جامعـــة 8 مـــاي 1945 قالمـــــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص : اقتصاد و تسيير المؤسسات

تحت عنوان :

مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالنظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة عمربن عمر – ولاية قالمة-

إعداد الطلبة :

- ربيعة زيتوني
- صونية بوساحة

إشراف الأستاذ :

آسيا سعدان

السنة الجامعية :2021/2020

﴿وَقُلِ اعمَلوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُم وَرَسولُهُ وَالمُؤمِنونَ وَستُرَدّونَ إِلى عالِمِ الغَيبِ وَالشَّهادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِما كُنتُم تَعمَلونَ﴾

سورة التوبة،الآية: 105

شكـــر و تقديـــــر

لا يسعنا و نحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل

إلا أن نتوجه بأسمى عبارات الشكر و الامتنان إلى :

الأستاذة الدكتورة : آسيا سعدان لقبوله الإشراف على هذا

العمل و توجيهاتها القيمة

إلى السيد: حسين لعجامة المدير المالي لمؤسسة عمر بن عمر

و الدكتور: الطيب زيتون نائب المدير المالي للمساعدة و تقديم

التوجيه و النصح و التدخل لدى مختلف الجهات أثناء الدراسة الميدانية

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين

قبلوا و تحملوا عناء قراءة و تمحيص و مناقشة هذا العمل

كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا إلى كل من ساعدنا

من قريب أو بعيد على انجاز و إتمام هذا العمل

الإهــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى روح أبي الطاهرة و

إلى أمي الكريمة أطال الله في عمرها

إلى إخوتي و أخواتي و أبنائهم

إلى جميع الأهل و الأقارب

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء

ربيعـة

الإهــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

أطال الله في عمرهما

إلى الذين تقاسموا معي عبء الحياة

زوجي و أبنائي شيماء ، محمد أشرف ، أسامة ، عبد المؤمن

إلى جميع الأهل و الأقارب

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء

صونية

المحتـــــــــــــــوى		الصفحة
الشكر		
الإهداء		
فهرس المحتويات		I
فهرس الجداول		II
فهرس الأشكال		III
قائمة الملاحق		
مقدمة		أ – هـ
الفصل الأول	عموميات حول النظام المحاسبي المالي	7 – 31
تمهيد		7
المبحث الأول	عموميات حول المحاسبة	8
المطلب الأول	التطور التاريخي لعلم المحاسبة	8
الفرع الأول	في العصور القديمة	8
الفرع الثاني	في العصور الوسطى	9
الفرع الثالث	في عصر النهضة	9
الفرع الرابع	خلال الثورة الصناعية	10
المطلب الثاني	مفهوم المحاسبة و مبادئها	10
الفرع الأول	تعريف المحاسبة	10
الفرع الثاني	المبادئ المحاسبية	11
المطلب الثالث	المعايير المحاسبية الدولية	14
الفرع الأول	عرض المعايير المحاسبية الدولية	14
المبحث الثاني	مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي	21
المطلب الأول	التشريعات المحاسبية في الجزائر	21
الفرع الأول	المخطط المحاسبي الوطني	21
الفرع الثاني	النظام المحاسبي المالي	22
المطلب الثاني	أسباب الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي	22

المطلب الثالث	مميزات النظام المحاسبي المالي	24
المبحث الثالث	النظام المحاسبي المالي الجديد : المبادئ، الأهمية، الأهداف و شروط النجاح	26
المطلب الأول	مبادئ و أهمية النظام المحاسبي المالي	26
الفرع الأول	مبادئ النظام المحاسبي المالي	26
الفرع الثاني	أهمية النظام المحاسبي المالي	27
المطلب الثاني	أهداف النظام المحاسبي المالي	28
المطلب الثالث	شروط نجاح تطبيق المخطط المحاسبي المالي الجديد	29
خلاصة الفصل الأول		31
الفصل الثاني	القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية و وفق النظام المحاسبي المالي	33 -71
تمهيد		33
المبحث الأول	مدخل نظري للقوائم المالية	34
المطلب الأول	مفهوم القوائم المالية	34
الفرع الأول	تعريف القوائم المالية	34
الفرع الثاني	خصائص القوائم المالية	35
المطلب الثاني	أهمية القوائم المالية و أهدافها	36
الفرع الأول	أهمية القوائم المالية	36
الفرع الثاني	أهداف القوائم المالية	37
المطلب الثالث	مستخدموا القوائم المالية	38
المبحث الثاني	أسس و اعتبارات إعداد القوائم المالية	40
المطلب الأول	الاعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية	40
الفرع الأول	العرض العادل والاستمرارية	40
الفرع الثاني	أساس الاستحقاق و الأهمية النسبية	41
الفرع الثالث	المقاصة و ثبات العرض	41
الفرع الرابع	المعلومات المقارنة	42
المطلب الثاني	السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	42
الفرع الأول	مفهوم السياسات المحاسبية	42
الفرع الثاني	الأسس المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	42

المطلب الثالث	القوائم المالية من وجهة نظر أهم المنظمات الدولية	44
الفرع الأول	القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	44
الفرع الثاني	القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	46
المبحث الثالث	عرض و تحليل مختلف القوائم المالية	49
المطلب الأول	عرض و تحليل الميزانية و جدول حسابات النتائج	49
الفرع الأول	عرض و تحليل الميزانية	49
الفرع الثاني	عرض و تحليل جدول حسابات النتائج	55
المطلب الثاني	عرض و تحليل جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) و قائمة تغيرات الأموال الخاصة	60
الفرع الأول	عرض و تحليل جدول سيولة الخزينة	60
الفرع الثاني	عرض و تحليل جدول تغير الأموال الخاصة	65
المطلب الثالث	عرض و تحليل ملحق الكشوف المالية (الإيضاحات)	67
خلاصة الفصل الثاني		71
الفصل الثالث	مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية (دراسة حالة مطاحن عمر بن عمر)	92 – 73
المبحث الأول	التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	73
المطلب الأول	لمحة تاريخية عن المؤسسة	73
المطلب الثاني	مهام و مصالح المؤسسة	75
المطلب الثالث	أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية	80
المبحث الثاني	عرض و تحليل مختلف القوائم المالية	81
المطلب الأول	عرض و تحليل الميزانية	81
المطلب الثاني	عرض و تحليل جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة	84
الفرع الأول	عرض و تحليل جدول حسابات النتائج	84
الفرع الثاني	عرض و تحليل جدول تدفقات الخزينة	86
المطلب الثالث	عرض و تحليل جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق القوائم المالية	87
الفرع الأول	عرض و تحليل جدول تغيرات الأموال الخاصة	87
الفرع الثاني	عرض و تحليل ملحق القوائم المالية	89
المطلب الرابع	تقييم التزام مؤسسة عمر بن عمر بتطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية	90

الفرع الأول	النقاط الايجابية	90
الفرع الثاني	النقاط السلبية	91
خلاصة الفصل الثالث		92
الخاتمة		94
قائمة المراجع		98

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	ميزانيـــــــــةالسنة المالية المقفلة في :.....	53
02	ميزانيـــــــــةالسنة المالية المقفلة في :.....	54
03	حساب النتائج(حسب الطبيعة)الفترة من.....إلى.....	58
04	حساب النتائج(حسب الوظيفة)الفترة من.....الى.....	59
05	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)الفترة من .....الى	63
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)الفترة من .....إلى	64
07	جدول تغير الأموال الخاصة	66
08	تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية	68
09	جدول الاهتلاكات	69
10	جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	69
11	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)	69
12	جدول المؤونات	70
13	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية .	70

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن عمر بن عمر	**76**

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الميزانية (الأصول) لسنة 2019
02	الميزانية (الخصوم) لسنة 2019
03	جدول حسابات النتائج لسنة 2019
04	جدول حسابات النتائج لسنة 2019
05	الميزانية : جدول الأصول لسنة 2020
06	الميزانية : جدول الخصوم لسنة 2020
07	جدول حسابات الناتج حسب الطبيعة لسنة 2020
08	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لسنة 2020
09	جدول تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2020

المقـدمة

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات المالية والمحاسبية لمستخدميها من أجل تلبية حاجاتهم المختلفة باختلاف أهدافهم ، السبب الذي زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية في ظل التغيرات والتطورات التي حدثت في الميدان الاقتصادي والسياسي على المستوى المحلي والدولي من نمو وتطور في التجارة الدولية ،والانتشار الواسع والسريع للشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها خارج حدود دولها . الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية تعيق المستثمرين الأجانب والمتعاملين مع هذه الشركات.من بينها تباين الأنظمة المحاسبية بين الدول مما أدى إلى صعوبة قراءة القوائم المالية المعدة وفقا لتشريعات كل بلد ، مما يؤثر على اتخاذ القرارات الصائبة من طرف المستفيدين من المعلومات المحاسبية في ظل هذه الاختلافات ، ما دفع بالمنظمات الدولية والمحلية المهتمة بالمحاسبة إلى العمل على تقريب الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي إلى بعضها البعض .وبالتالي القضاء على العديد من المشاكل المحاسبية.

وقد توجت مجهودات هذه المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية في إعداد معايير محاسبية دولية تتكيف والمحيط الدولي ،تسعى إلى تحقيق التوافق والتقارب في الممارسات المحاسبية الدولية ،مع ما يتلاءم وبيئة الأعمال المتغيرة.

وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري وتفاعله مع التغيرات والتطورات العالمية من خلال انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة ، وسعيا منها على توفير بيئة أعمال مناسبة بتقديم التسهيلات المختلفة لجذب رؤوس الأموال ، وتلبية حاجات المستخدمين للمعلومة المحاسبية . قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي ، والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1976 ، والذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحاسبية .حيث بدأت بعملية الإصلاح منذ سنة 2001 إلى غاية 2007 أين تم إصدار القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCFالذي شمل جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها ،بدا العمل به منذ سنة 2010 ، والذي يعتبر خطوة كبيرة نحو مسار التوافق المحاسبي الدولي ، حيث يعتمد على توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ويتجسد ذلك في تبني المعيار المحاسبي رقم :01 المتعلق بعرض القوائم المالية .

إن النظام المحاسبي المالي يشمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والوثائق والتعليمات التي يجب إتباعها لإحكام عملية القياس وعرض النتائج وآثارها على المركز المالي .وتقديمها بطريقة مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية .

حيث أولى النظام المحاسبي أهمية كبيرة لهذه الأخيرة من خلال كمية المعلومات الواجب عرضها عنها في القوائم المالية وهذا لتتوافق والتغيرات المالية والمحاسبية الدولية وجعلها تتوافر على الخصائص النوعية .لكن أمام واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تفتقد إلى الرؤية الإستراتيجية ،وغياب التخطيط السليم لتجسيد العمل المحاسبي وتحقيق متطلبات عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي . يجعلنا نطرح التساؤل الرئيسي :

أولا : إشكالية الدراسة .

من مجمل ما سبق يمكن معالجة الإشكالية الآتية والتي نجسدها في التساؤل الرئيسي التالي :

إلى أي مدى تم التزام مؤسسة عمربن عمر(المطاحن) بالنظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية؟

لمعالجة وتحليل هاته الإشكالية نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1 - -ما هي الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في المجال المحاسبي ؟

2- هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 1 في عرض القوائم المالية؟

3 - هل تلتزم مؤسسة عمر بن عمر (المطاحن) بمتطلبات النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية . ؟

ثانيا :فرضيات الدراسة .

قصد الإجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا ، يمكن صياغة الفرضيات التالية بهدف طرحها للمناقشة واختبار صحتها .

الفرضية الأولى : تتمثل الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في المجال المحاسبي في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي .

الفرضية الثانية :. يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 1 في عرض القوائم المالية .

الفرضية الثالثة :تلتزم مؤسسة عمر بن عمر (مطاحن) .في إعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

ثالثا : مبررات اختيار الموضوع:وقع الاختيار على هذا الموضوع للأسباب والمبررات الآتية:

- الميول الشخصي والرغبة في البحث في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة.
- محاولة معرفة مدى مواكبة المؤسسات الجزائرية لما يحدث من إصلاحات في المجال المحاسبي.
- رصد الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الجزائرية عند إعداد قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

رابعا :أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- إبراز التطورات التي شهدتها المحاسبة استجابة للتطورات الاقتصادية الناتجة عن التوسع الكبير في المعاملات الاقتصادية.
- محاولة التعرف على مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الدولية الحديثة والمستمرة.
- التعرف على كيفية تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

- معرفة قدرة ونجاح مؤسسة عمر بن عمر –وحدة المطاحن- في تطبيقها للنظام المحاسبي المالي بما جاء به من مبادئ وأفكار وصولا إلى قوائم مالية ذات مصداقية.

خامسا : مجال الدراسة و حدودها : تم معالجة موضوع التقرير بتغطية جانبين:

- **الحدود المكانية:**مؤسسة مطاعن عمر بن عمر المتواجدة بمدينة قالمة.

- **الحدود الزمنية:** لدراسة مدى التزام مؤسسة مطاعن عمر بن عمر بتطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية تم اختيار فترة الدراسة 2019-2020، أما فترة التربص فقد كانت متقطعة في شكل عدة زيارات على مستوى الوحدة بداية من شهر أفريل 2021 وإلى غاية شهر أوت 2021.

سادسا : المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:وقصد الإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة عن الإشكالية اعتمدنا في دراستنا على كل من:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** والذي استخدم في عرض التعاريف والمفاهيم التي تعالج متغيرات البحث وتحليلها.

- **منهج دراسة حالة:** اعتمد عليه في المحور التطبيقي عند محاولة رصد مدى التزام مؤسسة مطاعن عمر بن عمر بتطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية من خلال جمع المعلومات، تنظيمها وتحليلها بما يتماشى ومتطلبات البحث.

أما فيما يخص أدوات البحث والتي تتمثل في أدوات جمع المعلومات فقد اعتمدنا على:

- المسح المكتبي فيما يتعلق بالجانب النظري من خلال الاطلاع على الكتب والمجلات والدراسات سواء كانت في شكل أوراق بحثية مقدمة للملتقيات العلمية أو مقدمة في شكل رسائل جامعية، إضافة إلى مواقع الانترنت.

- المقابلة الشخصية والوثائق الرسمية المقدمة من مؤسسة عمر بن عمر –وحدة المطاحن-.

سابعا: الدراسات السابقة :

- **توفيق جوادي ، مدى تو افق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية (دراسة اختيارية دولية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية إدارة الأعمال ، جامعة الجنان بطر ابلس ،لبنان ،2009 .**

تطرق فيها إلى مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية من خلال دراسة اختيارية دولية مقارنة ،وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية انطلاقا من النظام المحاسبي المالي الذي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية ، نتيجة اعتماده على الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تصحيحها وتداركها وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

- **سعيداني محمد السعيد،مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجز ائرية دراسة استبيانيه ، مذكرة ماجستير مقدمة بكلية علوم التسيير،جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ،2014 .**

حول الباحث من خلالها معرفة مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، باعتبار القواعد و الأحكام التي جاء بها هذا النظام جديدة على بيئة هذه المؤسسات ، كما تطرق إلى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال من أجل تفعيل نظام المعلومات المحاسبي ، مع الإشارة إلى إمكانية تحسين النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف الاستفادة من التجربة .

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

تناولت هذه المذكرة تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010 .المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية .هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب التي تنتهجها الجزائر لمسايرة التغيرات الدولية والتطورات الاقتصادية. حيث خلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة المالية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي مشروعا مثيلا وأمرا لابد منه.

- **رفيق يوسفي : النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق .مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير محاسبة وتدقيق ،جامعة أم البواقي ،2011 .**

تعرض الباحث في دراسته إلى تطور المحاسبة دوليا ومحليا مع شرح ماجاء به النظام المحاسبي المالي ومقارنته بالمعايير الدولية ، والجهود المبذولة من قبل المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام .

حيث هدف الباحث في دراسته إلى :

- إبراز اختلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق والتوحيد .
- ابرز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.
- الجهود التي تبذلها المؤسسة لتأهيلها كي تكون قادرة على تطبيق هذا النظام .
- استقصاء أراء المهنيين حول جملة القضايا المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي ومختلف الإجراءات والجهود التي تبذلها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال ,

وعليه تم التوصل إلى : نتيجة الإصلاحات الاقتصادية أجبرت الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح نظامها ،في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة كللت هذه الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي المالي.

التزام النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية إلا انه خرد عنه في بعض الجزئيات .

صعوبة التخلي على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يشكل عائق أمام التطبيق الجيد للنظام المحاسبي :

ضعف استعداد معظم المؤسسات الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة غياب الوعي المحاسبي ،وكذا أنظمة المعلومات غير كافية لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية .

ثامنا : هيكل الدراسة :

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول :

خصص الفصل الأول إلى عرض عموميات حول النظام المحاسبي المالي من خلال عموميات حول المحاسبة وتطورها التاريخي ومميزات النظام المحاسبي المالي واهم التشريعات المحاسبية في الجزائر .

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية انطلاقا من مدخل إلى القوائم المالية وأهم مستخدميه ،كم تطرقنا إلى الاعتبارات والاسس المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية إلى جانب أهم المنظمات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية الدولية .

وخصص الفصل الثالث لدراسة حالة تطبيقية حول مدى التزام مؤسسة عمر بن عمر بالنظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية ، من خلال التعرف على المؤسسة وأهدافها وهياكلها ،وكذا التطرق الى عرض وتحليل مختلف القوائم المالية .

الفصل الأول :

عموميات حول النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

إن الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح المجال الاستثمار الأجنبي للشراكة مع الاتحاد الأوروبي وإنشاء بورصة الجزائر والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، يفرض على الدولة الجزائرية توفير معلومات مالية أكثر شفافية و دقة إلى مستخدمي القوائم المالية وعلى رأسهم المستثمرين ، ودالك لاتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب ولا يتسنى دالك بإيجاد نظام محاسبي مالي جديد يتبنى معايير محاسبة مستقلة ومقبولة دوليا ويسمح بالتوافق والتوحيد المحاسبي العالمي.وهدا ما سوف نتطرق له في المباحث التالية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت مع ظهور أشكال التبادل السلعي والتطور الاقتصادي ، فعندما ظهرت المحاسبة كانت مجرد أسلوب أو وسيلة لتسجيل المعاملات الاقتصادية ، ومع التطور الاقتصادي و الاجتماعي تحول هدا الأسلوب أو الممارسة إلى نوع من الفن ، وهو ما يطلق عليه الفن المحاسبي أو فن إمساك الدفاتر **Bookkieeping**، الذي تناوله الباحثون بالدراسة العلمية والاكاديمة مستخدمين طرق البحث العلمي المختلفة،حتى أمكن استنباط مجموعة من الفروض والمبادئ والمفاهيم العلمية لهدا الفن والتي شكلت الأسلوب المنهجي للمحاسبة في وقتنا الحالي.

المطلب الأول: التطور التاريخي لعلم المحاسبة

تمهيد: لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها، وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها و تؤثر فيها ، وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة أو حضارة أخرى بواسطة العديد من العوامل والوسائل والأهداف ، إلى أن وصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية ، وخلال هده المسيرة الطويلة يتضح تماما بان المحاسبة هي نتاج دولي مشترك ، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكل أو بأخر في تشكيل المحاسبة.

الفرع الأول: في العصور القديمة

في هذه المرحلة كان ظهور المحاسبة مصاحبا للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية القديمة، حيث ثبت استعمال المحاسبة في شكل مبسط من خلال البحوث الأثرية، حيث وجدت حفريات وأثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدلت تلك الآثار على حضارات قديمة مثل الحضارة الأشورية التي أظهرت أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات.

كما أظهرت بعض الحفريات عن الحضارة البابلية أثارا لما يشبه السجلات المحاسبية والتي كانت في شكل ألواح من الطوب، كما نجد أيضا قانون حمورابي الذي هو عبارة عن قانون مدني، قانون تجاري، قانون بحري وقانون جزائي والذي تضمن مجموعة نصوص تتعلق بأعمال الاقتراض والودائع، وأيضا مما ميز هذا القانون هو إجبارية الأطراف المتعاقدة على تسجيل تعاملاتهم، كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين، من خلال ما كان يعرف بمحاسبة المعابد، حيث كانت المعابد آنذاك تلعب دور البنوك من خلال استعمال الصكوك والإشراف على أعمال الإقراض والتحويل المالي، كما تشكلت في تلك الفترة ما يعرف بمحكمة المحاسبين التي مهمتها مراجعة الحسابات العامة للدولة، أما في العهد الروماني فقد أجبرت الأسر على مسك سجلات لتدوين الحسابات، من أهمها ما يتعلق بالمقبوضات والمدفوعات بالإضافة إلى سجلات أخرى، حيث كان يتم التسجيل اليومي في سجلات خاصة والتي يتم ترحيلها شهريا إلى سجل خاص[1].

وفي العصر الإسلامي ظهرت الحاجة إلى تسجيل مختلف التعاملات والمبادلات حيث حث القرآن الكريم على كتابة الدين من خلال الآية 282 من سورة البقرة (أية الدين)، كما كان الرسول صلى الله عليه وسلم يحاسب العمال الدين يرسلهم لجمع أموال الزكاة ويحاسبهم أيضا على كل المصاريف المرتبطة بذلك.

[1]- إسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص3.

كما كان للتوسع الذي شهدته الدولة الإسلامية آنذاك دور في زيادة الاهتمام بالمحاسبة لتسيير بيت مال المسلمين وذلك نظرا لتنوع مصادر تحصيل أموال الزكاة التي تشكل المورد الرئيسي لبيت مال المسلمين[1].

الفرع الثاني: في العصور الوسطى

شهدت العصور الوسطى نظم محاسبية لحصر موجودات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون في انجلترا وكذلك تسجيل نفقات وإيرادات تلك المزارع إلا أن تلك النظم لم تكن تعرف التوازن الرياضي، ولم تكن تشترط تسجيل العملية في الجانبين (مدين– دائن)، ومع التطور الذي عرفته التجارة واتساع رقعتها، وانتشار حركة ترجمة كتب العرب في مجالات مختلفة كالرياضيات، الجبر والفلك إلى اللاتينية وبدخول الأرقام العربية وانتشار استعمالها في أوروبا، بدأت تعرف المحاسبة تطورا في مختلف مجالاتها، خاصة لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية عوض الأرقام اللاتينية[2].

الفرع الثالث: في عصر النهضة

اشتهرت ايطاليا بمدنها المتطورة في مجال التجارة الدولية، فقد ظهر في فلورنسا قرب نهاية القرن الثالث عشر مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الفترة بين 1296-1305، أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جينوة الايطالية في عام 1340، إن اختراع القيد المزدوج لا يعني اكتمال النظام المحاسبي، بل مازال ينقصه الإقفال، حيث تدل الدراسات التاريخية أن أول السجلات المحاسبية التي تظهر إقفالا شكليا يعود إلى دفاتر أحد التجار **الفينيسيين** في الفترة الممتدة بين 1406-1434، وأول من أعطى الصيغة النهائية بالقيد المزدوج، هو المفكر ورجل الدين الإيطالي لوكا باسيولي الذي نشره في فينيسيا (البندقية) عام 1494 ضمن كتاب عام للرياضيات باسم مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسب والتناسب[3]، خصص فصلا كاملا منه حول مسك الدفاتر تحت عنوان "في الحساب والتسجيل".

ولقد استحدث باسيولي ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:

- **المذكرة:** تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هده العمليات.

- **اليومية:** تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، و بترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.

---

[1]- المرجع نفسه، ص4.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص17.

[3]- سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013، ص4.

- **دفتر الأستاذ:** ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصديها بطرح الطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد[1].

الفرع الرابع: خلال الثورة الصناعية

استجابة للتطور في الظروف الاقتصادية توصل **ايرسون كلود "IRSON CLOUD "** إلى تحديد مفهوم الميزانية، التي تم إحلالها مكان ميزان الحسابات.

اعتبرت الميزانية أداة لجمع العمليات الحسابية للتجار والمؤسسات فترة بفترة، أدى ظهور الثورة الصناعية في بداياتها إلى تطور أساليب الإنتاج مثل المحرك البخاري، السكك الحديدية ... إلخ، تطلب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب استثمارات هائلة الحجم يفوق إمكانيات شركات الأشخاص، أدى إلى ظهور شركات المساهمة التي لديها الاستطاعة في تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية ويعمل في هده المشاريع عدد كبير من العمال والآلات الصناعية، وانفصلت الملكية عن الإدارة، فلم يعد مالك المشروع هو مديره[2].

إن هذه السمة قد أثرت تأثيرا عميقا في الفكر المحاسبي، حيث ظهرت الحاجة إلى إدارة متخصصة لهده المشاريع لحساب موكلين (المساهمون)، لذلك مست الحاجة إلى فروع المحاسبة الأخرى كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ولا يستطيع المساهمون وذوي العلاقة من الاطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من مدى تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية وذلك لعدة أسباب أهمها[3]:

- ❖ عدم توفر المعرفة الفنية لدى المساهمين والأطراف الأخرى.
- ❖ عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة.
- ❖ تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز المشروع.
- ❖ لا تسمح القوانين لجميع المهتمين بالشركة بمراجعة الحسابات.

وقد دفعت هذه الأسباب إلى ظهور مراجع الحسابات وكانت انجلترا من أول الدول التي نظمت هده المهنة.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة ومبادئها

تقوم المحاسبة على مجموعة من المبادئ والمفاهيم المتعارف عليها، والمقبولة بشكل عام والتي تتصف بالقوة القانونية، ولن تحظى المبادئ المحاسبية بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة بالحرف الواحد، وكما تتضمن المحاسبة مجموعة من المفاهيم التي تعتبر ركائز العمل المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة

لقد تعددت تعاريف المحاسبة واختلفت من زمن إلى آخر وحسب الجهة التي تصوغه، سيما وإن تشكل وتملك من المرونة ما يجعلها مفيدة لجهات عدة.

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص-ص 15-16.

[2]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص19.

[3]- محمد علي حيدر بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص-ص 16-17.

وتعرف المحاسبة على أنها: "المحاسبة هي التقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال مستندات مبررة لها وتطبيقها تهدف إلى جمع وتقييد واحتساب وتنظيم الحركات معيرة مصطلح نقدي"[1].

وتعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المحاسبة بأنها: "عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص في تحديد وقياس وتسجيل، وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية، المالية معبرا عنها بوحدة النقد والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية، لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية"[2].

وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها: "نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة لشركة معينة بهدف أن تكون مفيدة لمساعدة ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة"[3].

وتعرف كذلك بأنها: "المحاسبة هي تجميع وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع"[4].

كما ينظر للمحاسبة على أنها: "عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إثر هذه النتائج لاسيما بين ورقة مالية وأخرى"[5].

وخلال العهد الذي تكرس فيه دور المحاسبة بفن وتنظيم السجلات المحاسبة كان التعريف السائد هو: "المحاسبة هي النظام يختص بتحليل أو تسجيل أو تبويب، ثم تراخيص وتفسير العمليات المالية معينة وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة"[6].

من خلال التطرق للتعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة على أنها: عبارة عن ممارسات لمجموعة من التقنيات والطرق المختلفة ودالك لهدف تتبع نشاط المؤسسة الاقتصادي وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة أو الشركة، وتعرف المحاسبة كدالك على أنها أداة لتقييم حركة الأموال في المؤسسات ودالك بقياس حجم الإيرادات و الأعباء بمساعدة النسب المحاسبية المختلفة التي تعطي صورة حقيقية عن الحالة المالية للمؤسسة والمساعدة في اتخاذ قرارات التسيير المناسبة.

فالمحاسبة هي أداة لا يمكن أن تستغني عنها الإدارة الناجحة لجميع المشروعات مهما كان حجمها سواء كانت مشروعات أعمال أو مشروعات حكومية.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية

حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب مراعاتها لدى إعداد الكشوف المالية، ولا سيما[7]:

---

[1]- إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص4.

[2]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**،الطبعة الثانية،.....، الجزائر، 2016، ص15.

[3]- إسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمه، انتصار عبود مراد التميمي، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2008، ص18.

[4]- محمد بوتين، **مبادئ المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص38.

[5]- أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص23.

[6]- محمد مطر، **المحاسبة المالية**، مكتب الفلاح، القاهرة ،مصر، 1995، ص30.

[7]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي، الجزائر، 2009، ص7.

1- **مبدأ الوحدة المحاسبية:** بموجب هذا المبدأ لا تهتم المحاسبة إلا بالأحداث التي لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو القانونية، وأنه يقع على المحاسبة فقط تسجيل الأحداث (العمليات) التي لها تأثير على وضعية المؤسسة دون سواها من الفئات الأخرى المهتمة بحياة وأعمال المؤسسة، كالمالكين والمسيرين. تنص المادة رقم 9 من المرسوم التنفيذي 8-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي: "على أنه يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، ويجب أن لا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه"[1].

2- **مبدأ الاستمرارية:** يقوم هذا المبدأ على فرضية عدم توقف نشاط المؤسسة في الأجل القريب، أي أن المؤسسين لا يفكرون في تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية، وإنما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله[2].

وتنص المادة 07 من المرسوم التنفيذي08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: "يجب أن تعد القوائم والكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب"[3].

3- **مبدأ استقلالية الدورات:** عملا بفكرة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (دورة مالية) استجابة للتشريعات القانونية، من أجل تحديد أعمال ونتائج المؤسسات خلال تلك الفترات (ربح أو خسارة) لتسهيل عمليات التسيير والرقابة والمقارنة، وعليه يقضي هذا المبدأ بتحمل كل دورة مالية لأعبائها واستفادتها من إيراداتها، وتنص المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه : "يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها، ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحدث والعمليات الخاصة بها فقط"[4].

4- **مبدأ الحيطة والحذر:** هذا المبدأ ينص على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة، بحيث يجب دائما العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات المحاسبية التي يمكن فيما بعد أنها لا تتحقق، أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل[5]، وتنص المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008، ص12.

[2]-Georges langlois, Micheline Friederic, Alain Burlaud, Hanifa Ben Rabia, **Manuel de comptabilite approfondie**, volume 1, Berti édition, Alger, 2013, p13.

[3]- المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص11.

[4]- المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع نفسه، ص12.

[5]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص27.

على أنه: "يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه"[1].

5- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يقوم هذا المبدأ على ضرورة التزام المؤسسة بإتباع مبدأ واحد أو طريقة واحدة في إعداد القوائم المالية لا تغييرها من فترة إلى أخرى، ومن نتائج تطبيق هذا المبدأ، أنه يؤدي إلى سهولة إجراء المقارنات بين مختلف الدورات المحاسبية أو المالية، تنص المادة رقم 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد التي تلي والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية"[2].

6- **بدأ التكلفة التاريخية:** هناك إتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على أهمية وضرورة استخدام قيم التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية، بحسبان أن أساس التكلفة التاريخية يحقق مزايا هامة تفتقر إليها الأسس الأخرى في التقييم، مثل سهولة التحقق من صحة البيانات، نظرا لأن الأسعار محددة ومعروفة بدقة، وغير قابلة للجدل أو التغيير، كما أنها واقعية لتوفر المستندات المؤيدة لها، ومن ثم تستند إلى أساس حقيقي وموضوعي.

ولتوضيح المزايا السابقة دعنا نفترض أي أساس آخر خلافا لأساس التكلفة التاريخية، ونتصور المشاكل التي يمكن أن تثار نتيجة لذلك، وليكن استخدام القيمة البيعية، فلا شك أن أولى المشاكل المثارة هي كيفية الوصول إلى القيمة البيعية لكل أصل من الأصول في كل مرة تقوم فيها المؤسسة بإعداد القوائم المالية، كما أن استخدام مثل هذه القيمة يتيح لإدارة المؤسسة إمكانية التأثير في صافي الدخل عن طريق التدخل في تحديد القيمة البيعية. ورغم كل ما تقدم فإن مبدأ التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات وتزداد حدتها بزيادة الموجات التضخمية السائدة في الآونة الأخيرة، والتي جعلت القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة وفقا لها لا تمثل المراكز المالية الحقيقية للشركات فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات متتالية، الأمر الذي تكون محصلته افتقاد للمعلومات المحاسبية لدلالة القياس المحاسبي[3].

7- **مبدأ القيد المزدوج:** تعتمد المحاسبة المالية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الثانية، أي كل عملية محاسبية تقوم بتسجيلها المؤسسة تؤثر في ثنائي من الحسابات على الأقل إحداهما في طرف يسمى المدين وإحداهما في طرف آخر يسمى الدائن، ويشترط توازن الحسابات وذلك لكل عملية[4]، وذلك حسب المادة 16 من القانون 07-11 "تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى القيد المزدوج يمس

[1]- المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2]- المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع، ص11.

[3]- محمد سامي راضي، **أسس وإعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص-ص46-47.

[4]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص28.

كل التسجيلات على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والأخر دائن في احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن"[1].

8- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يجب أن تكون المقاصة بين الحسابات للأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف والإيرادات في جدول حسابات النتائج، وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها[2].

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

بسبب الاختلافات الطبيعية في المبادئ والقواعد المحاسبية التي كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجود التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

فالمعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، وأخذت هذه المعايير تغزو حتى البلدان التي لديها معايير محاسبية خاصة بها مما ساعدها للوصول إلى عالم يطبق معايير محاسبية متماثلة في الأنشطة المحاسبية كافة، وبالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين. وتعتبر معايير المحاسبة الدولية من أكثر المجالات انتشارا في العالم وتطبيقا نظرا للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول، لكن هذه المعايير المحاسبية لا تبقى ثابتة بل هي قابلة للتغيير عبر الزمن نتيجة للتغيير في المحيط السائد وما ينتج عنه من تغير لأهداف المؤسسات المتواجدة في هذا النوع من المحيط.

فالجزائر اليوم كغيرها من بلدان العالم أصبحت تطبق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة في المحيط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي التي أدت إلى ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي السابق وتعديله ليمكن المؤسسات الجزائرية من التأقلم مع التغيرات المحطة الحالية والمستقبلية[3].

الفرع الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في انجاز عمله من قياس واثبات و إفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع[4].

وتعرف كذلك" الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص4.

[2]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص29.

[3]- فاطمة الزهراء قرامز، **تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد الثالث، جوان 2015، ص218.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، دار ايتراك، القاهرة، مصر، 2005، ص58.

- ❖ الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها.
- ❖ البيئة الاقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة وإعلام الأسواق"[1].

أما بخصوص عرض المعايير، فقد تعددت على الرغم من تقاربها، و فيما يلي عرض مختصر للمعايير مقسمة على النحو التالي :

1- **معايير العرض:** وتضم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية" والمعيار المحاسبي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية"، حيث:

أ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية":** يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرىأو لمؤسسات أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية[2].

ب- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية":** يهدف هذا المعيار الى إلزام الكيانات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة مع تقسيم إلى تدفقات نشاطات تشغيلية، استثمارية وتمويلية خلال الفترة التي تقدم فيها الكشوف المالية[3].

2- **معايير التقييم:** وتتضمن المعايير المحاسبية رقم 08، 10، 18 والمعيار رقم 21، وتلخص كمايلي:

أ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء":** يغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي يمكن أن تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملائمة القوام المالية[4].

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم 08 ثلاث موضوعات رئيسية هي: أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك، والمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، وأخيرا تصحيح أخطاء الفترات السابقة، أما الآثار الضريبية لتصويب الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية[5].

ب- **المعيار المحاسبي رقم 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية العمومية":** يقدم هذا المعيار المحاسبي إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، ولأغراض هذا المعيار يتم تصنيف هذه الأحداث إلى نوعين رئيسيين:

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS** ،الجزء الأول، كليك للنشر، الجزائر ، 2010، ص20.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص121.

[3]- غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولي IAS/IFRS**، دار نوميديا، الجزائر، 2009، ص37.

[4]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، الأردن، 2012، ص134.

[5]- المرجع نفسه، ص135.

- ❖ أحداث تؤدي إلى تعديلات.
- ❖ أحداث لا تؤدي إلى تعديلات .

ويمكن القول أن هذا المعيار يبين ضرورة تجسيد أي حدث يقع خلال فترة إعداد التقارير المالية، كما يتعرض المعيار إلى التمييز بين الأحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية وأحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ الميزانية[1].

ت- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 "الإيراد":** يعرف هذا المعيار على أنه "الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلة للأصول (النقدية أو الذمم المدينة أو أية أصول أخرى)، أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات على المؤسسة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية".

ويتضمن الدخل كل من الإيراد والأرباح، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة في حين تنتج الأرباح أو المكاسب عن العمليات غير التشغيلية، نتيجة بيع الأصول غير المتداولة مثلا.

إن الموضوع الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية إلى المؤسسة، وأن هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق[2].

يطبق هذا المعيار على الإيراد الناتج من العمليات والأحداث الآتية:

- ❖ بيع المنتجات.
- ❖ تقديم الخدمات.
- ❖ الفوائد وحقوق الامتياز وعوائد الأسهم ...

ويجب الإفصاح كما يلي:

- ❖ السياسات المحاسبية المتبعة في الاعتراف بالإيراد.
- ❖ قيمة كل نوع هام من الإيرادات[3].

ث- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "أثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية":** يمكن أن يقوم الكيان بنشاطات أجنبية بطريقتين، حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في الكشوف المالية للشركة فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة الشركة المعد للتقارير، كما يجب ترجمة الكشوف المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة الشركة، إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في الكشوف المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف[4].

3- **معايير المعلومات:** وتتمثل في المعايير 24، 29، 33 ومعيار رقم 34، وتلخص كما يلي:

---

[1]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص376.

[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص-ص310-311.

[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص125.

[4]- غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص158.

أ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 "الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة":** هدف هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمؤسسة على الافصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة بالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات[1].

ب- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع":** يطالب هذا المعيار الشركات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وعلى أساس التكلفة الجارية[2].

ت- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 "ربحية السهم":** يهدف هذا المعيار إلى وصف مبادئ تحديد وعرض ربحية السهم الذي سوف يحسن مقارنات الأداء فيما بين الكيانات المختلفة في نفس الفترة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس الكيان، إن تركيز هذا المعيار هو احتساب ربحية السهم، ورغم أن لبيانات ربحية السهم محددات بسبب السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الأرباح إلا أن ثبات تحديدها سوف يعزز التقارير المالية[3].

ث- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية":** يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 34 إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز استخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة[4].

4- **معايير التجميع والدمج:** وتضم المعايير 27، 28، 31 حيث:

أ- **المعيار المحاسبي رقم 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة":** يتناول إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة وكذلك إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة التي تسيطر على شركات زميلة أو مشاريع مشتركة[5].

ب- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 "تكاليف الاستثمارات في الشركات الزميلة":** يعرف المعيار الشركة الزميلة بأنها شركة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها وهي ليست شركة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر، ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما[6].

ت- **المعيار المحاسبي رقم 31 "الحصص في المشاريع المشتركة":** يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الموجودات والخصوم والأعباء والإيرادات في الكشوف المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغرض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك[7].

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص406.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص125.

[3]- غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص252.

[4]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص571.

[5]- المرجع نفسه، ص426.

[6]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص125.

[7]- غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص216.

5- **معايير المركز المالي:** تتمثل في 02 ،11، 12، 16، 17،19 ،20، 23، 32، 36، 37، 38،39 و40، ونلخص أهم ما جاء فيها فيما يلي:

أ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزون":** يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون[1].

ب- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء":** يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذي السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة، ويحدد المعيار شروطا لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات[2].

ت- **المعيار المحاسبي الدولي رقم12 "ضرائب الدخل":** يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة الأم[3].

ث- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات":** تمثل الممتلكات، التجهيزات والمعدات الأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيلها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن بين الأمثلة لهذه الاستثمارات، الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات، السيارات، الأثاث والتركيبات والمعدات المكتبية وتمثل مجموعة الممتلكات، التجهيزات والمعدات تصنيفا للاستثمارات ذات الطبيعة والاستخدامات المتشابهة في عمليات المؤسسة[4].

ج- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 "عقود الإيجار":** يبين هذا المعيار للمستأجرين والمؤجرين السياسات الافصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي، وهو عقد ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل إيجار يستحق على المستأجر[5].

ح- **المعيار المحاسبي رقم 19 "استحقاقات الموظفين":** يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، كذلك منافع العاملين بعد التقاعد، إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية[6].

---

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص-ص 121-122.

[2]- المرجع نفسه، ص123.

[3]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص214.

[4]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص331.

[5]- غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص92.

[6]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص331.

خ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإعانات العمومية والمتمثلة في المنح المالية المتعلقة بما يلي:

- ❖ إعانات التجهيز والاستثمار والمرتبطة باقتناء التثبيتات، عمليات إنشاء التثبيتات، تجديد الأصول، تأجيل التنازل عن الأصول.
- ❖ إعانات الاستغلال والتوازن، والمتمثلة في الإعانات المرتبطة بالنشاط العملياتي للمؤسسة.

كما يهدف الى الإفصاح وتغطية المعلومات اللازمة والمطلوبة عن هذه الإعانات وحول المساعدات العمومية الأخرى[1].

د- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 "تكاليف الاقتراض":** طبقا للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة اقتراض مصروفات تحمل على قائمة الدخل كمصروفات بصرف النظر عن الغرض من استخدام القرض، ويتم الإفصاح عن هذه السياسية ضمن الإيضاحات المتممة.

طبقا للمعالجة البديلة المسموح بها فإن تكلفة الاقتراض يتم رسملتها على قيمة الأصول التي من أجلها تم الحصول على هذه القروض[2].

ذ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم32 "أدوات المالية : الإفصاح والعرض":** يهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالقوائم المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمؤسسة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية، أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية الى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في شكل وصورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة، ويقدم المعيار توصيات للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها[3].

ر- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "الانخفاض في قيمة الأصول":** يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها، حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد على المبلغ القابل للاسترداد، ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى، كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض[4].

ز- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 "المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة":** يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وأسس القياس على المؤونات (المخصصات)، الخصوم والأصول المحتملة، وكذا الإفصاح عن معلومات كافية في ملاحق الكشوف المالية لغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة هذه المخصصات وتوقيتها وقيمتها[5].

---

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص325.

[2]- أحمد محمد ابو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010، ص149.

[3]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص199.

[4]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص127.

[5]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص254.

س- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة":** يبين المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي أخر، ويتطلب هذا المعيار أن يعترف الكيان بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيتات المعنوية ويتطلب افصاحات معينة بشأن التثبيتات المعنوية[1].

ش- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس":** يضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والمطلوبات المالية وللعقود المتعلقة بشراء وبيع الأصول أو بنود غير مالية، ويبين كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة[2].

ص- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "الاستثمارات العقارية":** يطبق هذا المعيار عند الاعتراف والقياس والإفصاح للعقارات الاستثمارية، يتعامل هذا المعيار من بين أشياء أخرى مع القياس للعقار الاستثماري في القوائم المالية للمستأجر المحتفظ به حسب عقد الإيجار التمويلي ومع القياس في القوائم المالية للمؤجر للعقار الاستثماري المؤجر حسب عقد إيجار التشغيلي، ولا يتعامل هذا المعيار مع أمور متناولة في المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر عقود الإيجار[3].

6- **المعايير الموجهة:** وتتمثل في المعيارين 26 و41 حيث:

أ- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد":** يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 26 المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة، ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد[4].

ب- **المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة":** يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية، عرض البيانات المالية الافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهو موضوع غير موضح في معايير محاسبية دولية أخرى .

يصف هذا المعيار من بين أشياء أخرى، المعالجة المحاسبية للأصول الحيوية خلال فترة النمو، الإنتاج والإنجاب وكيفية القياس الأولى للمحصول الزراعي في وقت الحصاد[5].

[1]- غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص315.

[2]- محمد ابو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص647.

[3]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص152.

[4]- محمد ابو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص416.

[5]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص225.

المبحث الثاني: مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي

نظرا لظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، وهذا ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر، وخصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، وبالتالي صار من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد والذي شرع العمل به مطلع سنة 2010، ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق للتشريعات المحاسبية في الجزائر.

المطلب الأول: التشريعات المحاسبية في الجزائر

تمهيد : إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني ، سواء في الجانب المفاهيمي (التصوري) أو على مستوى مدونة الحسابات و القوائم المالية ، لدلك سنحاول من خلال هدا المطلب التعرف والوقوف على أهم التشريعات المحاسبية الجزائرية.

الفرع الأول: المخطط المحاسبي الوطني

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، وقد جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائدا، والذي كان يتماشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي الذي يعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي الذي يحدد ويوجه السياسات الاقتصادية على المستويين الجزئي والليبرالي.

وتفاديا كذلك لأوجه القصور التي ميزت المخطط المحاسبي الفرنسي مع بداية الستينات، تدارك المخطط المحاسبي الجزائري تناقضاته ومشاكله واتجه نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستينات من القرن الماضي.

ولقد كان منطلق هندسة المخطط المحاسبي الجزائري بما يعرف بالمخطط المحاسبي الوطني هو ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية والتنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية أو الأجهزة المحلية. وكانت أسسه الهيكلية والتقديرية متفتحة ومنسجمة إلى قدر كبير مع الكثير من العوامل والمتغيرات البيئية المحلية والدولية آنذاك، وكان يهدف على وجه الخصوص لتلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من خلال المخططات الوطنية.

إلا أن الوضع الآن أصبح مغايرا، حيث تعرف الجزائر تغيرات جذرية في كافة المجالات وخاصة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

فمن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من

خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات وقواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

وتجدر الإشارة إلى أن التعديل الوحيد الذي عرفه المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975/35 المؤرخة في 29 أفريل 1975 كان سنة 1999 بموجب القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات، نجد أن هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل كحساب 428 توظيفات مالية، حساب 109 مساهمات مهتلكة...

وإن دل على شيء إنما يدل على أن الجانب المحاسبي في الجزائر لم يتماشى ووتيرة التغيرات والتحولات التي شهدتها الجزائر أثناء المرور والانتقال إلى اقتصاد السوق، فاقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم والظروف الراهنة للعولمة والمعايير المحاسبية الدولية، والقوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي الجزائري تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية[1].

الفرع الثاني: النظام المحاسبي الجديد

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

لا يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:

- ❖ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ❖ التعاونيات؛
- ❖ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة؛
- ❖ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لدلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[2].

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

كما تم الإشارة إليه فيما سبق، فإن الجزائر منذ وأن تبنت النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي الحالي (المخطط المحاسبي الوطني) الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه لم تقم بأي تعديل يمس بمحتواه بغية تماشيه والتطورات

[1]- آيت محمد مراد، بحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، الملتقى الوطني حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المنعقد يومي 2009،جامعة دحلب البليدة، الجزائر، ص-ص 3-2.

[2]- لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية وفقا للنظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص3.

والتحولات التي عرفها الاقتصاد ولا لسد الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري، العمليات بالعملة الأجنبية .....الخ.

ولهذا كان من الضروري تدارك الوضع وذلك من خلال تبني نظاما جديدا يتماشى والتطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني. ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي الجديد فيما يلي:

- ❖ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛
- ❖ الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ❖ النقائص والثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق؛
- ❖ إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- ❖ الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ❖ محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية، لأن التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم.
- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات[1].

في بداية الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هده العملية بثلاثة مراحل هي:

أ- **المرحلة الأولى**: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.

ب- **المرحلة الثانية**: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

ت- **المرحلة الثالثة**: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي:

أ- **الخيار الأول**: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني. الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون

[1]- آيت محمد مراد، بحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص-ص 3-4.

الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.

ب- **الخيار الثاني**: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكـون مصدرا للتناقض والاختلاف.

ت- **الخيار الثالث** : يتضمن هذا الخيار انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية **FASB** من خلال **USGAAP** أو التوجهات الأوروبية .

* مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF :

تطبق أحكام القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن **SCF :** كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية التي تعرف على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية ، تخزينها ،تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وإدراجها في كشوف مالية تقدم صورة صادقة تعكس وضعية المؤسسة ويستثنى من دالك الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية ، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة المالية كل من :

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

-التعاونيات .

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو خدمات وغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة .

-يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

المطلب الثالث: مميزات النظام المحاسبي المالي

يمتاز النظام المحاسبي المالي بما يلي:

❖ اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية : أوروبية، أمريكية، IAS /IFRS، اختار هذه الأخيرة[2].

❖ احتوائه على نصوص صريحة وواضحة بمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية.

❖ يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة وقابلة للمقارنة، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبلين ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:

- الاتفاقيات المحاسبية؛
- الخواص النوعية للمعلومة المالية؛
- المبادئ المحاسبية الأساسية؛
- إعطاء نماذج في القوائم المالية؛
- الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة التغير في الأموال الخاصة والملاحق؛
- تقديم قائمة الحسابات؛
- قواعد سير الحسابات.

لذا فإن هذا النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط الوطني المحاسبي[3].

---

[1]- د.مليكة زغيب ، ا.سوسن زيرق، **حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري"**، الملتقى الوطني حول دور للنظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر المنعقد يومي 06-07 ماي 2012،جامعة محمد خيضر –بسكرة-، الجزائر، ص07

[2]- بلقاسم بن خليفة، عبد الحميد برحومة، **مقاربة النظام المحاسبي المالي الجز ائري مع معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 07، المجلد 02، ص 164 .

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قرار مؤرخ في 2008/04/28 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 2008/08/01، ص-ص 44-45.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي: المبادئ، الأهمية، الأهداف وشروط النجاح

إن هذا النظام المحاسبي الجديد له أهمية في إنشاء القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف والمبادئ.

المطلب الأول: مبادئ وأهمية النظام المحاسبي المالي

تمهيد: يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة ، ومواكبة التطور الحاصل في دول العالم ، وهدا ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية ن وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية لأنها تستعمل معايير محاسبة متطورة ومطبقة في اغلب دول العالم وسنتطرق في هدا المطلب الى المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي وأهميته.

الفرع الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة ولا سيما:

❖ محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.

❖ استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

❖ الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

❖ قابلية الفهم: يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

❖ المصداقية: يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

❖ التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

❖ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية[1].

[1]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

الفرع الثاني: أهمية النظام المالي المحاسبي

كانت الممارسة المحاسبية في الجزائر تستند إلى تطبيق واستعمال المخطط المحاسبي الوطني بداية من جانفي 1976 بصفة إجبارية على كل المؤسسات الاقتصادية، وأن هذا المخطط وضع ليستجيب إلى احتياجات الاقتصاد الاشتراكي و خصائصه في ذلك الوقت، غير أن توجه الجزائر بداية من تسعينات القرن الماضي نحو اقتصاد السوق بكل ما يحمله هذا التوجه من انفتاح وحرية انتقال للأموال وتنميط المعاملات الاقتصادية والدولية والتي توجت بتفعيل السوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، تم مؤخرا إبرام اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الرامية إلى انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، كل هذه التحولات وغيرها تستوجب أو تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد بصفة خاصة المستثمرين والمقترضين على اتخاذ القرارات الرئيسية، وحتى يتحقق ذلك لا بد أن تكون هذه المعلومات مقدمة في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن القوائم المالية الحالية بما تحتويه من معلومات مقيدة لهذه الفئة بقدر ما هي مقيدة وموجهة لتلبية احتياجات مصالح الضرائب من جهة، وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من جهة أخرى، ومن ثم فانه من الضروري توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقترضين بالدرجة الأولى من اجل توفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة، عن الوضعية المالية للمؤسسة وحتى يتحقق ذلك فقد كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار نظري يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق[1].

وتتضح جليا أهمية النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية :

-1* أهمية النظام المحاسبي المالي في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر:

تؤثر الاستثمارات الأجنبية وخاصة تلك المتعلقة بالشركات العالمية على تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية حيث تضغط هذه الشركات باتجاه إيجاد ممارسات محاسبية متوافقة في مختلف الدول التي لها فروع بها، بهدف تجاوز الصعوبات إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المحلية وتسهيل عملية تجميع قوائمها المالية، بالإضافة لإمكانية دخولها إلى الأسواق المالية العالمية وتمكينها من مقارنة قوائمها المالية في الزمان والمكان حيث توصلت العديد من الدراسات الى أن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يعد ضرورة لجذب الاستثمار الأجنبي، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن المستثمر الأجنبي ينحاز إلى البيئة التي تنتج معلومات مالية تتصف بالمصداقية ولا يتحقق ذلك إلا بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى إيجاد معلمات مالية ذات خصائص نوعية وقوائم مالية عالمية، إلا أن هناك من يتحفظ على هذه الآراء بحجة أنها تتصف بالعمومية وعدم الموضوعية، فضلا عن افتقارها للدليل العلمي، وأنها تتنافى مع ما توصلت إليه الدراسات العديدة بالتأثير البالغ بالعوامل البيئية (العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية) على المعايير والنظم المحاسبية، بل بالعكس فالتوحيد المحاسبي الدولي دون النظر للعوامل البيئية المحلية يعد من معوقات الاستثمار الأجنبي، إذ أن المستثمر الأجنبي يهمه بالدرجة الأولى سلامة أسس القياس والتقييم المحاسبي وارتفاع درجة الإفصاح ومصداقية القوائم المالية، ولا يتأتى

[1]- عسول محمد الأمين، عوايجية حياة، سي محمد لخضر، **أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2020، ص-ص 492-493.

ذلك إلا بأخذ الاختلافات التي تفرضها على العوامل البيئية في كل دولة، خاصة تلك المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والمعاملات ذات الطبيعة التشريعية والاجتماعية

من هذا المنطلق يمكن القول أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد بنسبة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر يجب أن يكون متوافقا ومنسجما مع مختلف العوامل البيئية المحيطة به خاصة البيئة الاقتصادية والتي تعتبر واقعها الحالي من أهم معوقات الاستثمار بالجزائر بصفة عامة والاستثمار الأجنبي بصفة خاصة.

-2*أهمية النظام المحاسبي المالي بالنسبة للبورصة في الجزائر:

- ❖ إعطاء شفافية وثقة اكبر في المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة، الأمر الذي من شأنه زيادة مصداقية المعلومات التي يحتاجها كل من المستثمرين وأصحاب الأسهم وكذا باقي المتعاملين الاقتصاديين.
- ❖ تقديم فرصة أكبر لتسهيل الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية.
- ❖ تشجيع المستثمرين الأجانب على الإقبال لشراء أوراقها المالية بسبب سهولة قراءة المعطيات المالية للشركة المستخدمة للنظام المحاسبي المالي والذي يقرب ممارساتها المحاسبية بممارسات عالمية.
- ❖ الرفع من جودة المعلومات المحاسبية الأمر الذي يسهل من عملية اتخاذ قرارات بالنسبة للمستثمرين في أوراقها المالية.
- ❖ يقترح النظام المحاسبي المالي حلول تقنية للتسجيل المحاسبي في العمليات غير المعالجة في المخطط الوطني.
- ❖ يمكن من إجراء مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين باقي المؤسسات الوطنية والدولية حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر.
- ❖ يساهم في تحسين وتسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساليب اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- ❖ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ❖ تسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- ❖ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.[1].

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ❖ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ❖ يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- ❖ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- ❖ جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

[1]- عسول محمد الأمين، سي محمد لخضر، عوايجية حياة، ص496.

❖ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

❖ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

❖ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

❖ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.

❖ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

❖ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

❖ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية[1]..

❖ . المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات .

❖ العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).

❖ ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تاهبل مهنة المحاسبة في الجزائر.[2]

المطلب الثالث: شروط نجاح تطبيق المخطط المحاسبي المالي الجديد:

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هدا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، والتي نلخصها في النقاط التالية:

❖ المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد، هذه المرحلة تقوم بتحديدها الجهات المعنية.

❖ توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.

❖ تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب.

❖ تكوين و رسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهدا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.

❖ تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.

❖ مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

---

[1]- آيت محمد مراد، بحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 7-. 8

[2]- د.مليكة زغيب ، ا.سوسن زيرق، مرجع سبق دكره، ص10

❖ يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هده المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

❖ الانخراط في برنامج **IFAC** للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين.

خلاصة الفصل الأول :

مما سبق يمكننا القول أن المشكل لا يكمن في تغيير النظام المحاسبي المطبق –الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي– وإنما في مدى استعداد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في قبول هذا المخطط الجديد والتعايش معه بالطريقة التي يحقق الأهداف المرجوة من خلاله.

الفصل الثاني :

القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ووفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعداد وعرض القوائم المالية لتلبية الاحتياجات المختلفة للمتعاملين معها، حسب علاقاتهم بالمؤسسة الاقتصادية مباشرة أو غير مباشرة حيث يؤدي هذا التعدد في المستخدمين إلى تعدد الرغبات في المعلومات المالية المطلوبة التي يتوقف عليها مجال القرار المراد اتخاذه. فلا يمكن الاعتماد على قائمة واحدة لتلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات المالية بل لابد من توفر قوائم مالية أخرى تقدم معلومات إضافية تساهم في شرح وتفسير العلاقات التي تربط بين مختلف مكونات القوائم المالية من أجل إصدار الحكم واتخاذ القرارات.

ومن بين أهم النقاط التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية هي استحداث طرق تقييم جديدة لعناصر القوائم المالية، فبعدما كان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية التقييم أصبح هذا المبدأ غير قادر على توفير معلومات مالية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة،خاصة وأن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم جديدة عن الممارسة المحاسبية في الجزائر مما شكل تحديا أمام الممارسين لهذه المهنة من أجل تطبيق متطلباته وقواعده خاصة فيما يتعلق بعملية التقييم لعناصر القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل نظري للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المحاسبية فهي ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في إدارة مواردها المتاحة،كذلك تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة وتزويدهم بالمعلومات الضرورية والملائمة على اتخاذ وترشيد القرارات، فهي تعطي صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية :

يتم إعداد القوائم المالية وعرضها على المستخدمين الخارجيين من طرف العديد من المؤسسات غير أنه توجد اختلافات و فروقات بين هذه القوائم ،وذلك نتيجة القوانين والتشريعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة من بلد لآخر ،هذه الاختلافات أدت إلى اختلاف في مفاهيم القوائم المالية وعناصرها .

الفرع الأول:تعريف القوائم المالية

تعد القوائم المالية المخرجات الأساسية لنظام المحاسبة المالية والتي عن طريقها يتم توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها على اختلاف أنواعهم وتباين أهدافهم.

وقد تناولنا التعاريف للقوائم المالية من خلال عدة تعريفات منها:

التعريف 1:"القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي،قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية،قائمة تغيرات حقوق الملكية،كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم المالية والجداول الملحقة والتي تعتبر الجزء المكمل للقوائم المالية"[1].

التعريف 2:تعرف القوائم المالية على أنها:"وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية،وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...الخ)"[2].

التعريف 3: حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 تعرف القوائم المالية بأنها: "تلك القوائم التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفى لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة"[3].

التعريف4:عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASBالقوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها:"مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض،ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة،وأن إعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي له أمرا حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي،فالقوائم المالية ترابط مع بعضها لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية. فتعد القوائم المالية

---

[1]- أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008، ص77.

[2]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية :أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 38

[3]- مصطفى عقاري، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد الأول ، جوان 2007، ص 13.

الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية،فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع "[1].

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية على أنها مجموعة من الوثائق المحاسبية المترابطة تعتمد على البيانات المحاسبية المبوبة والمجمعة والمتفق عليها محاسبيا، وهي وسيلة تنقل صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، باستعمال أدوات وفق أشكال معينة لتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة،وتشتمل هذه القوائم المالية على:الميزانية، جدول حسابات النتائج،جدول تدفقات الخزينة،جدول التغير في رأس المال والملاحق.

الفرع الثاني:خصائص القوائم المالية

حدد النظام المحاسبي المالي الخصائص التي ينبغي توفرها في القوائم المالية حتى تكون ذات فعالية وفائدة لمستخدمي القوائم المالية وتتمثل في:

❖ **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية سهلة الفهم من طرف المستعملين الذين تتوفر لديهم إرادة دراسة المعلومة ومعرفة معقولة بالأعمال والمحاسبة. إذ لا يمكن أن تكون مفيدة لمتخذي القرارات الذين لا يستطيعون فهمها على الرغم من أن المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تكون ملائمة للقرار ويمكن الاعتماد عليها والثقة فيها لذلك فان فهم المعلومات يتعلق بخصائص متخذي القرار وأيضا بخصائص المعلومات ذاتها،ومن ثم فإن الفهم لا يمكن تقييمه في إطار كلي ولكن لابد من الحكم عليه فيما يختص بالفئة المحددة لمتخذي القرار.

❖ **الملائمة:** ما يميز هذه الخاصية هو كون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها من خلال القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار،وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة لأن معرفة نتائج الأعمال سوف تحسن من قرارات متخذي القرار على التنبؤ بنتائج الأعمال المستقبلية المشابهة.وأنه بدون معرفة الماضي فإن أساس التنبؤ سوف يفقد أحد عناصره الهامة كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل فإن معرفة الماضي سوف تكون عقيمة[2].

❖ **القابلية للمقارنة:**ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد عل القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذا الإفصاح عن سياسات المحاسبة المستخدمة في القياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة"[3].

---

[1]- شعيب شنوف،**الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي -حالة بريتش بيتروليوم-**،أطروحة دكتورة غير منشورة،جامعة الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ،ص146.التخصص والقسم يجب توحيد التهميش في كامل المذكرة

[2]- عمر لشهب،**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**،الطبعة الأولى،مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014،ص 52.

[3]- حسين الماضي مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، (بدون طبعة)دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2001،ص274.

تكتسب القوائم المالية منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنتها بالقوائم المماثلة لمؤسسات أخرى أو لنفس المؤسسة عن فترات سابقة، حيث أن المقارنة بين المؤسسات والتماثل في تطبيق الطرق عبر الزمن تزيد من القيمة المعلوماتية للمقارنات الخاصة بالفرص الاقتصادية المناسبة أو الأداء[1].

❖ **الموثوقية**: وتعني أن القوائم المالية يجب أن تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها، تعبر بصدق عن أحداث وعمليات المؤسسة ومركزها المالي خالية من الأخطاء أو أي تضليل وبعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن الصفات الفرعية التالية:

1. **الجوهر قبل الشكل**: لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تفهم أنها تعبر عنها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليست لمجرد شكلها القانوني[2].

2. **الحياد (عدم التحيز)**: يجب أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق أهداف فئة معينة من المستخدمين بعيدة عن التحيز والحياد حتى تضمن مصداقيتها.

لا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر في اتخاذ القرارات بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

3. **الحيطة والحذر**:على معدي القوائم المالية تبني الحيطة والحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد والملائمة لكثير من الأحداث والظروف التي يمكن تجنبها بحيث لا ينتج عنها تضخيم الأصول والإيرادات أو التقليل المتعمد للخصوم والمصاريف، ويعتبر بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها.

4. **الاكتمال**: يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة غير منقوصة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، إن حذف أو إلغاء أي جزء منها يمكن أن يجعلها مضللة وخاطئة وبالتالي تفقد مصداقيتها وتصبح غير ملائمة لاتخاذ القرارات.

المطلب الثاني:أهمية القوائم المالية وأهدافها .

إن فائدة القوائم المالية لابد أن يتم تقييمها في علاقتها بالأغراض التي يجب أن تخدمها، لذلك فإن أهداف القوائم المالية يجب أن ترتكز على استخدام المعلومات الموثوقة والملائمة في اتخاذ القرارات.كما أن الحاجة إلى المعلومات التي تعتمد عليها قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المشابهة تكمن خلف أهداف القوائم المالية،

الفرع الأول:أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في:

❖ تعتبر أداة اتصال و همزة وصل بين المؤسسة وجميع المتعاملين فهي تنقل رسالة واضحة ومفهومة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه.

❖ وهي أيضا وسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين،العملاء،البنوك... وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف أقسام المؤسسة.

---

[1]- طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعداعدادوتصويرالقوائمالماليةللبنوكوفقالمعاييرالمحاسبةالدولية،اتحادمصارفالعربية، (بدون طبعة) ،الإسكندرية ، 2000 ،مصر ،ص37.

[2]- أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

❖ تساعد القوائم المالية على تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها،فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

❖ تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد إدارة المؤسسة مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة،كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة،مثل الموردين،العملاء،البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها. لذا تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

الفرع الثاني:أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى إعطاء معلومات موثوقة عن أداء المؤسسة ومركز ها المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة،حيث أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتتناسب والمجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم:

وفيما يلي نعرض كل نوع من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية على نحو التالي[1]:

❖ **المعلومات عن الأداء**: تقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل، تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة وبصفة خاصة المعلومات الخاصة بالربحية في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل.وتعتبر المعلومات حول تباين (تغاير) الأداء مفيدة في هذا الخصوص،فالمعلومات عن الأداء تفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد أيضا في الحكم على قدرة وفاعلية المؤسسة في توظيف موارد إضافية،

❖ **المعلومات عن المركز المالي**: تقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية، ويتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، ومركزها المالي، ودرجة سيولتها، ودرجة يسرها، وقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها، وتعتبر المعلومات عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المؤسسة وقدرتها في الماضي على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد النقدية وما يعادلها في المستقبل، كما أن المعلومات عن المركز المالي تفيد في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلية وكيف ستوزع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتفيد أيضا في التنبؤ بإمكانية نجاح المؤسسة في الحصول على تمويل مستقبلي. وتكون المعلومات عن درجة السيولة ودرجة يسار المؤسسة ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بمقدرتها على الوفاء بتعهداتها المالية في تاريخ استحقاقها، حيث تشير درجة سيولة المؤسسة إلى مدى وفرة النقدية في المستقبل القريب بعد الأخذ في الاعتبار التعهدات المالية خلال هذه الفترة، أما درجة يسر المؤسسة فتشير إلى مدى وفرة النقدية عبر فترة أطول للوفاء بالتعهدات المالية عند تاريخ استحقاقها.

---

[1]- أحمد نور،**المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**،الدار الجامعية، (بدون طبعة) ،الإسكندرية،مصر ،2004، ص-ص35-36.

❖ المعلومات عن التغيرات في المركز المالي:تقدم المعلومات عن التغيرات في المركز المالي في قائمة منفصلة (مثل قائمة التدفقات النقدية أو قائمة تدفق الأموال) وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمؤسسة في تقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم عنها إعداد التقارير المالية، وتفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وما يعادلها واحتياجات المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

هناك عدد كبير من الأطراف التي تستفيد من نظام المحاسبة المالية، فعدم تجانس وتطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية أدى إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم المالية، فالأطراف التي تستعمل القوائم المالية متنوعة كتنوع علاقاتها بالمؤسسة ويمكن حصرها في الفئات التالية:

أ-المستثمرون الحاليون والمحتملون: يعتمد المستثمرون على المعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمؤسسة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة، حيث تعد هذه الفئة أكثر عرضة للمخاطر وتحمل ما قد يترتب عليها من خسارة في حال فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها والعكس صحيح.لذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات بصفة مستمرة ليتمكنوا من تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوظيف أموالهم بصورة ناجحة.

لذلك فالمستثمرون يهمهم الحصول على معلومات عن الأرباح الفعلية المحققة وعن كفاءة الإدارة في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة وسياستها التمويلية.

ب- إدارة المؤسسة:يتمثل نشاط الإدارة في التخطيط والرقابة وإعداد التقارير من خلال تحليل القوائم المالية، حيث تجرى عملية التحليل بصفة مستمرة نظرا لقدرتها في الاطلاع على السجلات المحاسبية وغيرها لتمكنها من الرقابة على أعمال المؤسسة،بهدف قياس كفاءتها والتعرف على نواحي الضعف والقصور في نشاطها.

يعد التخطيط ورسم السياسات المستقبلية بالإضافة إلى حاجة إدارة المؤسسة للتأكد من تحقيق أهدافها طويلة الأجل لا يتسنى إلا من خلال المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية.والتي تمكنها أيضا من تحديد مكانة المؤسسة في لحظة معينة من خلال مركزها المالي ونوع نشاطها وتقييمها مقارنة بالموازنة التقديرية أو مقارنتها مع السنوات السابقة أو المؤسسات المماثلة لاتخاذ القرارات حول مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

ت-**المقرضون الحاليون والمحتملون:**يهتم المقرضون كثيرا بالقوائم المالية التي تصدرها المؤسسة،والتي تمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على سداد قيمة القروض وقت استحقاقها وكذلك الفوائد المستحقة عليها.

ت - الموردون:يستفيد الموردون من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوريد للمؤسسة وتقييم مدى قدرتها على التسديد.

ث - العملاء:تفيد المعلومات المحاسبية عملاء المؤسسة في تحديد مدى إمكانية استمرارهم في التعامل معها وتزويدهم بما يحتاجونه من بضائع،ويعتبر تدهور المركز المالي للمؤسسة مؤشرا قد يجعل عملائها يفكرون في البحث عن موردين آخرين يوفرون لهم ما يريدون من بضاعة بشكل مستمر[1].

[1] - محمد سامي راضي، **أسس وإعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي،(بدون طبعة) الإسكندرية، مصر، 2018، ص31.

ج- **الموظفون:** ينصب اهتمام العاملين في المؤسسة على استقرارهم الوظيفي والذي لا يتحقق إلا في مؤسسة ناجحة،لذا فالعمال معنيون مباشرة بمستقبل المؤسسة و استمراريتها دليلهم في ذلك المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي تمكنهم من تعزيز مطالبهم الخاصة بزيادة الأجور أو الحصول على مزايا أخرى.

ح-**المنافسون**: يهتم المنافسون بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسات التي يتنافسون معها حول نتائجهم المالية ومركزهم المالي لتحديد الاستراتيجيات اللازمة التي تمكنهم من تحسين وضعيتهم في السوق.

خ- **الدولة و مؤسساتها المختلفة**: تحتاج الدولة ومؤسساتها المختلفة إلى المعلومات المالية وذلك لأغراض رقابية بالدرجة الأولى، ولأسباب ضريبية بالدرجة الثانية بالإضافة إلى أهداف أخرى كالتخطيط الاقتصادي،التأكد من التقيد بالأنظمة والقوانين المعمول بها،ومراقبة الأسعار .

د -**الجمهور**: يقصد بالجمهور الأشخاص الذين يقعون خارج نطاق الفئات السالفة الذكر والذين يعكسون طموحات وتصورات الشعب بصفة عامة،وتهتم هذه الفئة بالمعلومات المالية والتقارير المالية الأخرى حول نشاط المؤسسة ونموها واتجاهها وهل يصب في مصلحة المجتمع وتحقيق رفاهيته، وأثر المؤسسات على البيئة والأضرار الناتجة عن مزاولة هذا النشاط والوسائل الكفيلة بتجنبها مستقبلا[1].

[1]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية -الإطار الفكري ،التطبيقات العلمية-**، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2009،ص 35.

المبحث الثاني: أسس واعتبارات إعداد القوائم المالية

إن عملية وضع المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية تتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات الدولية المختصة والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية وجعل المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ملائمة وقابلة للمقارنة بين المؤسسات

المطلب الأول: الاعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية

تطرق معيار المحاسبة الدولي رقم 01 إلى مجموعة من الاعتبارات لعرض القوائم المالية، كما اقتضى إعداد مشروع نظام محاسبي مالي جديد بالتعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة والخبراء الفرنسيين بالاستناد على الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بسنة 2001 على سبيل التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية وتحقيق التوافق المحاسبي مع ما يتماشى و واقع الاقتصاد الجزائري، ونتيجة لذلك يشترك كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 01 في تحديد مفهوم كل من المقاصة،قابلية المقارنة،دورية التقرير، وثبات طرق العرض كأسس لعرض القوائم المالية مع إقرار النظام المحاسبي المالي مجموعة إضافية من المبادئ يحتكم إليها وتعتمد عليها الأطراف المعنية بعرض وإعداد القوائم المالية.

وتتمثل أهم الاعتبارات لعرض القوائم المالية فيما يلي:

الفرع الأول: العرض العادل والاستمرارية

أ-**العرض العادل:** يقصد به أن القوائم المالية تعرض المعلومات بشكل عادل عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويتطلب العرض العادل عرضا أمينا لأثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا لمفاهيم ومعايير الاعتراف بالنسبة للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والدخل الوارد في إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وتطبيق معايير التقارير الدولية في الإفصاح الإضافي عندما تكون مطلوبة وهو الأمر الذي يتوقع أن ينتج عنه قوائم مالية تحقق العرض العادل.

فمقتضى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 مطلوب من المؤسسات فقرة صريحة بالالتزام بمعايير التقارير المالية وأن إيضاحات القوائم المالية ملتزمة بهذه المعايير أيضا. بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الفقرات الإيضاحية فلا يمكن للمؤسسة تصحيح السياسات المحاسبية غير الملائمة[1].

ألزم القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المواد 2،4،5الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يخضعون لأحكام القانون التجاري وكذلك التعاونيات والمنشآت المنتجة للسلع أو الخدمات غير التجارية بصورة منتظمة ومتكررة بغض النظر إذا كانت تهدف لتحقيق أو غير هادفة لتحقيق ربح بتطبيق نصوص هذا النظام.

ب- الاستمرارية: يجب إعداد القوائم المالية على أساس مشروع مستمر ما لم تقصد الإدارة تصفية المؤسسة أو التوقف عن الأعمال أو لا تكون لديها خيار واقعي سوى ذلك، وعندما يصبح واضحا أن هناك حالات عدم تأكد جوهرية بشأن قدرة المشروع على الاستمرار فإنه يجب الإفصاح أن هناك حالات عدم التأكد تلك.

وفي حالات عدم إعداد القوائم المالية على أساس المشروع المستمر فإن هذه الحقيقة لابد من الإفصاح عنها،مع بيان الأساس الذي أعدت عليه وأسباب هذا القرار،وفي عمل التقدير حول افتراض المشروع المستمر فإن الإدارة تأخذ في اعتبارها كل المعلومات المتاحة حول المستقبل الذي هو على الأقل 12 شهرا من تاريخ الميزانية.

[1]-طارق عبد العال حماد، ص-ص 53-54.

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق والأهمية النسبية

أ-**أساس الاستحقاق:**يجب على المؤسسة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، فبموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود دخل محددة (مماثلة) على أن تطبيق مفهوم المماثلة لا يسمح بالاعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الموجودات أو المطلوبات (الفقرة IAS 0121.20 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01):

ب- **الأهمية النسبية:**يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة،أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة في بند واحد.

لقد شهد المعيار المحاسبي رقم 01 تعديلات سنة 2018 فيما يخص مفهوم وتحديد الأهمية النسبية للبنود،مع بداية التطبيق بداية من أول جانفي والسماح بالتطبيق المبكر وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها،تحريفها أو تعتيمها قد يؤدي لتأثير متوقع معقول على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيين لقوائم مالية ذات غرض عام التي توفر معلومات مالية عن مؤسسة معينة[1].

الفرع الثالث: المقـــاصة وثبات العرض

أ-**المقـــاصة:**وتعني إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين.لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف إلا إذا كان ذلك مطلوبا بواسطة معيار أو تفسير، ولا يعتبر عرض الأصول الثابتة بعد خصم الامتلاك والمدينين بعد خصم الديون المشكوك في تحصيلها بمثابة مقاصة، كذلك توجد صفقات غير تلك التي تقوم بها المؤسسة في المسار العادي لأعمالها لا تولد دخلا (وفق التعريف الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 18) ولذلك فإنها توصف بأنها إيرادات عارضة بالنسبة للأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد،وتعرض نتائج هذه الصفقات عندما يعكس هذا العرض جوهر الصفقة أو الحدث بالصافي أي الدخل ناقصا المصروفات المتعلقة الناشئة عن نفس الصفقات،فمثلا المكاسب أو الخسائر عن التصرف في الأصول غير المتداولة يتم التقرير عنها عن طريق الصافي أي عائدات التصرف بالمقارنة بالقيمة الدفترية المسجلة للأصول ومصروفات البيع ذات العلاقة[2].

ب- **ثبات العرض**: يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، إلا في الحالات التالية:

- إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المؤسسة أو مراجعة لعرض قوائمها المالية أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.

- إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

---

[1]- منير بوعظم،**أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 01**،مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، العدد 01 ، مارس 2021 ،ص 11.

[2]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،ص57 .

قد يوصي وجود تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجوب عرض القوائم المالية بشكل مختلف، ويجب على المؤسسة تغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو كانت المنفعة من عرض بديل واضحة، وعندما تتم هذه التغيرات في العرض تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة حسب الفقرة 38،ويسمح بإجراء تغيير في العرض للامتثال للمتطلبات القومية ما دام العرض المعدل يتماشى مع متطلبات هذا المعيار (الفقرة 27-28 من المعيار المحاسبي الدولي IAS01).

الفرع الرابع: المعلومات المقارنة

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ينص على وجوب عرض المعلومات المقارنة بشكل وصفي، إذا كانت ملائمة ومهمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية، وعندما تتم عملية إعادة عرض وتصنيف للبيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة وبيان سبب إعادة التصنيف،أما إذا كانت عملية إعادة التصنيف غير عملية فيتم الإفصاح عن سبب ذلك[1].

المطلب الثاني: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

طبقا للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية تمثل القابلية للمقارنة إحدى الخصائص النوعية للقوائم المالية، إذ يحب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد اتجاهات مركزها المالي وأدائها، وكذلك مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة لمعرفة وتقييم أدائهم والتغيرات في المركز المالي، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن يتم على أساس ثابت في المؤسسة وعبر الزمن لهذه المؤسسة والمؤسسات المختلفة.

الفرع الأول: مفهوم السياسات المحاسبية

تعرف السياسات المحاسبية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) الفقرة 05 على أنها: "المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية".

كما عرفها القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007كمايلي:"أن السياسات أو الطرق المحاسبية تخص المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية".

الفرع الثاني : الأسس المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

يمكن تحديد القواعد والأسس بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" كما يلي:

أ-**اختيار السياسات المحاسبية**:تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:

- ✓ تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (نصوص المعايير).
- ✓ الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزء أساسي من معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزء أساسي من المعايير فلا تعتبر إلزامية .

[1]- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش،**المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،عمان، الأردن، 2012،ص71.

وفي حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق، فإن على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات توصف بأنها ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية و موثوقة، وذلك من حيث أن البيانات المالية تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني .

ويمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية تصدر معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها. وإذا تم حدوث تعديل في هذا الإصدار واختارت المؤسسة تغيير سياستها المحاسبية فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية[1].

ب- **ثبات السياسات المحاسبية:**تقوم المؤسسة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

ت- **متىيتم التغيير في السياسات المحاسبية:**يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية:

- إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.
- أو كان هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمؤسسة

لا يعتبر تغييراً في السياسات المحاسبية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8"

- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية .

ث- **تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:**يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، مع الأخذ بالحسبان ما يلي:

- مصادر التغيرات في السياسات المحاسبية.
- في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.
- التطبيق بأثر رجعي:عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقاً للفقرات السابقة، تقوم المؤسسة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها.

ج- **الإفصاح :** عندما يترتب على التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عن[2]:

---

[1]-علي يوسف، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 -دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية-**،الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بدمشق، سوريا، 2009، ص 6.

[2]-علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 12.

- اسم المعيار أو التفسير.
- أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- وصف الأحكام الانتقالية إن أمكن ذلك.
- الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية إن أمكن ذلك.
- قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها - في حدود ما يمكن - وذلك فيما يتعلق بكل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
- قيمة التسوية المرتبطة بالفترات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك.
- إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

المطلب الثالث :القوائم المالية من منظور أهم المنظمات الدولية :

تختلف أسس إعداد وعرض القوائم المالية باختلاف المعايير والقواعد المستخدمة في إعدادها ، لذا عملت المنظمات الدولية والإقليمية المهتمة بالجانب المحاسبي على تجسيد فكرة التوافق المحاسبي المالي لتقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق الدولي في هذا المجال ، لهذا تخصص هذه المنظمات جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير المحاسبة وتوحيدها لتتلاءم والتطبيق المحاسبي في مختلف الدول رغم اختلاف القوانين والتشريعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية من دولة لأخرى ، فقد أدت هذه الاختلافات إلى اختلاف في مفاهيم القوائم المالية .

ومن خلال هذا المطلب سنتناول أهم المنظمات الرائدة في إعداد وعرض القوائم المالية :

الفرع الأول : القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

انبثق مجلس معايير المحاسبة الدولية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 والذي يقع على عاتقة مسؤولية تطوير معايير التقارير الدولية ، بهدف تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية ،ومعايير محاسبية ذات جودة لمواجهة تحديات المستقبل ,

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)بوضع المعيار المحاسبي رقم: 01 عرض القوائم المالية،والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها ، و الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذه مقرارات اقتصادية ،كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها،

وتتمثل أهداف القوائم المالية وفقا لما جاء في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

- تقديم معلومات عن الوضع المالي و نتائج الأعمال و التغير في الوضع المالي للمؤسسة و تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تلبي القوائم المالية الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين ، ومع ذلك فهي لا توفر كل المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية وهذا راجع لكون القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية و لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية .
- تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها ، و يهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارت اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارت للاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الأداة .

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أربعة قوائم مالية أساسية مترابطة و متكاملة و يلاحظ أن القوائم الثلاث الأول يتعد على أساس الاستحقاق ،أما القائمة الرابعة فتعد على أساس نقدي . كمايلي :

أ- قائمة الدخل: هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية و المصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات (أو حملت عليها) وفق المبادئ المحاسبة المتفق عليها.

ب- قائمة المركز المالي (الميزانية): قائمة تبين موارد المشروع (الأصول) و الالتزامات المترتبة على هذه الموارد (الخصوم) وكذلك حقوق أصحاب المشروع في لحظة زمنية معينة .وهناك اصطلاحات مختلفة تستخدم للدلالة على الميزانية منها قائمة المركز المالي أو قائمة الوضع المالي،

و يختلف ذكر التاريخ في الميزانية عنه في قائمة الدخل من حيث أن الميزانية تعبر عن أرصدة حسابات المشروع في لحظة زمنية معينة فقط ، أما قائمة الدخل فهي تعبر عن أنشطة المشروع خلال فترة من الزمن ، في القائمة الدخل عن الفترة المنتهية في)

ج – قائمة التغير في المركز المالي : وفقا للفقرة 87 من المعيار المحاسبي رقم : 01 فهي تعكس التغيرات في حقوق مساهمي المؤسسة بين تاريخين للميزانية العمومية ، من خلال الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تمت بنيها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وفي ما عدا التغيرات الناجمة عنه عمليات معا لمساهمين مثل مساهمات و أرباح رأس المال يمثل التغير الكلي في حقوق المساهمين إجماليا لأرباح و الخسائر التي ولدتها أنشطة المؤسسات خلال الفترة.

د- قائمة التدفقات النقدية : يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (07) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفقات النقدية و الإفصاحات المتعلقة بها ، و هو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد واحتياجات المؤسسة لاستخدامات هذه التدفقات النقدية ، فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييما لقدرة المؤسسة على توليد النقدية و ما يعادلها و على توقيتها و درجة التأكد من عملية توليدها ، فهي توفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية و ما يعادلها للمؤسسة و التي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.

الفرع الثاني :القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)هيئة مكلفة بالتوحيد المحاسبي و تحديد أهداف القوائم المالية وهي مؤسسة مسئولة عن إنشاء و تطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية،حلت محل هيئة المبادئ المحاسبية (APB)التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيعام1973 ، وأهم أسباب حلها :

- غياب المعالجات المحاسبية للمشكلات الحديثة .
- عجز الطرق المحاسبية في توضيح البيانات اللازمة للإفصاح عن حالات الغش والدعاوي القضائية .

يتكون من خمس مجموعات هي :[1]

- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA
- معهد المديرين الماليين .FAI
- الجمعية الأمريكية للمحاسب AAA
- الجمعية الوطنية للمحاسبة .NAA
- اتحاد المحللين الماليينFAF

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم 05 للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية :

بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض ، و يتماش تقاقها من نفس البيانات المعتمدة ، و أن إعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات ، حول المركز المالي له و أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي ، فالقوائم المالية تترابط مع بعضها ؛لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية ، فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية،

ويحدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).الأهداف العامة للقوائم المالية في :

- توفر البيانات المالية لمساعدة المستثمرين و الدائنين في اتخاذ القرارت المتعلقة بمصالحه متجه المؤسسة الاقتصادية؛
- توفير البيانات اللازمة لتقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة من حيث قيمتها و توقيت حدوثها في ظل عدم التأكد المحيطة بها؛
- تحديد ممتلكات الوحدة الاقتصادية (الأصول) و ما عليها من حقوق أو التزامات سواء لأصحابها (حقوق الملكية) أو للآخرين (الخصوم)؛
- توفير البيانات اللازمة عن نشاط الوحدة الاقتصادية و مقدرتها الكسبية؛
- - بين مصادر أموال المؤسسة وأوجه استخدامها وما طرأ على كل منها من تغيرات خلال فترة مالية معينة .

وقد حددت الهيئة أربع قوائم مالية مترابطة و متكاملة يتوجب على جميع الوحدات المحاسبية إعدادها دوريا :وهي:

[1] - القاضي حسين ، حمدان مأمون توفيق ،نظرية المحاسبة ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن 2001 ،ص ص 34-35

- **قائمة الدخل** : تقوم هذه القائمة بتزويد المعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة ، فالمستثمرين والدائنين عادة ما يستخدموا هذه المعلومات عن الماضي للمساعدة في تقييم مدى ازدهار المشروع لذلك فإن قرارات الاستثمار و منح الديون تعكس توقعات المستثمرين والدائنون عن الأداء المستقبلي للمشروع فهذه التوقعات عادة ما تكون مبنية على الأقل جزئيا على التقييم لأداء المشروع في الماضي،و تقوم هذه القائمة بالتركيز بشكل أولى على المعلومات التي تخص أداء المشروع بواسطة قياس الإيرادات وعناصرها ،فقياس الإيرادات الفترية يتضمن العائدات عن هذه الفترة و التكاليف الخاصة بالتشغيل و العمليات الأخرى من الأحداث و الظروف التي تؤثر على المشروع.

- **قائمة المركز المالي** : و تعمل على تزويد للإدارة أو لأي أطراف خارجية ذات اهتمام بالمشروع بالمعلومات عن الأصول والالتزامات و العناصر الأخرى ذات الصلة مثل حقوق الملكية ؛ لذلك فإن الإدارة هي المستخدم الأساسي لمثل هذه المعلومات و التي تزود بنوع من التقارير المالية للأطراف الخارجية ، على أية حال فإن الدور الأساسي للإدارة في التقرير المالي الخاص هو في توصيل المعلومات للاستخدام من قبل الآخرين لهذا السبب و وجهت اهتمامها إلى التكاليف ، و الدقة ، والقابلية للفهم لمثل هذه التقارير ، و الهدف العام لمثل هذه القوائم من التقارير المالية أنها موجهة للاستخدام العام من قبل المستخدمين المحتملين والمعنيين بنشاط المؤسسة .

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** :هي عبارة عن التغير بين تاريخين للميزانية سواء بالزيادة أم بالنقصان في صافي أصولها خلال فترة زمنية ، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين مثلا لمساهمة في رأس المال و توزيعات الأرباح الربح أو الخسارة ، الناتج عن نشاط المؤسسة ، فهي تقدم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمشروع و الالتزامات على هذه المصادر الخاصة مثل تحويل التزامات المشروع لوحدات أخرى أو لحقوق الملكية والتي تساعد المستثمرين والمقرضين وجهات أخرى على تحديد نقاط القوة والضعف للمشروع ومدى ملاءمته .

- **قائمة التدفق النقدي :** هي عبارة عن قائمة تزود للمستثمرين الحاليين و المرتقبين والمقرضين الحاليين و المرتقبين ، و المستخدمين الآخرين بمعلومات نقدية تساعدهم في تقدير المبالغ والتوقعات و حالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستلمة من الكوبونات و الفوائد و توابعها و كذلك المستلمة من المبيعات و التسديدات للقروض و الأوراق المالية المستحقة و هذه التوقعات النقدية المستلمة تتأثر بقدرة المؤسسة على توليد النقدية الكافية لمقابلة التزاماتها عندما تستحق كذلك ، الاحتياجات النقدية الأخرى لاستخدامها في عمليات التشغيل ودفع أقساط القروض المستحقة .

من خلال عرض القوائم المالية حسب كل منظمة نلاحظ أن نقطة الخلاف بين ( ) ترتبطب المستفيدين من المعلومات ، فبالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هناك عدة مستفيدين معروفين وهم المستثمرين و الموظفين و المقرضين و الموردين و العملاء و الحكومة، دون أن يكون هناك تسلسل هرمي فيما بينها . و من المفترض أن تلبية احتياجات المستثمرين ينبغي أن تستوفي أيضا أصحاب المصلحة الآخرين؛ أما بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB،يجب على جميع المعلومات أن تركز على احتياجات المستثمرين ، و هذا التركيز على فئة واحدة من مستخدمي المعلومات .

المبحث الثالث: عرض وتحليل مختلف القو ائم المالية

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 إرشادات عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وبذلك يضمن المقارنة مع كل من القوائم المالية للمؤسسة في الفترات السابقة ومع المؤسسات الأخرى ،ويتضمن المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية وتوجيهات عن هيكلها والمتطلبات الدنيا لمحتواها،كما يتضمن وصفا لمكونات القوائم المالية التي تكون في مجملها المجموعة الكاملة من القوائم المالية[1].

ويرتكز على المحاور التالية:

- ✓ تحديد أسس عرض القوائم المالية مع التأكد على قابليتها للمقارنة.
- ✓ التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، أشكالها،طرق إعدادها،والحد الأدنى من المعلومات التي يتم عرضها.
- ✓ وضع أساس يتم من خلاله تصنيف مكونات القوائم المالية وتحديد السياسات المحاسبية الواجب إتباعها في إعداد القوائم المالية.
- ✓ التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه:

- ➢ تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:
  - الميزانية،
  - حساب النتائج،
  - جدول سيولة الخزينة،
  - جدول تغير الأموال الخاصة،
  - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

المطلب الأول:عرض وتحليل الميز انية وجدول حسابات النتائج

إن القوائم المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية، تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة، وتعتبر الميزانية (قائمة المركز المالي) وجدول حساب النتائج (قائمة الدخل)من أهم القوائم المالية الأساسية، لما لهما من دور في تشكيل واستنتاج باقي القوائم المالية الأخرى.

الفرع الأول: عرض وتحليل الميز انية:

تعتبر الميزانية من ضمن القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام لما لها من دور في إبراز الصورة الحقيقة للمؤسسة، لذا سنتطرق إلى تعريف ومكونات هذه القائمة.

[1]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 51.

أ :مفهوم الميزانية (قائمة المركز المالي): وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1):

"تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة"[1].

كما تعرف الميزانية بأنها"كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل"[2]،

وتعرف أيضا بأنها : "تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة، وهذه المعلومات تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات ويطلق عليها الميزانية لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين، ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة, وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة.3

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وهذا بسبب أهميتها المتمثلة فيما يلي: 4:

- ✓ توضيح المركز المالي للمؤسسة من خلال تقديم ما لها من حقوق وما عليها من التزامات؛
- ✓ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها المستحقة الدفع؛
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الديون إلى حقوق الملكية؛
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من خلال إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛
- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية ومعايير المحاسبة الدولية.

ب: عرض مكونات الميزانية :يمكن إبراز العناصر الأساسية للميزانية كما جاء في النظام المحاسبي المالي :

تصف الميزانية بصفة منفصلة،عناصر الأصول وعناصر الخصوم،وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية،عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول[5]:

❖ **<u>في الأصول</u> :**

- ✓ تثبيتات المعنوية.

---

[1]– عطية عبد الحيمرعي، أساسيات المحاسبة المالية, منظور المعايير الدولية، الجزء الأول, المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية, 2009, ص111.

[2] خالد جمال الجعرات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص: 113.

[3]الشديقات خلدون إبراهيم، "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2001، ص: 102.

[4] خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص: 114.

[5] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص-ص 23-24.

- ✓ التثبيتات العينية.
- ✓ الاهتلاكات .
- ✓ المساهمات .
- ✓ الأصول المالية.
- ✓ المخزونات .
- ✓ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ الزبائن ،والمدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

❖ **في الخصوم:**

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات)والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون.
- ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

❖ **في حالة الميزانية المدمجة**

- ✓ المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة .
- ✓ الفوائد ذات أقلية.

❖ -يبرز عرض الأصول و الخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية و عناصر غير جارية .

❖ -معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق.

- ✓ وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات
- ✓ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة.
- ✓ مبالغ الدفع و الاستلام
- ✓ الشركة الأم.
- ✓ الفروع.
- ✓ الكيانات المساهمة في المجمع.
- ✓ جهات أخرى مرتبطة (مساهمين مسيرين...).
- ✓ في إطار شركات رؤوس الأموال ومن اجل كل فئة أسهم.
- ✓ عدد الأسهم المرخصة،الصادرة،غير محررة كليا.
- ✓ القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.

- ✓ تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية.
- ✓ عدد الأسهم التي يمتلكها الكيان،فروعه والكيانات المشاركة.
- ✓ الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
- ✓ حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

❖ مبلغ الحصص المقترحة،مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في حسابات (في السنة المالية و في المجموع) وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

❖ تجمع ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة المخصصة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتقدمها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقاتها النسبية أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط السابقة والخاصة بالتنظيمات الخصوصية المتعلقة بهذا القطاع من النشاط وتظهر على الأقل ما يلي:

❖ **<u>في الأصول</u>**:

- ✓ وضعية سداد الخزينة اتجاه البنك المركزي.
- ✓ مبالغ سندات الخزينة و الآثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي .
- ✓ سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف .
- ✓ التوظيفات لدى البنوك الأخرى ، القروض و التسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى.
- ✓ التوظيفات النقدية الأخرى.
- ✓ سندات التوظيف.

❖ **<u>في الخصوم:</u>**

- ✓ الودائع المستلمة من البنوك الأخرى.
- ✓ الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية.
- ✓ المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين.
- ✓ شهادات إثبات الودائع.
- ✓ السندات لأمر، السفتجة ،والخصوم الأخرى المثبتة في ملف.
- ✓ أموال أخرى مقترضة .

❖ – ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أم تعاقدية أو إذا تقرر من البداية انجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي.وهكذا فإن أصلا وخصما تتم مقاصتهما.والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما يكون الكيان:

- ✓ يمتلك حقا نافذا من الوجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات.
- ✓ يعتزم إما إخمادها على أساس واضح،وإما انجاز الأصل وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

والجدول رقم 01 يوضح العناصر المدرجة في جانب الأصول في الميزانية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي .

والجدول رقم 02 يوضح جنب الخصوم في الميزانية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي .

الجدول رقم01: ميزانيـــــــــةالسنة المالية المقفلة في :.....

الأصل	ملاحظة	N	N	N	N - 1
		إجمالي	اهتلاك رصيد	صافي	صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء–المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ماشابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

الجدول رقم 02: ميز انيـــــــــةالسنة المالية المقفلة في :.....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع(1)) رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غي الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

الفرع الثاني: عرض وتحليل جدول حساب النتائج

أ :مفهوم جدول حساب النتائج(قائمة الدخل):

يعرض جدول حساب النتائج نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة, وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي (IAS1), ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003, مصطلح الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة[1],

كما يعرفه النظام المحاسبي المالي :"حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية.و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.ويبرر بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة."[2]

وتهدف قائمة الدخل إلى:

- قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح،
- توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية للتعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة, كما تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة,
- تساعد نقابات العمال للمفاوضة حول الأجور والحكومة على إعداد السياسات الضريبية,

أما تعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية, أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر, وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النتائج, كذلك النظام المحاسبي المالي الذي طبق في الجزائر يسمي قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج.

ب :عرض مكونات جدول حسابات النتائج :

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) يقدم نموذجين لقائمة الدخل حسب الطبيعة وحسب الوظيفة ،كما يبين النظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي :[3]:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها،الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:الهامش الاجمالي، القيمة المضافة،الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- ✓ منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء المالية .
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ✓ المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- ✓ المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

---

[1]محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطابع الدستور التجارية، الأردن، 2008, ص ص34.

[2]- الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، -ص 24.

[3]- الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص-ص 24-25.

- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

❖ **<u>في حالة حساب النتائج المدمجة:</u>**

- ✓ حصة المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- ✓ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

❖ المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج ، و إما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية:

- ✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ مبلغ الحصص في السهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة الى شركات المساهمة.

❖ وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق.فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة .مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

❖ تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة،وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة،تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

❖ تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجان و أعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة).

– يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء.وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط،فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

- ✓ منتوجات الفوائد و ما شابهها.
- ✓ أعباء الفوائد و ما شابهها.
- ✓ الحصص المستلمة.
- ✓ الأتعاب والعمولات المقبوضة.
- ✓ الأتعاب والعملات المدفوعة.
- ✓ المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات،حسب كل فئة منها.
- ✓ الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعملية الصرف.
- ✓ منتوجات الاستغلال الأخرى.
- ✓ خسائر القروض و التسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
- ✓ أعباء الإدارة العامة.
- ✓ أعباء الاستغلال الأخرى.

❖ تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات و الأعباء ، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج.

إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة طبق لأحكام النقطة 220-5.

إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا (مثل:الأرباح والخسائر ناتجة عن أدوات مالية محتازة في محفظة معاملات تجارية).

إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها (مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية طبقا للنقطة 121- 12 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في النقطة 137- 5).

- تحتسب النتيجة الأعباء أو منتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية.

وهكذا فان الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية.

الجدول رقم 03 يمثل : جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

الجدول رقم 04 يمثل : جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

الجدول رقم 03: حساب النتائج(حسب الطبيعة)الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية .			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

الجدول رقم 04: حساب النتائج(حسب الوظيفة)الفترة من.....إلى.....

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

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

(2) **المصدر:**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

المطلب الثاني: عرض وتحليل قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة) وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

تبين الميزانية الأثر الإجمالي للإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على المركز المالي للمؤسسة وجدول حساب النتائج يبين أثر عمليات المؤسسة خلال فترة معينة على مركزها المالي, لكن هل تعتبر هاتان القائمتان كافيتان لأغراض تقدير التدفقات النقدية للمؤسسة, فالحقيقة إن هناك العديد من الأحداث والعمليات المالية الأخرى التي تقع خلال الفترة المحاسبية والتي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ولكن تدفقاتها النقدية المتوقعة لا تفصح عنها قائمة الدخل, ولهذا السبب أصبح إعداد قائمة التدفقات النقدية أمرا ضروريا ومكملا .

الفرع الأول : عرض جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) :

يمكن للمؤسسات أن تحقق أرباحا كبيرة، لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من عسر مالي بسبب عدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها, كذلك قد لا يتناسب التدفق النقدي مع الأرباح المحققة, وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات فهناك مبيعات ومشتريات تتم بالآجل, كذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها, ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات, ولتسيير هذا الخطر وعواقبه يقع على عاتق المسيرين الماليين التحكم الجيد في السيولة من جهة، وعلى المحلل المالي تقييم الأداء للمؤسسات وللأوراق المالية بفعالية آخذا في الحسبان التدفقات النقدية بالإضافة إلى النتيجة والميزانية، ولا يكون ذلك إلا بالاعتماد على جدول أساسي فرضته لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة التدفقات النقدية.

أ : مفهوم جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

تعرف :" قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلة أو تدفقات نقدية خارجة"[1].

وتعرف بقائمة التدفقات النقدية بجدول سيولة الخزينة والتي هي عبارة عن "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"[2].

وتعرف أيضا على أنها قائمة أساسية إلزامية تفصح عن المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها، وتمكن المستثمرين والدائنين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة, حيث لهذه القائمة استخدامات متعددة كمراقبة الحركات المالية ومراقبة مستوى السيولة، كما تستخدم كأداة مساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل, وتفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية التي حدثت خلال الفترة و أسباب التغير في رصيد النقدية, هذه المعلومات لا يمكن أن نصل إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط, وتغطي قائمة التدفقات النقدية فترة زمنية معينة ولذلك فإنها تكون عن السنة المالية المنتهية أو عن الشهر المنتهي, ويعبر عنها بلوحة القيادة في يد القمة الإستراتيجية للمؤسسة تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها.

---

[1] قوادري محمد, قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS , رسالة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة البليدة, 2010, ص73.

[2] يوسف قريشي و إلياس بن ساسي، "التسيير المالي (الإدارة المالية)"، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006، ص: 204.

وتتمثل أهداف قائمة التدفقات النقدية كذلك فيما يلي[1]:

- ✓ قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها؛
- ✓ إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين؛
- ✓ إبراز الهوة بين النتيجة والخزينة؛
- ✓ 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؛
- ✓ تعطي مؤشر للمبالغ وتوقيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

والهدف الأساسي الذي تقوم عليه قائمة التدفقات النقدية هو تجزئة نشاط المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف أو الدورات ينتج عنها تدفقات مالية والمتمثلة في تدفقات الاستغلال، وتدفقات الاستثمار، وتدفقات التمويل، وذلك من أجل معرفة الفائض أو العجز النقدي لكل دورة من دورات النشاط، وبالتالي تشخيص ومعالجة نقاط القوة والضعف لكل دورة ولدى المؤسسة ككل.

ب : عرض مكونات جدول سيولة الخزينة : حسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS7) فإن طبيعة تدفقات النقدية تصنف إلى ثلاث مجموعات وهي[2]:

المجموعة الأولى: تدفقات الأنشطة التشغيلية: وهي كل التدفقات الناتجة عن النشاطات الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية والتي لا تعتبر نشاطات استثمارية أو تمويلية، مثل المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات, والعمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى, والمدفوعات النقدية للموردين والموظفين.

المجموعة الثانية : تدفقات الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتنازل عنها، وغيرها من التوظيفات الأخرى غير المحتوات ضمن العناصر المعادلة للخزينة,

المجموعة الثالثة : تدفقات الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات التي تخص رأس المال, من حيث الحصول على رأس مال جديد وهيكل الاقتراض في المؤسسة ومن أمثلتها المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم والسندات والقروض وأوراق الدفع والرهونات العقارية وغيرها .

حسب النظام المحاسبي المالي فالهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة.

❖ يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض.

[1] علي بن الطيب وسليمان بلعور، "قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7)"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ، جامعة البليدة، 18/17/16 نوفمبر 2009، ص:3.

[2] Stéphan Brun, IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière, Gualino éditeur, Paris, 2006, p : 72.

- ✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة الغير المرتبطة لا بالاستثمار و التمويل).
- ✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل).
- ✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم تقدم كلا حدة و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

❖ تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

-تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب ...)

-تقريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

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

-أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات تغيرات الزبائن المخزونات تغيرات الموردين . . .)

-التفاوتات او التسويات .

-التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار او التمويل (قيمة التنازل الزائدة او الناقصة) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

❖ الموجودات المالية هي:

- ✓ السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق و الودائع عند الاطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب و غير ذلك من تسهيلات الصندوق).

شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير والبالغة السيولة السهلة التحويل إلى السيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها)

❖ يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف

-السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن .

-العناصر السريعة وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة و الاستحقاقات القصيرة.

الجدول رقم 05 يمثل : جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الجدول رقم 06 يمثل : جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الجدول رقم 05: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية** تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها) **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)** **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار** المسحوبات من اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية. المسحوبات من اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة.صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب +ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية. تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

الجدول رقم 06: جدول سيولة الخزينة (الطريقةغير المباشرة)الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
✓ الاهتلاكات و الأرصدة			
✓ تغير الضرائب المؤجلة			
✓ تغير المخزونات			
✓ تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
✓ تغير الموردين والديون الأخرى			
✓ نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) **لا يستعمل** إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة .

(2) **المصدر:**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

الفرع الثاني: عرض وتحليل جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة تغيرات الاموال الخاصة) :

يعتبر جدول تغير الأموال الخاصةحلقة الربط بين الميزانية وجدول حساب النتائج , ولكن مع تعدد مصادر التغير في الأموال الخاصة, توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره, وتسمى كذلك بقائمة تغيرات حقوق الملكية وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة.

أ- **مفهوم جدول تغير الأموال الخاصة:**

أوجب معيار المحاسبة الدولي(IAS1) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة مستقلة عن القوائم الأخرى,

حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة، إضافة لبنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل, وتعرف قائمة تغيرات الأموال الخاصة بجدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[1]،

وتتمثل أهداف قائمة تغيرات الأموال الخاصة في :

- ✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- ✓ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- ✓ التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الأصول.

ب – عرض مكونات جدول تغير الأموال الخاصة :

وحسب النظام المحاسبي المالي.تتلخص مكونات جدول تغير الأموال الخاصة في[2]:

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.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض،التسديد ....).
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الجدول رقم 07 يمثل : جدول تغير الأموال الخاصة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 26.

[2]- الجريدة الرسمية لعدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 26.

الجدول رقم 07: جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N- 1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009،

المطلب الثالث: عرض وتحليل ملحق الكشوف المالية (الإيضاحات الملحقة) :

إن قائمتي المركز المالي والدخل وقائمة التدفقات النقدية لا يستطيعوا أن يلبوا كل احتياجات المستخدمين، مما أجبر الهيئات المحاسبية المختصة إلى إضافة قوائم مالية أخرى بهدف توفير معلومات جديدة, من بينها قائمة الإيضاحات الملحقة.

أ. مفهوم الإيضاحات الملحقة:

يعتبر ملحق القوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم وقراءة القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم, وبدون هذا الملحق تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح, وعن الشركات الحليفة والفروع الشركة الأم, وكل العمليات الضرورية الخاصة لفهم مضمون القوائم المالية لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة,

وحسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS1)فإن الإيضاحات الملحقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية[1]:

- ✓ تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- ✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، ويعتبر نشرها ضروري لتفسير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

ب – عرض مكونات ملحق الكشوف المالية :

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن مكونات ملحق الكشوف المالية تتمثل في[2]:

- ❖ 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 و إعداد الكشوف المالية(المطابقة للمعايير موضحة و كل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب نتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير 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 سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات سياسة تحديد 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 المقترحة.

- ❖ 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 الملحقة.

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص: 55 – 56.

[2]- الجريدة الرسمية لعدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 27.

❖ إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية و لم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح(تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية و حينئذ الإعلام يبين ما يأتي :

- ✓ طبيعة الحادث.
- ✓ تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

❖ تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

- ✓ فهم النجاعة الماضية.
- ✓ تقييم الأخطار و مرد ودية الكيان.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة معلومات تخص:

- ✓ مختلف أنماط المنتجات والخدمات الناتجة لنشاطها.
- ✓ -مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

❖ يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء،ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية.

وقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية ، وهذه الجداول هي : [1]

الجدول رقم 08 : تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند اقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 41

[1] -الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره ،ص 43

الجدول رقم 09 : جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
GOOD WILL تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 42

الجدول رقم 10: جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
GOOD WILL تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 42 .

الجدول رقم 11: جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 42

الجدول رقم 12: جدول المؤونات

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

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 43 .

الجدول رقم 13: كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية .

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الافتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 43 .

خلاصة الفصل الثاني :

ينتج النظام المحاسبي المالي قوائم مالية تتضمن المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ومركزها المالي والتي عن طريقها يتم توصيل المعلومات المالية التي تتميز بالموثوقية والملائمة إلى مستخدميها على اختلاف أنواعهم وتباين أهدافهم.وعلى الرغم من أن هذه القوائم تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أنه هناك العديد من الاختلافات بسبب اختلاف المبادئ والأسس المحاسبية الأساسية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ،

كما أدى النمو الكبير في التجارة الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات إلى ضرورة وجود قوائم مالية موحدة تكون مقروءة ومفهومة من قبل المستخدمين بكافة أنحاء العالم . ومن هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة حيث قامت العديد من المنظمات الدولية والمحلية من بينها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والتي قامت بتقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بوضع معايير محاسبية موحدة تتلاءم والتطبيق المحاسبي في مختلف المجتمعات بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها .

والجزائر على غرار الدول التي تسعى الى تطوير اقتصادها ومسايرة التطورات والتغيرات الدولية الحاصلة ،لجأت إلى تطبيق واعتماد نظام محاسبي مالي (SCF) يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية .

الفصل الثالث :

مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة عمربن عمر

(مطاحن)

تمهيد :

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى أهم الجوانب النظرية للموضوع، و نسعى من خلال هذا الفصل للتطرق إلى الجانب التطبيقي للدراسة حيث سنقوم بإسقاط الجانب النظري على مؤسسة مطاحن عمر بن عمر و التي تعد من أهم المؤسسات الرائدة على المستوى المحلي لولاية قالمة و أيضا على المستوى الوطني، باعتبار أن دراستنا تهدف الى معرفة مدى التزام المؤسسة بالنظام المحاسبي المالي في إعداد و عرض القوائم المالية و ذلك من خلال تحليل البيانات و المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة و مقاربتها بمعطيات الجانب النظري لاستخلاص أهم النتائج التي تجيب عن إشكالية الدراسة .

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.

هي فرع من فروع المجمع الصناعي عمر بن عمر، الذي تأسس من قبل الأب الراحل عمر بن عمر والذي استطاع أن يفرض نفسه كرائد في السوق الوطنية للأغذية الصناعية والأعمال التجارية الأسرية وهذا منذ تأسيس الشركة الأم سنة 1984 (مصبرات الطماطم CAB). فالمجمع اليوم يحتل مكانة مرموقة في السوق الجزائرية وحتى العالمية نظرا للإمكانيات العالية الجودة المعتمدة في الإنتاج. ثم بعد وفاة الأب عمر بن عمر انتقلت إدارة المجمع إلى أبنائه الأربعة حيث واصلوا مشوار والدهم في ترقية جودة ونوعية مختلف منتوجات المجمع.

فبعد أن تم إنشاء مصنع عمر بن عمر للمصبرات ببلدية بوعاتي محمود أتت فكرة إنشاء الشركة العائلية ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر سنة 1994 حيث بدأت الدراسات والبحوث بالطرق القانونية وذلك بتكوين ملف الاستثمار للحصول على قرض بنكي ناهيك عن تكوين ملفات لهيأت إدارية أخرى كالغرفة الجهوية للتجارة ومصالح الولاية خاصة الشق المتعلق بمخطط التنمية المحلية، ومن أبرز الدراسات التمهيدية التي أعدت لهذا المشروع نذكر منها:

- دراسة المنطقة الجغرافية من الناحية الجيولوجية.
- دراسة الإمكانيات الاقتصادية والتكاليف الإنتاجية .
- دراسة البيئة الاقتصادية للمؤسسة (السوق) .

وقد تمت هذه الدراسات من طرف خبراء محليين وأجنبيين بما فيها كل ما يتعلق بالبنية التحتية والبناءات المعدنية، أما في ما يتعلق بالتجهيزات والمعدات فهي ألمانية وإيطالية المنشأ. وبعد مرور أربع (04) سنوات من الدراسة وبالضبط في 29 مارس من سنة 2000 أنشئت شركة المطاحن ضمن منطقة فلاحية صناعية ببلدية الفجوج ولاية قالمة التي تتربع على مساحة قدرها 42500 م^2 يحدها من الجنوب المشتلة التجريبية عمر بن عمر ومن الشمال مصنع الحليب بني فوغال أما شرقا وغربا فأراض زراعية ملكا للخواص.

انطلق إنتاج المطاحن في البداية بمردود 300 طن يوميا إلى أن وصل سنة 2004 إلى 700 طن يوميا أي زيادة الطاقة الإنتاجية ب 400 طن يوميا. وفي سنة 2009 تم إنشاء وحدة إنتاج العجائن الغذائية والكسكس والتي تحصلت على شهادة الجودة العالمية (ISO 9001) و شهادة سلامة المنتوجات الغذائية (ISO 22000) سنة 2012 وهذا راجع إلى نظام تسيير الجودة الذي سهرت على تطبيقه المؤسسة منذ نشأتها إلى أن تم تزويد هذه الوحدة بخطي انتاج العجائن الخاصة ذو الصيت العالمي سنة 2014.

أما المشروع الجاري إنجازه منذ 01 جويلية 2015 هو توسيع الوحدة بثلاث خطوط انتاج جديدة نظرا لكثرة الطلب على المنتوج.

يبلغ عدد عمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر 770 عامل مقسمين كالأتي: 13 إطار سامي، 130 إطار، 148 عون تحكم (ماهر) و479 منفذ، وبرقم أعمال يقدر ب66 مليون أورو سنويا.

وقد خصصنا دراستنا على مطاحن بن عمر.حيث تتوفر الشركة على ثلاث وحدات إنتاج:

-**وحدة إنتاج السميد 400 طن**: وهي مخصصة لتزويد وحدة إنتاج العجائن بمادة السميد الذي يعتبر كمادة أولية في إنتاج العجائن (عجائن قصيرة، عجائن طويلة، كسكس، ..).

-**وحدة إنتاج السميد 300 طن**: والتي تقوم بتحويل القمح عبر مراحل مختلفة لتتحصل على جميع أنواع السميد والنخالة كمنتوج نهائي.

-**وحدة إنتاج العجائن والعجائن الخاصة**: والتي تقوم بتحويل السميد (مادة أولية) إلى عجائن غذائية مختلفة الأنواع للاستهلاك المباشر

1- طبيعة النشاط:

يتم جلب المادة الأولية (القمح) من خارج الوطن عن طريق الشحن بالسفن لتتجه برا إلى المخازن التي تصل طاقتها الاستيعابية حوالي 27 ألف طن وهذا بواسطة الشاحنات الضخمة التي توفرها الشركة.

يتم استقبال المادة الأولية من طرف مصالح مراقبة الجودة لمعرفة ما إذا كانت مطابقة للمواصفات المطلوبة أم لا. حيث يسهر على ضمان هذه السلسلة الإنتاجية:

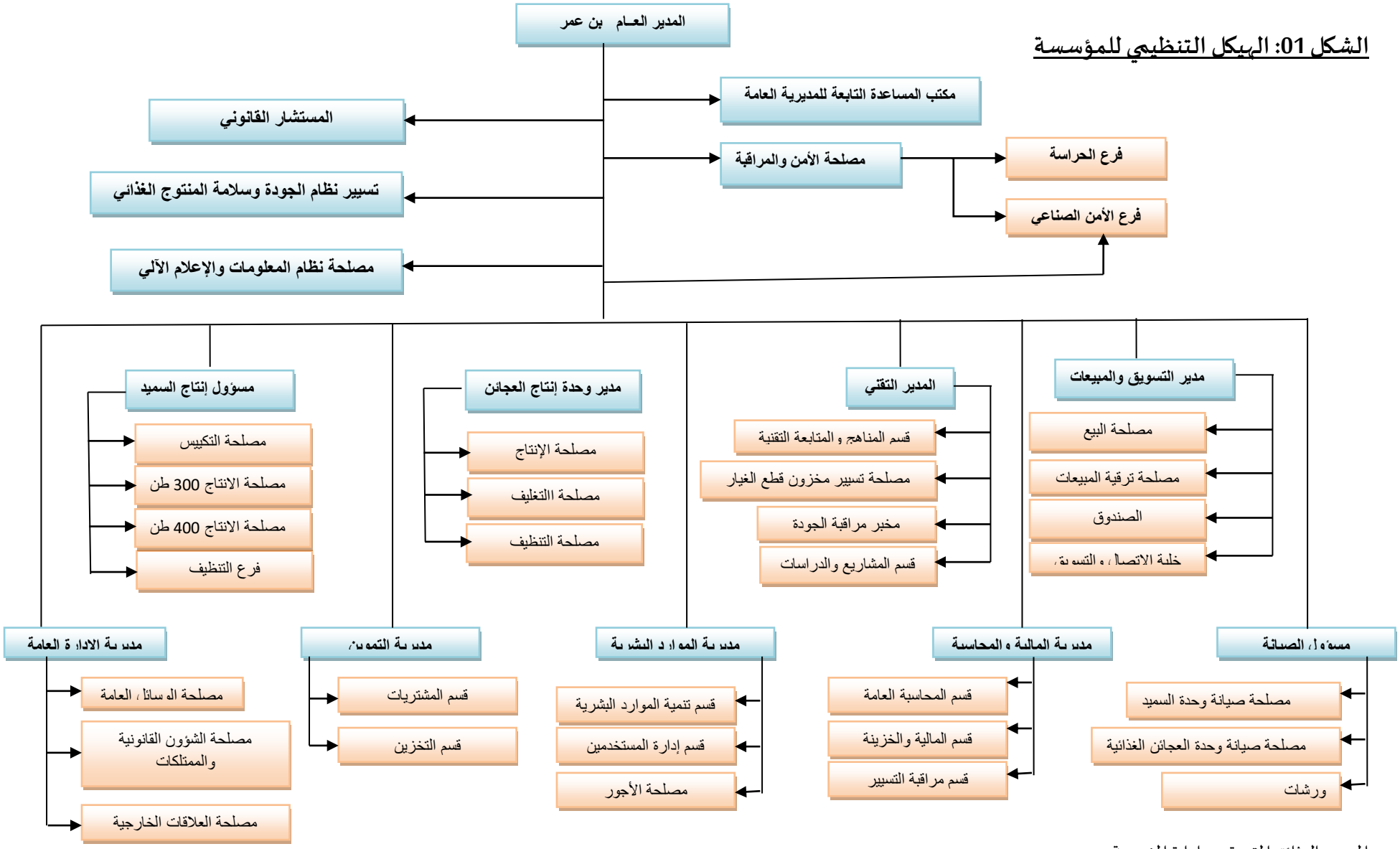
- 121 عامل على مستوى وحدتي إنتاج السميد موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنظام التناوب 3 X 8 كالآتي:
  - الفرقة أ من الساعة 05 صباحا إلى الساعة 01 زوالا.
  - الفرقة ب من الساعة 01 زوالا إلى الساعة 09 مساءا.
  - الفرقة ج من الساعة 09 مساءا إلى الساعة 05 صباحا.
  - الفرقة د في حالة راحة.

  كل الفرق تعمل بالتداول حسب الجدول الزمني لمدو يومين.
- 203 عامل على مستوى وحدة إنتاج العجائن الغذائية والعجائن الخاصة موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنفس بنظام التناوب في المطاحن ولكن مع اختلاف التوقيت وذلك حسب التوزيع الآتي:
  - الفرقة أ من الساعة 04 صباحا إلى الساعة 12 زوالا.
  - الفرقة ب من الساعة 12 زوالا إلى الساعة 08 مساءا.
  - الفرقة ج من الساعة 08 مساءا إلى الساعة 04 صباحا.
  - الفرقة د في حالة راحة.

المطلب الثاني: مهام ومصالح المؤسسة (مصلحة المالية والمحاسبة)

من أهم سمات المؤسسة الناجحة هي قوة جهازها ألتسييري فحسن تسيير موارد المؤسسة يتوقف على نجاعة هيكلها التنظيمي، والهيكل التنظيمي لشركة مطاحن عمر بن عمر هو على الشكل التالي:

الشكل 01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر:الوثائق المقدرة من ادارة المؤسسة

شرح مهام أقسام ومصالح الشركة:

مديرية الموارد البشرية:

مهمتها الرئيسية استقطاب اليد العاملة المؤهلة والضرورية من أجل ضمان سير كل نشاطات مختلف مصالح الشركة، وهي تنقسم إلى:

- **قسم تطوير الموارد البشرية:**
  - التوظيف حسب حاجات المؤسسة.
  - تطوير الكفاءات والحفاظ عليها في إطار ما يعرف بالولاء الوظيفي.
  - ضمان تكوين اليد العاملة بصفة منتظمة.
- **قسم تسيير المستخدمين:**
  - التكفل بمختلف شؤون العمال وإدارتهم خاصة في الشق المتعلق بالأجور وتنظيم العلاقات في ما بينهم داخل الإطار القانوني قيد التطبيق.
  - متابعة مختلف علاقات العمل والتسيير الإداري للملفات داخليا كان أو خارجي.

مصلحة الأمن:

- السهر على أمن الموقع واستقبال مختلف الزوار.
- الإشراف على حراسة الموقع أثناء وبعد ساعات العمل.

مساعدة المديرية العامة:

- مساعدة المدير العام في إدارة وتسيير شؤون الشركة وفي تحقيق مختلف عمليات المراقبة، كما تساهم في حفظ أرشيف المديرية وأسرارها باعتبارها همزة وصل وحل بين المدير العام ومختلف المديريات والمصالح الأخرى .

مصلحة نظام المعلومات والإعلام الآلي:

- الإشراف على قيادة وصيانة النظام المعلوماتي للشركة .

مصلحة تسيير نظام الجودة وسلامة المنتوجات الغذائية:

- السهر على التكفل وحفظ شهادات الجودة وسلامة المنتوجات الغذائية وذلك بتطوير مختلف الأنظمة المتعلقة بالإيزو (ISO).

المستشار القانوني:

- توجيه المدير العام في ما يخص كل الإجراءات القانونية والتنظيمية للمحافظة على ممتلكات وفوائد الشركة.

مديرية التسويق والمبيعات:

- ضمان تسويق وبيع مختلف منتوجات الشركة حسب الهدف المسطر من طرف المدير العام.
- تطوير وترقية المنتوج ومضاعفة رقم أعمال و أرباح الشركة.
- تنظيم وتسيير كل نشاطات البيع حسب السياسة المنتهجة من طرف الشركة.

- التكفل بمختلف النشاطات الاتصالية التي تربط الشركة بالزبون أو المستهلك (إعلانات، حملات إشهارية،... إلخ).

مصلحة انتاج السميد:

من بين المهام الرئيسية هي تحويل المادة الأولية (القمح) إلى سميد موجه للاستهلاك بالكميات والنوعيات المطلوبة. ويسهر على ذلك كل من :

- **المسؤول الرئيسي للطحن:** وهو الذي يعمل على المراقبة المستمرة على سير هذه العملية وكذا السير الحسن للوظائف المتفرعة عنها والتنسيق فيما بينها.
- **مصلحة التكييس:** يتم فيها وضع المنتوج النهائي (السميد) في أكياس مختلفة الأحجام وهذا حسب طلب مدير المبيعات.

مديرية إنتاج العجائن:

- تحويل المادة الأولية (سميد) من أجل ضمان إنتاج مختلف العجائن الغذائية بالكمية والنوعية التي يحددها السوق.
- الإشراف، التنسيق وتوفير كل الموارد البشرية والمادية اللازمة من أجل تلبية كل الطلبيات المسطرة من طرف مدير المبيعات.
- **مصلحة التغليف:** تسهر على تعبئة المنتوج في الأكياس والعلب كل حسب نوعه.

المديرية التقنية:

- **قسم المناهج والمتابعة التقنية:**
  - متابعة مختلف المشاريع الاستثمارية.
  - الإشراف على المراقبة التقنية لمختلف العمليات المتعلقة بالإنتاج وسلامة المنتوج الغذائي.
  - تصميم وترشيد وتنظيم مختلف الحلول التقنية والمناهج المعتمدة في الإنتاج والإنتاجية.
- **قسم الأشغال والدراسات:**
  - دراسة وانجاز مختلف المشاريع المتعلقة بكل التوسيعات الجارية على مستوى الشركة وقياس مدى الجدوى منها.
- **المخبر:**
  - مراقبة المنتوجات بصفة نظامية وهذا طيلة فترات الإنتاج والسهر على مطابقة المنتوج للمعايير العالمية على مستويات متعددة (الشكل، الذوق، اللون، الوزن، المكونات الداخلية...إلخ).

مصلحة الصيانة:

تعتبر الصيانة في الوحدة من أهم الضروريات التي يقوم عليها المركب، فعمال الصيانة يسهرون على صيانة المعدات والآلات حيث يتم تزويد هذه المصلحة بكل ما تحتاج إليه من موارد بشرية ومعدات وقطع غيار مختلف الآلات وهي منظمة كالأتي:

- ورشة الكهرباء.
- ورشة الميكانيك.
- ورشة الخراطة و التلحيم.

ويتمثل دور كل هذه الو رشات في مراقبة مختلف الآلات على مستوى الوحدتين، إذ هم ملزمون بتصليحها إذا حدث لها عطل في أقل مدة ممكنة وذلك للحفاظ على وتيرة الإنتاج. حيث تقوم أيضا بإعداد تقارير شهرية حول عدد التعطيلات والتدخلات التقنية التي قامت بها.

مديرية التموين:

مهمتها الرئيسية شراء وتزويد الشركة بالمواد الأولية، المعدات، التجهيزات، قطع الغيار، ...إلخ. والسهر على تخزينها. وهي تنقسم إلى:

- **قسم المشتريات:** وهو المكلف بضمان شراء كل ما تحتاجه المؤسسة.
- **قسم التموين بالمادة الأولية (القمح):** مهمته الوحيدة هي السهر على ضمان كل العمليات اللوجيستيكية المتعلقة باستيراد القمح ونقله إلى المخازن والعمل على تطوير ما يعرف بسلسلة الإمداد.

مديرية المالية والمحاسبة:

مهمتها ضمان التسيير المالي والمحاسبي للشركة في الإطار القانوني الذي يحكم مختلف صفقات ونشاطات الشركة، وتنقسم إلى:

- **مصلحة المحاسبة العامة:**
  - مسؤولة على تسجيل ومحاسبة جميع العمليات التي تجري داخل المؤسسة.
  - التحليل والتحقق من مدفوعات ومقبوضات الشركة طيلة العام لإعداد الميزانية الختامية.
  - التكفل بالإجراءات الجبائية والحفاظ على ممتلكات الشركة.
- **قسم المالية والخزينة:**
  - ترشيد التسيير على مستوى الموارد المالية ورؤوس الأموال من أجل ضمان الاستمرارية ومضاعفة الأرباح.
  - دراسة وإنجاز مختلف الصفقات المالية التي تعود بالفائدة على الشركة.
  - المتابعة البنكية.
- **قسم مر اقبة التسيير:**

- السهر على تطبيق نهج قيادي فعال تبعا للإستراتيجية المنتهجة من طرف الشركة.
- تحيين ومراقبة ميزانية الشركة.

مديرية الإدارة العامة:

مهمتها الرئيسية التكفل بمختلف العمليات اللوجيستيكية والإدارية الداعمة للمصالح الأخرى، كما تسهر على تحسين العلاقات الخارجية للشركة وتنقسم إلى:

- **مصلحة الوسائل العامة:** مسؤولة على الدعم اللوجيستيكي والإداري وتوفير كل الوسائل الضرورية التي تحتاجها مختلف المصالح .
- **مصلحة الشؤون القانونية وحفظ الممتلكات:**
  - مهمتها الحفاظ على ممتلكات الشركة في إطار كل النشاطات والنزاعات المحتملة.
  - تسيير مختلف الوثائق التنظيمية والتشريعية التي تعتبر كهوية للشركة وحفظها.
- **مصلحة العلاقات الخارجية:**
  - التكفل بتسيير كل العلاقات الخارجية مع مختلف هيئات الدولة في إطار ما يتعلق بالزيارات، الاستقبال، اللوجيستيك وكل ما له علاقة بالمؤسسة..

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية.

تسعى ش.ذ.م.م مطاحن عمر بن عمر منذ نشأتها إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- ضمان البقاء والاستمرار.
2- تحقيق أكبر نسبة من المبيعات والأرباح.
3- تشجيع القطاع الخاص للنهوض للاستثمار وتنمية الاقتصاد الوطني.
4- تشجيع اليد العاملة المحلية وامتصاص البطالة.
5- محاولة كسب أكبر حصة من السوق الوطنية.
6- الاستمرار في الحفاظ على الإنتاج من حيث الجودة، النوعية، والسعر.
7- السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال.
8- تجسيد الشراكة الأجنبية المثمرة .
9- العمل على الحفاظ على الزبائن واكتساب زبائن جدد.

المبحث الثاني : عرض و تحليل مختلف القو ائم المالية .

تعتبر القوائم المالية عنصرا رئيسيا في التقارير المالية و توفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وتحليل تلك القوائم يسمح للمسيرين من اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء نتائجها، حيث وضع النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF خمس (05) قوائم مالية أساسية سوف نتطرق إليها في المطالب التالية:

المطلب الأول : عرض وتحليل الميزانية .

تعرف الميزانية على انها " صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة تعكس عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة ،أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ماله وما عليه) ، وتحتوي الميزانية على الجانب الأول (الأصول) والجانب الثاني (الخصوم).

بمقارنة الحسابات الواردة في هاته القائمة مع الحسابات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن المؤسسة تحترم المدونة المرجعية للحسابات ولا توجد أي اختلافات بينهما شكلا ومضمونا..

شركة ذات مسؤولية محدودة عمر بن عمر

المنطقة الصناعية الفجوج

قائمة الميزانية (الأصول)

من 2020/01/01 الى 2020/12/31

الأصول	ملاحظة	المبلغ الإجمالي ن	مؤونات-اهتلاكات ن	المبلغ الصافي ن	المبلغ الصافي ن-1
أصول غير متداولة					
فارق بين الاقتناء–المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية		58 633 171	12 091 779	46 541 392	56 278 013
تثبيتات عينية					
أراض		314 214 023		314 214 023	314 214 023
تهيئة وتنضيب الأراضي					
مبان		1 077 470 468	438 813 884	638 656 583	598 524 556
التركيبات التقنية ،المعدات والأدوات الصناعية		7 562 844 974	2 351 006 186	5 211 838 788	5 314 872 961
تثبيتات عينية أخرى		581 024 504	367 665 311	213 359 194	224 097 466
تثبيتات في شكل امتياز					
تثبيتات يجري انجازها		76 151 306		76 151 306	426 203 699
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		820 000 000		820 000 000	820 000 000
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		396 554 961		396 554 961	614 919 939

ضرائب مؤجلة على الأصل		1 159 000		1 159 000	
منتجات أحرى خارج دورة الاستغلال.					
مجموع الأصول غير الجارية		**10 888 052 406**	**3 169 577 160**	**7 718 475 246**	**8 369 110 658**
أصول جارية					
محزونات و متوجات قيد التنفيذ		612 286 716		612 286 716	3 503 213 356
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
- الزبائن		169 345 639	3 034 369	166 311 270	39 647 298
المدينون الآخرون		999 687 637		999 687 637	761 397 175
- الضرائب و ماشابهها		129 661 720		129 661 720	93 308 458
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال لموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة		2 638 739 993		2 638 739 993	327 396 259
مجموع الأصول الجارية		**4 549 721 704**	**3 034 369**	**4 546 687 335**	**4 724 962 545**
المجموع العام للأصول		**15 437 774 110**	**3 172 611 529**	**12 265 162 581**	**13 094 073 203**

شركة ذات مسؤولية محدودة عمر بن عمر

المنطقة الصناعية الفجوج

قائمة الميزانية (الخصوم)

من 2020/01/01 الى 2020/12/31

الخصوم	ملاحظة	المبلغ الصافي ن	المبلغ الصافي ن-1
حصة الشركة المدمجة (1)			
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		500 000 000	500 000 000
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)		2 308 314 459	1 900 284 096
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع(1))		146 883 029	408 030 363
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد		6 502 838 224	
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)		**9 458 035 712**	**2 808 314 459**
الخصوم غي الجارية			
قروض وديون مالية		2 320 597 676	2 578 441 862
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
.تكاليف أخرى خارج دورة الاستغلال			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		**2 320 597 676**	**2 578 441 862**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		282 661 347	2 838 582 901

ضرائب		67 935 078	116 737 793
ديون اخرى		121 468 769	4 751 996 187
حساب تحويل الائتمان			
خزينة سلبية		14 463 999	
حساب الربط بين المؤسسة والشركات المساهمة			
مجموع الخصوم الجارية (3)		**486 529 193**	**7 707 316 881**
مجموع عام للخصوم		**12 265 162 581**	**13 094 073 203**

المطلب الثاني : عرض و تحليل جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة.

الفرع الأول : جدول حسابات النتائج.

جدول حسابات النتائج هو جدول بياني يلخص الأعباء و الإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ، ولا ياخد في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح او خسارة.

ويعطي جدول حسابات النتائج صورة أكثر حيوية بقيس أداء المؤسسة خلال فترة زمنية منتهية ، حيث يبين ما ادا كانت نتيجة هدا الأداء ربحا أو خسارة وهدا عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف.

بمقارنة الحسابات الواردة في هاته القائمة مع الحسابات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي نلاحظ ان المؤسسة تحترم المدونة المرجعية للحسابات ولا توجد أي اختلافات بينهما شكلا ومضمونا.

شركة ذات مسؤولية محدودة عمر بن عمر

المنطقة الصناعية الفجوج

جدول حسابات النتائج(حسب الطبيعة)

من2020/01/01 الى 2020/12/31

السنة المالية ن -1	السنة المالية ن	ملاحظة	التعيين
11 185 772 107	8 639 169 017		رقم الأعمال
57 934 878	-180 509 663		تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
11 243 706 985	**8 458 659 354**		**إنتاج السنة المالية**
9 134 348 441	6 432 482 621		المشتريات المستهلكة
241 814 816	240 831 928		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.
9376 163 257	**6 673 314 549**		**استهلاكات السنة المالية**
1 867 543 728	**1 785 344 805**		**القيمة المضافة للاستغلال**
796 014 416	841 747 794		أعباء المستخدمين
106 1 454	81 740 134		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
964 637 858	**861 856 877**		**الفائض الإجمالي عن الاستغلال**
9 566 199	11 206 897		المنتجات العملياتية الأخرى
87 461 463	113 425 976		الأعباء العملياتية الأخرى
364 492 842	516 358 651		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات
			استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
522 249 752	**243 279 147**		**النتيجة العملياتية**
912 704	23 146 600		منتجات مالية
13 189 671	61 596 392		الأعباء المالية

النتيجة المالية		**-38 449 792**	**-12 276 966**
النتيجة العادية قبل الضريبة		**204 829 354**	**509 972 786**
الضرائب الواجبة على النتائج العادية		59 105 325	101 942 423
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)		-1 159 000	
مجموغ منتجات الأنشطة العادية		**8 493 012 851**	**11 254 185 888**
مجموغ تكاليف الأنشطة العادية		**8 346 129 822**	**10 846 155 525**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**146 883 029**	**408 030 363**
المنتوجات غير عادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة عير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية		**146 883 029**	**408 030 363**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

الفرع الثاني :جدول تدفقات الخزينة.

جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها ، ودالك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ، ويعتبر كجدول قيادة في يدا لقمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو غيرها ،ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكدالك المعلومات بشان استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.

بمقارنة الحسابات الواردة في هاته القائمة مع الحسابات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن المؤسسة تحترم المدونة المرجعية للحسابات ولا توجد أي اختلافات بينهما شكلا ومضمونا.

شركة ذات مسؤولية محدودة عمر بن عمر

المنطقة الصناعية الفجوج

جدول تدفقات الخزينة(الطريقة المباشرة)

في 2020/12/31

التعيين	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن -1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
المقبوضات من عند الزبائن		9 696 524 350	11 215 137 857
مقبوضات من منتجات أخرى		5 675 318	5 249 177
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		7 995 644 542	10 021 006 830
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		71 287 448	12 168 595
الضرائب عن النتائج المدفوعة		127 351 772	111 856 415
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		**1 507 915 905**	**1 075 355 194**
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (تسبيقات الشركاء)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		**1 507 915 905**	**1 075 355 194**
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات من اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		373 462 977	348 668 315
المقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية.		2 967 000	49 499 812
المسحوبات من اقتناء تثبيتات مالية		8 014 348	565 485 388
المقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		18 879 327	16 677 490
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		**-359 630 998**	**-847 976 400**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
المقبوضات في أعقاب إصدار أسهم			

الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
المقبوضات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		257 844 186	
التسديدات في أعقاب إصدار أسهم			
المقبوضات في أعقاب إصدار أسهم			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		**257 844 186**	**0**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			108 371
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب +ج)		**1 148 284 907**	**227 270 423**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		233 810 255	-58 251 027
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.		1 382 095 162	233 810 255
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		**1 148 284 907**	**292 061 281**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		**0**	**64 790 859**

المطلب الثالث :عرض وتحليل تغيرات الأموال الخاصة وملحق القوائم المالية.

الفرع الأول :جدول تغيرات الأموال الخاصة .

ويقصد بها قائمة تغيرات الأموال الخاصة والتي تقدم المعلومات الواجب إدراجها و المتعلقة بالحركات المرتبطة ب:

- ا لنتيجة الصافية للفترة.
- كل عناصر النواتج والأعباء ، الإرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة .
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة .
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة

بمقارنة الحسابات الواردة في هاته القائمة مع الحسابات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن المؤسسة تحترم المدونة المرجعية للحسابات ولا توجد أي اختلافات بينهما شكلا ومضمونا

شركة ذات مسؤولية محدودة عمر بن عمر

المنطقة الصناعية الفجوج

جدول تغيرات الأموال الخاصة

في 2020/12/31

	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات	النتيجة	تصحيح الأخطاء
الرصيد في 2019/01/01	**500 000 000**	**0**	**0**	**0**	**1 674 792 900**	**225 491 196**	**0**
تغير الطريقة المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الهامة							
إعادة تقييم التثبيتات							
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج							
الحصص المدفوعة							
رأس المال الاجتماعي							
الاحتياطات					225 491 196		
صافي نتيجة السنةالمالية						408 030 363	
الرصيد في 2019/12/31	**500 000 000**	**0**	**0**	**0**	**1 900 284 096**	**408 030 363**	**0**
تغير الطريقة المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الهامة							6 502 838 224
تغير الطريقة المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الهامة							
تغير الطريقة المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الهامة							

					408 030 363		تغير الطريقة المحاسبية
	146 883 029						تصحيح الأخطاء الهامة
6 502 838 224	**146 883 029**	**2 308 314 459**	**0**	**0**	**0**	**500 000 000**	**الرصيد في 2020/12/31**

الفرع الثاني :عرض وتحليل ملحق القوائم المالية :

-يحتوي ملحق القوائم المالية على:

1 القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير ن وأي نقص يجب أن يشرح و يبرر).

2 المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية ، قائمة الدخل ، جدول تدفقات الخزينة ، وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

3 المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة ، المؤسسات المختلطة ، المؤسسات الأم وفروعها . و كل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها ن طبيعة ،أنواع التعاقد ، حجم وقيمة التعاقد ، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات .

4 المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة و دالك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

-عنصر ملائمة المعلومة

-أهميتها النسبية.

وعليه فالملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة ،تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية ،الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة.

ملاحظة : لم نستطيع الحصول على نسخة من هدا الملحق ..

المطلب الرابع : تقييم التزام مؤسسة عمر بن عمر بتطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية.

الفرع الأول : النقاط الايجابية .

1- المؤسسة تمتلك قدرات مادية ،تكنولوجية وبشرية هائلة ما يسمح لها بمواكبة التطورات الاقتصادية والتجارية المحلية وحتى العالمية ، حيث لاحظنا توفر احدث الوسائل التكنولوجية المستعملة (حواسيب ، احدث التطبيقات في الإعلام الآلي) و طاقم من الكفاءات البشرية المدربة في جميع التخصصات العلمية ..

2- تمكن المؤسسة خلال السنوات السابقة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في عمليات التسجيل المحاسبية وفي **إعداد بعض القوائم المالية** والمتمثلة في قائمة الميزانية (جدول الأصول وجدول الخصوم) وجدول حسابات النتائج .

3-التزام المؤسسة بالإفصاح ببعض القوائم المالية (الميزانية ، جدول حسابات النتائج) كما ذكرنا سابقا خلال الإفصاح بالميزانية الجبائية بالإضافة الى الجداول الجبائية 17 الملزم إيداعها للإدارة الجبائية في نهاية كل سنة مالية .

4- التزام المؤسسة بإيداع الحسابات الجبائية على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري ، والدي يدخل في إطار الاشهارات القانونية الإجبارية طبقا للمادة 717 الفقرة 03 من القانون التجاري.

الفرع الثاني : النقاط السلبية .

1- عدم التزام المؤسسة بإعداد **جميع القوائم المالية** التي نص عليها القانون **رقم 07-11** المؤرخ في:2007/11/25 المتضمن النظام المالي المحاسبي:" كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية التي تعرف على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية ، تخزينها ،تصنيفها، تقييمها وتسجيلها **وإدراجها في كشوف مالية** تقدم صورة صادقة تعكس وضعية المؤسسة."

حيث لم تقم طيلة السنوات السابقة (من 2010 أول تاريخ إعداد القوائم المالية وفق النظام الجديد إلى غاية سنة 2019) حيث كانت تقتصر على إعداد قائمة جدول الميزانية(الأصول و الخصوم) وقائمة جدول حسابات النتائج مرفقة مع باقي الجداول الجبائية أي أن المؤسسة كانت تودع الميزانية الجبائية فقط وليست الميزانية المالية.

ومع مطلع سنة 2020 تداركت المؤسسة خطاها في عدم إعداد جميع القوائم المالية الخمس (05) ، حيث تم إعداد هاته الأخيرة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد .

وقد تحصلنا على نسخة من هاته القوائم (الملحقات). فقط ملحق القوائم المالية لم يسمح لنا بالاطلاع عليه بحجة التحفظ عل المعلومات الواردة فيه وعدم نشرها حاليا نظرا للظروف التي تمر بها المؤسسة.

2-عدم نشر ملحق القوائم المالية يعتبر عدم التزام المؤسسة بتطبيق كل ماينص عليه القانون المتضمن النظام المالي المحاسبي الجديد.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال الدراسة وصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ عملية الانتقال اقتصرت على إعادة ترتيب عناصر القوائم المالية و تغيير الأرقام و التسميات.
- ✓ مع ايجابيات النظام المحاسبي المالي من قابلية للفهم و المقارنة و زيادة الشفافية إلا أن تطبيقه في الجزائر لم يكن بشكل صحيح نظرا للمشاكل التي واجهت الممارسين له خاصة عند تطبيق المعالجة المحاسبية و تقييم عناصر القوائم المالية .
- ✓ التطبيق الجزئي لمعايير المحاسبة الدولية راجع إلى صعوبة فهمها بسبب قصر مدة التكوين و ضخامة مشروع SCF الذي يتطلب الجهد و الوقت .
- ✓ أنظمة المعلومات لازالت غير فعالة و الموارد البشرية غير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا لمعايير المحاسبة الدولية بسبب ضعف الكثير من المؤسسات .

الخاتمة

من خلال ما سبق توصلنا إلى جملة من النتائج مفادها :

- النظام المحاسبي المالي كنظام مفتوح يتأثر بالمتغيرات المحيطية المختلفة ، اقتصادية ، اجتماعية و سياسية التي لها تأثير كبير على أهداف النظام المحاسبي في تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات داخليين كانوا أو خارجيين وكدالك تأثير على أهداف المِؤسسة.
- لكي يمكن لنظام المحاسبي تحقيق متطلبات مختلف المستخدمين بصفة خاصة وتحقيق أهداف المِؤسسة بصفة عامة يجب أن يكون هد النظام مرن أي أنه قابل لتطوير استجابة لمختلف التغيرات التي يمكن أن تحدث في المحيط ،ونقصد بتطوير النظام المحاسبي تعديل النظام السائد أو التغيير الكلي لهدا النظام.
- المؤسسات الجزائرية كغيرها من مؤسسات العالم تعمل جاهدة من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة في محيطها الداخلي من جهة ومحيطها الخارجي من جهة أخرى ودللك للمحافظة على بقاها و استمرارها عن طريق مواجهة مختلف تحديات المحيط واتخاذ القرارات المناسبة انطلاقا من معلومات محاسبية جد دقيقة تؤخذ بعين الاعتبار المستجدات السائدة في المحيط وتساعد المِؤسسة على تحقيق قيمة مضافة والتي تساعدها على الإبداع وتكوين المعرفة و تعزيز موقعها التنافسي.
- ظروف المحيط وتغيراته السريعة والكثيرة فرضت على المؤسسات الاقتصادية العالمية اللجوء الى وضع معايير محاسبية دولية توحد اللغة المحاسبية والعمل المحاسبي من أجل المحافظة على استمرار نشاطها وبقائها في هدا النوع من المحيط.
- لذا يجب الاهتمام أكثر بتهيئة المحيط الذي يطبق المحاسبي المالي في بادئ الأمر والدي بدوره سوف يجلب للمؤسسات المزيد من الشفافية و المصداقية في حساباتها محليا و دوليا ما يسهل ويشجع المؤسسات على التسجيل في البورصة والاعتماد عليها في التمويل وبالتالي تفعيل حركة بورصة الجزائر التي تعرف بالغياب شبه التام على الساحة الاقتصادية الوطنية.

نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى:

ومفادها :تتمثل الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في المجال المحاسبي في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

هناك عدة إصلاحات قامت بها الدولة الجزائرية في المجال المحاسبي أهمها :

- إصدار النص أو الإطار العام (القانون)من خلال صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

- إصدار النص التطبيقي الذي يشرح بعض مواد القانون من خلال صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-156المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07_11.

-إصدار المعايير المحاسبية التي تعد الموجه الأساسي للعمل المحاسبي.

-إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية والانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

-إصدار توجيهات المنضمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق إلى غاية منتصف 2009 تم يعود تحقيق الإصلاحات المذكورة في النقاط السابقة ، أما التوجيهات الأخيرة فتأخرها يعود إلى تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 20010/01/01 والشيء الجديد الذي جاءت به النصوص القانونية في هدا الإطار هو تنظيم عملية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 .

- الفرضية الثانية :.

ومفادها : يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 1 في عرض القوائم المالية .

هناك توافق تام للنظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 1 في عرض القوائم المالية حيث يوجد معياران في معايير المحاسبة الدولية المخصصان لعرض القوائم المالية (IAS1) عرض القوائم المالية (IAS7) جدول التدفقات النقدية.

إن الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي المتطابقة تماما مع معايير المحاسبة الدولية مع اختلاف في بعض المصطلحات وهدا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجديد، أما شكلها و محتواها فهو محدد بهدف تسهيل عملية المقارنة، أما في معايير المحاسبة الدولية ليس لها شكل معين غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير المحاسبية الدولية هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي ، وتعتبر القوائم المالية المستحدثة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمختلف المستخدمين وعلى رأسهم المستثمرين ، الدولة و المسيرين ، ودالك بالنظر إلى الدور الكبير الذي تلعبه من خلال تقديم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

كما تساهم هده القوائم في توحيد القراءة الدولية للمعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية.

- الفرضية الثالثة :

ومفادها :تلتزم مؤسسة عمر بن عمر (مطاحن) .في إعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

من خلال دراستنا الميدانية تبين أن مؤسسة عمر بن عمر(مطاحن) تلتزم نسبيا في إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، حيث كانت في السنوات السابقة (من 2010 إلى غاية 2019) تقوم إعداد قائمتين فقط من القوائم المالية الخمس (5) المنصوص عليهم في القانون 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25. والمتمثلة في

قائمة الميزانية (الأصول والخصوم) وقائمة حسابات النتائج.

أما في سنة 2020 تم الإفصاح بالأربع(4) القوائم المالية الأولى فقط ، أي عدم الإفصاح بملحق القوائم المالية.

- **نتائج الدراسة النظرية و التطبيقية :**

من خلال الدراسة وصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ عملية الانتقال اقتصرت على إعادة ترتيب عناصر القوائم المالية و تغيير الأرقام و التسميات.

- ✓ مع ايجابيات النظام المحاسبي المالي من قابلية للفهم و المقارنة و زيادة الشفافية إلا أن تطبيقه في الجزائر لم يكن بشكل صحيح نظرا للمشاكل التي واجهت الممارسين له خاصة عند تطبيق المعالجة المحاسبية و تقييم عناصر القوائم المالية .
- ✓ التطبيق الجزئي لمعايير المحاسبة الدولية راجع إلى صعوبة فهمها بسبب قصر مدة التكوين و ضخامة مشروع SCF الذي يتطلب الجهد و الوقت .
- ✓ أنظمة المعلومات لازالت غير فعالة و الموارد البشرية غير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا لمعايير المحاسبة الدولية بسبب ضعف الكثير من المؤسسات .

❖ **التوصيات :**

- ✓ إلزام المؤسسة بضرورة نشر تقاريرها المالية بشكل دوري لتعزيز مبدأ الشفافية و زيادة ثقة أصحاب المصالح (الزبون ، الموردون ، المساهمون ، المستثمرون) .
- ✓ استغلال الكفاءات البشرية و المادية المتاحة من أجل فهم أكثر لمختلف الأدوات المالية الصادرة عن مختلف الهيئات القانونية .
- ✓ الاطلاع المتواصل على التطورات و المستجدات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية في إنشاء لجنة مخصصة في ذلك .

❖ **الآفاق :**

تناولنا هذه الدراسة لتبيان مدى التزام مؤسسة عمر بن عمر (مطاحن) بالنظام المحاسبي المالي في إعداد و عرض القوائم المالية ، ليبقى المجال مفتوحا لدراسات مستقبلية أخرى و التي يمكن أن تكون انسداد أوسع للدراسة .

- ✓ إسقاط الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية عوض دراسة مؤسسة واحدة.
- ✓ مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة .
- ✓ دور النظام المحاسبي المالي في شفافية و مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية .

قائمة المراجع

الكتب :

1/ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .

2/ احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999.

3/ احمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن،2010.

4/ أحمد نور،**المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**،الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر ،2004،

5/ إسماعيل يحيى التكريتي،د.عبد الوهاب حبش الطعمه، أ.انتصار عبود مراد التميمي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى،2008.

6/ أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008،

7/ بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS ،الجزء الأول، 2010.

8/ بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

9/ حسين القاضي، د.مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، عمان، ص121.

10/ خالد جمال الجعرات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1،: 113.

رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 .

11/ رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية -الإطار الفكري ،التطبيقات العلمية-**، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2009،ص 35.

12/ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009.

13/ طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية :أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002،

14/ طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008،

15/ عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.

16/ عبد الوهاب رميدي، د.علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي،الطبعة الثانية،.....، الجزائر،2016 .

17/ عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية, منظور المعايير الدولية، الجزء الأول, المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية, 2009,

18/ غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولي IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

19/ القاضي حسين ، حمدان مأمون توفيق ،نظرية المحاسبة ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن 2001.

20/ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

21/ لشديقات خلدون إبراهيم، "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2001،

22/ لعشيشي جمال،محاسبة المؤسسة والجباية وفقا للنظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011 .

23/ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مطابع الدستور التجارية، الأردن، 2008،.

24/ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،2012 .

25/ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

26/ محمد بوتين، مبادئ المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص38.

27/ محمد سامي راضي، أسس وإعداد القوائم المالية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2018 .

28/ محمد سامي راضي، **أسس وإعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص31.

29/ محمد علي حيدر بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن،2007 .

30/ محمد مطران، المحاسبة المالية، مكتب الفلاح للنشر والتوزيع، 1995.

31/ وليد عبد القادر، حسام الدين خداش،**المعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،عمان، الأردن، 2012.

32/ نعمر لشهب،**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**،الطبعة الأولى،مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014،ص 52.

33/ يوسف قريشي وإلباس بن ساسي، **"التسيير المالي (الإدارة المالية)"**، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006،:

المذكرات :

1/ شعيب شنوف،**الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي -حالة بريتش بيتروليوم-** أطروحة دكتورة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007 .

2/ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

3/ إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

4/ سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013.

الملتقيات ،المجلات ، الجرائد :

1/ أ. بلقاسم بن خليفة، أد.عبد الحميد برحومة، مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،جامعة الوادي، العدد 07، المجلد 02 .

2/ أ.ايت محمد مراد، أبحري سفيان، 2009، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "، ملتقى وطني حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS،جامعة دحلب البليدة، الجزائر.

3/ أ.فاطمة الزهراء قرامز ، تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية،جامعة أم البواقي، العدد الثالث، جوان 2015.

4/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص-ص 23-24.

5/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،، المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي 08_156 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008 .

6/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،، المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

7/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 2008/04/28 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 2008/08/01.

8/ د.عسول محمد الأمين، د.عوايجية حياة، د.سي محمد لخضر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2020.

9/ علي بن الطيب وسليمان بلعور، "قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7)"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ، جامعة البليدة، 18/17/16 نوفمبر 2009، ص:3.

10/ علي يوسف، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 -دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية-**،الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بدمشق، سوريا، 2009.

11/ مصطفى عقاري، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،الجزائر ،العدد ،جوان الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد الاول ، جوان 2007.

12/ منير بوعظم،**أسس ومتطلبات الافصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 01**،مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر ، المجلد 07 العدد 01 ، مارس 2021 .

المراجع باللغة الفرنسية :

1/ Georges langlois,Micheline Friederic,Alain Burlaud,Hanifa Ben Rabia,Manuel de comptabilite approfondie,volume 1,Berti edition,Alger,2013, p 13

2/ Stéphan Brun, IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière, Gualino éditeur, Paris, 2006, p : 72.

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUDJ W.GUELMA

BILAN ACTIF

Exercice clos le :	31/12/2019

ACTIF	N			N-1
	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV et pertes de valeurs	NET	NET
ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	56 737 921	459 907	56 278 013	
Immobilisation corporelles				
- Terrains	314 214 023		314 214 023	314 214 023
- Agencements et aménagements de terrains				
- Construction	983 820 296	385 295 740	598 524 556	387 706 513
- Install. tech., matériel et outillage industriels	7 277 619 945	1 962 746 983	5 314 872 961	5 447 808 040
- Autres immobilisations corporelles	532 684 465	308 586 999	224 097 466	211 564 380
- Immobilisations en concession				
Immobilisation en cours	426 203 699		426 203 699	581 059 263
Immobilisation financières				
- Titres mis en équivalence-entreprises associées				
- Autres participations et créances rattachées	820 000 000		820 000 000	820 000 000
- Autres titres immobilisés				
- Prêts et autres actifs financiers non courants	614 919 939		614 919 939	72 731 494
- Impôts différés actif				
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.				
TOTAL ACTIF NON COURANT	11 026 200 287	2 657 089 630	8 369 110 658	7 835 083 693
ACTIF COURANT				
Stock et en cours	3 503 213 356		3 503 213 356	4 757 373 535
Créances et Emplois assimilés				
- Clients	39 647 298		39 647 298	348 159 142
- Autres débiteurs	761 397 175		761 397 175	478 684 943
Impôts et assimilés	93 308 458		93 308 458	224 561 095
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	327 396 259		327 396 259	741 889 254
TOTAL ACTIF COURANT	4 724 962 545		4 724 962 545	6 550 667 969
TOTAL GENERAL ACTIF	15 751 162 833	2 657 089 630	13 094 073 203	14 385 751 662

XIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUDJ W.GUELMA

BILAN PASSIF

Exercice clos le :	31/12/2019

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé		500 000 000	500 00
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]			
Ecart de réévaluation		1 900 284 096	1 674 79
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]			
Autres capitaux propres-Report à nouveau		408 030 363	225 49
Part de la société consolidante [1]			
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		2 808 314 459	2 400 284
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôt (différés et provisionés)		2 578 441 862	2 578 441
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 578 441 862	2 578 441
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôt		2 838 582 901	2 040 085
Autres dettes		116 737 793	164 912
Trésorerie passif		4 751 996 187	5 723 385
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			1 458 642
TOTAL PASSIFS COURANTS III		7 707 316 881	9 407 025 7
TOTAL GENERAL PASSIF		13 094 073 203	14 385 751 6

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUDJ W.GUELMA

Exercice du	01/01/2019	au	31/12/2019

COMPTES DE RESULTAS

Désignation		N		N-1	
		Debit en dinars	Credit en dinars	Debit en dinars	Credit en dinar
Vente de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		11 185 772 107		8 714 365 90
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, restournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristourne			**11 185 772 107**		**8 714 365 902**
Production stockée ou déstockée					-23 884 051
Production immobilisée			57 934 878		
Subvention d'exploitation					
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE			**11 243 706 985**		**8 690 481 851**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		8 084 473 997		5 840 297 218	
Autres approvisionnements		912 848 155		793 345 932	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		137 026 289		132 976 629	
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	5 788 179		59 602 401	
	Primes d'assurances	31 668 291		37 476 917	
	Documentations et divers	15 798 805		19 129 120	
	Personnel extérieur à l'entreprise	24 990 778		13 284 771	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité	14 414 494		2 870 251	
	Déplacement, missions et réceptions	36 753 827		138 713 181	
Autres services		72 526 505		108 539 500	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extéri		39 873 939		128 917 922	
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE			**9 376 163 257**		**7 275 153 841**
III - VALEUR AJOUTER D'EXPLOITATION (I-II)			**1 867 543 728**		**1 415 328 009**

RIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUDJ W.GUELMA

Exercice du	01/01/2019	au	31/12/2019

COMPTES DE RESULTAS

Désignation	N		N-1	
	Debit en dinars	Credit en dinars	Debit en dinars	Credit en dinars
Charges de personnel	796 014 416		698 993 602	
Impôts, taxe et versement assimilés	106 891 454		63 910 298	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		964 637 858		652 424 109
Autres produits opérationnels		9 566 199		40 557 520
Autres charges opérationnelles	87 461 463		52 699 578	
Dotations aux amortissements	364 492 842		318 380 814	
Provisions				
Perte de valeur				
Reprise sur pertes de valeurs et provisions				
V - RESULTAT OPERATIONNEL		522 249 752		321 901 237
Produits financiers		912 704		1 205 395
Charges financières	13 189 671		9 696 214	
VI - RESULTAT FINANCIER	12 276 966		8 490 819	
VII - RESULTAT ORDINAIRE (V+VI)		509 972 786		313 410 417
Elément extraordinaires (produits)				
Elément extraordinaires (Chrages)				
VIII - RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
Impôt exigibles sur résultats ordinaires	101 942 423		87 919 221	
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires				
IX-RESULTAT DE L'EXERCICE		408 030 363		225 491 196

Sarl Les Moulis Amor Benamor

ZI El Fedjoudj Guelma

BILAN ACTIF

Du 01/01/2020 au 31/12/2020

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		58 633 170,61	12 091 779,07	46 541 391,54	56 278 013,16
Immobilisation corporelles					
- Terrains		314 214 023,00		314 214 023,00	314 214 023,00
- Agencements et aménagements de terrains					
- Construction		1 077 470 467,52	438 813 884,26	638 656 583,26	598 524 555,73
- Install. tech., matériel et outillage industriels		7 562 844 973,89	2 351 006 185,88	5 211 838 788,01	5 314 872 961,47
- Autres immobilisations corporelles		581 024 504,31	367 665 310,65	213 359 193,66	224 097 466,33
Immobilisations en concession					
Immobilisation en cours		76 151 305,75		76 151 305,75	426 203 698,67
Immobilisation financiéres					
- Titres mis en équivalence-entreprises associées					
- Autres participations et créances rattachées		820 000 000,00		820 000 000,00	820 000 000,00
- Autres titres immobilisés					
- Prêts et autres actifs financiers non courants		396 554 960,68		396 554 960,68	614 919 939,16
Impôts différés actif		1 159 000,00		1 159 000,00	
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**10 888 052 405,76**	**3 169 577 159,86**	**7 718 475 245,90**	**8 369 110 657,52**
ACTIF COURANT					
Stock et en cours		612 286 716,46		612 286 716,46	3 503 213 356,25
Créances et Emplois assimilés					
-Clients		169 345 639,10	3 034 369,17	166 311 269,93	39 647 297,76
-Autres débiteurs		999 687 636,82		999 687 636,82	761 397 174,81
-Impôts et assimilés		129 661 719,53		129 661 719,53	93 308 457,91
-Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
-Placements et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		2 638 739 992,54		2 638 739 992,54	327 396 258,53
TOTAL ACTIF COURANT		**4 549 721 704,45**	**3 034 369,17**	**4 546 687 335,28**	**4 724 962 545,26**
TOTAL GENERAL ACTIF		**15 437 774 110,21**	**3 172 611 529,03**	**12 265 162 581,18**	**13 094 073 202,78**

Sarl Les Moulin Amor Benamor

Zi El Fedjoudj Guelma

BILAN PASSIF

Du 01/01/2020 au 31/12/2020

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Part de la société consolidante [1]			
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]		2 308 314 459,05	1 900 284 096,27
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]		146 883 029,07	408 030 362,78
Autres capitaux propres-Report à nouveau		6 502 838 223,65	
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		**9 458 035 711,77**	**2 808 314 459,05**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financiéres		2 320 597 676,21	2 578 441 862,47
Impôt (différés et provissionés)			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 320 597 676,21**	**2 578 441 862,47**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		282 661 347,13	2 838 582 901,21
Impôt		67 935 078,00	116 737 793,00
Autres dettes		121 468 768,86	4 751 996 187,05
Comptes transition créditeurs			
Trésorerie passif		14 463 999,21	
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**486 529 193,20**	**7 707 316 881,26**
TOTAL GENERAL PASSIF		**12 265 162 581,18**	**13 094 073 202,78**

Sarl Les Moulis Amor Benamor

ZI El Fedjoudj Guelma

COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2020 au 31/12/2020

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		8 639 169 016,90	11 185 772 107,14
Variations stocks produits finis et en cours		-180 509 663,34	57 934 877,76
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**8 458 659 353,56**	**11 243 706 984,90**
Achats consommés		6 432 482 620,95	9 134 348 440,58
Services extérieurs et autres consommations		240 831 927,81	241 814 816,28
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**6 673 314 548,76**	**9 376 163 256,86**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 785 344 804,80**	**1 867 543 728,04**
Charges de personnel		841 747 794,22	796 014 416,32
Impôts, taxe et versement assimilés		81 740 133,85	106 891 453,64
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**861 856 876,73**	**964 637 858,08**
Autres produits opérationnels		11 206 897,48	9 566 199,00
Autres charges opérationnelles		113 425 976,23	87 461 463,13
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		516 358 651,44	364 492 841,76
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**243 279 146,54**	**522 249 752,19**
Produits financiers		23 146 599,69	912 704,15
Charges financières		61 596 392,16	13 189 670,56
VI-RESULTAT FINANCIER		**-38 449 792,47**	**-12 276 966,41**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**204 829 354,07**	**509 972 785,78**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires		59 105 325,00	101 942 423,00
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 159 000,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 493 012 850,73**	**11 254 185 888,05**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 346 129 821,66**	**10 846 155 525,27**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**146 883 029,07**	**408 030 362,78**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**146 883 029,07**	**408 030 362,78**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR Direction des Finances et de la Comptabilité EL-Fedjoudj

Sarl Les Moulis Amor Benamor

ZI El Fedjoudj Guelma

COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2020 au 31/12/2020

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		8 639 169 016,90	11 185 772 107,14
Variations stocks produits finis et en cours		-180 509 663,34	57 934 877,76
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**8 458 659 353,56**	**11 243 706 984,90**
Achats consommés		6 432 482 620,95	9 134 348 440,58
Services extérieurs et autres consommations		240 831 927,81	241 814 816,28
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**6 673 314 548,76**	**9 376 163 256,86**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 785 344 804,80**	**1 867 543 728,04**
Charges de personnel		841 747 794,22	796 014 416,32
Impôts, taxe et versement assimilés		81 740 133,85	106 891 453,64
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**861 856 876,73**	**964 637 858,08**
Autres produits opérationnels		11 206 897,48	9 566 199,00
Autres charges opérationnelles		113 425 976,23	87 461 463,13
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		516 358 651,44	364 492 841,76
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**243 279 146,54**	**522 249 752,19**
Produits financiers		23 146 599,69	912 704,15
Charges financières		61 596 392,16	13 189 670,56
VI-RESULTAT FINANCIER		**-38 449 792,47**	**-12 276 966,41**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**204 829 354,07**	**509 972 785,78**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires		59 105 325,00	101 942 423,00
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 159 000,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 493 012 850,73**	**11 254 185 888,05**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 346 129 821,66**	**10 846 155 525,27**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**146 883 029,07**	**408 030 362,78**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**146 883 029,07**	**408 030 362,78**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR Direction des Finances et de la Comptabilité EL-Fedjoudj

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

ZI EL FEDJOUDJ GUELMA

TABLEAUX DE FLUX DE TRESORERIE(Méthode directe)

Exercice clos le 31/12/2020

LIBELLE	Notes	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		9 696 524 349,61	11 215 137 857,21
Encaissements d'autres produits operationnels		5 675 317,52	5 249 177,09
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		7 995 644 541,72	10 021 006 829,60
Intérêts et autres frais financiers payés		71 287 448,33	12 168 595,48
Impôts sur le résultats payés		127 351 772,00	111 856 415,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**1 507 915 905,08**	**1 075 355 194,22**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (Avances de s associés)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**1 507 915 905,08**	**1 075 355 194,22**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		373 462 976,57	348 668 314,57
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 967 000,00	49 499 812,23
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		8 014 348,03	565 485 388,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		18 879 326,51	16 677 489,92
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote -part de résultat reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**- 359 630 998,09**	**- 847 976 400,42**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaisements suite à l'emission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilees		257 844 186,26	
Decaissements sur acquisition de valeurs mmobilieres de placement			
Encaissement sur acquisition de valeurs mmobilieres de placement			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**257 844 186,26**	-
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			108 370,93
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**1 148 284 906,99**	**227 270 422,87**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		233 810 254,52	- 58 251 026,93
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 382 095 161,51	233 810 254,52
Variation de trésorerie de la période		**1 148 284 906,99**	**292 061 281,45**
Rapprochement avec le résultat comptable		-	**64 790 858,58**

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR Direction des Finances et de la Comptabilité Guelma

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

ZI EL FEDJOUDJ GUELMA

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES EXERCICE 2020

	CapitalSocial	Primed'emission	Ecart d'evaluation	Ecart dereévaluation	Réserves	Résultat	Correction d'erreurs
Solde Au 01/01/2019	500 000 000,00	0,00	0,00	0,00	1 674 792 900,03	225 491 196,24	0,00
Changement de méthode comptable							
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
capital Social							
Réserves					225 491 196,24		
Résultat net de l'exercice						408 030 362,78	
Solde au 31/12/2019	500 000 000,00	0,00	0,00	0,00	1 900 284 096,27	408 030 362,78	0,00
Changement de méthode comptable							
Correction d'erreurs significatives							6 502 838 223,65
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Réserves					408 030 362,78		
Résultat net de l'exercice						146 883 029,07	
Solde au 31/12/2020	500 000 000,00	0,00	0,00	0,00	2 308 314 459,05	146 883 029,07	6 502 838 223,65

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR
Direction des Finances et Comptabilité
EL-Fedjoudi W Guelma

الملخص :

في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة و خاصة مع توجه الدولة الجزائرية الى اقتصاد السوق ، أمسى من الضروري تعديل النظام المحاسبي لعدم مواكبته للبيئة الجديدة التي تولدت مع مختلف الاصلاحات الاقتصادية و كخطوة عملية قامت الجزائر باصلاح نظامها المحاسبي وفق ما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تجسيدها للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 و المقرر تطبيقه في 2010/01/01 على كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

و بالتالي كان لزاما على المحاسبة أن تتطور و تلبي الاحتياجات الجديدة للمستخدمين من المعلومات الملائمة عن طريق القوائم المالية و التي تساعد على اتخاذ و ترشيد القرارات المختلفة خاصة منها المالية و لدراسة ذلك قمنا باسقاط الجانب التطبيقي على مؤسسة عمر بن عمر (مطاحن) لمعرفة مدى التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي في اعداد و عرض القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية :

النظام المحاسبي المالي ، معايير المحاسبية الدولية ، القوائم المالية ، الإفصاح ، التوافق المحاسبي

Le résumé

Au vu des conditions économiques actuelles, notamment avec l'orientation de l'Etat algérien vers une économie de marché, il est devenu nécessaire de modifier le système comptable car il n'était pas en phase avec le nouvel environnement né avec les différentes réformes économiques. datée du 25/11/2007 et dont l'application est prévue le 01/01/2010 à toutes les institutions économiques algériennes. Et il était donc nécessaire que la comptabilité se développe et réponde aux nouveaux besoins des utilisateurs d'informations appropriées à travers les états financiers, qui aident à prendre et à rationaliser diverses décisions, notamment financières. Appliquer le système de comptabilité financière dans la préparation et la présentation des états financiers.

les mots clés

Système de comptabilité financière, normes comptables internationales, états financiers, divulgation, compatibilité comptable .