قراءة الميزانية وحساب النتيجة وفق معايير IAS/IFRS
للمؤسسة الوطنية لأشغال الآبار

عبد المجيد بادي: أستاذ مساعد قسم "أ"، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.

ملخص: تعالج هذه الدراسة القوائم المالية، التي تعتبر من أهم مستجدات النظام المحاسبي الجزائريSCF 2007، المبني على أساس معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) . حيث يعرض كل من معياري IAS1 وIAS7 قراءة موحدة في إعداد خمسة قوائم. وقد أعتمد في بنائها على مفاهيم ومبادئ جديدة من شأنها الرفع من جودة المعلومات المالية لتكون بالإمكان الوثوق بها والإعتماد عليها من طرف مختلف مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الهامة.

وقد تبين من دراسة حالة مؤسسة L'ENTP إلتزام المؤسسة بإعداد قوائمها المالية حسب ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية، وهو ما سهل كثيرا القيام بدراسة الميزانية وحساب النتيجة باستعمال أدوات التحليل المالي، حيث تم التوصل إلى الحكم على الوضع المالي للمؤسسة.

كلمات مفتاحية :القوائم المالية، معايير المحاسبة الدولية، القيمة العادلة، العناصر الجارية وغير الجارية، التحليل المالي.

Abstract: The study focuses on the treatment of financial statements under the SCF. The latter, based on international accounting standards considering the financial statements as the main novelties introduced. Thus, standards (IAS 1 and IAS7) have a single reading in the elaboration and implementation of the five financial statements. In establishing these, these standards have adopted an approach based on the use of new concepts and principles. Moreover, this approach is based on the existence of qualitative criteria such as relevance and reliability might increase the quality of financial reporting.

The empirical study shows that the economic Algerian public company (case ENTP) has complied with these standards. In this context, this has helped to facilitate financial analysis for judging the financial situation of the company.

Key words: financial statements, international accounting standards, the fair value, current and non-current items, financial analysis.

المقدمة

قدمت معايير المحاسبة الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF 2007)، الذي تم تطبيقه على المؤسسات الجزائرية في 1 جانفي 2010، مجموعة من القوائم المالية، حيث تم في إعدادها تبني مقاربة مبنية على تطبيق مفاهيم ومبادئ كاستخدام القيمة العادلة، وتقديم الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، والإلتزام عند تجهيزها بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

من الملاءمة والمصداقية، ساعدت على قراءة جديدة للقوائم المالية ذات جودة معلوماتية يتم الإعتماد عليها في تلبية الإحتياجات المتزايدة من المعلومات من قبل الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، وخاصة فئة المستثمرين الذين حظو بالأفضلية عند الإفصاح عن القوائم المالية للإعتماد عليها في القرارات الهامة. وقد أصبحت المعلومات المالية التي تضمنتها القوائم المالية بمثابة الرابط الأساسي بين فئة المساهمين والمسيرين ضمن حوكمة المؤسسات للتقليل من تصادم المصالح بين الطرفين الأساسيين. وعلى هذا الأساس يرتكز هذا البحث على الإشكالية التالية:

ما تأثير معايير (IAS/IFRS) في القراءة الجديدة للقوائم المالية، حالة قائمتي الميزانية وحساب النتيجة؟

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية: القيمة المعلوماتية للقوائم المالية؛ تأثير معايير المحاسبة الدولية في قراءة القوائم المالية؛ عرض القوائم المالية، حالة الميزانية وحساب النتيجة؛ دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار L'ENTP قائمتى الميزانية وحساب النتيجة سنة.2011

1- القيمة المعلوماتية للقوائم المالية

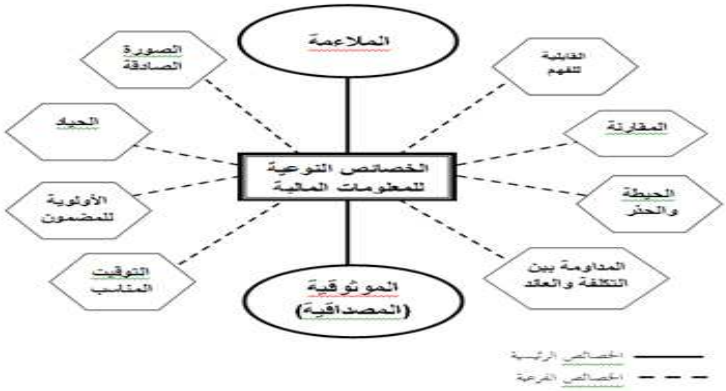
عملت معايير (IAS/IFRS) على إثراء المعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية، والحكم على جودتها يتوقف على درجة ما تحمله من خصائص نوعية.

1.1- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

حدد مجلس المعايير (L'IASB) مجموعة من الخصائص النوعية التي يجب أن تحتويها القوائم المالية لتفيد الأطراف الفاعلة في المؤسسة في اتخاذ القرار، وقد تبنى نظام SCF نفس الخصائص في الفقرة (124-1) كما يلي: الملاءمة Pertinence، الموثوقية المصداقية Fiabilité، الصورة الصادقة والأولوية للمضمون على الشكل، الحياد، الحيطة، المقارنة، القابلية للفهم، المداومة بين التكلفة والعائد و التوقيت المناسب.

ولا يكفي أن تتضمن القوائم المالية تلك الخصائص فقط، بل يجب أيضا، أن يتحلى مُعد تلك القوائم بروح اخلاقيات الأعمال (Ethiques business) والسلوك الحضاري، حتى يسود النشاط الإقتصادي والمالي الإستقامة والشفافية حتى لا تكرر الفضائح المالية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية كـ ENRON للطاقة، والإتصالات WORLD COM عندما زيفت قوائمها المالية، بإيهام الأطراف الفاعلة بوجود وضع صحي للشركتين، وعندما تبين أمرهما فقدت ثقة الجمهور وتكبدتا خسائر فادحة.

الشكل رقم : (01) الخصائص النوعية للمعلومات المالية



المصدر : تم إعداده بناء على ما تم ذكره

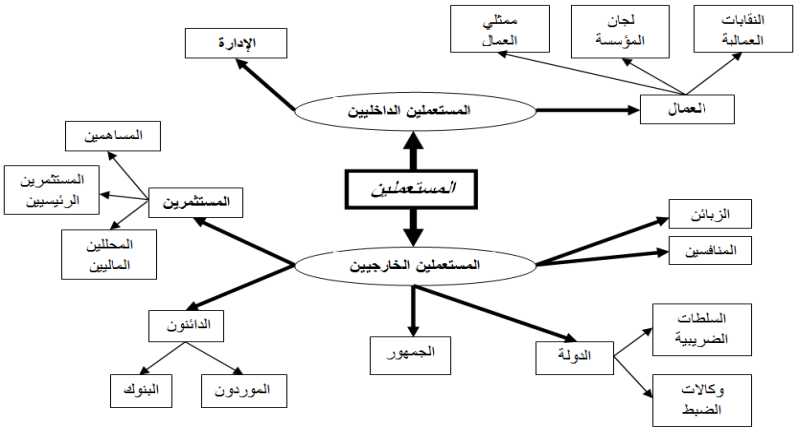
2.1- الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أبرز مصادر المعلومات المالية التي يستخدمها مجموعة عريضة من الأطراف الفاعلة والمهتمين بحياة المؤسسة، لاستعمالها في بناء القرارات التي سوف يتخذها هؤلاء الأطراف (شكل 02)، ونجد في مقدمتهم المستثمرين الذين يحظون بالأفضلية من قبل مجلس (L'IASB) بسبب المخاطر التي قد تصيب أموالهم المستثمرة. كما نجد المحللين الماليين للقيام بالتحليل المالي للمؤسسة للتعرف على فاعلية الأداء المالي، المسيرين، الدائنين، الزبائن، الدولة، الباحثين، العمال، النقابات، وأخيرا الجمهور العريض الذي يعتبره الكثير من المهتمين بالمحاسبة والمعلومات المالية وعلى رأسهم B.COLASSEبأن الإفصاح عن القوائم المالية، وما يتضمنه من معلومات مالية هو مطلب جماهيري من حيث الإهتمام بعمليات التوظيف واستيعاب اليد العاملة، وأيضا من حيث معرفة الحالة المالية للمؤسسات المكونة للنسيج الإقتصادي للحكم على ربحيتها وتوزيعها للإكتتاب في السندات التي تصدرها.

2- تأثير المعايير على تقديم القوائم المالية

أدى تدويل الأسواق المالية إلى الحاجة إلى وجود معلومات مالية تتميز بالشفافية والملاءمة لرفع الصورة الصادقة للقوائم المالية لتتلاءم مع متطلبات الإبلاغ المالي لأغراض المستثمرين. حيث الاعتماد على التكلفة التاريخية أساسا لتقييم الأصول، كثيرا ما يقلل من قيمتها السوقية التي تكون أعلى من قيمتها التاريخية. ولمثل هذه الأسباب تبنت معايير (IAS/IFRS) مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول أو بعضها، وسيادة الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني لإعطاء أهمية للممتلكات التي تضمها الميزانية على حساب جدول النتيجة وهذه المعطيات ترفع وتثري المحتوى الإعلامي للقوائم.

الشكل رقم (02) مجموع مستعملي المعلومات المالية



Source : F. Platet-Pierrot, l'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable, th. doctorat, université de Montpellier1, 2009, p 93.

1.2- إستخدام مفهوم القيمة العادلة (la Juste valeur)

قد يثري تطبيق مفهوم القيمة العادلة لتقييم عناصر الأصول والخصوم المعلومات المالية المفصح عنها في الميزانية وبقية القوائم الأخرى، ويقلل من الوقت الذي كان يقضيه المحللون الماليون في إعداد الميزانية للتحليل المالي ودراسة وضعية المؤسسة، لأن عناصر الميزانية تقاس مبدئيا بالتكلفة التاريخية ويعاد قياسها بالقيمة العادلة. وتعرف القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو سداد خصم بين أطراف لديهم الإطلاع والنية في التبادل في سوق ذات منافسة. وبالتالي ماهي إلا سعر التبادل في السوق، وتُطبق حسب مجلس المعايير (L'IASB) على جميع المعايير وخاصة المعايير التالية[5]: إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية (IAS16 et IAS38)؛ المنافع والخسائر الناتجة عن تعهدات التقاعد.(IAS19) ؛ القرض الإيجاري (IAS17)؛ إنخفاض قيمة التثبيتات. (IAS36) ؛ تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية.(IAS21) ؛ الأدوات المالية. (IAS39)

إلا أن من نقائص وقصور المحاسبة بالقيمة العادلة هو حالة عدم وجود سوق لتبادل الأصول، فرغم امكانية تعويضه بطرق أخرى وخاصة طريقة القيمة الحالية كما تنص عليه معايير (IAS/IFRS) إلا أن هذه الأخيرة تتضمن صعوبات عملية كبيرة (كاختيار معدل الخصم)، مما أدى بممارسي المحاسبة للتحفظ على طريقة القيمة العادلة وخشية الصعوبات التقنية التي قد تنطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي عند التقييم. وفي الجزائر بالرغم من تبني النظام

SCF التقييم بالقيمة العادلة على التثبيتات المالية، فإنه يصعب على المحاسبين والماليين التقييم بالقيمة العادلة بسبب عدم وجود سوق مالي نشط من جهة، ومن جهة أخرى فإن اللجوء إلى استخدام القيمة الحالية والنماذج الرياضية المعقدة ليست دائما في متناول الممارسين.

2.2- الأفضلية للميزانية على جدول حساب النتيجة

أعطى لجوء معايير (IAS/IFRS) إلى مبدأ الأسبقية للواقع الإقتصادي على المظهر القانوني قراءة جديدة للقوائم المالية، بالإهتمام بعنصر الممتلكات في الميزانية بحقيقتها الإقتصادية، فاعتبار عقود الإيجار أو الإيجار التمويلي بمثابة ممتلكات المؤسسة وإدراجها في أصولها غير الجارية تعبر بصدق على سيادة الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، لأن الأهمية تكمن في ما يوفره العنصر من منافع إقتصادية مستقبلية. واعتماد طريقة انخفاض قيمة الأصول (dépréciation d'actif) بإجراء إختبارات على الأصل لقياس مقدار النقص حسب معيار (IAS36) سوف يؤدي إلى تعزيز جودة القوائم المالية لأنه يترتب عليه إعطاء الصورة الصادقة على وضعية المؤسسة. كما أن منع إدراج المصاريف الإعدادية بالأصول أثر بشكل واضح على الصورة الصادقة للميزانية التي أصبحت خالية من العناصر بدون قيمة حقيقية(sans-valeurs) ، فحسب SCF تسجل فقط ضمن الأعباء حسب الطبيعة وتدخل ضمن حساب النتيجة.

3.2- أسبقية المستثمرين والمساهمين عند الإفصاح عن القوائم المالية

تفضل معايير (IAS/IFRS) عن باقي مستخدمي القوائم المالية فئة المستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات تتميز بالملاءمة والمصداقية لاتخاذ القرار الإستثماري[6]. وينصب هذا الاهتمام المفرط بسبب المخاطر التي قد تصيب أموالهم المستثمرة، ويفسره التوجه نحو نظام محاسبي مستقل عن الدولة باعتبار أن مجلس (L'IASB) جهاز خاص غير حكومي يخدم مصالح المستثمرين بالدرجة الأولى.

3- تقديم القوائم المالية حسب (IAS/IFRS)

تعتبر القوائم المالية من أهم ما جاءت به معايير المحاسبة (IAS/IFRS)، حيث يقدم كل من معياري (IAS1) و (IAS7)لإطار العام لعرض القوائم المالية ومحتواها الإعلامي مع ترك بعض المرونة الكافية للمؤسسات لتكييف هذه القوائم مع احتياجات مستعمليها، بشرط أن تتوفر فيها الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية التي تبناها مجلس المعايير(L'IASB) ، وعدد القوائم المالية خمسة، خصص معيار (IAS1) لعرض أربعة منها وخصص معيار (IAS7)

لعرض قائمة جدول تدفقات الخزينة، وتشمل القوائم ما يلي: الميزانية، حساب النتيجة (قائمة الدخل)، جدول تدفقات الخزينة (النقدية) جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية. كما يصف معيار (IAS1) الفرضيات والمبادئ الواجب الإلتزام بها عند إعداد وتحضير القوائم المالية وتشمل على :[7]مبدأ الإستمرارية في النشاط، مبدأ محاسبة الإلتزام، الصورة الصادقة، التوافق مع المعايير الدولية، عدم المقاصة. بالإضافة إلى تلك القوائم يشجع معيار (IAS1) المؤسسات على تقديم تقرير التسيير السنوي الذي يوضح فيه الملامح الرئيسية للأداء المالي(Un état de performance) ، يشرح الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

1.3- الميزانية

تشكل الميزانية منبع المعلومات الأكثر شمولية وغزارة، وتوضع تحت تصرف المحلل المالي ليستعملها في معرفة الحقيقة المالية للمؤسسة .وكان (André barbier 1984)قد أطلق عليها الصورة الصادقة [9](L'image fidèle) باعتبارها أكثر تعبيرا على وظيفتها المتمثلة في الحالة المالية للمؤسسة في وقت معين، لاحتوائها على ملخص نشاطها من حيث قوتها وتطورها عند القيام بتحليلها، بعد إجراء القراءات المناسبة.فهي تحتوي على موجودات المؤسسة (الأصول) وما عليها من حقوق المساهمين والديون (الخصوم)، ومن بين القراءات الجديدة للميزانية حسب معايير (IAS/IFRS) هو التصنيف والتمييز بين العناصر الجارية (Les éléments courants) وغير الجارية (Non courants)للأصول والخصوم(، وهذا التصنيف سوف يساعد كثيرا المحللين الماليين في ربح الوقت والجهد المبذول في إعادة ترتيب عناصر الأصول حسب درجة السيولة وعناصر الخصوم حسب درجة الإستحقاق.

1.1.3- الأصول: التعريف الجديد الذي جاءت به معايير (IAS/IFRS) وتبناه نظام SCF بأن الأصول هي الموارد التي تسيرها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع الحصول من خلالها على منافع إقتصادية مستقبلية، ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية تُوفرها هذه الأصول[10]. وباعتبار أن معايير (IAS/IFRS) تهتم بالمظهر الإقتصادي على الشكل القانوني أُدرج ضمن الأصول القرض الإيجاري (IAS17) ضمن كتلة التثبيتات المادية لأنه تم تأجيره بهدف الإستغلال وبالتالي له مظهر إقتصادي يدر منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

1.1.1.3- التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية: بين معيار (IAS1) شروط اعتبار الأصل جاري وغير جاري وحددها بالمدة التي يقضيها الأصل في الدورة التشغيلية للمؤسسة

- الأصول غير الجارية: هي الأصول الموّجهة للإستعمال المستمر في احتياجات نشاط المؤسسة كالتثبيتات المادية وغير المادية والمالية، وتلك التي تتم حيازتها لغرض توظيفها للأجل الطويل أو تلك التي يتم إنجازها في مدة تفوق إثنا عشر شهرا. وعلى هذا الأساس لا شك بأن ما جد في مفهوم الإهتلاك والإهتلاك بالتجزئة (par composants، إضافة إلى مفهوم انخفاض قيمة الأصول سوف تساهم في القراءة الجديدة لقوائم الوضعية المالية ولما تكتسبه هذه الكتلة في التحليل المالي.

- الأصول الجارية : هي الأصول المتداولة التي يتم الحصول عليها بهدف المتاجرة والتي تم شراؤها أو إنتاجها خلال دورة الإستغلال العادي تقل عن إثنا عشر شهرا 12) شهر(، وتتضمن هذه الكتلة كل من المخزونات بأنواعها، الزبائن و الحسابات المدينة والخزينة.

2.1.1.3- الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع: لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية على عمليات التصرف في الأصول غير الجارية، ومعرفة صلابة الأصول في الميزانية يجب عرض الأصول التي يحتفظ بها للبيع حسب متطلبات (IFRS5) ، مجموعة مستقلة عن الأصول الأخرى في الميزانية، وكذلك الإلتزامات المرتبطة بها بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى.[11] ولم يذكر هذا المعيار ما ينبغي أن يفصح عن تلك الأصول في صلب الميزانية أو في الملحق، بينما تكمن الأهمية بالنسبة لقيمة المعلومة الخاصة بالأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع عند القيام بالتحليل المالي في إعادة ترتيب تلك الكتلة لمعرفة ما تبقى من هذه الأصول لدى المؤسسة، وما لهذا الترتيب من دراسة أثر صلابة الأصول على مستقبل التوازن الهيكلي بين الأصول والخصوم.

2.1.3- الخصوم: الخصوم هي الإلتزامات الحالية للمؤسسة الناتجة عن أحداث إقتصادية ماضية، تؤدي في المستقبل إلى خروج تدفقات لصالح الغير.كما يمكن إعتبارها مصادر تمويل لاستخدامات المؤسسة، فنجد الأموال الخاصة التي تمثل الأموال الداخلية سواء كانت خاصة فردية أو جماعية وتعتبر فائض الأصول عن الخصوم والإلتزامات التي تتمثل في الخصوم الجارية وغير الجارية. ونميز بين الخصوم الجارية وغير الجارية كما يلي[12]:

1.2.1.3- الخصوم غير الجارية : وهي الديون التي يتم تسويتها خلال أكثر من دورة إستغلال تفوق إثناعشر شهرا فنجد القروض والديون المالية، ضرائب مؤجلة، مؤونات للخسائر والتكاليف وديون أخرى غير جارية.

2.2.1.3- الخصوم الجارية :تصنف ضمن هذه الكتلة كل الإلتزامات التي

ينتظر تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية أقل من إثناعشر شهرا نجد منها من الموردين والديون التي تقل عن12) شهرا (والخزينة السالبة) كشوفات بنكية(،وتشكل مع كتلة الأصول الجارية في الجهة المقابلة عناصر الإستغلال التي تحدد إحتياجات رأس المال العامل .

3.1.3- شكل الميزانية: الكتل الواجب الإفصاح عنها في الميزانية كحد أدنى تشمل على ما في الشكل 03، نلاحظ إن الميزانية في شكلها الحالي تتضمن معطيات مالية خاصة بالسنتين الجارية و السابقة، بالإضافة إلى ترتيب الأصول والخصوم، حسب تصنيف جارية وغير جارية، مثل هذا العرض سوف يفي باحتياجات المحلل المالي من المعلومات المالية للقيام بتحليل الميزانية.

الشكل رقم (03) الكتل الواجب تقديمها في الميزانية

الأصول	ن	ن-1	الخصوم	ن	ن-1
الأصول غير الجارية			الأموال الخاصة		
التثبيتات المعنوية			الخصوم غير الجارية		
التثبيتات المادية			قروض وديون مالية		
التثبيتات المالية			مؤونات الخسائر والتكاليف		
الأصول الجارية			الخصوم الجارية		
المخزونات			الموردون وديون أخرى أقل من سنة		
الزبائن			خزينة سالبة (كشوفات بنكية)		
الحقوق الأخرى					
المتاحات					

المصدر : أعد حسب معيار(IAS1)

2.3- جدول حساب النتيجة

تسمح دراسة مكونات حساب النتيجة بفهم الأداء المالي حسب الأنشطة المختلفة والقيام بتقديرات للنتائج المستقبلية، فهو الجدول الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة خلال الدورة المالية من الأعباء والنواتج التي تساهم في تكوين النتيجة المالية، وحسب مبدأ المحاسبة كالتزام لا يُأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو التسديد ولا يتم إجراء المقاصة بينهما.

1.2.3- تقديم حساب النتيجة : يشير معيار (IAS 1) مثل ما فعل بجدول الميزانية إلى العناصر التي يجب الإفصاح عنها في صلب جدول النتيجة كحد أدنى، وتركه الحرية لاختيار شكل الجدول حسب ترتيب الأعباء إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة. بمقتضى معيار (IAS1) عند تقديم جدول النتيجة يجب التفرقة بين الأعباء حسب الطبيعة) مواد أولية مستخدمة، مصاريف الخدمات، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، الإصلاحات،

المصاريف المالية...) أو حسب الوظيفة (تكاليف التموين، أعباء التصنيع، أعباء التوزيع، الأعباء الإدارية). ومن البديهي بأن إعداد جدول النتيجة بالطريقتين سوف يؤدي إلى نفس النتيجة، إلا أن مجلس (L'IASB) يفضل إستعمال جدول حساب النتيجة باستخدام تصنيف الأعباء حسب الوظيفة باعتبارها الغرض الأكثر قيمة معلوماتية لصالح المستثمرين باعتبارهم الفئة التي يركز عليها مجلس (L'IASB) أثناء الإفصاح عن القوائم المالية.

أما النظام المحاسبي المالي يشجع على استخدام طريقة تصنيف التكاليف حسب الطبيعة أثناء عرض الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها في جدول حساب النتيجة لبساطة إعداده، وفي حالة اختيار الطريقة الثانية) تصنيف التكاليف حسب الوظيفة (من قبل المؤسسة، يجب تقديم معلومات إضافية في قائمة الملحق حول طبيعة التكاليف، خاصة فيما يخص إهتلاكات وانخفاظ قيمة الأصول ومصاريف المستخدمين ويترك للمؤسسة الخيار في تفضيل تقديم الطريقة والشكل الذي تراه الأنسب لها للإفصاح عن المعلومات الأكثر ملاءمة وموثوقية التي تخدم الأطراف المعنية.

1.1.2.3- حساب النتيجة حسب الطبيعة: يقوم على تصنيف الأعباء حسب الطبيعة) مواد مستهلكة، مخصصات الإهتلاك، مصاريف المستخدمين، المصاريف المالية... إلخ، ما يسمح بالحصول على نتائج جزئية هامة في التسيير، تعرف بأرصدة الوسيطية للتسيير (SIG) والتي تشمل العناصر التالية : القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للإستغلال، النتيجة العملياتية، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة الصافية للانشطة العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية .ويشمل جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة العناصر التالية [13]: نواتج الأنشطة العادية، النواتج المالية والأعباء المالية، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، مخصصات الإهتلاك وانخفاض القيمة المرتبطة بالتثبيتات المادية، مخصصات الإهتلاك وانخفاض القيمة المرتبطة بالتثبيتات المعنوية، النواتج والأعباء غير العادية، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات الأسهم.

والقراءة الجديدة في هذا الجدول هي تصنيف الأعباء حسب الطبيعة، وقد تم حذف النتيجة خارج الإستغلال وتعويضها بالعمليات غير العادية المرتبطة بظروف استثنائية) كنزع الملكية، والكوارث الطبيعية وغير المتوقعة (بتسييرها في الأعباء غير العادية أو النواتج غير العادية، هذه العناصر لا تدخل في النتيجة العملياتية وبالتالي مستثناة من الضرائب على أرباح الشركات، وقد تم أيضا إدماج عناصر خارج الإستغلال ضمن النتيجة العملياتية، Opérationnel) (Résultatباستعمال الأعباء العملياتية الأخرى والنواتج العملياتية الأخرى

كل هذا يتطلب من المحلل المالي الحذر عند قراءة كل رصيد من أرصدة حساب النتيجة من قبل المؤسسة المعدة للجدول، حيث تتأثر الأرقام الواردة في الجدول بالسياسات المحاسبية المستخدمة واختلاف طرق الإهتلاك حتى في التمييز بين النشاط العادي وغير العادي كل ذلك يستلزم من المحلل المالي والدارس للقوائم المالية الإستعانة بالمعلومات الإضافية سواء في الملاحق أو في التقارير الإضافية عند قيامه بتقييم أداء المؤسسة.

2.1.2.3- حساب النتيجة حسب الوظيفة: يتم فيه تحليل الأعباء حسب الوظيفة وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف التموين والمبيعات، تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع والإدارة ومن ثم تحديد سعر التكلفة لكل وظيفة من وظائف المؤسسة. ويقدم معيار (IAS1) الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها، كما يشترط على المؤسسة التي تعتمد هذه الطريقة أن تقدم في الملحق معلومات إضافية حول الأعباء مصنفة حسب الطبيعة. ويشمل جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة العناصر التالية[14]: إيرادات النشاطات العادية، تكاليف المبيعات، الهامش الإجمالي، إيرادات أخرى، تكاليف التوزيع، أعباء، أعباء أخرى، النتيجة (ربح أو خسارة).

2.2.3- من النتيجة الصافية إلى النتيجة الشاملة Résultat global

ضمن أعمال التقارب بين النظامين المحاسبيين الأمريكي ((USGAAP والمعايير الدولية ((IAS/IFRSتم تشكيل في سنة 2004 فريق عمل مشترك لإعداد مشروع خاص بمعايير الإبلاغ تهتم بالأداء المالي تحت تسمية في الأصل" Performance Reporting" لتوسيع مفهوم النتيجة الصافية إلى نتيجة تسمح لمستعملي القوائم بإعطاء الأفضلية للمستثمرين تضمن لهم تقييم الأداء المالي الشامل للمؤسسة، تعرف هذه النتيجة بالنتيجة الإجمالية التي عرفت في الأصل [15] "comprehensive income" (CI) هذا المشروع طرُح بحدة مسألة الفائدة من النتيجة الصافية للنشاط، باعتبار أنه توجد نتائج أخرى تدخل مباشرة في الأموال الخاصة دون المرور بحساب النتيجة كتغيرات الأموال الخاصة هذه العمليات تؤثر بالزيادة أو النقصان في رأس المال كالعمليات الناتجة عن فروق إعادة التقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم[16].

1.2.2.3- العناصر المؤثرة في مكونات النتيجة الشاملة: تتكون النتيجة الشاملة من النواتج والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة المسجلة في حساب النتيجة الصافية بالإضافة إلى العناصر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة، هذه الأخيرة لا تعتبر ضمن قائمة حساب النتيجة الصافية ولكنها تدخل ضمن محتويات النتيجة الشاملة وتشمل العناصر التالية: فروق إعادة تقييم التثبيتات المادية (IAS16) والتثبيتات المعنوية (IAS38) ؛ المنافع والخسائر

الناتجة عن تعهدات التقاعد.(IAS19) ؛ الأرباح والخسائر المرتبطة بتحويل القوائم المالية للفروع في الخارج المعدة بالعملات الأجنبية(IAS21) ، الفروق يمكن أن تنتج من تغيرات أسعار الصرف؛ الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة لبعض الأصول المالية المتاحة للبيع.(IAS39) .

2.2.2.3- شكل النتيجة الشاملة: النتيجة الشاملة = النتيجة الصافية (-/+) تغيرات الأموال الخاصة خارج عن العمليات الخاصة بالمساهمين. تعتبر النتيجة الشاملة من المستجدات الهامة للتصور الجديد للمحاسبة ومفهوم أساسي جديد ضمن إطار تطوير معايير(IAS/IFES) ، وإبتداء من 1 جانفي 2009 ألزمت المؤسسات المقيمة في البورصة العالمية حسب معايير (IAS/IFRS) بتقديم مستويين من النتيجة، النتيجة الصافية والنتيجة الشاملة[17]، واحدة خاصة بحساب النتيجة الصافية بتصنيف النواتج والأعباء إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، والثانية النتيجة الشاملة التي تنطلق من النتيجة الصافية يضاف إليها العناصر التي تحقق منافع أو خسارة تسجل مباشرة في الأموال الخاصة دون المرور بحساب النتيجة. من النتيجة الصافية يضاف إليها العناصر التي تحقق منافع أو خسارة التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة دون مرورها بحساب النتيجة الصافية . وعليه يمكن تصور العلاقة التالية لحساب النتيجة الشاملة.

شكل رقم (04) قائمة النتيجة الشاملة

عناصر النتيجة الشاملة	ن	ن-1
النتيجة الصافية للنشاط		
العناصر للنتيجة الشاملة		
فروق التحويل على النشاط بالخارج المنجزة بالعملات الأجنبية		
المنافع والخسائر عن تعهدات التقاعد		
فروق إعادة تقييم الأصول المادية والمعنوية		
فروق التقييم بالقيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع.		
المجموع		
النتيجة الشاملة		
العوائد للشركة الأم		
العوائد للأقلية		
نتيجة كل سهم		

Source : Bachy(B), Sion(M), Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, édition Dunod, Paris, 2009, p83 .

لا يوجد ما يعادل جدول النتيجة الشاملة في النظام المحاسبي المالي الجزائري. ونلاحظ التمييز بين مكونات النتيجة الصافية حسب الطبيعة أو الوظيفة ومكونات عناصر النتيجة الشاملة التي تتمثل في بعض عمليات الميزانية التي تؤثر بالزيادة أو النقصان في تغيرات الأموال الخاصة.

4- دراسة الميزانية وحساب النتيجة سنة2011 لمؤسسة L'ENTP

سنستعين في ميزانية وحساب النتيجة لسنة 2011 للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (Entreprise Nationale des Travaux aux Puits) (ENTP) في محاولة تطبيق الجزء النظري بالواقع. وسوف تقتصر الدراسة على إعداد الميزانية المختصرة وتحليلها باستخدام بعض أدوات التحليل المالي للوقوف على الوضع المالي للمؤسسة، وسوف يتم أيضا تحليل حساب النتيجة بالإعتماد على الأرصدة الوسيطية للتسيير .

1.4- تقديم المؤسسة

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) أنشئت بعد إعادة هيكلة شركة سوناطراك، وهي الآن فرع من فروعها كشركة ذات أسهم مستقلة، مقرها الإجتماعي في قاعدة 20 أوت 1955 بحاسي مسعود ، يتمثل نشاطها في حفر الآبار البترولية وصيانة الآبار عرفت في السنوات الأخيرة تحديث معداتها، وأصبحت تستخدم أحدث المعدات المتوفرة مما ضاعف نشاطها وقفز رقم أعمالها إلى ما يقارب 37 مليار دينار. [18]

2.4- دراسة مختصرة لميزانية 2011

ميزانية 2011 تم فيها الإلتزام بما جاء به معيار (IAS1) حيث تم الفصل بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية، ونلاحظ في الميزانية غياب عنصر المصاريف الإعدادية التي أصبحت لا يسمح بظهورها في الميزانية جانب الأصول حسب (SCF) كما كان معمولا به في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، والتي كانت تعتبر قيم وهمية عند إعداد الميزانية المالية بقيم حقيقية، واعتمادا على ميزانية 2011 تم إعداد الميزانية المختصرة التالية:

جدول رقم (05) الميزانية المختصرة لسنة 2011 وفق(IAS/IFRS)

الوحدة : بالآلاف دج

الأصول	القيم الصافية	النسبة (%)	الخصوم	القيم الصافية	النسبة (%)
الأصول غير الجارية	34 050	53.6	الأموال الخاصة	39 315	61.9
الأصول الجارية			الخصوم غير الجارية	4 736	7.5
المخزونات	8 696	13.7	الخصوم الجارية	1 946	30.6
الحقوق	10 862	17.1			
المتاحات	9 904	15.6			
المجموع	63 512	100	المجموع	63 512	100

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة.

من الميزانية المختصرة نلاحظ أن المؤسسة تحافظ على توازن هيكلها المالي من حيث احترامها للقاعدة الصناعية للأشغال الكبرى، فالأصول غير

الجارية تفوق الأصول الجارية، ذات رأسمال ضخم يفوق الديون.

شكل رقم : (06) تمثيل الميزانية المختصرة

المصدر :من إعداد الباحث

نلاحظ في الميزانية المختصرة بأن قاعدة التوازن المالي محترمة باعتبار أن المؤسسة تنشط في الأشغال الكبرى لحفر وصيانة الآبار البترولية تحتاج إلى معدات وتجهيزات ضخمة، ونسبة الأصول غير الجارية) صلابة الأصول (التي بلغت % 53,6 يثبت ذلك. أما الخصوم فنسب الأموال الدائمة) الأموال الخاصة +الخصوم غير الجارية (قد بلغت 69,4% كافية لتمويل صلابة الأصول والفائض يستخدم في تمويل إحتياجات الدورة.

3.4- دراسة التوازن الهيكلي

رأسمال العامل الصافي موجب وهذا يدل على أن المؤسسة (ENTP) تلتزم باحترام قاعدة التوازن المالي بمعنى الموارد الدائمة تمول الإستخدامات الثابتة والفائض يستخدم في تمويل إحتياجات الدورة، هذه الأخيرة لم تتمكن الخصوم الجارية من تغطيتها. الخزينة موجبة باعتبار أن رأسمال العامل الصافي يغطي احتياجات الدورة والفائض يمكن المؤسسة من الإيفاء بالتزاماتها الفورية، هذه الحالة تعتبر جيدة.

المكونات	2011
• الأموال الخاصة + الخصوم غيرالجارية	44 051
• رأسمال العامل الصافي(2 – 1 = 3) (IAS/IFRS)	10 001
• المخزونات + الحقوق	19558
• إحتياجات رأس المال العامل(5 – 4 = 6)BFR	485
• رأس المال العاملFR	10 001
• الخزينة (8–7 = 9)TR	9516

المصدر : من إعداد الباحث

4.4- جدول حساب النتيجة لمؤسسة (L'ENTP) لسنة 2011

من خلال جدول حساب النتيجة، نلاحظ أن هذا الأخير قد تم تجهيزه باستخدام طريقة ترتيب الأعباء حسب الطبيعة، حيث بلغ مجموع الأعباء 173 36 ألف

دج ، بزيادة تقدر % 0.5 عن سنة2010 ، وتحتل فيها أعباء الإستغلال الصدارة 982 24 ألف دج ، حيث تمثل % 70 من مجموع الأعباء. النواتج بلغت 411 39) ألف دج (بزيادة %1.5 عن سنة 2010 وهذا راجع إلى نواتج الإستغلال الذي بلغ 246 36 ألف دج الذي يشكل ما يقارب % 92 من إجمالي النواتج، وهذا راجع لتطور نشاط الحفر وصيانة الآبار، وسوف تقتصر دراستنا على دراسة تطور الأرصدة الوسيطية للتسيير.(SIG)

جدول رقم (08) الأرصدة الوسيطية للتسيير، الوحدة :بالآلاف دج

الأرصدة	2010	2011	تطور2010/2011
-رقم الأعمال	34 422	36 095	4.9%
-انتاج السنة المالية	34 700	36 264	4.5%
-القيمة المضافة	24 436	24 648	0.87%
-الفائض الإجمالي للإستغلال	11 392	11 282	(-%0.96)
-النتيجة العملياتية	4 520	4 589	1.5%
-النتيجة المالية	-540	-480	(11.11%-)
-النتيجة العادية قبل الضرائب	3 980	4 108	3.2 %
-الضرائب على الأرباح	1 173	(*) 870	(29.5% -)
-النتيجة الصافية	2 807	3 239	15.4%

المصدر : من إعداد الباحث(*). الضرائب على الأرباح انخفضت بسبب الضرائب المؤجلة ، ضرائب على الأرباح 230 – 1099) = 2011 ضرائب مؤجلة. (

عرف رقم أعمال المؤسسة في تطور بنسبة % 4.9 ويرجع إلى زيادة نشاط المؤسسة من حفر وصيانة الآبار.القيمة المضافة أيضا في تحسن بنسبة 0.87 %نتيجة لتطور رقم الأعمال. كما نلاحظ انخفاض الضرائب على الأرباح في سنة 2011 ويرجع السبب إلى وجود ضرائب مؤجلة حيث بلغت نسبة الانخفاض (25.9%) ، كما النتيجة الصافية عرفت زيادة بـنسبة % 15.4 وهذا يدل على زيادة نشاط المؤسسة من حفر وصيانة الآبار .

ومن خلال الدراسة المختصرة للميزانية وحساب النتيجة نستخلص أن المؤسسة (ENTP) هي في وضع مالي صحي يتميز بهيكل مالي متوازن بين الأصول والخصوم، ومؤشرات التوازن المالي جيدة تضمن هامش أمان للمؤسسة .

الخاتمة

لاشك أن معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) لم تكن محايدة تجاه القوائم المالية، فقد كان لها تأثير من حيث عدد القوائم التي أصبحت إلزامية على المؤسسات التي تطبق تلك المعايير، ولا من حيث المحتوى الإعلامي لما تتضمنه من معلومات مالية. فكان التأثير واضحاً على قائمتي الميزانية وحساب

النتيجة، حيث تم إثراء والرفع من قيمتها المعلوماتية، عن طريق تبني مقاربة تستند إلى إدراج مفاهيم جديدة في التصنيف والتقييم، فكان إدخال مفهوم القيمة العادلة في تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم، وتجهيز حساب النتيجة بمعلومات مالية كإعداده بترتيب الأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة والتطرق إلى النتيجة الشاملة التي تتضمن عناصر قد تثري الأموال الخاصة الأموال الخاصة أو تقلل منها وكل هذا يندرج ضمن الوصول إلى إمكانية الوثوق في المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم لخدمة مستخدميها للإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

وقد أظهرت دراسة الحالة التطبيقية المؤسسة الوطنية L'ENTP أن هناك إلتزاما من قبل المؤسسة بتطبيق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية أثناء تجهيز قوائمها المالية، حيث تبيّن من إعداد قائمتي الميزانية وحساب النتيجة ما يلي: الميزانية معدة على أساس التمييز بين الأصول والخصوم الجارية والغير جارية؛ جدول حساب النتيجة تم إعداده بالإعتماد على ترتيب الأعباء حسب الطبيعة وهي الطريقة المفصلة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري؛ تقديم الميزانية وحساب النتيجة وفق معيار (IAS1) سهل ووفر الوقت والجهد عند القيام بالتحليل المالي والحكم على الوضع المالي للمؤسسة.

الهوامش والمراجع :

[1]Pascal Barneto et George Gregorio, Finance, manuel et application, édition Dunod, 2eme édition, paris,2009, p 98 .

[1] جاو حدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، حالة الجزائر، مجلة التواصل، عدد 20 ديسمبر 2007 ، جامعة عنابة.

[1] (A) Kadouri,(A)Mimeche , cours de comptabilité financière selon (IAS/IFRS) et le SCF 2007, ENAG, édition , Alger, 2009, p 19 .

[1]Giodano- Spning Sophie , Lacroix Monique, Juste valeur et reporting de performance : débat conceptuels et théoriques , in revue comptabilité – contrôle-audit, décembre 2007 , paris , p79

[5]Simon Claude J, valeur et comptabilité, in encyclopédie comptabilité , contrôle, audit, 2000, paris, p 1254.

[6]Sibrie Lepicier,Yann Le Tallec, Pratique des normes IAS/IFRS par la profession banque, R.B Banque édition , paris, 2005 , p35.

[7]Joel Mabudu, IFRS, et analyse financière, https://fr.scribd.com/doc/92367561/Impact-IFRS-Sur-Analyse-Fin-2, Paris 2011, p7.

[9]André barbier, les répércussions du nouveau plan comptable sur l'analyse financière, revue banque , N435, 1984, Paris, p31.

[10] Lefraucq (S), Oger (B), Lire les états financiers , édition PUF , Paris 2011, p 143 .

[11] طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية موسوعة رقم (1)، ص 305 .

[12] المادة 24 من النظام المحاسبي الماليSCF ، 2007 .

محمد بوتين، المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 73[13] .

[14] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73 .

[15]Ramond (O) , Casta (J.F), et autres, Résultat et performance financière en normes IFRS : quel est le contenu informatif du Comprehensive income ?, cahier de recherche N° 2007-04, université dauphine , Paris, p10

[16]Anne LeManh – bena , le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas de résultat , thèse de doctorat, conservatoire national des arts et métiers, paris,2009, p168 .

[17]Blanchette(M), Racicot (F E) et autres, Les effets des IFRS sur les ratios financiers,Premiers signes du Canada, CGA du Canada, 2011,p16.

[18] معلومات مستخرجة من الوثائق المالية للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار .