

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

## القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة-

الأستاذ المشرف:

لعروس لخضر

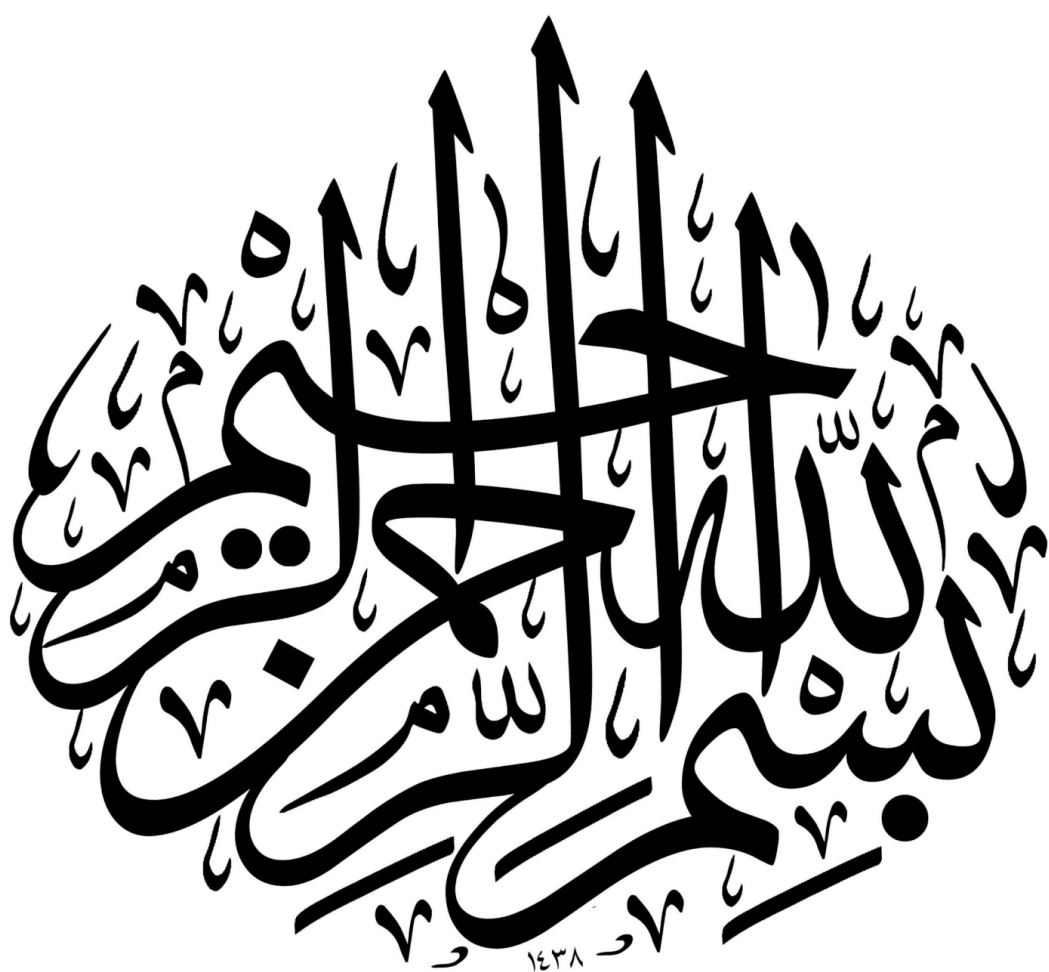
من إعداد الطالبتين:

سليمان كريمة

غربي حنان

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر أ	بن قطيب علي
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ	لعروس لخضر
مناقشا	أستاذ محاضر أ	بعلاش عصام

السنة الجامعية: 2025/2024



## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة و السلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا

حبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم أما بعد

النجاح يتحقق بجهد الإنسان، والأروع أن يتذكر الأسباب التي أدت إلى

تحقيقه ويثمنها لذلك فأني

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين اللذين

حفظهما الله واطال في عمرهما، وإلى جميع إخوتي وأخواتي

إلى جميع الزملاء دفعة ماستر محاسبة وجباية

إلى كل أساتذتي من الطور ابتدائي إلى طور الجامعي

وإلى كل من وسعتهم قلوبنا ولم تسعهم ورقتنا.

سليمان كريمة

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف خلق الله المصطفى محمد  
وعلى آله وصحبه اجمعين أما بعد

الحمد لله على لذة الإنجاز والحمد لله عند البدء وعند الختام.

أهدي ثمرة هذا الجهد

إلى والدي الكريمين اللذان أضاء دروبي وطريقي وقدوتي في كل خطوة أخطوها

أمدهما الله بالصحة والعافية

إلى اخوتي واخواتي الذين قاسموني احلامي و وقفوا إلى جانبي وساعدوني

حفظهم الله وأعزهم

إلى كل الأصدقاء والأحباب والأهل والأقارب

غربي حنان

## كلمة شكر

{ ..... من لم يشكر الناس لم يشكر الله ..... }

حديث رواه (أبو داود الترمذي)

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد  
في تقديم يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة، وأخص بالذكر  
المشرف الأستاذ الدكتور لعروس لخضر، الذي لم يبخل علينا  
بتوجيهاته ونصائحه، كما أحي أيضا جميع أعضاء أسرة كلية  
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بما فيهم الأساتذة  
وسلك الإدارة.

الشكر

الإهداء

الفهرس

قائمة المختصرات

الملخص

مقدمة.....(أ-هـ)

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية

تمهيد ..... 07

المبحث الأول: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ..... 08

المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي SCF ..... 08

المطلب الثاني: عموميات حول القوائم المالية ..... 11

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ..... 13

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS01 ..... 18

المطلب الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي

الدولي IAS01 ..... 18

المطلب الثاني: هيكل ومحتوى القوائم المالية وفق IAS01 ..... 22

المطلب الثالث: معيار التقرير المالي الدولي رقم 18 "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ..... 29

المبحث الثالث: قائمة التدفقات النقدية IAS07 ..... 35

المطلب الأول: ماهية قائمة التدفقات النقدية ..... 35

المطلب الثاني: مكونات قائمة التدفقات النقدية ..... 38

المطلب الثالث: متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية ..... 40

خلاصة الفصل: ..... 44

---

## الفصل الثاني: تحليل مقارن لمحتوى القوائم المالية وفق SCF و IAS01 "دراسة حالة لمجمع سوناطراك"

تمهيد:	46
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.	47
المطلب الأول: لمحة عامة عن مجمع سوناطراك.	47
المطلب الثاني: التعريف بمجمع سوناطراك.	48
المطلب الثالث: هيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك.	49
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية وفق SCF و IAS01.	51
المطلب الأول: عرض الميزانية وفق SCF و IAS01.	51
المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج SCF و IAS01.	55
المطلب الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وتغيرات الأموال الخاصة SCF و IAS01.	58
المبحث الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01 بين تحديات التطبيق نظام المحاسبي المالي وأليات التكيف	64
المطلب الأول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01.	64
المطلب الثاني: تحديات تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.	66
المطلب الثالث: خطوات تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.	68
خلاصة الفصل:	70
خاتمة:	72
قائمة المصادر والمراجع:	76

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم الفروقات جوهرية بين المعيارين IFRS18 و IAS01	34
02	نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07	35
03	عناصر المكونة لجدول التدفقات النقدية	39
04	طريقة عرض التدفقات التشغيلية باستخدام طريقة المباشرة	41
05	طريقة عرض التدفقات التشغيلية باستخدام طريقة غير المباشرة	42
06	عرض جانب الأصول لميزانية مجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021	52
07	عرض جانب الخصوم لميزانية مجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021	53
08	عرض جانب الأصول لقائمة المركز المالي وفق IAS01 للفترة 2019-2021	54
09	عرض جانب الخصوم لقائمة المركز المالي وفق IAS01 للفترة 2019-2021	55
10	عرض جدول حسابات النتائج لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021	56
11	عرض قائمة الدخل (صافي الربح أو الخسارة) وفق IAS01 للفترة 2019-2021	57
12	عرض جدول سيولة الخزينة لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021	59
13	عرض قائمة التدفقات النقدية لمجمع سوناطراك وفق IAS01 للفترة 2019-2021	60
14	عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021	61
15	عرض قائمة تغيرات في حقوق الملكية وفق IAS01 للفترة 2019-2021	63
16	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS01 والنظام المحاسبي المالي	64



---

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	عناصر ومكونات القوائم المالية	12
02	فئات عناصر قائمة الربح والخسارة	31
03	طرق إعداد جدول التدفقات الخزينة	43
04	هيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك	50

---

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	جدول الميزانية جانب الأصول للفترة (2021-2019)	82
02	جدول الميزانية جانب الخصوم للفترة (2021-2019)	83
03	جدول حسابات النتائج للفترة (2021-2019)	84
04	جدول سيولة الخزينة للفترة (2021-2019)	85
05	جدول تغيرات الأموال الخاصة للفترة (2021-2019)	86

---

### قائمة المختصرات

الرمز	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
SCF	Financial accounting system	النظام المحاسبي المالي
IAS01	International accounting standard 1	المعيار المحاسبي الدولي رقم 1
IFRS18	International financial reporting standard 18	معيار التقرير المالي الدولي رقم 18
IAS07	International accounting standard 7	المعيار المحاسبي الدولي رقم 7
IASB	International accounting standard board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
PCN	National accounting scheme	المخطط الوطني المحاسبي
IFRS	International financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية

هدف البحث إلى تحديد مستوى إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IFRS18 و IAS01 و IAS07 وإسقاطها على مؤسسة سوناطراك من خلال دراسة المقارنة، توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية لهذه المؤسسة تم إعدادها وفق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية الذي كان له دور في تحقيق جودة وموثوقية المعلومات، وتبين أن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبة الدولية، غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هي معايير سريعة التحديث وفق مستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي.

**الكلمات المفتاحية:** القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية

## Abstract

The research aimed to determine the level of preparation and presentation of financial statements in accordance with the financial accounting system and international accounting standards IFRS18, IAS01 and IAS07, and to project them to Sonatrach through a comparison study. The study concluded that the financial statements of this institution were prepared in accordance with the requirements of the financial accounting system and international accounting standards, which had a role. In achieving the quality and reliability of information, it was found that the financial accounting system largely complies with international accounting standards. However, what can be noted is that the international accounting standards IAS/IFRS are quickly updated according to developments and economic conditions, similar to the financial accounting system.

**Keywords:** financial statements, financial accounting system, international accounting standards

---

# مقدمة

## مقدمة

في ظل التطورات المتسارعة في مجال الأعمال والتجارة العالمية التي يشهدها العالم في القرن الحادي والعشرين، أصبح علم المحاسبة من العلوم الأساسية التي لها دور هام وبارز نظرا لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتعتبر معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية من أكثر مجالات انتشارا في العالم وتطبيقا نظرا للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول، ونظرا لارتباط هذه التطورات مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المؤسسات، ومدى ما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها لدى مستخدمي المعلومات، التي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء، وتتعدد أنواع القوائم المالية مما يؤدي إلى اختلاف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

وفي هذا الإطار، تم إنشاء لجنة معايير محاسبية سنة 1973، والتي سعت إلى إعداد معايير موحدة ومقبولة عالميا تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات كل دولة وبيئتها الاقتصادية، وقد تزايد الاهتمام بهذه المعايير دولية مع ظهور ازمت مالية عالمية، مما فرض على الدول مراجعة أنظمتها المحاسبية بهدف تحسين جودة وشفافية المعلومات المالية.

فما يحدث على الصعيد الدولي من تغيرات وتطورات فلا بد من تأثيره على الصعيد المحلي، وعلى غرار باقي دول العالم قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات والتي شملت المنظومة المحاسبية، لتعتمد في الأخير إلى تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية، الذي غير المعالم والمفاهيم وأبرز مفهوم المحاسبة المالية الذي أضفى بعدا ماليا للقوائم المالية، غير أن هذا النظام مازال يشير للعديد من التساؤلات حول مدى توافقه مع هذه المعايير، خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية ومبادئ عرضها وإعدادها.

## طرح الإشكالية

إلى أي مدى يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبة الدولية IAS07/IAS01 في عرض القوائم المالية

ولتحقيق مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية IAS07/IAS01 جاءت الضرورة إلى دراسة موضوع وتحليله انطلاقا من صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في إعداد الميزانية بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS01 في إعداد قائمة المركز المالي.
- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول حسابات النتائج بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS01 في قائمة الدخل (صافي الربح أو الخسارة).
- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول سيولة الخزينة بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS07 في إعداد قائمة التدفقات النقدية).



## مقدمة

- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول الأموال الخاصة بما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 في إعداد قائمة تغير في حقوق الملكية )
- هل يواجه النظام المحاسبي المالي قصور تبرر إعادة النظر في طبيعته

### فرضيات البحث

**الفرضية الأولى:** لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في إعداد الميزانية بما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS01 في إعداد قائمة المركز المالي.

**الفرضية الثانية:** لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول حسابات النتائج بما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS01 في قائمة الدخل ( صافي الربح أو الخسارة).

**الفرضية الثالثة:** لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول سيولة الخزينة بما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS07 في إعداد قائمة التدفقات النقدية).

**الفرضية الرابعة:** نعم يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول الأموال الخاصة بما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 في إعداد قائمة تغير في حقوق الملكية ).

**الفرضية الخامسة:** يواجه النظام المحاسبي المالي قصور تبرر إعادة النظر في طبيعته.

### أهمية الدراسة

تكمن أهمية في تزامنها مع التغير الحاصل في أنظمة المحاسبية في الجزائر وهذا بتبنيها لفكرة المعايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، وتبرز هذه الدراسة كذلك أهمية المعيار المحاسبي الدولي IAS01 الواجب تطبيقه في عرض القوائم المالية بغيت الإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدميها.

### أهداف الدراسة

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على القوائم المالية المعتمدة وفق النظام SCF وبيان مكوناتها ومتطلبات الأساسية لعرضها والإفصاح عنها في ظل التشريع المحاسبي الجزائري
- توضيح متطلبات عرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS01 / IAS07
- دراسة مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات العرض وفق المتطلبات الدولية للمعايير المحاسبة الدولية



- التعرف على إسهامات المجلس الوطني للمحاسبة في تحديث نظام SCF

## أسباب اختيار الموضوع

### دوافع ذاتية:

الرغبة الشخصية في التوسع والبحث في معايير المحاسبة الدولية  
الاهتمام بمجال العرض وإعداد القوائم المالية

### دوافع الموضوعية:

الحاجة إلى تقييم مدى توافق SCF مع المعايير الدولية IAS01 / IAS07

### حدود الدراسة

الإطار المكاني: دراسة حالة مؤسسة مجمع سوناطراك، الجزائر

الإطار الزمني: فقد تم تحليل وعرض ومقارنة القوائم المالية لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية خلال الفترة الممتدة من 2019 إلى غاية 2021 ومعرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير الدولية.

### منهج الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي الموافق للدراسة النظرية بغية الإلمام والإحاطة بمختلف المفاهيم متعلقة بجوانب الموضوع، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج المقارن لدراسة حالة حيث تم إسقاط الدراسة على مجمع سوناطراك - الجزائر - وقمنا بعرض ومقارنة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترة الممتدة من 2019 إلى غاية 2021.

### عينة ومجتمع الدراسة

الدراسة أخذت عينة لبعض القوائم المالية للفترة الممتدة من 2019-2021 حيث ألزم المشرع الجزائري المؤسسات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبة الدولية.

### الدراسات السابقة

1. مفتاح حمزة، تأثير الانحراف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القوائم المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020، عالجت هذه الدراسة النظام المحاسبي المالي الذي أعد وفق معايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية الصادرة حتى سنة 2004 المطبقة سنة 2010 الذي بقي ثابت ومستقر إلى يومنا هذا في ظل ديناميكية المعايير لمحاسبية والتقارير المالية الدولية وتطورها المستمر، وركزت الدراسة على





## مقدمة

ممارسة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية ومدى التزامها بمتطلبات الإفصاح المنصوص في SCF مقارنة بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) ولقد خلصت هذه الدراسة أن المؤسسات الجزائرية تتقيد بكل متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في SCF إلا أن قوائمها المالية تقتصر إلى بعض المعلومات مقارنة بما تتطلبه المعايير الدولية، مما قد يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية ويحد من جاذبية المؤسسة للمستثمرين.

2. بادي عبد المجيد، ديلوم ناصر، تحسين قراءة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) حالة قائمة الميزانية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي المجلد 11. العدد 01، ص 103-125، يتناول هذا المقال القراءة الجديدة للقوائم المالية، التي تعتبر المصدر الرئيسي والصورة الصادقة للمعلومات المالية التي يحتاج إليها مختلف الأطراف والمتعاملين مع المؤسسة أثناء اتخاذ القرار، وقد جاء SCF المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، بخمسة قوائم مالية وفي هذا الإطار فقد تم إعداد تلك القوائم بإتباع مقارنة تعتمد على استعمال مبادئ جديدة، كأعطاء الأهمية للواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، التقييم بقيمة العادلة للأصول والخصوم، وتجهزها بالخصائص النوعية كالملائمة والموثوقية، كل هذا من شأنه أن يرفع من قيمة المعلومات المالية للقوائم التي ستحسن العلاقة بين أطراف الفعالة في حوكمة المؤسسات.

3. سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) دراسة تحليلية تقييمية، مجلة الشعاع للدراسات الاقتصادية العدد الثالث، المركز الجامعي الوشريسي، تسمسيت، الجزائر، مارس 2018، من خلال هذه الدراسة البحثية أكدت أن SCF يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير الدولية هي معايير سريعة التحديث وفقا لمستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام SCF الذي يفتقر إلى التحديثات المستمرة والمتماشية مع مستجدات الاقتصادية والمالية، وأوصت الدراسة بضرورة رفع مستوى تطبيق الفعلي للنظام والعمل على تهيئة المؤسسات الجزائرية للتكيف مع متطلبات المعايير الدولية، قصد ضمان الإفصاح الشامل وجودة المعلومات المالية

4. هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية -دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، بالشلف، 2013 تهدف هذه الدراسة إلى إبراز طرق التقييم المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية والطرق التي اعتمدها SCF في الجزائر حيز التطبيق، بينت هذه الدراسة كذلك بأن المحاسبة كنظام لتنظيم المعلومة المالية ولخصت الدراسة بأن تطبيق SCF سيواجه صعوبات خاصة فيما يخص جانب التقييم المحاسبي بطرق الجديدة وهذا بسبب تأخر الممارسات الاقتصادية والتجارية بالجزائر.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت هذه الدراسة موضوع القوائم المالية من زاويتين، الأولى وفق النظام المحاسبي المالي معتمد محليا وثانية وفق للمعايير الدولية (IAS/IFRS)، مع تخصيص حيز خاص للمعيار الدولي للتقرير الدولي ifrs18 الصادر سنة 2024 والذي سيصبح نافذا سنة 2027، كما تميزت الدراسة بتخصيص مبحث مستقل لقائمة



## مقدمة

التدفقات النقدية، الأمر الذي لم يعطى لها نفس الاهتمام في أغلب الدراسات السابقة، مما يمنح الدراسة قيمة مضافة من حيث حداثة الموضوع وراهنيته وارتباطه بالإصلاحات المحاسبية المرتقبة.

## صعوبات الدراسة

لقد وجدنا مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

ضيق الوقت نظرا لشساعة الموضوع وتشعب ميادينه

عدم توفر غالبية البيانات المالية لمجمع سوناطراك على موقع والتي كان من المفروض أن تكون متاحة

صعوبة ايجاد مكان لدراسة هذه الحالة.

## هيكل الدراسة

لغرض الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية البحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى الخطة التالية:

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية الذي ينقسم بدوره إلى ثلاث مباحث المتعلقة بالأدبيات النظرية للنظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS01 / IFRS18 / IAS07

الفصل الثاني: : تحليل مقارنة لمحتوى القوائم المالية وفق SCF و IAS01 "دراسة حالة لمجمع سوناطراك" فقد خصص للدراسة التطبيقية حيث تضمن ثلاث مباحث، تم في المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، بينما خصص المبحث الثاني لعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية IAS01 في حين تناول المبحث الثالث مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01 بين تحديات التطبيق نظام المحاسبي المالي وأليات التكيف



# الفصل الأول

الإطار النظري للقوائم المالية وفق النظام  
المحاسبي المالي SCF ومعايير  
المحاسبة الدولية

**تمهيد :**

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في عرض نتائجها المالية ومركزها الاقتصادي, كما تمثل أداة جوهرية لتلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية, سواء الداخلية منها أو الخارجية، تزداد أهمية هذه القوائم في ظل تنوع الأنظمة المحاسبية والمعايير الدولية, مما يفرض ضرورة دراسة وتحليل أساليب عرضها ومحتواها وفق المرجعيات المحاسبية المختلفة .

وانطلاقاً من هذه الأهمية جاء هذا الفصل النظري ليعالج موضوع القوائم المالية من خلال ثلاثة مباحث رئيسية, حيث خصص هذا الفصل لدراسة وفهم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، ومعايير المحاسبة الدولية IAS01 و IFRS18 و IAS07

## المبحث الأول: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، إذا تلتزم بإعدادها كل الكيانات الخاضعة لتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

لغرض مسايرة المحاسبة الدولية ومتطلباتها، تم إيجاد النظام المحاسبي المالي الذي يهتم بعرض القوائم المالية بهدف توصيل معلومات مالية مفهومة ومفيدة للمستخدمين لها، تحظى بالثقة والقابلية للتحقيق والتطبيق.

#### 1- النظام المحاسبي المالي:

##### 1.1- تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها و تقييمها وتسجيلها، وعرض الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.<sup>1</sup>

##### 2.1- بنية النظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار المحاسبي المالي على 7 سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:

الصف الأول: حسابات الأموال الخاصة

الصف الثاني: حسابات القيم الثابتة

الصف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية

الصف الرابع: حسابات الغير

الصف الخامس: الحسابات المالية

الصف السادس: حسابات الأعباء

الصف السابع: حسابات الإيرادات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بلقاسم بن خليفة ، عبد الحميد برحومة، مقارنة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 07، المجلد 02، 2014، ص 02

<sup>2</sup> عامر الحاج، مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي SCF الجزائري بنوع من التفصيل، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 02

### 3.1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07-11 وفق المادة 02 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص القانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية<sup>1</sup>

مع مراعاة الأحكام بها، ويستثنى من مجال التطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد "المحاسبة العمومية" أما المادة 04 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص القانوني أو التنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقا للمادة 05 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.<sup>2</sup>

### 4.1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي

يشكل الإطار التصوري وسيلة وأداة للإجابة على بعض القضايا غير المطروحة ويتضمن هذا الإطار مبادئ محاسبية أساسية تعتبر الركيزة لكل مرجع محاسبي والتي يمكن تقسيمها إلى الفرضيات والمبادئ وخصائص المعلومة والقوائم المالية ومستخدمها.

#### أولاً: الفرضيات المحاسبية:

هناك فرضيتين أساسيتين التي جاء بهما النظام المحاسبي المالي:

#### ✓ محاسبة التعهد

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسة مسك محاسبة على أساس الاستحقاق وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك في المحاسبة المالية السيولة أو ما

<sup>1</sup> بن خليفة، وأحمد قايد نور الدين، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015) أطروحة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2018، ص 134

<sup>2</sup> بن خليفة، وأحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره ص 134

يعرف بمحاسبة الخزينة التي يطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية التي تخصها.

## ✓ استمرارية الاستغلال

يتم إعداد البيانات المحاسبية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل وعلى أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.<sup>1</sup>

## ثانياً: المبادئ المحاسبية:

يعتبر المبدأ المحاسبي عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العلمي وفيما يلي مجموعة مبادئ المحاسبة المفروضة لإعداد القوائم المالية:<sup>2</sup>

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقر هذا المبدأ بتسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها

✓ **مبدأ عدم المقاصة (عدم التعويض):** ينبغي عدم القيام بمقاصة مختلف عناصر الأصول والخصوم الإيرادات والأعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموحاً بها قانونياً أو إجراء اتفاقية

✓ **مبدأ مداومة الطرق المحاسبية:** يعني الحفاظ والمداومة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى

✓ **مبدأ استقلالية الذمة المالية:** يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها

✓ **مبدأ الوحدة النقدية:** يفرض هذا المبدأ على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وفي حالة الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معالجتها

✓ **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة:** يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية هذا لمصادقية المحاسبة

✓ **مبدأ الأهمية النسبية:** ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية أي تم حذف المعلومات أو عدم الإفصاح عنها بشكل غير صحيح يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناء عليها

<sup>1</sup> عجيلة محمد بن مبروك، وسعيداني محمد سعيد، حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري تمارين حلول النشر الجامعي 2021 ص 23

<sup>2</sup> خطاب دلال، بن قطيب علي، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية، والمحاسبة الدولية: دراسة مقارنة بين المعيار رقم 01 والنظام المحاسبي المالي، المجلد 04، العدد 1، 2019 ص 7

✓ مبدأ السنوية: تقوم المحاسبة على أساس دورة كاملة عادة ما تكون سنة، إلى إذا كانت هناك حالات استثنائية.

✓ مبدأ استقلالية الدورات: حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن أخرى في تحمل الأعباء وتحصيل المنتجات

✓ مبدأ تفوق الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني: تسجيل المعاملات والأحداث الأخرى في الدفاتر المحاسبية وتعرض في الكشوف المالية للمؤسسة طبقاً لحقيقتها المادية وواقعها الاقتصادي وليس فقط، على أساس مظهرها أو شكلها القانوني

✓ مبدأ الحيطة و الحذر: ويقتضي هذا المبدأ بأن يتم تسجيل أي نقص للقيمة والخسائر المحتملة قبل تحققها في المقابل تسجيل الأرباح إلا بعد وقوعها الفعلي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: عموميات حول القوائم المالية

تعد القوائم المالية تقارير محاسبية دورية تعكس المركز المالي والأداء الاقتصادي للمنشأة، تساعد هذه القوائم في توفير معلومات دقيقة للمستفيدين لاتخاذ قرارات رشيدة.

### القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي SCF

حيث تعرف القوائم مالية بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن ميزانية، قائمة حسابات النتائج، قائمة تدفقات نقدية، قائمة تغير الأموال الخاصة وملاحق، والهدف من هذه الكشوف تقديم معلومات عن الوضعية والأداء مالي من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية.

تعد الكشوف المالية الأساسية للإبلاغ مالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقات النقدية، وتمكن كذلك من التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل ناتج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

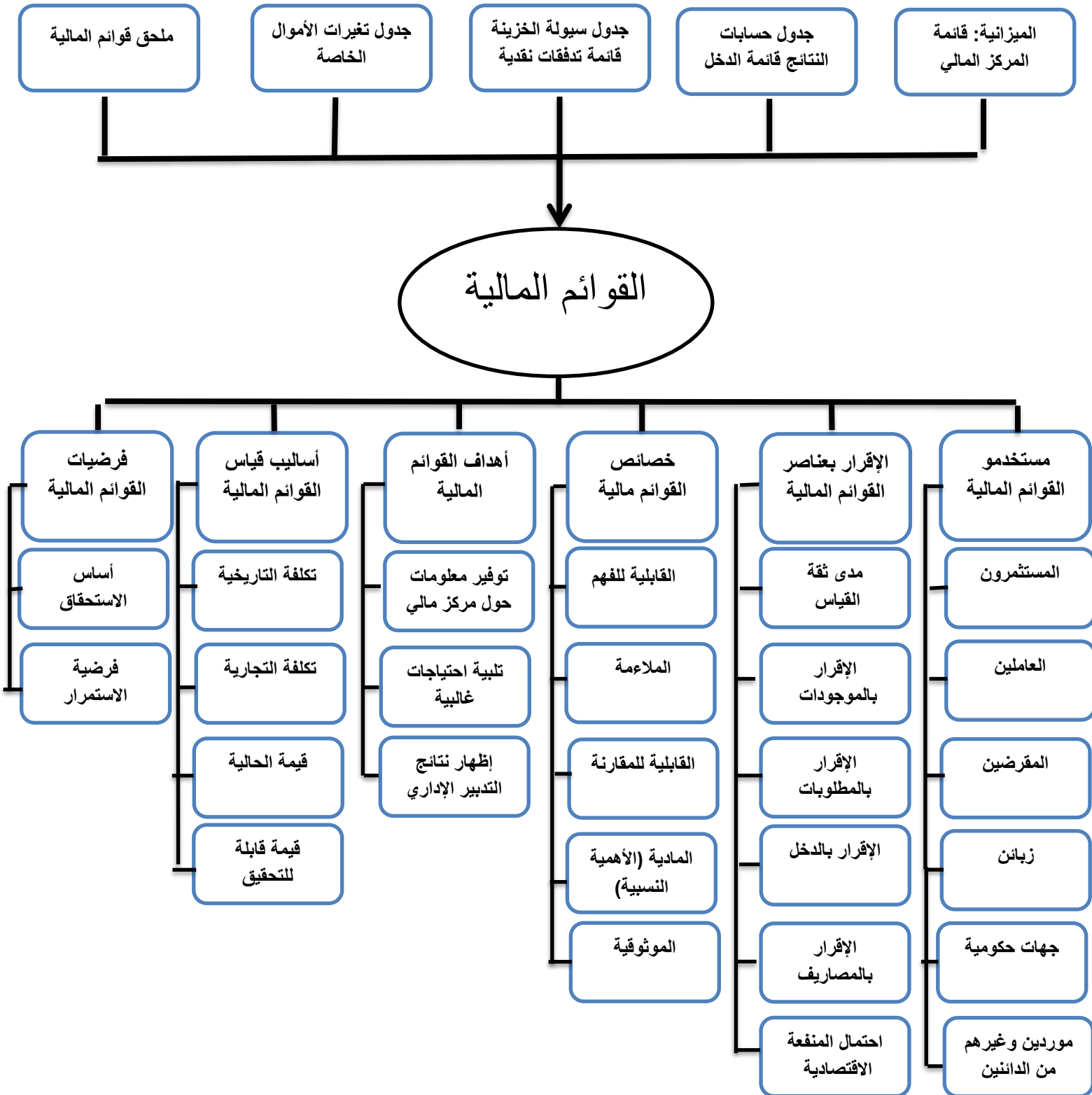
وإن الإفصاح المناسب يتطلب عرض المعلومات المحاسبية في الكشوف مالية بطرق يسهل فهمها، وترتيب المعلومات بصورة تركز فيها على الأمور الجوهرية، وبشكل عام يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأثر،<sup>2</sup> المهمة على القرارات المستخدم في صلب الكشوف المالية أما المعلومات الأخرى وخصوصا التفاصيل، فيتم الإفصاح عنها إما في الملاحظات أو الإيضاحات لمرفقة بالقوائم أو في الجدول مكملة أو الكشوف تلحق بها، كما يتطلب الأمر أحيانا الإفصاح عن معلومات نفسها في أماكن متعددة في البيانات المالية إذا كانت مهمة.

### الشكل رقم 01: عناصر ومكونات القوائم المالية

<sup>1</sup> شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص30

<sup>2</sup> إسلام هلال، الإفصاح عن الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، المجلد 10، العدد 01، جامعة بسكرة، الجزائر 2021 ص30





المصدر: أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري، الطبعة 1، جسور للنشر وتوزيع، الجزائر، 2015، ص 208

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

لقد أوجب النظام المحاسبي SCF بما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 01 "عرض القوائم المالية" ومعيار IAS 07 "جدول تدفقات النقدية" على المؤسسة إعداد وعرض القوائم المالية التالية :

## 1- أنواع القوائم المالية:

### 1.1- الميزانية (قائمة المركز المالي):

تعرف الميزانية على أنها صورة فتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما أي تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة أي لكل شخص (طبيعي أو معنوي) ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة.

تحتوي الميزانية على عمودين الأول للسنة جارية والثاني للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.<sup>1</sup>

ويتم تصنيف الأصول حسب درجة سيولتها إلى أصول جارية وأصول غير جارية، أما بالنسبة للخصوم فيتم تصنيفها حسب درجة استحقاقها إلى خصوم جارية وأموال خاصة.<sup>2</sup>

### مكونات قائمة المركز المالي (الميزانية):

#### •الأصول

تتمثل المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع، ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع، كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي تصنيع بديل إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

#### •الالتزامات

إن خاصية الأساسية للالتزام هي انه يعتبر دين، ودين يمثل واجب أو عبئ للعمل و الوفاء بطريقة محددة، ويمكن للالتزامات أن توضع قانونا موضع تنفيذ كنتيجة لعقد ملزم او مطلب تشريعي، وهذا هو الحال عادة.

#### •حقوق الملكية

<sup>1</sup> جمال معترف، تحليل قوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة: المؤسسة العمومية للإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT (وحدة ملبنة التل مزلوف سطيف) للفترة 2014/ 2015، 76، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، عدد 48، جامعة عبد الحميد مهدي، 2017، ص 05

<sup>2</sup> صحراوي إيمان، ببال فريد، جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع الأوراس للجزائر للفترة (2017/2018)، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 1، العدد 01، جامعة الجزائر، 2020، ص 163

تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية، يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف انه لا يمكن اعتبار المؤنات وكذلك الإهتلاكات ضمن عناصر الخصوم.<sup>1</sup>

## 2.1- جدول حسابات النتائج :

حسب النظام المحاسبي المالي حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية "الربح أو الخسارة" ويوجد نوعين لعرض جدول حسابات النتائج هما:

جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

يجمع حساب النتائج المعلومات التالية:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

- الهامش الإجمالي
- القيمة المضافة
- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
- منتجات الأنشطة العادية
- المنتوجات المالية والأعباء المالية وأعباء المستخدمين
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية
- نتيجة الأنشطة العادية
- العناصر غير العادية " منتجات وأعباء "
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

في حالة حسابات النتائج المدمجة:

<sup>1</sup> واضح صالح, حسوس صديق, بن مسعود عطا الله, الإفصاح المحاسبي في قوائم المالية وفق SCF ومعايير محاسبة الدولية, مجلة المحاسبة و المالية المتقدمة, المجلد 04, العدد 01 جامعة زيان عشور جلفة , 2020 ص 23

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.<sup>1</sup>

معلومات أخرى تظهر في حساب النتائج أو في الملحق المكمل لحساب النتائج:

- ✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية
- ✓ مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة
- وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حسابات النتائج حسب الوظيفة في الملحق المكمل فتستعمل زيادة على مدونة حسابات التسيير حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة كيفية مع خصوصيتها واحتياجاتها.

حالة المؤسسات المالية " البنوك":

يعرض حسابات النتائج البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة وبغض النظر عن التنظيمات الخاصة.<sup>2</sup>

المتعلقة بهذا القطاع, يضم حسابات النتائج ما يلي:

- ✓ منتوجات الفوائد وما شابهها
- ✓ أعباء الفوائد وما شابهها
- ✓ الأتعاب والعمولات المقبوضة والمدفوعة
- ✓ المنتوجات الصافية الناتجة عن التنازل عن سندات حسب الفئة
- ✓ الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف
- ✓ منتوجات الاستغلال الأخرى
- ✓ خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد
- ✓ أعباء الإدارة العامة
- ✓ أعباء الاستغلال الأخرى.

### 3.1- قائمة التغيرات في حقوق الملكية ( تغير رؤوس الأموال الخاصة ):

يظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي الأحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، وهي توضح أيضا هل أجرت الشركة زيادة على رأس المال ؟ وكيف كانت الزيادة

<sup>1</sup> عجيلة محمد بن مبروك، سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 1  
<sup>2</sup> - لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتقييماتها، ص 176

هل أصدرت الشركة أسهما جديدة ؟ هل قامت الشركة بتوزيع أسهم مجانية ؟ وهل الأرباح المحتجزة ارتفعت أم انخفضت وبأي مقدار ؟ وكذلك الأمر بالنسبة للاحتياطات.<sup>1</sup>

#### 4.1- جدول تدفقات الخزينة:

نص المعيار المحاسبي رقم 07 على عرض قائمة التدفقات النقدية وذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وقد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية بأنها التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.<sup>2</sup>

يعد جدول التدفقات النقدية بطريقتين: طريقة المباشرة وطريقة غير المباشرة:

**طريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة لكن تنطلق من التحصيلات و التسديدات سواء المتعلقة باستغلال كالزبائن والموردون أو المتعلقة باستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، اقتراض، رفع رأس المال .....

**طريقة غير المباشرة:** هي طريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال خاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابيا أو سلبيا.

وهنا نذهب مباشرة إلى التسجيل المحاسبي الخاص بالتسديد والتحصيل، نرفع إلى مصلحة الخزينة لحصر كل التغيرات التي حدثت فيها مصنفة حسب تسجيلها في دفاتر كل العمليات الاستغلال والاستثمار والتمويل.<sup>3</sup>

#### 5.1- ملحق الكشف المالية:

يضم ملحق الكشف المالية معلومات كانت تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لإدراك العمليات الواردة في الكشف المالية، وهي تخص النقاط التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الكشف المالية
- المعلومات الخاصة بالمؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيرتها.

<sup>1</sup> - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، الطبعة الأولى، 2011، ص 44

<sup>2</sup> إسلام هلايلي، مرجع سبق ذكره، ص 309

<sup>3</sup> حواس صلاح، المحاسبة مالية حسب النظام المالي المحاسبي scf، الطبعة الخامسة، دار عبد اللطيف، الجزائر، 2016

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.

وعلى العموم تنشأ الكشوف المالية نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية، ويتم جمع وتحليل وتفسير وتلخيص وهيكلية هذه المعلومات من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة ومدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة إنشاء إعلام مفصل، وكذا التكاليف المجمعة سواء لإعداد أو نشر أو استعمال المعلومات.

وتثبت الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم نشرها خلال مهلة أقصاها 6 أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية، بعد تحديد بدقة ووضوح كل عنصر من عناصر الكشوف المالية، وتبيان بعض المعلومات بطريقة دقيقة كاسم الشركة والاسم التجاري و الرقم التجاري وعنوانها ومقرها .....<sup>1</sup>

<sup>1</sup> كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات ) وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية-الساحة المركزية، بن عكنون ، الجزائر، 2014، ص 63

## المبحث الثاني: القوائم المالية وفق المعيار IAS01

إن عملية إعداد وعرض القوائم المالية تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، ولهذا قد اهتمت معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار يختص بإظهار أساليب العرض وأهم القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها ومتطلباتها الأساسية، حيث تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) في عام 1997 وتم تحديثه عدة مرات، وحل المعيار المذكور محل المعايير التالية:

- المعيار IAS01: المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية

- المعيار IAS05: المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

- المعيار IAS13: المتعلق بالأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة

### المطلب الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي IAS01

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) القوائم المالية ذات الغرض العام ويبدأ المعيار بعرض للأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعدادها ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم المالية وطريقة عرضها.

#### 1. هدف المعيار المحاسبي الدولي IAS01:

إن الغاية من المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) هو:

- تحديد الأسس التي على ضوئها يتم عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء المقارنة سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة عن فترات مالية مختلفة أو مقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى.

- يرسم IAS01 الإطار العام ويوضح مسؤولية عرض القوائم المالية، ويقدم الإرشادات حول شكلها أو هيكلها ويشير إلى أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية.<sup>1</sup>

#### 2. تحديد نطاق المعيار IAS01:

يتضمن المعيار IAS01 المتعلق بعرض القوائم المالية المحاور الرئيسية التالية:

أ. وضع الأسس التي يتم على أساسها تصنيف البنود في القوائم المالية، وكذلك بيان السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها في إعداد القوائم المالية.

ب- التعرف على الصفات النوعية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

<sup>1</sup> بعاشي خالد وعطاوي إلهام، (2020) مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 (دراسة مقارنة)، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، العدد 02/2020-2020، ص 59

وبذلك فنطاق المعيار ينطبق على القوائم المالية ذات الاستخدام العام المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSS والتي تخدم مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو إمكانية الحصول على المعلومات التي تلي حاجتهم.<sup>1</sup>

وينطبق جزئياً على التقارير المالية المرحلية التي يتعلق بها المعيار IAS34، كذلك تم استثناء قائمة التدفقات النقدية من هذا المعيار إضافة إلى أن القوائم المالية الثلاث التي تقع في نطاق المعيار يتم إعدادها استناداً إلى أساس الاستحقاق، ولكن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها استناداً إلى الأساس النقدي.

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

- القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة (القوائم المالية المرحلية المختصرة)
- المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها
- المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا ينطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ويمكن أن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلائم تلك المنشآت.<sup>2</sup>

### 3. القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01

تمثل القوائم المالية الأداة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة خلال فترة معينة، وبيان مركزها المالي وتدفقاتها النقدية وذلك لأطراف عديدة لها اهتمام بالمنشأة.

#### 3.1- الغرض من القوائم المالية :

توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها بحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة، لاتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف توفر القوائم المالية معلومات حول:

. الأصول

. الإلتزامات بحقوق الملكية

. الدخل والمصاريف بما في ذلك المكاسب وخسائر

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء، عمان الطبعة الأولى 2017، الجزء الأول ص208

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، 2016، ص20



. التغيرات الأخرى في حقوق الملكية

. التدفقات النقدية

وهذه المعلومات إضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات والإيضاحات والسياسات المحاسبية من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبخاصة توقيتها ودرجة التأكد من تحققها.<sup>1</sup>

### 3.2- مكونات القوائم المالية:

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

#### أ. قائمة المركز المالي:

وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة المتمثلة في حقوق الملكية والالتزامات، واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى والمتمثلة في الأصول.<sup>2</sup>

#### ب . قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المالية:

يتم من خلال قائمة الدخل معرفة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة لفترة معينة ويتم من خلالها مقارنة الإيرادات مع المصروفات المترتبة على الشركة خلال الفترة المالية المعنية.<sup>3</sup>

#### ج . قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية :

تعكس التغيرات في حقوق الملكية سواء تلك الناشئة عن المعاملات مع الملاك أو الناتجة من ترحيل نتيجة النشاط من قائمة الدخل إلى حقوق الملكية وكذلك التغيرات في تركيبة حقوق الملكية<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عزوز وليد، قرقور زكريا، التحليل المالي للقوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر مالية المؤسسات قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 8 ماي 1945 الجزائر ، 2018، ص14

<sup>2</sup> السمانى عطا المنان عبد الرحيم محمد، أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على جودة المعلومات المحاسبية، المجلد الثاني الإصدار 20 يوليو 2021 جامعة القصيم، كلية المجتمع ببريدة المملكة العربية السعودية ص19

<sup>3</sup> مقال حمود سالم القرالة، أثر استخدام التكنولوجيا المعلوماتية في المصادقية للقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الحسابات الخارجيين الأردنيين أطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كلية الأعمال، قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن 2011 ص 29

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ' الجزء الأول' الدار الجامعية 2008، ص61

د. قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية: تبين معلومات النقد الداخل للمنشأة 'المقبوضات' والخارج منها 'المدفوعات' لكافة الأنشطة المصنفة وفق المعيار المحاسبي رقم IAS07 التدفقات من الأنشطة التشغيلية ومن الأنشطة الاستثمارية ومن الأنشطة التمويلية، التي قامت بها في فترة زمنية محددة، وهي نقطة وصل بين قائمتي المركز المالي لأخر سنتين وقائمة الدخل لفترة معينة لذلك تعتبر من أهم القوائم المالية كما تعد جزءا مهما في تكوين التقارير المالية للمنشأة، وأيضا هي قائمة الوحيدة التي تعدا بناءا على الأساس النقدي، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طرق عرض قائمة التدفقات النقدية.

هـ. الملاحظات: وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية إضافة لإفصاح عن المطلوبات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.<sup>1</sup>

و. قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة 'المقارنة الأولى': وهي قائمة مركز مالي افتتاحية كما هي في تاريخ بداية السنة المقارنة الأولى يتم عرضها عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية معينة بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض بعض البنود بأثر رجعي في القوائم المالية<sup>2</sup>

### 3.3- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:

- ✓ العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSS: يجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد أنها معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي للشركة في نهاية السنة المالية والتطبيق المناسب للمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع الإفصاح عن نتائج الفعلية في جمع الظروف والتي تؤدي إلى أن القوائم المالية معروضة بطريقة عادلة وصادقة .
- ✓ فرضية الاستمرارية: يفترض أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور كما يفترض.
- ✓ أساس الاستحقاق المحاسبي: يعترف بالإيرادات عند اكتسابها كما يعترف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي بحيث تستفيد كل فترة مالية، بما يخصها من إيراد كما تتحمل بما يخصها من أعباء، وبالتالي فإن قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر يجب أن تعكس إيرادات الفترة المالية التي تعد عنها
- ✓ الأهمية النسبية والتجميع: يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التي من شأنها التأثير على تقويم المراكز.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> السمانى عطا المنان عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره ص20

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات ، مرجع سبق ذكره ، ص213

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع ، سالم عبد الله حلس ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان، 2002- ص73

✓ **الاتساق . الثبات في العرض:** يفترض أن السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة ثابتة من فترة مالية إلى أخرى ويتوجب على المنشأة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية.

✓ **المقاصة:** لا يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ولا بين الإيرادات والمصروفات ما لم يكن ذلك مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة آخر.<sup>1</sup>

✓ **المعلومات المقارنة:**

1. يجب الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المعلومات الرقمية في القوائم المالية

2. يجب إعادة تبويب أرقام المقارنة إذا تم تعديل عرض أو تبويب البنود في القوائم المالية، ما لم يتعذر ذلك وإذا تم إعادة التبويب يجب الإفصاح عن طبيعة إعادة التبويب، قيمة البنود التي تم إعادة تبويبها، سبب إعادة التبويب

✓ **دورية إعداد التقارير:** على المنشأة عرض البيانات المالية مرة واحدة في السنة على أقل تقدير.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: هيكل ومحتوى القوائم المالية

يتطلب المعيار الإفصاحات التالية عند عرض القوائم المالية ومحتواها :

✓ يجب تمييز القوائم المالية بشكل واضح عن غيرها من المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة

✓ تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية على القوائم المالية فقط ولا تكون بالضرورة مطبقة على المعلومات الأخرى المنشورة في التقرير السنوي أو إي وثيقة أخرى ولذلك يكون من المهم إيضاح ذلك لمستخدمي القوائم المالية.

✓ يتطلب المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية وإفصاحات أخرى في الملاحق وينبغي على المنشأة أن تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على المعلومات التالية :

أ. اسم المشروع الذي قدم التقرير وأي تغيرات في المعلومات تسبق تاريخ الميزانية

ب. ما إذا كانت القائمة المالية تغطي المشروع منفرداً (بذاته) أو مجموعة من المنشآت (قوائم مالية مجمعة) (اسم القائمة)

ج . تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الأخرى

د . وحدة القياس أي عملة عرض التقرير، دولار، يورو، جنيه

1 - أبو الفتوح على فضاله ، المحاسبة الدولية ، دار الكتب العلمية ، ص 23

2 محمد رزق عبد الغفار وآخرون، إعداد وتحليل التقارير المالية، جامعة القاهرة كلية التجارة قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية الدولية المقررات الجامعية، 2020، ص 20

هـ . مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في القوائم المالية.<sup>1</sup>

## 1. محتوى قائمة المركز المالي وتصنيف مكوناتها :

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين.

وفيما يلي متطلبات هذا المعيار بهذا الخصوص:

- ✓ يجب على المنشأة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في قائمة المركز المالي، إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة عندها تقوم المنشأة بعرض كافة الأصول والالتزامات وفق لسيولتها وتطبق هذه الحالة على المؤسسات المالية
- ✓ بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فإن المنشأة ملزمة بالإفصاح عن المبالغ التي يتوقع استعادتها 'الأصول' أو التي يتوقع تسويتها 'الالتزامات' بعد أكثر من 12 شهراً.<sup>2</sup>

## تصنيف الأصول

### أولاً: الأصول المتداولة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) تصنيف الأصل أنه متداول عندما ينطبق عليه واحد مما يلي:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد ولا توجد قيود على استعماله

الدورة التشغيلية للمنشأة هي الوقت بين امتلاك المواد الداخلة في عملية وتحقيقها نقداً، أو أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقد، وتشمل الأصول المتداولة بضاعة آخر المدة "بضاعة المخزون" والذمم المدينة، وتصنف الأوراق المالية القابلة للتسويق على أنها أصول متداولة إذا كان متوقعاً أن تحققها خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة.<sup>3</sup>

### ثانياً: الأصول الغير متداول

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 57  
<sup>2</sup> جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، طبعة 2019 ص 46  
<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره ص 87

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

➤ الأصول الملموسة طويلة الأجل "الممتلكات والمصانع والمعدات"

➤ الأصول غير الملموسة وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس مثل الشهرة وحقوق الامتياز وغيرها

➤ الاستثمارات المالية طويلة الأجل مثل الاستثمارات المالية في السندات المقاسة بالتكلفة المطفأة والتي تستحق بعد فترة أكثر من 12 شهراً من تاريخ قائمة المركز المالي وينطبق عليها IFRS9

➤ الاستثمارات العقارية: وهي أصول غير متداولة سواء أراضٍ أو مبنًى يتم اقتنائها لأغراض تأجيرها أو للاستفادة من ارتفاع سعرها في المستقبل وليس لاستخدامها في الإنتاج أو في تسير أعمال المنشأة وينطبق عليها IAS40

➤ الأصول الأخرى: وتضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزءاً من الدورة التشغيلية، والضرائب المؤجلة.

وينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو المطلوبات متداولة وبالتالي يتم عرضها ضمن فئة غير المتداولة.<sup>1</sup>

### تصنيف الالتزامات

#### أولاً: الالتزامات المتداولة

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الالتزامات على أنه التزام متداول عندما ينطبق عليه واحد مما يلي:

مع تصنيف كل الالتزامات الأخرى بأنها غير متداولة

• أن يكون متوقعاً تسوية الالتزام خلال الدورة التشغيلية العادية للكيان

• أن يكون محتفظاً به من أجل المتاجرة فيه بدرجة أساسية

<sup>1</sup> جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 47

- أن يكون واجب التسوية خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية
- أن يكون للكيان حق غير مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لفترة لا تقل عن 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية

والاستثناء لذلك هو أن التزامات الضريبية المؤجلة غير مسموح ابدأ تصنيفها كمتداولة.

#### ثانيا: الالتزامات الغير المتداولة

هي الالتزامات التي لا يتوقع تصفيتها خلال دورة التشغيل الجارية وتشمل:

- الالتزامات الناشئة من الاستحواذ على الأصول مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والالتزامات الإيجارية
- الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل التزامات التقاعد
- الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة ويتم تسوية هذه الالتزامات بحدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي أو أكثر، يؤكد المبلغ المستحق الدفع، المدفوع له أو تاريخ استحقاق المبلغ مثل ضمانات المنتج.<sup>1</sup>

#### تصنيف حقوق الملكية

تمثل حقوق المساهمين في أصول المنشأة وهي تبين صافي النتائج التراكمية، الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة، وتشمل البنود التالية:

- رأس مال الأسهم، أسهم عادية وأسهم ممتازة بأنواعها
- الأرباح المحتجزة والاحتياطي الإجباري وأسهم الخزينة، تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية، بمبلغ تكلفة الشراء ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 32
- بعض بنود الدخل الشامل تظهر ضمن حقوق الملكية: مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظه الاستثمارات المالية التي لا يحتفظ بها للمتاجرة "فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر " وفائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، عرض القوائم المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع،

• الحقوق الغير المسيطر عليها وهي: حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.<sup>1</sup>

## 2. بيان الدخل الشامل :

يشير مصطلح إجمالي الدخل الشامل إلى التغير في حقوق الملكية خلال الفترة والنتائج عن المعاملات والأحداث الأخرى عدا تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك، بصفتهم مالكين "الدخل الشامل الأخر" وعلى ذلك يجب أن يقوم المشروع بعرض كافة بنود الدخل والمصروفات في الفترة في بيان دخل شامل واحد أو في بيانين :

**البيان الأول:** بيان يعرض مكونات الربح أو الخسارة " بيان الدخل المنفصل "

**البيان الثاني:** يبدأ بالربح أو السارة ويعرض بيان الدخل الشامل الأخر وذلك كما يتضح من العرض التالي:<sup>2</sup>

➤ البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الربح أو الخسارة إذا عرضت منفصلة:

بالإضافة لما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية، يجب أن يشمل قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو قائمة الربح أو الخسارة بشكل منفصل كحد أدنى بنودا تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

• الإيراد

• تكاليف التمويل

• الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة

• حصة المنشأة من الأرباح والخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية

• أي ربح أو خسارة ناجمة عن الفرق بين القيمة المسجلة "الدفترية" والقيمة العادلة في تاريخ إعادة تصنيف أصل مالي إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9)

• مصروف ضريبة الدخل

• مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة "غير المستمرة" وفق المعيار (IFRS5)

<sup>1</sup> جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 49

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الدولية، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2015

وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلا محدودا ساري المفعول من 2016/1/1 ينص على أن البنود المعروضة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر قد يتم تجميعها أو عدم تجميعها وفق العرض الملائم لذلك البند<sup>1</sup>

➤ كما يجب أن يفصح المشروع عن البنود التالية في بيان الدخل الشامل كتخصيص للربح أو الخسارة للفترة:

أ . الربح أو خسارة للفترة المنسوبة إلى:

- حصة الأقلية
- مالكي الشركة الأم

ب . إجمالي الدخل الشامل للفترة المنسوبة إلى:

- حصة الأقلية
- مالكي الشركة الأم

كما يمكن أن يعرض المشروع في بيان دخل منفصل البنود الواردة في بيان الدخل الشامل والإفصاح (أ) الوارد في بيان الدخل الشامل كتخصيص للربح أو الخسارة

➤ بيان الدخل الشامل الآخر للفترة: تشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) ومعيار المحاسبة الدولي (38) الموسوم: الأصول غير الملموسة
- المكاسب والخسائر الإكتوارية على خطط المنافع المحددة المعترف بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (19) الموسوم: منافع الموظفين
- المكاسب والخسائر الناتجة عن تحويل البيانات المالية الخاصة بالعملية الأجنبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (21) الموسوم: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
- المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (39) النسبة الفعالة للمكاسب والخسائر على أدوات التحوط، التدفق النقدي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (39)

➤ بيان ربح أو خسارة الفترة

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 47



يعرف الربح أو الخسارة بأنه إجمالي الدخل مطروحاً منه المصروفات باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر، لذلك يجب على المشروع الاعتراف ببند الإيرادات والمصروفات في الفترة في الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية ذلك أو يسمح به خلافاً لذلك حيث تحدد بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الظروف التي يعترف فيها المشروع ببند محددة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، كما يحدد معيار المحاسبة الدولي (8) ظرفين لتصحيح الأخطاء وتأثيرها التغيرات في السياسات المحاسبية.<sup>1</sup>

### ➤ طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل "الربح والخسارة للفترة المالية الحالية"

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

▪ **طبيعة المصروفات** : ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها مثال ذلك الإهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان

▪ **وظيفة المصروفات** : أما أسلوب وظيفة المصروفات أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية ويجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة، والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة

2

### 3. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية يجب أن تقدم معلومات حول

▪ أسس إعداد القوائم المالية

▪ السياسات المحاسبية المحددة والمستخدمة

▪ الإفصاح عن أي معلومات تتطلبها المعايير ولم يتم عرضها في القوائم المالية

• ويتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالي:

✓ بيان الامتثال للمعايير الدولية

✓ عرض السياسات المحاسبية الهامة المطبقة بشكل موجز

✓ معلومات موضحة ومؤيدة لبند المركز المالي

✓ إفصاحات تتعلق بالالتزامات الطارئة والالتزامات التعاقدية غير المعترف بها

1 - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 369

2 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ص 347

✓ الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية للمنشأة

#### • إفصاحات أخرى

يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية إلا إذا كان قد أفصح عنها في البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية:

- ✓ موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوانها
- ✓ شرح ووصف لطبيعة نشاط المنشأة
- ✓ اسم الشركة الأم واسم الشركة المؤسسة للمجموعة
- ✓ عدد الموظفون في آخر الفترة أو متوسط عددهم خلال الفترة<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث: معيار التقرير المالي الدولي رقم 18 " العرض والإفصاح في القوائم المالية "

يحل المعيار محل IFRS18 المعيار IAS01 بعنوان عرض القوائم المالية مع الاحتفاظ بالعديد من متطلبات المعيار IAS01 دون تغيير وتكاملتها بمتطلبات جديدة.

#### 1.1- نبذة تاريخية معيار التقرير المالي الدولي IFRS18:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أبريل 2024 معيار التقرير المالي الدولي رقم 18 الخاص بالعرض والإفصاح في البيانات المالية ذات الغرض العام، والذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 01 والخاص بعرض البيانات المالية (IAS1) نتيجة الحاجة لمعالجة التناقضات في التقارير المالية، حيث معيار المحاسبة الدولي رقم 01 لم يوفر أسس واضحة لعرض القوائم المالية، ما أدى إلى صعوبة مقارنة الأداء المالي بين المنشآت .

يسعى معيار IFRS18 لتعزيز جودة وشفافية العرض والإفصاح بالقوائم المالية، بتقديم متطلبات بشأن عرض بيانات الأرباح والخسائر بما في ذلك الإجماليات المحددة والمجاميع الفرعية، كما يتطلب أيضا الإفصاح عن مقاييس الأداء المحددة والمجاميع الفرعية، كما يتطلب أيضا الإفصاح عن الأداء المحددة من قبل الإدارة ويتضمن متطلبات جديدة لتجميع وتصنيف المعلومات المالية بناء على الدور المحدد للبيانات المالية الأولية والملاحظات، ويتضمن المعيار IFRS18 ثلاث مجموعات محورية من المتطلبات تهدف إلى تزويد المستثمرين بمعلومات أكثر كفاءة ودقة تمكن من تحليل الأداء المالي للمنشآت مع إتاحة مقارنتها مع معلومات المنشآت الأخرى ويمكن بيانها فيما يلي :

#### 1. تعزيز إمكانية المقارنة بين قوائم الدخل

<sup>1</sup> عبد الكريم زرفاوي، مطبوعة محاضرات بعنوان معايير المحاسبة الدولية ، جامعة العربي التبسي تبسة، الجزائر، تخصص محاسبة ومراجعة ، 2022، ص 71

2. تقديم متطلبات جديدة لتعزيز الشفافية فيما يتعلق بمقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة

3. تقديم إرشادات محسنة لتعزيز فائدة تجميع المعلومات ضمن القوائم المالية<sup>1</sup>

## 2.1- الهدف من المعيار IFRS18:

يتضمن هذا المعيار على متطلبات لعرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية ذات الغرض العام للمساعدة في ضمان أن تقدم تلك القوائم المالية معلومات ملائمة تعبر بصدق عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفها.

## 3.1- نطاق المعيار IFRS18:

أ) يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي

ب) لا ينطبق هذا المعيار على عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة عملا بالمعيار الدولي للمحاسبة 34 " التقارير المالية الأولية "<sup>2</sup>

## 4.1- متطلبات تطبيق المعيار IFRS18

تهدف تطبيق معايير المحاسبة بشكل عام، ومعيار IFRS18 بشكل خاص أن توفر القوائم المالية معلومات مالية والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير بحيث تكون ذات دقة لتقييم توقعات صافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، تقييم إشراف الإدارة على الموارد الاقتصادية ويتضمن تطبيق المعيار IFRS18 مجموعة من المتطلبات لإعداد القوائم المالية وهي:

✓ متطلبات القوائم المالية الأولية لفترة التقرير وتشمل قائمة الأرباح و الخسائر، قائمة الدخل الشامل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الإيضاحات المتممة ، مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة .

متطلبات التقارير المالية وتشمل " الإيضاحات ومقاييس الأداء "

✓ معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة على النحو المحدد بالمعيار

✓ بيان المركز المالي في بداية فترة التقرير السابقة إذا لزم الأمر

✓ يجب على المنشآت تجميع أو تقسيم المعلومات بالقوائم المالية الأولية، والإيضاحات المتممة لها في ضوء الخصائص غير المشتركة، على أن يتم حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية الجوهرية

<sup>1</sup> جيهان وحيد، أحمد أحمد، أثر تطبيق معيار التقرير المالي رقم 18 في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن تغيرات أسعار الصرف ضمن بنود قائمة الدخل الشامل، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 11، العدد 04، ديسمبر 2024، ص134

<sup>2</sup> مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية للتقرير المالي، المعيار الدولي للتقرير المالي 18 العرض والإفصاح في القوائم المالية ترجمة الهيئة السعودية للمعايير والمحاسبين، 2024، ص 02

✓ يجب على المنشآت أن يتم وصف عناصر القوائم المالية الأولية "الإجماليات المجاميع الفرعية البنود" أو العناصر التي تم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة، بصدق حتى يتمكن متخذ القرار من فهم هذه العناصر بدقة

✓ لا يجوز للمنشأة أن تعمل مقاصة بين الأصول والالتزامات الإيرادات والمصروفات، ما لم يكن ذلك مطلوب أو مسموحاً به بموجب معايير التقارير المالية الدولية .

وفي ضوء ما سبق فإن المعيار IFRS18 قد حدد مجموعة القوائم المالية أطلق عليها القوائم المالية أولية ويجب على المنشآت أن تقوم بعرضها جميعاً بنفس المستوى من الأهمية وفيما يتعلق بعناوين القوائم يجوز للمنشآت أن تستخدم غير تلك المذكورة في المعيار على أن تكون في نفس السياق والمعنى ويمكن بيان هذه القوائم والتغيرات فيما يلي:<sup>1</sup>

1. هيكل محدد لقائمة الدخل "قائمة الربح أو الخسارة " بما في ذلك المجموع الفرعي الإلزامي الجديد " الربح التشغيلي "

2. المبادئ المعززة للتجميع والتفصيل التي تنطبق على القوائم المالية الأساسية والإيضاحات بشكل عام

3. الإفصاح عن المقاييس الأداء التي تحددها الإدارة مقاييس الأداء البديلة أو المقاييس غير المتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.<sup>2</sup>

#### ❖ أولاً: هيكل محدد لقائمة الدخل "قائمة الربح أو الخسارة "

يقدم المعيار الدولي رقم 18 هيكل محدد لقائمة الربح والخسارة والهدف من الهيكل المحدد هو تقليل التنوع في الإبلاغ عن قائمة الربح والخسارة مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم المعلومات وأجراء مقارنات أفضل بين الشركات ويتكون الهيكل من الفئات والمجاميع الفرعية.

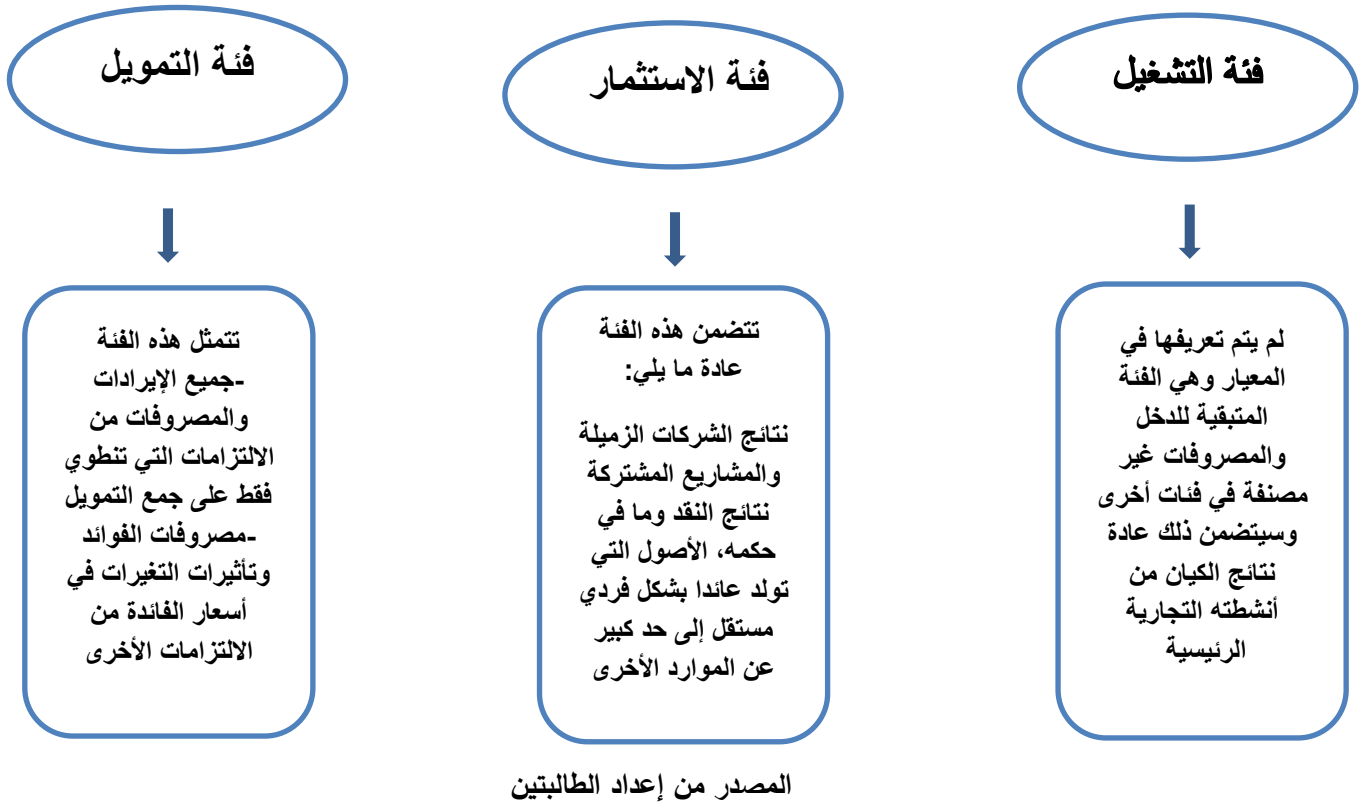
أ-الفئات: يجب تصنيف العناصر الموجودة في قائمة الربح والخسارة إلى واحدة من خمس فئات التشغيل والاستثمار والتمويل وضرائب الدخل والعمليات المتوقعة يوفر المعيار رقم 18 إرشادات عامة للكيانات لتصنيف العناصر ضمن هذه الفئات، كما يتم توضيحه في الشكل التالي:

شكل رقم 02: فئات عناصر قائمة الربح والخسارة

<sup>1</sup> جيهان وحيد، أحمد أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص 135

<sup>2</sup> حنان أحمد الجندي، دراسة تحليلية للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 18 العرض والإفصاح في القوائم المالية، مجلة

الفكر المحاسبي، 2024، ص 106



ب-المجاميع الفرعية المطلوبة: يتطلب المعيار من الشركات تقديم مجاميع فرعية محددة الربح أو الخسارة التشغيلية كما أن هناك مجاميع فرعية أخرى مطلوبة وهما الربح والخسارة قبل تمويل وضرائب الدخل.

#### الإفصاحات المتعلقة بقائمة الربح والخسارة

يقدم المعيار رقم 18 متطلبات إفصاح محددة تتعلق بقائمة الربح أو الخسارة:

- أ- **مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة:** يحدد المعيار 18 مجموعة فرعية من هذه المقاييس التي تتعلق بالأداء المالي للمنشأة يجب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمقاييس في القوائم المالية<sup>1</sup>
- ب- **الإفصاح عن المصاريف حسب طبيعتها:** بالنسبة للمنشآت التي تعرض قائمة الربح أو الخسارة حسب الوظيفة ستقوم المنشآت بعرض المصاريف في الفئة التشغيلية حسب الطبيعة أو الوظيفة أو المزيج من الاثنين معاً.

#### التجميع والتصنيف

<sup>1</sup> حنان أحمد الجنيدى، مرجع سبق ذكره، ص 106

" التأثير على جميع القوائم المالية والملاحظات ": يوفر المعيار الدولي 18 إرشادات معززة حول مبادئ التجميع والتصنيف التي تركز على تجميع العناصر بناءً على الخصائص المشتركة، ويتم تطبيق هذه المبادئ عبر القوائم المالية ويتم استخدامها في تحديد البنود التي يتم عرضها في القوائم المالية والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

### تغييرات محدودة أخرى:

سيقوم المعيار رقم 18 بإجراء بعض التغييرات المحدودة الأخرى على العرض والإفصاح في القوائم المالية كتعديل المعيار رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية " إلى تحديد الربح أو الخسارة التشغيلية كنقطة بداية لتسوية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وإزالة الخيارات الحالية لعرض الفوائد والأرباح المدفوعة والمستلمة.<sup>1</sup>

### ❖ ثانياً: الإفصاح عن مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة :

مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة هي مفهوم جديد قدمه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 والتي يشار إليها أحياناً باسم " مقاييس الأداء البديلة " أو المقاييس غير المتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، فهي تمثل مجاميع فرعية للإيرادات والمصروفات غير المحددة بواسطة المعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم استخدامها خارج القوائم المالية في الاتصالات العامة مع المستثمرين أو أصحاب المصلحة الآخرين لتوصيل وجهة نظر للإدارة حول جوانب الأداء المالي للمنشأة ككل لذلك يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 من المنشآت إذا اختارت الإدارة استخدام مقاييس الأداء غير المعترف بها ضمن المعايير المحاسبية، فيجب الإفصاح عنها كمذكرة في الإيضاحات كمقاييس للأداء الإداري.<sup>2</sup>

### ❖ ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية

طبقاً لمعيار IFRS18 فإن هناك طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية وهما الطريقة المباشرة والطريقة الغير المباشرة يمكن للمنشآت استخدام الربح التشغيلي أو الصافي الربح أو الربح قبل الضريبة كمدخل لقائمة التدفقات النقدية مع الالتزام بإجراء بعض التعديلات عليه للوصول للربح المحاسبي، ويمكن للمنشآت عند تصنيف توزيعات الأرباح والقواعد المستلمة أن تصنيفها على أنها نشاط تشغيلي أو نشاط استثماري، وذلك في ضوء نشاط المنشأة الفعلي (IFRS18,2024).

### ❖ رابعاً: الإيضاحات المتممة

<sup>1</sup> الشيماء فؤاد شرق، دور المعيار التقرير المالي الدولي IFRS18 في تحسين الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة إختيارية، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 03، 2024، ص 28

<sup>2</sup> حنان أحمد الجنيد، مرجع سبق ذكره، ص 126

نص المعيار IFRS18 على أن تتضمن الإيضاحات ملاحظات عن الفترة المشمولة بالتقرير معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة معلومات على أسس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة<sup>1</sup> وذلك بشكل منفصل وكذلك لابد أن تتضمن الإيضاحات قيام المنشأة وذلك بشكل منفصل وكذلك لابد أن تتضمن الإيضاحات قيام المنشأة بتطبيق أي سياسة محاسبية بأثر رجعي أو أعادت تصنيف البنود هي قوائمها المالية على أن يتم الإفصاح أيضا على جميع المعلومات التي تطلبها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير، وجميع المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية الأولية كذلك الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأرباح الأسهم المعترف بها والمعلنة قبل السماح بإصدار القوائم المالية وذلك طبقا للمعيار (IFRS18,2024).<sup>2</sup>

## 5.1- أهم الفروقات المستنتجة من المعيار IFRS18 وIAS01

الجدول رقم 01: أهم الفروقات جوهرية بين المعيارين IFRS18 وIAS01

IAS01	IFRS18	
- لا يوجد تقسيم إلزامي للأنشطة في قائمة الربح أو الخسارة، الشركات تستخدم تقديرها الخاص في التصنيف.	- يقدم المعيار ثلاث فئات محددة للدخل والمصروفات: التشغيلية والاستثمارية والتمويلية - يتطلب تقديم مجاميع فرعية جديدة بما في ذلك الربح التشغيلي والربح قبل التمويل والضرائب مما يوفر للمستثمرين نقطة انطلاق موحدة لتحليل الأداء المالي.	هيكلية بيان الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)
- غير إلزامي يمكن عرض الشهرة ضمن الأصول غير الملموسة أو بشكل مستقل.	- تطلب المعيار فصل الشهرة كبند مستقل في صلب قائمة المركز المالي.	قائمة المركز المالي
- تطلب المعيار اعتبار توزيعات الأرباح المستلمة والفوائد المستلمة أنشطة استثمارية أو تشغيلية.	- تطلب المعيار اعتبار توزيعات الأرباح المستلمة والفوائد المستلمة أنشطة استثمارية. واعتبر توزيعات الأرباح المدفوعة والفوائد المدفوعة وأنشطة تمويل	قائمة التدفقات النقدية

<sup>1</sup> جيهان وحيد، أحمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 138

<sup>2</sup> جيهان وحيد، أحمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 138

	وعدم تصنيف أي منها كأنشطة تشغيلية	واعتبر توزيعات الأرباح المدفوعة والفوائد المدفوعة وأنشطة تمويل أو تشغيلية وفوائد المقبوضة تشغيلية أو استثمارية
مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة MPMs	<p>- يلزم المعيار الشركات بإفصاح عن أي مقاييس الأداء تعرفها الإدارة وتستخدم في الاتصالات العامة خارج القوائم المالية.</p> <p>- يجب تقديم هذه المقاييس في ملاحظة منفصلة مع توضيح كيفية حسابها، وفائدتها للمستخدمين وتوافقها مع مجاميع الفرعية المحددة في المعايير الدولية .</p>	<p>- لا يتضمن أي متطلبات خاصة بالإفصاح عن MPMS</p>
تعزيز مبادئ التجميع والتفكيك	<p>- يشدد المعيار على ضرورة تجميع المعلومات وتفكيكها بشكل مناسب، مما يساعد في تقديم معلومات أكثر تفصيل ووضوحاً للمستخدمين.</p> <p>- يتطلب الإفصاح عن تفاصيل المصروفات حسب طبيعتها مثل تكاليف الموظفين واستهلاك الأصول لتعزيز الشفافية.</p>	<p>- يسمح بعرض المصروفات حسب الوظيفة أو الطبيعة حسب ما تراه الشركة مناسباً.</p>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على حلقة تدريبية في معيار ( IFRS18,2024 ) العرض والإفصاح في

القوائم المالية يقدمها المحاسب القانوني أحمد دحان من واقع مادة IASB



### المبحث الثالث: قائمة التدفقات النقدية IAS07

تتعدد القوائم المالية التي تعدها المؤسسة التي تستخدمها من أجل إفصاح عن نتائجها من جهة وزيادة قدرتها في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أهم تلك القوائم قائمة التدفقات النقدية التي توفر معلومات تمكن مستخدميها من تقييم تغيرات صافي الأصول في هيكل المالي للمؤسسة وكذلك مساعدة المستثمرين والدائنين في تحليلاتهم النقدية مما جعل لجنة معايير تقوم بإصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع تحت عنوان قائمة التدفقات النقدية.

#### المطلب الأول : ماهية قائمة التدفقات النقدية

تمثل قائمة التدفقات النقدية تقريراً مالياً يوضح حركة النقد الواردة والصادرة للمنشأة خلال فترة زمنية محددة وتهدف إلى قدرة المنشأة على توليد السيولة وسداد التزاماتها.

#### 1.5- التطور التاريخي لقائمة تدفقات النقدية :

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي، حيث ظهرت هذه القائمة في الولايات المتحدة الأمريكية 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 95 كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني قوائم التدفق النقدي سنة 1971 بموجب معيار تقرير مالي رقم 10 متعلق "بقائمة مصادر أموال وأوجه استخدامها" وفي عام 1992 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي السابع الخاص بقائمة التدفقات النقدية.<sup>1</sup>

#### جدول رقم 02: نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07 :

تاريخ	بيان
1976	E07: قائمة مصادر استخدامات الموارد مالية
أكتوبر 1977	IAS07: صدر المعيار قائمة التغيرات في المركز المالي
1979/1/1	بداية سريان المعيار IAS07
جويلية 1992	مسودة عرض E36: قائمة التدفقات النقدية والتي عدلت معيار IAS07
ديسمبر 1992	صدور المعيار المعدل IAS07 بعنوان قائمة التدفقات النقدية
1995/1/1	بداية تطبيق المعيار IAS07 الصادر سنة 1992 والذي ألغى IAS07 صادر 1977

المصدر : صالح مرازقة، فتحة بوهين، المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد السادس 2010 ص 84

<sup>1</sup> موزاقة صالح، بوهين فتحة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد السادس، جامعة قسنطينة 2، 2016، ص 86

## 2.5- نطاق المعيار :

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية، وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها.<sup>1</sup>

## 3.5- مفهوم قائمة التدفقات النقدية :

قائمة التدفقات النقدية هي القائمة الثالثة بعد كل من قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل (بيان الربح والخسارة)، والتي أصبح إلزاما على المؤسسات إعدادها على أنها جزء لا يتجزء من بياناتها المالية لكل فترة، كما تعد من أهم القوائم المالية التي تساعد في التعرف على الأوضاع المالية للمؤسسة موضع التحليل، وتبين قائمة التدفقات النقدية مقبوضات ومدفوعات المؤسسة خلال نفس الفترة التي تعد فيها قائمة الدخل وتذهب إلى أبعد من ذلك في أنها تحدد النتائج النقدية لكل نشاط مارسته المؤسسة خلال الفترة التي يجرى تحليلها، مع تحديد صافي أثر هذه الأنشطة ذات الطبيعة المشابهة أو المشتركة.

وتأتي أهمية قائمة التدفقات النقدية في أنها تبين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت المؤسسة خلال الفترة المالية. مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقا داخليا للمؤسسة أو خارجا منها، كما انها تقسم هذه القائمة للتدفقات النقدية ضمن نشاطها لها طبيعة مشتركة تساعد في التعرف على نقاط القوة والضعف من حيث قدرة الشركة على توليد النقد، وهو العنصر الذي يستخدم في تسديد الالتزامات وتمويل التوسعات وتوزيع الأرباح.

## 4.5- أهداف قائمة التدفقات النقدية :

صممت قائمة التدفقات النقدية لمجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ويأتي في مقدمة هذه الأهداف مساعدة مستخدمي القوائم المالية فب تقييم أداء الوحدة الاقتصادية وإدارة التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة والمساعدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وقياس قدرة الوحدة على الوفاء بالتزاماتها، وذلك من خلال توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة.

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية "FASB" هدفين لقائمة التدفقات النقدية تتمثل في التالي :

**هدف الرئيسي :** هو إعطاء معلومات ذات أهمية عن المقبوضات والمدفوعات للوحدة الاقتصادية خلال الفترة .

**هدف الثانوي :** توفير معلومات على أساس نقدي عن الأنشطة تشغيلية والاستثمارية وتمويلية للمؤسسة.

<sup>1</sup> محمد بوسماحة، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مطبوعة 2020، بشار، الجزائر، ص 55

- المساهمة إلى جانب القوائم المالية الأخرى في تقييم التغيرات التي طرأت على صافي موجودات المؤسسة وهيكلها المالي، ومقدرتها على التأثير على مبلغ التدفقات النقدية بهدف تكييفه مع الظروف المتغيرة.<sup>1</sup>
- تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين.
- تقييم قرارات الإدارة فإذا قام المديرون باتخاذ القرارات استثمارية جيدة فإن مهنهم سوف تتطور وتزدهر.
- بيان العلاقة بين صافي الدخل والتغير في النقدية المتاحة لدى المنشأة.<sup>2</sup>

## 5.5- أهمية قائمة التدفقات النقدية :

تكمن أهمية قائمة التدفقات النقدية في تزويد المحللين الماليين بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية، وبالتالي الاعتماد عليها في التنبؤ بقدرة الشركة في الحصول على التمويل اللازم في الوقت المناسب، وبالنسبة للمستثمر تعتبر قائمة التدفقات النقدية في إرشاده بالاستثمار في الشركة أو عدم الاستثمار ويمكن تلخيص أهمية قائمة التدفقات النقدية في نقاط التالية :

- تعتبر أداة مهمة للإدارة المالية لمعرفة التغيرات التي طرأت في الشركة
- تساعد في ضمان توفير الاحتياجات التمويلية للشركة واستخدامها بفعالية وكفاءة
- تساعد في تحديد المشاكل المالية ووضع السياسات المالية طويلة الأجل
- المساعدة في إعداد الموازنات النقدية التقديرية
- إلقاء الضوء على العمليات المالية للشركة وتحليل الماضي وتوقع المستقبل<sup>3</sup>
- الكشف المبكر عن حالات التعثر المالي التي تعانيها المنشأة
- إمداد المستثمرين بمعلومات عن المخاطر التي قد تواجه المنشأة من تلك التي يمكن استخلاصها من الأرباح

- تساعد في تحديد المرحلة التي تمر بها المنشأة من دورة حياتها هل هي ضمن مرحلة البداية أم النمو السريع أم الاستقرار أم الانحدار؟ مما يساعد في تقييم درجة المخاطرة المرتبطة بأداء المنشأة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عادل علي بابكر الماجي أبو الجود، أهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ القرارات الاستثمار بالمصارف "دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض"، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 05، العدد الأول، جامعة الشقراء، السعودية، 2019، ص 41

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، تحليل قوائم مالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، الإسكندرية، 2007 ص 41

<sup>3</sup> محمد الطيب علي الرحمن، تقييم الأداء المالي للشركات الصناعية العاملة في "منطقة مارنجان، ودمدني، السودان (دراسة تحليلية مقارنة بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الدخل في فترة مالية ما بين (2014 ، 2017)، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، المجلد 04، العدد الأول، 2022، ص 38

<sup>4</sup> محمد محمد أبو عقرب، معوقات إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية في الشركات الصناعية، مجلة الاقتصاد والتجارة، العدد الخامس، جامعة الزيتونة، تونس، 2014، ص 12

## المطلب الثاني: مكونات قائمة التدفقات النقدية

تصنف قائمة التدفقات النقدية المقبوضة والنقدية المدفوعة خلال فترة مالية معينة إلى أنشطة تشغيلية وأنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية، ويوفر هذا التصنيف وفق تلك الأنشطة معلومات تمكن المستخدمين قوائم المالية من تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

### 1.3- الأنشطة التشغيلية :

وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال، ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي :

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات
- المقبوضات النقدية من العمولات والاتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم<sup>1</sup>
- المدفوعات النقدية للمصاريف
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها مالم تتعلق مباشرة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للتجارة بها

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات الصادرة (الاستخدامات) يمثل صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية.<sup>2</sup>

### 2.3- الأنشطة الاستثمارية:

تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بموارد وممتلكات المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل، وفيما يلي أمثلة على هذه العمليات:

- المدفوعات النقدية لشراء الأصول الثابتة الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى
- المدفوعات النقدية على شكل سلف وقروض وتلك المدفوعة لاهتلاك، الاستثمارات
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى

<sup>1</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2014، ص 65

<sup>2</sup> جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ص 65

- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الاستثمارات وتحصيل القروض والسلف.<sup>1</sup>

### 3.3- الأنشطة التمويلية :

هي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو إعادتهم لهم، وهذا ما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو التسديد القروض لهم، يقصد بالأنشطة التمويلية بأنها عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمؤسسة، وتستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توفر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض، ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين.<sup>2</sup>

جدول التالي يوضح لنا عناصر مكونة لجدول التدفقات النقدية

الجدول رقم 03 : عناصر مكونة لجدول التدفقات النقدية

تدفقات المؤسسة	التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات)	التدفقات النقدية الخارجة (مدفوعات)
الأنشطة التشغيلية	مبيعات السلع والخدمات مصادر الإيرادات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة والتمويلية	مشتريات البضاعة الرواتب والأجور الفوائد المدفوعة المصاريف المدفوعة الضرائب على النتائج
الأنشطة الاستثمارية	بيع عقارات ومعدات بيع الاستثمارات المالية حصص الأرباح مستقبلية الفوائد محصلة من التوظيفات المالية	شراء عقارات ومعدات شراء الاستثمارات المالية
الأنشطة تمويلية	إصدار أسهم رأس المال إصدار سندات وقروض	دفع الديون (القروض) دفع الحصص الأرباح النقدية

المصدر: منير شاكور محمد، إسماعيل اسماعيل، عبد الناصر نور، التحليل المالي - مدخل الصناعة القرارات - الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2005، ص 144

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل قوائم مالية مدخل نظري وتطبيقي، طبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص 197

<sup>2</sup> هوارى مسبوط، أحمد أمين بوخرص، وليد تخزيين، أهمية التدفقات النقدية كأداة لتقييم الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة مجمع صيدال فترة (2019/2020)، مجلة الاقتصاد والبيئة، مجلد 05، العدد الثاني، 2020، ص 339

### المطلب الثالث: متطلبات إعداد جدول التدفقات النقدية

يعد جدول التدفقات النقدية أداة مالية هامة توضح حركة السيولة خلال الفترة المحاسبية، ويتطلب إعداده الالتزام بخطوات منهجية، مع اعتماد الطريقة المباشرة أو غير المباشرة لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا لمعيار IAS07

#### 1.2- خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية :

من أجل إعداد جدول التدفقات النقدية لابد من توافر قائمتين مائيتين من قوائم المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) للسنة المراد إعداد لها جدول التدفقات النقدية ويتم ذلك وفق مراحل التالية :

**مرحلة 1 :** إجراء الفرق بين الميزانيتين اقتصاديتين لفترتين متتاليتين ثم تحليل جدول التدفقات النقدية (قائمة الدخل) من أجل حساب المؤشرات المالية المتعلقة بالنقدية .

**مرحلة 2 :** توزيع التدفقات المالية وفقا لدورة الاستغلال، الاستثمار، التمويل .

**مرحلة 3 :** تصنيف التدفقات مالية حسب نموذج جدول التدفقات النقدية .

وتعد قائمة التدفق نقدي بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، وسواء استعملت طريقة الأولى أو الثانية فنتيجة واحدة، ويكون الاختلاف فقط في طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن نشاط التشغيلي<sup>1</sup>.

#### 2.2- الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد جدول التدفقات النقدية :

##### أ)- الطريقة المباشرة:

بمقتضى هذه الطريقة يتم الإفصاح عن التبويبات الرئيسة للمقبوضات النقدية من الأنشطة، وبهذه الطريقة يمكن الحصول على معلومات من الأنشطة التشغيلية والمدفوعات النقدية بالإجمالي الأبواب الرئيسية لإجمالي التدفقات تشغيلية وإجمالي المدفوعات النقدية التشغيلية إما من:

1. من السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة
2. أو عن طريق تعديل مبالغ المبيعات وتكلفة المبيعات ( الفوائد وما يماثلها من الفوائد المدينة والدائن والأعباء بالنسبة للمؤسسات المالية ) والبند الأخرى في قائمة الدخل بالنسبة للتغيرات التي حدثت أثناء

<sup>1</sup> بوبكر رزيقات، معيار المحاسبي الدولي IAS07 " جدول التدفقات النقدية "، محاضرات، 2020، ص 3

الفترة للمخزون وحسابات المدينون والدائنون التشغيلية، بالإضافة إلى البنود الغير نقدية للتدفقات النقدية والبنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية<sup>1</sup>.

**الجدول رقم 04:** طريقة عرض التدفقات النقدية التشغيلية باستخدام طريقة المباشرة

البيان	وحدة نقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	.....
نقدية محصلة من العملاء	.....
مدفوعات نقدية للموردين	.....
المصروفات الأخرى المدفوعة	.....
إيرادات أخرى محصلة	.....
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	.....

المصدر : علي السامي (1988 - 1989) الإدارة العامة مصر ،دار غريب للطباعة ص 80

(ب)- الطريقة الغير المباشرة :

يتم بموجبه تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية، عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المستخرج من حساب النتائج، لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس على أساس النقدي، والذي يتطلب تسجيل الإيرادات المكتسبة مبيعات أجله لم تحصل نقداً، كما أن المصروفات التي تتحملها المؤسسة قد تتضمن مصروفات لم تسدد بعد وعلى ذلك فإنه في ظل أساس الاستحقاق في المحاسبة، فإن صافي الدخل لن يشير إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وللوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة نقوم بتعديل صافي الدخل، ذلك بإضافة التكاليف غير النقدية إلى صافي الدخل لإهلاكات، وطرح البنود غير النقدية التي سبق إضافتها لصافي الدخل، للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، توجه انتقادات إلى الطريقة غير المباشرة، ترجع إلى صعوبة التي قد تواجه المستخدمين في فهم كيفية الوصول إلى التدفق النقدي من العمليات، بعكس الطريقة المباشرة التي تظهر مصادر المباشرة للمقبوضات والمدفوعات النقدية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زيد علي نعامه وآخرون، مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 7 الخاص بالتدفقات النقدية (دراسة ميدانية على شركات مساهمة اليمنية) مذكرة البكالوريوس في تخصص المحاسبة، جامعة الإيمانية الدولية، 2023، ص 23

<sup>2</sup> حسين مشقق، رابع طويرات، أثر قياس وتحليل التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية في مؤسسة اقتصادية وفق SCF والمعيار المحاسبي الدولي 7 "دراسة حالة : تعاونية الجبالي بالبحال الجافة"، مجلة البحوث في العلوم المالية ومحاسبة، المجلد - العدد الأول، 2021، ص 147

**الجدول رقم 05 : طريقة عرض التدفقات النقدية التشغيلية باستخدام طريقة الغير المباشرة**

البيان	الوحدة النقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	.....
صافي الربح قبل الضريبة	.....
يتم تسويته	.....
إهلاك الأصول الثابتة	.....
إهلاك الأصول الملموسة	.....
فوائد تمويلية ومن المؤسسة في أرباح غير الموزعة من الاستثمارات طويلة الأجل	.....
صافي أرباح التشغيل قبل التغيرات في رأس المال العامل	.....
نقص في المخزون	.....
الزيادة في المخزون	.....
الزيادة في المدينين	.....
صافي النقدية من أنشطة التشغيل	.....

المصدر: علي السامي، مرجع سبق ذكره ص 83

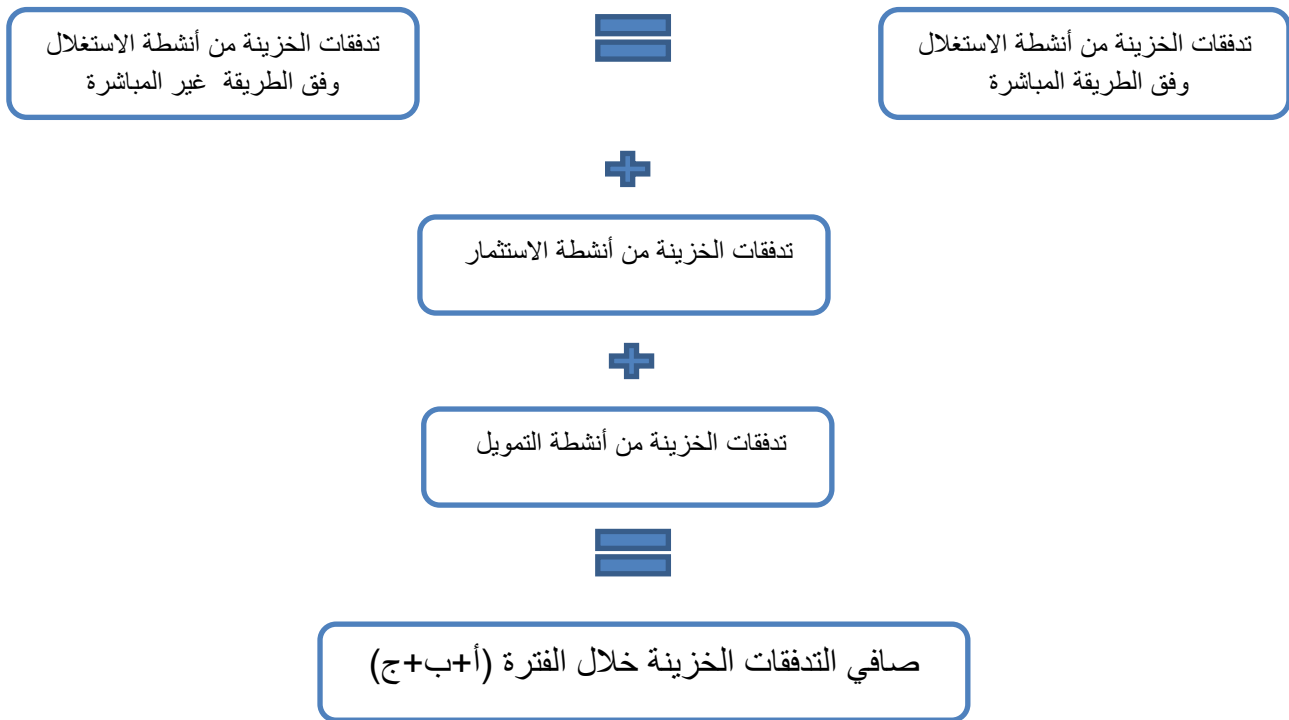
والفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير مباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية هو أن الطريقة المباشرة تقدم معلومات أكثر وضوح عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية في المؤسسة ، لذلك تعد أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي وتحديد مدى قدرة المؤسسة على مقابلة احتياجاتها النقدية المختلفة.

أما الطريقة غير مباشرة فهي تعمل على تصنيف أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية فهو مصمم لتلبية متطلبات الاستحقاق وليس الاستحقاق النقدي، إلا أن الفرق فقط في كيفية تحديد صافي تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما صافي تدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية وتمويلية فهو متماثل بين الطريقتين <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فرج جهينة، بن نوي كلثوم، دور تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم "7" في تقييم الأداء المالي دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة-بسكرة- مذكرة ماستر محاسبة، جامعة خضير، بسكرة، الجزائر، 2020، ص 32



شكل رقم 03 : طرق إعداد جدول التدفقات الخزينة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جمعة حميدات, مرجع سبق ذكره, ص 66

## خلاصة الفصل

من خلال دراسة الفصل، يتضح ان القوائم المالية تشكل أداة محاسبية أساسية تهدف على توفير معلومات مالية ذات جودة وموثوقية تساعد مختلف المستخدمين في اتخاذ قرارات الاقتصادية، وقد بين تناول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي أن هذا الخير، رغم محاولته التوافق مع المعايير الدولية، لا يزال يفتقر إلى بعض الجوانب المرتبطة بالتحديثات والتفصيلات المعاصرة التي تتطلبها البيئة الاقتصادية العالمية.

كما أظهر تحليل المعيار الدولي IAS1 أنه يشكل الأساس في عرض القوائم المالية من حيث البنية ومحتوى، في حين أن المعيار IFRS 18 جاء كتطور طبيعي له، مركزاً على تحسين عرض الأداء المالي من خلال نموذج موحد وأكثر وضوحاً، مما يعزز من قابلية المقارنة والشفافية، وقد كشفت المقارنة بين المعيارين عن تطور نوعي في تقديم المعلومات المالية، خاصة من حيث التصنيف والعرض والتسمية، بما يتماشى مع متطلبات المستثمرين والأسواق المالية .

أما فيما يتعلق بقائمة التدفقات النقدية وفق المعيار IAS07 فقد تبين أنها تمثل عنصراً حيوياً في القوائم المالية، كونها توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، تساعد هذه القائمة في تقييم قدرة المنشأة على توليد النقد وما يعادل النقد، واحتياجاتها لاستخدام تلك التدفقات، بما يعزز من فهم المركز المالي والسيولة والمرونة المالية للمؤسسة.

وعليه، يمكن الاستنتاج أن التوجه نحو تبني المعايير الدولية لا يعتبر مجرد التزام تنظيمي، بل يعد ضرورة لتطوير النظام المحاسبي وتحديث القوائم المالية بما يخدم مبادئ الشفافية والمصادقية و المقارنة، خصوصاً في ظل العولمة وزيادة الاقتصادية وتزايد متطلبات الإفصاح المالي.

# الفصل الثاني

تحليل مقارن لمحتوى القوائم المالية  
وفق SCF و IAS01 "دراسة حالة  
لمجمع سوناطراك"

## تمهيد:

بعد تناول الجوانب النظرية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري، والمعايير المحاسبية الدولية، يأتي هذا الفصل التطبيقي لجسد الجانب الميداني، فقد تم اعتماده لجمع المعلومات الخاصة بالدراسة ومعالجتها لغرض تحليل النتائج، وقد وقع اختيارنا على مجمع سوناطراك.

ومن خلال هذا الفصل، تسعى الدراسة إلى إبراز واقع عرض القوائم المالية في مؤسسة سوناطراك، ومدى توافقها مع متطلبات الأنظمة ومعايير المحاسبية الحديثة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث مترابطة:

تناول المبحث الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة من حيث النشأة، الهيكل، وطبيعة النشاط.

بينما خصص المبحث الثاني لعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ثم إعادة عرضها وفق متطلبات المعيار الدولي IAS01.

أما المبحث الثالث تناول مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01 مع تحديد صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسة، واقتراح خطوات وآليات التكيف الملائمة.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة

سوناطراك تعتبر شركة للبحث، الإنتاج، النقل، التحويل وتسويق المحروقات (الغازية والسائلة) أسست بهدف تغطية الاحتياجات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل وإنعاش الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر المورد الأساسي لجلب العملة الصعبة

## المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة محل الدراسة

يحظى مجمع سوناطراك بمكانة عبر العالم بمساهمات وشركات وكذا فروع دولية عددها 41، التي من شأنها تعزيز وجوده وتقوية وضعه المالي .

## لمحة تاريخية حول شركة سوناطراك:

بعد اتفاقيات " إفيان " أصبحت الشركة الفرنسية هي صاحبة القرارات في قطاع المحروقات بالجزائر تنتج كما تريد وتسوق كما تشاء، فقد استغلت هذه الفرصة لترفع أرباحها أكثر ما يكون غير مهتمة بمستقبل اقتصاد الجزائر، لم تملك في سنة 1962 سوى مليون طن من البترول الخام من مجموع 20.7م أي بنسبة 10.5 بالمئة من الإنتاج الإجمالي ونظرا لأن أغلب دخل الجزائر في ذلك الوقت من النفط وأن عملية التنمية تتطلب رؤوس الأموال كبيرة فقد أدركت الجزائر أن وضع وتطبيق سياسة الرشيدة في قطاع الطاقة من شأنه أن يجعل عملية التنمية في ظل هذه الشروط وانطلاقا من هذه الاعتبارات رأى المسؤولون ضرورة قيام شركة وطنية تهتم بشؤون النفط لأنه لا يمكن أن تبقى الجزائر بلدا منتجا للمحروقات دون أن نستغلها.

صدر المرسوم الذي ينص على قيام شركة سوناطراك الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات تحت رقم 63- 491 المؤرخ في 1963/12/31 وظهر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية الصادرة في 1964/01/10 ولقد حدد أهداف شركة سوناطراك على أساس أن تكون أداة الدولة الفعالة للاستثمارات في ميدان المحروقات وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- القيام بعمليات شراء وبيع المحروقات سواء على المستوى المحلي أو الدولي
- إعداد وإنجاز دراسات تمهيدية خاصة بمشاريع بناء وسائل النقل البري والبحري المخصصة لنقل واستغلال المحروقات
- تنفيذ كافة العمليات المالية والإدارية والتقنية المرتبطة بنشاط الشركة
- الحصول على تراخيص وإبرام الاتفاقيات الضرورية من أجل تسير وتطوير نشاط المحروقات.<sup>1</sup>
- ضمان الأمن الطاقوي الوطني: من خلال تلبية احتياجات السوق الوطنية من المحروقات ومنتجات البترولية والغازية والحفاظ على احتياطات البلاد من الطاقة للأجيال القادمة

<sup>1</sup> بن سي علي بلال فاتح، بوشياي بوحوص، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة التي تعاني مشاكل هيكلية -دراسة حالة سوناطراك- مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة القيمة، الجزائر، 2016، ص 125

- رفع القدرات الإنتاجية: من خلال تطوير الاستكشاف والتنقيب عن النفط والغاز وزيادة الإنتاج
- تحسين الأداء الاقتصادي: من خلال رفع الكفاءة التشغيلية وتقليل التكاليف وتحسين مردودية المشاريع والاستثمارات
- تعزيز تواجدتها الدولي: من خلال إقامة شركات وتحالفات مع شركات طاوقية وعالمية وتوسع في الأسواق الخارجية
- المساهمة في التنمية المستدامة
- تحسين جودة الخدمات والمنتجات من خلال الالتزام بالمعايير الدولية في الإنتاج والتسويق وتطوير الخدمات الموجهة للمستهلكين محليا ودوليا.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : إطار مفاهيمي لمجمع سوناطراك

شركة سوناطراك شركة الوطنية للمحروقات تتولى مسؤولية إدارة وتطوير الثروات الطاقوية، مما يجعلها عنصرا استراتيجيا في المنظومة الاقتصادية الوطنية.

### تعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

تعد سوناطراك شركة وطنية جزائرية ذات طابع عمومي اقتصادي تنشط في مجال الاستغلال الموارد البترولية في الجزائر، حيث تمارس عدة أنشطة تشمل الاستكشاف، الإنتاج، النقل، التكرير، التسويق، بالإضافة إلى أنشطة أخرى في قطاع البتروكيماويات، تضم الشركة عدة شركات تابعة متخصصة ويقع مقرها الرئيسي بحيدرة الجزائر العاصمة، بينما تتوزع مديرياتها الجهوية في مناطق مختلفة من البلاد، حاليا توظف الشركة ما يقارب 200 ألف عامل، من بينهم حوالي 150 ألف يعملون داخل الوطن، تسوق سوناطراك منتجاتها في السوق المحلي كما بتصدير جزء هام منها إلى الخارج، مما يجعلها تساهم بنسبة تفوق 95 بالمئة من مداخل العملة الصعبة في الاقتصاد الوطني.<sup>2</sup>

تواجد مجمع سوناطراك خلال سنة 2021، من خلال شركاتها الفرعية ومساهماته على المستوى الوطني وفي العديد من البلدان في الخارج.

إذا ضم مجال التوحيد 421 وحدة محاسبية تمثل الشركة الأم سوناطراك و121 كيانا، مدمجا بطريقة التوحيد و49 كيانا مدمجا بطريقة المعادلة، من بين 121 فرعا ومساهمة نجد 43 منها بالخارج، خصوصا في أوروبا.

<sup>1</sup> كتاف الرزقي، بلال بوقرن، المؤسسات الاقتصادية وقيم المواطنة- بين الترسيع والممارسة - دراسة تحليلية لإسهامات \*مؤسسة سوناطراك\*، مجلة روافد، العدد 2، سطيف، الجزائر، 2017، ص 11

<sup>2</sup> فاطيمة حوة، نظام المعلومات بشركة سوناطراك (نشاط التوحيد، الفصل) فضاء لممارسة الوساطة، مجلة التواصل، المجلد 30، العدد 02، وهران، الجزائر، 2024، ص 52

حققت مجمل الكيانات التي تدخل في مجال التوحيد حجم مبيعات موحدة قدرة 6494 مليون دينار جزائري خلال السنة المالية 2021، منها 73.4 بالمئة تم تحقيقها من قبل الشركة الأم سوناطراك، ارتفع صافي الربح الموحد من 4216 مليون دينار جزائري إلى 812272 مليون دينار جزائري نتيجة للارتفاع سعر البرميل في السوق العالمية، وهو ما يمثل تطورا كبيرا مقارنة بالسنة المالية السابقة.

تم الحصول على هذه الأرقام من الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، والتي أعدت وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في التشريع الجزائري، والمعتمدة من قبل الهيئات الاجتماعية للشركة والمصادق عليها من قبل محافظي الحسابات من حيث قانونيتها وتنظيمها وصدقيتها، والتي تعكس الوضع المالي لمجمع سوناطراك.

يتم عرض القوائم والبيانات المالية الموحدة وكذا تحليل الحسابات بإيجاز في هذا التقرير، لقد تطورت الحالة المالية والاقتصادية والجبائية لشركات المجمع بشكل عام في اتجاه إيجابي ويبرز ذلك من خلال ارتفاع رقم الأعمال والنتيجة الصافية الموحدة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لسوناطراك

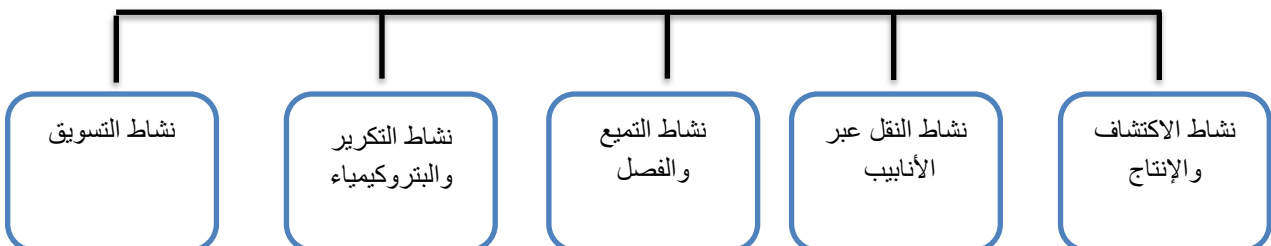
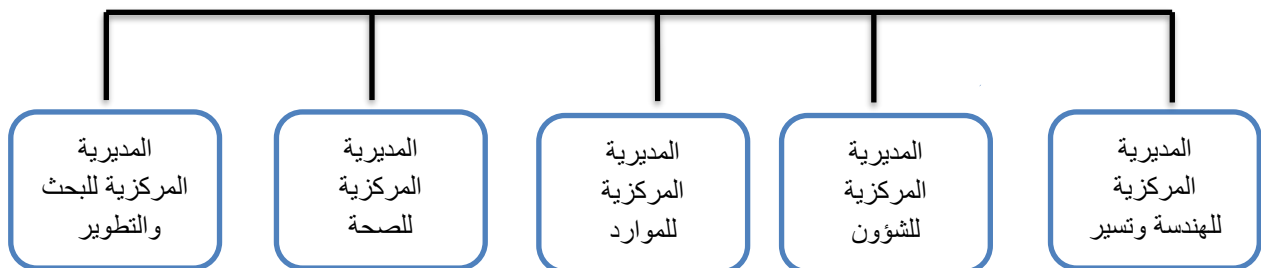
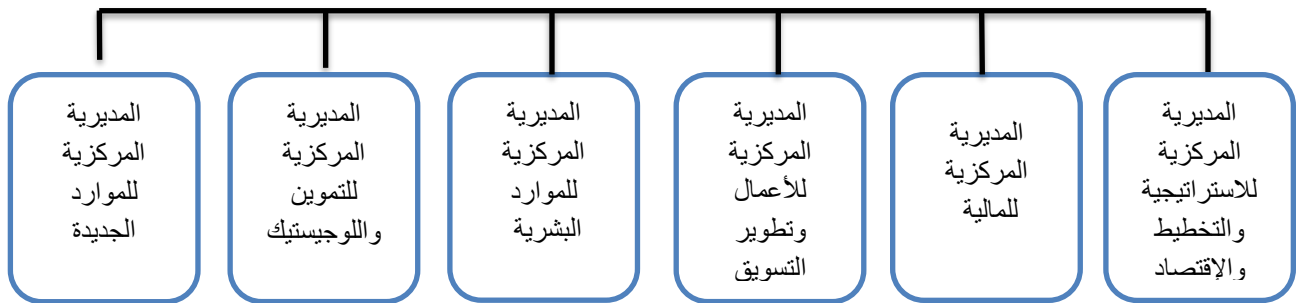
يعد الهيكل التنظيمي وسيلة أساسية لتحديد العلاقات الوظيفية والإدارية داخل المؤسسة، إذ يوضح خطوط السلطة ومسؤوليات الأقسام، وفي هذا السياق يعرض فيما يلي الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك.

### الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك

<sup>1</sup> الحصيلة السنوية 2021، المديرية العامة لسوناطراك، الجزائر، ص 74، متاح عبر [www.sonatrach.dz](http://www.sonatrach.dz)

## الهيكل التنظيمي لسوناطراك

### الرئيس المدير العام



الحصيلة السنوية 2021، المديرية العامة لسوناطراك، الجزائر، متاح عبر [www.sonatrach.dz](http://www.sonatrach.dz)



## المبحث الثاني: عرض وتحليل القوائم المالية وفق SCF و IAS01

يهدف هذا المبحث إلى عرض الجانب التطبيقي للقوائم المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) المعتمد في الجزائر والمعيار المحاسبي الدولي IAS01 "عرض القوائم المالية"، من خلال عرض شكل ومحتوى القوائم الأساسية .

### المطلب الأول: عرض وتحليل لقائمة المركز المالي وفق SCF و IAS01

في هذا المطلب سنقوم بعرض لكل من قائمة المركز المالي (الميزانية) وفقا لمتطلبات كل من النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار الدولي IAS01.

#### أولاً: عرض قائمة المركز المالي وفق SCF

الجدول رقم 06 : عرض جانب الأصول لميزانية مجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2020 – 2021

#### الأصول

2019	2020	2021	ملاحظات	مليون دينار جزائري
17 266	14 897	14 403	3.1.1	الأصول غير الجارية فارق الاقتناء - good will
88 141	99 545	100 167	3.1.2	التثبيات المعنوية
3 784 339	3 848 187	3 900 827	3.1.3	التثبيات العينية
52 247	51 503	50 583		أراضي
346 314	349 551	345 043		مباني
527 551	592 194	577 282		تثبيات عينية أخرى
615	782	819		تثبيات الممنوح امتيازها
2 857 612	2 852 157	2 927 100		معدات ثابتة ومركبات الإنتاج
2 310 544	2 393 626	2 345 744	3.1.4	التثبيات الجاري إنجازها
1 502 858	1 348 475	1 490 864	3.1.5	التثبيات المالية
223 200	410 164	404 276		الأصول المالية الموضوعة موضع معادلة
311 884	142 250	26 495		المساهمات الأخرى والحسابات المدينة الملحقه
967 683	792 981	1 058 545		التثبيات المالية الأخرى
91	3 081	1 548		الحسابات المدينة الأخرى غير الجارية
7 703 148	7 702 731	7 852 004	3.1.6	مجموع التثبيات

37 997	45 975	54 913		الضرائب المؤجلة أصول
7 741 146	7 748 706	7 906 917		مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
715 063	796 506	837 840	3.2.1	مخزونات ومنتجات قيد الصنع
7 358 543	4 424 370	4 173 673	3.2.2	الحسابات المدينة ولاستخدامات المماثلة
0	2	2 004		التبثبات المالية
608 752	524 444	725 135		الزبائن
2 170 669	2 131 333	2 367 897		المدينون الآخرون
1554 037	1 758 113	1 067 503		الضرائب وما شابهها
25 086	10 479	11 133		الأصول الأخرى الجارية
707 595	693 679	1 362 905	3.2.3	الموجودات وما يماثلها
127	647	1 185		الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
707 468	693 032	1 161 719		الأخرى
5 781 201	5 914 556	6 374 418		مجموع الأصول الجارية
13 522 346	13 663 262	14 381 335		مجموع الأصول

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة السنوية 2021 لمجمع سوناطراك

جدول رقم 07 : عرض جانب الخصوم لميزانية مجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2020 – 2021

### الخصوم

2019	2020	2021	ملاحظات	مليون دينار جزائري
			4.1	رؤوس الأموال الخاصة
1 000 000	1 000 000	1 000 000		رأس المال
1 940	–	–		ممتلكات ممنوحة من طرف الدولة
124 590	187 888	82 678		فارق التقييم
5 310 590	5 728 884	5 750 648		علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة
–	1 602	2 309		رؤوس الأموال خاصة /ترحل من جديد
6436 693	6 918 373	6 835 634		
1 106 077	1 011 275	985 209		رؤوس الأموال الخاصة للشركة الأم قبل النتيجة
1 091 790	1 005 386	972 294		(أ)

14 287	5 889	13 115		احتياطات مدمجة (ب)
(7 124)	(34 287)	18 722		احتياطات المجمع
373 581	(6 598)	813 645		احتياطات ذوي الأقلية
(13)	(2 382)	1 373		فارق المعادلة (ج)
373 594	(4 216)	812 645		النتيجة الصافية (د)
373 135	(13 971)	801 915		فارق التحويلات في نتيجة المجمع
459	9 754	10 357		النتيجة الصافية المدمجة للمجمع
459	8 888	10 514		نتيجة المجمع
-	867	(154)		نتيجة ذوي الأقلية
				نتيجة ذوي الأقلية
				فارق التحويلات في النتيجة
7 909 228	7 888 763	8 653 211		مجموع رؤوس الأموال الخاصة
				(أ)+(ب)+(ج)+(د)
			4.2	الخصوم غير الجارية
186 820	235 255	215 937		قروض وديون مالية
201 361	219 789	216 446		ديون أخرى غير جارية
12 047	15 107	13 920		ديون أخرى وحسابات التعديل
0	0	0		أدوات مالية مشتقة
318 033	362 342	395 004		مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا
718 288	832 492	841 308		مجموع الخصوم غير الجارية
			4.3	الخصوم الجارية
372 894	499 861	355 013		موردون وحسابات ملحقة
787 725	666 301	515 364		ضرائب
3 713 653	3 773 696	3 914 018		ديون أخرى
20 558	2 148	2 422		خزينة سلبية
4 894 830	4 942 007	4 786 817		مجموع الخصوم الجارية
13 522 346	13 663 262	14 281 335		مجموع الخصوم

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة السنوية 2021 لمجمع سوناطراك

الجدول رقم 08: عرض جانب الاصول لقائمة المركز المالي وفق IAS01 للفترة 2020-2021

الأصول

البيان	2021	2020	2019
أصول غير متداولة			
الشهرة	14 403	14 897	17 266
الأصول غير الملموسة	100 167	99 545	88 141
التبittات العينية	3 900 827	3 848 187	3 784 339
التبittات الجارية	2 345 744	2 393 626	2 310 544
الأصول المالية طويلة الأجل	1 490 864	1 348 475	1 502 858
مجموع الأصول غير المتداولة	7 852 004	7 702 731	7 703 148
أصول متداولة			
مخزونات مواد ومنتجات غير مصنعة	837 840	796 506	715 063
حسابات مدينة واستخدامات مماثلة	4 173 673	4 424 370	7 358 543
أصول مالية متداولة أخرى	1 362 905	693 679	707 595
مجموع الأصول المتداولة	6 374 418	5 914 556	5 781 201
إجمالي الأصول	14 381 335	13 663 262	13 522 346

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الجدول رقم 09: عرض جانب الخصوم لقائمة المركز المالي وفق IAS01 للفترة 2020-2021

### الخصوم

البيان	2021	2020	2019
حقوق الملكية			
رأس المال	1 000 000	1 000 000	1 000 000
ممتلكات ممنوحة	0	0	1 940
فارق التقييم	82 678	187 888	124 590
عوائد وإحتياطيات	5 750 648	5 728 884	5 310 590
أرباح العام السابق	2 309	1 602	0
رؤوس أموال خاصة	6 835 634	6 918 373	6436 693
إحتياطيات مدعمة	985 209	1 011 275	1 106 077
إحتياطيات قانونية	972 294	1 005 386	1 091 790
إحتياطيات أخرى	13 115	5 889	14 287
إحتياطيات قيد التوزيع	18 722	(34 287)	(7 124)

أرباح العام	813 645	(6 598)	373 581
تسوية التعويضات	1 373	(2 382)	(13)
أرباح السنة	812 645	(4 216)	373 594
إحتياطات السنة	801 915	(13 971)	373 135
أرباح أخرى	10 357	9 754	459
إحتياطات غير موزعة	10 514	8 888	459
فروق التوزيعات	(154)	867	0
مجموع حقوق الملكية	8 653 211	7 888 763	7 909 228
الخصوم غير جارية			
قروض متوسطة وطويلة الأجل	215 937	235 255	186 820
ديون موردين	216 446	219 789	201 361
ضرائب مؤجلة	13 920	15 107	12 047
إحتياطات أخرى	395 004	362 342	318 033
مجموع الخصوم غير جارية	841 308	832 492	718 288
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات دائنة	355 013	499 861	372 894
ضرائب	515 364	666 301	787 725
ديون أخرى	3 914 018	3 773 696	3 713 653
خزينة سلبية	2 422	2 148	20 558
مجموع الخصوم	14 281 335	13 663 262	13 522 346

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات المؤسسة

### المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج وفق SCF و IAS01

تعتبر الكشوف المالية ملخص لمجموعة من عمليات التي تم إجراؤها خلال الدورة المالية لجدول حسابات النتائج حيث يعتبر من أهم القوائم المالية الأساسية التي تلزم كل مؤسسة بعرضها سنوي

### جدول رقم 10: عرض جدول حسابات النتائج لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2020 – 2021

ملاحظات	2021	2020	2019	مليون دينار جزائري
5.1.2	6494387	3980445	55370a884	مبيعات ومنتجات وخدمات ومواد ملحقة
	66449	11909	6177	الإنتاج المخزن والمنقص من المخزون
	317515	287527	453045	إنتاج مثبت

إعانات الاستغلال		720	52155	142599
إنتاج السنة المالية	5.1.1	6879070	4332036	6139706
المشتريات المستهلكة		1112982	1077691	1373949
الخدمات الخارجية		1254553	862461	1188920
خدمات خارجية أخرى		132986	101507	141855
استهلاك السنة المالية	5.2.1	2500521	2041659	2704724
القيمة المضافة للاستغلال		4378549	2290376	3434981
أعباء المستخدمين	5.2.2	403709	390914	383440
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	5.2.3	1968051	923854	1376136
إجمالي فائض الاستغلال		2006789	975608	1675406
منتجات عملياتية أخرى		188038	163569	177785
أعباء عملياتية أخرى		77988	135638	117817
مخصصات الإهلاك، مؤونات، خسائر قيمة الإستهلاك		878346	869138	795627
المؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية		6867	(2753)	3900
استرجاع خسائر قيمة مؤونات الاستغلال		(212)	78	46
استرجاع خسائر القيمة وانخفاض مخصصات التشغيل		49435	30703	81334
استرجاع خسائر قيمة المؤونات للعناصر المالية		4612	(384)	(2075)
النتيجة العملياتية		1285884	167395	1015060
المنتجات المالية	5.1.3	81075	96601	69579
الأعباء المالية	5.2.4	556586	291840	544536
النتيجة المالية		(475511)	(195239)	(474957)
النتيجة العادية قبل الضرائب		810373	27844	540103
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	5.2.5	104050	22794	215262
مجموع المنتجات للأنشطة العادية		7202230	4622525	6466328
مجموع الأعباء للأنشطة العادية		6495907	4673163	6141487
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		706323	(50638)	324841
العناصر غير العادية . المنتجات		813	91	52

العناصر غير العادية . الأعباء	10955	4066	-
النتيجة غير العادية	(10143)	(3975)	52
النتيجة الصافية للسنة المالية	696181	(54613)	324892
حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية	116248	49529	48701
<b>النتيجة الصافية المدمجة للمجمع</b>	<b>812429</b>	<b>(5083)</b>	<b>373594</b>
حصة ذوي الأقلية	10514	8888	459
النتيجة الصافية . حصة المجمع	801915	(13971)	373135

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة السنوية 2021 لمجمع سوناطراك

### الجدول رقم 11: عرض قائمة الدخل(صافي الربح أو الخسارة) وفق IAS01 للفترة 2019-2021

البيان	2021	2020	2019
الإيرادات(المبيعات)	6879070	4332036	6139706
تكلفة المبيعات	2500521	2041659	2704724
<b>إجمالي الربح</b>	<b>4378549</b>	<b>2290376</b>	<b>3434981</b>
مصاريف البيع والتوزيع	(403709)	390914	383440
المصاريف العمومية والإدارية	(1968051)	923854	1376136
الربح التشغيلي	2006789	975608	1675406
الإيرادات الأخرى	(188038)	163569	177785
الأعباء الأخرى	77988	135638	117817
خسائر انخفاض القيمة	878346	869138	795627
صافي أرباح التقييم	6867	(2753)	3900
نتائج مالية صافية	(212)	78	46
فروقات عملات أجنبية	6103	44163	81430
<b>الربح قبل الضريبة</b>	<b>1285884</b>	<b>167395</b>	<b>1015060</b>
ضريبة الدخل	(475511)	(195239)	(474957)
صافي الربح من الأنشطة العادية	810373	27844	540103
نتائج أخرى	104050	22794	215262
حصة الشركات الزميلة	116248	49529	48701
<b>صافي الربح بعد الضرائب</b>	<b>812429</b>	<b>(5083)</b>	<b>373594</b>



459	8888	10514	حصة الأقلية
373135	(13971)	801915	صافي الربح المجموعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

### المطلب الثالث : عرض قائمة التدفقات النقدية وتغيرات الأموال الخاصة وفق SCF و IAS01

يعد عرض قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة وفقا لمتطلبات SCF و IAS01 أداة أساسية لتقييم الأداء المالي والقدرة التمويلية لمؤسسات, وتهدف هذه الدراسة الى تطبيق ذلك على مؤسسة سوناطراك.

### أولاً: عرض قائمة التدفقات النقدية وفق SCF و IAS01

#### جدول رقم 12: عرض جدول سيولة الخزينة لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021

2019	2020	2021	مليون دينار جزائري
540159	(31815)	800235	النتيجة قبل الضرائب
2226	(491)	(412)	أرباح وخسائر رأس المال للأصول
620072	782334	730733	إهلاك التثبيات العينية
(404)	(15)	1389	تغيرات أصول الثابتة الملموسة
20549	19611	13602	إهلاك التثبيات المعنوية
1023	1107	-	المؤونات لفارق الاقتناء
14236	80604	3276	المؤونات الأخرى
142599	52155	720	إعانات الاستغلال
27991	(4492)	(5506)	ضرائب مؤجلة
826066	931304	744223	الإهلاكات والمؤونات
(215262)	(22794)	(104050)	الضريبة على النتائج
14275	(14790)	(400)	فوائد مدفوعة
1167463	861414	1439595	الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
52	(3975)	(10143)	تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية
52	(3975)	(10143)	تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية
(40543)	(102355)	(19727)	المخزونات
(93813)	290058	(277561)	الحسابات الدائنة
(57541)	114426	(125679)	الموردون
(1088260)	(349355)	566182	احتياجات رأس المال العامل لاستغلال الأخرى



143215	(47160)	(1280158)	تأثير تغيرات رأس المال العامل لاستغلال
9111	20349	(19169)	احتياجات تغيرات رأس المال خارج لاستغلال الأخرى
48705	(30464)	7352	حسابات المجمع الموجهة
57816	(10115)	(11845)	تأثير تغيرات رأس المال العامل خارج الإستغلال
(570)	(439)	(127)	المحسوبات عن إقتناء
(570)	(439)	(127)	العمليات الأخرى لغير السوناطراك
<b>1629913</b>	<b>799725</b>	<b>(124615)</b>	<b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية</b>
(1204457)	(1506113)	(2732285)	اقتناء التثبيات العينية
(15079)	(46995)	(115659)	اقتناء التثبيات المعنوية
(496608)	(85396)	(657955)	اقتناء التثبيات المالية
(67079)	(104212)	(35180)	اقتناء السندات
3716	(7949)	228	الفوائد التي تم تحصيلها
(1779507)	(1750665)	(3540851)	احتياجات الخزينة (الاستثمارات)
492603	710302	1917039	التنازل عن التثبيات العينية
359	24088	40238	التنازل عن التثبيات المعنوية
370522	326331	232675	التنازل عن التثبيات العينية
863485	1060721	2189953	موارد الاستثمارات
<b>(916022)</b>	<b>(689945)</b>	<b>(1350898)</b>	<b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار</b>
(177029)	(76141)	22546	زيادة رأس المال النقدي
12609	38638	27316	إصدار القروض
(31931)	(25124)	(91455)	تسديد القروض
(1472)	(33820)	(1932)	الزيادات في الديون المالية الأخرى (الغير الجارية)
(26352)	(126775)	469944	الزيادات في الديون المالية الأخرى (الجارية)
23817	128694	(80392)	العوائد والأرباح المسبقة
<b>(200426)</b>	<b>(94528)</b>	<b>418026</b>	<b>تدفقات الخزينة بالنسبة للنشاط المالي</b>
1108	17153	228	فرق التحويل
154087	(29317)	37957	تغير الطريقة المدمجة
(99)	0	(70)	إعادة التصنيف
126	(17522)	1074	الإصدار-دخول في مجال تطبيق الإدماج
0	-	2837	خروج
155222	(29687)	42026	فرق غير مبرر

تغيرات أموال الخزينة (محسوبة)	668687	(14436)	(1015460)
أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية	1361719	693032	707468
أموال الخزينة ومعادلتها عند إغلاق السنة المالية	693032	707468	1722928
<b>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</b>	<b>668687</b>	<b>(14436)</b>	<b>(1015460)</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة السنوية 2021 لمجمع سوناطراك

**الجدول رقم 13: عرض قائمة التدفقات النقدية وفق IAS01 للفترة 2019-2021**

البند	2021	2020	2019
الربح قبل الضرائب	800235	(31815)	540159
اهتلاك واستهلاك الأصول	730733	782334	620072
خسائر / أرباح بيع الأصول	(412)	(15)	(404)
مخصصات	19611	19611	20549
فوائد مدينة	104050	224790	215262
ضرائب دخل مدفوعة	(57816)	(24010)	(11845)
عناصر غير نقدية أخرى	57816	24010	11845
(زيادة) / انخفاض المخزون	( 58711)	(29022)	(40813)
(زيادة) / انخفاض الحسابات المدينة	114426	(349290)	57044
(زيادة) / انخفاض الدائنين التجاريين	277167	(349260)	(1088260)
تدفقات تشغيلية أخرى	566182	566182	114426
<b>صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية</b>	<b>1629913</b>	<b>861414</b>	<b>1167463</b>
اقتناء الأصول الثابتة	( 1779509 )	(1750665)	(3540851)
بيع أصول ثابتة	492603	710380	1917039
استثمارات مالية	23817	126775	469944
حصص في الشركات شقيقة / زميلة	(2352)	(26824)	(801329)
أرباح من استثمارات مالية	(200426)	(94528)	418026
<b>صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية</b>	<b>(961022)</b>	<b>(689945)</b>	<b>(1350898)</b>
الحصول على قروض مالية	154087	17153	37597
سداد القروض	(70)	(29717)	0
فوائد مدفوعة	(200426)	(62532)	(218952)
توزيعات أرباح	(99)	(117)	0
<b>صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية</b>	<b>155222</b>	<b>(29487)</b>	<b>42026</b>

صافي التغير في النقدية وما يعادلها	668687	(14436)	(1015460)
الرصيد النقدي أول فترة	1015460	707468	1722928
الرصيد النقدي آخر فترة	668687	693032	707468

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

## ثانيا: عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق SCF و IAS01

### الجدول رقم 14: عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة لمجمع سوناطراك وفق SCF للفترة 2019-2021

رأس المال	الاحتياطات والنتيجة الموحدة	فرق التقييم	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة	حصص ذوي الأقلية	مليون دينار جزائري (دج)
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	1000000	6784711	124590	7909301	7894555	14746
-	80712	-	80712	80712	80712	(0)
-	14198	-	14198	14198	14198	(67)
-	-	-	-	-	-	-
-	(5079)	-	(5079)	(5079)	(13967)	8888
-	397643	64199	461842	448337	13505	13505
-	(540082)	(902)	(540983)	(523565)	(17419)	(17419)
-	83232	-	83232	83747	(514)	(514)
-	(17463)	-	(17463)	(18253)	791	791
-	(6177)	-	(6177)	(6177)	-	-
-	(216144)	-	(216114)	(211904)	(4210)	(4210)
-	125293	-	125293	125370	(76)	(76)
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	1000000	6784711	187888	7888763	7873119	15644
-	(0)	-	(0)	(0)	0	(0)
-	(8854)	-	(8854)	(8854)	(1666)	(7188)
-	(16302)	-	(16302)	(16302)	(8314)	(7988)
-	812433	-	812433	801919	10514	10514
-	253797	(100885)	152912	141940	10972	10972

الانخفاض	-	(325583)	(4326)	(329909)	(327930)	(1979)
فرق التحويل على التدفقات	-	(733)	-	(733)	(878)	145
إعادة التصنيف	-	1617	-	1617	2639	(1022)
تغيير في مجال تطبيق الإدماج	-	-	-	-	145809	-
الدخول في مجال تطبيق الإدماج	-	149597	-	149597	1598	3788
الخروج في مجال تطبيق الإدماج	-	2183	-	2183	1503	586
	-	1503	-	1503		-
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	1000000	7570533	82678	8653211	8629739	23472

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة السنوية 2021 لمجمع سوناطراك

الجدول رقم 15: عرض قائمة تغير في حقوق الملكية لمجمع سوناطراك وفق IAS01 لسنة 2019-

2021

البيان	رأس المال	الإحتياطات والنتيجة الموحدة	فروق التقييم	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	حقوق الأقلية	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة
الرصيد في 1 يناير 2019	1000000	6784711	124590	7909301	14746	7894555
توزيعات الأرباح	0	(80712)	0	(80712)	0	(80712)
العوائد	0	14198	0	14198	(67)	14131
أرباح غير محققة	0	0	14198	14198	0	14198
النتيجة الصافية	0	693032	0	693032	707468	1400500
توزيعات أرباح فرعية	0	(5079)	0	(5079)	8838	3759
فروق التحويل	0	(902)	64199	63297	13505	76802
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	1000000	7405448	188989	8594437	37991	8632428
توزيعات الأرباح	0	(86800)	0	(86800)	0	(86800)
النتيجة الصافية	0	423600	0	423600	503032	926632
فروق التحويل	0	(216114)	0	(216114)	(4210)	(220324)
فروق التصنيف	0	0	0	0	0	0
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	1000000	7526134	188989	8715123	36553	8751676

(100885)	0	(100885)	0	(100885)	0	توزيعات الأرباح
507594	253797	253797	0	253797	0	النتيجة الصافية
(329909)	(4326)	(325583)	0	(325583)	0	فروق التحويل
(588)	145	(733)	(733)	0	0	أرباح غير محققة
595	(1022)	1617	0	1617	0	فروق تصنيف
153383	3786	149597	0	149597	0	تغييرات ifrs إعادة تصنيف
8731069	38136	8692933	188256	7504677	1000000	الرصيد في 31 ديسمبر 2019

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

المبحث الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01 بين تحديات التطبيق نظام المحاسبي المالي وأليات التكيف.

شهد النظام المحاسبي المالي في الجزائر مسارا إصلاحيا يهدف إلى تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، ويهدف هذا المبحث إلى إبراز مدى مواكبة هذا النظام لمتطلبات IAS01 و IAS07، مع التطرق إلى الصعوبات التي تعترض تطبيقه واستعراض الخطوات المعتمدة لتكييفه مع البيئة المحاسبية الدولية.

### المطلب الأول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01

لإختبار فرضيات البحث قمنا بمقارنة القوائم المالية المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الأول لعرض البيانات المالية.

من خلال عرض قوائم مالية لمؤسسة سوناطراك تم تحديد أهم الاختلافات الموجودة في هذه القوائم المالية والجدول التالي يوضح أهم الفروقات الموجودة:<sup>1</sup>

### الجدول رقم 16: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS01 و النظام المحاسبي المالي

المعيار المحاسبي الدولي IAS01	النظام المحاسبي المالي
تتمثل عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية في الاتي: الأصل الالتزام حقوق الملكية الدخل المصروفات	تتمثل عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الاتي: الأصول الخصوم رأس المال منتجات الأعباء
قائمة المركز المالي	الميزانية
تعرض قائمة المركز المالي بطريقة تبرز بشكل منفصل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين، مع تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة	تقدم الميزانية وفق جدول وتصنف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية وغير الجارية)

<sup>1</sup> سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي scf مع المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs -دراسة تحليلية تقييمية - مجلة الشعاع لدراسات الاقتصادية، العدد 03، العدد الثالث، المركز الجامعي الوشكري، تسميلت، الجزائر، مارس 2018، ص 20

حساب النتائج	قائمة الدخل
<p>يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء ومنتجات المنجزة كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي تتضمنها وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات إضافية كما يتم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتفصيل النتيجة الصافية ( الربح /الكسب أو الخسارة) وقد اعتمد في إعدادة على المعيار المحاسبي las01</p>	<p>وفقا للمعيار las01 لعرض قائمة الربح أو الخسارة بشكل يبرز الإيرادات والمصاريف المنجزة خلال الفترة مع فرض حد أدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها مثل: (الإيرادات, تكلفة المبيعات, نتيجة الاستغلال, تكلفة التمويل, ضرائب الدخل, وصافي الربح أو الخسارة). ويسمح المعيار بعرض المصروفات حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها مع الالتزام بمبدأ الاستحقاق كما يتطلب المعيار في حالة القوائم المالية المجمعة بتقديم معلومات إضافية تتعلق بنتائج العمليات المستمرة وغير المستمرة مع الإفصاح عن حصة الأقلية.</p>
جدول سيولة الخزينة	التدفقات النقدية
<p>نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إعداد وعرض جدول سيولة الخزينة وفق متطلبات المحاسبة الدولية حيث يعتبر من بين القوائم المالية الإلزامية الواجب عرضها نهاية كل دورة ويقدم معلومات حول مداخل المؤسسة ومصاريفها الحاصلة خلال الدورة المالية</p>	<p>ورد هذا الجدول ضمن القوائم المالية الإلزامية التي نص عليها المعيار las01 أما محتواه وطريقة إعدادة فقد تناولها المعيار IAS07 وهو متطابق تماما مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي. وتبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية, مع الالتزام بأساس النقدي.</p>
جدول تغيرات الأموال الخاصة	قائمة تغيرات حقوق الملكية
<p>حسب هذا النظام لا توجد قائمة مستقلة لتغيرات حقوق الملكية بنفس الشكل المفصل المعتمد في las01, بل يتم عرض التغيرات في بنود حقوق الملكية داخل جدول خاص ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يبرز فيه رصيد بداية الفترة, الحركات التي طرأت على حقوق الملكية خلال السنة المالية مثل التوزيعات أو نتائج السنة وصولا إلى رصيد نهاية الفترة ولا يميز SCF بين حقوق الملكية وحقوق مالكي شركة الأم بشكل منفصل, كما لا يعرض تأثير بنود الدخل</p>	<p>ويظهر بها إجمالي الدخل الشامل (ويظهر بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم وحصل غير المسيطر عليها" حقوق الملكية) وكل مكون من مكونات حقوق الملكية وتظهر فيها كذلك التغيرات الناجمة عن الأرباح والخسائر أو كل بند من مكونات الدخل الشامل ومعاملات المالكين.</p>

الشامل الآخر ضمن هذه التغيرات نظرا لأن النظام لا يتبنى مفهوم الدخل الشامل كما هو مطبق في المعايير الدولية.	
<b>الإيضاحات</b>	<b>ملحق الكشف المالية</b>
يجب أن تقدم معلومات أسس إعداد القوائم المالية وسياسات المحاسبية المحددة والمستخدمة والإفصاح عن أي معلومات تتطلبها المعايير ولم يتم عرضها في القوائم المالية.	يشمل ملحق الكشف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية مع توضيح المبادئ وأسس المالية المعتمدة والمعالجات المتبعة في القياس والاعتراف بالعناصر المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية

الدولية las01

### المطلب الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية

سعت الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق انسجام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بما يواكب تطورات البيئة الاقتصادية العالمية غير أن هذه الخطوة واجهت جملة من التحديات التطبيقية نظرا لاختلاف الخصائص المحلية عن البيئة الدولية.

ومن أهم هذه التحديات :

أولاً: ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام : مازالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مؤهلة بالوجه المطلوب لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستند في الأساس من المعايير المحاسبية الدولية، وفي اعتقادنا يعود هذا بدرجة الأولى إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.

ثانياً: غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.<sup>1</sup>

ثالثاً : صعوبات تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : إذ إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول

<sup>1</sup> أيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010.2013

" مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، ص261



المادية في الجزائر مثل سوق العقارات التي تنشط في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية .

**رابعاً : البيئة القانونية :** يجب توفير المحيط الضروري الذي يساعد على تأقلم النظام المحاسبي المالي مع البيئة المؤسساتية الجزائرية، لكونه لا يمكن أن يشتغل في معزل عن باقي الأنظمة الاقتصادية الأخرى، فيجب تطوير مختلف القوانين الأخرى التي تعتبر الداعم الأساسي لهذا النظام من أنظمة البنوك، أنظمة السوق المالي.... إلخ لأن الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات، ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها<sup>1</sup>.

**خامساً : عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري وكذا النظام الجبائي :** فإذا اخذنا مثالا على ذلك عقود الإيجار التمويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل بإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به، وهذا غير معمول به في القواعد الضريبية فهذه الأخيرة لا تعترف بملكية الأصل، مما سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان.

كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره مجرد قيمة متبقية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت إلى آخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاوله نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي، أي اختلاف الفلسفة المحاسبية عن الفلسفة الجبائية والقانونية.<sup>2</sup>

**سادساً :** انعدام أسواق المالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المالية قصد تحقيق أهدافها مع تقييم نتائج التغيرات والتقديرات المحاسبية وسيطرة السوق الموازية.<sup>3</sup>

**سابعاً : الفساد الاقتصادي والمالي :** إن البيئة الاقتصادية التي يسدها نوع من الفساد غير قادرة على احتضان المعايير المحاسبة الدولية، نظرا لانتشار الفساد في الاقتصاد وقلة الشفافية وفقدان الثقة من طرف كل المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب خاصة المستثمرين أصحاب المؤسسات المتعددة الجنسيات، والتي أصبح لها دور كبير في تنمية اقتصاديات الدول من خلال ما تمتلكه من مكانة اقتصادية دولية .

<sup>1</sup> أيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 261

<sup>2</sup> نور الإسلام عياد، أحلام مزعاش، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة ومركب ميديفيل سطيف، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، الجزائر ص30

<sup>3</sup> بيض القول عبد الله، مسلم إبراهيم، معوقات تطبيق المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر دراسة حالة، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2021 ص 144

**ثامنا : ضعف المؤسسات المالية والمصرفية :** يقر جميع الخبراء والاقتصاديين الجزائريين والأجانب أن البنوك الجزائرية تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى مستوى العالمية ويقر الجميع أن الجزائر لا تمتلك بنوك بل صناديق يتم إيداع فيها الأموال , وهذا بسبب ضعف المنتجات المالية الوطنية وعدم فعالية البنوك في السوق المالي , وضعف الخدمات المقدمة من طرفها مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب , وباعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي .<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خطوات تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

عملت الجزائر على تكيف نظامها المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية, من خلال تحديث الأطر التشريعية وتبني قواعد موحدة لعرض القوائم والإفصاح المالي بما ينسجم مع المعايير الدولية من بين هذه الخطوات:

قامت وزارة المالية في إطار برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة باتخاذ خطوات حول تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي بداية 2018, حيث تم تشكيل مجموعة عمل متخصصة تضم 14 عضوا من مهنيين وخبراء محاسبة وممثلين عن المجلس الوطني. تولت هذه اللجنة مهمة تقييم النظام المحاسبي الوطني وإعداد حصيلة حول مدى توافقه مع معايير الدولية المعتمدة منذ سنة 2004, مع العمل على تحديث النصوص التطبيقية لتنمى مع آخر المستجدات. وفي هذا الإطار تم تنظيم ملتقيات وورشات علمية لمناقشة التعديلات والاقتراحات, أبرزها تنظيم اليوم الدراسي من طرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين حول تقييم النظام المحاسبي بتاريخ 14 ماي 2018, وملتقى آخر لفندق الاوراسي في جانفي 2019 بمشاركة واسعة من المختصين.

في سياق هذه الإصلاحات, تم تأكيد على أهمية الاستفادة من أهمية تجارب الأخرى في كيفية التوافق مع المعايير المحاسبة والأخذ بنصوصها الصادرة وفق مع يتلاءم مع احتياجات البلد وخصوصيتها, ومن بين التجارب الرائدة تجربة الاتحاد الأوروبي وتعتبر هذه التجربة البارزة في العالم حيث أنه بعد تطبيق الاتحاد الأوروبي للمعايير المحاسبة الدولية بداية من سنة 2005, على الحسابات المجمعة للمؤسسات المدرجة بالبورصات الأوروبية,<sup>2</sup> من خلال إصدار القانون 2002/1606 المؤرخ في 19 جويلية 2009, تم إنشاء هيئات تدرس تبني أو رفض المعايير الجديدة الصادرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فقبل اعتماد المعيار بدول الاتحاد الأوروبي تقوم اللجنة الأوروبية باستشارة المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية (EFRAG) التي تعطي رأيها حول معيار أو تعديل معين, وبعدها تقوم اللجنة الأوروبية

<sup>1</sup> أيت محمد مراد, مرجع سبق ذكره, ص 262

<sup>2</sup> بكيل عبد القادر, متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق التوافق مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية, مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية, مجلد 15, العدد 08, الجمعية خلف الجزائر سنة 2021 ص 344

باستشارة هيئة أخرى هي لجنة التنظيم المحاسبي (ARS) حول قرار الاعتماد والموافقة بإضافة إلى إمكانية تدخل البرلمان الأوروبي. حيث أن هناك بعض معايير الصادرة تم رفضها وتبنيها لأنها لا تتوافق مع توجيهات القانونية دولية أو لا تلائم البيئة الاقتصادية للدول مثل الاطار المفاهيمي المعد سنة 2018 وبعض الترتيبات التي جاء بها المعيار الدولي للمحاسبة IAS39 الخاصة بمحاسبة التغطية إضافة إلى المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر سنة 2009 التي لم يتم تبنيها بالاتحاد الأوروبي.<sup>1</sup>

وفي المقابل لجأت الدول أخرى مثل مصر إلى إصدار معايير وطنية مستوحات من IFRS، مع إصدار قرارات وزارية دورية لتحديثها ومواكبتها وإصدار قرار وزاري سنة 2019 بتعديل معايير مراجعة ومحاسبة المصرية وفق مقتضيات التعاون الدولي، حيث تم استحداث معايير محاسبية مصرية منها معيار المحاسبة المصرية رقم 47 الخاص بأدوات مالية بما يتوافق مع معيار IFRS 09 ومعيار المحاسبة المصري رقم 48 والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتوافق مع معيار IFRS 15 مع اعتماد أليات تنفيذ واضحة مع هيئة العامة لرقابة المالية. أما السعودية فقد وضعت إجراءات تنظيمية معتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين القانونيين فمثلا في سنة 2019 اعتمدت الهيئة الممثلة على تحديثات بخصوص المعيار IFRS 03 من حيث تحديث مصطلح الأعمال بالإضافة إلى اعتماد تحديث يخص المعيارين IAS 01 و IAS 08 بخصوص مصطلح ذو الأهمية النسبية، لذا أصبح النظام المحاسبي المالي من الضروري تقييمه ومراجعته وخاصة فيما تعلق في توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبة الدولية التي اعد على اساس معاييرها وتكييفه مع معايير دولية جديدة، ضمانا لشفافية القوائم المالية وتعزيز ثقة المستثمرين كما يتطلب الأمر مواصلة التشاور مع خبراء المهنة والاطلاع على التجارب الدولية لتحقيق التوافق بين النصوص المحلية والمعايير العالمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بكحل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 345

<sup>2</sup> فوزيل لحسن، الأنظمة المحاسبية المقارنة، الجزائر، 2024، ص 112

## خلاصة الفصل:

هدفت هذه الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي IAS01، وذلك من خلال التطرق إلى قواعد التي جاء بها المعيار، وتوضيح مدى مواكبة النظام SCF لمتطلبات هذا المعيار وتوصلت الدراسة المنجزة على مجمع سوناطراك إلى أن SCF فعلا قد التزم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، خاصة منها مبادئ المعيار IAS01 في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أصدر SCF العديد من القرارات التي تنص على وجوب الإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدميها، مما أكسب القوائم المالية المعدة وفق SCF المصداقية وموثوقية، وجعلها ملائمة وكافية في نظر المستخدمين، غير أن عرضها وفق المعيار IAS01 كشف عن وجود فروقات بسيطة على مستوى طبيعة المعلومات المفصّل عنها وشكل عرضها، خاصة فيما يتعلق بالإيضاحات المتممة والسياسات المحاسبية، كما أبرزت هذه الدراسة على وجود عدة صعوبات تواجه المؤسسة في تطبيق SCF، وقد أظهرت النتائج أن التكيف مع متطلبات النظام SCF والمعايير الدولية يستدعي جملة من الخطوات، وعليه يتضح أن تحقيق إفصاح مالي متكامل وفق المعايير الدولية يتطلب جهودا متواصلة على مستويات التنظيمية والتقنية والبشرية، مما يعزز مصداقية قوائم المالية ويواكب متطلبات الشفافية والمعايير الدولية.

الخاتمة

توصلنا من خلال موضوع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية إلى معالجة إشكالية البحث التي تدور حول إلى أي مدى يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبة الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسات النظرية من جهة والدراسات التطبيقية من جهة أخرى انطلاقاً من فرضيات البحث أظهرت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي الجزائري، يسعى بوجه عام إلى التقارب مع المعايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تبني مبادئ العرض وأهداف القوائم المالية المقررة ضمن معايير IAS/IFRS، باعتبار هذه المعايير تخضع للتعديل والتغيير باستمرار تماشياً مع المستجدات والظروف الاقتصادية، فيتم إصدار معايير جديدة أو إلغاء معايير سابقة أو تعديلها وتحديثها، بدون مسايرة النظام المحاسبي المالي لذلك، بشكل يجعله بعيداً عن التوافق مع المعايير الدولية، بحيث أصبح يتضمن معايير لم تعد صالحة كما قد لا يتضمن معايير ملائمة للبيئة الاقتصادية الجزائرية، ويستدعي ذلك مراجعة ومحاولة تكييفه مع هذه المعايير مع مراعاة ما يتلاءم منها مع خصوصيات الاقتصاد.

#### نتائج الدراسة:

- بينت الدراسة المقارنة على توافق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ias01/ias07
- تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية تحديات تطبيق التعديلات المحاسبية الجديدة
- المعلومات الموجودة في البيانات المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية احتياجات مستخدميها وذات قيمة وموثوقية عالية، نظراً لعرضها وفق قواعد الإفصاح التي جاء بها SCF
- يمكن الاستفادة من التجارب الدولية في تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبة الدولية وتبني ما يلائمها لإصلاح أنظمتها المحاسبية.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال طريقة معالجتنا للموضوع توصلنا أثناء اختبارنا للفروض إلى ما يلي:

- اختبار الفرضية الأولى:** لقد أثبت البحث عدم صحة الفرضية الأولى، فقد تحقق من الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة المركز المالي بين النظام المحاسبي والمعياري المحاسبي رقم 1 وتتمثل أهم الفروق في التسميات لأهم بنودها فالأصول ترتب حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة استحقاق.
- وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية التي تنص على (لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في إعداد الميزانية والإفصاح عنها بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي ias01 في إعداد قائمة المركز المالي)

- اختبار الفرضية الثانية:** لقد أثبت البحث عدم صحة الفرضية الثانية، فقد تحقق من الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة جدول حسابات النتائج بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعياري

المحاسبي رقم 01 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها فالأعباء تصنف حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها.

وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية التي تنص على (لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول حسابات النتائج والإفصاح عنها بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS01 في قائمة الدخل) صافي الربح أو الخسارة)

**اختبار الفرضية الثالثة:** لقد أثبت البحث عدم صحة الفرضية الثالثة، فقد تحقق من الدراسة أنه حسب كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد وعرض قوائم الكشوف مالية فأنها لا توجد فروقات جوهرية كثيرة بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار المحاسبي الدولي عرض قوائم المالية IAS 01 حيث تطرق هذا المعيار إلى جدول التدفقات النقدية وخصص له معيار المحاسبي الدولي IAS07.

وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية التي تنص على (لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول سيولة الخزينة والإفصاح عنها بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS07 في إعداد قائمة التدفقات النقدية) .

**اختبار الفرضية الرابعة:** لقد أثبت البحث صحة الفرضية الرابعة، فقد تحقق من الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة جدول تغيرات الأموال الخاصة بين النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي رقم 1 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها .

وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية التي تنص على (لا يتوافق النظام المحاسبي المالي SCF في عرض وإعداد جدول الأموال الخاصة والإفصاح عنها بما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 في إعداد قائمة تغير في حقوق الملكية) .

**اختبار الفرضية الخامسة:** أبرزت هذه الدراسة على وجود عدة صعوبات تواجه المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، وقد أظهرت النتائج أن التكيف مع متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية يستدعي جملة من الخطوات

#### التوصيات:

- وضع أليات وإجراءات من طرف مجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لتحقيق التوافق SCF مع المعايير المحاسبة الدولية تسمح بدراسة المعيار الصادر ويمكن تبنيه أو عدم تبنيه إذ لم يتلاءم مع بيئة الاقتصادية
- ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي من فترة إلى أخرى لكي يتماشى مع التغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية

- ضرورة الاهتمام أكثر بقائمة الملاحق لما لها من أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية

## أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال مقارنة النظام المحاسبي الجزائري من ناحية عرض مع المعايير الدولية ias01/ias07 وبذلك لم يتم التطرق إلى جميع المعايير، التي يمكن أن تكون موضوعا لأبحاث أخرى.

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، ومن أجل ذلك نقترح المواضيع التالية:

- إعداد نموذج مقترح لتكييف النظام المحاسبي المالي مع أهم معايير IAS/IFRS الأكثر تأثيرا على الإفصاح المالي
- دراسة ميدانية حول مدى إلمام المحاسبين الجزائريين بمفاهيم ومعايير IFRS ومدى استعدادهم لتطبيقها
- تقييم مدى جاهزية الإطار التشريعي والمهني الجزائري لتبني معايير المحاسبة الدولية بشكل كلي
- توسيع الدراسات التطبيقية لتشمل قطاعات وأنشطة، ما يسمح بمقارنة أوسع بين النظام المحلي والمعايير الدولية.



قائمة المصادر

والمراجع

1. أبو الفتوح على فضاله، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1996
2. أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الدولية، دار الصفاء الطبعة الأولى، عمان، 2015
3. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري، الطبعة 1، جسر للنشر وتوزيع، الجزائر، 2015
4. جمعة حميدات، خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2014
5. جمعة فلاح حميدات، خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، طبعة 2019
6. حواس صلاح، المحاسبة مالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF، الطبعة الخامسة، دار عبد اللطيف، الجزائر، 2016
7. خالد جمال الجعرات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء، عمان الطبعة الأولى، الجزء الأول 2017
8. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، الجزء الأول مكتبة الشركة الجزائر، 2008
9. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003
10. طارق عبد العال حماد، العربية دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها " الجزء الأول" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008
11. طارق عبد العال حماد، تحليل قوائم مالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، الإسكندرية، مصر، 2007
12. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011
13. عجيلة محمد بن مبروك، وسعيداني محمد سعيد، حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، تمارين حلول النشر الجامعي 2021
14. علي السامي، الإدارة العامة، دار غريب للطباعة، مصر، 1989
15. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، طبعة الأولى، الجزائر، 2010

16. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، الأردن، 2016
17. منير شاكر محمد، إسماعيل اسماعيل، عبد الناصر نور، التحليل المالي، مدخل الصناعة القرارات، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2005
18. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل قوائم مالية مدخل نظري وتطبيقي، طبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009
19. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، 2016
20. منير شاكر محمد، إسماعيل اسماعيل، عبد الناصر نور، التحليل المالي، مدخل الصناعة القرارات، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2005
21. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 2002
- ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية
22. أيت محمد مراد، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013 " مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2014
23. بن خليفة، وأحمد قايد نور الدين، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015) أطروحة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2018
24. بن سي علي بلال فاتح، بوشخي بوحوص، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة التي تعاني مشاكل هيكلية -دراسة حالة سوناطراك- مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، الجزائر، 2016
25. زيد علي نعامه وآخرون، مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 7 الخاص بالتدفقات النقدية (دراسة ميدانية على شركات مساهمة اليمينية) مذكرة البكالوريوس في تخصص المحاسبة، جامعة الإيمارتية الدولية، 2023
26. عزوز وليد، قرقور زكريا، التحليل المالي للقوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة شهادة ماستر مالية المؤسسات قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 8ماي 1945 الجزائر
27. عامر الحاج، مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي SCF الجزائري بنوع من التفصيل، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019

28. فرج جهينة, بن نوي كلثوم, دور تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم "7" في تقييم الأداء المالي دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة-بسكرة - مذكرة ماستر محاسبة , جامعة محمد خضير, بسكرة, الجزائر, 2020

29. متقال حمود سالم القرالة, أثر استخدام التكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين, أطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كلية الأعمال, قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط, الأردن, 2011

30. نور الإسلام عياد, أحلام مزعاش, تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة ومركب ميديفيل سطيف, مذكرة ماستر, جامعة محمد بوضياف المسيلة, الجزائر, 2017

#### ثالثا: المجالات

31. إسلام هلال, الإفصاح عن الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر, المجلة الجزائرية للأمن والتنمية, المجلد 10, العدد 01, جامعة بسكرة, الجزائر 2021

32. بلقاسم بن خليفة, عبد الحميد برحومة, مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية, جامعة الوادي, العدد 07, المجلد 02

33. بعاشي خالد وعطاوي إلهام, مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 (دراسة مقارنة), مجلة المحاسبة التدقيق والمالية, المجلد 02, العدد 02, 2020

34. بيض القول عبد الله, مسلم إبراهيم, معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر دراسة حالة, مجلة دفاتر اقتصادية, المجلد 12, العدد 02, 2021

35. بكيل عبد القادر, متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق التوافق مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية, مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية, مجلد 15, العدد 03, جامعة شلف الجزائر سنة 2021

36. جمال معتوف, تحليل قوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة: المؤسسة العمومية للإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT (وحدة ملبنة التل مزلوف سطيف ) للفترة 2014 / 2015, 76, مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية, عدد 48, جامعة عبد الحميد مهدي, 2017

37. خطاب دلال, بن قطيب علي, أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية, مجلة البحوث في العلوم المالية, والمحاسبة الدولية :دراسة مقارنة بين المعيار رقم 01 والنظام المحاسبي المالي, المجلد 04, العدد 01, 2019

38. حنان أحمد الجندي, دراسة تحليلية للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 18 العرض والإفصاح في القوائم المالية, مجلة الفكر المحاسبي تاريخ قبول النشر 2024/08/21

39. حسين مشقق, رابح طويرات, أثر قياس وتحليل التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية في مؤسسة اقتصادية وفق SCF والمعيار المحاسبي الدولي 7 "دراسة حالة : تعاونية الحبوب والبقال الجافة " ,مجلة البحوث في العلوم المالية ومحاسبة, المجلد 01, العدد 01, 2021
40. السمانى عطا المنان عبد الرحيم محمد, أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على جودة المعلومات المحاسبية, المجلد 02 الإصدار 20 يوليو 2021 جامعة القصيم, كلية المجتمع ببريدة المملكة العربية السعودية
41. سعيداني محمد السعيد, رزيقات بوبكر, مدى توافق النظام المحاسبي المالي scf مع المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs -دراسة تحليلية تقييمية - مجلة الشعاع لدراسات الاقتصادية, العدد 03 , العدد الثالث, المركز الجامعي الوشريسي, تسميلت, الجزائر, مارس 2018
42. شيماء فؤاد شرق, دور المعيار التقرير المالي الدولي IFRS18 في تحسين الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة إختيارية, مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية, المجلد 38 العدد 03, 2024
43. صحراوي إيمان, ببال فريد, جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي, دراسة حالة مجمع الأوراس للجزائر للفترة (2018/2017), مجلة إضافات اقتصادية, المجلد 04, العدد 01, جامعة الجزائر, 2020
44. عادل علي بابكر الماجي أبو الجود, أهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ القرارات الاستثمار بالمصارف "دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض", مجلة الاقتصاد والمالية, المجلد 05, العدد الأول, جامعة الشقراء, السعودية, 2019
45. فاطيمة حوة, نظام المعلومات بشركة سوناطراك (نشاط التمميع والفصل) فضاء لممارسة الوساطة, مجلة التواصل, المجلد 30, العدد 02, وهران, الجزائر, 2024, ص 52
46. كتاف الرزقي, بلال بوقرن, المؤسسات الإقتصادية وقيم المواطنة- بين الترسخ والممارسة - دراسة تحليلية لإسهامات \*مؤسسة سوناطراك\*, مجلة روافد, العدد 2, سطيف, الجزائر, 2017
47. محمد الطيب علي الرحمن, تقييم الأداء المالي للشركات الصناعية العاملة في "منطقة مارنجان, ودمدنى, السودان ) دراسة تحليلية مقارنة بين قائمة التدفقات النقدية وقائمتي المركز المالي والدخل في فترة مالية ما بين (2014 , 2017), مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية, المجلد 04, العدد الأول, 2022
48. محمد رزق عبد الغفار وآخرون, إعداد وتحليل التقارير المالية, جامعة القاهرة كلية التجارة قسم المحاسبة, الأكاديمية العربية الدولية المقررات الجامعية, 2021
49. محمد محمد أبو عقرب, معوقات إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية في الشركات الصناعية, مجلة الاقتصاد والتجارة , العدد الخامس , جامعة الزيتونة 2014

50. هوارى مسبوط، أحمد أمين بوخرص، وليد تخزين، أهمية قائمة التدفقات النقدية كأداة لتقييم الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة مجمع صيدال فترة (2020/2019)", مجلة الاقتصاد والبيئة, مجلد 05, العدد الثاني 2020

51. واضح صالح, حسوس صديق, بن مسعود عطا الله, الإفصاح المحاسبي في قوائم المالية وفق SCF ومعايير محاسبة الدولية, مجلة المحاسبة و المالية المتقدمة, المجلد 04, العدد 01, جامعة زيان عشور جلفة, 2020

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات:

52. بوبكر رزيغات, معييار المحاسبي الدولي IAS07 "جدول التدفقات النقدية", محاضرات, 2020

53. دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية, معيار المحاسبة للقطاع العام 1, عرض القوائم المالية, وزارة المالية إصدار 2023

54. عبد الكريم زرفاوي, مطبوعة محاضرات بعنوان معايير المحاسبة الدولية, جامعة العربي التبسي تبسة, الجزائر, تخصص محاسبة ومراجعة السنة الجامعية 2022/2021

55. كتوش عاشور, المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات ) وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF, ديوان المطبوعات الجامعية-الساحة المركزية, بن عكنون , الجزائر, 2014

56. محمد بوسماحة, المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الجزائر, مطبوعة 2020

57. مؤسسة المعايير المحاسبة الدولية للتقرير المالي, المعيار للتقرير المالي, المعيار الدولي للتقرير المالي 18 العرض والإفصاح في القوائم المالية ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين, 2024

خامسا: القوانين والمراسيم:

58. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية, العدد 74, الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007

59. القرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008, يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية, العدد 19, الصادر بتاريخ 25 مارس 2009

سادسا: المواقع الإلكترونية

60. www.sonatrach.dz

# قائمة الملاحق

## 2 - القوائم المالية الموحدة

## 2-1 الميزانية

## 2-1-1 الأصول

2019	2020	2021	ملاحظات	مليون دينار جزائري
				<b>الأصول غير الجارية</b>
17 266	14 897	14 403	3.1.1	فارق الاقتناء - GOOD WILL
<b>88 141</b>	<b>99 545</b>	<b>100 167</b>	3.1.2	<b>التثبيات المعنوية</b>
<b>3 784 339</b>	<b>3 846 187</b>	<b>3 900 827</b>	3.1.3	<b>التثبيات العينية</b>
52 247	51 503	50 583		أراضي
346 314	349 551	345 043		مباني
527 551	592 194	577 282		تثبيات عينية أخرى
615	782	819		تثبيات الممنوح امتيازها
2 857 612	2 852 157	2 927 100		معدات ثابتة ومركبات الإنتاج
<b>2 310 544</b>	<b>2 393 626</b>	<b>2 345 744</b>	3.1.4	<b>التثبيات الجارية إنجازها</b>
<b>1 502 858</b>	<b>1 348 475</b>	<b>1 490 864</b>	3.1.5	<b>التثبيات المالية</b>
223 200	410 164	404 276		الأصول المالية الموضوعة موضع معادلة
311 884	142 250	26 495		المساهمات الأخرى والحسابات المدينة الملحقة
967 683	792 981	1 058 545		التثبيات المالية الأخرى
91	3 081	1 548		الحسابات المدينة الأخرى غير الجارية
<b>703 148</b>	<b>7 702 731</b>	<b>7 852 004</b>		<b>مجموع التثبيات</b>
<b>37 997</b>	<b>45 975</b>	<b>54 913</b>	3.1.6	<b>الضرائب المؤجلة أصول</b>
<b>7 741 146</b>	<b>7 748 706</b>	<b>7 906 917</b>		<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
				<b>الأصول الجارية</b>
<b>715 063</b>	<b>796 506</b>	<b>837 840</b>	3.2.1	<b>مخزونات ومنتجات قيد الصنع</b>
<b>4 358 543</b>	<b>4 424 370</b>	<b>4 173 673</b>	3.2.2	<b>الحسابات المدينة ولاستخدامات المماثلة</b>
0	2	2 004		التثبيات المالية
608 752	524 444	725 135		الزبائن
2 170 669	2 131 333	2 367 897		المدينون الآخرون
1 554 037	1 758 113	1 067 503		الضرائب وما شابهها
25 086	10 479	11 133		الأصول الأخرى الجارية
<b>707 595</b>	<b>693 679</b>	<b>1 362 905</b>	3.2.3	<b>الموجودات وما يماثلها</b>
127	647	1 185		الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
707 468	693 032	1 361 719		الخزينة
<b>5 781 201</b>	<b>5 914 556</b>	<b>6 374 418</b>		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>13 522 346</b>	<b>13 663 262</b>	<b>14 281 335</b>		<b>مجموع الأصول</b>



## التقرير المالي للحسابات الموحدة

## 2-1-2 الخصوم

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

## 2.2 حسابات النتائج الموحدة

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

## 3.2 جدول تدفقات الخزينة الموحدة

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

## 4.2 جدول تغيرات الأموال الخاصة الموحدة

حصص ذوي الأقلية	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	فرق التقييم	الاحتياطات و النتيجة الموحدة	راس المال	مليون دينار جزائري (دج)
14 746	7 894 555	7 909 301	124 590	6 784 711	1 000 000	الرصيد في 31 ديسمبر 2019
(0)	80 712	80 712	-	80 712	-	توزيع النتيجة
(67)	14 265	14 198	-	14 198	-	العوائد
-	-	-	-	-	-	أرباح على العوائد
8 888	(13 967)	(5 079)	-	(5 079)	-	صافي النتيجة للسنة المالية
13 505	448 337	461 842	64 199	397 643	-	الزيادات
(17 419)	(523 565)	(540 983)	(902)	(540 082)	-	الانخفاض
(514)	83 747	83 232	-	83 232	-	فرق التحويل على رصيد الافتتاح
791	(18 253)	(17 463)	-	(17 463)	-	فرق التحويل على التدفقات
-	(6 177)	(6 177)	-	(6 177)	-	إعادة تصنيف
(4 210)	(211 904)	(216 114)	-	(216 114)	-	تغيير في مجال تطبيق الإدماج
(76)	125 370	125 293	-	125 293	-	الدخول في مجال تطبيق الإدماج
15 644	7 873 119	7 888 763	187 888	6 700 875	1 000 000	الرصيد في 31 ديسمبر 2020
(0)	0	(0)	-	(0)	-	توزيع النتيجة
(7 188)	(1 666)	(8 854)	-	(8 854)	-	العوائد
(7 988)	(8 314)	(16 302)	-	(16 302)	-	أرباح على العوائد
10 514	801 919	812 433	-	812 433	-	صافي النتيجة للسنة المالية
10 972	141 940	152 912	(100 885)	253 797	-	الزيادات
(1 979)	(327 930)	(329 909)	(4 326)	(325 583)	-	الانخفاض
145	(878)	(733)	-	(733)	-	فرق التحويل على رصيد الافتتاح
(1 022)	2 639	1 617	-	1 617	-	فرق التحويل على التدفقات
-	-	-	-	-	-	إعادة التصنيف
3 788	145 809	149 597	-	149 597	-	تغيير في مجال تطبيق الإدماج
586	1 598	2 183	-	2 183	-	الدخول في مجال تطبيق الإدماج
-	1 503	1 503	-	1 503	-	الخروج من مجال تطبيق الإدماج
23 472	8 629 739	8 653 211	82 678	7 570 533	1 000 000	الرصيد في 31 ديسمبر 2021