AR	**جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** **دراسة حالة لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم**
FR	***Qualité des états financiers dans le système de comptabilité financière*** *Étude de cas de l'unité d'alimentation du bétail de Mostaganem*
ENG	***The quality of the financial statements under the financial accounting system*** *-A case study of the Mostaghanem cattle feed unit*

د. زعفران منصورية
Manssouria ZAAFRANE
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم –الجزائر
dr.zaafranesoria@hotmail.fr

د. بودونات أسماء
Asma BOUDOUNET
جامعة الحاج لخضر باتنة –الجزائر
asma-boudounet@hotmail.fr

تاريخ الاستلام: 2018-01-04 **تاريخ المراجعة**: 2018-02-03 **تاريخ القبول**: 2018-03-07

الملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين جودة القوائم المالية من خلال نوعية المعلومة المحاسبية والمالية التي تتضمنها ومدى ملاءمتها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وذلك بهدف عرض بيانات محاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها. فمن خلال الدراسة الميدانية بوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم، تم التطرق إلى إعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، ومدى مساهمته في تحسين قراءة وشفافية القوائم المالية بما يخدم جودتها لمختلف الأطراف المستخدمة لها.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، النظام المحاسبي المالي(SCF)، جودة المعلومة المالية، القوائم المالية.

Abstract: *This paper aims to the role of the international accounting standards (IAS/IFRS) and the financial accounting system (SCF) in improving the quality of financial statements by the quality of the financial and accounting information that contained and the extent to the relevance of accounting disclosure requirements, with a view to genuine accounting data and reflect the actual content of the financial events that confers. Through the field study of the cattle feed unit of the wilaya of Mostaganem, It is addressed to the preparation and presentation of financial statements according to the financial accounting system, and the extent of its contribution to the improvement of reading and the transparency of the financial statements including serves the quality for the various parties used them.*

The study addressed the following problems:

How did the financial accounting system improve the quality of the financial information of the financial statements?

In order to answer this problem, the following topics were addressed:

- the role of international accounting standards and their issuing bodies;

- The quality of financial information in light of the adoption of the financial accounting system;

- Presentation and accounting disclosure of the Mostanemem cattle feed unit (analysis and evaluation of the financial statements of the institution under SCF).

As a result of this study, it was found that the accounting disclosure of the financial statements requires adequate accounting standards and an adequate disclosure methodology

that would serve the process of communicating and presenting the information to its users in an understandable and clear manner. IAS / IFRS has contributed to the development of the information content contained in the financial statements , From which we can suggest the following:

- The necessity of transparency in the financial statements and disclosure of them widely, where all parties involved benefit.

- Work on the institutionalization of the institutions to publish all the financial statements without any monopoly of information, whatever the nature of what increases and improves the quality.

- Intensifying the control of the quality of the financial statements of the institutions by the concerned official bodies.

Keywords: *International accounting standards (IAS/IFRS), the financial accounting system (SCF), the quality of financial information, financial statements.*

مقدمة:

إنّ تعدد المؤسسات وزيادة حجمها، وانفصال الإدارة عن الملكية، وكذا تعدد الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة لنشاط المؤسسات أدت بالقوائم المالية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة لتصبح عامة وغير متحيزة لفئة معينة على حساب الفئات الأخرى، مما يساعد في إجراء بعض الدراسات وعرض شامل من خلال تحليل القوائم المالية للمؤسسة بغرض تلبية احتياجات مستخدمي المعلومة المالية.

وتتزايد يوما بعد يوم أهمية عرض وكيفية إعداد القوائم المالية و تحليلها وذلك لتطور أسواق رأس المال وتعدد وتنوع الأدوات المالية المتداولة فيها ودخولها فيما يعرف بالعولمة المالية كما أن تعاظم دور المؤسسات القابضة خصوص المتعددة الجنسيات منها وما رافقه من توسع هائل في الأنشطة التي تمارسها جعل إدارة تلك المؤسسات والمتعاملين معها بحاجة دائمة إلى المعلومات المالية و مؤشرات مالية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية، إذ تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد للعديد من مستخدميه لتقديم معلومات محاسبية ومالية كمية ونوعية للعديد من الأطراف، وبالتالي فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد المحاسبية والطرق المتبناة في إعداد القوائم المالية التي تحكم إعداد البيانات والتقارير من قبل المستخدمين أصبح أمرا ضروريا لعرض وتحليل مفيد للقوائم المالية .

وفي هذا السياق لقد أظهر البعد الدولي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة تختلف بمحتواها وتطبيقها من بلد لآخر الأمر الذي أدى إلى صعوبة إجراء مقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية تماشيا مع اختلاف طبيعة الأنظمة المحاسبية المطبقة مما أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف تلك الأنظمة على الأنشطة التجارية لضمان قراءة وفهم دولي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها. وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهتم بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوربي حيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة والتي خلصت في مجموعها إلى نتيجة واحدة ألا وهي تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

الجزائر وبهدف مواكبة الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية منذ تبنيها اقتصاد أوجب عليها أن تتفاعل مع البيئة الدوّلية من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات والتي مست العديد من الجوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي بتغيير النظام السابق المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 والذي وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط لتلبية حاجات المحاسبة الوطنية بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون 07-11 ل 25 نوفمبر 2007 المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية و الذي شرع تطبيقه إبتداء من 10 جانفي 2010، وذلك بغرض توفير قوائم مالية لصالح كل الأطراف ذات العلاقة من داخل وخارج المؤسسة التي تمكنهم من الحصول على معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وانطلاقا ممّا سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف ساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المالية للقوائم المالية؟

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية تمّ التطرق إلى المحاور التالية:

1-دور المعايير المحاسبية الدوّلية وهيئات إصدارها؛

2-جودة المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي؛

3-العرض والإفصاح المحاسبي لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم (تحليل وتقييم القوائم المالية للمؤسسة في إطار SCF).

المحور الأوّل: دور المعايير المحاسبية الدوّلية وهيئات إصدارها

أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية للشركات وفروعها امرأ عسيرا في تطور التبادلات التجارية بين في مختلف الدول، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء هذه الشركات وفروعها المختلفة في تلك الدول. وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبية دولية، تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، وتحظى باعتبار من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول كذلك. فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية[1]. ومن بين أهم ما تقدمه هذه المعايير ما يلي[2]:

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.

- تحديد و قياس الأحداث للمنشأة، بدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

– عملية اتخاذ القرار، وبهذا فان المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

و بالتالي غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشات لاستخدام طرق متباينة وغير موحدة،أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة. كما قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية يصعب فهمها أو يصعب الاستفادة منها من قيل الأطراف المستخدمة الداخليين أو الخارجيين، مما يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل هؤلاء.

1. <u>نشأة المعايير المحاسبية:</u>

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee IASC) في عام 1973 ، بموجب اتفاق تمّ ابرامه بين جمعيات المحاسبة في عشرة دول هي "استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا وبريطانيا وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية"، التي شكل ممثليها أول مجلس إدارة للجنة. و منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كل من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدوّلي للمحاسبيين IFAC و ابتداء من جانفي 1996 أصبحت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة و ابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب، و قد عمم استخدام المعايير الدولية من طرف تلك المنظمات و غيرها من الدول الغير منظمة إلى عضوية اللجنة بعد[3].

لقد حققت لجنة المحاسبة الدولية (IASC) العديد من الإصلاحات برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع ذلك ففي ظل عولمة الأسواق لرأس المال العالمي، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من اجل مجموعة واحدة من معايير المحاسبية المتناغمة دوليا، أصبح من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية. وخلال سنة 2001 تم تغيير شكل هيئة اللجنة عن طريق مجلس المحاسبة الدوّلية IASB والذي تولى له مهمة تطوير معايير التقارير المالية الدولية.

والجدول الموالي يعرض لنا معايير التقارير المالية لسنة 2017، و ذلك بإضافة أربع معايير جديدة وهي: IFRS 14، IFRS 15، IFRS 16 و IFRS 17.

جدول رقم 1: معايير التقارير المالية الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار
(01 -IFRS)	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
(02- IFRS)	الدفع على أساس الأسهم
(03- IFRS)	اندماج منشات الأعمال
(04- IFRS)	عقود التامين
(05- IFRS)	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقعة
(06- IFRS)	اكتشاف و استغلال الموارد المعدنية

(07- IFRS)	الأدوات المالية: الإفصاحات
(08- IFRS)	معلومات حسب المهن
(09- IFRS)	الأدوات المالية
(10- IFRS)	القوائم المالية الموحدة
(11- IFRS)	الترتيبات المشتركة
(12- IFRS)	الإفصاح عن الحصص في الكيانات أخرى
(13- IFRS)	قياس القيمة العادلة
(14 -IFRS)	حسابات الترحيل القانونية
(15 -IFRS)	منتجات الأنشطة العادية الآتية من العقود المبرمة مع العملاء (تطبق بداية من 1 جانفي 2018)
(16-IFRS)	عقود الإيجار (تطبق بداية من 1 جانفي 2019)
(17-IFRS)	عقود التأمين (تطبق بداية من 1 جانفي 2021)

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على الموقع التالي: www.ifrs.org ، تاريخ الزيارة 2017/12/30 على الساعة 20:00.

2. أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل الأهداف المرجوة من إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فيما يلي[4]:

1. إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير.

2. العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير الدولية بالدول التي ينتمون إليها وان يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

– التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك.

– إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية و الالتزام بها.

– إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال و المنضمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو متابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

– العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول و تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المحور الثاني: جودة المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي (SCF) أفضل خيار حسب المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لتحسين الممارسة المحاسبية بالجزائر و الذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب

الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) المنصوص عليها في إطار العرض والإفصاح عن القوائم المالية.

1. التعريف بالنظام المحاسبي المالي (SCF)

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، بالإضافة إلى صدور المرسوم التنفيذي رقم08 - 156 المؤرخ في26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون السابق و المرسوم التنفيذي رقم 09 - 110 المؤرخ في 07 افريل 2009 والذي تضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، و كذلك القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى البيانات المالية و عرضها بالإضافة إلى مدونة الحسابات و قواعد سيرها. هذا القانون والمراسيم التنفيذية والقرار الوزاري تتكامل فيما بينها لتشكل القواعد الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

المحاسبة حسب هذا النظام تندرج ضمن 7 أصناف أساسية كالتالي:

-الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال.

-الصنف 2: حسابات التثبيتات.

-الصنف 3: حسابات المخزونات.

-الصنف 4: حسابات الغير.

-الصنف 5: حسابات مالية.

-الصنف 6: حسابات الأعباء.

-الصنف 7: حسابات المنتوجات (الإيرادات).

بحيث الأصناف 1، 2، 3، 4 و 5 هي حسابات خاصة بالميزانية (الأصول و الخصوم)، أما الصنفين 6 و 7 تعتبر حسابات التسيير و تدخل ضمن حساب النتيجة.

أهم ما جاء به هذا النظام الإطار التصوري (المفاهيمي) للمحاسبة المالية، معايير محاسبية تم تبنيها من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و مدوّنة الحسابات و التي تختلف مضمونا و شكلا عما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني السابق.حيث تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و ذلك وفق المعايير المحاسبية و كذا اختيار الطريقة الملائمة و الأنسب في حال معاملات أو أحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[5].

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، حيث حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفر معلومات مكملة عن القوائم الأربعة.

كما تضمن النظام المحاسبي المالي أربع خصائص نوعية للقوائم المالية والتي يجب أن تشتملها المعلومات المقدمة ضمنها وتتمثل في: الوضوح و القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، المصداقية و الموثوقية و الملائمة[6].

2. جودة المعلومة المالية (العرض و الإفصاح)

إن الحصول على المعلومات وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها هو ما دعم مفهوم الإفصاح وأصبح مطلب جوهري في مجال المال والأعمال، من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومات المتحصل عليها وإتاحتها لكل الأطراف ذات العلاقة، حيث يمكن القول بأن من الأسباب البارزة لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية بعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية.

تقوم معظم المؤسسات الاقتصادية بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي، السداسي والثلاثي، حسب نص المادة 210 من المرسوم التنفيذي رقم08- 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة[7].

اذن هذه القوائم المالية تعرض بالشكل المنصوص عليه حسب النظام المحاسبي المالي على أن تتضمن ما يلي:

1- الميزانية[8]: فيما يخص الأصول (التثبيتات غير المادية، التثبيتات المادية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ، خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

أما جانب الخصوم فتشمل: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة مؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية. بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في جدول الملاحق حسب المادة 3.220 من نفس القرار[9].

2- جدول النتائج[10]: المعلومات الواجب الإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي تتمثل في عناصر الأعباء والمنتوجات و ذلك بالشكل التالي:

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، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي

تخص التثبيتات العينية، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة. كذلك تضاف إلى ذلك معلومات تقدم إما في حساب النتائج أو الملاحق (المادة 3.230 من نفس القرار)[11]. يعرض جدول حساب النتائج بطريقتين اما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

3- جدول أو قائمة تدفقات الخزينة: يبين مصادر واستخدامات الأموال يتم اعداده وفق طريقتين حسب النظام المحاسبي المالي (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة) و يتضمن مايلي:

-**الأنشطة التشغيلية** و التي تتضمن التدفقات التالية[12]:

-المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي،

-المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع)، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

-**الأنشطة الاستثمارية:** تتعلق بالأصول طويلة الأجل و غيرها من الاستثمارات خارج النقدية، و تتضمن التدفقات التالية[13]:

- المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل،

-المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى،

-المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

-**الأنشطة التمويلية:** هي تلك الأنشطة التي يتنج عنها تغيرات حجم و مكونات الأموال الخاصة و القروض الخاصة بالمؤسسة، و تشمل التدفقات التالية[14]:

-المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى،

-المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة،

-المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.

4- جدول أو قائمة تغيرات الأموال الخاصة: تكمن أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة في ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة[15].

ومن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذا الجدول مايلي[16]:

-النتيجة الصافية للسنة المالية، تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،

-المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،

-عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد)،

-توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5- الملاحق: تحتوي الملاحق على معلومات أساسية ذات دلالة تعتبر ضرورية لقراءة و فهم القوائم المالية، يمكن تلخيصها و تصنيفها كما يأتي[17]:

-معلومات اقتصادية: طرق التقييم، تطور بعض البنود، طرق حساب الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة، جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف.

-معلومات قانونية: مبلغ الالتزامات المالية، هيكل الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة، القروض المضمونة.

-معلومات جبائية: توزيع الضر ائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية.

-معلومات اجتماعية: عدد العمال، مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة، المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية.

المحور الثالث: العرض والإفصاح المحاسبي لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم

بهدف تقريب الأفكار المدرجة في الجانب النظري أعلاه لجودة القوائم المالية، نتطرق من خلال الدراسة الميدانية إلى معرفة مدى مساهمة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي وعرض معلومات مالية تتوفر على الخصائص النوعية.

1. <u>التعريف بالمؤسسة:</u>

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثنين والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن. تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 4 أفريل 1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لامركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرر ONAB. دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره

80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت ب 20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 حولت:

-ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب.

-OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق.

-ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط.

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB، الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي أنشأت 19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها بمستغانم وتوظف ما يفوق 154 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر(مستغانم) وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

2. عرض و تفسير القوائم المالية للمؤسسة

الدراسة الميدانية تعتمد على عرض القوائم المالية لوحدة تغذية الأنعام UAB مستغانم، المتمثلة في الميزانية و حساب النتائج و ذلك في حدود ما تم تقديمه من طرف هذه المؤسسة، و ذلك لسنتي 2014 2015 و 2016. بحيث سمحت لنا هذه الدراسة بالاطلاع على كيفية إعداد و عرض القوائم المالية، كذلك دور القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي في تحسين الإفصاح المحاسبي.

المؤسسة تعد القوائم المالية بما ينص عليه القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، و كانت الانطلاقة في هذا النظام منذ الدورة المالية لسنة 2010. تم الاستعانة بمكاتب المحاسبة و التدقيق في بداية الأمر، كما تعمل على تحسين مستوى الموظفين في مصلحة المحاسبة و المالية و الذين يعدون الدفاتر المحاسبية و القوائم المالية.

يعتبر تفسير حسابات ميزانية الدورة 2016 ضرورية لمختلف قارئي القوائم المالية لكونها تسمح باستيعاب جيد لعناصر الأصول و الخصوم كما هي مقدمة في حسابات وحدة أغذية الأنعام (U A B) لا سيما تلك التي تخص التغيرات المهمة والمعلقة بموضوع النقاط التفسيرية لعناصر الميزانية لدورة 2016.

فيما يلي تفسير القوائم المالية حسب عناصرها لسنوات 2014، 2015 و 2016 بما يسمح بإجراء المقارنة للمؤسسة نفسها خلال فترات مختلفة و هذا ما يعكس هدف من أهداف المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي كمبدأ من مبادئ المحاسبة (استمرارية الطرق المحاسبية و الصورة الصادقة) و نوعية المعلومة المالية أي جودتها (الملائمة، المصداقية، قابلية المقارنة و الفهم).

1. **تفسير عناصر الأصول:** يظهر ذلك من خلال المعلومات التي يقدمها الجدول (1)

- تثبيتات غير مادية (معنوية): انخفضت قيمتها ب 21.600,00 دج من سنة 2015 إلى سنة 2016.
- تثبيتات مادية (عينية): نلاحظ أن هناك ثبات في القيمة ب 123.270.180,00 دج ، أما البناءات فعرفت ارتفاعا متزايدا خلال الثلاث سنوات.
- تثبيتات عينية أخرى: شهدت ارتفاعا ملحوظا خلال ثلاث سنوات المدروسة.
- تثبيتاث جاري إنجازها: عرفت قيمتها نوعا من التناقص ما يوضح استكمال مشاريع الوحدة وتقليل الاستثمار في التثبيتات.
- الضرائب المؤجلة على الأصول: بدورها ارتفعت بشكل متسارع من سنة 2014 إلى 2016.
- الأصول الجارية: تشهد انخفاضا منذ سنة 2014 و التي تفسر كالتالي الذمم و المتمثلة في الزبائن ، المدينون ،الضرائب الأخرى و الرسوم، هناك زيادة ملحوظة في القيمة من ناحية ارتفاع قيمة الزبائن يعود السبب إلى الجودة الجيدة للمنتوج وهذا ما أدى إلى التحاقهم للتعامل مع الوحدة. أما من ناحية المدينون فسبب ارتفاع القيمة راجع إلى كثرة تعامل الوحدة مع الغير على الحساب (بالأجل)، وبالنسبة للضرائب الأخرى و الرسوم يرجع الارتفاع إلى ارتفاع رقم الأعمال المحقق.
- الخزينة: نلاحظ صحة مالية جيدة للخزينة وذلك راجع إلى كثرة التعاملات بها.

جدول رقم (1): ميزانية المؤسسة (الأصول)

الأصول	2014	2015	2016
الأصول غير الجارية			
التثبيتات غير المادية		50.400,00	28.800,00
التثبيتات المادية	123.270.180,00	123.270.180,00	123.270.180,00
أراضي	7.401.412,40	6.989.164,12	7.040.415,84
مباني	35.550.362,47	51.085.980,43	60.513.848,01
تثبيتات مادية أخرى			
تثبيتات ممنوح امتيازها	13.827.178,03	32.099.190,19	119.166.779,56
تثبيتات جاري إنجازها	5.727.501,37	4.361.949,19	3.429.838,05
ضرائب مؤجلة على الأصول	185.776.634,27	217.856.863,93	313.449.861,46
مجموع الأصول غير الجارية			

الأصول الجارية	67.007.003,51	61.101.753,37	56.175.739,15
المخزونات الجاري إنجازها			
الديون الدائنة استخدامات مماثلة	798.740.913,10	943.510.194,17	1.174.210.747,4
الزبائن	92.178,98	142.560,48	144.233,36
المدينون الآخرون	52.850.997,68	74.296.731,29	69.079.888,00
الضرائب			
الموجودات وما يماثلها			
توضيفات وأصول مالية جارية	6.811.537,57	1.541.028,07	2.747.293,86
الخزينة	925.502.630,84	1.080.592.267,38	1.329.357.901,7
مجموع الأصول	**1.111.279.265,11**	**1.298.449.131,31**	**1.642.807.763,2**

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على الوثائق الداخلية المؤسسة.

2. تفسير عناصر الخصوم:

– رؤوس الأموال الخاصة: نلاحظ انخفاض رأس المال بقيمة 156.750,57 دج ليصل إلى (860.630,53) دج خلال سنة 2015 وذلك يعود إلى اقتناء تثبيتات عينية جديدة.

– النتيجة الصافية: نلاحظ انخفاض ملحوظ لنتيجة السنة المالية خلال ثلاث السنوات المدروسة ما يفسره جدول حساب النتيجة.

– الموردون والحسابات الملحقة: زيادة في حسابات الموردون بشكل كبير خلال ثلاث سنوات الذي أصبح يقارب 547.967.872,17 دج سنة 2016 ما يعكس ارتفاع الديون الأخرى كذلك. ويعود السبب إلى اقتراض المؤسسة لتلبية متطلباتها واجتناب الوقوع في العجز المالي.

– الضرائب: زيادة الضرائب خلال السنتين 2014– 2015 وانخفاضها في سنة 2016 و سبب ذلك يعود إلى تراجع المشتريات في هذه السنة.

جدول رقم (2): ميزانية المؤسسة (الخصوم)

الخصوم	2014	2015	2016
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر			
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات			
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية	153.486.054.67	26.397.345.79	20.972.096,85
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى – ترحيل من جديد	**1.017.381.10**	**(860.630.53)**	

	599.192.190.97	819.767.247.54	1.039.287.091,44
	753.695.626,74	845.303.962,80	1.060.259.188,29
ودة لها)			
ة			
جة في	24.602.179.86	22.957.627.35	18.051.779,23
رية 2	24.602.179.86	22.957.627.35	18.051.779,23
قة	322.639.844.98	415.829.900.06	547.967.872,17
	1.118.145.72	4.916.048.74	1.088.190,02
	8.860.467.81	9.441.592.36	15.440.733,54
	332.681.458.51	430.187.541.16	564.496.795,73
	1.111.279.265,11	**1.298.449.131,31**	**1.642.807.763,2**

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على الوثائق الداخلية المؤسسة.

3. تفسير عناصر حساب النتائج:

-إنتاج الدورة: إن إنتاج الدورة في وحدة U.A.B يعتبر مؤشرا هاما في تحليل نشاطها، فمن خلال القيم المتحصل عليها في السنوات الثلاث المدروسة يتضح أن نشاط الوحدة يرتكز على الجانب الإنتاجي باعتبارها وحدة تنتج أغذية الأنعام، وهذا الإنتاج يشهد تزايد مستمر في السنتين 2014-2015، ونلاحظ في سنة 2016 انخفض إلى 526.322.084,50 دج.

-استهلاك الدورة: تمثل الإستهلاكات كل ما تستعمله المؤسسة للقيام بنشاطها الإنتاجي،وهي متزايدة خلال سنوات الدراسة ،وهذا راجع لارتفاع إنتاج الدورة، أما في سنة 2016 تم انخفاض في القيمة إلى 420.485.920,89 دج وهذا ما يوضح انخفاض في وتيرة و مستوى الإنتاج .

-القيمة المضافة للاستغلال: تمثل القيمة المضافة للاستغلال الفرق بين إنتاج الدورة و إستهلاكات الدورة وهو يشهد ارتفاع من سنة 2014 إلى 2016.

-فائض الاستغلال الإجمالي: نلاحظ أن فائض الاستغلال الإجمالي انخفض في سنة 2015 إلى 33.966.265,14 دج و ارتفع في السنة الموالية إلى 34.467.998,91 دج مقارنة مع السنة السابقة.

-النتيجة العملية: نلاحظ أن النتيجة انخفضت في سنتي 2015 و2016 مقارنة بسنة 2014 ما يفسر عجز الوحدة عن تغطية تكاليفها وتحقق نتيجة سالبة.

-النتيجة العادية قبل الضريبة: النتيجة العادية قبل الضرائب هي نفسها النتيجة العملية في سنتي 2014 و 2015 لأن هذه الأخيرة معدومة، أما بالنسبة لسنة 2016 انخفضت وذلك راجع لوجود الأعباء المالية و التي قدرت ب 9.476.130,97 دج.

-النتيجة الصافية: بما أن الوحدة غير فرع للمؤسسة فلا توجد ضريبة على أرباح الشركات والنتيجة الصافية شهدت انخفاضا محسوسا خلال الثلاث سنوات، ما يفسر بنقص عمليات البيع ، ارتفاع التكاليف و الديون و التعامل مع الغير بالأجل.

جدول رقم (3): جدول حساب النتائج للمؤسسة

	2014	2015	2016
رقم الأعمال	543.969.987,50	551.241.949,80	526.322.084,50
الإنتاج المثبت	7.013.890,47	19.049.074,59	
اعانات الاستغلال	(6.657.226,47)	(19.049.074,59)	
انتاج السنة المالية	544.326.651,50	551.241.949,80	526.322.084,50
المشتريات المستهلكة	(422.937.467,14)	(437.583.707.87)	(410.707.418,70)
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(7.705.829,74)	(8.163.332,10)	(9.787.502,19)
استهلاك السنة المالية	**(430.643.296,88)**	**(445.747.039,97)**	**(420.485.920,89)**
القيمة المضافة للاستغلال	**113.683.354,62**	**105.949.909.83**	**105.836.163,61**
أعباء العاملين	(66.608.014,62)	(63.832.611,62)	(65.056.135,27)
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(8.512.010,74)	(7.696.033,07)	(6.312.029,43)
الفائض الخام للاستغلال	**38.563.329,26**	**33.966.265,14**	**34.467.998,91**
المنتجات العملياتية الأخرى	2.465.566,68	1.677.686,65	2.255.704,17
الأعباء العملياتية الأخرى	(4.292.110,75)	(6.212.874,15)	(7.770.902,27)
المخصصات للاهتلاكات	(7.469.928,26)	(9.489.302,95)	(7.180.441,63)
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	124.917.448,81	7.090.151,86	9.488.351,25
النتيجة العملياتية	**154.184.305,74**	**27.031.926,55**	**31.260.710,43**
الأعباء المالية			
النتيجة المالية			**(9.476.130,97)**
النتيجة الجارية قبل الضرائب	**154.184.305,74**	**27.031.926,55**	**(9.476.130,97)**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية			**21.784.579,46**
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	(698.251,07)	(634.580,76)	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	678.366.893,46	759.058.862,90	(812.482,61)
مجموع أعباء الأنشطة العادية	(524.880.838,79)	(552.661.517,11)	538.066.139,92
نتيجة الأنشطة العادية	**135.486.054,67**	**26.397.345,79**	**(517.094.043,07)**
النتيجة غير العادية			**20.972.096,85**
صافي النتيجة السنة المالية	**153.486.054,67**	**26.397.345,79**	**20.972.096,85**

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على الوثائق الداخلية المؤسسة.

خاتمة:

الوصول إلى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاحي كافي وملائم من شأنه أن يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات لمستخدميها بطريقة مفهومة وأسلوب واضح، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، وفي هذا السياق ساهمت المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي سواء بطرح القوائم المالية الإضافية أو توحيد أسس وقواعد عرض الإفصاح الأمر حسّن من مضمون التقارير المالية و تعظيم جودتها.

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة الشفافية في القوائم المالية والإفصاح عنها بشكل واسع حيث يستفيد منها كل الأطراف ذات العلاقة.
- العمل على تعويد المؤسسات بنشر كافة القوائم المالية دون أي احتكار للمعلومات مهما كانت صفتها مما يزيد ويحسن من جودتها.
- تكثيف عمليات الرقابة على جودة القوائم المالية للمؤسسات من طرف الهيئات الرسمية المعنية.
- ضرورة الاستثمار في البحوث والدراسات وتكوين الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- تنظيم الملتقيات التي تساهم في تفسير طرق إعداد وعرض القوائم المالية وجودة المعلومة المفصح عنها.

الاحالات والمراجع:

[1] محمد محمود عبد ربه، **المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق**، جامعة عين الشمس، ص:48.

[2] احمد الراوي، **المحاسبية الدولية**، دار حنين الأردن، 1995، ص:47.

[3] حسين القاضي و مأمون محمود، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، 2008، ص:106.

[4] يوسف محمود جربوع و سالم عبد الله حلمي، **المحاسبية الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص:22.

[5] القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد رقم 74، المواد رقم 6-7، ص: 30.

[6] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة- أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ،2011 ص:22.

[7] المرسوم التنفيذي رقم08 -156 الصادر في 26 ماي2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد رقم 27 ل 28 ماي2008 .

[8] القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد رقم 19 ،المادة رقم 1.220، ص:23.

[9] نفس المرجع، المادة رقم 3.220، ص ص:23-24.

[10] نفس المرجع، المادة 2.230، ص:24.

[11] نفس المرجع، المادة 3.230، ص:25.

[12]رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص:347.

[13] Brunot COLMANT et autres, **comptabilité financière normes ias/ifrs**, Pearson éducation, Paris, France, 2008, p :45.

[14] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003 ، ص: 788.

[15] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص: 23.

[16] القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة رقم 1.250 ،ص-ص: 26-27.

[17] Nacer Eddine Sadi, **Analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales**, L'Harmattan, Paris, France, 2009, p 66.