانية تبرز بصورة منفصلة الفصول الاتية: الأصول والخصوم، وتعتمد في التحليل على النسب المئوية. كلاهما يعتمد في التصنيف الأصول المتداولة حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق.

المبحث الثالث: مقارنة بين حسابات النتائج وقائمة الدخل

المطلب الأول: المقارنة بين القائمتين

من التقارير المالية لشركة سوناطراك نأخذ حسابات النتائج لسنة 2021 والتي تمثل قائمة الدخل في شركة سوناطراك والتي تعتمد في تسييرها المالي على النظام المحاسبي المالي (SCF)

الجدول رقم (15): حسابات النتائج

مليون دينار جزائري	2021	2020
مبيعات ومنتجات وخدمات ومواد ملحقة	6494387	3980445
الانتاج المخزن والمنقص من المخزن	66449	11909
انتاج مثبت	317515	287527
اعانات الاستغلال	720	52155
انتاج السنة المالية	6879070	4332036
المشتريات المستهلكة	1112982	1077691
الخدمات الخارجية	1254553	862461
خدمات خارجية أخرى	132986	101507
استهلاك السنة المالية	2500521	2041659
القيمة المضافة للاستغلال	4378549	2290376
اعباء المستخدمين	403790	390914
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	1968051	923854
اجمالي فائض الاستغلال	1285884	975608
منتوجات عملياتية أخرى	188038	163569
اعباء عمليات اخرى	77988	135638
مخصصات الاهتلاك . مؤونات. خسائر قيمة الاستغلال	878346	869138
المؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية	6867	(2753)
استرجاع خسائر قيمة مؤونات الاستغلال	212	78

استرجاع خسائر القيمة وانخفاض مخصصات التشغيل	49435	30703
استرجاع خسائر قيمة المؤونات للعناصر المالية	4612	(384)
النتيجة العملياتية	1285884	167395
المنتوجات المالية	81075	96601
الاعباء المالية	556586	291840
النتيجة المالية	475511	(195239
النتيجة العادية قبل الضرائب	810373	(27844)
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	104050	22794
مجموع المنتجات للأنشطة العادية	7202230	4622525
مجموع الاعباء للأنشطة العادية	6495907	4673163
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	706323	(50638)
العناصر عير العادية – المنتوجات	318	91
العناصر غير العادية – الأعباء	10955	4066
النتيجة غير العادية	10143	(3975)
النتيجة الصافية للسنة المالية	696181	(54613)
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة	116248	49529
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع	812429	(5083)
حصة ذوي الأقلية	10514	8888
النتيجة الصافية – حصة المجمع	801915	(13971)

المصدر: الحصيلة السنوية لسوناطراك ص78

اعتمدت شركة سوناطراك نفس الطريقة في اعداد ها لقائمة الدخل والتي هي نفسها حسابات النتائج في حين جرت العادة حسب المعيار المحاسبي رقم 1 فإن قائمة الدخل تتكون من العناصر التالية:

قائمة الدخل:

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

- ✓ الإيراد
- ✓ الدخل الآخر.
- ✓ التغيرات في مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل

- ✓ المواد الخام والمستهلكات المستخدمة
- ✓ مصروف منافع الموظفين؛
- ✓ مصروف الاستهلاك والإطفاءه
- ✓ المصروفات الأخرى؛
- ✓ مجموع المصروفات.
- ✓ الربح قبل الضريبة.

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

- ✓ الإيراد؛
- ✓ تكلفة المبيعات
- ✓ إجمالي الربح؛
- ✓ الدخل الآخر ؛
- ✓ تكاليف التوزيع؛
- ✓ المصروفات الإدارية؛
- ✓ المصروفات الأخرى؛
- ✓ الربح قبل الضريبة.

لكن شركة سوناطراك قامت بإعداد قائمة الدخل باستخدام حسابات النتائج وأضافة فقط حقوق الملكية والتي تظم العناصر التالية:

- ✓ حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة
- ✓ النتيجة الصافية المدمجة للمجمع
- ✓ حصة ذوي الأقلية

اما حسب النظام المالي المحاسبي SCF فإن قائمة الدخل تسمى حسابات النتائج وفق الشكل التالي:

الجدول رقم (16): قائمة الدخل

مليون دينار جزائري	المبالغ
مبيعات ومنتجات وخدمات ومواد ملحقة	6494387
الانتاج المخزن والمنقص من المخزن	66449
انتاج مثبت	317515
اعانات الاستغلال	720

انتاج السنة المالية	6879070
المشتريات المستهلكة	1112982
الخدمات الخارجية	1254553
خدمات خارجية أخرى	132986
استهلاك السنة المالية	2500521
القيمة المضافة للاستغلال	4378549
اعباء المستخدمين	403790
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	1968051
اجمالي فائض الاستغلال	1285884
منتوجات عملياتية أخرى	188038
اعباء عمليات اخرى	77988
مخصصات الاهتلاك. مؤونات. خسائر قيمة الاستغلال	878346
المؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية	6867
استرجاع خسائر قيمة مؤونات الاستغلال	212
استرجاع خسائر القيمة وانخفاض مخصصات التشغيل	49435
استرجاع خسائر قيمة المؤونات للعناصر المالية	4612
النتيجة العملياتية	1285884
المنتوجات المالية	81075
الاعباء المالية	556586
النتيجة المالية	475511
النتيجة العادية قبل الضرائب	810373
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	104050
مجموع المنتجات للأنشطة العادية	7202230
مجموع الاعباء للأنشطة العادية	6495907
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	706323
العناصر عير العادية – المنتوجات	318
العناصر غير العادية – الأعباء	10955
النتيجة غير العادية	10143

النتيجة الصافية للسنة المالية	696181

المصدر: من اعداد الطالبين

حيث اعتمدت سوناطراك في اعداد قائمة حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي SCF والذي يضم المعلومات التالية:

المعلومات المقدمة لمكونات حسابات النتائج حسب الطبيعة هي:

- ✓ إنتاج السنة المالية؛
- ✓ استهلاك السنة المالية؛
- ✓ القيمة المضافة للاستغلال؛
- ✓ إجمالي فائض الاستغلال؛
- ✓ النتيجة العملياتية؛
- ✓ النتيجة المالية؛
- ✓ النتيجة العادية قبل الضرائب؛
- ✓ مجموع منتجات الأنشطة العادية
- ✓ مجموع أعباء الأنشطة العادية؛
- ✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية؛
- ✓ النتيجة غير العادية؛
- ✓ صافي نتيجة السنة المالية.

اما حسب الوظيفة: يضم المعلومات التالية

- ✓ هامش الربح الإجمالي
- ✓ النتيجة العملياتية
- ✓ النتيجة العادية قبل الضرائب
- ✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية
- ✓ النتيجة غير العادية
- ✓ نتيجة السنة المالية الصافية

المطلب الثاني: نتائج المقارنة

نستنتج من خلال هده المقارنة انه ليس هناك فروق من ناحية الشكل في اعداد وعرض قائمة الدخل وحسابات النتائج بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم1 وتتمثل اهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها

فالأعباء تصنف حسب طبيعتها او حسب الوظيفة إلا أنه في إعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب تقديمه في الملحق، فيتم تقديم تكاليف التوزيع، مصرفات الإدارية، المصروفات الأخرى.

اما من ناحية التسمية فيسمى في المعيار المحاسبي رقم 1 بقائمة الدخل وفي النظام المحاسبي المالي بحسابات النتائج

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة:

من التقارير المالية لشركة سوناطراك نأخذ جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021 والتي تمثل جدول سيولة الخزينة في شركة سوناطراك والتي تعتمد في تسييرها المالي على النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم (17): تدفقات الخزينة

مليون دينار جزائري	المبالغ
النتيجة قبل الضرائب	800235
ارباح وخسائر راس المال الاصول	(412)
اهتلاك التثبيتات الصينية	730733
تغيرات أصول الثابتة الملموسة	1389
اهتلاك التثبيتات المعنوية	13602
المؤونات لفارق الاقتناء	–
المؤونات الأخرى	3276
اعانات الاستغلال	720
ضرائب مؤجلة	(5506)
الاهتلاكات والمؤونات	744223
الضريبة على النتائج	(104050)
فوائد مدفوعة	(400)
الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	1439595
تدفقات الخزينة من العناصر الغير العادية	(10143)
تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية	(10143)
المخزونات	(19727)
الحسابات الدائنة	(277561)

الموردين	(125679)
احتياجات رأس المال العامل للاستغلال الأخرى	566182
تأثير تغيرات رأس المال العامل للاستغلال	143215
احتياجات راس المال العامل خارج للاستغلال الأخرى	9111
حسابات المجمع الموجهة	48705
تأثير تغيرات راس مال العامل خارج للاستغلال	57816
المحسوبات عن الاقتناء	(570)
العمليات الأخرى لغير سوناطراك	(570)
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	1629913
اقتناء التثبيتات العينية	(1204457)
اقتناء التثبيتات المعنوية	(15079)
اقتناء التثبيتات المالية	(496608)
اقتناء السندات	(67079)
الفوائد التي تم تحصيليها	3716
احتياجات الخزينة الاستثمارات	(1779507)
التنازل عن التثبيتات العينية	492603
التنازل عن التثبيتات المعنوية	359
التنازل عن التثبيتات المالية	370522
موارد الاستثمارات	863485
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من انشطة الاستثمار	(916022)
زيادة راس المال النقدي	(177097)
اصدار القروض	12609
تسديد القروض	(31931)
الزيادات في الديون المالية الأخرى الغير الجارية	(1472)
الزيادات في ديون المالية الأخرى الجارية	(26352)
العوائد والأرباح المسبقة	23817

تدفقات الخزينة بالنسبة للنشاط المالي	(200426)
فرق التحويل	1108
تغيير الطرقة المدمجة	154087
إعادة التصنيف	(99)
الإصدار دخول في مجال تطبيق الادماج	126
الخروج	(0)
فرق غير مبرر	155222
تغيرات اموال الخزينة محسوبة	668687
اموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية	1361719
اموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية	693032
تغير اموال الخزينة خلال الفترة	668687

المصدر: الحصيلة السنوية لسوناطراك ص79

أما بالنسبة لشركة سوناطراك اعتمدت على جدول واحد هو قائمة التدفقات النقدية بدل جدول سيولة الخزينة والتي لم تكن موجودة حسب النظام المالي المحاسبي SCF

والذي نتطرق اليه بما يلي:

قائمة التدفقات النقدية:

يعتبر جدول تدفقات الخزينة حديث العهد نسبيا مقارنة مع القوائم المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حسابات النتائج وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات الى الان خاصتا في مراحل اعدادها والقواعد الملزمة بنشرها والصادرة عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة كيفية تغير هذا المركز لذلك يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج.

يقدم جدول تدفقات الخزينة، مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:

- ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تحويل أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض)؛

- ✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار والتمويل.

حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئا مهما بالنسبة للتحليل المالي.

خاتمة الفصل:

مع محاولة اعتماد الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم المالية، تعتبر هذه المحاولة خطوة هامة للتكيف مع السياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى العالم في المجال المحاسبي المالي والاقتصادي.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد ظهرت نقائص في النظام المحاسبي المالي الوطني بعد تفتح الجزائر اتجاه اقتصاد السوق. حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، فصار التغيير في هذا النظام المحاسبي ضرورة حتمية لمواكبة النمو الاقتصادي ليس فقط خيارا وإنما قرارا خاصة مع تزايد العلاقات الاقتصادية بين الجزائر وباقي دول العالم، وفي انتهاج سياسة استقطاب المستثمرين الأجانب، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يفكر في إصلاح النظام المحاسبي عن طريق تشريع نظام محاسبي مالي يسهل الاتصال لاسيما على مستوى المؤسسة ذاتها، وعلى المستوى المحلي والدولي.

ومهد هذا لإيجاد مجموعة من الممارسات المحاسبية تتمثل أساسا في تبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية وذلك لتوحيد اللغة المحاسبية من خلال مراجعة المخطط المحاسبي الوطني وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقى لفترة طويلة يعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، المرحلة التي كان الاقتصاد فيها مخطط، والذي يعكس تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة والإنتاج.

وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالتفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق، هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح محدودا وله نقائص، وبالأخص مخرجات هذا المخطط التي لا تخدم مصالح هذا الاقتصاد بل أنها مصلحتها ضريبية بحتة، كذلك ظهور عمليات وإحداث جديدة بعد إجراء هذه الإصلاحات.

ومع محاولة اعتماد الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم المالية، تعتبر هذه المحاولة خطوة هامة للتكيف مع السياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى العالم في المجال المحاسبي المالي والاقتصادي.

كما تتميز متطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بملامح التوافق المحاسبي، حيث تلاحظ أنه في عدة حالات نجد أكثر من متطلب يعالج قياس نفس البند من القوائم المالية، إلا أن الشيء الملاحظ هو وجود عدد من البدائل المتاحة، بحيث نجد في أغلب المتطلبات بديلين لقياس نفس العنصر من القوائم المالية مع الحرص على الزامية تطبيق البديل المختار على جميع البنود المتشابهة، وهذا ما يجعل المعلومات المالية المنشورة أكثر قابلية للمقارنة وذلك إذا ما تم أخذ بعين الاعتبار الأساليب الأخرى لتحقيق القابلية للمقارنة وعلى رأسها الإفصاح المحاسبي .

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي ومالي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من

الناحية التقنية، ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية حتى تنسجم أكثر مع المتغيرات الاقتصادية الدولية.

النتائج:

- ✓ نظرا للتطورات والتوسعات التجارية بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود ومحاولات لوضع أسس دولية للمحاسبة الدولية والتي أدت تدريجيا الى ظهور ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تسعى المعايير المحاسبية الدولية الى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من اجل إعطاء صورة واضحة عن النظام المحاسبي وعلى المعايير المحاسبية في اعداد وعرض القوائم المالية.
- ✓ تسهل المعايير المحاسبية قراءة القوائم المالية بالنسبة للمستثمرين خاصة الأجانب منهم أكثر من القواعد المحاسبية المحلية.
- ✓ المعايير الدولية توفر معلومات ذات مصداقية وموضوعية وقابليتها للمقارنة.
- ✓ استخدام المعايير المحاسبية الدولية يعزز من حرية التدفق في رؤوس الأموال في السوق ويساعد المؤسسات في مواجهة المنافسين على قدر المساواة من اجل الموارد المالية التي تقدمها سوق راس المال في العالم.
- ✓ يعطي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب الى احتياجات المهنين والمستثمرين كما انه يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة وحيث يهدف الى تبسيط القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- ✓ النظام المحاسبي المالي اعطى اهتماما كبيرا للملاحق.
- ✓ التغيرات في اعتماد النظام المحاسبي المالي مست المضمون والشكل.
- ✓ المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعكس صورة النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

اختبار الفرضيات:

- ✓ يتم اعداد وعرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي وفق ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 01.
- ✓ توجد اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة الدولية للمحاسبين المعتمدين (IFAC) والتي تتضمن المعيار المحاسبي رقم 01 في اعداد وعرض القوائم المالية. وتتركز أهم اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية في التسميات والمصطلحات المستخدمة لوصف بعض الحسابات والمعاملات المالية. كما تتضمن الاختلافات أيضاً الأساليب المستخدمة في عرض وإعداد القوائم المالية، الاختلافات في عرض وإعداد القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية المتبعة من قبل IFAC تشمل المتطلبات الإضافية لعرض المعلومات المالية والإفصاحات في القوائم المالية، بما في ذلك:

– طرق حساب رأس المال وحقوق الملكية المختلفة وتقديمها في القوائم المالية.

– تفاصيل المعلومات المالية المطلوبة في القوائم المالية.

- ✓ تعتبر هذه الفرضية صحيحة بشكل عام. فعلى الرغم من وجود بعض الاختلافات في المصطلحات والتسميات المستخدمة في اعداد وعرض القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن المبادئ الأساسية والأساليب المستخدمة هي عادةً متشابهة وبالتالي يمكن اعتبار الاختلافات في التسميات والمصطلحات نوعًا من الاختلافات الدقيقة التي لا تؤثر على جوهر عرض القوائم المالية. ومع ذلك، فمع ذلك، ينبغي الاحتفاظ بالحذر وعدم تجاهل أي اختلافات محتملة في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية المختلفة. فقد يؤدي الالتفات إلى تفاصيل مثل التسميات إلى تفهم خاطئ لمفهوم معين أو إلى خلل في عرض المعلومات المالية. ولذلك، يجب على الشركات والمؤسسات العاملة في بيئة متعددة المعايير المحاسبية، العمل بتفانٍ لفهم وتفسير المعايير المختلفة وتحليل الاختلافات بعناية لضمان جودتها.

الدراسة المستقبلية:

- ✓ ضرورة إعادة النضر في نقاط التباعد بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ القيام بتجديد النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، على المستوى الوطني والدولي ولتفادي تجميده كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ تكوين إطارات في المحاسبة.
- ✓ القيام بملتقيات حول النظام المحاسبي المالي.
- ✓ قيام المؤسسات بإجراء تربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي scf

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

Bibliographie

محمد أبو نصار ، جمعة حميدات .(2008) .*معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية* .عمان: دار وائل.

الجعارات, خ. ج .(2008) .*المعايير التقارير الدولية IAS/IFRS 2007* .عمان: الإثراء للنشر والتوزيع.

الدكتور احمد طرطار و استاذ عبد العالي منصر ، مرجع سابق.(.s.d) .

الدكتور احمد طرطار والأستاذ عبد العالي منصر ، مرجع سابق.(.s.d) .

الصالح, ز. م) .سبتمبر 2012 .(دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة .*مجلة الإقتصاد الجديد* .246 ,

الصالح, زويتة محمد مرجع سابق .(2012) .دورحساب النتائج حسب الطبيعة في قياس اداء المؤسسة .*مجلة الإقتصاد الجديد* .

بن رحمون سليم .(2017) .القررات الإستثمارية والإفصاح عنها في القوائم المالية للموسسات الإقتصادية الجزائرية .*مجلة العلوم الإنسانية* .606 ,

بوبكر, س. م .(2018) .*مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS- IFRS* .الجزائر: المركز الجامعي الونشريسي ، تسمسيلت الجزائر.

تخربين, م. ه .(2020) .اهمية قائمة التدفقات النقدية كأدات لتقييم الوضعيات المالية للمؤسسات الإقتصادية .*مجلة الإقتصاد والبيئة* 335 ,و336.

جرد نوردين .(2020) .أثر الإفصاح الإلكتروني عن القوائم المالية على تدعيم جودة المعلومات المالية - دراسة استطلاعية . *مجلة ادارة الأعمال والدراسات الإقتصادية* .53 ,

حميدات, ا. م .(2017) .*معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعلمية - الطبعة الثالثة* .عمان الاردن: دار وائل للنشر و التوزيع.

حنان نجوى بركة ،محمودي. (2013). قياس بنود القوائم المالية (شهادة الماستر اكاديمي). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

خنشور, د .(2017) ./ .قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي* (SCF) دراسة تحليلية .*مجلة البحوث والدراسات* .304 ,

د. بن بوسبعين تسعديت و د. حسياني عبدالحميد مرجع سابق.(.s.d) .

زين, ع .(2022) .القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي .*مجلة اقتصاد المال والاعمال* .

ساحل, ي. ب .(2016) .*تسيير التسيير المالي للمؤسسة* .الجزائر: دار بلقيس.

ستار تايمز .الاقتصاد و الاعمال. (2010, 05 28). Consulté le 02 21, 2023, sur https://www.startimes.com :

ص, مرجع سابق احمد طرطار و عبد العالي منصر.(.s.d) .

ص51, د. مداحي عثمان، مرجع سابق ، .(s.d.) .*مرجع سابق*.

عادل علي بابكر الماحي أبو الجود .(2019) .اهمية قائمة التدفقات النقدية في إتخاذ قررات الإستثمار بالمصارف .*مجلة الإقتصاد والمالية* .41 ,

عبدالحميد, أ. ب .(s.d.) .مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية . *مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية (جامعة الوادي -العدد السابع الجلد الثاني)* .164 ,

عبدالحميد, ب. ت .(2018) .*محاسبة الادوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية* .تلمسان الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

قائمة المصادر والمراجع

عبدالرزاق, س. ع .(2019) .*اهمية النسب المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية* .بريكة: المركز الجامعي سي الحواس.

لطفي, ا. ا .(2008) .*اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة* .الإسكندارية: الدار الجامعية للطباعة والنشر.

مبسوط هوارية ،أحمد أمين بوخرص ، وليد تخربين ،مرجع سابق.(s.d.) .

محاضرات التسيير المالي Consulté le 02 17, 2023, sur (2019, 05 23) .عناصر جدول النتائج-https://elearn.univ : tlemcen.dz/mod/resource/view.php?id=12718

محمد الطيب على عبدالرحمان .(2022) .تقييم الأداء المالي للشركات الصناعية العاملة في (منطقة مارنجان-و دمدني السودان) .*مجلة المحاسبة التدقيق والمالية*.33 ,

مداحي عثمان 07) .سبتمبر 2012 .(*مجلة الاقتصاد الجديد* .البليدة: جامعة البليدة.

مرجع سابق ص 191.(s.d.) .

منصر, ا. ط .(2018) .*تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد* .الجزائر : جسور للنشر والتوزيع.

الملاحق

2 - القوائم المالية الموحدة

2-1 الميزانية

2-1-1 الأصول

مليون دينار جزائري	ملاحظات	2021	2020	2019
الأصول غير الجارية				
فارق الاقتناء -GOOD WILL	3.1.1	14 403	14 897	17 266
التثبيتات المعنوية	3.1.2	100 167	99 545	88 141
االتثبيتات العينية	3.1.3	3 900 827	3 846 187	3 784 339
أراضي		50 583	51 503	52 247
مباني		345 043	349 551	346 314
تثبيتات عينية أخرى		577 282	592 194	527 551
تثبيتات الممنوح امتيازها		819	782	615
معدات ثابتة ومركبات الإنتاج		2 927 100	2 852 157	2 857 612
التثبيتات الجاري إنجازها	3.1.4	2 348 744	2 393 626	2 310 844
التثبيتات المالية	3.1.5	1 490 864	1 348 478	1 803 858
الأصول المالية الموضوعة موضع معادلة		404 276	410 164	223 200
المساهمات الأخرى والحسابات المدينة الملحقة		26 495	142 250	311 884
التثبيتات المالية الأخرى		1 058 545	792 981	967 683
الحسابات المدينة الأخرى غير الجارية		1 548	3 081	91
مجموع التثبيتات		7 852 004	7 702 731	7 703 148
الضرائب المؤجلة أصول	3.1.6	54 913	48 978	37 997
مجموع الأصول غير الجارية		7 906 917	7 748 706	7 741 146
الأصول الجارية				
مخزونات ومنتجات قيد الصنع	3.2.1	837 840	796 506	718 063
الحسابات المدينة والاستخدامات المماثلة	3.2.2	4 173 673	4 424 370	4 358 843
التثبيتات المالية		2 004	2	0
الزبائن		725 135	524 444	608 752
المدينون الآخرون		2 367 897	2 131 333	2 170 669
الضرائب وما شابهها		1 067 503	1 758 113	1 554 037
الأصول الأخرى الجارية		11 133	10 479	25 086
الموجودات وما يعادلها	3.2.3	1 362 905	693 679	707 595
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى		1 185	647	127
الخزينة		1 361 719	693 032	707 468
مجموع الأصول الجارية		6 374 418	5 914 556	5 781 201
مجموع الأصول		14 281 335	13 663 262	13 522 346

2-1-2 الخصوم

مليون دينار جزائري (دج)	ملاحظات	2021	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة	4.1			
رأس المال		1 000 000	1 000 000	1 000 000
ممتلكات ممنوحة من طرف الدولة		-	-	1 940
فارق التقييم		82 678	187 888	124 590
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة		5 750 648	5 728 884	5 310 162
رؤوس أموال خاصة / ترحيل من جديد		2 309	1 602	-
رؤوس الأموال الخاصة للشركة الأم قبل النتيجة (أ)		**6 835 634**	**6 918 373**	**6 436 693**
احتياطات مدمجة (ب)		**985 209**	**1 011 275**	**1 106 077**
احتياطات المجمع		972 094	1 005 386	1 091 790
احتياطات ذوي الأقلية		13 115	5 889	14 287
فارق المعادلة (ج)		**18 722**	**(34 287)**	**(7 124)**
النتيجة الصافية (د)		**813 645**	**(6 598)**	**373 581**
فارق التحويلات في نتيجة المجمع		**1 373**	**(2 382)**	**(13)**
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع		**812 272**	**(4 216)**	**373 594**
نتيجة المجمع		**801 915**	**(13 971)**	**373 135**
نتيجة ذوي الأقلية		**10 357**	**9 754**	**459**
نتيجة ذوي الأقلية		10 514	8 888	459
فارق التحويلات في النتيجة		(157)	867	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة (أ)+(ب)+ (ج)+(د)		**8 653 211**	**7 888 763**	**7 909 228**
الخصوم غير الجارية	4.2			
قروض وديون مالية		215 937	235 255	186 820
ديون أخرى غير جارية		216 446	219 789	201 361
ديون أخرى و حسابات التعديل		13 920	15 107	12 074
أدوات مالية مشتقة		(0)	(0)	(0)
مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا		395 004	362 342	318 033
مجموع الخصوم غير الجارية		**841 308**	**832 492**	**718 288**
الخصوم الجارية	4.3			
موردون وحسابات ملحقة		355 013	499 861	372 894
ضرائب		515 364	666 301	787 725
ديون أخرى		3 914 018	3 773 696	3 713 653
خزينة سلبية		2 422	2 148	20 558
مجموع الخصوم الجارية		**4 786 817**	**4 942 007**	**4 894 830**
مجموع الخصوم		14 281 335	13 663 262	13 522 346

2.2 حسابات النتائج الموحدة

مليون دينار جزائري (دج)	ملاحظات	2021	2020	2019
مبيعات ومنتجات وخدمات ومواد ملحقة	5.1.2	**6 494 387**	3 980 445	5 537оà 884
الإنتاج المخزن والمنقص من المخزون		**66 449**	11 909	6 177
إنتاج مثبت		**317 515**	287 527	453 045
إعانات الاستغلال		**720**	52 155	142 599
إنتاج السنة المالية	5.1.1	**6 879 070**	**4 332 036**	**6 139 706**
المشتريات المستهلكة		**1 112 982**	1 077 691	1 373 949
الخدمات الخارجية		**1 254 553**	862 461	1 188 920
خدمات خارجية أخرى		**132 986**	101 507	141 855
استهلاك السنة المالية	5.2.1	**2 500 521**	**2 041 659**	**2 704 724**
القيمة المضافة للاستغلال		**4 378 549**	**2 290 376**	**3 434 981**
أعباء المستخدمين	5.2.2	**403 709**	390 914	383 440
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	5.2.3	**1 968 051**	923 854	1 376 136
إجمالي فائض الاستغلال		**2 006 789**	**975 608**	**1 675 406**
منتوجات عملياتية أخرى		**188 038**	163 569	177 785
أعباء عملياتية أخرى		**77 988**	135 638	117 817
مخصصات الاهتلاك . مؤونات. خسائر قيمة الاستغلال		**878 346**	869 138	795 627
المؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية		**6 867**	(2 753)	3 900
استرجاع خسائر قيمة مؤونات الاستغلال		**(212)**	78	46
استرجاع خسائر القيمة وانخفاض مخصصات التشغيل		**49 435**	30 703	81 334
استرجاع خسائر قيمة المؤونات للعناصر المالية		**4 612**	(384)	(2 075)
النتيجة العملياتية		**1 285 884**	**167 395**	**1 015 060**
المنتوجات المالية	5.1.3	**81 075**	96 601	69 579
الأعباء المالية	5.2.4	**556 586**	291 840	544 536
النتيجة المالية		**(475 511)**	**(195 239)**	**(474 957)**
النتيجة العادية قبل الضرائب		**810 373**	**(27 844)**	**540 103**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	5.2.5	**104 050**	22 794	215 262
مجموع المنتجات للأنشطة العادية		**7 202 230**	4 622 525	6 466 328
مجموع الأعباء للأنشطة العادية		**6 495 907**	4 673 163	6 141 487
النتيجة الصافية للانشطة العادية		**706 323**	**(50 638)**	**324 841**
العناصر غير العادية - المنتوجات		**813**	91	52
العناصر غير العادية - الأعباء		**10 955**	4 066	-
النتيجة غير العادية		**(10 143)**	**(3 975)**	**52**
النتيجة الصافية للسنة المالية		**696 181**	**(54 613)**	**324 892**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		**116 248**	**49 529**	**48 701**
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع		**812 429**	(5 083)	373 594
حصة ذوي الأقلية		**10 514**	8 888	459
النتيجة الصافية - حصة المجمع		**801 915**	(13 971)	373 135

3.2 جدول تدفقات الخزينة الموحدة

مليون دينار جزائري	2021	2020	2019
النتيجة قبل الضرائب	**800 235**	**(31 815)**	**540 159**
أرباح وخسائر رأس المال للأصول	(412)	(491)	2 226
اهتلاك التثبيتات العينية	730 733	782 334	620 072
تغيرات أصول الثابتة الملموسة	1 389	(15)	(404)
اهتلاك التثبيتات المعنوية	13 602	19 611	20 549
المؤونات لفارق الإقتناء	-	1 107	1 023
المؤونات الأخرى	3 276	80 604	14 236
إعانات الاستغلال	720	52 155	142 599
ضرائب مؤجلة	(5 506)	(4 492)	27 991
الاهتلاكات والمؤونات	744 223	931 304	826 066
الضريبة على النتائج	(104 050)	(22 794)	(215 262)
فوائد مدفوعة	(400)	(14 790)	14 275
الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	**1 439 595**	**861 414**	**1 167 463**
تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية	(10 143)	(3 975)	52
تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية	**(10 143)**	**(3 975)**	**52**
المخزونات	(19 727)	(102 355)	(40 543)
الحسابات الدائنة	(277 561)	290 058	(93 813)
الموردون	(125 679)	114 426	(57 541)
احتياجات رأس المال العامل لاستغلال الأخرى	566 182	(349 290)	(1 088 260)
تأثير تغيرات رأس المال العامل للاستغلال	**143 215**	**(47 160)**	**(1 280 158)**
احتياجات رأس المال العامل خارج للاستغلال الأخرى	9 111	20 349	(19 196)
حسابات المجمع الموجهة	48 705	(30 464)	7 352
تأثير تغيرات رأس مال العامل خارج للاستغلال	**57 816**	**(10 115)**	**(11 845)**
المحسوبات عن اقتناء	(570)	(439)	(127)
العمليات الأخرى لغير سوناطراك	**(570)**	**(439)**	**(127)**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	1 629 913	799 725	(124 615)
اقتناء التثبيتات العينية	(1 204 457)	(1 506 113)	(2 732 285)
اقتناء التثبيتات المعنوية	(15 079)	(46 995)	(115 659)
اقتناء التثبيتات المالية	(496 608)	(85 396)	(657 955)
اقتناء السندات	(67 079)	(104 212)	(35 180)
الفوائد التي تم تحصيلها	3 716	(7 949)	228
احتياجات الخزينة (الاستثمارات)	**(1 779 507)**	**(1 750 665)**	**(3 540 851)**
التنازل عن التثبيتات العينية	492 603	710 302	1 917 039
تنازل عن التثبيتات المعنوية	359	24 088	40 238
التنازل عن التثبيتات المالية	370 522	326 331	232 675
موارد الاستثمارات	**863 485**	**1 060 721**	**2 189 953**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	(916 022)	(689 945)	(1 350 898)
زيادة رأس المال النقدي	(177 097)	(76 141)	22 546
إصدار القروض	12 609	38 638	27 316
تسديد القروض	(31 931)	(25 124)	(19 455)
الزيادات في الديون المالية الأخرى (الغير الجارية)	(1 472)	(33 820)	(1 932)
الزيادات في الديون المالية الأخرى (الجارية)	(26 352)	(126 775)	469 944
العوائد والأرباح المسبقة	23 817	128 694	(80 392)
تدفقات الخزينة بالنسبة للنشاط المالي	(200 426)	(94 528)	418 026
فرق التحويل	1 108	17 153	228
تغيير الطرفة المدمجة	154 087	(29 317)	37 957
إعادة التصنيف	(99)	0	(70)

الإصدار - دخول في مجال تطبيق الإدماج	126	(17 522)	1 074
خروج	(0)	-	2 837
فرق غير مبرر	**185 222**	**(29 687)**	**42 026**
تغيرات أموال الخزينة (محسوبة)	**668 687**	**(14 436)**	**(1 015 460)**
أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية	1 361 719	693 032	707 468
أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية	693 032	707 468	1 722 928
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	668 687	(14 436)	(1 015 460)