الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية والتجارية

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

المرجع : ...../2021

فرع: علوم التسير

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

أثر جائحة كورونا (covid19) على إعداد القوائم المالية للمؤسسات دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ـميلةـ

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسير (ل.م.د)

تخصص " مالية المؤسسة"

إعـداد الطالبتين

- بوكلوهة رحمة
- بوصبع ليلى

تحت إشراف:

د. بوطلاعة محمد

لجنة المناقشة

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
حريد رامي	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	رئيسا
هولي رشيد	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مناقشا
بوطلاعة محمد	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية 2021/2020

دعاء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى

(((الله نور السموات و الارض مثل نوره كمشكاة فيها نور المصباح في زجاجة الزجاجة كأنها كوكب ذري يوقد من شجرة مباركة زيتونة لا شرقية و لا غربية يكاد زيتها يضيئ و لو لم تمسسه نار نور على نور يهدي الله لنوره من يشاء و يضرب الله الامثال للناس و الله بكل شيء عليم)))..صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم

((اللهم علمني ما ينفعني و انفعني بما علمتني))

و قال احد الحكماء

(ان العلم بطيء اللزام بعيد المرام لا يدرك بالسهام و لا يرى في المنام و لا يورث عند الاباء و الاعمام و انما هو شجرة لا تصلح الى بالغرس و لا تغرس الا في النفس و لا تسقى الا بالدرس و لا تثبت الا بإدمان السهر و قلة النوم و صلة الليل بالنوم)

شكر و تقدير

نحمد الله سبحانه و تعالى الذي منحنا القدرة على انجاز هذا العمل ووفقنا الى ذلك

اما بعد

نتوجه بجزيل الشكر و اسمى عبارات الشكر و العرفان و الامتنان الى استاذنا الكريم بوطلاعة محمد الذي كان لنا خير موجه و ناصح و معين اثناء اعداد مذكرة التخرج كما نتقدم بجزيل الشكر للأستاذة تريش حسينة

كما نتوجه بجزيل الشكر الى رئيس مصلحة المحاسبة و كذا السيد اسحاق مخبي على دعمه و مساعدته لنا و كل عمال المؤسسة الجهوية للتوزيع سونلغاز ميلة

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الى من كلله الله بالهيبة و الوقار الى من علمني العطاء بدون انتظار الى من احمل اسمه بكل افتخار

-والي العزيز سليم-

الى من حملتني تسعة اشهر و سهرة الليالي و اخرجتني من الظلمات الى النور الى نبع الحنان

-والدتي الغالية زهية-

الى الظاهرة التي ازالت اشواك الطريق و رسمت المستقبل بخطوط الامل و الثقة

-جدي عمار و جدتي الصافية-

الى من رافقتني منذ الصغر منذ حملنا حقائب صغيرة و سرنا الدرب خطوة بخطوة و مازالت ترافقني حتى الان

-اختي يسرى-

الى من ارى التفاؤل في اعينهم و السعادة في ضحكتهم الى شعلة الذكاء و النور

-اخوتي ياسر عبد الستار و البرعم الصغير محمد لؤي-

الى الام التي لم تلدني

-ماما زبيدة-

الى الاخوات اللواتي لم تلدهن امي و كانوا سندي

-زيجات اخوتي مروة و اميرة-

-سمرة و شهرزاد-

الى من عرفت كيف اجدهم و علموني ان لا اضيعهم الى خالة الصغير منار و ايمان و رشا و ريم

الى اعز صديقاتي منار ليلى و رميساء

الى توأم روحي و رفيقة دربي و أنيستي في دراستي و من شاركتني همومي تقديرا و تذكارا ليلي

الى كل زميلاتي و زملائي تخصص مالية مؤسسة دفعة 2020-2021

الى كل الاهل و الاقارب و كل من يعرف رحمة من قريب او من بعيد

رحمـــــة

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

اهدي هذا العمل المتواضع الى

من اوصانا الله بهما خيرا و اعزهما في كتابه الكريم امي و ابي

أمي: صاحبة الفضل الكبير التي غمرتني بدفئها و حنانها و نشرت في نفسي العزة و الطمأنينة و كانت منبع كل طاقتي ادامها الله و رعاها.

ابي: الذي علمني السير في دروبي الحيلة مرفوعة الرأس و علمني معنى الحياة حفظه الله و رعاه و اطال عمره .

الى كل القلوب الحنونة التي شاركتني اعباء الحياة حلوها و مرها و من كانت وجوههم انارة لحياتي:

الى اخوتي: كمال ' عبد الفتاح ' عبد المالك ' عبد الحق'

الى شقيقتاي: نوال و وداد و الى زوجة اخي الكريمة

الى زوجي السيد بوكلوهة فاروق و كل عائلته

الى بهجة حياتي: بيلسان ' حذيفة و لوجين

الى اعز صديقاتي: ايمان ' ليلى ' منار و بشرى

الى اختي التي لم تلدها امي صديقتي و مرافقتي طيلة مشواري التطبيقي "رحمة"

الى كل زملائي و زميلاتي تخصص مالية مؤسسة دفعة 2020-2021

الى كل الاهل و الاقارب و كل من يعرف ليلى من بعيد او من قريب

ليلي

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
الفهارس	
قائمة المحتويات	I
قائمة الاشكال	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	
تمهيد	02
المبحث الاول: ماهية القوائم المالية	03
المطلب 01: تعريف القوائم المالية	03
المطلب 02: خصائص القوائم المالية	04
المطلب 03: أهداف و أهمية القوائم المالية	06
أولا: أهداف القوائم المالية	06
ثانيا: أهمية القوائم المالية	08
المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية	09
المطلب 01: الفروض المحاسبية المتعارف عليها	09
المطلب 02: الجهات المستخدمة للقوائم المالية	11
أولا: المستثمرون و الدائنون و البنوك	11
ثانيا: الموظفون	11
ثالثا: المقترضين	11
رابعا: الموردين و الدائنين الآخرين	12
خامسا: العملاء	12
سادسا: الحكومة بأجهزتها المختلفة	12

المطلب 03: نماذج عن القوائم المالية	14
اولا: قائمة الميزانية (الميزانية العمومية)	14
ثانيا: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)	18
ثالثا: قائمة التدفقات النقدية(جدول تدفقات الخزينة)	20
رابعا: قائمة حقوق الملكية	22
خامسا: الإيضاحات (الملاحق)	25
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية	
تمهيد	29
المبحث الاول: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	30
المطلب 01: مفهوم النظام المحاسبي المالي	30
أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي	30
ثانيا: الخصائص و الاتفاقيات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي	31
ثالثا: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	32
المطلب 02: الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي	36
أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي	36
ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي	36
ثالثا: القياس في النظام المحاسبي المالي	37
المطلب 03: عرض و تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	38
المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المالية	42
المطلب 01: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية	42
أولا : تعريف المعايير المحاسبية	42
ثانيا: خصائص المعايير المحاسبية	42
ثالثا: تعريف القياس وفق النظام المعايير المحاسبية الدولية	43
المطلب 02: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق اهداف القوائم المالية	44

المطلب 03: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية	46
خلاصة الفصل	50
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ميلة	
تمهيد	52
المبحث الاول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز	53
المطلب 01: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز	53
أولا: إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز	54
ثانيا: تغيير الشكل القانوني للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز	54
ثالثا: تغيير الشكل القانوني للمؤسسة العمومية للكهرباء والغاز	54
رابعا: إعادة هيكلة وظيفة التوزيع	56
المطلب 02: تعريف مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز- ميلة –	58
المطلب 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-ميلة-	59
المبحث الثاني: فيروس كورونا و اثره على القوائم المالية في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز-ميلة-	68
المطلب 01: تعريف فيروس كورونا (covid 19)	68
اولا: تعريف فيروس كورونا (covid-19)	68
ثانيا : اثر فيروس كورونا على القوائم المالية	69
المطلب 02: اثر جائحة كورونا على الاجراءات المحاسبية	70
اولا: متطلبات الممارسات المحاسبية في ظل ازمة كورونا	70
ثانيا : الآثار على مهنة المحاسبة	72
ثالثا: الآثار على القياس والإفصاح المحاسبي	73
رابعا : تأثير جانحة كورونا على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية	74
خامسا : الإجراءات الواجب القيام بها على القوائم المالية	75
المطلب 03: اجراء مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز	76
اولا: عرض المقابلة	76
ثانيا: لمحة سريعة عن الهيئة	79

خلاصة الفصل	84
الخاتمة	85
قائمة المراجع	88

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 01	الخصائص النوعية للقوائم المالية	05
الشكل 02	الجهات المستخدمة للقوائم المالية	13
الشكل 03	نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	26
الشكل 04	مصادر التغيرات في حق الملكية	49
الشكل 05	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع – ميلة-	67

قائمة الجداول

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الجدول 01	قائمة الميزانية العمومية	16
الجدول 02	قائمة الدخل	19
الجدول 03	قائمة التدفقات النقدية	21
الجدول 04	قائمة حقوق الملكية	23
الجدول 05	بيان الميزانية في 2021/03/31	79
الجدول 06	بيان الدخل للسنة المنتهية في 2021/03/31	81
الجدول 07	بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2020/03/31	82

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
ملحق 01	الميزانية
ملحق 02	الدخل
ملحق 03	التدفقات النقدية

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى بيان اثر الازمات على اعداد القوائم المالية و من بين هذه الازمات الازمة الحالية المتمثلة في فيروس كورونا (كوفيد-19).و ذلك من خلال التطرق الى الجانب النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية اذ تعتبر سجلات رسمية للأنشطة المالية للمؤسسات و تعطي ملخص عن الوضع المالي و ربحية هذه المؤسسات على المدى القصير و الطويل. اذا هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يتم توصيل المعلومات الى الاطراف المعنية و تشمل مخرجات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية على اربع قوائم اساسية قائمة الميزانية (المركز المالي)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، التغيرات في حقوق الملكية. و ترفق هذه القوائم بعدد من الايضاحات و الكشوف التفصيلية بهدف زيادة منفعتها. ولأجل معرفة الاثر الميداني لهذه الدراسة قمنا بأجراء مقابلة على مستوى مؤسسة التوزيع ميلة بالإضافة الى الاعتماد على القوائم المالية لهيئة اسواق المال –الكويت–، تبين من خلال ذلك الاثر المباشر و الغير مباشر لجائحة كرورنا على اعداد القوائم المالية للمؤسسة بالإضافة الى تسجيل خسائر في الانشطة الاستثمارية على مستوى هيئة اسواق المال.

الكلمات المفتاحية

جائحة كورونا (كوفيد-19) ، القوائم المالية

RESUME

Cette étude vise à démontrer l'impact des crises sur la préparation des états financiers, et parmi ces crises figure la crise actuelle représentée par le virus Corona (Covid-19).Et c'est en abordant le côté théorique des différents concepts liés à la finance états financiers, car ils sont considérés comme des documents officiels des activités financières des institutions et donnent un résumé de la situation financière et de la rentabilité de ces institutions à court et à long terme. S'il s'agit du principal moyen par lequel l'information est communiquée aux parties concernées, et que les sorties du système comptable conforme aux normes internationales comportent quatre listes de base, le bilan (situation financière),Compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, variation des capitaux propres. Ces listes sont accompagnées d'un certain nombre d'éclaircissements et d'énoncés détaillés afin d'en accroître l'utilité. Afin de connaître l'impact terrain de cette étude, nous avons mené un entretien au niveau de l'institution de distribution, Mila, en plus de nous appuyer sur les états financiers de la Capital Markets Authority - Koweït-, montrant à travers cela l'impact direct et indirect de la pandémie de Corona sur la préparation des états financiers de l'institution en plus d'enregistrer des pertes dans les activités d'investissement Au niveau de l'Autorité des marchés de capitaux.

مقدمة

يعتبر حدوث الكوارث الطبيعية والأزمات سنن كونية ودينية، وذلك لظهورها وتكرارها على مر العهود والأزمان، نتيجة لأسباب طبيعية ولتغير نواميس الكون كالمناخ وخصائص الأرض وغيرها.

تعتبر جائحة كورونا (COVID 19) واحدة من تلك الأزمات، حيث ظهرت كوباء لأول مرة في مدينة "ووهان" الصينية في بداية شهر ديسمبر من عام 2019م، ثم انتشرت بسرعة في جميع أنحاء العالم، مما دعى هيئة الأمم المتحدة الى تصنيفها كجائحة تهدد جميع نواحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية على غرار باقي الأنشطة عرفت تراجعا كبيرا في ظل جائحة كورونا، أدى إلى شلل شبه كلي لأدائها بصفة عامة، وأثر على إعداد القوائم المالية بصفة خاصة، سواء على المستوى الدولي أو المحلي، هذا ما أفرز العديد من التحديات التي واجهتها مهنة المحاسبة والقائمين عليها، خاصة في ظروف عدم التأكد لمستقبل المؤسسات في الجزائر والتي تهدف الى المساهمة في استدامة دعم الاقتصاد بالجزائر.

في ظل جائحة كورونا(COVID 19) تتأثر عملية إعداد القوائم المالية، وفقاً القوائم المالية للمعايير المحلية والدولية المعتمدة، خاصة في ظروف عدم التأكد لمستقبل المؤسسات في الجزائر والتي تهدف الى المساهمة في استدامت دعم الاقتصاد بالجزائر.

و بناءً على ما سبق يمكن صياغة الاشكالية بالتساؤل الاتي:

- هل توجد علاقة ما بين اثر تفشي جائحة كورونا و اعداد القوائم المالية ؟ و كيف واجهتها مؤسسة التوزيع للكهرباء و الغاز –ميلة–؟

1. الاسئلة الفرعية

للتمكن من الاجابة على اشكالية البحث اعلاه . سنحاول دراسة علاقة تأثير جائحة كورونا (COVID 19) على اعداد القوائم المالية. لهاذا نطرح بعض الاسئلة الفرعية كما يلي:

- كيف يتم اعداد القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- كيف يتم اعداد القوائم المالية في المعايير المحاسبية الدولية؟
- ماهي الاجراءات المتخذة من اجل اعداد القوائم المالية؟
- كيف اثرت جائحة كورونا على اعداد القوائم المالية في مؤسسة التوزيع للكهرباء و الغاز –ميلة–؟

2. فرضيات الدراسة

- الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تأثير تفشي جائحة كورونا (COVID 19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية في المؤسسات.
- الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تأثير تفشي جائحة كورونا (COVID 19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية في المؤسسات .

3. مبررات اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع نظرا للأسباب الموضوعية و الذاتية التالية :

- ❖ التخصص في هذا الميدان و علاقته بموضوع البحث؛
- ❖ كون الموضوع يتسم بالحداثة و عدم التطرق اليه من قبل؛
- ❖ الرغبة الشخصية لدراسة ازمة جديدة(كوفيد19).

4. اهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي في بيان اثر تفشي وباء كورونا (COVID 19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية، و بتفرع من الهدف الرئيسي مجموعة من الاهداف الفرعية هي:

- ❖ التعريف بجائحة كورونا و أهم الاثار الاقتصادية التي احدثتها و المتوقع حدوثها مستقبلا؛
- ❖ بيان اثر الجائحة على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية و مناقشة التعديلات التي يمكن ان تحدث في الممارسات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية.

5. اهمية الدراسة

تتيع اهمية الدراسة من المشكلة التي تعالجها الدراسة و المتمثل في معرفة اثر تفشي جائحة كورونا (COVID 19) على اعداد القوائم المالية حيث انها تتميز بحداثة موضوعها.

و يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة في الحد من اثار جائحة كورونا (COVID 19) على اعداد القوائم المالية للمؤسسات.

6. منهج الدراسة:

من اجل الدراسة المهمة و التحليل الشامل لمختلف العناصر و المتغيرات المؤثرة في مفردات البحث، اعتمدنا على المنهج الاستقرائي من خلال المصادر العربية المتوفرة التي لها صلة بموضوع البحث كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في دراسة الحالة من خلال تحليل البيانات.

7. صعوبات الدراسة

- ❖ صعوبة اجراء الدراسة الميدانية و ذلك نظرا لازمة جائحة كورونا (COVID 19) و البروتوكول الصحي؛
- ❖ حداثة الموضوع.

8. هيكل البحث

- ✓ **الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية؛**
- ✓ **الفصل الثاني: اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية؛**
- ✓ **الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز –ميلة–.**

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تمهيد:

المحاسبة هي نظام المعلومات يقوم بتجميع و توصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة الى عدد كبير من المستخدمين و مختلف الاشخاص التي ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة

و تعتبر القوائم المالية هي المخرجات الاساسية لهذا النظام و الموصل الاســـاس للمعلومات . و هذا و تختلف مفاهيم و محتويات القوائم المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة و اختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم كما تمثل القوائم المالية الناتج النهائي و الاساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية و هي تنشأ نتيجة اجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط الأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة اجمالية و ملخصة الى كافة الجهات التي يمكن ان تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة. و في هذا السياق نهدف ضمن هذا الفصل الى تقديم القوائم المالية. و بالتالي نتناول ضمنه المباحث التالية:

- **المبحث الاول: ماهية القوائم المالية؛**
- **المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية.**

المبحث الأول : ماهية القوائم المالية

المطلب01: تعريف القوائم المالية

عرفت لجنة إجراءات المراجعة للقوائم المالية بأنها تلك القوائم التي يتم إعدادها لكي تظهر الميزانية و نتيجة العمليات لمؤسسة معينة و تتكون عادة من الميزانية و قوائم الدخل و تحليل الربح و التغير في حقوق الملكية ، في حين يرى مجمع المحاسبين الأمريكي CIAICPA إدارة المشروع هي القوائم المالية التي تهدف الى تقديم عرض أو تقرير دوري عن حالة الاستثمارات في المشروع و عن النتائج التي تحققت خلال الفترة موضع البحث...[1]

هي الناتج النهائي و الأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية ، و هي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن نستفاد منها اتخاذ القرارات المختلفة...[2]

القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات و المعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية و هي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ...[3]

[1] محمد المبروك ابو زيد ، التحليل المالي شركات و اسواق مالية، دار المريخ للنشر الطبعة الثانية الرياض، ص 56.

[2] ديلمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الافصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية . اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف السنة 2017-2018، ص125.

[3] رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الابلاغ المالي الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة السنة 2013-2014 ،ص 21.

المطلب 02: خصائص القوائم المالية

عرض أهم الخصائص النوعية للقوائم المالية

1- **القابلية للفهم:** و يقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية.

2- **الملاءمة:** و تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية و مساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت ماضية أو حاضرة أم مستقبلية و توفير إمكانية أعمال التنبؤات.

3- **الموثوقية** : و يقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة و التحيز و توفير إمكانية التعرف عليها كمعلومات صادقة و تمثل المعلومات الصادقة و تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات و تقدمها طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و أن تكون محايدة و خالية من التحيز و تتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة و الحذر، و عرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة و عدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.

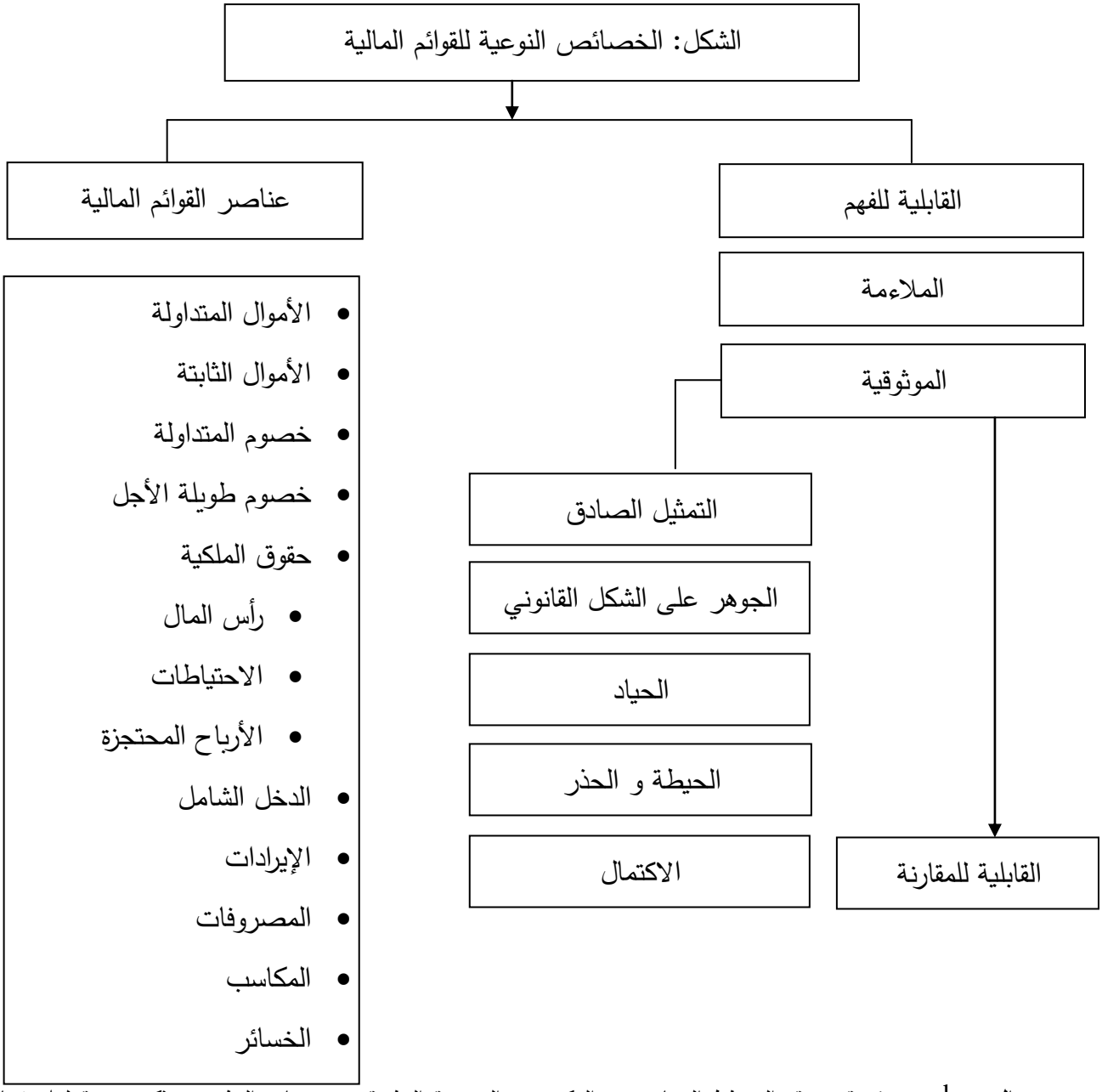
4- **القابلية للمقارنة:** و يقصد بذلك قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، و ذلك من خلال الاعتماد على اسس ثابتة في عملية قياس و عرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

و كذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس و في إعداد القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة ...[1]

[1] محمد كمال ابو عجوة ،القوائم المالية،ابو الخير للطباعة و التجليد للمحاسبة، الطبعة 2007 ، ص 20-24.

كذلك نقوم بتوضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية من خلال هذا الشكل

الشكل رقم 01 : الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر[1] : بن فرخة زوينة، المخطط المحاسبي و البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية . جامعة فرحات عباس سطيف السنة 2013-2014 ص 50.

[1] بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي و البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس سطيف السنة 2013-2014،ص 50.

المطلب03:أهداف و أهمية القوائم المالية

للقوائم المالية اهداف و اهمية تختصر فما يلي:

أولا: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية بصفة عامة إلى توفير معلومات عن الميزانية و أداء المؤسسة و التغيرات في الميزانية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تنشأ أهداف القوائم المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين يعتمدون على ما تقدمه لهم القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف القوائم المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقديــة الجيدة ، و يتم صياغتها لتخدم قرارات المستثمرين و الدائنين كمرجع يرتكزون عليه. و من اجل ما تم ذكره فان تحديد أهداف القوائم المالية ذات العرض العام، تتطلب الإلمام بالمقومات التالية:

- حصر و تعيين المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للقوائم المالية؛
- تصنيف المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للقوائم المالية وفق درجة معرفتهم للأمور المالية؛
- تحديد طبيعة الاحتياجات من المعلومات لكل فئة من المستخدمين ، مع تحديد و توضيح الجزء المشترك منها؛
- البحث عن مراكز الضعف في الممارسة التي تحول دون تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات؛
- أن يتوفر الإطار الفكري المحكم الذي يضمن تلبية الاحتياجات المشتركة للمعلومات لكافة الطوائف المستخدمة للقوائم المالية.

تنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:

- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة و التي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها؛
- تمكن مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات و الأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة و قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية و سداد التزاماتها و توزيع الأرباح على المساهمين؛
- تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها و تحقيق أهدافها و تقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها و الحفاظ على بقائها و استمراريتها؛
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن الميزانية و أداء المؤسسة و التغيرات في الميزانية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية و مع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لوضع القرارات الاقتصادية لان هذه القوائم تعكس فقط و إلى حد كبير الآثار المالية للإحداث و العمليات السابقة.

و يمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية في ثلاثة أهداف رئيسية هي:

1- تكون مفيدة للمستخدمين و الدائنين الماليين المرتقبين و المستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان و ما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد؛

2- تساعد المستثمرين و الدائنين الماليين المرتقبين و غيرهم من المستخدمين على تقدير مقدار و توقيت و درجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيع أو الفوائد أو تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية؛

3- تتعلق بالموارد الاقتصادية للمؤسسة و المطالبات على هذه الموارد و عن أثار المعاملات و الأحداث و الظروف التي تؤدي لتغير المؤسسة و المطالبات المترتبة عليها ...[1]

[1]: بن فرج زوينة ،مرجع سابق، ص 57 و 59.

ثانيا: أهمية القوائم المالية

ظهرت أهمية القوائم المالية في دعم القرارات الاقتصادية، و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات التالية:

- ✓ أولا: قدرة المشروع على توفير السيولة النقدية (التدفق النقدي) و توقيت هذا التدفق و مدى التأكد من حدوثه؛
- ✓ ثانيا: القدرة على توفير النقد في التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المشروع على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة، مثل المرتبات و سداد الفواتير و الفوائد على القروض في توقيتها و رد الديون في مواعيدها و الوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين؛
- ✓ ثالثا: ربحية المشروع بما يعكس قدرتها على استخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها؛
- ✓ رابعا: التغير في الموقف المالي للمؤسسة بما يساعد في تقييم حجم أنشطة المشروع المتعلقة بالاستثمار و التمويل و توفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية... [1]

[1] سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي و المالي. دار الراية للنشر و التوزيع، 2013 ،ص 192.

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية

يتلخص المبحث فيما يلي:

المطلب 01: الفروض المحاسبية المتعارف عليها

إن الفروض المحاسبية بالشكل الذي هي عليه اليوم، لم تنشأ كلها في ذات الوقت لتمثل إطار نظريا متكاملا يحكم التطبيق العملي والممارسة المهنية، وانما نشأ كل منها نشأة مستقلة، وعند ظهور الحاجة إليها، ثم انتشر تطبيقها وحازت القبول العام، ذلك أن صفة المبدأ تقترب من طبيعة القانون العام في أن كلاهما يعتبر تمثيلا صادقا للظاهرة، مع ملاحظة أن المبادئ لم تشتق علميا، بل استندت إلى فروض لا يمكن التحقق من صحتها، ولكنها(أي الفروض)تصلح للاستدلال المنطقي في الوصول إلى المبادئ المحاسبية، حيث قامت مهنة المحاسبة بتطوير معايير التي أصبحت فيما بعد مقبولة بصفة عامة ويتم تطبيقها عالميا، ولقد أطلق على هذه المجموعة من المعايير اصطلاح المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة (عامة أو متعارف عليها، والتي تهدف إلى توضيح كيفية التقرير عن الأحداث الاقتصادية

وعند القيام بتطوير واشتقاق مبادئ محاسبية تحظى بالقبول العام، فانه يكون هناك فروض معينة يتم الاعتماد عليها عند اشتقاق تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهذه الفروض تشكل أساس العملية المحاسبية، على الرغم من عدم اتفاق معظم المحاسبين على تعريف الفرض المحاسبي إلا أنه يمكن تعريفه على انه شيء مسلم به (أي أنه بديهية)، وان الفرض يعتبر متطلب ضروري لاشتقاق المبادئ وأنه لا يحتاج إلى برهان ويتعذر إثبات صحته أو إقامة الدليل عليه، كما أن الفروض المحاسبية تعتبر قليلة العدد وأنها تعطي قاعدة ذات مغزى لتكوين المبادئ المحاسبية وتتمثل الفرضيات التي يتم بموجبها إعداد القوائم لمالية لكي تحقق أهدافها في:

- **فرضية الاستمرارية:**

يتم في العادة إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولذا يفترض بأن المؤسسة لا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة، وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فانه قد يكون من الواجب إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، حيث تقاس الأصول بالقيمة القابلة للتحقق ويتم الاعتراف بالالتزامات الإضافية التي تنشأ فقط عند التصفية أو الإفلاس، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم. ولا يعني هذا المبدأ أن المؤسسة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة التزاماتها التعاقدية، ويؤثر هذا المبدأ على تصنيف وتقييم عناصر الأصـــول والخصـــوم و الالتزامات في الميزانية، فطالما أن المؤسسة مستمرة في أعمالها فان أصولها ستستخدم في عملياتها

وسيتم الوفاء بالتزامها من خلال ممارسة نشاطها، وبناءا على ذلك لا يتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهائية أو الالتزام على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

❖ **أساس الاستحقاق:**

كي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها(وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقرير عنها بالقوائم المالية للفترات التي تخصها، ولا تقتصر القوائم المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تضمنته من استلام ودفع نقدية ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل والموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل، ولذا فالقوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .ويستخدم أساس الاستحقاق لوصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة، ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم الشركات التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات...[1]

[1] سعيدي عبد الحليم،محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتو ا ره الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة للسنة الجامعية 2014-2015 ، ص53 .

المطلب02: الجهات المستخدمة للقواعد المالية

أولا: المستثمرون و الدائنون و البنوك

إن حملة السندات و حملة الأسهم و البنوك و الدائنون بصورة عامة لهم مصلحة واضحة من قراءة قوائم المؤسسة المالية، فحملة السندات المقرضون على أساس طويل الأجل يهمهم أن يطمئنوا على سلامة استثمارهم و على مقدرة المؤسسة على سداد فائدة السندات دوريا، لذلك نجد أن اهتمامهم ينصب على مقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل و على مقدرة المشروع على التوسع في نشاطه، فهذه المعلومات تساعد مثل هؤلاء المستثمرين على اتخاذ قرار بخصوص الاستمرار في استثمارهم من عدمه.

و إن حملة السندات يجدون حماية لاستثماراتهم في مركز حسن لرأس مال العامل في أصول مملوكة للمؤسسة تتجاوز قيمتها قيمة ديونهم في أرباح جارية تتجاوز قيمة الفائدة المستحقة و قيمة الاستهلاك الدوري للسندات فالأساس إذن هو المقدرة الربحية للمؤسسة، التي تقيس الضمان الحقيقي للمستثمر.

أما حملة الأسهم فهم يهتمون بمعرفة الأصول التي يتم فيها استغلال رأس المال و التعرف على المقدرة الربحية الحاضرة و المستقبلية للمؤسسة و التعرف على الديون و الالتزامات التي يجب على المؤسسة أن توفي بها قبل أن تستطيع أن توزع أية أرباح عليهم في الظروف العادية أو ترد إليهم استثماراتهم في حالة التصفية، فحملة الأسهم يهتمون بتحليل و ترجمة بيانات التقارير المالية لتقييم الميزانية طويل الأجل الحاضر أو المستقبل و مقدرة المشروع على تحقيق الأرباح في الحاضر و المستقبل.

ثانيا: الموظفون

يعتبر الموظفون مورد المؤسسة الهام ، حيث تبنى عليهم استمرارية المؤسسة و أداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن و الرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة المؤسسة و تحقيقها لأهدافها و نموها و زيادة مبيعاتها و أرباحها ، ووجود نظام أجور و رواتب و حوافز فعالة، و يتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد و منافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها.

ثالثا: المقترضين

و هم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير المؤسسة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز المؤسسة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية ...[1]

[1] سامي محمد الوقاد، كتاب نظرية المحاسبة،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2011 ،ص 109-104-105-106.

رابعا: الموردين و الدائنين الآخرين

و تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل و الائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية و كفاءة و ربحية المؤسسة.

خامسا: العملاء

ويعتبر العملاء شريان الإيرادات و مصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع و خدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات.

سادسا: الحكومة بأجهزتها المختلفة

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على المؤسسة و مدى قدرتها على التسديد و معرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

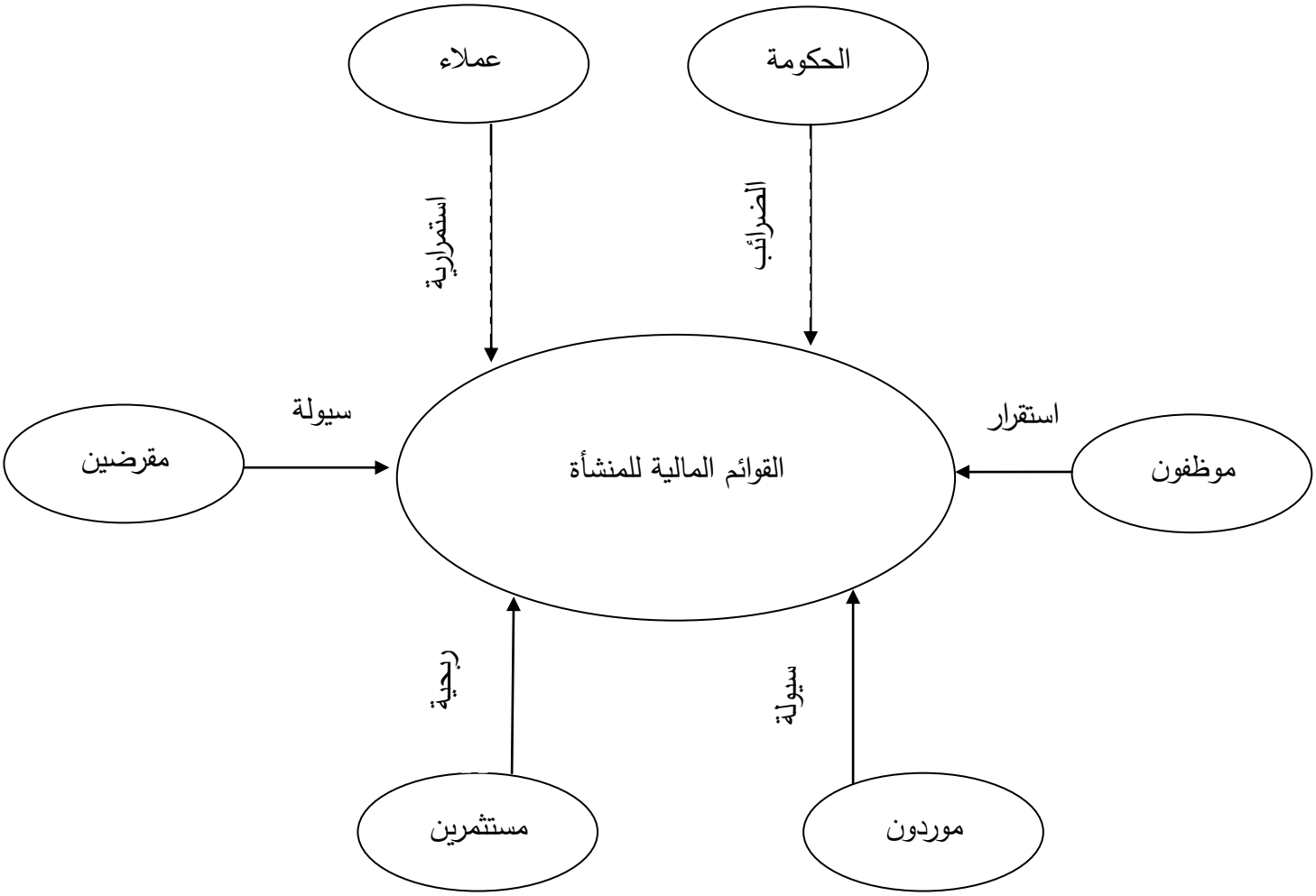
و من الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، و من بين الفئات التي لم نرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد: إدارة المؤسسة، المحللون و المستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون .... الخ...[1]

[1] دكتور عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية ، ص 67-68-69.

الجهات المستخدمة للقوائم المالية

يمثل المخطط التالي أهم الجهات المستخدمة للقوائم المالية

الشكل رقم 02: الجهات المستخدمة للقوائم المالية



المصدر[1]: خالد جمال جعارات، مبادئ المحاسبة المالية، اثراء للنشر و التوزيع ، 2009 ، ص 28.

[1] خالد جمال جعارات، مبادئ المحاسبة المالية، اثراء للنشر و التوزيع ، 2009 ، ص 28.

المطلب03: نماذج في القوائم المالية

تقسم القوائم المالية الى خمسة نماذج تتمثل في:

اولا: قائمة الميزانية (الميزانية العمومية)

هي عبارة عن صورة للمنظمة في لحظة معينـــة من حياتـــها، تبين المـــوارد المتـــاحة لها و الاستخدامات التي وجهت إليها هذه الموارد، و تقسم قائمة الميزانية إلى جانبين هما:

1. **الجانب الأيمن:** و يمثل الموجودات ، و هي عبارة عن الأصول التي تمتلكها المنظمة وتستعملها لأجل تحقيق الدخل؛
2. **الجانب الأيسر:** ويمثل المطلوبات وحقوق المساهمين، وهو يبين الموارد التي حصلت منها المنظمة على الأموال التي استخدامها في تمويل موجداتها المختلفة.

و تعد هذه القائمة عادة لفترة زمنية معينة تدعى الفترة المحاسبية و قد جرت العادة أن يكون طول الفترة الزمنية التي تعد فيها الحسابات للمنظمات المختلفة سنة واحدة دون أن يمنع ذلك عن إعداد بيانات مالية داخلية لفترات أسبوعية أو شهرية، أو ربع سنوية أو نصف سنوية.

كما تتأثر الميزانية بمجموعة من العوامل التالية:

- طبيعة النشاط الذي تمارسه المنظمة (تجارة، صناعة، خدمات)؛
- أهداف المنظمة (كالتركيز على السيولة أو الربحية أو النمو السريع)؛
- شكل المنظمة (مشروع فردي، شركة تضامن، شركة مساهمة).

أما تركيب الجانب الأيسر ، فتتأثر بجميع العوامل السابقة ، بالإضـــافة إلى تأثرها بمجموعة من العوامل التالية:

- طبيعة أسواق المنظمة(سياسات البيع و التوزيع، توافر الاقتراض)؛
- مرحلة النمو التي وصلتها المنظمة (النمو، البلوغ، الانحدار)؛
- فلسفة الإدارة في التمويل (التوسع في المديونية أو الاعتماد على الموارد الذاتية)؛
- مدى توفر مصادر التمويل من رأسمال و ديون...[1]

يتم تبويب عناصر الميزانية العمومية من اجل تحقيق الهدف الأساسي من إعدادها و هو إعطاء صورة واضحة و تعود لموقف المؤسسة المالي و تتمثل فيما يلي:

[1] اجين بريجهام، الإدارة المالية ، دار المريخ للنشر، ص 162.

1. الأصول المتداولة و الثابتة (ASSETS)

و تقسم الأصول إلى مجموعة رئيسية و مجموعة فردية و حسب درجة سيولتها حيث يتم الترتيب ابتداءا من الأصول الأكثر سيولة و من ثم الأقل و تتضمن الفقرات التالية:

أ- **الموجودات المتداولة:** و هي الأصول المتوقع تحويلها إلى نقد خلال الدورة التجارية او خلال سنة أيهما أسرع، و هي تشمل البنود التالية:

- النقد؛
- المدينون و أوراق القبض؛
- أسهم و سندات قابلة للتسويق؛
- البضاعة المصروفات المدفوعة مقدما.

ب- **الموجودات الثابتة:** و هي الأصول التي يقتنيها المشروع للاستعانة بها على أداء خدماته، أو تسهيل القيام بعمليات تجارية و ليس لإعادة بيعها، حيث يتم الاحتفاظ بها طالما بقيت منتجة، مثل العقارات و الآلات و تشترك هذه الأصول في ميزات أهمها : أنها لا تهتلك عادة في مدة مالية واحدة. و من أهم الأصول الثابتة ما يلي:

- ✓ الأراضي؛
- ✓ البناء و الآلات.

ت-**الأصول المعنوية:** و يطلق عليها البعض الأصول الثابتة غير الملموسة، و هي تشمل تلك الأصول التي لا وجود مادي لها. كشهرة المحل، حقوق الامتياز و الاختراع و العلامات التجارية و مصروفات التأسيس.

2. المطلوبات و حقوق أصحاب الشركات:

هي عبارة عن الالتزامات المالية المترتبة على المؤسسة للغير من موردين و مقرضين و مالكين كما هي الحال في الموجودات، فان المطلوبات أيضا تقسم إلى فقرات رئيسية، و ثم إلى بنود فرعية و حسب درجة استحقاقها وعلى النحو التالي:

- المطلوبات المتداولة؛
- المطلوبات طويلة الأجل؛
- حقوق الأقلية؛
- حقوق الملكية...[1]

[1] فيصل محمود الشواورة ، مبادئ الادارة المالية دار المسيرة للنشر و الطباعة، 2013 ، ص 264 – 268.

و يكون الشكل النهائي لقائمة الميزانية العمومية كما هي في N/12/31

الجدول رقم 01: قائمة الميزانية العمومية

المبالغ			الأصول	المبالغ			الخصوم و حقوق الملكية
إجمالي	كلي	جزئي		إجمالي	كلي	جزئي	
			الأصول المتداولة		×		الخصوم المتداولة
	×		النقد في الصندوق		×		بنوك دائمة
	×		الودائع لدى البنك		×		ذمم دائنة(موردون)
	×		استثمارات قصيرة الأجل		×		أوراق الدفع
		×	الذمم المدينة(المدينون)		×		مخصص ضريبة الدخل
		(×)	مخصص د.م في تحصيلها				قرض قصير الأجل
	×	×	أوراق القبض	××			مجموع الخصوم المتداولة
	×		مخصص خصم أوراق القبض		×		الخصوم الثابتة
			بضاعة بالمخازن		×		قروض طويلة الأجل
			مجموع الأصول المتداولة				سندات
			الأصول الثابتة:				مجموع الخصوم الثابتة
			الأصول الثابتة الملموسة:				أرصدة دائنة أخرى
		×	سيارات النقل بالتكلفة			×	مصاريف مستحقة الدفع
	×	×	مجمع اهتلاك السيارات			×	إيرادات مقبوضة مقدما
		×	الأثاث بالتكلفة	××			مجموع الأرصدة الدائنة الأخرى
	×	×	مجمع اهتلاك التكلفة				حقوق الملكية
		×	المباني بالتكلفة		×		رأس المال المصرح به
	×	×	مجمع اهتلاك المباني			×	سهم عادي بقيمة اسمية
××			مجموع الأصول الثابتة الملموسة			×	سهم ممتاز بقيمة اسمية
			الأصول غير الثابتة الملموسة		×		رأس المال المكتتب له
	×		شهرة محل			×	سهم عادي بقيمة اسمية
	×		علامة تجارية			×	سهم ممتاز بقيمة اسمية
	×		حق امتياز		×		رأس المال المدفوع
	××		مجموع الأصول غير الثابتة الملموسة			×	سهم عادي بقيمة اسمية
××			مجموع الأصول الثابتة			×	سهم ممتاز بقيمة اسمية

			أرصد مدينة أخرى		×		الاحتياطي الإجباري
		×	تأمينات مستردة		×		الاحتياطي الاختياري
		×	مصاريف مدفوعة مقدما		×		احتياطات أخرى
		×	إيرادات مستحقة القبض		×		أرباح محررة
××			مجموع الأرصدة المدينة الأخرى	××			مجموع حقوق الملكية
×××			مجموع الأصول	×××			مجموع الخصوم و حقوق الملكية

المصدر[1]: جبريل كحالة ، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، 2012 . ص 342 , 343.

[1] جبريل كحالة،المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، 2012 ، ص 342 - 343.

ثانيا: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

و هي أكثر القوائم أهمية و يتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع و تبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، و تدمج بموجبها حسابات التشغيل و المتاجرة و الأرباح و الخسائر في القائمة إذا كانت المؤسسة صناعية بينما حسابي المتاجرة و الأرباح و الخسائر في القائمة إذا كانت المؤسسة تجارية ،و تعرض الإيرادات و المصروفات بشكل منظم و يتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المشروع. و يمكن إعداد قائمة الدخل على أساس مفهومين للدخل : الدخل التشغيلي و الدخل الشامل، أما الدخل التشغـــيلي (current operating income) فهـــو المفهـــوم الذي يتم بموجبه عرض البـــنود و العناصر المتكررة خلال الفترة المالية و تستبعد بموجبه البنود غير المتكررة و غير العادية و غير المتعلقة بالنشاط الجاري بشكل وثيق كإيقاف خطوط الإنتاج أو التوزيع ، و تصحيح الأخطاء المحاسبية، و تغيير السياسات المحاسبية و هي البنود التي يقوم مفهوم الدخل الشامل (comprehensive income) بعرضها و الإفصاح عنها بشكل تفصيلي ضمن ما يعرف بالبنود غير العادية، و ينظر للبنود غير العادية طبقا لمفهوم الدخل التشغيلي على أنها بنود لا ينتظر حدوثها و تكرارها في المستقبل ، لذا فهي لا تخضع عادة لإرادة المؤسسة و لا يمكن خلالها الحكم على كفاءة هذه الإدارة كما هو الحال في الأنشطة المتكررة و التشغيلية...[1]

إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل أو من أي قائمة مالية أخرى هو تزويد قرائها بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية بشكل عقلاني، و أهم هذه الأهداف و القرارات بالنسبة لقائمة الدخل هي:

- تقييم جدوى الاستثمارات و عوائدها؛
- تقييم كفاءة إدارة المشروع و فعاليتها؛
- تقييم مدى جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف و جمهور المستثمرين...[2]

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر و التوزيع. الطبعة الثانية، 2006.

[2] محمد مطر : مبادئ المحاسبة و المالية مشاكل الاعتراف و القياس و الإفصاح، دار وائل للنشر و التوزيع . الطبعة الرابعة 2007، ص 286.

و يكون الشكل النهائي لقائمة الدخل عن الفترة المنتهية N/12/31

الجدول رقم 02: قائمة الدخل

البيان	المبالغ	
	جزئي	كلي
إجمالي المبيعات		××
يطرح منها(−)		
مردودات المبيعات و مسموحاتها	———	(××)
= صافي المبيعات		××
يطرح منها تكلفة المبيعات (−)		
بضاعة أول مدة	××	
يضاف إليها صافي المشتريات (−)		
إجمالي المشتريات	×	
−مردودات المشتريات و مسموحاتها	(×)	
= صافي المشتريات	××	
+مصاريف الشراء	××	
= إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	××	
يطرح بضاعة أخر مدة	(××)	
= تكلفة المبيعات أو تكلفة البضاعة المباعة		
مجمل الربح او مجمل الخسارة		
تطرح المصاريف التشغيلية:−		
مصاريف البيع و التوزيع	×	
مصاريف إدارية و عمومية	×	
صافي الربح (الخسارة) النهائي.		

المصدر[1]: عبد الناصر ابراهيم نور، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع. الطبعة الثالثة، 2005، ص 283.

[1] عبد الناصر ابراهيم نور، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع. الطبعة الثالثة، 2005، ص 283.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية(جدول تدفقات الخزينة)

هي قائمة تضمن صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية خلال الفترة المالية و أرصدة نقدية لبداية و نهاية الفترة...الخ[1]، فهي عبارة عن كشف بالمقبوضات و المدفوعات النقدية لمنشأة ما خلال فترة مالية معينة، و قد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة خلال إصداره للمعيار الدولي المحاسبي رقم (07) . و تقسم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى 03 أقسام كالتالي:

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية...الخ...[2]

[1] خالد جمال جعارات، مبادئ المحاسبة المالية. اثراء للنشر و التوزيع الاردن ، 2009، ص36

[2] مؤيد راضي خنفر،:تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي . دار المسيرة للنشرو التوزيع و الطباعة، عمان ، الطبعة الثانية 2009، ص 49

و يكون الشكل النهائي لقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في N

الجدول رقم 03:قائمة التدفقات النقدية

البيان	تدفق نقدي إلى الداخل	تدفق نقدي إلى الخارج	الصافي
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
صافي الربح	×		
مبيعات السلع و الخدمات	×		
فوائد القروض	×		
المسدد للموردين ثمنا للبضاعة		×	
المسدد للدولة عن البضاعة		×	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1)			×
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
بيع عقارات	×		
بيع آلات	×		
شراء معدات		×	
شراء سندات		×	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (2)			×
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية			
بيع أسهم ملكية	×		
إصدار سندات	×		
توزيع حصص أرباح على المساهمين		×	
إطفاء ديون طويلة الأجل		×	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (3)			×
الزيادة (النقص) في النقدية (1+2+3)			× × ×
+ النقدية في بداية الفترة			×
النقدية في نهاية الفترة			× × × ×

المصدر[1]: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، دار النشر المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ،ص 158.

[1] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، دار النشر المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ، ص 158.

رابعا: قائمة حقوق الملكية

إن البيانات الخاصة بقائمة حقوق الملكية تبين التغير في حقوق الملكية من الإضافات لرأس المال أو المسحوبات التي تنقص رأس المال و كذلك صافي الربح أو الخسارة الناتجة عن عمليات المشروع و أنشطته، وعنوان القائمة يشبه إلى حد كبير قائمة الربح حيث يذكر اسم المؤسسة، عنوان القائمة و الفترة المحاسبية التي تغطيها القائمة و يجب ملاحظة إن صافي الربح أدى إلى زيادة حقوق الملكية بينما يؤدي صافي الخسارة إن وجدت إلى نقص حقوق الملكية . كما يجب ملاحظة ان قائمة حقوق الملكية ترتبط بقائمة الربح حيث أن صافي الربح أو الخسارة الناتج من العمليات في قائمة الربح يرحل إلى قائمة حقوق الملكية. بينما ترتبط قائمة حقوق الملكية بالميزانية أيضا عن طريق ترحيل حقوق الملكية في أخر المدة إلى الميزانية العمومية...[1]

[1] كمال الدين الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، ابو الخير للطباعة و التجليد، 2006 ، ص 32-33.

و يكون الشكل النهائي لقائمة حقوق الملكية عن الفترة المنتهية N/12/31 كما يلي:

الجدول رقم 04: قائمة حقوق الملكية

بيان	راس المال	الاحتياطات	الاحتياطات	احتياطي اعادة التقييم	الأرباح المرحلة	الإجمالي
الرصيد في N/12/31	×		×	×	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية و الأخطاء		×			(×)	(×)
الرصيد المعدل	×		×	×	×	×
الفائض من إعادة تقييم الأصول				×		×
العجز من إعادة تقييم الاستثمارات				(×)		(×)
صافي الأرباح و الخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل				×	(×)	×
صافي الربح العام		×			×	×
المحول الاحتياطي					(×)	
توزيعات الأرباح					(×)	(×)
إصدار أسهم نقدية	×					×
الرصيد في N+1/12/31			×	×	×	×
العجز من إعادة تقييم الاستثمارات				(×)		(×)
صافي الأرباح و الخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل				×	×	×
صافي ربح العام		×			(×)	(×)
المحول الاحتياطي القانوني					(×)	(×)
إصدار أسهم من الاحتياطات و الأرباح المرحلة		×	(×)		(×)	
الرصيد في N+2/12/31			×	×	×	×

المصدر[1]: محمد رزق عبد الغفار ،اعداد و تحليل التقارير المالية ، ص41.

[1] محمد رزق عبد الغفار ،اعداد و تحليل التقارير المالية ، ص41.

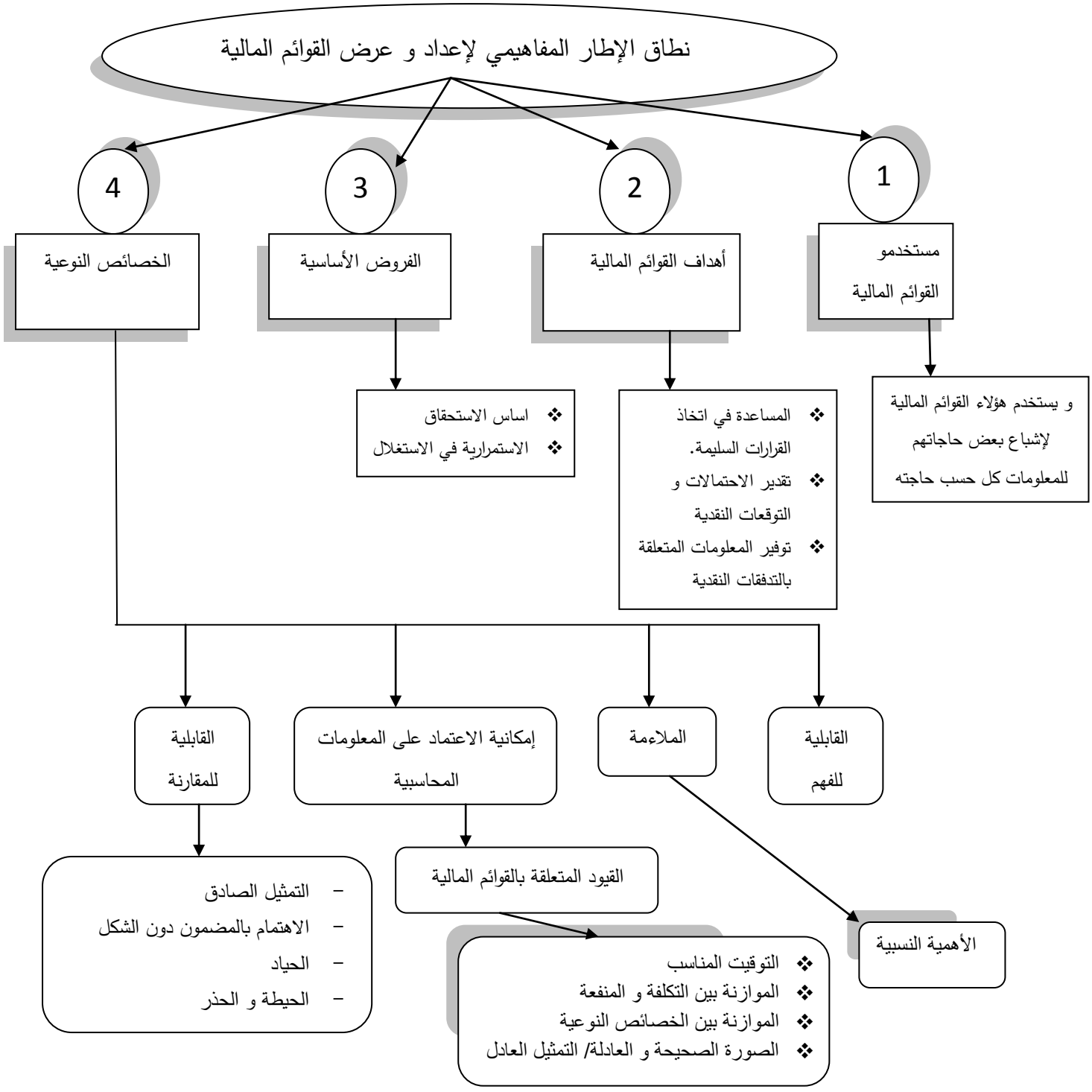
خامسا: الإيضاحات (الملاحق)

تعتبر الإيضاحات جزء لا يتجزأ من القوائم المالية و ذلك لتوفير معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة و يوجد 3 أنواع من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية و هي:

1. عرض المعلومات و الأسس التي تم إعداد و تحضير القوائم المالية على أساسها، و تقديم السياسة المحاسبية المتبعة أو المختارة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة مثل (الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، تقييم الاستثمارات ، طرق الاهتلاك...)؛
2. تقديم أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير احد بنود القوائم المالية فهناك بعض البنود التي يحتاج فهمها إلى وصف مطولا نسبيا قد لا يتاح تقديمه في صلب القوائم المالية ذاتها؛
3. توضيح معلومات إضافية و التي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ، و تعتبر ضرورية للعرض الصادق للمعلومات المحاسبية...[1]

[1] محمد رزق عبد الغفار، مرجع سابق ،ص 43

الشكل رقم 03: نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية



المصدر[1]: موسى شرفية، الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تدقيق السنة 2013-2014 ، ص 106 .

[1] موسى شرفية، الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تدقيق السنة 2013-2014. ، ص 106 .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن التوصل الى ان القوائم المالية مصدر اساسي للمعلومات نستفيد منها فوائد عديدة في داخل المؤسسة و خارجها، اذا اتخاذ أي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات و المعلومات الملاءمة و المساعدة في اتخاذه.

حيث تعرف القوائم الماليـــة بانها مجموعـــة من البيانات المـــالية الأســـاسية التي تصدرها المؤسسات مرتبة في جـــــدول ،تعد وفق مواصفات معيـــنة و ذلك بموجـــــب مجموعة من المفـــاهيم ، و المبادئ المحـــاسبية و على أساس منطقي و بالتالي فان المنتج النهائي في المحاسبة يمثل في مجمـــوعة من القوائم المـــالية التي تلخص قدرا كبيـــرا من البيانات و المعلومات لصـــالح اطراف عديدة داخل و خـــارج المشروع قصد اتخاذ قرارات معينة.

الفصل الثاني

إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية

تمهيد

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها و حتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل و خارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسات لابد أن تعد وفق أسس و مبادئ متعارف عليها دوليا، و لذلك تعد المعايير الدولية مرجعية للعديد من المؤسسات لإعداد قوائمها المالية خاصة على مستوى الدول التي لا تملك معايير خاصة بها، و سنتناول في هذا الفصل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية.

و بالتالي نتناول ضمنه المباحث التالية:

- **المبحث الأول: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛**
- **المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المالية.**

المبحث الأول: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

سنتناول من خلال هذا المبحث تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

المطلب 01: : مفهوم النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرفت المادة الثالثة (03) من القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 25-11-2007 : " المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها و تقديمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية "...[1]

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها يستثني الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية و هي:

- المؤسسة الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين عليها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة...[2]

[1] حسام الدين مصطفى الحداش، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان الاردن ، ص 30.

[2] سيد عطا الله السيد،مرجع سابق ، ص 23-24.

ثانيا: الخصائص و الاتفاقيات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية

حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية ذات منفعة بالنسبة لمستخدميها إذ ما قورنت بالموجودة في المعايير المحاسبية الدولية و هي:

- قابلية الفهم: لا يستطيع مستخدمو المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكن واضحة و مفهومة بشكل جيد، و يتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية و طريقة عرضها؛
- الملائمة: و هي قدرة المعلومات المالية على مساعدة مستخدميها اتخاذ القرارات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية الماضية و الحاضرة و القادمة؛
- المصداقية: أي المعلومات المالية لا تشوبـها أي تحـيز أو انحراف و يمكن التأكد من صحتها و هي تمثل الأحداث الاقتصادية تمثيلا صادقا؛
- قابلية المقارنة: يكون أمام مستخدمي الكشوف المالية بصفة عامة و المستثمرين بصفة خاصة فرص استثمار و إقراض متعددة، يجب أن يكون مستخدمو الكشوف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشوف لعدة فترات زمنية مختلفة.

2. الاتفاقيات:

- محاسبة التعهد: بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق و ليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية أي أن المؤسسة كيان له صفة قانونية مستقلة عن ملاكها؛
- استمرارية الاستغلال: على المؤسسة إعداد تقاريرها المالية على أساس الاستمرارية في الاستغلال...[1]

[1] بن قطيب علي و حطاب دلال، اهمية اعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، دراسة المقارنة بين المعيار الحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة ، ص 06-07.

ثالثا: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

1- المبادئ المتعلقة بالملاحظة

- مبدأ القيد المزدوج: جاء في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين احدهما مدين و الآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات و الأحداث الاقتصادية ، و يجب ام يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و تخصيصها و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- مبدأ الوحدة المحاسبية: نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 على انه يجب أن يعتبر كل كيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها ، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومه و أعباء و نواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال، إذا كل كيان مهما كانت طبيعة و نوعية نشاطه عند تأسيسه و بداية ممارسة نشاطه يكتب شخصية معنوية و مادية مستقلة عن شخصية مالكية؛
- مبدأ الاستمرارية: أقرت المادة 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 لمبدأ استمرارية النشاط حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الاستغلال مبينة و مبررة مع ضرورة تحديد الأساس المستند اله في ضبط و إعداد الكشوف المالية في الملاحق، و من أهم النتائج المترتبة عن تبني هذا المبدأ:

- تقييم الأموال بأنواعها على أساس التكلفة التاريخية، فالأحوال الثابتة تقيم على أساس سعر التكلفة ناقص تكلفة الاستعمال لهذه الأموال (الاهتلاك) و الأموال المتداولة تقيم سعر التكلفة او سعر السوق أيهما اقل؛
- الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في ضبط و إعداد الكشوف المالية في الملاحق ، و من أهم النتائج المترتبة عن تبني هذا المبدأ؛
- الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في المستقبل أي في التاريخ المحدد للسداد و هو ما يؤكد فكرة استمرارية الكيان في نشاطه ؛
- فكرة استمرارية الكيان في نشاطه يؤكد مفهوم قدرة الكيان على تحقيق الأرباح في المستقبل؛

- مبدأ الفترة المحاسبية: نصت المواد 12،13،14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات و هي:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنــة التي سبقتها و عن السنة التي تليها، و من اجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط؛
- يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

2- **المبادئ المتعلقة بالقياس**

- مبدأ ثبات وحدة النقود: ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية، و يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير انه يمكن أن يكون لها اثر مالي في ملحق الكشوف المالية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية: نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 على إدراج الأصول و الخصوم و النواتج و الأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية ، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحساب أثار تغيرات الأسعار و تطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الادوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية؛
- مبدأ الحيطة و الحذر: اخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة و الحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 بقولها يجب إن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه التثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و النواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء أو يجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛
- مبدأ عدم المقاصة: جاء في المادة 15 من القانون 7-11 انه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم و لا بين عنصر من النواتج و عنصر من الأعباء إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كانت من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج بالتتابع أو على أساس صافي، أي أن الأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار؛

3- المبادئ المتعلقة بالاتصال

- مبدأ الإفصاح عن المعلومات الجيدة: كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية ، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان ، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان؛
- مبدأ الصدق (الصورة الصادقة): جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها و نوعيتها و ضمن احترام المبادئ و القواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبـــــة عن الوضعيـــة المالية و نجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية؛
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: تغير الطرق المحـــاسبية يعني تعديلا في المبـــادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد و الممارسات و المحاسبية التي يطبقها الكيان، و قد نصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية و قابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق و القواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف؛
- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني: كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، و لم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل فكانت الممارسات المحاسبية تضبط استنادا للإجراءات القانونية و النصوص التشريعية فلا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي تعارض مع الواقع في الحالة يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمارات) عن طريق القرض الايجاري ، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق، و ينبغي هذا المبدأ أن يعالج الإشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الايجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان و تسجل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم.

المطلب 02 الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة و غير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية و الشمولية و العدالية.

حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات فوق الكفاية كمصدر تظليل المتلقي لها و تهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي و ما صاحبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات و المعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح الشامل (بنسبة 100% إن أمكن) فلا ضرورة لإخفاء بيانات و معلومات عن مستخدمي التقارير و القوائم المالية و بصفة خاصة أصحاب حقوق الملكية و الأجهزة الحكومية كمصلحة الضرائب فلم يعد إخفاء البيانات و المعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات.

- **الإفصاح الكامل:** يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة؛
- **الإفصاح العادل:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات؛
- **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ لا يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا على انه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد؛
- **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي التقارير المالية و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية...[1]

[1] خلف الله بن يوسف: أهمية الإفصاح و القياس في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية . مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، المركز الجامعي افلو الجزائر. العدد السابع جوان 2017 ص 33.

ثالثا: القياس في النظام المحاسبي المالي

- **تعريف:**

هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يستعرف بها في البيانات المالية و التي ستظهر بها في بيان الميزانية و بيان الدخل.

- **أسس القياس**

- التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي في تاريخ الحصول عليها ، و تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين؛
- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد و الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاصر، و تسجل الالتزامات بالمبلغ المخصوم من النقد او ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر؛
- القيمة المقابلة للتحقيق (القابلة للتسديد): تسجل الاصول بمبلغ النقد او ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الاصل بطريقة منظمة و تسجل الالتزامات بقيم سدادها اي بالمبالغ غير المخصومة النقدية او ما يعادل النقدية التي من المتوقع ان تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط؛
- القيمة الحالية : تسجل الاصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع ان يولدها الاصل ضمن السياق العادي للنشاط، و تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع ان يحتاج اليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط...[1]

[1] احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، ص 121-122.

المطلب 03: اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

1. قائمة الميزانية (الميزانية)

تعرف الميزانية بأنها قائمة ملخصة للأصول و الخصوم و الأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال حساباتها، و العناصر المتعلقة مباشرة بالقياس في الميزانية هي الأصول (الموجودات)، الخصوم (الالتزامات)، حقوق الملكية، و يختلف شكل الميزانية من دولة إلى أخرى إلا انه في الكثير من الدول توضع أكثر الأصول سيولة و الخصوم ذات اقل فترة استحقاق في أخر ميزانية، و العكس في أول الميزانية، و يتم عرض قائمة الميزانية.

و تتكون الميزانية من جزأين:

أ. **الأصول:** هي الموارد التي تسيرها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة و تتوقع الحصول من خلالها على منافع اقتصادية مستقبلية و تنقسم بدورها إلى قسمين متداولة و غير متداولة (ثابتة).

- **الأصول الغير متداولة:** هي الأصول الموجهة للاستعمال المستمر في احتياجات نشاط المؤسسة كالتثبيتات المادية و الغير مادية، و تلك التي تتم حيازتها لغرض توظيفها للأجل الطويل لمدة تفوق 12 شهرا؛
- **الأصول الجارية** : هي الأصول المتداولة التي يتم الحصول عليها بهدف المتاجرة و التي تم شراؤها أو إنتاجها خلال دورة الاستغلال العادي تقل عن 12 شهرا، و تتضمن كل المخزونات بأنواعها ، الزبائن و الحسابات المدينة و الخزينة؛

ب. **الخصوم (الالتزامات):** و تنقسم إلى حقوق الملكية و ديون متوسطة و طويلة الأجل و ديون قصيرة الأجل.

- **حسابات رؤوس الاموال (الاموال الخاصة):** و يتشكل هذا الجزء من رأس مال المؤسسة و كل الحسابات المرتبطة به و الاحتياطات ، فارق إعادة التقييم الترحيل من جديد، نتيجة السنة المالية ، إضافة إلى بعض النواتج و الأعباء المؤجلة؛
- **الديون طويلة الأجل:** هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير عادة ما تتجاوز السنة و تكون نتيجة الاقتراض من البنوك و المؤسسات المالية؛
- **الديون قصيرة الأجل:** هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير، تكون مقابل الموارد و الخدمات المقدمة للمؤسسة و التي يجب تسديدها خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تتجاوز السنة.

2. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

هو بيان ملخص الأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية من الربح أو الخسارة، حيث يبين الإيرادات التي تحصلت عليها المِؤسسة خلال دورة الاستغلال و الأعباء التي صرفتها نظيرة الحصول على هذه الإيرادات.

و تتمثل الإيرادات في الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات نقدية داخلة أو زيادة في الأصول أو تعزيز لها في شكل انخفاض الخصوم ، و التي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة، و جاءت هذه الإيرادات التي يتضمنها جدول حسابات النتائج في القسم السابع في مدونة حسابات النظام المالي المحاسبي.

أما الأعباء فتشمل القسم السادس من مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، و يتضمن الضرائب و الرسوم و مصاريف المستخدمين، و الموارد الأولية و مختلف الاستهلاكات، الاهتلاكـــــات و المؤونات ، المصاريف المالية، الأعباء الاستثنائية، مختلف النفقات المرتبطة بالسنة المالية.

و يظهر لنا جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية من خلال طرح الأعباء من النواتج، و يتم إعداده وفق النظام المحاسبي المالي من خلال نوعين إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

- جدول حساب النتائج حسب الطبيعة: و هي الطريقة التي يتم تصنيف الأعباء فيها حسب طبيعتها مثل سلع و بضائع و موارد أولية مستهلكة، مصاريف الموظفين، ضرائب و رسوم ، تدني القيمة و الاهتلاكات....الخ. و يتم عرض جدول حساب النتائج حسب الطبيعة؛
- جدول حساب النتائج حسب النتيجة: يتم تصنيف الأعباء من خلال طريقة وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات ، مثل تكاليف التوزيع و الأنشطة الإدارية و كحد أدنى تفصح المؤسسة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة بشكل منفصل عن المصروفات الأخرى.

3. قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

تعتبر قائمة التدفقات النقدية و التي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ، و هو جدول يبين المقبوضات و المقبوضات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، و يتم تصنيفها إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية ، كما تزود إيضاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف الأنشطة التي يتكون منها.

أ. **أنشطة الاستغلال:** و تسمى بالأنشطة التشغيلية و تعتبر أهم نشاط منتج للإيراد في المؤسسة ، و هي الأنشطة التي تتولد عنها منتجات ، و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل و تشمل هذه التدفقات ما يلي:

- المتحصلات من بيع السلع و الخدمات أو تحصيل الحسابات المدينة ، و كذلك في المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية، أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة النشاط الاستثماري أو التمويلي؛
- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة و الخدمات للعملاء، و كذلك المدفوعات مقابل سداد الحسابات الدائنة، و أيضا المدفوعات عن فوائد القروض و سداد ضريبة الدخل.

ب.**أنشطة الاستثمار:** تتضمن التحصيلات و التسديدات النقدية الناتجة عن حيازة أو التنازل عن السلع و الحقوق المصنفة ضمن التثبيتات و الأسهم في رؤوس أموال المؤسسات الأخرى و كذلك القروض المقدمة للغير و القروض المتحصل عليها من الغير، و من أمثلة التدفقات النقدية عن أنشطة الاستثمار نذكر:

- المتحصلات من بيع الاستثمارات في الأوراق المالية ، و متحصلات القروض من الغير و المتحصلات من بيع أية أصول أخرى ما عدا المخزون السلعي؛
- المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية، و مدفوعات تقديم القروض للغير و اقتناء الأصول الثابتة بغرض تسهيل نشاط المؤسسة.

ت. أنشطة التمويل: تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة للمؤسسة، و المتعلقة بمصادر التمويل الداخلية و الخارجية أي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة و القروض، و من هذه الأمثلة على هذه التدفقات نذكر:

- إدخالات الخزينة الناتجة عن إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى؛
- إخراجات الخزينة الناتجة عن شراء أسهم مؤسسة ما؛
- إدخالات الخزينة الناتجة عن إصدار السندات؛
- إخراجات الخزينة التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزامات المتعلقة بعقود التأجير التمويلي؛
- إخراجات الخزينة لسداد المبالغ المقترضة؛
- إخراجات الخزينة لسداد الأرباح.

4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

يشرط المعيار الدولي IAS1 على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية ، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر فترة و بداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل، إذ تتحقق هذه القائمة الميزات التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية و بنودها و أي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال فترة؛
- التعرف على بنود المكاسب و الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

5. الإيضاحات (الملاحق)

الغرض من الملاحق هو توفير معلومات إضافية للمساعدة في فهم قائمة الميزانية و قائمة الدخل ، و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة، لذلك فإن الملاحق تمثل وثيقة موجزة توفر معلومات حول محاسبة المؤسسة و أداة ممتازة للمساعدة في فهم البيانات المالية المختلفة، حيث

أنه لكل قائمة من القوائم الأربعة التي تم ذكرها شروحات و تفسيرا في الملحق الذي يسمح بفهم كيفيات إعداد هذه القوائم، و يتضمن الملحق المعلومات التالية:

- قواعد إعداد القوائم المالية.
- الطرق المحاسبية التي تم الاعتماد عليها.
- المعلومات التي لم تشترطها المعايير المحاسبية الدولية و غير محتواة في القوائم المالية، و كذلك المعلومات الضرورية للحصول على الصورة الصادقة للمؤسسة، دون نسيان بقية التقارير التي تشجع المعايير المحاسبية الدولية على وجودها...[1]

[1] اودينة عبد الخالق، اثر الإفصاح عن تثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية،أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير 2020-2021.ص 60-61.

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المالية

سوف نفصل هذا المبحث في اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المالية.

المطلب 01: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

أولا : تعريف المعايير المحاسبية

المعيار هو ترجمة لكلمة (STANDARD) بالإنجليزية و تعني القاعدة المحاسبية و يميل المحاسبون إلى استخدام المعيار المحاسبي أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على الميزانية للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين و المعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.

المعيار المحاسبي هو مقياس او نموذج أو مبدأ أساسي يهدف الى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على الميزانية للمؤسسة و نتائج أعمالها ، و يرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها.

أما المعايير المحاسبية الدولية فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح و القياس و التقييم المحاسبي و تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة و المستفيدة من القوائم المالية، فهي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو إختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن السلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي...[1]

ثانيا: خصائص المعايير المحاسبية

- قدرتها على تحقيق الإجماع ، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي تنتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية ، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها ، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم...[2]

[1] أحمد طرطار : تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر. ص21-22

[2] زين بن عبد المالك: القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.ص 110.

ثالثا: تعريف القياس وفق النظام المعايير المحاسبية الدولية

عرف القياس المحاسبي كما ورد في اطاره التصوري على انه " عملية تحديد المبلغ النقدي الذب يتم به الاعتراف و الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضـمن الميزانية و حـساب النتيجة و هذا بالاعتماد على طرق قياس محددة...[1]

[1] لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، السنة 2011-2012 ،ص 14.

المطلب 02: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق أهداف القوائم المالية

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية حيث أفردت معيارا خاصا بهذا الموضوع و هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بعنوان "عرض البيانات المالية". هذا بالإضافة إلى أننا نجد في نهاية كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية فقرة مستقلة تتناول موضوع الإفصاح عن أساسيات أو الطرق المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية و آثار التغير فيها و تعليمات بشأن العرض في القوائم المالية.

و قد نص المعيار المحاسبي الدولي على عدة اعتبارات يجب الإنطـــلاق منها في إعداد القوائم الماليـة ، و نعرض فيما يلي أهمها:

- يجب أن تعرض القوائم المالية الميزانية و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمؤسسة بما يحقق العدالة في العرض؛
- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية و تطبق كل معيار ينطبق عليها؛
- الإفصاح عن أية مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و عرض الأثر المالي لذلك؛
- اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية و تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة؛
- الإفصاح عن المعلومات المقارنة؛
- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح و عرض المعلومات التالية بشكل واضح و صحيح.

أ. اسم المؤسسة صاحبة القوائم؛

ب. توضيح عائدية القوائم للمؤسسة الفردية أو لمجموعة من المؤسسة؛

ت. تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها؛

ث. العملة المستخدمة في القائمة.

و قد عرض المعيار رقم 1 مكونات القوائم المالية فيما يلي:

أ. الميزانية العمومية؛

ب. قائمة الدخل؛

ت. قائمة تظهر.

- جميع التغيرات في حقوق المساهمين؛
- التغيرات في حقوق المساهمين عدا تلك الناجمة عن العمليات الرأسمالية مع المالكين و التوزيعات عليهم.

ث. قائمة التدفقات النقدية.

المطلب 03: عرض و تقديم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

1. قائمة الميزانية (الميزانية)

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية كحد أدنى و هي مايلي:

- الأملاك و المصانع و المعدات؛
- الموجودات غير الملموسة؛
- الموجودات المالية عدا الواردة في البنود؛
- الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق طريقة حقوق الملكية ؛
- المخزونات؛
- الذمم التجارية و المدينة و الذمم المدينة الأخرى؛
- الالتزامات و الموجودات الضريبية؛
- المخصصات؛
- الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة؛
- حصة الأقلية؛
- رأس المال الصادر و الاحتياطات.

و هذا بالإضافة إلى معلومات أخرى يفصح عنها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

2. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

نص المعيار رقم 1 على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل و هي:

- الإيراد؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة في الأرباح و الخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- المصروف الضريبي؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- حصة الأقلية؛
- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

3. قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 على عرض قائمة التدفقات النقدية و ذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفق الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، و قد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية بأنها التدفقات الداخلية و الخارجية من النقدية و ما يعادلها ، كما عرف أنواع الأنشطة كما يلي:

أ. أنواع أنشطة التدفقات المالية:

- **الأنشطة التشغيلية:** هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسة و الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛
- **الأنشطة الاستثمارية:** هي تلك المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل و التخلص منها و غيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية؛
- **الأنشطة التمويلية:** هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم و مكونات ملكية رأس المال و عمليات الافتراض التي تقوم بها المؤسسة.

ب. طرق أعداد قائمة التدفقات المالية

عرض المعيار المذكور طريقتين لأعداد القائمة التدفقات النقدية ، يجب على المؤسسة اختيار إحداهما و هما: الطريقة المباشرة و الطريقة الغير مباشرة.

- **الطريقة المباشرة:** و تقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية و إجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية؛
- **الطريقة غير المباشرة:** و تنطلق هذه الطريقة من رقم صافي الربح (أو الخسارة) حيث تقوم بتعديله بأثر العمليات ذات الطبيعة غير النقدية و بأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل و كذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية...[1]

[1] مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها.

4. قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

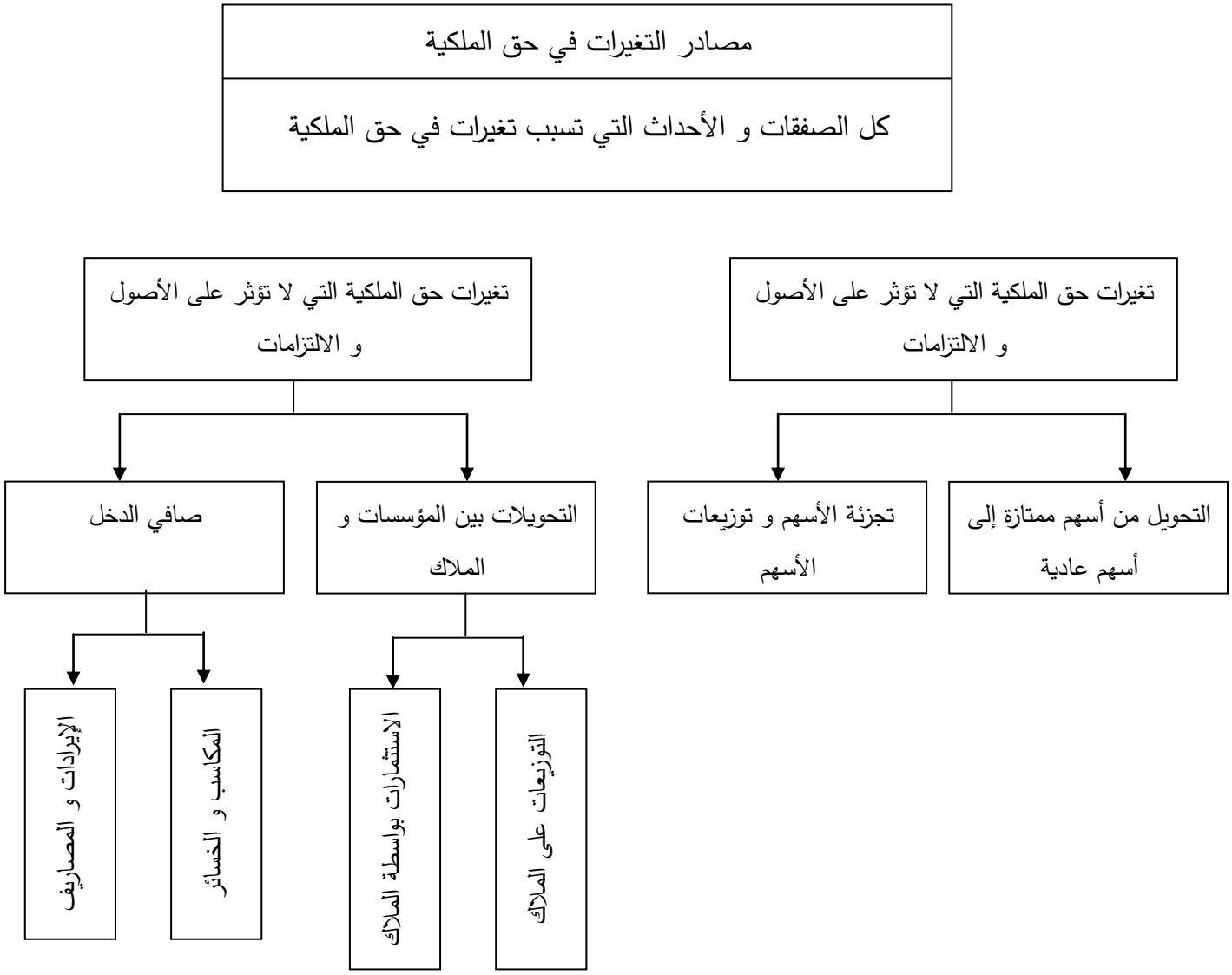
إن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية ، و يجب أن تتضمن ما يلي:

- الربح و الخسارة عن الفترة؛
- كل عنصر من الدخل و من المصاريف عن الفترة الذي له علاقة مباشرة بحقوق الملكية ، و مجموعهما؛
- إجمالي دخل و مصاريف الفترة مبينا بشكل منفصل مجموع المبالغ المخصصة للملاك في المؤسسة، و لملاك الأقلية؛
- من أجل كل عنصر من حقوق الملكية يجب توضيح آثار التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المشار إليها في المعيار [IAS8]

قيم العناصر الموالية يمكن أيضا أن تظهر على متن قائمة التغير في حقوق الملكية أو يمكن أن تدرج في الهوامش و الملاحق.

- عمليات رأس المال المتصلة بالملاك: إضافات، استقطاعات؛
- حركة حساب مجمع الأرباح، بحيث يظهر رصيده في بداية و نهاية الفترة و كذلك التغيرات التي خصته خلال الفترة، التسوية بين أرصدة حسابات كل صنف من حسابات رأس المال و علاوات الإصدار و بين كل صنف من الاحتياطات في بداية و نهاية الدورة، و ضرورة الإفصاح عن كل حركة أو تغير.

الشكل رقم 04: مصادر التغيرات في حق الملكية



المصدر[1]: بلقاسم سلاطنية: أبحاث اقتصادية و ادارية ، مجلة علمية محكمة سداسية جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر . كلية العلوم الاقتصادية و التسيير العدد 1 جوان 2007 ،ص 21-22.

[1] بلقاسم سلاطنية، أبحاث اقتصادية و ادارية ، مجلة علمية محكمة سداسية جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر . كلية العلوم الاقتصادية و التسيير العدد 1 جوان 2007 ،ص 21-22.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الاطار النظري لكل من المعايير الدولية و كذا القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما تم التطرق الى بعض التفصيل لاهم القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث اننا وجدنا بان المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي مرتبطان ارتباطا وثيقا ببعضهما و منه يمكن القول ان النظام المحاسبي المالي تبنى بشكل كبير معايير المحاسبة الدولية كما اننا وجدنا بان النظام المحاسبي المالي جاء بأربعة كشوف مالية و ملحق من ابرز هذه الكشوف قائمة الميزانية (الميزانية) و قائمة الدخل.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز –ميلة-

تمهيد

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة و اتساعها، و بعد الانتهاء من الجانب النظري لها ، كان لابد من ربط هذا الجانب (الجانب النظري) ، بجانب تطبيقاتها العملية (الجانب الميداني) و ذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية للبحث، و التي تشير الى ان تطبيق النظام المحاسبي المالي له اثر المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و الإفصاح عن المعلومات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية . و من اجل التعمق اكثر في الدراسة و ذلك بعد تربص يؤكد من خلاله او ينفي ما تم التوصل اليه، وقع اختيارنا على شركة توزيع الكهرباء و الغاز .

من خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على كيفية اعداد القائم المالية في ظل كوفيد–19 . و بالتالي نتناول ضمنه المباحث التالية:

- **المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز؛**
- **المبحث الثاني: فيروس كورونا و أثره على القوائم المالية مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز.**

المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز

تعتبر المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز التي تعرف اختصارا باسم "سونلغاز" "SONELGAZ" المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغاز في الجزائر ومهامها الرئيسية هي إنتاج نقل وتوزيع الكهرباء ونقل وتوزيع الغاز إضافة إلى ذلك يسمح لها قانونها الأساسي الجديد بالتدخل في قطاعات أخرى من القطاعات ذات الأهمية النسبية للمؤسسة وميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

فقد لعبت مؤسسة الكهرباء والغاز على الدوام دورا بارزا في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترقى إلى مستوى برامج التنمية الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز ومساهمتها كذلك في رفع التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 98 % ونسبة تغطية الغاز إلى ما يفوق 52%.

إن مؤسسة الكهرباء والغاز العازمة على فعل المزيد وبشكل أفضل قد جندت على الدوام طاقة هامة من أجل تطوير وتعزيز المنشآت الكهربائية والغازية، وبالنسبة إلى الفترة من 2005، 2010 فقد وضع برنامج استثماري موضع التنفيذ بغية رفع قدرتها الإنتاجية الخاصة بالكهرباء وتكثيف شبكتها الناقلة للكهرباء والغاز والعمل على تحسين وتحديث خدماتها الموجهة إلى زبائنها كذلك.

وتطمح "سونلغاز" أن تغدو مؤسسة تنافسية، تقوى على مواجهة منافسيها، وأن تكون من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

من خلال هذا المبحث سنقدم لمحة تاريخية عن تطور المؤسسة ومهامها الرئيسة وهيكلها التنظيمي.

المطلب 01: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز

لقد تم إنشاء مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر(**E.G.A**) في العهد الاستعماري سنة1947 وبعد الاستقلال تم إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز مؤسسة الكهرباء والغاز محل كهرباء وغاز الجزائر(**E.G.A**) في1969 بالمرسوم التنفيذي رقم 6959 المؤرخ في 1969/07/26 الصادر بالجريدة الرسمية في 1969/08/01 وقد حدد لها المرسوم مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في

سياسة الطاقة الداخلية للبلد وبهذا فقد أصبحت مؤسسة الكهرباء والغاز تحوز على احتكار إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة.[1]

قد مرت المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز في تطورها بعدة مراحل تلخص أهمها فيما يأتي:[2]

أولا: إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

في سنة 1983، تمت إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز أين زودت بخمس (5) مؤسسات فرعية للأشغال المتخصصة هي:

- ✓ كهريف: للإنارة وإيصال الكهرباء؛
- ✓ كهركيب: للتركيبات والمنشآت الكهربائية؛
- ✓ قناغاز: إنجاز شبكات نقل الغاز؛
- ✓ التركيب: للتركيب الصناعي؛
- ✓ AMC: لصنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

ثانيا: تغيير الشكل القانوني للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

في سنة 1991، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في ديسمبر 1991، تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز إلى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري EPIC، التي تسهر على أداء الخدمة العمومية في مجال الكهرباء والغاز داخل التراب الوطني الجزائري.

أما في سنة 1995، وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 فقد أكد الشكل القانوني "لسونلغاز" على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، تابعة لوزارة الطاقة والمناجم، لها شخصية معنوية، وتتمتع بالاستقلالية المالية.

ثالثا: تغيير الشكل القانوني للمؤسسة العمومية للكهرباء والغاز

في سنة 2002، وبموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-195 المؤرخ في 1 جوان 2002 تم تحويل المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز إلى مؤسسة قابضة ذات أسهم "سونلغاز ش. ذ. أ"، دون إنشاء شخصية

[1] معلومات محصلة من وثائق داخلية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

[2] مريم باي، السوق السندي وإشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز–، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص: علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008/2007، ص: 243.

معنوية جديدة لها، تنشط بواسطة فروعها لنشاطات إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء، وكذا نقل وتوزيع الغاز، يقدر رأسمالها بمائة وخمسين مليار دينار جزائري(150000000000.00دج) موزعة على مائة وخمسين ألف(150000) سهم، قيمة كل سهم مليون دينار جزائري (1000000.00 دج) تكتبها وتحررها الدولة دون سواها، وحسب المادة (165) من القانون 02-01 المؤرخ في 5 فيفري 2002 فإن الدولة لها حق إمتلاك أغلبية الأسهم فيها.

تهدف "سونلغاز" حسب المادة (6) من المرسوم الرئاسي السابق الذكر إلى:[1]

- ✓ إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها؛
- ✓ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه؛
- ✓ نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية؛
- ✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها؛
- ✓ دراسة كل شكل ومصدر للطاقة وترقيته وتثمينه؛
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة "لسونلغاز ش. ذ .أ" وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف المؤسسة، لاسيما البحث عن المحروقات واستكشافها وإنتاجها وتوزيعها؛
- ✓ تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارج الجزائر مع شركات جزائرية أو أجنبية؛
- ✓ إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيازة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل مؤسسة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

تماشيا مع التطور الذي عرفته "سونلغاز"، وبمقتضى القانون رقم 02-01 المؤرخ في 5 فيفري 2002 والمتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات الذي ينص على عدم احتكار إنتاج الكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات أصبح نشاط إنتاج وتوزيع الغاز الطبيعي مفتوحا على المنافسة التي تتنافى ومبادئ الخدمة العمومية، وبذلك وجب على مؤسسة "سونلغاز" أن تكيف نفسها للتلاؤم مع القواعد الجديدة لتسيير قطاع الطاقة التي أوجبها القانون، لاسيما انفتاح الأعمال والأنشطة ودخول باب المنافسة، ومن ناحية أخرى يخول هذا القانون لمؤسسة مؤسسة الكهرباء والغاز استقلالية أكبر، ويسمح لها بأن تمارس مسؤوليتها كاملة كما أن

[1] مريم باي، مرجع سبق ذكره، ص: 244.

تحديد هدفها الاجتماعي فتح لها آفاقا جديدة؛ فزيادة على أنشطتها المعتادة توفرت " لسونلغاز" إمكانية العمل والاتجاه نحو قطاع المحروقات والقيام بأعمال خارج الجزائر.

رابعا: إعادة هيكلة وظيفة التوزيع

في سنة 2006 تم إعادة هيكلة وظيفة التوزيع أين أوكلت إلى 04 فروع تتمركز على مستوى الجزائر، الوسط, الغرب, الشرق وهي : [1]

- ✓ سونلغاز توزيع الجزائر (SDA):وهي شركة مساهمة متفرعة عن المجمع منذ 2006 رأسمالها قدره تسعة ملايير دينار جزائري(9000.000.000) وتغطي نواحي العاصمة بومرداس وتيبازة ؛
- ✓ سونلغاز توزيع الوسط (SDC):أنشأت هذه المؤسسة في جانفي 2006 برأسمال قدره 150 دينار جزائري وتغطي مناطق البويرة , المسيلة, الجلفة ,الأغواط, بسكرة ,إليزي, ورقلة, تيزي وزو ,غرداية تمنراست؛
- ✓ سونلغاز توزيع الغرب (SDO): هي فرع من مجموعة مؤسسة الكهرباء والغاز وشركة مساهمة برأسمال قدره 25 مليار دينار جزائري (25.000.000.000) وتغطي مناطق الغرب الجزائري؛
- ✓ سونلغاز توزيع الشرق (SDE): هي شركة مساهمة وفرع مجمع مؤسسة الكهرباء والغاز برأسمال قدره 24 مليار دينار جزائري (24.000.000.000) يقع مقرها بقسنطينة وتغطي الولايات التالية : قسنطينة, ميلة, سطيف, جيجل, سكيكدة, بجاية, خنشلة, باتنة, أم البواقي, تبسة, قالمة,عنابة, سوق أهراس, مسيلة, برج بوعريريج, الطارف.

أما الوظائف والمهام الموكلة لفروع التوزيع فتتمثل في الآتي:... [2]

- ✓ شراء الطاقة الكهربائية والغازية وإعادة بيعها للزبائن التوتر المرتفعHT, التوتر المتوسط MT التوتر المنخفضBT, الضغط المنخفضBP، الضغط المرتفعHP، الضغط المتوسطMP؛
- ✓ المشاركة في إعداد السياسة التجارية للمجمع من ناحية تحديد الأسعار، خدمة الزبائن، تطوير المبيعات، الشروط التجارية؛
- ✓ تطبيق السياسة التجارية للمجمع وذلك بإعداد قواعد تسيير الزبائن والقواعد التجارية ومراقبة تطبيقها؛

[1] معلومات محصلة من مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة .

[2] معلومات محصلة من مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

- ✓ إشباع في أحسن الظروف طلبات ربط زبائن الكهرباء والغاز وجلب النصح والمساعدة لهم في حدود دفتر الشروط والقواعد المعمول بها؛
- ✓ السهر على تسيير (قيادة، استغلال وصيانة، وتطوير الشبكات MT/BT، MP/BP والمنشآت الملحقة؛
- ✓ المشاركة في إعداد التخصصات التقنية اختيار المعدات ومصادقتها؛
- ✓ مصادقة برامج الاستثمار المشاركة في إعداد المخطط الوطني للكهرباء والمخطط الوطني لتطوير شبكات الغاز والسهر على التحكم في تطبيقها؛
- ✓ المشاركة في صيانة أنظمة التسيير ؛
- ✓ إعداد الدراسات التنظيمية الخاصة بالتوزيع بالتجانس مع قرارات المجمع؛
- ✓ السهر على تسيير وتطوير الموارد البشرية والوسائل المادية اللازمة لسير التوزيع؛
- ✓ السهر على سلامة الأفراد والممتلكات التي هي في علاقة مع أنشطة التوزيع؛
- ✓ ضمان نوعية إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وكذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية والأمن وبأقل التكاليف؛
- ✓ التخطيط ووضع البرامج السنوية؛
- ✓ ضمان التموين اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطرة؛
- ✓ توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها؛
- ✓ التحديد والتعريف بالكيفيات والإمكانيات المتعلقة بالتطبيق (التجهيزات والتركيبات الكهربائية والغازية) وكذا المتعلقة بأجهزة القياس والحساب .ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- ✓ تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة العامة فيما يخص الأداءات المقدمة للعملاء؛
- ✓ ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد؛
- ✓ ضمان أمن الأشخاص والمواد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع؛
- ✓ ضمان تمثيل مؤسسة الكهرباء والغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

عموما فإن مؤسسات التوزيع تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة والتحكم في الطاقة وهوعامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات والرقابة وتحقيق ميزة إستراتيجية في التطور الاقتصادي والصناعي للوطن.

المطلب 02: تعريف مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز – ميلة –

تم فتح شعبة الكهرباء والغاز بولاية ميلة سنة 1987 وكانت تقتصر فقط على متابعة أشغال الكهرباء والغاز والتدخل من أجل إصلاح الأعطاب الناتجة آنذاك، في جانفي 1992 تم فتح مركز ميلة وكانت له الاستقلالية التامة في إدارة شؤون الولاية فيما يخص التزود بالطاقة الكهربائية والغازية.

بموجب التحولات التي طرأت على مجموعة مؤسسة الكهرباء والغاز سنة 2005 قام مجلس إدارة المجموعة بإعادة تسمية مراكز التوزيع إلى مديريات جهوية وفي سنة 2009 وبموجب توصيات مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 2009/03/12 تم تحويل مرة أخرى تسمية المديريات الجهوية إلى مديرية التوزيع، تقع مؤسسة التوزيع لولاية ميلة شارع جبهة التحرير الوطني رقم 43 ميلة، نسبة تغطية الكهرباء على مستوى إقليمها وصل إلى 98% بينما وصلت نسبة تغطية الغاز إلى ما يفوق 70 %، ومن مهامها ما يلي:[1]

- ✓ استغلال، صيانة، تطوير شبكات التوزيع للكهرباء والغاز في الأماكن النائية؛
- ✓ تطوير الشبكة لتمكين إيصال الزبون بالمنتج؛
- ✓ تسويق الكهرباء والغاز؛
- ✓ تمكين استمرارية النوعية بأقل سعر.

[1] معلومات محصلة من مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة .

المطلب 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز –ميلة–

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فانتظام الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

حيث تضم المؤسسة الأقسام التالية:[1]

1- مدير التوزيع

يعتبر المدير المسؤول الأول في المؤسسة، وتتمثل مهامه فيما يلي:

- ✓ تنظيم وتسيير ومراقبة كل الإمكانيات الموضوعة تحت تصرفه من أجل خدمة المواطن فيما يتعلق بتوزيع الكهرباء والغاز في أحسن الظروف؛
- ✓ توجيه وقيادة أعمال إنجاز المخططات والبرامج والميزانيات في المؤسسة الخاصة بتوزيع الكهرباء والغاز عبر اختصاص ولاية ميلة؛
- ✓ يشارك في مختلف العقود؛
- ✓ يسهر على أمن المؤسسة كما أنه يشرف على حسن سير كل مصالح المؤسسة.

2- أمانة المدير(الأمانة العامة)

تكون تحت إشراف المدير وهي تتكلف بالمهام التالية:

- ✓ المراسلات والبريد؛
- ✓ تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن؛.
- ✓ تسجيل المكالمات الهاتفية وضبط المواعيد للمدير ؛
- ✓ طباعة الرسائل والوثائق السرية وهي مكلفة بمختلف أعمال الرقمية وكتابة البرقيات.

3- المكلف بالاتصالات

تتمثل مهامه فيما يلي:

- ✓ تصميم وتنظيم المعلومات الموجهة للعامة والزبائن خاصة باستعمال(الملصقات الجرائد المنشورات، الصحافة، الإذاعة المحلية، الإصدارات...) وذلك بالاعتماد على الأهداف العامة للمؤسسة؛
- ✓ المشاركة مع المؤسسة العامة للتوزيع في الأنشطة التجارية.

[1] وثائق داخلية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة .

4- المكلف بالشؤون القانونية

- ✓ التكفل بالشؤون القانونية لهياكل المؤسسة؛
- ✓ دراسة وفض القضايا والمشاكل ذات الطابع القانوني؛
- ✓ تمثيل مؤسسة الكهرباء والغاز ببعثة المؤسسة أمام الهيئات القانونية وأخذ الإجراءات الودية لصالح المجموعة؛
- ✓ متابعة قرارات المحكمة؛
- ✓ ترسيم ومراقبة الملفات المعقدة؛
- ✓ تقييم ونشر المعلومة القانونية في نطاق الحاجة؛
- ✓ المشاركة في تحرير دفاتر الشروط والعقود وفي تشكيل لجنة السوق، التكفل بالشؤون القانونية لهياكل المؤسسة.

5- المكلف بالأمن

- ✓ القيام بالزيارات مع برمجة عمليات النوعية ؛
- ✓ تحضير اجتماعات لصالح المؤسسة؛
- ✓ القيام بتحضير حوادث محاكية للحوادث الحقيقية وهذا بالتعاون مع المصالح التقنية؛.
- ✓ تطبيق كل التوجيهات والتعليمات المتوقعة بالصحة والسلامة.

6- المكلف بالأمن الداخلي

تتمثل مهامه في:

- ✓ المتابعة المستمرة لكل أشكال الأمن الداخلي للمؤسسة الجهوية، والمصالح التقنية للكهرباء والغاز والمصالح التجارية(الوكالات)؛
- ✓ الإعلام الدوري لمساعد المدير الجهوي؛
- ✓ إنجاز التقارير في الوقت اللازم إذا تعلق الأمر بحادث طارئ؛
- ✓ إجراء دوريات عبر كل الوحدات التابعة لها إقليميا و دراسة ميدانية لأجهزة الأمن ووضعيتها؛
- ✓ إعداد مخطط الأمن الداخليPSI للمؤسسة الجهوية بالتعاون مع مهندس الأمن والسلطات المحلية.

7- _الأقسام والمصالح

أ. **قسم تقنيات الكهرباء :** وينقسم إلى:[1]

❖ **مصلحة مراقبة تقنيات استغلال الشبكات** وتنقسم إلى شعب:

✓ **شعبة استغلال الشبكات:** ومهامها هي:

- تحضير برامج لصيانة المشاريع؛
- متابعة وتحليل الإجراءات التوتر المنخفض MT والتوتر المتوسطBT ؛
- تصميم المخططات البيانية للمراكز ذات الأهمية؛
- مراقبة إنجاز برامج الصيانة؛
- تأمين التنسيق بخصوص الاستغلال بين مراكز النقل والمؤسسة التقنية للمؤسسة العامة.

✓ **شعبة المشاريع** :ومن مهامها:

- متابعة وتحليل إحصائيات المشاريع؛
- تعيين تصميم كل البطاقات للشبكات الجوية للمركز والشبكات التحت أرضية على حسب حجم المدن والمعايير المعمول بها؛
- ضمان تسيير المحولات.

❖ **مصلحة تطوير شبكات الكهرباء:** وتتضمن نشاطاتها الوظيفية ما يلي:

✓ تصميم المخطط البياني العام للمؤسسة الجهوية الخاص بتوزيع الكهرباء؛

✓ دراسة المخططات البيانية المتعلقة ببناء وتطوير شبكات التوتر المنخفض MT للمناطق العمرانية؛

✓ ضمان وتأمين حاجات المؤسسة الجهوية للتوزيع المتعلقة بالدراسات المتخصصة (للخسائر والتعويضات)؛

✓ تكوين بنك معلومات خاص بحاجات الدراسات (متابعة النفقات نسب تطوير المشاريع، وتصليح جميع الأعطاب في هذه المشاريع)؛

✓ الإنجاز السنوي لمخطط التجهيز على المدى المتوسط والقصير بناءا على القرارات المتخذة من طرف مختلف اللجان وضمان تنفيذ هذه القرارات.

[1] وثائق داخلية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

- ❖ **مصلحة أشغال الضغط المنخفض:** وتقوم بتنفيذ مشاريع ربط وتموين الزبائن الجدد والتكفل بأعمال صيانة المشاريع وتصليح جميع الأعطاب فيه.
- ❖ **مصلحة صيانة الكهرباء:** وتتكفل هذه المصلحة بنشاطات البحث عن الأعطاب في الكوابل وإجراء الاختبارات عليها، إضافة إلى ذلك مهام ضمان تسيير وصيانة أجهزة العدادات وأجهزة القياس وحماية كل التجهيزات الإلكترونية.

ب. **قسم تقنيات الغاز** : وينقسم هذا القسم إلى عدة مصالح: [1]

- ❖ **مصلحة إستغلال الشبكات:** ومن أهم نشاطات هذه المصلحة:
  - ✓ تنفيذ برامج الصيانة للمشاريع الخاصة بالغاز؛
  - ✓ تولى وظيفة متابعة وتحليل الإجراءات الدورية؛
  - ✓ إعداد مخطط طوارئ ومتابعة وتحليل إحصائيات الحوادث.
- ❖ **مصلحة تسيير المشاريع:** وتتكفل بمتابعة وتحليل الإحصائيات للمشاريع (شبكات الربط، حفر الغاز، والمراكز، وكذا تنفيذ المخططات لحماية القنوات الغازية).
- ❖ **مصلحة تطوير الشبكات** :تختص بإعداد المخطط البياني العام للمؤسسة الجهوية لتوزيع الغاز وتأمين حاجياتها بخصوص دراسات تدعيم وتأمين قنوات الغاز؛
- ❖ **مصلحة صيانة الغاز** :وتتركز وظيفتها في نقطتين أساسيتين:
  - ✓ حماية قنوات الغاز حيث تضطلع بإعداد دراسات الصيانة، وكذا تسيير وضمان حماية التجهيزات الحامية للقنوات؛
  - ✓ تعمل على تنفيذ البرامج السداسية وتحليل النتائج وكذا البحث عن مناطق تسربات الغاز وتلحيم القنوات.

ت. **قسم دراسة وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز** : ويختص هذا القسم أساسا بوظائف:

- ✓ متابعة الطلبات المقدمة للمؤسسة الجهوية المتعلقة بالتزويد بالكهرباء والغاز؛
- ✓ تجميع الملفات التقنية للمشاريع الملزم إنجازها؛
- ✓ تنظيم فتح الورشات مع مقاولات الإنجاز؛
- ✓ مراقبة وتفتيش المشاريع ميدانيا وكذا عمليات التدقيق والمصادقة عليها؛
- ✓ التكفل بحل المشاكل التي تقع بالورشة؛
- ✓ تحرير تقارير التقدم في الأشغال اليومية والأسبوعية.

[1] معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

ث. **قسم الموارد البشرية** :ويعنى هذا القسم بشؤون الموظفين حيث أن أهم وظيفة هي تنمية الموارد البشرية من حيث:

- ✓ تحفيز وتوجيه ومراقبة مخططات الموارد البشرية بالمؤسسة (التوظيف، التكوين والترقية)؛
- ✓ ضمان التنسيق ومراقبة نشاط الإدارات والأقسام فيما يخص تسيير الموظفين (التوظيف والاستقبال والتكوين والتحويل.

يتكون هذا القسم من: [1]

❖ **مصلحة الإدارة العامة** :وتضطلع بمهام:

- ✓ ضمان التسيير الإداري للموظفين؛
- ✓ إعداد الميزانية وعقود التسيير الخاصة بالموظفين؛
- ✓ ضمان متابعة ومراقبة ظروف تسيير الموارد البشرية؛
- ✓ السهر على إعداد الإحصائيات المتعلقة بالموظفين؛
- ✓ رفع تقارير إلى المدير بخصوص التجاوزات المسجلة في تطبيق اللوائح وقواعد العمل؛
- ✓ السهر على إعداد حسابات أجور الموظفين.

❖ **مصلحة التكوين**: وتسهر على إنجاز النشاطات التالية:

- ✓ تعيين الإحصائيات الدورية للموظفين المكونين؛
- ✓ تزويد المسيرين بالتحاليل والمعلومات الضرورية من أجل تحديد الاحتياجات التكوينية؛
- ✓ تصميم وإعداد المخططات التدريبية؛
- ✓ تنفيذ مخططات التكوين ومتابعتها كما ونوعا؛
- ✓ تقييم أثار ونتائج التكوين على مستوى كل إدارة وقسم وتنظيم ومتابعة إنجاز نشاطات التكوين في وسط العمل.

ج. **قسم الشؤون العامة** :وينقسم هذا القسم إلى المصالح التالية:

❖ **مصلحة الوسائل** :ومن مهامها:

- ✓ تنظيم وتسيير أرشيف المؤسسة؛
- ✓ استقبال وتسجيل وتوزيع بريد المؤسسة؛
- ✓ ضمان التكفل بأصحاب المهمات والمدعوين من طرف المؤسسة؛
- ✓ تعيين ملفات منشآت المؤسسة.

[1] معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

❖ **مصلحة المشتريات:** وتتكفل هذه المصلحة بضمان تسيير وسائل وعتاد ومنشآت المؤسسة، والحضور مع باقي المديريات من أجل شراء عتاد المؤسسة.

❖ **مصلحة حظيرة السيارات:** وتهتم بإعداد الإحصائيات وتسيير الوقود، كما تساهم في إعداد وإنجاز الخصائص النموذجية لسيارات المصلحة والشاحنات وآلات إنجاز المشاريع.

ح. **قسم العلاقات التجارية** :ويقوم رئيس هذا القسم بالسهر على مراقبة المجالات التالية: [1]

- ✓ احترام إجراءات تزويد الزبائن الجدد بداية من طلب التزويد حتى إتمام الخدمة؛
- ✓ إدارة عقود الاشتراك؛
- ✓ إدارة شؤون الزبائن (الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات) فيما يخص الحسابات والتغطية؛
- ✓ إدارة حسابات الزبائن؛
- ✓ الوقوف على احترام إجراءات تسيير الزبائن فيما يخص قطع خدمات الكهرباء والغاز وإعادة الخدمة.

يندرج تحت هذا القسم ما يلي:

❖ **المصلحة التقنية – الاقتصادية:** وتتكفل بـ:

- ✓ مهام النشاط التجاري وتنمية المبيعات؛
- ✓ إجراء تخفيضات بخصوص الزبائن؛
- ✓ المساهمة في رسم سياسة تجارية للمجمع؛
- ✓ إجراء كافة الحسابات وأعمال الجرد؛
- ✓ متابعة تنفيذ الحوصلة الطاقوية وتحليل النتائج واقتراح أنشطة للتعديل؛
- ✓ متابعة وتحليل تكاليف وسائل البيع وإنجاز حوصلة تجارية.

❖ **مصلحة التنسيق والتسويق** :من مهامها تقديم النصائح للزبائن بخصوص:

- ✓ معلومات عن الغاز والكهرباء؛
- ✓ خيارات التجهيز وخيارات الأسعار؛
- ✓ طريقة التزويد بالأنابيب أو الأسلاك.

أما النصائح والمساعدة فيما يخص التسويق فهي تتعلق بـ:

- ✓ مستخلص الحسابات والفواتير؛
- ✓ عقود الاشتراك.

[1] معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

خ. **قسم تشغيل نظام المعلومات:** ويتكفل هذا القسم بمهام:

- ✓ ضمان تسيير مركز المعالجة الآلية للمعلومات؛
- ✓ تسيير جملة عتاد الإعلام الآلي بالمؤسسة وفروعها؛
- ✓ صيانة ومراقبة المواد المستهلكة وكذا السهر على صيانة الأنظمة؛
- ✓ تطوير التطبيقات ذات الأهمية القصوى.

د. **قسم إدارة الأسواق:** هذا القسم هو المسؤول عن:

- ✓ متابعة تنفيذ الإعتمادات؛
- ✓ وضع دليل إحصائي من الإنجازات؛
- ✓ متابعة تنفيذ البرنامج الاستثماري؛
- ✓ إعداد وإطلاق المناقصات؛
- ✓ جمع البيانات اللازمة لتنفيذ دراسات العمل.

ذ. **قسم تخطيط الكهرباء والغاز:** ينقسم هذا القسم إلى مصلحتين لكل منهما مهام وصلاحيات نذكرها فيما يلي:...[1]

❖ **مصلحة تخطيط شبكة الكهرباء:** تتمثل فيما يلي:

- ✓ وضع خطة مدير فرع توزيع؛
- ✓ دراسة أنماط إعادة هيكلة وتخطيط الشبكات تكتل الضغط المتوسط؛
- ✓ جمع الدراسات الخاصة بضمان أغراض إدارة التوزيع؛
- ✓ التحقق من صحة برنامج الاستثمار؛
- ✓ التحقق من صحة وسائل الاتصال؛
- ✓ ضمان قيم الحماية؛
- ✓ ضمان الامتثال لأنظمة خطة تطوير الشبكات من خلال المصادقة على نقاط اتصال الشبكة.

❖ **مصلحة تخطيط شبكة الغاز:** تتمثل مهامها في:

- ✓ دراسة أنماط إعادة هيكلة وتطوير شبكات مختلف التجمعات؛
- ✓ ضمان امتثال الخطة مع التضاريس؛
- ✓ التحكم في بنية العمل التي أجريت من خلال الدراسات ؛
- ✓ المشاركة في ملف تحديث أعمال الغاز .

[1] معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

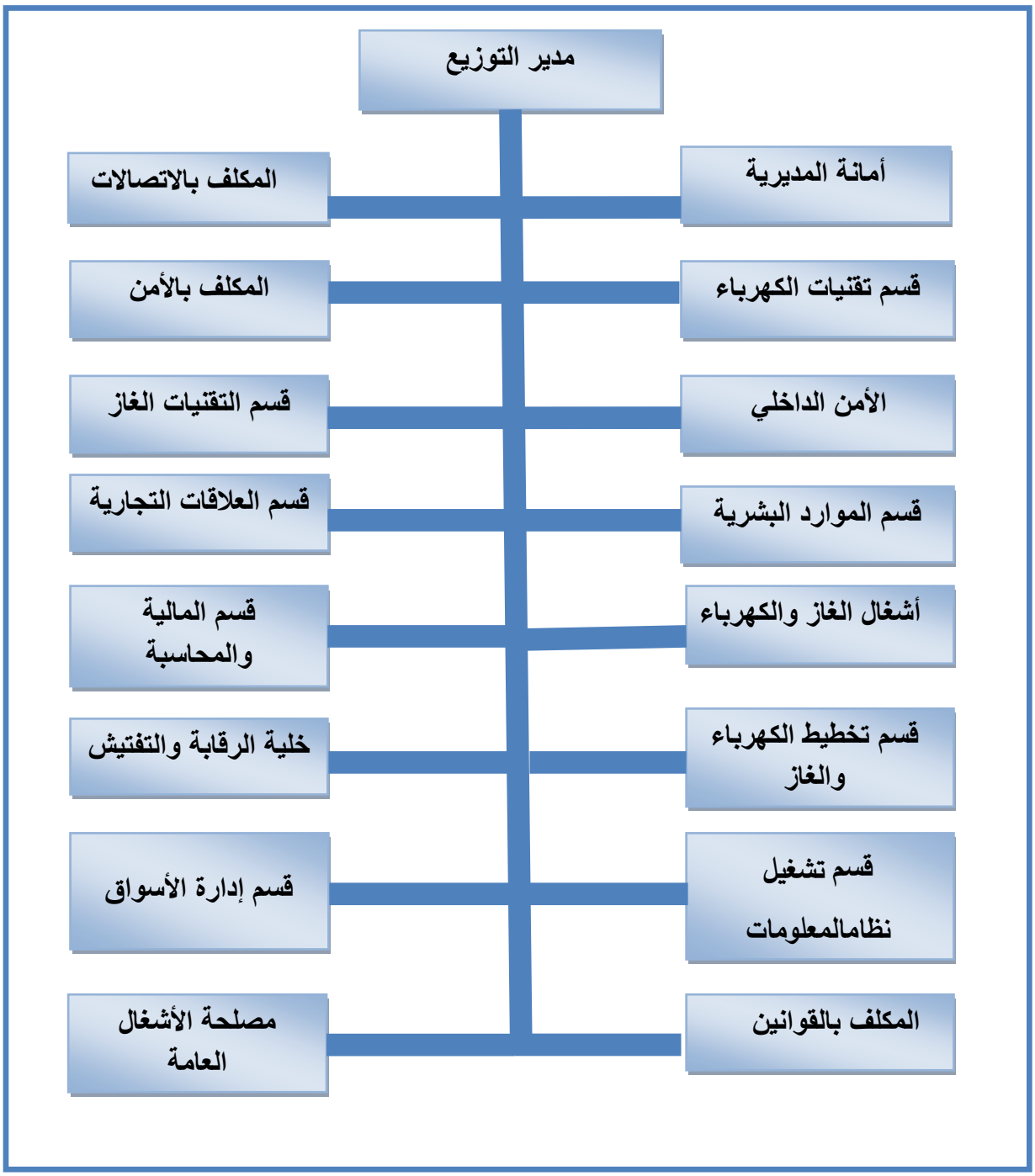
ر. **قسم المالية والمحاسبة :ويتكون من:**[1]

- **مصلحة المالية** :وتقوم ب:
  - ✓ ضمان ومتابعة حسابات الخزينة ومراقبة الشروط والتعاملات البنكية للمؤسسة؛
  - ✓ تحديد توقعات الخزينة على المدى القصير ؛
  - ✓ تراقب الصناديق المالية الواردة من فروع المؤسسة الجهوية.
- **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير** :حيث تتكفل بـ:
  - ✓ إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة؛
  - ✓ إنجاز جدول التحكم وحوصلة نشاطات مركز التوزيع؛
  - ✓ إعداد لوحة القيادة .
- **مصلحة المحاسبة** :ومن مهامها:
  - ✓ ضمان تحقيق ومراقبة العمل المحاسبي للعمليات؛
  - ✓ ضمان العمل بنمط النشاط المالي اللامركزي؛
  - ✓ ضمان الربط بمراكز الحسابات الأخرى للمؤسسة العامة للتوزيع؛
  - ✓ تقييد العمليات الخاصة بما يعرف بـ les caisses compte التي توضح حركة أموال؛
  - ✓ تقييد فواتير الأشغال؛
  - ✓ تقييد فواتير الموردين؛
  - ✓ تقييد العمليات الخاصة بتسديد الموردين .
  - ✓ تقييد العمليات الخاصة بالتنازل بين الوحدات؛
  - ✓ تصحيح الأخطاء المقيدة في مختلف اليوميات؛
  - ✓ إجراء عمليات المقارنة؛
  - ✓ إعداد جدول حسابات النتائج؛
  - ✓ إعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي ومصلحة الضرائب وإرسالها إلى مصلحة المالية من أجل التسديد؛
  - ✓ إعداد الميزانية الختامية.

[1] معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميلة.

الشكل الموالي يوضح أقسام المديرية كما يلي:

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع – ميلة–



المصدر:وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة

المبحث الثاني : فيروس كورونا و أثره على القوائم المالية في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز –ميلة–

المطلب 01: مفهوم فيروس كورونا (covid–19)

اولا: تعريف فيروس كورونا (covid–19)

فيروس كورونا هي فصيلة كبيرة من فيروسات التي قد تسبب المرض للحيوان و الإنسان و من المعروف أن عددا من فيروسات كورونا تسبب لدى البشر حالات عدوى الجهاز التنفسي التي تتراوح حدتها من نزلات البرد الشائعة إلى الأمراض الأشد وخامة مثل متلازمة الشرق الأوسط التنفسية الحادة الوخيمة (السارس) . و يسبب جائحة كورونا المكتشف مؤخرا مرض جائحة كورونا .

يمكن أن يصاب الأشخاص بعدوى مرض كوفيد 19 عن طريق الأشخاص الآخرين المصابين بالجائحة . و يمكن للمرض أن ينتقل من شخص إلى شخص أخر عن طريق القطيرات الصغيرة التي تتناثر من الأنف أو الفم عندما يسعل الشخص المصاب بمرض كوفيد–19 أو يعطس . و تتساقط هذه القطيرات على الأشياء و الأسطح المحيطة بالشخص. و يمكن حينها أن يصاب الأشخاص الآخرون بمرض كوفيد–19 عند ملامستهم لهذه الأشياء أو الأسطح ثم لمس عينهم أو انفهم أو فمهم. كما يمكن أن يصاب الأشخاص بمرض بمرض كوفيد–19 إذا تنفسوا القطيرات التي تخرج من الشخص المصاب بالمرض مع سعاله أو زفيره. و لذا فمن الأهمية بمكان الابتعـــاد عن الشخـــص المريض بمســـافة تزيد على متر واحد، و تتمثل الأعراض الأكثر شيوعا لمرض كوفيد–19 في الحمى و الإرهاق و السعال الجاف . و قد يعاني بعض المرضى من الآلام و الأوجاع ، أو احتقان الأنف ، أو الرشح، أو الم الحلق ، أو الإسهال. و عادة مت تكون هذه الأعراض خفيفة و تبدأ تدريجيا. و يصاب بعض الناس بالعدوى دون أن تظهر عليهم أي أعراض و دون أن يشعروا بالمرض. ويتعافى معظم الأشخاص من المرض دون الحاجة إلى علاج خاص . و تشتد شدة المرض لدى شخص واحد تقريبا من كل 9 أشخاص يصابون بعدوى كوفيد–19 حيث يعانون من صعوبة التنفس . و تزداد احتمالات إصابة المسنين و الأشخاص المصابين بمشكلات طبية أساسية مثل ارتفاع ضغط الدم أو أمراض القلب أو داء السكري ،بأمراض وخيمة. و قد توفى نحو 2% من الأشخاص

الذين أصيبوا بالمرض . و ينبغي للأشخاص الذين يعانون من الحمى و السعال و صعوبة التنفس التماس الرعاية الطبية...[1]

لايعرف على وجه اليقين فترة استمرار الجائحة المسبب لمرض كوفيد–19 حيا على الأسطح، و لكن يبدو انه يشبه في ذلك سائر فيروسات كورونا . و تشير الدراسات إلى أن فيروسات كورونا (بما في ذلك المعلومات الأولية عن الجائحة المسبب لمرض كوفيد–19 قد تظل حية على الأسطح لبعض ساعات أو لعدة أيام. و قد يختلف ذلك باختلاف الظروف مثل نوع السطح و درجة الحرارة أو الرطوبة البيئية).

ثانيا : اثر فيروس كورونا على القوائم المالية

من المتوقع أن يؤثر الفيروس على المبيعات و حجـم الإنتاج و بالتالي يؤثر على الأرباح المتوقعة و المعلن عنها في التقارير القوائم المالية للشركات ، و هذا ســوف يؤثر على مصداقية هذه القوائم المالية، و ربما قد تتعرض بعض الشركات للإفلاس و بالتالي سوف يكون عكس ما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية من حيث حجم الموجودات و قوة الميزانية .

و بالتالي يتوجب القيام بعدة إجراءات للإفصاح عن هذه الآثار و التغييرات على القوائم المالية أو تعديل القوائم المالية . ووفق ماجاء به معيار المحاسبة الدولي (10) الأحداث اللاحقة للميزانية العمومية.

[1] وليد سمير عبد العظيم الجبلي، اثر انتشار جائحة كورونا(كوفيد -19) على اعداد القوائم المالية و مراجعتها، العدد الاول، ص 1152-1153.

المطلب 02: اثر جائحة كورونا على الاجراءات المحاسبية

لدراسة اثر الجائحة يجب اولا دراسة الممارسات المحاسبية

اولا: متطلبات الممارسات المحاسبية في ظل ازمة كورونا

تشير الممارسات المحاسبية للمؤسسات الى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية ، و الالتزام بها على اساس روتيني من قبل محاسب او مراجع حسابات او فريق من المتخصصين في المحاسبة. كما تشير الى التطبيق الطبيعي للسياسات المحاسبة التي تحدث داخل المؤسسة . و تهدف الى تطبيق المبادئ التوجيهية و السياسات المحاسبية للمؤسسة و مع التفشي السريع لجائحة كورونا فرضت العديد من البلدان على المؤسسات تقييد او تعليق العمليات التجارية و تنفيذ قيود السفر و تدابير الحجر الصحي، و قد ادت هذه التدابير و السياسات الى تعطيل انشطتها و تظهر الاضطرابات بشكل اكثر وضوح مع بعض الصناعات مثل السياحة و الضيافة و النقل و التجزئة و الترفيه، فضلا عن التأثيرات المتوقعة على القطاعات مثل التصنيع و القطاع المالي، و مع استمرار تفشي و تطوره فانه من الصعب التنبؤ بمدته و تأثيره الاقتصادي و من تم قد تواجه المؤسسات في ظل هذه الظروف تحديات عن اعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و بات واضحا ان لانتشاره السريع في جميع انحاء العالم تأثيره على الاقتصاد و بيئة الاعمال و لمعظم المؤسسات ، و مع ذلك لا توجد وجهة نظر واحدة حول كيفية تطوره و تأثيره على الاقتصاد لدى فان عدم وجود مثل هذا الاتفاق في ووجهات النظر يفرض بضرورة الحاجة الى الافصاح الكامل على الاحكام و الافتراضات و التقديرات الحساسة بشكل اكثر اهمية من المعتاد .

و قد يكون للعواقب الاقتصادية الناتجة عن هذه الجائحة نفس الاجراءات التي تتخذها الحكومـــات و القطاع الخاص كاستجابة لتفشي الامراض و الازمات.

و من اهم مجالات الاستجابة المحاسبية التي يجب مراعاتها عند معـــالجة اثر الكـــوارث الطبيعية و الازمات و التي تضمنت كل من تقييم انخفاض الاصول، استرداد التامين ، محاسبة التكاليف، اعادة هيكلة، التزامات انهاء الخدمة، اعتبارات اخرى، التصنيف في قائمة الدخل الشامل، متطلبات الافصاح في القوائم المالية.

و قد تم نشر العديد من المنشورات من قبل شركات المحاسبة الدولية التي توفر ارشادات اضافية فيما يتعلق بتأثير جائحة كورونا على القوائم المالية و من هذه المنشورات على سبيل المثال ما يلي:

- (PWC) الاثار المحاسبية لجائحة كورونا.
- (EY) تطبيق معايير القوائم المالية الدولية (IFRS): الاعتبارات المحاسبية لتفشي جائحة كورونا.
- (KPMG) الاثار المحاسبية لجائحة كورونا.

هذا إلى جانب العديد من المنشورات التي تناولت الآثار التي يمكن أن يخلفها على الممارسات المحاسبية وكذلك على مهنة المحاسبين والمراجعين ، و يوجد أربعة طرق لتنشيط العمل المحاسبي كاستجابة لآثار الجائحة، وهذه الطرق هي

- ✓ الاستعانة بالحوسبة السحابية في تشغيل البرامج المحاسبية للمؤسسة؛
- ✓ أتمتة عمليات وإجراءات العمل المحاسبي للمؤسسة والتخلص من الورق؛
- ✓ التعهيد المحاسبي، أي الاستعانة بمصادر خارجية لإدارة العمل المحاسبي؛
- ✓ إعادة ترتيب وتصفية الأعمال والتركيز على الأنشطة الأكثر قيمة في الاستثمار.

ان من اهم الموضوعات التي تتطلب استجابة محاسبية لمعالجتها في ظل انتشار الجائحة ما يلي:

1- **إعداد تقديرات المراجعة النقدية المتوقعة** ، من خلال استخدام المعلومات المتوقعة في تقييم المؤسسة، من بين أمور أخرى، كانخفاض قيمة الأصول غير المالية، وخسائر الائتمان المتوقعة، وقابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة وقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما اشتملت التعقيدات المرتبطة بإعداد معلومات تطلعية (مستقبلية متوقعة) نتيجة للجائحة والانكماش الاقتصادي على ما يأتي :

- وجود مجموعة واسعة للغاية من النتائج المحتملة، التي بدورها تقود إلى درجة عالية من عدم التأكد بشأن المسار النهائي للجائحة والمسار والوقت اللازمين للعودة إلى حالة الاستقرار؛
- اعتماد التأثير الاقتصادي المصاحب للجائحة بشكل كبير على المتغيرات التي يصعب التنبؤ بها؛
- ضرورة ترجمة كل شركة التأثيرات تلك الظروف بمجموعها إلى تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بها.

2- **قابلية استرداد الأصول وانخفاض قيمتها**، إذ غالبا ما يتطلب اختبار انخفاض قيمة الأصول غير المالية تحسين وتطوير توقعات التدفقات النقدية التي تخضع للشكوك الكبيرة.

3- **المحاسبة عن الأصول المالية**، إذ أصبح هناك انخفاضا حادا في القيمة العادلة للعديد من الأصول المالية، لا سيما الأوراق المالية. وبالمثل فقد تأثرت قدرة المدينين على الامتثال لشروط القروض والأدوات المماثلة بشكل سلبي. وستحتاج المؤسسات إلى النظر بعناية في متطلبات القياس وتقدير خسائر انخفاض القيمة المناسبة وتطبيقها.

4- **تعديلات العقود**، إذ من المتوقع أن تؤدي التغيرات في النشاط الاقتصادي التي سببها الجائحة إلى قيام العديد من المؤسسات بإعادة التفاوض على شروط العقود. مثل العقود المبرمة مع العملاء، وترتيبات التعويض مع الموظفين، والإيجارات، وشروط العديد من الأصول والمطلوبات المالية، كما ستحتاج المؤسسات إلى التأكد من تطبيق المتطلبات المتعلقة بمعايير القوائم المالية الدولية.

5- **الأحداث بعد انتهاء فترة إعداد القوائم المالية**، فمن الصعب على المؤسسة التنبؤ بالأحداث بعد نهاية فترة إعداد القوائم من حيث التعديل من عدمه على بعض قيم بنودها في ظل التقلبات الكبيرة والمستمرة للسوق العالمي كما هو الحال مع الإعلانات عن الحوافز والقيود الحكومية ورد فعل سوق الأسهم اليومي على المعلومات الجديدة ، كما أن الاستجابة المحاسبية في ظل انتشار الجائحة يجب أن تتضمن كلا من : الأحداث بعد الفترة المشمولة بالقوائم ، الاستمرارية ، قياس القيمة العادلة، تقييم الخسائر الائتمانية المتوقعة ، انخفاض الأصول ، متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية الأخرى ، تقديرات محاسبية أخرى ...[1]

ثانيا : الآثار على مهنة المحاسبة

لجائحة كورونا القدرة على إحداث تغييرات كبيرة في أسلوب عمل المحاسبين المتخصصين بإعداد القوائم المالية للمؤسسات، فضلا عن مستخدمي الحسابات الخارجيين على حد سواء وفي ظل انتشارها فإن أغلب المؤسسات بدأت تنتهج مع موظفيها أسلوب العمل المنزلي، بما في ذلك مؤسسات المحاسبة .

وقد يؤدي هذا التغيير في أسلوب التعامل بين مؤسسات المحاسبة وعملائها في ظل هذه الجائحة إلى العديد من الآثار السلبية منها؛ فقدان العديد من المحاسبين عملهم، وفقدان بعض العملاء، فضلا عن صعوبة التمسك ببعض موظفي المحاسبة الأكفاء ، إلا أن هذه الأثار سوف تقل أو تنعدم مع من لديه ترتيبات عمل مرنة في التعامل عن بعد من قبل أن تقع هذه الجائحة وتتفشى في المجتمعات، لأنهم يمتلكون الفهم والدراية الكاملة بكيفية التعامل والفوائد المتحققة

[1] وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، مرجع سابق، ص 1155-1158.

وبصرف النظر عن هذه الاحتياطات التي يمكن أن تتخذ للحماية من أخطار جائحة كورونا الصحية، فإنه يمكن للمحاسبين حماية أنفسهم من خلال اعتماد بعض التدابير الإضافية؛ منها على سبيل المثال :

أ. يجب على مؤسسات المحاسبة السماح بالوصول إلى التطبيقات والبوابات المناسبة للموظفين وإدارة أعمالهم الموكلين بها من المنزل؛

ب. إجراء التغييرات اللازمة في جداول وإبلاغ العميل بذلك؛

ت. اعتماد البيانات الرقمية ومنصات مشاركة الملفات اللازمة للعميل لتجنب استخدام الأوراق، فيمكن مشاركة الملفات على منصة رقمية بدلا من استخدام الورق الذي يمكن أن يكون ملوثا. ويمكن أيضا تحقيق الاتصالات مع العملاء بسلاسة دون أي خسارة في الإنتاجية؛

ث. تجنب إجراء الاجتماعات أو حضورها لفترة من الوقت وتبني مؤتمرات الفيديو...[1]

ثالثا: الآثار على القياس والإفصاح المحاسبي

إن حالة الشلل التي أصابت جميع المفاصل الاقتصادية والتجارية والاجتماعية على مستوى العالم نتيجة أزمة جائحة كورونا انعكست بدورها على عمل المؤسسات وأدائها، ولينسحب هذا الأثر على مجريات العمل المحاسبي لا سيما المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ، إلى أن النظام المصرفي العالمي انتقل إلى محاسبة الخسارة المتوقعة في السنوات الأخيرة، بسبب ردة الفعل السياسية ضد المعايير القائمة على الخسائر المتكبدة ويؤكد أن كلا من البلدان الأوربية والولايات المتحدة قد أخفقوا في اعتماد المعايير المحاسبية المبنية على الخسائر المتوقعة خلال أزمة كورونا. فالواجب على المؤسسات النظر بعناية في ظروفها بشكل لا ينفصل عن خصوصيتها، ومدى التعرض للمخاطر عند تحليل كيفية تأثير الأحداث الأخيرة على قوائمها المالية. وبالتحديد، ستحتاج عمليات الإفصاح ضمن قوائمها إلى نقل الأثار الجوهرية للجائحة.

كما يؤكد على ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم تأثير تفشي الجائحة على وضعهم المالي وأدائهم حتى وقت إصدار البيانات المصرح بها. وبالرغم من عدم وجود الكثير من الإرشادات التفصيلية حول كيفية تقديم مثل هذه الإفصاحات، إلا أنه من المهم أن تكون واضحة، وعلى المؤسسات أن تكون حذرة لتجنب تقديم إفصاحات بطرق يمكن أن تكون مضللة عن طريق الخطأ ، الا أن تفشي الجائحة سوف يكون له الأثر الكبير في كل من الممارسات المحاسبية الأتية: تقييم انخفاض الأصول، قياس القيمة العادلة، الاستمرارية.

[1] وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، مرجع سابق، ص 1159.

وهذا سيتطلب تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح العامة، مع إعطاء أهمية خاصة لمتطلبات الأصول المحتفظ بها للبيع، وتصنيف أدوات دين المؤسسة وحقوق الملكية، واختبار انخفاض القيمة، وإثبات وقياس المخصصات وغيرها...[1]

رابعا : تأثير جانحة كورونا على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية

إن معايير المحاسبة الدولية تشير إلى أنه " عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار على أنها مؤسسة مستمرة . ويجب على المؤسسة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن تنوي الإدارة أن تصفي المؤسسة أو أن توقف الأعمال ، أو أنه ليس لديها بديلا واقعية سوى أن تفعل ذلك ، وعندما تكون الإدارة على علم عند إجراء تقويمها بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو ظروف قد تلقى شكوكا كبيرة على قدرة المؤسسة على الاستمرار كالمؤسسة مستمرة ، فإنه يجب على المؤسسة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك . وعندما لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة ، مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن المؤسسة لا تعد مؤسسة مستمرة.

ومن المؤشرات التي قد تشير إلى وجود تأثير ذات أهمية نسبية لجانحة كورونا على قدرة المؤسسة على الاستمرار :

- ✓ إفلاس (أو الإفلاس المحتمل) لعدد من كبار العملاء المدينون للمؤسسة لمبالغ كبيرة الذين تضرروا سلبيا بجانحة كورونا؛
- ✓ أو أن المؤسسة كانت تمتلك كميات كبيرة من المخزون بمبالغ كبيرة ذات أهمية نسبية على مستوى القوائم المالية وقاربت صلاحيتها على الانتهاء ولم يتم بيعها ، وتجد المؤسسة صعوبات بالغة في بيعها نتيجة إغلاق السوق المحلي والدولي نتيجة قرارات حظر التجوال التي تم فرضها في العديد من البلدان؛
- ✓ أو وجود شك كبير في تحصيل مديونيات المؤسسة من طرف العديد من الزبائن الذين تأثروا سلبيا بشكل كبير من جائحة كورونا...[2]

[1] وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، مرجع سابق، ص 1160.
[2] وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، مرجع سابق، ص 1165-1169.

خامسا : الإجراءات الواجب القيام بها على القوائم المالية

إن ظهور الفيروس كان نهاية 2019 و لم يكن هناك تأكيد على انتشاره، و لكن الانتشار بدأ في 2020 و بالتالي حسب المعيار لا يتوجب على الشركات تعديل القوائم المالية و لكن عليها القيام بالإفصـــاح ، حيث إذا تلقت المؤسسة معلومات بعد فترة إعداد التقرير حول الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة إعداد التقرير، يجب تحديث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف في ضوء معلومات جديدة.

إذا كانت الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقرير غير موجبة للتعديل لكنها ذات تأثيرات جوهرية ، لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقرير غير الموجبة للتعديل:

- طبيعة الحدث : و فعلا الحدث هو انتشار فيروس كورونا و تأثيره على القوائم المالية؛
- تقدير للأثر المالي أو بيان بعدم إمكانية عمل مثل هذا التقدير: فعلا هناك من شركات قد تنخفض قدرتها المالية أو تحقيق خسائر.

و هناك أمثلة بالمعيار تنطبق على الآثار التي خلفها فيروس كورونا:

- الإعلان عن الخطة لوقف العملية، و فعلا الشركات و المصانع أوقفت الإنتاج؛
- الإعلان عن أو بدء التنفيذ لخطة إعادة هيكلية؛
- معاملات الأسهم العادية الرئيسية و معاملات الأسهم العادية المحتملة، بعد فترة إعداد التقارير.

تغييرات كبيرة بشكل غير طبيعي بعد فترة إعداد التقرير في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية، كان هناك انخفاض كبير في قيمة الأصول في العديد من الشركات.

الدخول بالتزامات أو مطلوبات محتملة هامة، مثل إصدار ضمانات رئيسية، و بالتأكيد بعد فترة التوقف للشركات و المصانع و استمرار اغلبها بدفع أجور و رواتب موظفيهم سيدخلهم بأزمة مالية تستوجب منهم الاقتراض و التالي الدخول في بالتزامات.

يجب على المؤسسة تعديل المبالغ المقرة في البيانات المالية لتعكس الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقرير.

فيما يخص فرض الاستمرارية و الذي يتضح ان هناك عدد من الشركات ستعلن إفلاسها مثل بعض الشركات السياحية و بالتالي فان فرض الاستمرارية لم يعد ملائما...[1]

[1] سيف عبد الرزاق محمد الوتار، الاثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (10) ف ظل ازمة فيروس كورونا، مجلة بحوث الادارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة كلية الحدباء الجامعة (العراق)، ص 29-30.

المطلب 03: اجراء مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز

اولا: عرض المقابلة

تضمنت المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز جملة من الاسئلة سنعرضها كمايلي:

	نعم	لا
1. هل يمكن تصنيف جائحة كورونا (COVID-19) مرض مهني؟	×	
2. هل اثرت اجراءات البروتوكول الصحي على سيرورة العمل؟	×	
3. هل عطلت الاجراءات الوقائية على التقليل من اليد العاملة؟ – انعدام وسائل النقل.	×	
4. هل يحق للعمال اجازة مرضية مدفوعة الاجر؟ – للمصابين بالأمراض المزمنة؛ – للنساء الحوامل و المرضعين.	×	
5. هل يحق للعمال اخذ اجازة مرضية عند اصابة افراد عائلته؟ – لهم الحق في الاستفادة من عطلة استثنائية لمدة 14 يوم.	×	
6. هل من ارشادات وقائية حول حماية العمال من المخاطر عند مزاولتهم للعمل؟	×	
7. هل قامت المؤسسة بايجاد حلول فورية من اجل مزاولة العمل؟ – توفير سيارات المؤسسة من اجل نقل العمال؛ – منح بعض الامتيازات للعمال القائمين على مزاولة العمل.	×	
8. هل يوجد تأثير واضح للممارسات المحاسبية للمؤسسة؟	×	
9. هل لاحظتم تغيرات عند اعدادكم للقوائم المالية في ظل كوفيد-19؟ – عدم توازن من حيث المخرجات و المدخلات و ذلك لعدم	×	

- تسديد الزبائن لفواتيرهم و نقص المشاريع المقاولاتية.

10. هل اعترضتكم مشاكل عند اعداد القوائم المالية اثناء جائحة كورونا؟ ( ) (×)
   - ✓ خلو مصلحة المحاسبة من العمال (عاملين فقط).
   - ✓ عدم توازن من حيث المخرجات و المدخلات و ذلك لعدم
   - ✓ تسديد الزبائن لفواتيرهم و نقص المشاريع المقاولاتية.
11. عند اعداد القوائم المالية هل يتم تحليلها ؟ ( ) (×)
12. عند اعداد القوائم المالية هل يتم حساب النسب المالية و المؤشرات المالية؟ ( ) (×)
13. هل يمكن اعتبار جائحة كورونا حدثا يستوجب تعديل القوائم المالية؟ ( ) (×)
14. هل يجب على ادارة المؤسسة مراعاة التأثيرات الحالية و المتوقعة تداعيات تفشي الجائحة على انشطتها عند تقييمها لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية؟ ( ) (×)
15. هل للمؤسسة القدرة المالية على تحمل الديون الناجمة عن عدم تسديد لزبائن لفواتيرهم في فترة الحجر الصحي؟ ( ) (×)
16. هل استطاعت المؤسسة مواجهة التحديات في ظل كورونا عند اعدادها لقوائمها المالية؟ ( ) (×)
17. هل قامت المؤسسة بإجراءات احترازية لمواجهة هذه الازمات مستقبلا؟ ( ) (×)

من خلال المقابلة التي اجرينها مع رئيس مصلحة المحاسبة توصلنا الى هذه النتائج :

- ✓ بلغت نسبة الاجابة بنعم 13 سؤال من اصل 17 سؤال و بهذا نجد ان فيروس كورونا اظهر الاثر البليغ خلال اعداد القوائم المالية بصفة خاصة و على العمال بصفة عامة.

بهذا تثبت الفرضية الاولى القائلة " توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تاثير تفشي جائحة كورونا (COVID-19) على اعداد القوائم المالية في المؤسسات.

نظرا لعدم توفر و كفاية المعلومات من طرف مؤسسة التوزيع استعنا بدراسة هيئة اسواق المال بالكويت.

ثانيا: لمحة سريعة عن الهيئة

تأسست هيئة أسواق المال "الهيئة" بوجب القانون رقم 7 لسنة 2010 بشان إنشاء هيئة أسواق المال و تنظيم نشاط الاوراق المالية و الصادر بتاريخ 21 فيفري 2010 كهيئة عامة مستقلة تمتع بالشخصية الاعتبارية يشرف عليها وزير التجارة و الصناعة، للهيئة حق التقاضي و ابرام العقود و حق تملك الاموال العقارية و المنقولة و إجراء سائر التصرفات القانونية من اجل تحقيق اهدافها.

الجدول رقم 05: بيان الميزانية في 2021/03/31

الموجودات	ايضاح	2020	2019
الموجودات المتداولة			
حسابات جارية بالبنوك		7.077.344	2.982.577
ودائع لاجل	5	112.974.762	90.674.599
ذمم مدينة و ارصدة مدينة اخرى	6	2.686.644	1.034.430
اجمالي الموجودات المتداولة		122.738.750	94.691.606
الموجودات الغير المتداولة			
حق استخدام أصول مستاجرة	7	9.200.818	–
موجودات غير ملموسة	8	310.082	561.573
ممتلكات و معدات	9	1.944.311	1326.538
اجمالي الموجودات الغير المتداولة		5.445.211	1.888.111
مجموع الموجودات		128.193.961	96.579.717
المطلوبات			
المطلوبات المتداولة			
ذمم دائنة و ارصدة دائنة أخرى	10	7.366.017	8.012.173
مستحق لوزارة المالية	11	4.000.000	19.800.00
التزامات مقابل عقود تاجير	7	1.064.265	–
مجموع المطلوبات المتداولة		12.460.282	27.812.173
المطلوبات غير المتداولة			
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين		8.895.965	7.172.358
مستحق لوزارة المالية	11	15.229.102	–
التزامات مقابل عقود تاجير	7	2.311.142	–

مجموع المطلوبات الغير المتداولة		26.436.209	7.172.358
مجموع المطلوبات		38.866.491	34.984.531
صافي الموجودات		89.327.470	61.595.186
يتم تمويله كما يلي:			
راس المال التشغيلي	12	40.000.000	40.000.000
الاحتياطي العام	12	71.518.636	45.457.115
		22.191.166	23.861.929
الاجمالي		89.327.470	61.595.186

المصدر : التقرير السنوي التاسع 2020 الصفحة 118

من خلال الجدول رقم 05 نلاحظ ان الاصول المتداولة في الميزانية تجاوزت مطلوباتها المتداولة و تجاوزت الاصول الغير متداولة و الالتزامات غير المتداولة و بالتالي لم يكن هناك أي تاثير لفيروس كورونا على الميزانية.

الجدول رقم 06: بيان الدخل للسنة المنتهية في 2021/03/31

الايرادات	ايضاح	2020	2019
رسوم التراخيص و الغرامات			
إيرادات الفوائد	13	2.507.135	2.621.622
إيرادات اخرى		4.221.170	2.158.002
اجمالي الايرادات		6.874.559	4.788.461
المصروفات و الأعباء الأخرى			
تكاليف الموظفين	14	23.432.454	22.096.467
مصروفات إدارية أخرى	15	3.510.241	5.518.988
استهلاكات و اطفاءات	7 و 8 و 9	2.123.030	1.034.935
اجمالي المصروفات		29.065.725	28.650.390
صافي خسارة السنة		22.191.166	23.861.929
بنود الدخل الشامل الاخرى		–	–
اجمالي الخسائر الشاملة		22.191.166	23.861.929

المصدر: التقرير السنوي التاسع 2020 الصفحة 119 .

من خلال الجدول رقم 06 نلاحظ ان فيروش كورونا المستجد لم يكن له تاثير كبير على الايرادات حيث ان اجمالي الايرادات خلال الفترة المنتهية في 2020/03/30 بلغ 6.874.559 مليون دينار كويتي بقارنة بايرادات نفس الفترة عن عام 2019 البالغة 4.788.461 مليون دينار كويتي.

الجدول رقم 07: بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2020/03/31

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	ايضاح	2020	2019
صافي خسارة السنة		22.191.166	23.861.929
تسويات			
فوائد الايجارات المحملة	7	203.864	–
إيرادات الفوائد		4.221.170	2.158.002
استهلاكات و اطفاءات	7و8و9	2.123.030	1.034.935
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين – سنوي		1.876.516	1.982.727
خسارة العمليات قبل التغيرات في راس المال العامل		22.208.926	23.002.269
ذمم مدينة و ارصدة مدينة أخرى		553.203	19.415.669
ذمم دائنة و ارصدة دائنة أخرى		646.156	1.756.788
النقد المستخدم في الأنشطة التشغيلية		23.408.285	1.829.812
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين– المدفوع خلال السنة		152.909	245.381
صافي النقد المستخدم في الأنشطة التشغيلية		23.561.194	2.075.193
النفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
إيرادات فوائد محصلة		2.551.261	2.168.686
ودائع لآجل		22.300.163	677.035
المدفوع لاقتناء موجودات غير ملموسة	8	100.362	230.005
المدفوع لاقتناء ممتلكات و معدات	9	1.322.223	211.121
المحصل من بيع ممتلكات و معدات		213	–
صافي النقد الناتج من الانشطة الاستثمارية		21.171.274	2.404.613
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلي			
تمويل الاحتياطات النقدية	12.1	40.000.00	–
صافي المحصل من خصخصة البورصة	12.2	10.038.787	1.495.408
المدفوع من التزام الايجار		1.211.552	–
صافي النقد الناتج من الانشطة التمويلية		48.827.235	1.495.408
صافي التغير في النقد و النقد المعادل		4.094.767	1.824.828
النقد و النقد المعادل في بداية السنة		2.982.577	1.157.749
النقد و النقد المعادل في نهاية السنة		7.077.344	2.982.577

المصدر: التقرير السنوي التاسع 2020، الصفحة 121.

من خلال الجدول رقم 07 نلاحظ انخفاض صافي النقد الناتج من الانشطة الاستثمارية ، حيث بلغ 21.171.274 مليون دينار كويتي لسنة 2020. اما في سنة 2019 فقد بلغ 2.444.613 مليون دينار كويتي، و يرجع ذلك اساسا الى تاثير جائحة كورونا، حيث ان التاثير السلبي لهذا الوباء على الاسواق المحلية و العالمية ادى الى تسجيل خسائر في الانشطة الاستثمارية بلغت خلال الفترة المنتهية في مارس 2020 مقابل مكاسب عن نفس فترة المقارنة.

من خلال تحليل القوائم نستطيع نفي الفرضية الثانية التي تنص " لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تأثير تفشي جائحة كورونا على اعداد القوائم المالية"

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية لمؤسسة التوزيع –ميلة– و التعرف على المؤسسة و نشأتها، قمنا بمقابلة لمعرفة اثر تفشي جائحة كوفيد–19 على اعداد القوائم المالية بالإضافة الى الاستعانة بالقوائم المالية لهيئة أسواق المال –الكويت– نظرا لنقص البيانات على مستوى مؤسسة التوزيع –ميلة– .لاحظنا ان هناك تأثير ملموس لكوفيد–19على الممارسات المحاسبية بصفة عامة و على اعداد القوائم المالية بصفة خاصة .

و من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة التوزيع ميلة توصلنا الى :

- مواجهة المؤسسة للعديد من التحديات في سبيل الاستمرارية؛
- التأثير المباشر لكوفيد–19 على اعداد القوائم المالية؛

اما على مستوى هيئة أسواق المال –الكويت– ، ان جائحة كوفيد–19 كان لها تأثير سلبي على الأسواق المحلية و العالمية مما أدى الى تسجيل خسائر في الأنشطة الاستثمارية.

الخاتمة

من خلال دراستنا السابقة يضح لنا جليا ان القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي ، حيث تمثل الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومـــات الى الأطـــراف المعينة (المستـــخدمين) و تزودهم بمعلومات ضرورية و ملائمة لمساعدتهم على اتخاذ أي قرار رشيد داخل المؤسسة او خارجها.

و لتفشي جائحة كورونا تأثير كبير في الاقتصاد العالمي و أداء المؤسسات خاصة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و الذي سيكون له اثار كبيرة على عروض النتائج للمؤسسات في جميع انحاء العالم بصفة عامة و في الجزائر بصفة خاصة لفترة زمنية غير محددة .

بل انه قد يؤدي الى إعادة النظر في الموقف الاستراتيجي للعديد من المؤسسات و نماذج اعمالها مما يؤدي الى زيادة الحاجة الى اجراء بعض التعديلات عند اعداد هذه الأخيرة لقوائمها المالية .

من خلال عرض الاطار النظري و التطبيقي الميداني و تحليل البيانات و اختبار الفرضيات توصلنا الى مجموعة من النتائج نعرضها فيما يلي.

النتائج

و من النتائج التي تم استخلاصها ما يلي:

- لتداعيات تفشي جائحة كورونا تأثير مباشر و غير مباشر على اعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالأحداث بعد فترة اعداد التقارير؛
- بسبب جائحة كورونا و لتطبيق مبدا الاستمرارية تكتفي المؤسسات بالإفصاح عن المخاطر المحتملة و لا يتوجب التعديل على صلب القوائم المالية الا في حالة وجود تأثير على استمرارية تلك المؤسسة.
- ان نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص انخفاض قيمة الأصول يمكن تحديدها فيما يلي:
  - **وظيفة القياس:** يتوجب على المؤسسة اخذ باعتبار تأثيرات الجائحة على المدى الطويل الى جانب تأثيراته في المدى القصير.
  - **وظيفة الإفصاح:** ينبغي على المؤسسات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها و أدت الى تغير عملية تقدير القيمة القابلة للاستيراد.
- لتداعيات تفشي جائحة كورونا تأثير مباشر و غير مباشر للعديد من الممارسات المحاسبية للمؤسسات.
  - يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لجائحة كورونا على الممارسات المحاسبية للمؤسسات و يثبت صحة الفرضية الأولى.
  - يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لجائحة كورونا على اعداد القوائم المالية و ينفي صحة الفرضية الثانية و هذا يحقق هدف البحث.

المقترحات

بناءا على ما تم التوصل اليه من نتائج و بعد اجراء مقابلة بمؤسسة التوزيع ميلة و دراسة القوائم المالية بهيئة أسواق المال –الكويت– يمكن استخلاص بعض الحلول من اجل استفادة المؤسسات في الجزائر منها.

- قيام المؤسسات بتنظيم عملياتها النقدية للوفاء بالتزاماتها لضمان استمرارها؛
- على المؤسسات توسيع نطاق الافصاحات الحالية لشرح الاثار ذات الصلة نظرا لارتفاع درجة عدم اليقين؛
- يجب تقدير بيانات واضحة و السيناريوهات الأساسية من قيل المستخدمين ، و كذلك من الافضل الكشف عن نطاق واسع و التحلي بالشفافية بشان أوجه عدم اليقين؛
- رفع الوعي بمخاطر و اثار الازمات لدى الافراد و المنظمات و تأهيلهم للمشاركة من خلال وضع خطط و برامج و دورات التدريس مع الجهات المعنية التي تعمل في مجال اعداد القوائم المالية.

قائمة المراجع و المصادر

اولا : الكتب

1. اجين بريجهام: الإدارة المالية . دار المريخ للنشر.
2. احمد حلمي جمعة: معايير التقارير المالية الدولية. معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان.
3. أحمد طرطار : تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر.
4. جبريل كحالة : المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، 2012 .
5. حسام الدين مصطفى الحداش: اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان الاردن.
6. خالد جمال جعارات: مبادئ المحاسبة المالية. اثراء للنشر و التوزيع الاردن ، 2009.
7. عمر السيد حسنين: تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية .
8. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر و التوزيع. الطبعة الثانية، 2006.
9. زين بن عبد المالك: القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
10. سامي محمد الوقاد: كتاب نظرية المحاسبة،دار المسيرة للنشر و التوزيع ز الطباعة، 2011
11. سيد عطا الله السيد . مرجع سابق.
12. سيد عطا الله السيد: التدريب المحاسبي و المالي. دار الراية للنشر و التوزيع، 2013 .
13. عبد الناصر ابراهيم نور: اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع. الطبعة الثالثة، 2005.
14. فيصل محمود الشواورة : مبادئ الادارة المالية دار المسيرة للنشر و الطباعة، 2013 .
15. كمال الدين الدهراوي: تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، دار النشر المكتب الجامعي الحديث ، 2007.
16. كمال الدين الدهراوي: مبادئ المحاسبة المالية، ابو الخير للطباعة و التجليد، 2006 .
17. مأمون حمدان: المحاسبة الدولية و معاييرها، دار النشر و التوزيع عمان.
18. محمد المبروك ابو زيد : التحليل المالي شركات و اسواق مالية، دار المريخ للنشر الطبعة الثانية الرياض.
19. محمد رزق عبد الغفار : اعداد و تحليل التقارير المالية.
20. محمد رزق عبد الغفار، مرجع سابق.
21. محمد كمال ابو عجوة . القوائم المالية . ابو الخير للطباعة و التجليد للمحاسبة، الطبعة 2007 .
22. محمد مطر : مبادئ المحاسبة و المالية مشاكل الاعتراف و القياس و الإفصاح، دار وائل للنشر و التوزيع . الطبعة الرابعة 2007
23. مؤيد راضي خنفر:تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي . دار المسيرة للنشرو التوزيع و الطباعة، عمان ، الطبعة الثانية 2009.

ثانيا: المذكرات

1. اودينة عبد الخالق، اثر الإفصاح عن تثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير 2020-2021.
2. بن فرج زوينة: المخطط المحاسبي و البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية .جامعة فرحات عباس سطيف السنة 2013-2014 .
3. ديلمي ناصر الدين: دور مراجع الحسابات في تعزيز الافصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية . اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف السنة 2017-2018.
4. رحيش سعيدة: مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الابلاغ المالي الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة السنة 2013-2014 .
5. سعيدي عبد الحليم : محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتو ا ره الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة للسنة الجامعية 2014-2015 .
6. لزعر محمد سامي: التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، السنة 2011-2012 .
7. مريم باي، السوق السندي وإشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز-، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص: علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008/2007.
8. موسى شرفية: الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تدقيق السنة 2013-2014.

ثالثا: المجلات

1. بلقاسم سلاطنية: أبحاث اقتصادية و ادارية ، مجلة علمية محكمة سداسية جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر . كلية العلوم الاقتصادية و التسيير العدد 1 جوان 2007 .

2. بن قطيب علي و حطاب دلال: اهمية اعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، دراسة المقارنة بين المعيار الحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة .
3. خلف الله بن يوسف: أهمية الإفصاح و القياس في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية . مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، المركز الجامعي افلو الجزائر. العدد السابع جوان 2017.
4. وليد سمير عبد العظيم الجبلي، اثر انتشار جائحة كورونا(كوفيد –19) على اعداد القوائم المالية و مراجعتها، العدد الاول.
5. سيف عبد الرزاق محمد الوتار، الاثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (10) ف ظل ازمة فيروس كورونا، مجلة بحوث الادارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة كلية الحدباء الجامعة (العراق).

الموجودات	ايضاح	2020	2019
الموجودات المتداولة			
حسابات جارية بالبنوك		7.077.344	2.982.577
ودائع لاجل	5	112.974.762	90.674.599
ذمم مدينة و ارصدة مدينة اخرى	6	2.686.644	1.034.430
اجمالي الموجودات المتداولة		122.738.750	94.691.606
الموجودات الغير المتداولة			
حق استخدام أصول مستاجرة	7	9.200.818	-
موجودات غير ملموسة	8	310.082	561.573
ممتلكات و معدات	9	1.944.311	1326.538
اجمالي الموجودات الغير المتداولة		5.445.211	1.888.111
مجموع الموجودات		128.193.961	96.579.717
المطلوبات			
المطلوبات المتداولة			
ذمم دائنة و ارصدة دائنة أخرى	10	7.366.017	8.012.173
مستحق لوزارة المالية	11	4.000.000	19.800.00
التزامات مقابل عقود تاجير	7	1.064.265	-
مجموع المطلوبات المتداولة		12.460.282	27.812.173
المطلوبات غير المتداولة			
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين		8.895.965	7.172.358
مستحق لوزارة المالية	11	15.229.102	-
التزامات مقابل عقود تاجير	7	2.311.142	-
مجموع المطلوبات الغير المتداولة		26.436.209	7.172.358
مجموع المطلوبات		38.866.491	34.984.531
صافي الموجودات		89.327.470	61.595.186
يتم تمويله كما يلي:			
راس المال التشغيلي	12	40.000.000	40.000.000
الاحتياطي العام	12	71.518.636	45.457.115
		22.191.166	23.861.929
الاجمالي		89.327.470	61.595.186

الملحق رقم01

الايرادات	ايضاح	2020	2019
رسوم التراخيص و الغرامات			
إيرادات الفوائد	13	2.507.135	2.621.622
إيرادات اخرى		4.221.170	2.158.002
اجمالي الايرادات		6.874.559	4.788.461
المصروفات و الأعباء الأخرى			
تكاليف الموظفين	14	23.432.454	22.096.467
مصروفات إدارية أخرى	15	3.510.241	5.518.988
استهلاكات و اطفاءات	7 و 8 و 9	2.123.030	1.034.935
اجمالي المصروفات		29.065.725	28.650.390
صافي خسارة السنة		22.191.166	23.861.929
بنود الدخل الشامل الاخرى		–	–
اجمالي الخسائر الشاملة		22.191.166	23.861.929

ملحق رقم 02

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	ايضاح	2020	2019
صافي خسارة السنة		22.191.166	23.861.929
تسويات			
فوائد الايجارات المحملة	7	203.864	-
إيرادات الفوائد		4.221.170	2.158.002
استهلاكات و اطفاءات	7و8و9	2.123.030	1.034.935
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين – سنوي		1.876.516	1.982.727
خسارة العمليات قبل التغيرات في راس المال العامل		22.208.926	23.002.269
ذمم مدينة و ارصدة مدينة أخرى		553.203	19.415.669
ذمم دائنة و ارصدة دائنة أخرى		646.156	1.756.788
النقد المستخدم في الأنشطة التشغيلية		23.408.285	1.829.812
مكافاة نهاية الخدمة للموظفين– المدفوع خلال السنة		152.909	245.381
صافي النقد المستخدم في الأنشطة التشغيلية		23.561.194	2.075.193
النفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
إيرادات فوائد محصلة		2.551.261	2.168.686
ودائع لآجل		22.300.163	677.035
المدفوع لاقتناء موجودات غير ملموسة	8	100.362	230.005
المدفوع لاقتناء ممتلكات و معدات	9	1.322.223	211.121
المحصل من يبع ممتلكات و معدات		213	-
صافي النقد الناتج من الانشطة الاستثمارية		21.171.274	2.404.613
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلي			
تمويل الاحتياطات النقدية	12.1	40.000.00	-
صافي المحصل من خصخصة البورصة	12.2	10.038.787	1.495.408
المدفوع من التزام الايجار		1.211.552	-
صافي النقد الناتج من الانشطة التمويلية		48.827.235	1.495.408
صافي التغير في النقد و النقد المعادل		4.094.767	1.824.828
النقد و النقد المعادل في بداية السنة		2.982.577	1.157.749
النقد و النقد المعادل في نهاية السنة		7.077.344	2.982.577

الملحق رقم 03